

## محاسبة حكومية

اعداد استاذة المادة لسنة 2023

أ.م.د. الاء شمس الله

م.د. دنيا محسن الموسوي

### م/ معايير المحاسبة الحكومية في القطاع العام

**اولاً: ماهية معايير المحاسبة الحكومية- : What is the Government Accounting Standards**

في مجال العلوم المحاسبية تعد الخطوة المنطقية التي تعقب التوصل إلى المبادئ الأساسية هي ترجمة هذه المبادئ إلى معايير للتطبيق العملي ، حيث تمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي باعتبارها أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية .

ويمكن تعريف المعيار المحاسبي على انه : بيان كتابي تصدره هيئة محاسبية تنظيمية رسمية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب .

ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية يمكن النظر إليها كترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف أو الفروض أو المبادئ أو المفاهيم ، كما أنها تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي ، مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية المحيطة في بنائها. وتصدر معايير المحاسبة الحكومية الدولية ويحدث محتواها ويضاف إليها سنوياً عن مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام الدولية (IPSASB).

وجدير بالذكر هنا إيضاح تلازم تعبير القطاع العام أيضاً مع مصطلح معايير المحاسبة الدولية ، حيث أن مصطلح القطاع العام المرتبط بهذه المعايير هو مفهوم شاسع في الكثير من البلدان الأوربية للتعبير عن الوحدات الحكومية الخاضعة للحكومة بشكل مباشر او غير مباشر ، أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع المؤسسات العامة ، لذا فإن الدول العربية والأفريقية قد درجت على استخدام مصطلح معايير المحاسبة الحكومية الدولية ليكون ملائماً للتعبير عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ثانياً : أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تفعيل وتطوير نظام المحاسبة الحكومية

## The Importance of International Government Accounting Standards in :Activating and Developing the Government Accounting System

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية كمتغير حديث يعمل ضمن متغيرات نظام المحاسبة الحكومية يمكن أن تسهم في توفير الملائمة والموثوقية لمخرجات نظام المحاسبة الحكومية ومن ثم تفعيله وتطوير محتواه بشكل دائم حال إتباع أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي ، حيث يعد إتباع أساس الاستحقاق أحد المتطلبات الأساسية لاعتماد تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية ، وما يدعم هذه الوجهة العلمية فضلاً عن نتائج التجارب الدولية الموجبة حيال التطبيق هو : الدور الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة للقطاع العام الدولية (IPSASB) في تحسين هذه المعايير وإعدادها طبقاً لأساس الاستحقاق ( كما يأتي في التعريف به في أنظمتها الأساسية) و صياغة هذه المعايير منذ المنشأ حتى نهاية عام ٢٠١٧م بعدد أربعين معيار وفق أساس الاستحقاق المحاسبي ، أي تنطبق في مضمونها الجوهرية للتطبيق العملي على أساس الاستحقاق المحاسبي ، كما أن هنالك معيار واحد طبقاً للأساس النقدي يمكن إتباعه لإعداد التقارير المالية في البلدان النامية التي تكون غير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي .

### ثالثاً : عرض وتصنيف معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS

تعمل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لزيادة التجانس بين التقارير المالية العامة في مختلف البلدان. كما توفر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فوائد من حيث المساءلة ، وإمكانية المقارنة ، والشفافية ، والإدارة ، والاتساق. حيث لا تختلف معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ومعايير التقارير المالية الدولية المستخدمة من قبل العديد من الدول في القطاع الخاص ، عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث إن هذه المعايير الأخيرة (للقطاع العام) مستوحاة ومتركزة على المعايير الأولى (IFRS/IAS) (حاموش ، ٩٧:٢٠١٧) . إذ يتم تكييف هذه المعايير للمحاسبة الدولية للقطاع العام لتكون ملائمة مع خصوصيات النشاط الحكومي وسياق القطاع العام حيثما يكون ذلك مناسباً ، وفي تنفيذ تلك العملية يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحفاظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي لمعايير IAS و IFRS قدر الإمكان ما لم تطرأ مسألة هامة في القطاع العام والتي إما لم يتم معالجتها أو لا يوجد بشأنها معايير محاسبية دولية فعندئذ يتم صياغة معيار خاص بالقطاع العام لها (الاتحاد الدولي للمحاسبين ٢، ٢٠١٤: ٢١) ، و لأن العديد من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق تستند إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية ، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين أكد بأن "الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية" التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية يعدّ مرجعاً ذا صلة لمستخدمي معايير IPSAS، ويتولّى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حالياً مشروعاً لتطوير إطار مفاهيمي للقطاع العام بحيث يكون عند اكتماله المرجع المناسب لمستخدمي معايير IPSAS ومنشورات المجلس الأخرى (IFAC ١٥:٢٠١٨)

وسوف يتم عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على وفق الأساس المحاسبي الذي تستند إليه وكما يأتي :

#### ١- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي

أن استخدام أساس الاستحقاق يقتضي بتحميل الحسابات الختامية بما يخص الفترة المحاسبية من نفقات وإيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات أي انه يعد السنة المالية سنة مستقلة بحساباتها وفق هذا الأساس ، حيث تحمل السنة المالية بما يخصها من نفقات وإيرادات ، ويتم استبعاد تلك النفقات والإيرادات التي يتم انفاقها أو قبضها وتخص فترات سابقة أو لاحقة .وسيمكن هذا الأساس الوحدات الحكومية من مقابلة الإيرادات بالنفقات وإجراء مختلف المقارنات بين السنوات المختلفة ، حيث يظهر هذا الأساس نتائج اعمال الوحدات بصورة واقعية والمركز المالي لكل وحدة بصورة عادلة ، وهو عكس الأساس النقدي .

حيث قام مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام بإصدار 42 معيار محاسبي في وحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق ومعيار واحد فقط وفق الأساس النقدي ، حيث يمكن تمثيل معايير أساس الاستحقاق وفق المحاور التالية :

- ١- المحور الاول : معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية .
- ٢- المحور الثاني : معايير معالجة الأصول والالتزامات الملموسة والأصول غير الملموسة .
- ٣- المحور الثالث : معايير الأدوات المالية .
- ٤- المحور الرابع : معايير الإفصاح .
- ٥- المحور الخامس : بقية المعايير الأخرى بحسب النشاط والمعاملات والأحداث .

والجدول الآتي يوضح المعايير التي يضمها كل محور من المحاور السابقة :

جدول (1) المحاور المكونة لمعايير IPSAS المبينة على أساس الاستحقاق

المحور الاول : معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية	
اسم المعيار	رقم المعيار
عرض القوائم المالية	IPSAS 1
كشف التدفق النقدي	IPSAS 2
التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IPSAS 10
الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	IPSAS 14
تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 18
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS 24
اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق لأول مرة	IPSAS 33
القوائم المالية المنفصلة	IPSAS 34
القوائم المالية الموحدة	IPSAS 35
المحور الثاني : معايير معالجة الاصول والالتزامات	
عقود الإنشاء	IPSAS 11
المخزون	IPSAS 12
عقود الإيجار	IPSAS 13
العقارات الاستثمارية	IPSAS 16
الممتلكات والمصانع والمعدات	IPSAS 17
المخصصات، الالتزامات والاصول المحتملة	IPSAS 19
انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد	IPSAS 21

انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد	IPSAS 26
الاصول غير الملموسة	IPSAS 31
الاستثمارات في الشركات الزميلة	IPSAS 36
ترتيبات مشتركة	IPSAS 37
المحور الثالث : معايير الأدوات المالية	
الأدوات المالية : العرض	IPSAS 28
الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	IPSAS 29
الأدوات المالية : الإفصاحات	IPSAS 30
الأدوات المالية *	IPSAS 41
المحور الرابع : معايير الإفصاح	
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	IPSAS 22
الإفصاح عن الحصص في كيانات أخرى	IPSAS 38
المحور الخامس : معايير متفرقة بحسب طبيعة النشاط والمعاملات والأحداث	
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 3
آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي	IPSAS 4
تكاليف الاقتراض	IPSAS 5
الإيراد من المعاملات التبادلية	IPSAS 9
الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
الزراعة	IPSAS 27
ترتيبات امتياز تقديم الخدمات :المانح	IPSAS 32
منافع الموظفين	IPSAS 39

اندماج الأعمال في القطاع العام	IPSAS 40
المنافع الاجتماعية	IPSAS 42

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على إصدارات المعايير حتى عام ٢٠٢٠ من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين <https://www.acc4arab.com/tag/697>

وفيما يأتي إيجاز لكل معيار وبحسب المحاور الموضحة بالجدول السابق باعتماد اصدار المعايير لعام وأحدث المعايير المنشورة على موقع IFAC والإصدارات المترجمة من قبل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين كجهة مرخصة ومعتمدة من قبل  
: IFAC

### المحور الاول : معايير إعداد و عرض التقارير و البيانات المالية :

١- المعيار ( IPSAS 1 ) عرض البيانات او القوائم المالية : أن هذا المعيار يهدف هذا الى بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي ، وذلك من اجل ضمان إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لوحدة الحكومية خلال الفترات المختلفة ، وكذلك مع الوحدات الاخرى ، و يتضمن هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية ، والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية .

ويطبق هذا المعيار على جميع وحدات القطاع الحكومي غير هادفة للربح ، لغرض توفير البيانات المالية للأغراض العامة ، وهذه البيانات تعد اساساً لتلبية حاجات المستخدمين غير القادرين على طلب تقارير خاصة توافق احتياجاتهم من المعلومات. ويحدد هذا المعيار مجموعة كاملة من البيانات المالية وتشمل :

- بيان المركز المالي .
- بيان الأداء المالي .
- بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية .
- بيان التدفق النقدي .
- معلومات عن المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للموازنة المصادق عليها للوحدة.
- ملاحظات بشكل مختصر عن السياسات المحاسبية الهامة.

٢- المعيار ( IPSAS 2 ) بيانات التدفق النقدي : يتطلب هذا المعيار عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المكافئ (المعادل) في وحدات القطاع العام من

خلال بيان التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات هذه خلال هذه الفترة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. حيث يشمل النقد او النقد المعادل (الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى نقد من دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للتغير في قيمتها)، لغرض لمساعدة المستخدمين في تحديد الطريقة التي تحصل فيها وحدات القطاع العام على النقد اللازم لتمويل أنشطتها ومدى قدرتها على تسديد الالتزامات وأسلوب استخدام هذا النقد ورصيده في تاريخ تقديم التقرير ومدى الامتثال للقوانين والتعليمات بما في ذلك الموازنات المعتمدة لتقييم واتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد والتنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية، وحدد المعيار الأسلوب المباشر وغير المباشر في تقديم التقارير حول التدفقات النقدية والاعتبارات اللازمة للتمييز بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وطريقة التقرير والإفصاح بشكل منفصل عن كل منها، وآلية التقرير عن التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية .

### ٣- المعيار ( IPSAS10 ) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع : يقدم

هذا المعيار إرشادات بشأن المعالجة المحاسبية في إعادة صياغة البيانات المالية في بيئة اقتصادية تمر بمرحلة من التضخم المرتفع باستخدام المؤشر العام للأسعار وانعكاسها على البيانات المالية لتكون معبراً عنها بوحدة قياس سارية في تاريخ تقديم التقرير، وحدد المعيار بعض مؤشرات التضخم والافصاحات اللازمة .

### ٤- المعيار (IPSAS 14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير : أن هدف هذا المعيار

بيان متى يتوجب على الوحدة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقارير ، من خلال شروط الاعتراف والقياس والافصاحات التي على الوحدة تقديمها حول الوقائع التي تحدث بين تاريخ إعداد التقرير وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات المالية للمصادقة عليها من قبل الجهة المختصة، ومدى تأثير ذلك في استمرارية الوحدة الاقتصادية .

### ٥- المعيار (IPSAS 18) تقديم التقارير حول القطاعات: يهدف هذا المعيار إلى وضع

مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات ، وان الإفصاح عن هذه المعلومات سيؤدي الى :

- أ- مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للوحدة بشكل أفضل والتعرف على المصادر المخصصة لدعم أنشطتها الرئيسية .

ب- تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين الوحدة من الوفاء بالتزاماتها ودعم المساءلة،  
وحدد المعيار كيفية التمييز والافصاح عن اصول والتزامات ونفقات وإيرادات كل  
قطاع.

٦- المعيار (IPSAS 24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية : أن هذا المعيار  
يقتضي إجراء مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للموازنة المصادق عليها، وتحديد  
الانحرافات واسبابها لغرض تحقيق المساءلة وتعزيز الشفافية في القطاع العام وتحديد  
المسؤولية عن هذه الانحرافات، بهدف تقييم مستوى الأداء المالي للوحدات الحكومية ،  
ويقدم هذا المعيار إرشادات حول طريقة العرض والإفصاح عن ذلك في البيانات المالية.

٧- المعيار (IPSAS 33) اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق  
لأول مرة: الهدف من هذا المعيار هو تقديم إرشادات للوحدات التي تقوم لأول مرة  
بإعداد وعرض البيانات المالية حسب أساس الاستحقاق بعد اعتماد المعايير المحاسبية  
الدولية للقطاع العام ، من اجل توفير معلومات عالية الجودة حول توفير تقارير شفافة  
حول برنامج الاعتماد لأول مرة أساس الاستحقاق ، وتوفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة  
على أساس الاستحقاق ، كما يوفر معلومات حول توقع تجاوز الإيرادات للتكاليف.

ويطبق في الوحدات التي تنتقل الى هذه المعايير ويمنحها فترة انتقال يسمح خلالها بتغيير  
السياسات المحاسبية الى التي تتفق مع المعايير بشكل أفضل والافادة من الإعفاءات والأحكام  
الانتقالية المحددة التي قد تؤثر في العرض العادل للبيانات المالية الانتقالية والتي لا يمكن فيها  
للوحدة أن تقدم بيانا صريحا وغير متحفظ عن الالتزام بمتطلبات كافة المعايير لحين إصدار  
البيانات المالية الأولية والتي يمكن فيها للوحدة أن تقدم بيانا صريحا وغير متحفظ لامتثال لكافة  
متطلبات المعايير، وعند ذلك يتم تقديم بيان افتتاحي للمركز المالي في تاريخ اعتماد المعايير  
ويجب الاستمرار باستخدام السياسات المحاسبية نفسها التي اعتمدت في هذا التاريخ، وأشار  
المعيار إلى إنه يجب الافصاح عن معلومات وشروط حول كيفية الانتقال من الأساس السابق  
الى معايير IPSAS على اساس الاستحقاق وفيما اذا كانت هناك بعض الأخطاء التي ارتكبت  
بموجب أساسها السابق فإنه يجب التمييز بين التسويات المطلوبة لتصحيح تلك الأخطاء وبين  
التغييرات في السياسات المحاسبية.

٨- المعيار (IPSAS 34) القوائم المالية المنفصلة : أن هذا المعيار يهدف الى تحديد  
كيفية حساب الاستثمارات في الوحدات الخاضعة للرقابة، كما وحدد المعيار المعلومات  
التي ينبغي الافصاح عنها بحسب نوع الاستثمار فيما إذا كانت استثمارات في شركات  
زميلة أو مشاريع مشتركة في بيانات مالية منفصلة .

٩- المعيار ( IPSAS 35 ) القوائم المالية الموحدة : الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر الوحدة على واحدة أو أكثر من الوحدات الأخرى بحيث يمكن التحكم فيها، وأشار المعيار الى أنه على الوحدة المسيطرة إعداد قوائم مالية موحدة من تاريخ السيطرة وتتوقف عن إعدادها بفقدان تلك السيطرة والاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك، وعليها استخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات والأحداث المماثلة، كما حدد هذا المعيار إجراءات التوحيد وأسس الاعتراف والقياس ومتطلبات الإفصاح عن تلك المعلومات وعن الحصص غير المسيطر عليها .

### المحور الثاني: معايير معالجة الأصول والالتزامات الملموسة والأصول غير الملموسة

١- المعيار ( IPSAS 11 ) عقود الإنشاء : يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن التكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاولات التي يتم تنفيذها من قبل الوحدات في القطاع العام، كما يحدد هذا المعيار:

أ- الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء .

ب- يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام .

ت- ويحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان مناسباً، إيرادات العقد .

٢- المعيار ( IPSAS 12 ) المخزون : يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وشروط الاعتراف به تحت نظام التكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ، كما يوفر إرشادات علمية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كأصل في بيان المركز المالي وكمصروف عند بيعه أو استبداله أو استخدامه وكذلك الإفصاحات اللازمة للمخزون.

٣- المعيار ( IPSAS 13 ) عقود الإيجار: يوصف هذا المعيار السياسات والإفصاحات المحاسبية للمستأجرين والمؤجرين، المناسبة للتطبيق فيما يتعلق بالتمييز بين عقود الإيجارات المالية والتشغيلية ، ويبين هذا المعيار كيفية الاعتراف بالإيراد من الإيجار المالي بشكل منتظم دوري ثابت من خلال توزيعه على طول مدة عقد الإيجار وإظهار مستحقات الإيجار كإصول في بيان المركز المالي وعرض الأصول الخاضعة لعقود

الإيجار التشغيلية والحالات التي يُلغى فيها عقد الإيجار غير القابل للإلغاء والمعالجات لحالات البيع وإعادة الاستئجار .

٤- المعيار ( 16 IPSAS ) العقارات الاستثمارية : يهدف هذا المعيار الى وصف

المحاسبة للعقارات الإستثمارية في وحدات القطاع العام ، و يقصد بالعقارات الاستثمارية هي الأراضي أو المباني التي تم التعاقد عليها (سواء من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لغرض تأجيرها أو لزيادة رأس المال أو كليهما، وليس من أجل الاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية أو البيع العادي ، ويجب الاعتراف بالعقارات الاستثمارية كأصل في الحالات التالية :

أ- عندما يمكن قياس تكلفة القيمة العادلة للعقارات بشكل موثوق.

ب- عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة إلى الوحدة من هذه الممتلكات .

ويجب قياس العقارات الاستثمارية مبدئياً بتكلفتها، وبعد ذلك يتم اختيار القيمة العادلة لقياس جميع العقارات الاستثمارية بشكل موثوق ويجب الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة لها في الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها.

٥- المعيار ( 17 IPSAS ) الممتلكات والمصانع والمعدات : أن هدف هذا المعيار هو

تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات ،كي يتمكن مستخدمو البيانات المالية في التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار الوحدة في هذه الاصول والتغيرات في هذا الاستثمار، حيث تتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة هذه الممتلكات في الاعتراف بالأسول وتحديد المبالغ المسجلة والاستهلاك وخسائر انخفاض قيمتها ومتطلبات الإفصاح عنها .

٦- المعيار ( 19 IPSAS ) المخصصات، الالتزامات والاصول المحتملة : الهدف من هذا

المعيار هو تحديد قواعد الاعتراف بالمخصصات وقياسها وتحديد ماهي الإفصاحات التي يجب إجراؤها لهذه المخصصات ، ويتطلب هذا المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الإلتزامات المحتملة والاصول المحتملة، في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية، لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها و مبالغها .

٧- المعيار ( IPSAS 21 ) انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد: يصف هذا المعيار الإجراءات التي تطبقها الوحدة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة ، ويحدد المعيار أيضاً متى تقوم الوحدة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة، وأشار هذا المعيار الى المؤشرات الدالة على انخفاض القيمة أو تراجع خسارة انخفاض القيمة المعترف بها سابقاً، والإجراءات والمعالجات والشروط والإفصاحات اللازمة .

٨- المعيار ( IPSAS 26 ) انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد : يصف هذا المعيار الإجراءات التي تطبقها وحدات القطاع العام لتحديد متطلبات الاعتراف والقياس لانخفاض في قيمة الاصول المولدة للنقد والافصاح عنها ، ويحدد هذا المعيار أيضاً خسائر انخفاض القيمة ، ويتم حسابها من خلال مقارنة بين القيمة الدفترية للأصل مع قيمته القابلة للاسترداد .

٩- المعيار ( IPSAS 31 ) الاصول غير الملموسة : يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير ملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في أي معيار محاسبي دولي اخر ، وكيف يتم تحديدها والاعتراف بها وقياسها والافصاح عنها وطريقة التمييز بين الاصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي القابل للتحديد وغير القابل للتحديد لارتباط ذلك بفترة وطريقة الإطفاء، ويعترف بهذه الاصول إذا كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وامكانية تحديد التكلفة أو القيمة العادلة بشكل موثوق.

١٠- المعيار ( IPSAS 36 ) الاستثمارات في الشركات الزميلة : يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة ، ويطبق المعيار من قبل جميع الوحدات التي لها استثمار ذو تأثير كبير في الوحدات المستثمر فيها أو يؤدي إلى الاحتفاظ بحصة ملكية قابلة للقياس، وبموجب طريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف المبدئي بذلك الاستثمار بالتكلفة وبعد تاريخ الاستحواذ يتم زيادة أو انخفاض القيمة الدفترية من خلال التغيرات الناشئة عن إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات وفروقات

ترجمة العملات وانعكاس ذلك على حصة المستثمر، ويتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة بحسب المعيار الذي يصنف هذا الاستثمار كأدوات مالية أو أصول مولدة أو غير مولدة للنقد .

١١- المعيار ( IPSAS 37 ) ترتيبات مشتركة : أن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للتقارير المالية من قبل الوحدات التي لها حصص في وحدات أخرى يتم التحكم فيها بشكل مشترك . ويحدد هذا المعيار الرقابة المشتركة ويتطلب من الوحدة أن تكون طرف في ترتيب مشترك عن طريق تحديد نوع ذلك الترتيب من خلال تقييم الحقوق والالتزامات ، وحدد المعيار قواعد الاعتراف والقياس لبنود الترتيبات المشتركة ومتطلبات الإفصاح عنها في البيانات المالية .

### المحور الثالث : معايير الأدوات المالية

١- المعيار ( IPSAS 28 ) الأدوات المالية : العرض : يهدف هذا المعيار الى توضيح المبادئ الاساسية لعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو صافي أصول لحقوق الملكية لعملية مقاصة الأصول المالية والالتزامات المالية ، وحقوق الملكية والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية ، ويجب على الجهة المصدرة للأداة المالية تصنيفها هل هي التزام مالي أو حق ملكية، وتصنف حق ملكية فقط إذا استوفت شرطين هما : لا تشمل التزاماً تعاقدياً، ويتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالوحدة المصدرة ، أما إذا اعطت خياراً بكيفية تسويتها فإنها تعدّ التزاماً مالياً، واستثنى المعيار الحقوق والالتزامات التي لها معاييرها الخاصة .

٢- المعيار ( IPSAS 29 ) الأدوات المالية : الاعتراف والقياس : الهدف من هذا المعيار هو لوضع مبادئ للاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية وبعض العقود لشراء أو بيع الأصول غير مالية ، حيث يتم الاعتراف المبدئي بها في بيان المركز المالي عندما تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً في البنود التعاقدية للأداة المالية، ويتم إلغاء هذا الاعتراف عندما تنتهي الفترة التعاقدية او عند التصرف بالأداة المالية بحسب شروط ومتطلبات وضحاها المعيار .

٣- المعيار ( IPSAS 30 ) الأدوات المالية : الإفصاحات : هدف هذا المعيار هو الطلب من الوحدات توفير الإفصاحات في بياناتها المالية لكي تتيح للمستخدمين تقييم مايلي :

- أ- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للوحدة.
- ب- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها الوحدة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير ، كيف يتم ادارة المخاطر من قبل الوحدة .

ت- على الوحدة تجميع الأدوات المالية في فئات تتناسب طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، كذلك يجب الإفصاح إذا تم إلغاء الاعتراف، وعن الأصول المالية المرهونة كضمان للالتزامات، وسياسة إدارة المخاطر، وتضمنين بيان الأداء المالي أو الإفصاحات إفصاحات عن مكاسب وخسائر وإيرادات ومصروفات تداول الأدوات المالية .

٤- المعيار ( IPSAS 41 ) الأدوات المالية : يعتمد هذا المعيار على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9) ويتم استبداله بالمعيار (IPSAS 29) ، والذي يعتمد على معيار المحاسبة الدولي للقطاع الخاص رقم (IAS 39) الأدوات المالية : الاعتراف والقياس ، حيث ان هذا المعيار ويحدد متطلبات جديدة لتصنيف الأدوات المالية والاعتراف بها، لتوفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية من خلال

أ- تطبيق نموذج واحد لقياس وتصنيف الأصول المالية يأخذ بالحسبان خصائص التدفقات النقدية للأصل والهدف من الاحتفاظ به.

ب- تطبيق نموذج واحد للخسارة الائتمانية المتوقعة ينطبق على جميع الأدوات المالية الخاضعة لاختبار انخفاض القيمة.

ت- وتطبيق نموذج محسن لمحاسبة التحوط يربط بشكل متين بين استراتيجيات إدارة المخاطر في الوحدة الاقتصادية والمعالجة المحاسبية للأدوات المالية المحتفظ بها.

المحور الرابع : معايير الإفصاح .

١- المعيار ( IPSAS 20 ) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة : الهدف من هذا المعيار هو التأكد من الإفصاح ان البيانات المالية تكشف عن وجود علاقات وتعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بالوحدة و الأطراف المسيطرة او المرتبطة بها ، وأن هذه المعلومات تعتبر مهمة لأغراض الشفافية والمساءلة من خلال تمكين المستخدمين من تقييم تأثير هذه العمليات في المركز المالي والأداء المالي للوحدة وقدرتها على أداء الخدمات، وهذه الأطراف تشمل موظفي الإدارة الرئيسيين ومن لديهم صلاحية التخطيط والتوجيه والرقابة ، والوحدات التي تسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر على الوحدة مقدمة التقرير، وأن هذا المعيار يوضح اسباب الإفصاح عن هذه الاطراف لما لها من تأثير في طريقة عمل الوحدة وامكانية السيطرة عليها لتحقيق أهداف فردية، وكذلك

إمكانيتها في الحصول على معلومات وشروط مختلفة لتمكنها من الدخول في عمليات مع الوحدة، وإمكانية تعرض الوحدة للمخاطر بسبب هذه العلاقات .

٢- المعيار (IPSAS 22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام : هدف هذا المعيار هو لتعزيز شفافية التقارير المالية ، من خلال وصف متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومة التي تختار في تقديم معلومات حول القطاع الحكومي في بياناتها المالية الموحدة ، لغرض مساعدة المستخدمين في التمييز بين الأنشطة التي تعتمد في تمويلها على الواردات العامة عن الأنشطة التجارية لوحدات القطاع العام ، وكذلك ضرورة التمييز بين التقارير المالية المعدة على أسس إحصائية والتي يكون هدفها تقييم السياسة المالية عن التقارير المعدة على وفق معايير IPSAS والتي تهدف الى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وتحقيق الشفافية وتعزيز المساءلة عن استخدام الموارد العامة .

٣- المعيار (IPSAS 38) الإفصاح عن الحصص في كيانات أخرى : ان هدف هذا المعيار لتوضيح متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم:

أ- طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالحها بالوحدات الاخرى كالترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والحصص في الوحدات المنظمة التي لم يتم توحيدها .  
ب- بيان اثار ذلك على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية .  
كما وحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في كل حالة والمخاطر المرتبطة بها .

المحور الخامس : المعايير الأخرى بحسب النشاط والمعاملات والأحداث .

١- المعيار (IPSAS 3) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء: أن هذا المعيار يقوم بوصف عملية المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في التقديرات والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، كما وأشار المعيار الى ان التقديرات المحاسبية المعقولة هي جزء أساسي من إعداد البيانات المالية ولا يضعف من موثوقيتها، وأوضح كيفية معالجة الأخطاء التي يتم اكتشافها قبل إصدار البيانات المالية والأخطاء التي تخص الفترات السابقة والتي تستوجب تصحيح الأرصدة الافتتاحية بمقدار الأثر المتراكم لتلك الأخطاء قدر الإمكان .

٢- المعيار (IPSAS 4) آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي: هذا المعيار يصف كيفية الإفصاح عن المعاملات والأحداث التي تمت بالعملة الأجنبية وآثار التغيرات في سعر الصرف وترجمتها الى عملة بيئة اقتصاد الوحدة المعدة للقوائم المالية ،وانعكاس ذلك على بياناتها المالية في تغيرات أسعار الصرف ، وايضاً حدد المعيار متطلبات وشروط كيفية الإبلاغ عن اثار التغيرات في اسعار الصرف في البيانات المالية للوحدة .

٣- المعيار (IPSAS 5) تكاليف الاقتراض : يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وحدد المعيار متطلبات الإفصاح عن تكاليف الاقتراض والسياسة المحاسبية المتبعة بشأنها .

٤- المعيار (IPSAS 9) الإيراد من المعاملات التبادلية : يصف هذا المعيار المعالجات المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التبادلية المتحققة من خلال بيع وتقديم السلع والخدمات ، ما عدا الإيرادات التي تم تناولها في معيار آخر.

٥- المعيار (IPSAS 23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) : يصف المعيار متطلبات إعداد التقارير المالية للابلاغ المالي عن الإيرادات الناتجة من المعاملات والاحداث غير تبادلية التي تتمثل إيرادات وحدات القطاع العام كالضرائب والرسوم والتحويلات سواء كانت نقدية أم غير نقدية ومنها المنح والهيايا والتبرعات والتركات والخدمات العينية والاعفاء من الديون والغرامات . كما يتعامل هذا المعيار مع القضايا التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير وقياس الإيرادات من المعاملات غير تبادلية والسياسات المحاسبية المعتمدة للاعتراف والقياس وطبيعة ونوع الفئات الرئيسية لتلك المعاملات . بما في ذلك تحديد المساهمات من المالكين.

٦- المعيار (IPSAS 27) الزراعة : يبين هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات والإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط .

٧- المعيار (IPSAS 32) ترتيبات امتياز تقديم الخدمات :المانح : يهدف هذا المعيار إلى وصف معالجة محاسبية لترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح ، والتي هي وحدة قطاع عام، حيث يمثل المانح هو الوحدة التي تمنح الحق باستخدام أصل امتياز تقديم الخدمات الى المشغل، اما المشغل يمثل الوحدة التي تستخدم ذلك الأصل لتقديم خدمات عامة خاضعة لسيطرة المانح . وبالنسبة الى أصل امتياز تقديم الخدمات هو الأصل المستخدم لتقديم الخدمات العامة والذي من الممكن أن يقدمه المشغل أو المانح ، أي بمعنى

هو ترتيب ملزم بين المانح والمشغل يستخدم فيه المشغل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محدودة مقابل تعويضه عن تلك الخدمات . كما وحدد هذا المعيار متطلبات وشروط الإفصاح واعتراف المانح بأصل امتياز تقديم الخدمات الذي يقدمه المشغل أو التطوير الحاصل على الأصل الخاص بالمانح، وقياسه بالقيمة العادلة .

٨-المعيار (IPSAS 39) **منافع الموظفين** : يصف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح الخاصة باستحقاقات الموظفين، والمتمثلة بالاستحقاقات قصيرة الاجل كالمرتبات والأجور ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجازات والمكافآت السنوية والمنافع غير النقدية كالرعاية الصحية والسكن والخدمات المجانية الأخرى، والتقاعد والتأمين على الحياة ، اما الاستحقاقات طويلة الاجل تمثل التفرغ الدراسي والإجازات طويلة الأجل كمكافآت نهاية الخدمة ، ونظراً لاختلاف خصائص كل فئة من هذه الفئات فإن هذا المعيار يضع المتطلبات والأسس الخاصة بالاعتراف والقياس والافصاح لكل فئة وكيفية التمييز بينها .

٩-المعيار (IPSAS 40) **اندماج الأعمال القطاع العام** : أن هذا المعيار يهدف الى تحديد متطلبات التصنيف والاعتراف والقياس لعمليات الاندماج في القطاع العام ، حيث يعرف اندماج الاعمال للقطاع العام بانه ( تجميع العمليات المنفصلة في وحدة قطاع عام واحدة ) ، كما أن هذا المعيار يحسن ملاءمة المعلومات التي تقدمها الوحدة في بياناتها المالية حول اندماج الأعمال في القطاع العام ومدى قابليتها للمقارنة لغرض تمكين المستخدمين من تقييم آثار وطبيعة هذا الاندماج، كما يحدد مؤشرات للتمييز بين الاندماج والاستحواذ والمعالجات المحاسبية لكل منهما ومبادئ ومتطلبات القياس والاعتراف بالأصول الناتجة عن عملية الاندماج والالتزامات والحصص غير المسيطر عليها والإفصاحات وطريقة العرض في القوائم المالية والملاحظات المرافقة .

١٠- المعيار (IPSAS 42) **المنافع الاجتماعية** : تم نشر هذا المعيار بتاريخ ٢٠١٩/١/٣١ على موقع IFAC ويطبق في مطلع عام ٢٠٢٢، وهو يوفر إرشادات بشأن المحاسبة عن نفقات الاستحقاقات الاجتماعية وإعداد تقارير مالية توافر معلومات عن الاستدامة لأموال الوحدة الاقتصادية ذات الاستحقاقات الاجتماعية، وقد عرف هذا المعيار المنافع الاجتماعية (بأنها التحويلات النقدية المدفوعة لأفراد محددین أو أسر معينة للتخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية)، على سبيل المثال تتمثل هذه التحويلات باستحقاقات التقاعد الحكومية والعجز والبطالة، كما ويهدف إلى تحسين ملاءمة المعلومات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في بياناتها المالية عن المزايا الاجتماعية وصدق تمثيلها وإمكانية مقارنتها وتأثيرها في الأداء

والمركز المالي والتدفقات النقدية، ولتحقيق ذلك يضع المعيار مبادئ ومتطلبات الاعتراف والقياس والافصاح والعرض للنفقات والالتزامات المتعلقة بالمزايا الاجتماعية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة التأثيرات الاجتماعية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية (IPSASB, 2019: 1- 10).

## ٢- معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام على وفق الأساس النقدي:

يصف المعيار الطريقة التي ينبغي فيها إعداد وعرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي لتحقيق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والارصدة النقدية للحكومات، حيث تعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية للوحدة ضرورية أيضاً لأغراض المساءلة، كما ان هذه المعلومات تكون مفيدة لتقييم قدرة الوحدة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتمل. حيث يحتاج المستخدمون لهذه المعلومات عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة الوحدة الى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية. يتكون هذا المعيار من جزأين:

- ١- الجزء الأول إلزامي : ويتضمن المعالجات وشروط ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات الغرض العام والملاحظات المرافقة بها لوحدات القطاع العام التي تعتمد الأساس النقدي.
- ٢- اما الجزء الثاني فهو اختياري: يحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يحبذ الاعلان عنها من طرف وحدات القطاع العام، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية من قبل وحدات القطاع العام . وأن الامتثال للمتطلبات الالزامية والاختيارية في هذا المعيار تعزيز إعداد التقارير المالية الشاملة والشفافة للمقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية للوحدة، كما انه يعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية للوحدة في الفترات السابقة والبيانات المالية للوحدات الاخرى التي تتبع هذا الاساس في اعداد قوائمها المالية .

