

مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام



الإصدارات الأخرى



الفهرس

3	إطار المفاهيم
4	إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام
4	الخصائص الرئيسية للقطاع العام
7	أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام
8	الخصائص النوعية
9	القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام
10	الجهة المعدة للقوائم المالية
10	عناصر القوائم المالية
11	الإثبات في القوائم المالية
11	قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية
12	أسس قياس الأصول
12	أسس قياس الالتزامات
13	العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام
13	أسئلة ونقاشات
14	أسئلة للمراجعة
15	الإجابات على أسئلة المراجعة
16	إرشادات الممارسات الموصى بها
17	إرشادات الممارسات الموصى بها
17	إرشادات الممارسات الموصى بها (1) التقرير عن الاستدامة المالية طويلة الأجل للجهة
17	المعلومات عن الاستدامة المالية طويلة الأجل في إطار إرشادات الممارسات الموصى بها (1)
18	أبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل
18	إرشادات الممارسات الموصى بها (2): مناقشة وتحليل القوائم المالية
19	إرشادات الممارسات الموصى بها (2): المعلومات الواجب توفيرها
19	إرشادات الممارسات الموصى بها (3) التقرير عن معلومات أداء الخدمات
19	إرشادات الممارسات الموصى بها (3): المعلومات الواجب توفيرها
19	أهداف أداء الخدمات
20	أنواع مؤشرات الأداء
20	أسئلة ونقاشات
21	أسئلة للمراجعة
22	الإجابات على أسئلة المراجعة
23	التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي
24	معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد

24.....	هيكل المعيار.....
24.....	الهدف:.....
25.....	التعريفات.....
25.....	القوائم المالية.....
26.....	المعلومات الواجب عرضها.....
27.....	المدفوعات حسب الوظيفة.....
28.....	المدفوعات حسب الطبيعة.....
28.....	الإيضاحات والسياسات المحاسبية.....
29.....	الموازنة (في حال إتاحتها للعموم).....
30.....	الجزء الثاني: الإفصاحات الإضافية المستحسنة.....
31.....	القوائم المالية الموحدة.....
32.....	التصور.....
33.....	المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى.....
33.....	المساعدات الخارجية.....
33.....	المساعدات الأخرى.....
34.....	المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى - الإفصاحات المستحسنة.....
35.....	أسئلة للمراجعة.....
36.....	الإجابات على أسئلة المراجعة.....

إطار المفاهيم

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام

- مقدمة (الخصائص الرئيسية للقطاع العام)
- دور إطار المفاهيم وسلطته
- أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام
- الخصائص النوعية
- الجهة المعدة للقوائم المالية
- عناصر القوائم المالية
- الإثبات في القوائم المالية
- قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية
- العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

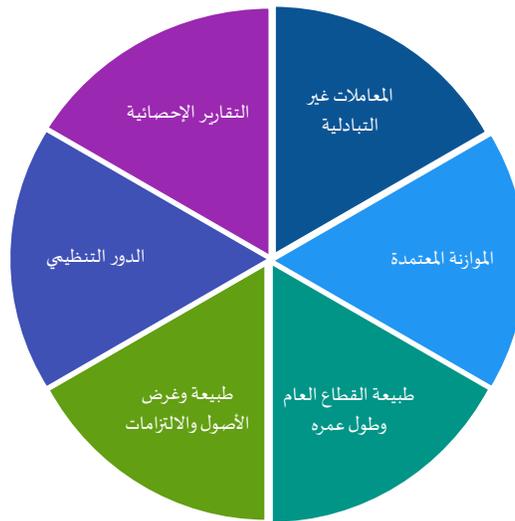
يحدد **إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم)** المفاهيم التي تقوم عليها التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام التي تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي. وسيطبق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذه المفاهيم في إعداد معايير جديدة من معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها السارية على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.

ولا يحدد إطار المفاهيم المتطلبات الملزمة للتقارير المالية لجهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام ولا يحل محل متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها.

تحدد معايير المحاسبة للقطاع العام المتطلبات الملزمة المرتبطة بإثبات وقياس وعرض المعاملات وغيرها من الأحداث والأنشطة. وفي حالة وجود تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام و/أو **إطار المفاهيم**، تلتزم الجهات باتباع معايير المحاسبة للقطاع العام. ويتمثل دور **إطار المفاهيم** في توجيه مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أثناء إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها، ومن المتوقع معالجة أي تضارب بينهما بمرور الوقت.

ويمكن أن يوفر **إطار المفاهيم** إرشادات في التعامل مع قضايا إعداد التقارير المالية التي لا تتناولها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. وفي هذه الحالات، يمكن للجهات المعدة للتقارير المالية وغيرها الرجوع إلى التعريفات ومعايير الإثبات ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة في **إطار المفاهيم** والنظر في إمكانية تطبيقها.

الخصائص الرئيسية للقطاع العام



حجم المعاملات غير التبادلية وأهميتها المالية، بما في ذلك المعاملات غير الطوعية

في المعاملة غير التبادلية، تستلم جهة ما قيمة من طرف آخر دون بذل قيمة مساوية تقريباً في المقابل بشكل مباشر. ومثل هذه المعاملات شائعة في القطاع العام، وفي إطارها يتم تمويل العديد من الجهات بشكل كبير عن طريق الضرائب (أو المساهمات) أو التحويلات من جهات أخرى تكون ممولة في البداية من خلال الضرائب. ولا يرتبط عادة مستوى ونوعية الخدمات التي يتلقاها فرد، أو مجموعة من الأفراد، بالمبلغ الذي يساهمون به من خلال الضرائب. وبحسب مخصصات البرنامج، قد يتعين على فرد دفع رسم أو أتعاب و/أو قد تقديم مساهمات محددة للحصول على خدمات معينة. ومع ذلك، تكون مثل هذه المعاملات، عموماً، ذات طبيعة غير تبادلية؛ لأن قيمة المنافع التي يحصل عليها الفرد أو مجموعة الأفراد لن تكون مساوية تقريباً لمبلغ أي رسوم مسددة أو مساهمات مقدمة من قبل الفرد أو المجموعة. وقد يكون لشيوخ وأهمية المعاملات غير التبادلية تأثير على كيفية إثباتها وقياسها وعرضها، وإثبات وقياس وعرض الأرصدة الناتجة، لتدعم على أفضل وجه تقويم الجهة من قبل متلقي الخدمات ومقدمي الموارد

تحصيل الضرائب هي معاملة إجبارية مقررة نظاماً بين الأفراد أو الجهات والحكومة. وقد تختلف سلطات جباية الضرائب إلى حد كبير، بناءً على العلاقة بين سلطات الحكومة الوطنية وسلطات الحكومات دون المستوى الوطني وجهات القطاع العام الأخرى. ويتم تمويل جهات القطاع العام الدولية بشكل كبير من خلال تحويلات من حكومات وطنية أو إقليمية. وقد يحكم هذا التمويل اتفاقيات أو معاهدات أو قد يكون على أساس طوعي.

تعد الطبيعة الإجبارية للضرائب والتحويلات أحد الأسباب الرئيسية التي تجعل هدف المساءلة للتقارير المالية مهماً في القطاع العام.

أهمية الموازنة المعتمدة

تعد معظم الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى موازنات مالية سنوية تغطي عادة الإيرادات المخطط جمعها وخطط الإنفاق الأخرى. وفي العديد من الدول يوجد متطلب دستوري بإعداد موازنة معتمدة من قبل الهيئة التشريعية (أو ما في حكمها) وإتاحتها للجمهور. وغالباً ما يحدد التشريع محتويات تلك الوثيقة. وتُعد الموازنة المعتمدة من الحكومة هي الطريقة الأساسية التي تمارس بها السلطات التشريعية الرقابة ويخضع الناخبون وممثلوهم المنتخبون بموجها إدارة الكيان للمساءلة المالية. وتعد الموازنة المعتمدة غالباً هي الأساس لتحديد مستويات الضرائب، وهي جزء من عملية الحصول على اعتماد السلطة التشريعية للنفقات.

نظراً لأهمية الموازنة المعتمدة، فإن المعلومات، التي تمكن المستخدمين من مقارنة الإنفاق الفعلي والإيرادات والفائض أو العجز الناتج مع تقديرات الموازنة، تعد مهمة.

ويمثل إعداد التقارير مقارنة الموازنة عادة آلية للتدليل على الالتزام بالمتطلبات النظامية المتعلقة بجمع المالية العامة واستخدامها. وتعمل المقارنات بين المعلومات المتوقعة والفعلية على تسهيل إجراء تقويم مقدار تحقيق جهة القطاع العام لأهدافها المالية. وتعزز مثل هذه المعلومات المساءلة كما توفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة.

طول عمر القطاع العام وطبيعة برامج القطاع العام

غالباً ما كان من الصعب تفسير مبدأ الاستمرارية الذي يدعم إعداد القوائم المالية في القطاع العام. وبسبب السلطات السيادية، لا سيما سلطة فرض الضرائب، قد لا يمثل مركز صافي الأصول/الالتزامات العامل الأساسي في تحديد ما إذا كان بإمكان الحكومة الوطنية الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها.

هناك سببان آخران وراء صعوبة تفسير الاستمرارية. السبب الأول هو أن العديد من برامج القطاع العام طويلة الأجل والقدرة على الوفاء بالالتزامات تعتمد على الضرائب والمساهمات المستقبلية. ولا تستوفي العديد من الالتزامات الناشئة عن برامج القطاع العام معايير تعريف الالتزام وقد لا تتوافق القدرة على فرض ضرائب مستقبلية مع تعريف الأصل. ولذلك، قد لا يتم إثبات هذه الالتزامات والصلاحيات في القوائم المالية.

وبالتالي لا يمكن للقوائم المالية أن تقدم جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في البرامج طويلة الأجل، ولا سيما تلك البرامج التي تقدم منافع اجتماعية. ولذا، فإن التقارير حول الاستدامة طويلة الأجل للبرامج الرئيسية تعتبر ضرورية لتقويم المسائل من قبل مقدمي الموارد ومتلقي الخدمات. كما أن الآثار المالية للعديد من القرارات سوف يكون لها تأثير لسنوات عدة أو حتى لعقود في المستقبل؛ لذلك فإن التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام التي تحتوي على معلومات مالية مستقبلية حول الاستدامة طويلة الأجل لتمويل الجهة، والتي تغطي أفقاً زمنية طويلة، تعتبر ضرورية لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

ويتمثل السبب الثاني في طبيعة وطول عمر الحكومات وجهات القطاع العام نفسها. وعلى الرغم من أن الرقابة السياسية قد تتغير بانتظام؛ فإن الحكومات الوطنية تتمتع عموماً بوجود طويل الأمد. وفي حين أنها قد تواجه صعوبات مالية شديدة وقد تتعثر في سداد التزاماتها عن الديون السيادية؛ فإن الحكومات تستمر في الوجود.

وإذا واجهت الجهات الحكومية دون المستوى الوطني صعوبات مالية؛ فإن الحكومات الوطنية قد تعمل كمقرض أخير أو قد تقدم ضمانات واسعة النطاق. وقد يستمر تمويل ارتباطات تقديم الخدمات الرئيسة للجهات الحكومية دون المستوى الوطني من قبل مستوى أعلى في الحكومة. وقد يمكن أيضاً دمج الجهات الحكومية دون المستوى الوطني. وفي حالات أخرى؛ قد تستمر جهات القطاع العام غير القادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها في الوجود عن طريق إعادة هيكلة عملياتها.

طبيعة وغرض الأصول في القطاع العام

السبب الرئيس لامتلاك العقارات والآلات والمعدات وغيرها من الأصول في القطاع العام؛ هو الخدمات المتوقعة منها، وليس قدرتها على توليد تدفقات نقدية. ونظراً لطبيعة خدمات القطاع العام المقدمة، فإن نسبة مهمة من الأصول المستخدمة من قبل جهات القطاع العام هي أصول متخصصة، مثال ذلك: الطرق، والأصول العسكرية. وقد يكون هناك سوق محدودة لمثل هذه الأصول. ومع ذلك، فإنها قد تحتاج إلى قدر كبير من التعديل لكي يستخدمها مشغلون آخرون. ولهذه العوامل دلالات لأغراض قياس مثل هذه الأصول.

وقد تحتفظ الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى ببنود تسهم في الطابع التاريخي والثقافي لدولة أو إقليم (مثال ذلك: الكنوز الفنية، والمباني التاريخية، والآثار الأخرى). كما قد تكون مسؤولة أيضاً عن المحميات الطبيعية ومناطق أخرى ذات أهمية طبيعية بها نباتات وحيوانات إقليمية. ومثل هذه البنود والمناطق لا يُحفظ بها عموماً بغرض البيع، حتى وإن وجدت أسواقاً لها. وتتحمل الحكومة وجهات القطاع العام مسؤولية الحفاظ عليها وصونها للأجيال الحالية والمستقبلية.

وتتمتع الحكومات عادةً بسلطات على الموارد الطبيعية والموارد الأخرى، مثل: احتياطات المعادن والمياه، ومناطق صيد الأسماك، والغابات. وتتيح هذه السلطات للحكومات منح تراخيص لاستخدام هذه الموارد أو الحصول على رسوم الامتياز والضرائب الناتجة عن استخدامها.

وقد تمتلك الحكومات أيضاً حقوقاً على بعض الظواهر، مثال ذلك: الطيف الكهرومغناطيسي.

في هذه المجالات، وفي المجالات الموضحة أعلاه، قد يكون هناك آثار على كل من تعريف الأصل، وكذلك على إثبات أي من هذه الأصول وقياسها.

الدور التنظيمي لجهات القطاع العام

لدى العديد من الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى سلطات لتنظيم الجهات العاملة في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما مباشرة أو من خلال وكالات أنشئت خصيصاً لهذا الغرض. والأساس المنطقي للسياسات العامة في التنظيم يتمثل في حماية مصالح المستهلكين وفقاً لأهداف محددة للسياسات العامة. ويمكن أن يحدث التدخل التنظيمي أيضاً عندما تكون هناك عيوب في السوق أو فشل في السوق بالنسبة لخدمات معينة أو للتخفيف من عوامل مثل التلوث، الذي لا ينتقل أثره من خلال التسعير. وتنفذ هذه الأنشطة التنظيمية وفقاً لإجراءات نظامية.

ويمكن للحكومات أيضاً أن تنظم نفسها وجهات القطاع العام الأخرى. وقد يكون الحكم المهني ضرورياً لتحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة يترتب عليها حقوق والتزامات على جهات القطاع العام تتطلب الإثبات كأصول والتزامات، أو ما إذا كانت قدرة جهة القطاع العام على تعديل هذه الأنظمة لها تأثير على كيفية حساب هذه الحقوق والالتزامات.

العلاقة بالتقارير الإحصائية

تنتج العديد من الحكومات نوعين من المعلومات المالية ذات الأثر الرجعي: (أ) إحصاءات مالية الحكومة بشأن قطاع الحكومة العامة لغرض تحليل الاقتصاد الكلي واتخاذ القرارات، و(ب) القوائم المالية ذات الغرض العام (القوائم المالية) للمساءلة واتخاذ القرارات على مستوى الجهة، بما في ذلك القوائم المالية على مستوى الحكومة ككل.

إن المعايير الشاملة لإحصاءات الاقتصاد الكلي محددة في نظام الحسابات القومية. ويمثل نظام الحسابات القومية إطاراً لوصف منهجي ومفصل للاقتصاد الوطني ومكوناته، بما في ذلك قطاع الحكومة العامة. وتتم مواءمة المنهجيات الإحصائية للاقتصاد الكلي المعترف بها دولياً مع نظام الحسابات القومية إلى أقصى حد ممكن. مع الحفاظ على اتساقها مع أهدافها المحددة. وفي القطاع العام، وفيما يتعلق بإحصاءات مالية الحكومة خارج الاتحاد الأوروبي، يُعد دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي هو المصدر الرئيسي للإرشادات الخاصة بتجميع إحصاءات مالية الحكومة ويتوافق مع نظام الحسابات القومية. ويوفر نظام الحسابات الأوروبية القواعد التشريعية للدول الأعضاء في الاتحاد. ويتوافق نظام الحسابات الأوروبية على نطاق واسع مع نظام الحسابات القومية ودليل إحصاءات مالية الحكومة فيما يتعلق بالتعريفات وقواعد المحاسبة والتصنيفات مع وجود بعض الاختلافات في العرض.

وهناك الكثير من القواسم المشتركة بين القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة. ويُعنى كلا الإطارين بما يلي: (أ) المعلومات المالية على أساس الاستحقاق، و(ب) أصول الحكومة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، و(ج) معلومات شاملة عن التدفقات النقدية. وهناك تداخل كبير بين إطارَي التقرير اللذين تستند إليهما هذه المعلومات. وهناك بعض الاختلافات الهامة بين معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة نتيجة لاختلاف الأهداف ومجال الاهتمام في الجهات المختلفة المعدة للقوائم المالية والمعالجات المختلفة لبعض المعاملات والأحداث. إن إزالة الفروق بين الإطارين المحاسبيين والتي لا تُعد أساسية لأهدافهما المختلفة والاعتماد على نظام معلومات مالية متكامل واحد لإنتاج كل من القوائم المالية الملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة، يمكن أن يترتب عليه منافع للمستخدمين من حيث جودة التقرير وتوفير المعلومات في الوقت المناسب والقابلية للفهم.

أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

- أهداف التقارير المالية
 - تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام
 - إعمال أغراض المساءلة واتخاذ القرارات
 - توضيح أهداف تقديم الخدمات وطبيعة التمويل
 - الاستجابة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات
- مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام
 - المستخدمون الأساسيون: متلقو الخدمة ومقدمو الموارد

أهداف التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وإن تحديد المساءلة كهدف من أهداف التقارير المالية يعكس حقيقة أن معظم الحكومات وجهات القطاع العام تسعى إلى تقديم الخدمات وليس البحث عن الربح، وأن طبيعة تمويلها تتولد بشكل أساسي من خلال الضرائب وأيضاً التحويلات من المستويات الأخرى للحكومة.

التقارير المالية ليست غاية بحد ذاتها. والغرض منها هو تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك تحدد أهداف التقارير المالية أحياناً في الحساب مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام واحتياجاتهم من المعلومات.

المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام هم متلقو الخدمات ومقدمو الموارد (المكلفون بدفع الضريبة، والمانحون، والمقرضون، وغيرهم من مقدمي الموارد) وممثلوهم. ومن خلال التركيز على احتياجات هذه الفئة من المستخدمين، سيتم أيضاً تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين.

الخصائص النوعية

- الملاءمة
- التعبير الموثوق
- القابلية للفهم
- التوقيت المناسب
- القابلية للمقارنة
- القابلية للتحقق

هذه هي الخصائص النوعية للتقارير المالية التي ورد تحديدها وشرحها في إطار المفاهيم. والخصائص النوعية للمعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف التقارير المالية.

تُعد كل من الخصائص النوعية جزءاً لا يتجزأ من الخصائص الأخرى وفي عمل مشترك معها لتقديم معلومات مفيدة لتحقيق أهداف التقارير المالية. مع ذلك، قد لا تتحقق عملياً جميع الخصائص النوعية بالكامل، وقد يكون من الضروري تحقيق توازن أو مفاضلة بين بعضها.

تكون المعلومات المالية وغير المالية **ملائمة** إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على صنع الفرق عندما تكون لها قيمة تأكيدية أو قيمة توقعية أو كلاهما.

لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن **تعبر بموثوقية** عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. ويتحقق التعبير الموثوق عندما يكون وصف الظواهر مكتملاً ومحايداً وخالياً من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. وتصف المعلومات التي تعبر بموثوقية عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى جوهر المعاملة ذات الصلة، أو حدث أو نشاط أو ظرف آخر والذي ليس من الضروري أن يكون بنفس شكلها النظامي. ويستخدم إطار المفاهيم مصطلح "التعبير الموثوق" وليس "الموثوقية" لوصف ما يمثل جوهرياً نفس المفهوم. بالإضافة إلى ذلك، فإنه لا يحدد إعلاء المضمون على الشكل والحصافة على أنها مكونات للتعبير الموثوق.

لا يُدرج "إعلاء المضمون على الشكل" ولا "الحصافة" كخصائص نوعية في حد ذاتها. ولم يُحدد إعلاء المضمون على الشكل كخاصية نوعية منفصلة أو إضافية لأنها مدرجة بالفعل في مفهوم التعبير الموثوق.

ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مفهوم الحصافة ينعكس أيضاً في شرح الحيادية كعنصر من عناصر التعبير الموثوق والإقرار بالحاجة إلى توخي الحذر في التعامل مع عدم التأكد.

القابلية للفهم هي إحدى خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من استيعاب معناها. ويجب أن تكتب بلغة واضحة وإيضاحات المعلومات المالية وغير المالية والإيضاحات الخاصة بتقديم الخدمات والإنجازات الأخرى خلال فترة القوائم المالية والتوقعات للفترات المستقبلية، كما يجب عرضها بأسلوب سهل الفهم للمستخدمين.

التوقيت المناسب يعني توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أن يسهم توفير المعلومات الملائمة بشكل عاجل في تعزيز فائدتها كمدخلات في تقويم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي يجب اتخاذها. ويؤدي عدم توفير المعلومات في الوقت المناسب إلى جعلها أقل فائدة.

القابلية للمقارنة هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد المستخدمين على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. ولا تعد القابلية للمقارنة صفة لبند فردي من المعلومات؛ بل صفة للعلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات. وتختلف أيضاً القابلية للمقارنة عن الاتساق. فالاتساق يشير إلى استخدام نفس المبادئ أو السياسات المحاسبية وأسس الإعداد، إما من فترة إلى أخرى داخل الجهة أو في فترة واحدة في أكثر من جهة واحدة. فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والاتساق يساعد على تحقيق ذلك الهدف.

القابلية للتحقق هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد التعبير عنها.

القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام:

- الأهمية النسبية
- التكلفة مقابل المنفعة
- التوازن بين الخصائص النوعية

بالإضافة إلى الخصائص النوعية، فالإطار يحدد القيود الساندة على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على ولاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة لفترة القوائم المالية تلك. وتعتمد **الأهمية النسبية** على طبيعة وقيمة البند المقدر في الظروف المحددة لكل جهة. وقد تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات نوعية وكمية عن إنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، والتوقعات حول تقديم الخدمات والنتائج المالية في المستقبل. ولذلك، فمن غير الممكن تحديد تقدير كمي موحد يصبح عنده نوع محدد من المعلومات ذا أهمية نسبية.

وتستوجب التقارير المالية **فرض تكاليف**. ويجب أن تبرر المنافع من التقارير المالية لتلك التكاليف. وغالباً ما يكون تقويم ما إذا كانت **منافع** تقديم المعلومات تبرر تكاليفها هو مسألة اجتهادية، لأنه غالباً ما يكون من غير الممكن تحديد و/أو قياس جميع تكاليف ومنافع المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

وتعمل الخصائص النوعية بعضها مع بعض للإسهام في تحقيق الفائدة من المعلومات. فعلى سبيل المثال، لا يؤدي الوصف الذي يعبر بموثوقية عن ظاهرة غير ملائمة، أو الوصف الذي لا يعبر بموثوقية عن ظاهرة ملائمة إلى معلومات مفيدة. وبالمثل، لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب وأن تكون سهلة الفهم.

يقر إطار المفاهيم أنه قد يكون من الضروري في بعض الحالات **إجراء توازن أو مقايضة** بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية. وتُعد الأهمية النسبية للخصائص النوعية في كل حالة هي مسألة اجتهاد مهني.

الجهة المعدة للقوائم المالية

- منشأة حكومية أو منشأة قطاع عام أخرى أو برنامج أو مجال أنشطة قابل للتحديد في القطاع العام تعد أو يعد تقارير مالية ذات غرض عام.
- الخصائص الرئيسية
 - جمع واستخدام الموارد
 - متلقو الخدمات أو مقدمو الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام
- قد تشمل جهتين منفصلتين أو أكثر
- الهوية النظامية منفصلة ليست ضرورية

يتناول الفصل الرابع من إطار المفاهيم الجهة المعدة للقوائم المالية - أي تحديد الجهات التي يتعين عليها إعداد وإصدار التقارير المالية ذات الغرض العام.

جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي بأبسط المعاني منشأة حكومية أو منشأة قطاع عام أخرى أو برنامج أو مجال أنشطة قابل للتحديد في القطاع العام تعد أو يعد تقارير مالية ذات غرض عام.

إن الخصائص الرئيسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي:

- أنها جهة تجمع الموارد من، أو بالنيابة، عن المواطنين و/أو تستخدمها للقيام بأنشطة لمنفعة، أو بالنيابة عن، هؤلاء المواطنين؛
 - يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
- قد تشمل جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية جهتين منفصلتين أو أكثر تعدان تقارير مالية ذات غرض عام كما لو كانتا جهة واحدة، ويشار إلى مثل هذه الجهة المعدة للقوائم المالية بمجموعة معدة للقوائم المالية.
- لدى الحكومة والعديد من جهات القطاع العام الأخرى صفة نظامية مستقلة. ومع ذلك، قد تكون جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية منشأة أو ترتيب إداري أو برنامج غير ذات/ ذي شخصية اعتبارية منفصلة.

عناصر القوائم المالية



تصور القوائم المالية الأثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات عريضة تتقاسم خصائص اقتصادية مشتركة. ويطلق على هذه الفئات العريضة اسم عناصر القوائم المالية. وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسية التي تتألف منها القوائم المالية. وتقدم هذه المكونات الأساسية نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات الاقتصادية والنشاط الاقتصادي بطريقة تقدم للمستخدمين معلومات تحقق أهداف التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ في الحسبان القيود السائدة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

يحدد/بطار/ المفاهيم العناصر التالية التي تتكون منها البيانات المالية:

الأصل وهو مورد تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة لحدث سابق. **الالتزام** وهو التزام حالي لجهة عن تدفق خارج للموارد والذي ينتج عن حدث سابق.

الإيراد وهو الزيادة في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الزيادة الناشئة عن المساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

المصروف وهو النقصان في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف النقصان الناشئ عن توزيعات لأصحاب حقوق الملكية.

المساهمات من أصحاب حقوق الملكية وهي تدفقات الموارد الداخلة إلى الجهة، والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم مُلاكاً، والتي تنشئ أو تزيد من حصة في صافي المركز المالي للجهة.

التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية وهي تدفقات الموارد الخارجة من الجهة، والموزعة على أطراف خارجية بصفتهم مُلاكاً، والتي ترد أو تخفض حصة في صافي المركز المالي للجهة.

الإثبات في القوائم المالية

- البند الذي يستوفي تعريف العنصر
- يمكن قياسه بطريقة:
- تحقق الخصائص النوعية
- تراعي القيود
- لم تُدمج معايير الإثبات في تعريفات العنصر

يحدد/بطار/ المفاهيم المعايير التي يجب استيفاؤها من أجل إثبات عنصر في القوائم المالية. والإثبات هو عملية بموجها تضمّن المبالغ المعروضة في صلب القائمة المالية المناسبة بنداً يستوفي تعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعي القيود السائدة على المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

وتعتبر معايير الإثبات معايير رفيعة المستوى.

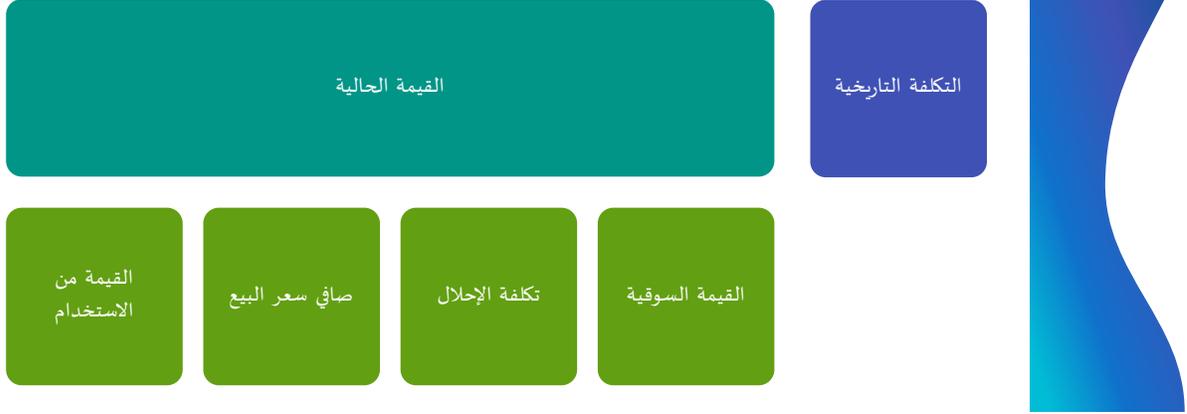
عند تحديد مدى ضرورة إثبات عنصر، هناك نوعان من حالات عدم التأكد التي يجب مراعاتهما. الأولى هي حالة عدم التأكد بشأن ما إذا كان تعريف العنصر قد تم استيفاؤه. والثانية هي حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالقياس – أي ما إذا كان يمكن قياس العنصر بطريقة تحقق الخصائص النوعية.

ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن تعريفات العناصر يجب ألا تنطوي على معايير للإثبات. وبالتالي، قد يستوفي البند تعريف العنصر ولكن لا يستوفي معايير الإثبات نظراً لعدم إمكانية قياسه بشكل موثوق.

قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية

الهدف من القياس هو اختيار أسس القياس التي تعكس على النحو الأكثر عدالة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للجهة بأسلوب مفيد في مساءلة الجهة، ولأغراض اتخاذ القرارات. ويحدد إطار المفاهيم عدداً من قواعد القياس لقياس الأصول والالتزامات.

أسس قياس الأصول



يحدد الإطار خمسة أسس قياس للأصول ويقدم إرشادات حول ظروف عامة وغير محددة يكون من المناسب تطبيق هذه الأسس عليها. وبعد الكثير من الدراسة، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عدم تحديد "القيمة العادلة" بل تحديد **القيمة السوقية** بدلاً من ذلك. وبالإضافة إلى ذلك، يقترح **إطار المفاهيم أن تكلفة الإحلال** قد تكون هي أساس القياس المناسب للجهات التي تطبق القيم الحالية.

وفيما يتعلق بالأصول المتخصصة التي تحتفظ بها تلك الجهات بشكل أساسي لتقديم الخدمات وليس لتوليد التدفقات النقدية.

يُحدد **صافي سعر البيع والقيمة من الاستخدام** أيضاً كأساس للقياس. ومن المرجح استخدام هذا الأساس في ظروف محدودة بشكل أكبر، على سبيل المثال عندما يتم اتخاذ قرار ببيع أحد الأصول وفي تحديد مقدار الهبوط في القيمة.

أسس قياس الالتزامات



هذه هي أسس القياس المحددة في **إطار المفاهيم للالتزامات**. ويرد تعريف **التكلفة التاريخية** مرة أخرى.

تكلفة الوفاء هي: التكاليف التي ستكبدها الجهة للوفاء بالتعهدات التي يمثلها الالتزام، على افتراض أنها تفعل ذلك بالطريقة الأقل تكلفة.

تكلفة الإعفاء تشير إلى مبلغ الخروج الفوري من الالتزام. وتكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي يقبل به الدائن عند تسوية حقوقه، أو الذي يطلبه طرف ثالث لقبول تحويل الالتزام من المدين.

سعر التحمل هو المبلغ الذي ستكون الجهة مستعدة لقبوله منطقياً مقابل تحمل التزام قائم.

تكلفة الوفاء تكون غالباً الأساس الملائم للقياس، نظراً لأنه في حالة المعاملات غير التبادلية في القطاع العام غالباً ما تكون هناك ظروف محدودة للغاية التي يقبل الطرف الثالث بموجبها تحويل التزام أو أدلة على المبلغ الذي ستكون الجهة مستعدة لقبوله منطقياً مقابل تحمل التزام قائم. ومع ذلك، قد تكون هناك ظروف توفر فيها تكلفة الإعفاء وسعر التحمل المعلومات ذات الصلة.

العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

- اختيار المعلومات
- موقع المعلومات
- تنظيم المعلومات



يطبق *إطار المفاهيم* منظوراً أوسع نطاقاً للعرض، مع الأخذ في الاعتبار كيفية عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، وليس فقط في القوائم المالية.

تتناول القرارات المتعلقة باختيار المعلومات أي معلومات يتم عرضها:

- في القوائم المالية؛
- في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية (التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام).

تتخذ قرارات حول موقع المعلومات بشأن:

- أي تقرير تدرج ضمنه المعلومات؛
- أي مكون من مكونات التقرير تدرج به المعلومات.

يتناول تنظيم المعلومات ترتيب المعلومات وتجميعها، ويتضمن قرارات بشأن:

- كيف يتم ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام؛
- الهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام.

أسئلة ونقاشات

هنا نختمت جلستنا التدريبية عن *إطار المفاهيم*، وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

في حالة وجود عدم اتساق بين معايير المحاسبة للقطاع العام وإطار المفاهيم، ينبغي على المعدّين تطبيق إطار المفاهيم.

خطأ أم صواب؟

السؤال الثاني

ما هي خصائص القطاع العام التي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها تدعم تطوير معايير المحاسبة للقطاع العام والتي تم تناولها في مقدمة إطار المفاهيم لجهات القطاع العام؟

السؤال الثالث

وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسية التي تتألف منها القوائم المالية.

ما هي العناصر التي يحددها إطار المفاهيم؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (خطأ).

لا يحدد إطار المفاهيم المتطلبات الملزمة للتقارير المالية لجهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام ولا يحل محل متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. وتحدد معايير المحاسبة للقطاع العام المتطلبات الملزمة المرتبطة بإثبات وقياس وعرض المعاملات وغيرها من الأحداث والأنشطة. وفي حالة وجود تعارض بين المتطلبات الواردة في أحد معايير المحاسبة للقطاع العام وإطار المفاهيم، تلتزم الجهات باتباع معايير المحاسبة للقطاع العام.

السؤال الثاني

الخصائص الرئيسية للقطاع العام التي يقرها إطار المفاهيم لجهات القطاع العام ويتناولها هي:

- حجم المعاملات غير التبادلية وأهميتها المالية، بما في ذلك المعاملات غير الطوعية
- أهمية الموازنة المعتمدة
- طبيعة وغرض الأصول في القطاع العام
- طول عمر القطاع العام وطبيعة برامج القطاع العام
- الدور التنظيمي لجهات القطاع العام
- العلاقة بالتقارير الإحصائية

السؤال الثالث

العناصر المحددة في إطار المفاهيم هي:

- **الأصل** وهو مورد تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة لحدث سابق.
- **الالتزام** وهو واجب حالي على الجهة بإخراج موارد نتيجة لحدث سابق.
- **الإيراد** وهو الزيادة في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الزيادة الناشئة عن المساهمات من أصحاب حقوق الملكية.
- **المصروف** وهو النقصان في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف النقصان الناشئ عن توزيعات لأصحاب حقوق الملكية.
- **المساهمات من أصحاب حقوق الملكية** وهي تدفقات الموارد الداخلة إلى الجهة، والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاكاً، والتي تنشئ أو تزيد من حصة في صافي المركز المالي للجهة.
- **التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية** وهي تدفقات الموارد الخارجة من الجهة، والموزعة على أطراف خارجية بصفتهم ملاكاً، والتي ترد أو تخفض حصة في صافي المركز المالي للجهة.

إرشادات الممارسات الموصى بها

إرشادات الممارسات الموصى بها

- إرشادات الممارسات الموصى بها (1) التقرير عن الاستدانة المالية طويلة الأجل للجهة
- إرشادات الممارسات الموصى بها (2) تقرير مناقشة وتحليل القوائم المالية
- إرشادات الممارسات الموصى بها (3) التقرير عن معلومات أداء الخدمات

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إرشادات الممارسات الموصى بها للتعامل مع مجالات إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية. ونظراً لأن هذه الإرشادات غالباً ما تتناول المجالات المتطورة أو النامية لإعداد التقارير، فهي ليست إلزامية.

إرشادات الممارسات الموصى بها (1) التقرير عن الاستدانة المالية طويلة الأجل للجهة

توفر إرشادات الممارسات الموصى بها إرشادات بشأن التقرير عن الاستدانة المالية طويلة الأجل للجهة القطاع العام («التقرير عن معلومات الاستدانة المالية طويلة الأجل»). وتوفر إرشادات الممارسات الموصى بها أيضاً معلومات بشأن تأثير السياسات والقرارات الحالية التي يتم اتخاذها في تاريخ إعداد التقرير على التدفقات الداخلة والخارجة في المستقبل وتستكمل المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات الغرض العام ("القوائم المالية").

والهدف من هذه التقارير هو تقديم مؤشر على الاستدانة المالية طويلة الأجل المتوقعة للجهة خلال فترة زمنية محددة وفقاً للافتراضات المذكورة.

وتعتبر القوائم المالية جوهر التقارير المالية. ومع ذلك، فإنها لا تقدم معلومات عن (أ) التدفقات الداخلة للموارد المتوقعة التي سيتم تحقيقها في المستقبل ولكن لا يتم إثباتها كأصول في تاريخ القوائم المالية، أو (ب) الالتزامات المستقبلية التي تُثبت كالالتزامات في تاريخ القوائم المالية. وبالتالي، يمكن للمعلومات المتعلقة بالاستدانة المالية طويلة الأجل للجهة أن تكمل المعلومات الواردة في القوائم المالية وتساعد على تحقيق أهداف التقارير المالية.

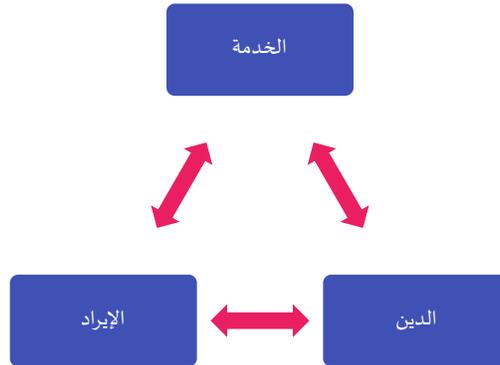
المعلومات عن الاستدانة المالية طويلة الأجل في إطار إرشادات الممارسات الموصى بها (1)

- توقعات التدفقات الداخلة والخارجة في المستقبل، والتي يمكن عرضها في قوائم مجدولة أو أشكال بيانية ومناقشة سردية توضح التوقعات؛
- مناقشة سردية لأبعاد الاستدانة المالية طويلة الأجل، بما في ذلك أي مؤشرات تستخدم لتصوير الأبعاد؛
- مناقشة سردية للمبادئ والافتراضات والمنهجية التي تقوم عليها التوقعات.

وفقاً لإرشادات الممارسات الموصى بها (1)، عادةً ما تتضمن المعلومات عن الاستدانة المالية طويلة الأجل المعلومات الواردة أعلاه.

وتعرض الجهة توقعاتها للتدفقات الداخلة والخارجة في المستقبل، بما في ذلك المصروفات الرأسمالية التي يتم إعدادها على أساس افتراضات السياسة الحالية، والافتراضات حول الظروف الاقتصادية وغير الاقتصادية في المستقبل.

أبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل



الأبعاد الثلاثة مترابطة بحيث تؤثر التغييرات التي تطرأ على أحد الأبعاد على الأبعاد الأخرى. فعلى سبيل المثال، يتم تمويل الخدمات والاستحقاقات المستقبلية للمستفيدين (بُعد الخدمة) من الإيرادات و/أو الديون. ويمكن تحليل بُعد واحد من خلال تثبيت البعدين الآخرين. فعلى سبيل المثال، من خلال الحفاظ على ثبات المستويات الحالية للخدمات والإيرادات، يمكن للجهة أن توضح تأثير هذه الافتراضات على مستوى الدين. يرد في إرشادات الممارسات الموصى بها توضيح للعلاقات بين أبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل. هناك جانبان لكل بعد: القدرة والضعف. القدرة هي قدرة الجهة على تغيير البعد أو التأثير عليه، والضعف هو مدى اعتماد الجهة على عوامل خارجة عن سيطرتها أو تأثيرها.

إرشادات الممارسات الموصى بها (2) تقرير مناقشة وتحليل القوائم المالية

توفر إرشادات الممارسات الموصى بها إرشادات حول إعداد وعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية. تساعد مناقشة وتحليل القوائم المالية المستخدمين على فهم المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية المعروضة في القوائم المالية ذات الغرض العام (يشار إليها فيما يلي باسم "القوائم المالية").

إرشادات الممارسات الموصى بها (2): مناقشة وتحليل القوائم المالية

شرح للبنود والمعاملات والأحداث الهامة المعروضة في القوائم المالية للجهة والعوامل التي أثرت عليها.

توفر مناقشة وتحليل القوائم المالية معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرار من خلال تمكين المستخدمين من اكتساب نظرة ثاقبة لعمليات الجهة من منظور الجهة نفسها. كما أنها تمنح الفرصة لتعكس تفسير الجهة للبنود والمعاملات والأحداث الهامة التي تؤثر على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. ولذلك، تعمل مناقشة وتحليل القوائم المالية وتحليلها على استكمال المعلومات الواردة في القوائم المالية.

يجب أن يكون محتوى مناقشة وتحليل القوائم المالية متنسقاً مع القوائم المالية والبنود والمعاملات والأحداث الأساسية وأيضاً مع الافتراضات، كتلك المتعلقة بالإثبات والقياس.

إرشادات الممارسات الموصى بها (2): المعلومات الواجب توفيرها

- نظرة عامة على العمليات
- الأهداف والاستراتيجيات
- تحليل القوائم المالية
- المخاطر والشكوك الرئيسية

يجب أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية ما يلي، دون مجرد تكرار المعلومات في القوائم المالية:

- (أ) نظرة عامة على عمليات الجهة والبيئة التي تعمل فيها؛
- (ب) معلومات حول أهداف الجهة واستراتيجياتها؛
- (ج) تحليل القوائم المالية للجهة، بما في ذلك التغيرات والاتجاهات الهامة في المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدققاتها النقدية؛
- (د) وصف للمخاطر والشكوك الرئيسية للجهة التي تؤثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدققاتها النقدية، وشرح للتغيرات التي تطرأ على تلك المخاطر والشكوك منذ تاريخ القوائم المالية الأخير واستراتيجياتها الرامية إلى تحمل تلك المخاطر والشكوك أو تخفيفها.

إرشادات الممارسات الموصى بها (3) التقرير عن معلومات أداء الخدمات

تتمثل المهمة الأساسية للحكومات ومعظم جهات القطاع العام في تقديم الخدمات للمواطنين. ويحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام إلى معلومات حول أداء الخدمات لمحاسبة الجهات واتخاذ القرارات، بما في ذلك القرارات المتعلقة بالموارد الخاصة بالخدمات. ويدعم التقرير عن معلومات أداء الخدمات تقارير الجهات عن معلومات أداء الخدمات عالية الجودة.

إرشادات الممارسات الموصى بها (3): المعلومات الواجب توفيرها

- أهداف أداء الخدمات
- مؤشرات الأداء
- إجمالي التكلفة

معلومات أداء الخدمات هي معلومات حول الخدمات التي تقدمها الجهة وأهداف أداء الخدمات للجهة ومدى تحقيقها لتلك الأهداف.

أهداف أداء الخدمات

- هدف أداء الخدمات هو وصف للنتيجة (النتائج) المخططة التي تسعى الجهة إلى تحقيقها والتي تتمثل في المدخلات أو المخرجات أو النتائج أو الكفاءة.

يمكن التعبير عن أهداف أداء الخدمات باستخدام مؤشرات أداء المدخلات أو المخرجات أو النتائج أو الكفاءة؛ أو من خلال مزيج من واحد أو أكثر من مؤشرات الأداء الأربعة المذكورة. ويمكن أيضاً التعبير عن هدف أداء الخدمات باستخدام وصف سردي للحالة المستقبلية المرغوبة الناتجة عن تقديم الخدمات.

مؤشرات الأداء

يمكن أن تكون مؤشرات الأداء عبارة عن مقاييس كمية و/أو مقاييس نوعية و/أو أوصاف نوعية لطبيعة ومدى استخدام الجهة للموارد، وتقديم الخدمات، وتحقيق أهداف أداء الخدمات.

تحقيق أهداف أداء الخدمات

ينبغي تكييف معلومات أداء الخدمات المعروضة بحيث تتلاءم مع أهداف أداء خدمات الجهة. وقد تتضمن المعلومات المتعلقة بالأداء الفعلي للخدمات مؤشرات أداء الفاعلية.

أنواع مؤشرات الأداء

- المدخلات
- المخرجات
- النتائج
- الكفاءة
- الفاعلية

أنواع مؤشرات الأداء هي كما يلي:

- المدخلات: المدخلات هي الموارد المستخدمة من قبل الجهة لتوفير المخرجات.
- المخرجات: المخرجات هي الخدمات المقدمة من قبل الجهة لمنلقي الخدمات من خارج الجهة.
- النتائج: النتائج هي التأثيرات على المجتمع، والتي تحدث نتيجة لمخرجات الجهة أو تنسب إليها بشكل معقول.
- الكفاءة: الكفاءة هي العلاقة بين (أ) المدخلات والمخرجات أو (ب) المدخلات والنتائج.
- الفاعلية: الفاعلية هي العلاقة بين النتائج الفعلية وأهداف أداء الخدمات.

مبادئ عرض معلومات أداء الخدمات

ينبغي أن يكون عرض معلومات أداء الخدمات مناسباً لأهداف أداء خدمات الجهة. وينبغي أن يوضح العلاقة بين أهداف أداء خدمات الجهة وإنجازات أداء خدمات الجهة. يتعين أن يحقق عرض معلومات أداء الخدمات الخصائص النوعية للتقارير المالية. وينبغي مراعاة تطبيق القيود السائدة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. يجب أن تراعي معلومات أداء الخدمات المعروضة الظروف المحددة للجهة.

أسئلة ونقاشات

بهذا نختمت جلستنا التدريبية عن إرشادات الممارسات الموصى بها. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي العبارات الآتية أفضل في التعبير عن إرشادات الممارسات الموصى بها؟

- (أ) إرشادات إلزامية حول مجالات إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية؛ أو
- (ب) إرشادات إلزامية حول مجالات إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن القوائم المالية؛ أو
- (ج) إرشادات غير إلزامية حول مجالات إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية.

السؤال الثاني

ما هي الأبعاد الثلاثة للاستدامة المالية طويلة الأجل؟

السؤال الثالث

ما نوع مؤشر الأداء الذي يقيم العلاقة بين النتائج الفعلية وأهداف أداء الخدمات؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (ج) إرشادات غير إلزامية حول مجالات إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية.

تم وضع إرشادات الممارسات الموصى بها للتعامل مع مجالات إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية. ونظراً لأن هذه الإرشادات غالباً ما تتناول المجالات المتطورة أو النامية لإعداد التقارير، فهي ليست إلزامية.

السؤال الثاني

الأبعاد الثلاثة للاستدامة المالية طويلة الأجل هي:

- (أ) يُعد الخدمة
- (ب) يُعد الإيراد
- (ج) يُعد الدين

السؤال الثالث

نوع مؤشر الأداء الذي يقيم العلاقة بين النتائج الفعلية وأهداف أداء الخدمات هو الفاعلية.

الأنواع الأخرى لمؤشرات الأداء هي:

- المدخلات: المدخلات هي الموارد المستخدمة من قبل الجهة لتوفير المخرجات.
- المخرجات: المخرجات هي الخدمات المقدمة من قبل الجهة لمتلقي الخدمات من خارج الجهة.
- النتائج: النتائج هي التأثيرات على المجتمع، والتي تحدث نتيجة لمخرجات الجهة أو تناسب إليها بشكل معقول.
- الكفاءة: الكفاءة هي العلاقة بين (أ) المدخلات والمخرجات أو (ب) المدخلات والنتائج.

التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي

معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد هي خطوة هامة على طريق تحسين اتساق التقارير المالية وقابليتها للمقارنة بموجب الأساس النقدي المحاسبي، وتشجع على تطبيق هذا المعيار. ومع ذلك، لا ينبغي النظر إلى تطبيق هذا المعيار على أنه نهاية الرحلة. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الحكومات على التوجه نحو أساس الاستحقاق المحاسبي وعلى توفيق المتطلبات الوطنية مع المعايير المعدة للتطبيق من قبل الجهات التي تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي. وقد تجد الجهات التي تعتمز تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في وقت ما في المستقبل منشورات أخرى مفيدة من مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لا سيما [الدراسة رقم 14، التحول إلى نظام محاسبي مبني على الاستحقاق: إرشادات للحكومات والجهات الحكومية](#).

هيكل المعيار

- جزءان
- الجزء الأول – إلزامي
- الجزء الثاني – الإفصاحات الإضافية المستحسنة

هناك جزءان من معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد.

الجزء الأول إلزامي. يحدد هذا الجزء المتطلبات التي تنطبق على جميع الجهات التي تعد قوائم مالية ذات غرض عام بموجب أساس النقد المحاسبي. الجزء الأول:

- يعرف أساس النقد المحاسبي؛
- يحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية والإيضاحات الداعمة؛
- يتعامل مع عدد من القضايا المحددة للقوائم المالية.

يجب على الجهة التي تدعي أنها تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد أن تلتزم بجميع المتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار. الجزء الثاني ليس إلزامياً. وهو يحدد السياسات المحاسبية الإضافية والإفصاحات التي من المستحسن أن تطبقها الجهة. وتهدف هذه السياسات والإفصاحات إلى تعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية. كما يتضمن الجزء الثاني أيضاً تفسيرات للطرق البديلة لعرض معلومات معينة.

الهدف:

- بيان الطريقة التي ينبغي بها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بموجب أساس النقد المحاسبي.
- تعتبر المعلومات الخاصة بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للجهة معلومات ضرورية لأغراض المساءلة وتوفر مدخلات مفيدة لتقويم قدرة الجهة على توليد النقد الكافي في المستقبل والمصادر والاستخدامات المحتملة للنقد.

يتمثل الغرض من معايير المحاسبة للقطاع العام في بيان الطريقة التي ينبغي بها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بموجب أساس النقد المحاسبي.

تعتبر المعلومات الخاصة بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للجهة معلومات ضرورية لأغراض المساءلة وتوفر مدخلات مفيدة لتقويم قدرة الجهة على توليد النقد الكافي في المستقبل والمصادر والاستخدامات المحتملة للنقد. عند اتخاذ القرارات وتقييمها بشأن تخصيص الموارد النقدية واستدامة أنشطة الجهة، يحتاج المستخدمون إلى فهم توقيت ودقة المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية.

وسييسم الالتزام بالمتطلبات والجوافز الواردة بالمعيار في تعزيز إعداد تقارير مالية شاملة تتميز بالشفافية حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للجهة. كما أنه سيعزز إمكانية المقارنة بالقوائم المالية الخاصة بالجهة للفترة السابقة والقوائم المالية للجهات الأخرى التي تطبق أساس النقد المحاسبي.

المعلومات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام المبني على أساس النقد ترتبط فقط بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية. وهذه المعلومات أقل بكثير من المعلومات التي يتم توفيرها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

التعريفات

- النقد
 - النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب ومعادلات النقد.
- أساس النقد
 - أساس النقد المحاسبي الذي يثبت المعاملات والأحداث الأخرى فقط عند استلام أو دفع النقد.
- معادلات النقد
 - هي استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة، تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.
 - عادة ما يكون أجل استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل.

تتضمن معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد تعريفات أخرى:

- التدفقات النقدية وهي التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة من النقد.
- المدفوعات النقدية وهي التدفقات النقدية الخارجة.
- المقبوضات النقدية وهي التدفقات النقدية الداخلة.
- تنشأ السيطرة على النقد عندما يمكن للجهة استخدام النقد أو الاستفادة منه في السعي لتحقيق أهدافها ويمكن أن تستبعد أو تنظم وصول الآخرين إلى تلك الفائدة.

نظراً لأن تعريف النقد المستخدم في معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد معادلات النقد، فهو يتفق مع تعريف النقد ومعادلات النقد المستخدم في المعيار 2، قوائم التدفقات النقدية.

القوائم المالية

- قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تُثبت جميع المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية التي تسيطر عليها الجهة؛
- السياسات المحاسبية والتفاصيل التوضيحية؛
- عندما تتيح الجهة موازنتها المعتمدة للعموم، فيتعين عليها عرض مقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية إما في شكل قائمة مالية إضافية منفصلة أو كأعمدة موازنة في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.

تُثبت قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية جميع المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية التي تسيطر عليها الجهة. من المهم معرفة متى تسيطر الجهة على النقد.

تسيطر الجهة على المبالغ التي تودع في الحساب المصرفي لهذه الجهة. وفي بعض الحالات، النقد الذي تقوم جهة حكومية:

- (أ) بتحصيلة نيابة عن حكومتها (أو جهة أخرى) يودع في الحساب المصرفي الخاص بها قبل التحويل إلى إيرادات موحدة أو حساب حكومي عام آخر؛
(ب) بتحويله إلى أطراف ثالثة نيابة عن حكومتها، يودع مبدئياً في الحساب المصرفي الخاص بها قبل تحويله إلى المتلقي المرخص له.

في هذه الحالات، تتحكم الجهة في النقد فقط للفترة التي يتواجد فيها النقد في حسابها المصرفي قبل تحويله إلى الإيرادات الموحدة أو حساب مصرفي آخر تسيطر عليه الحكومة، أو إلى أطراف ثالثة.

وقد تختار الجهات الإفصاح عن معلومات إضافية. وفي حالة عدم إعداد هذه المعلومات الإضافية باستخدام أساس النقد المحاسبي، يتم عرض المعلومات في الإيضاحات. ويجب وصف الإفصاحات التي تم عرضها وصفاً واضحاً يمكن فهمه بسهولة.

المعلومات الواجب عرضها

- إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية
- التصنيف المناسب لعمليات الجهة
- الأرصدة النقدية الافتتاحية والختامية
- يُفصح عن الأرصدة غير المتاحة لاستخدام الجهة أو الخاضعة لقيود خارجية في الإيضاحات
- المبالغ – المبينة على أساس الإجمالي، باستثناء:
- المعاملات المنفذة نيابة عن جهة أخرى
- البنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً، والمبالغ كبيرة، وأجال الاستحقاق قصيرة.

يجب أن تعرض قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المبالغ التالية لفترة القوائم المالية:

- إجمالي المقبوضات النقدية للجهة والتي تعرض بشكل منفصل تصنيفاً فرعياً لإجمالي المقبوضات النقدية باستخدام أساس تصنيف مناسب لعمليات الجهة؛
- إجمالي المدفوعات النقدية للجهة والتي تعرض بشكل منفصل تصنيفاً فرعياً لإجمالي المدفوعات النقدية باستخدام أساس تصنيف مناسب لعمليات الجهة؛
- الأرصدة النقدية الافتتاحية والختامية للجهة.

ينبغي على الجهة أن تفصح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية مع إضافة تعليق عن طبيعة ومبلغ:

- الأرصدة النقدية الكبيرة غير المتاحة للاستخدام من قبل الجهة؛
- الأرصدة النقدية الكبيرة التي تخضع لقيود خارجية؛
- تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متاحة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية الالتزامات الرأسمالية، مع الإشارة إلى أي قيود مفروضة على استخدام هذه التسهيلات.

يجب توضيح إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية والمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية لكل تصنيف فرعي للمقبوضات والمدفوعات النقدية في القوائم المالية على أساس إجمالي، باستثناء أنه يمكن توضيح المقبوضات والمدفوعات النقدية في القوائم المالية على أساس صافي إذا كانت:

- ناشئة عن معاملات تديرها الجهة نيابة عن أطراف أخرى ومثبتة في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية؛ أو
- لعناصر يكون فيها معدل الدوران سريعاً، والمبالغ كبيرة، وأجال الاستحقاق قصيرة.

يجب عرض البنود المنفصلة والعناوين والمجاميع الفرعية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما يكون هذا العرض لازماً لعرض المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للجهة عرضاً عادلاً.

اختيار الجهة لتصنيفات المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية المفصح عنها هو أمر يخضع لتقدير مهني. وتوفر معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد إرشادات بشأن هذا الاختيار، وأمثلة التصنيفات المختلفة التي قد تكون مناسبة لبعض الجهات:

"يمكن تصنيف إجمالي المقبوضات النقدية من أجل التحديد المنفصل للمقبوضات النقدية الواردة من: الضرائب أو المخصصات، والمنح والتبرعات، والقروض، ومتحصلات بيع العقارات والآلات والمعدات، وغيرها من أنشطة تقديم الخدمات والأنشطة التجارية المستمرة. ويمكن تصنيف إجمالي المدفوعات النقدية من أجل التحديد المنفصل للمدفوعات النقدية فيما يتعلق بأنشطة تقديم الخدمات المستمرة، بما في ذلك التحويلات إلى المواطنين أو الحكومات أو الجهات الأخرى، وبرامج تخفيض الديون، واقتناء العقارات والآلات والمعدات، وأي أنشطة تجارية. كما يمكن أيضاً تقديم عروض بديلة، على سبيل المثال، يمكن تصنيف إجمالي المقبوضات النقدية بالرجوع إلى مصدرها ويمكن تصنيف المدفوعات النقدية تصنيفاً فرعياً بالرجوع إلى طبيعة المدفوعات أو إدارتها أو برنامجها داخل الجهة، حسب الاقتضاء".

المدفوعات حسب الوظيفة

فيما يلي مثال على كيفية تصنيف المدفوعات النقدية حسب وظيفتها.

1-200× مدفوعات	200× مدفوعات	
(x)	(x)	خدمات صحية
(x)	(x)	خدمات تعليمية
(x)	(x)	عمليات اقتناء رأس المال
(x)	(x)	تكاليف الاقتراض
(x)	(x)	أخرى
(x)	(x)	إجمالي المدفوعات

المدفوعات حسب الطبيعة

فيما يلي مثال على كيفية تصنيف المدفوعات النقدية حسب طبيعتها.

1-200× مدفوعات	200× مدفوعات	
(x)	(x)	الأجور والرواتب
(x)	(x)	تكلفة النقل
(x)	(x)	عمليات اقتناء رأس المال
(x)	(x)	تكاليف الاقتراض
(x)	(x)	أخرى
(x)	(x)	إجمالي المدفوعات

الإيضاحات والسياسات المحاسبية

- الإيضاحات
 - أساس الإعداد
 - سياسات محاسبية محددة
 - معلومات إضافية ضرورية للعرض العادل
 - معروضة بطريقة منهجية
- السياسات المحاسبية
 - كل سياسة ضرورية للوصول إلى فهم سليم
- تصحيح الأخطاء في الرصيد النقدي الافتتاحي
 - إعادة عرض فترة المقارنة.

يجب أن تستوفي الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية المعايير التالية:

- عرض معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي يتم اختيارها وتطبيقها على المعاملات الهامة والأحداث الأخرى؛
- تقديم معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية ولكنها ضرورية لعرض المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للجهة عرضاً عادلاً.

يجب عرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بطريقة منتظمة. كما يجب مطابقة كل بند يرد في صلب قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية والقوائم المالية الأخرى مع أي معلومات ذات صلة ترد في الإيضاحات.

ويجب أن يورد قسم السياسات المحاسبية الوارد في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وصفاً لكل سياسة محاسبية محددة تكون ضرورية لفهم القوائم المالية بشكل سليم، بما في ذلك مدى تطبيق الجهة لأي أحكام انتقالية في معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس النقد.

لا تُصحح المعالجات المحاسبية غير الملائمة عن طريق الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو عن طريق الإيضاحات أو المواد التفسيرية. وعندما يحدث خطأ فيما يتعلق بالرصيد النقدي الوارد في القوائم المالية، يجب ذكر مبلغ الخطأ المتعلق بالفترات السابقة عن طريق تعديل النقد في بداية الفترة. ويجب إعادة بيان المعلومات المقارنة، ما لم يتعذر ذلك عملياً.

الموازنة (في حال إتاحتها للعموم)

- الموازنات الأصلية والنهائية
- المبالغ الفعلية على أساس مقارن
- شرح الفروق المادية
- الإفصاح ضمن الإيضاحات
- وثائق أخرى (إحالة مرجعية)، حسب توافرها
- تسوية المبالغ الفعلية على أساس مقارن والمبالغ الفعلية في القوائم المالية.

ينبغي على الجهة التي تتيح موازنتها (موازناتها) المعتمدة للعموم أن تعرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية إما في شكل قائمة مالية إضافية منفصلة أو كأعمدة موازنة في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.

ويجب أن تعرض المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية بشكل منفصل لكل مستوى رقابي محدد من الجهة التشريعية:

- مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية؛
- المبالغ الفعلية على أساس مقارن؛
- بيان أسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية بين الموازنة والمبالغ الفعلية، وذلك عن طريق الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية (إلا إذا بُنيت هذه الأسباب في وثائق أخرى متاحة للعموم صدرت مقترنة بالقوائم المالية، ومع وجود إشارة مرجعية إلى تلك الوثائق في الإيضاحات).

لا يمكن للجهة أن تعرض مقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية في شكل أعمدة موازنة إضافية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية إلا عند إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن.

ويجب مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة على أساس مقارن مع الموازنة، عندما لا تُعد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن، مع إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية، مع تحديد أي اختلافات في الأساس، والوقت، والجهة بشكل منفصل. ويجب الإفصاح عن المطابقة في صلب قائمة المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

الجزء الثاني: الإفصاحات الإضافية المستحقة

- الاستمرارية
- المعاملات المنفذة
- الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية
- إفصاحات الأطراف ذات العلاقة
- الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات
- المقارنة بالموازنة
- القوائم المالية الموحدة
- الترتيبات المشتركة
- المدفوعات من أطراف ثالثة
- متلقو المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى
- تنسيق قائمة التدفقات النقدية

الاستمرارية

تُشجع الجهات على إجراء تقييم لقدرتها على الاستمرار كجهة قائمة ومستمرة. ويجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد ذات الأهمية النسبية المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تلقي شكوكاً كبيرة على قدرة الجهة على الاستمرار كجهة قائمة ومستمرة.

وتشير معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد إلى أن تحديد استمرار الجهة كجهة قائمة ومستمرة هو أمر مهم في المقام الأول بالنسبة للجهات الفردية، وليس بالنسبة للحكومة ككل.

المعاملات المنفذة

تُشجع الجهة على الإفصاح عن مبلغ وطبيعة التدفقات النقدية والأرصدة النقدية الناتجة عن المعاملات التي تنفذها الجهة كوكيل نيابة عن الآخرين عندما تكون هذه المبالغ خارج سيطرة الجهة.

الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية

تُشجع الجهة على الإفصاح عن:

- تحليل إجمالي المدفوعات النقدية باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المدفوعات أو وظيفتها داخل الجهة، حسب الاقتضاء؛
- المتحصلات من القروض. بالإضافة إلى ذلك، يمكن إعادة تصنيف مبلغ القروض بحسب النوع والمصدر.

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

تُشجع الجهة على الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعيار 20، *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة* (انظر الوحدة التدريبية الخاصة بالعرض).

الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات

تُشجع الجهة على الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأصول الجهة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها.

إن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأصول والتزامات وتكاليف وإيرادات وبرامج وأنشطة معينة سيعزز المساءلة ويوفر معلومات مفيدة لأغراض صنع القرار.

وقد لا تكون هذه الإفصاحات شاملة في المقام الأول. ومن ثم تُشجع الجهات على تطويرها تدريجياً والبناء عليها أثناء تحولها إلى التطبيق الكامل لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

المقارنة بالموازنة

إذا لم تقم الجهة بإتاحة موازنتها المعتمدة للعموم، فإنها تُشجع رغم ذلك على الإفصاح عن مقارنة بين المبالغ الفعلية والموازنات. ويُطلب من الجهات التي تتيح موازنتها للعموم الإفصاح عن مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية (انظر [القسم السابق الخاص بذلك](#) في هذه الوحدة التدريبية).

الترتيبات المشتركة

تُشجع الجهة على إجراء إفصاحات حول الترتيبات المشتركة اللازمة للعرض العادل للمقبوضات والمدفوعات النقدية للجهة خلال الفترة والأرصدة النقدية كما في تاريخ القوائم المالية.

المدفوعات من أطراف ثالثة نيابة عن الجهة

عندما يتم إخطار الجهة المعدة للقوائم المالية رسمياً خلال فترة القوائم المالية بأنه قد تم سداد مدفوعات لتسوية التزاماتها مباشرة أو لشراء سلع وخدمات لصالحها من قبل أطراف ثالثة (أو تحققت الجهة بطريقة أخرى بأن هذه المدفوعات قد تم سدادها)، فإن الجهة تُشجع على الإفصاح عن:

(أ) إجمالي المدفوعات التي سددتها هذه الأطراف الثالثة؛

(ب) تصنيف فرعي للمبلغ الإجمالي لهذه المدفوعات باستخدام أساس تصنيف مناسب لعمليات الجهة.

تنسيق قائمة التدفقات النقدية

تُشجع الجهة التي تستكمل تطبيقها لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على عرض قائمة للمقبوضات والمدفوعات النقدية بنفس التنسيق الذي يتطلبه المعيار 2، قوائم التدفقات النقدية.

القوائم المالية الموحدة

التعريفات

- الجهة المسيطر عليها
 - الجهة التي تخضع لسيطرة جهة أخرى
- الجهة المسيطرة
 - الجهة التي تسيطر على جهة واحدة أو أكثر من الجهات المسيطر عليها
- الجهة الاقتصادية
 - الجهة المسيطرة والجهات الخاضعة لسيطرتها
- إجراءات التوحيد
 - استبعاد الأرصدة والمعاملات النقدية بالكامل
 - تسويات:
 - الفترات المحاسبية المختلفة
 - السياسات المحاسبية المختلفة.

تُشجع الجهة المسيطرة على عرض القوائم المالية الموحدة التي تدمج جميع الجهات الخاضعة لسيطرتها، الأجنبية والمحلية، من خلال تطبيق إجراءات التوحيد التالية:

(أ) استبعاد الأرصدة النقدية والمعاملات النقدية بين الجهات داخل الجهة الاقتصادية بالكامل؛

(ب) عند إعداد القوائم المالية المستخدمة في التوحيد لتواريخ قوائم مالية مختلفة، تُجرى التعديلات المناسبة بما يعكس تأثيرات المعاملات النقدية الكبيرة التي حدثت بين تلك التواريخ وتاريخ القوائم المالية للجهة المسيطرة؛

ج) تُعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات النقدية المماثلة. وإذا تعذر استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد القوائم المالية الموحدة، فيجب الإفصاح عن ذلك مع بيان نسب البنود الواردة في القوائم المالية الموحدة التي تم تطبيق السياسات المحاسبية المختلفة عليها.

التصور

- تسيطر الوزارة (أ) على الوكالتين (ب) و(ج)
- تقرر الوزارة (أ) عن مقبوضات قدرها 10,000,000 ريال ومدفوعات بقيمة 9,000,000 ريال
- تقرر الوكالة (ب) عن مقبوضات قدرها 2,000,000 ريال ومدفوعات بقيمة 2,100,000 ريال. وتشمل المقبوضات مبلغ 1,500,000 ريال (مخصص) من الوزارة (أ) و300,000 ريال (مدفوعات نظير الخدمات) من الوكالة (ج)
- تقرر الوكالة (ج) عن مقبوضات قدرها 1,000,000 ريال ومدفوعات بقيمة 900,000 ريال.
- ما هو إجمالي المقبوضات والمدفوعات للمجموعة؟

الإجابة:

المقبوضات	الوزارة (أ)	الوكالة (ب)	الوكالة (ج)	الإجمالي
المبلغ	10,000,000	2,000,000	1,000,000	13,000,000

مع استبعاد:

ما تسدده الوزارة (أ) إلى الوكالة (ب)	(1,500,000)	(1,500,000)		(1,500,000)
ما تسدده الوكالة (ج) إلى الوكالة (ب)		(300,000)	(300,000)	(300,000)
الإجمالي	10,000,000	200,000	1,000,000	11,200,000

مدفوعات	الوزارة (أ)	الوكالة (ب)	الوكالة (ج)	الإجمالي
المبلغ	9,000,000	2,100,000	900,000	12,000,000

مع استبعاد:

ما تسدده الوزارة (أ) إلى الوكالة (ب)	(1,500,000)			(1,500,000)
ما تسدده الوكالة (ج) إلى الوكالة (ب)			(300,000)	(300,000)
الإجمالي	7,500,000	2,100,000	600,000	10,200,000

يبلغ إجمالي المقبوضات الموحدة 11,200,000 ريال وإجمالي المدفوعات الموحدة 10,200,000 ريال.

المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى

تشمل معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق التعريفات التالية المتعلقة بالمساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى:

المساعدات الخارجية

- المساعدات الخارجية تعني جميع الموارد الرسمية التي يمكن للمتلقي استخدامها أو الاستفادة منها بطريقة أخرى في سعيه لتحقيق أهدافه.
- الموارد الرسمية تعني جميع القروض أو المنح أو المساعدات الفنية أو الضمانات أو أشكال المساعدات الأخرى التي تقدمها، أو تلتزم بتقديمها، بموجب اتفاقية ملزمة، وكالات مساعدات خارجية متعددة أو ثنائية الأطراف أو حكومة أو وكالات حكومية، إلى جهات بخلاف المستفيد من نفس الدولة التي تقدم لها الحكومة أو الوكالة الحكومية المساعدة أو تلتزم بتقديمها.
- أمثلة على وكالات المساعدات الخارجية ثنائية الأطراف: الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية والوكالة السويسرية للتنمية والتعاون.
- أمثلة على وكالات المساعدات الخارجية متعددة الأطراف: البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة الأمم المتحدة.

تعرف معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس النقد وكالات المساعدات الخارجية الثنائية والمتعددة الأطراف على النحو التالي:

- وكالات المساعدات الخارجية ثنائية الأطراف هي وكالات تأسست بموجب الأنظمة أو اللوائح الوطنية أو أي سلطة أخرى لدولة ما لغرض تقديم بعض أو جميع المساعدات الخارجية لتلك الدولة، أو بما يشمل ذلك الغرض.
 - وكالات المساعدات الخارجية متعددة الأطراف هي جميع الوكالات التي تأسست بموجب اتفاقية أو معاهدة دولية لغرض تقديم المساعدات الخارجية، أو بما يشمل ذلك الغرض.
- حقيقة تأسيس هذه الوكالات بموجب القانون من قبل الحكومات تميزها عن المنظمات غير الحكومية.

المساعدات الأخرى

المساعدات الأخرى تعني الموارد التي تقدمها المنظمات غير الحكومية والهيئات والتبرعات أو غيرها من أشكال المساعدة التي تقدمها طوعاً للأفراد ومنظمات القطاع الخاص والتي يمكن للمتلقي استخدامها أو الاستفادة منها في سعيه لتحقيق أهدافه. ولا تشمل المساعدات الأخرى الموارد الرسمية والضرائب والغرامات والرسوم والموارد التي تُقدم في معاملة تبادلية أو الموارد التي تقدمها الحكومة أو الوكالات التابعة لحكومة نفس الدولة مثل المتلقي.

المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى – الإفصاحات المستحسنة

- إجمالي مبلغ المساعدات المتلقاة نقداً
- إجمالي المساعدات التي تسدها أطراف ثالثة لتسوية التزامات الجهة مباشرة أو لشراء السلع والخدمات نيابة عنها عندما ينصحها بذلك الطرف الثالث أو يتم التحقق من ذلك بطريقة أخرى من قبل المتلقي
- إجمالي مبلغ المساعدات المتلقاة في صورة قروض ومنح
- الفئات الرئيسية لمقدمي المساعدات والمبلغ المقدم
- بحسب الفئة الرئيسية والمبلغ، الأغراض التي تم تلقي المساعدات واستخدامها من أجلها
- رصيد قروض ومنح المساعدات الخارجية غير المسحوبة المتاحة في تاريخ القوائم المالية.

تُشجع الجهات على الإفصاح بشكل منفصل عن المساعدات الخارجية التي تتلقاها وأيضاً عن المساعدات الأخرى التي تتلقاها.

وفيما يلي بيان بالتفاصيل الكاملة للإفصاحات التي تُشجع الجهات على أدائها فيما يتعلق بالمساعدات الخارجية؛ وتُشجع الجهات أيضاً على إجراء نفس الإفصاحات للمساعدات الأخرى.

- إجمالي مبلغ المساعدات الخارجية الذي تتلقاه الجهة نقداً خلال الفترة، ما لم يتم الإفصاح عنه كفئة منفصلة من المقبوضات النقدية في صلب قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية؛
- إجمالي المساعدات الخارجية التي تسدها أطراف ثالثة لتسوية التزامات الجهة مباشرة أو لشراء السلع والخدمات نيابة عنها عندما ينصحها بذلك الطرف الثالث أو يتم التحقق من ذلك بطريقة أخرى من قبل المتلقي؛
- إجمالي مبلغ المساعدات الخارجية الذي تتلقاه الجهة خلال الفترة في صورة قروض وإجمالي المبلغ الذي تتلقاه في صورة منح؛
- الفئات الرئيسية لمقدمي المساعدات والمبلغ المقدم؛
- بحسب الفئة الرئيسية والمبلغ، الأغراض التي تم تلقي المساعدات واستخدامها من أجلها خلال فترة القوائم المالية والتي توضح بصورة منفصلة المبالغ المقدمة في صورة قروض ومنح؛
- رصيد قروض ومنح المساعدات الخارجية غير المسحوبة المتاحة في تاريخ القوائم المالية لتمويل العمليات المستقبلية عندما يتم تحديد مبلغ القروض أو المنح المتاحة للمتلقي في اتفاقية ملزمة واستيفاء أي شروط وأحكام جوهرية تحدد مدى أرجحية هذا المبلغ أو تؤثر على الحصول عليه؛ والتي تعرض بشكل منفصل:
 - (1) إجمالي قروض المساعدات الخارجية؛
 - (2) إجمالي منح المساعدات الخارجية؛
 - (3) الأغراض التي يمكن أن تستخدم من أجلها قروض المساعدات غير المسحوبة ومنح المساعدات غير المسحوبة.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

يجب أن تتضمن الأرصدة النقدية الافتتاحية والختامية للجهة الواردة في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.

خطأ أم صواب؟

السؤال الثاني

تشتد معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس النقد عرض المدفوعات النقدية باستخدام تصنيف مناسب لعمليات الجهة. ما نوع التصنيف الذي تذكر فيه الخدمات التعليمية والخدمات الصحية وخدمات الدفاع على أنها أمثلة للبنود المستقلة المعروضة؟

السؤال الثالث

ينبغي على الجهة التي تتيح موازنتها (موازنتها) المعتمدة للعموم أن تعرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية في شكل أعمدة موازنة إضافية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.

خطأ أم صواب؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (خطأ).

يجب أن تتضمن الأرصدة النقدية الافتتاحية والختامية للجهة الواردة في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب ومعادلات النقد. ومعادلات النقد هي استثمارات قصيرة الأجل (مثلاً تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل)، عالية السيولة، تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

السؤال الثاني

الخدمات التعليمية والخدمات الصحية وخدمات الدفاع هي أمثلة للبنود المستقلة المعروضة بموجب تصنيف «المدفوعات حسب الوظيفة»؟

التصنيف الآخر الموضح في معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس النقد هو تصنيف «المدفوعات حسب الطبيعة»، والذي يشمل بنوداً مستقلة من قبيل الأجور والرواتب وتكاليف النقل.

السؤال الثالث

الإجابة الصحيحة هي (خطأ).

ينبغي على الجهة التي تتيح موازنتها (موازنتها) المعتمدة للعموم أن تعرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية. ومع ذلك، فقد تعرض المقارنة إما في شكل قائمة مالية إضافية منفصلة أو في صورة أعمدة ميزانية إضافية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية. بالإضافة إلى ذلك، لا يمكن للجهة أن تعرض مقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية في شكل أعمدة موازنة إضافية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية إلا عند إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن.

مسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وغيرها من منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين هي من إصدار الاتحاد وحقوق طبعها ونشرها محفوظة له. ولا يتحمل الاتحاد أية مسؤولية عن الخسائر التي تلحق أي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف بناءً على المادة المطبوعة في هذا المنشور، سواءً كانت تلك الخسارة ناجمة عن إهمال أو خلافه.

وشعار الاتحاد الدولي للمحاسبين واسم "الاتحاد الدولي للمحاسبين" والاسم المختصر "IFAC" هي علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد في الولايات المتحدة وسائر الدول.

حقوق الطبع والنشر © لعام 2020 محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة. ويلزم الحصول على موافقة خطية من الاتحاد الدولي للمحاسبين لإنتاج أو تخزين أو إرسال هذا المستند أو لاستخدامه بأي صورة مشابهة، إلا إذا كان الاستخدام للغرض الشخصي غير التجاري فحسب. للاتصال: permissions@ifac.org.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>"This Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 10 – Other Pronouncements, published by the International Federation of Accountants in November 2020 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2021, and is reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2021 بإعداد الترجمة العربية لدليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 10 – الإصدارات الأخرى" الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين في نوفمبر 2020 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الدليل بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. والنص المعتمد لجميع مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين هو النص الذي نشره الاتحاد باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن الإجراءات التي قد تنتجاً نتيجة له.</p>
<p>English language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 10 – Other Pronouncements © 2020 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية من دليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 10 – الإصدارات الأخرى" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 10 – Other Pronouncements © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية من دليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 10 – الإصدارات الأخرى" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 10 – Other Pronouncements] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-xx-x]</p>	<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 10 – Other Pronouncements] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-xx-x]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."</p>	<p>اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>