

**المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الأول  
(مايو 2000)  
عرض القوائم (البيانات) المالية**

**إقرار**

تم أخذ هذا المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام أصلاً من معيار المحاسبة الدولي الأول عرض القوائم المالية والذي صدر على لجنة معايير المحاسبة الدولية. تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) عام 2001 و ذلك ليحلوا محل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد بقيت معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية فعالة إلى حين أن يتم تعديلها أو حذفها عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد تمت إعادة طباعة معيار المحاسبة الدولي الأول ضمن هذه النشرة للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بعد موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية.

النص المصادق عليه للمعايير هو ذلك الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية ويمكن الحصول مباشرة على نسخ من قسم النشر بمجلس معايير المحاسبة الدولية الدور السابع 166 شارع فليت، لندن، المملكة المتحدة.

**7<sup>TH</sup> floor 166 fleet street London EC4A 2DY, United Kingdom.**

**E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)**

**Internet : <http://www.iasb.org.uk>**

حقوق الطبع لمسودات الاطلاع للمعايير وغيرها من إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية محفوظة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

"معيار المحاسبة الدولي، مجلس معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ويجب عدم استخدامها بدون موافقة من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الأول  
( مايو 2000 )  
عرض القوائم المالية

المحتويات

الفقرات	الهدف
5 -1	النطاق
12-6	التعريفات
9-7	المؤسسة الاقتصادية
10	المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمات
11	مؤسسات الأعمال الحكومية
12	صافي الموجودات/ حقوق الملكية
16-13	عرض القوائم المالية
18-17	المسؤولية عن القوائم المالية
24-19	أجزاء القوائم المالية
63-25	الاعتبارات العامة
36-25	العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام
42-37	السياسات المحاسبية
46-43	الاستمرارية
49-47	ثبات العرض
53-50	المادية والتجميع
59-54	المقاصة
63-60	المعلومات المقارنة
133-64	الهيكل والمحتوى
74-64	مقدمة
70-66	تحديد القوائم المالية
73-71	فترة الإقرار
74	التوقيت المناسب
100-75	قائمة المركز المالي
78-75	التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة /غير المتداولة
82-79	الموجودات المتداولة
88-83	المطلوبات المتداولة
94-89	المعلومات التي يجب تقديمها في صلب قائمة المركز المالي
100-95	المعلومات التي يجب تقديمها إما في صلب قائمة المركز المالي أو

<b>103-101</b>	في الإفصاحات قائمة الأداء المالي
103-101	المعلومات التي يجب تقديمها في صلب قائمة الأداء المالي
113-104	المعلومات التي يجب تقديمها إما في صلب قائمة الأداء المالي
<b>120-114</b>	التغيرات في صافي الموجودات / حقوق الملكية
<b>121</b>	قائمة التدفق النقدي
<b>133-122</b>	إيضاحات القوائم المالية
127-122	الهيكلية
132-128	عرض السياسات المحاسبية
133	الإفصاحات الأخرى
<b>135-134</b>	أحكام انتقالية
<b>137-136</b>	تاريخ بدء التطبيق
	ملحق - هيكلية القوائم المالية المميزات النوعية للإقرار المالي مقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي الأول

# المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الأول ( مايو 2000 ) عرض القوائم المالية

المعايير، المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن، يجب قراءتها في ضوء الفقرات الإيضاحية المكتوبة بالخط العادي في هذا المعيار وكذلك في ضوء " تقديم المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ". مع عدم ضرورة تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام على البنود الغير مهمة نسبياً.

## الهدف

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الأسلوب الذي يتم من خلاله عرض القوائم المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة والقوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية المعدة بناء على أساس الاستحقاق في المحاسبة، أما الاعتراف بالعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام الأخرى.

## النطاق

1. يجب تطبيق هذا المعيار في عرض القوائم المالية الخاص بجميع الأغراض العامة المعدة والمعروضة بناء على أساس الاستحقاق في المحاسبة و بموجب المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.
2. إن القوائم المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، مستخدمى القوائم المالية للأغراض العامة يشمل دافعي الضرائب، أعضاء الهيئة التشريعية، المقرضين، الموردين، الإعلام والموظفين. تشمل القوائم المالية للأغراض العامة القوائم المعروضة بشكل مستقل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل التقرير السنوي. لا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة.
3. ينطبق هذا المعيار على حد سواء على القوائم المالية لمؤسسة فردية وعلى القوائم المالية الموحدة لمؤسسة اقتصادية، مثل القوائم المالية لحكومة ككل.
4. ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع مؤسسات القطاع العام و ليس مؤسسات الأعمال الحكومية.
5. يطلب من مؤسسات الأعمال الحكومية أن تخضع لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة من لجنة معايير المحاسبة الدولية. إرشاد لجنة القطاع العام رقم (1) كتابة التقارير المالية للمؤسسات الأعمال الحكومية يوضح أن معايير المحاسبة الدولية مناسبة لكل مؤسسات الأعمال الحكومية سواء كانت قطاع خاص أو عام. و بالتالي يوصي الدليل رقم (1) ان مؤسسات الأعمال الحكومية يجب ان تقدم قوائمها المالية بحيث تطبق من كافة النواحي الجوهرية لمعايير المحاسبة الدولية.

## التعريفات

6. استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني الموضحة

السياسات المحاسبية المبادئ والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات المحددة المتبعة من قبل المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.

أساس الاستحقاق المحاسبي يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادل النقد) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية الخاصة بالفترات المتعلقة بها. العناصر التي يتم الاعتراف بها في ظل أساس الاستحقاق هي الموجودات والمطلوبات و صافي الموجودات / حقوق الملكية و الإيرادات و المصروفات.

الموجودات (الأصول) موارد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية أو احتمالية خدمة مستقبلية للمؤسسة.

مؤسسة زميلية مؤسسة للمستثمر فيها نفوذ قوي، وهي ليست مؤسسة مسيطر عليها أو مشروع مشترك للمستثمر.

تكاليف الاقتراض الفائدة والمصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

النقدية النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.

معادلات النقدية استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة وقابلة للتحويل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وليست عرضة لمخاطر هامة من حيث التغير في القيمة.

التدفقات النقدية التدفقات الداخلة و الخارجة للنقد ومعادلات النقد.

القوائم المالية الموحدة القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية معروضة كقوائم مالية لمؤسسة واحدة.

المساهمات من المالكين المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمة للمؤسسة التي ساهم بها أطراف من خارج المؤسسة غير تلك التي ينتج عنها التزامات للمؤسسة و التي تنشئ مصلحة مالية في صافي الموجودات / حقوق الملكية للمؤسسة و التي:

أ- نقل حقوق لكل من التوزيعات للمنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمة المستقبلية بواسطة المؤسسة خلال حياتها، وهذه التوزيعات هي حسب رغبة المالك أو ممثليهم، و التوزيعات لأي زيادات للموجودات عن المطلوبات في حالة تصفية المؤسسة، و/ أو

ب- يمكن بيعها أو تحويلها أو تبادلها أو استرجاعها.

المؤسسة المسيطر عليها المؤسسة التي تسيطر عليها مؤسسة أخرى (تعرف بالمؤسسة المسيطرة).

المؤسسة المسيطرة المؤسسة التي تسيطر على مؤسسة أو أكثر.

التوزيعات على المالكين منافع اقتصادية مستقبلية أو احتمالية خدمات موزعة بواسطة المؤسسة لكل أو لبعض مالكيها إما كعائد على الاستثمار أو كعائد من الاستثمار.

المؤسسة الاقتصادية مجموعة مؤسسات تشمل مؤسسة مسيطرة و مؤسسة مسيطر عليها أو أكثر.

طريقة حقوق الملكية أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل الاستثمار مبدئياً بالتكلفة و يعدل بعد ذلك للتغير الذي يتم بعد الامتلاك في حصة المستثمر في صافي موجودات / حقوق الملكية للمستثمر فيها. تعكس قائمة الأداء المالي حصة المستثمر في نتائج عمليات المستثمر به.

المصرفيات الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمة خلال فترة الإقرار المالي على شكل تدفقات خارجة أو استهلاكات للموجودات أو زيادة في المطلوبات و التي ينتج عنها انخفاض في صافي الموجودات / حقوق الملكية غير المتعلقة بالتوزيعات على المالكين.

فرق سعر الصرف الفرق الناجم عن الإبلاغ عن نفس العدد من وحدات عملة أجنبية في عملة التقرير بأسعار صرف مختلفة.

البنود غير العادية هي الدخل أو المصروفات التي تنشأ من أحداث أو عمليات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمؤسسة، ولذلك لا يتوقع أن تتكرر كثيراً أو بشكل منتظم و هي خارج سيطرة أو تأثير المؤسسة.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس متكافئ.

الأصل المالي أي أصل هو:

أ. نقد

ب. حق تعاقدى لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من مؤسسة أخرى.

ج. حق تعاقدى لمبادلة أدوات مالية مع مؤسسة أخرى تحت ظروف من الممكن أن تكون إيجابية للمؤسسة.

د. أداة حقوق ملكية لمؤسسة أخرى.

العملية الأجنبية هي مؤسسة مسيطر عليها أو زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمؤسسة معدة التقرير، تكون أنشطتها قائمة أو تؤدي في بلد عدا عن بلد المؤسسة المقدمة للتقارير.

الأخطاء الجوهرية هي أخطاء تكتشف في الفترة الحالية وتكون ذات أهمية بحيث أن القوائم المالية لإحدى لفترة سابقة أو أكثر لم تعد تعتبر موثوقة في تاريخ إصدارها.

مؤسسات الأعمال الحكومية هي المؤسسة ذات الصفات التالية:

- أ) مؤسسة قادرة على عمل تعاقدات باسمها الخاص.
- ب) منحت السلطة المالية والتشغيلية للعمل.
- ت) تقوم ببيع سلع وخدمات في بيئة عمل طبيعية لمؤسسات أخرى ببيع أو بتغطية كامل التكلفة.
- ث) لا تعتمد على تمويل الحكومة المستمر لتستمر في العمل (عدا عن شراء الإنتاج في عملية إيجاب وقبول)
- ج) يتم السيطرة عليها من قبل مؤسسة قطاع عام.

المشروع المشترك ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط يخضع للسيطرة المشتركة.

المطلوبات تمثل التزامات المؤسسة الحالية الناشئة عن أحداث ماضية و المتوقع أن ينتج عن تسديدها تدفق نقدي خارج من المؤسسة من مصادرها المتضمنة منافع اقتصادية أو احتمالية خدمات.

الأهمية النسبية (المادية) تكون المعلومات مادية إذا كان حذفها أو إدراجها بشكل مغلوطة من الممكن أن تؤثر على قرارات أو تقييمات مستخدمي القوائم المالية المبنية على تلك القوائم و تعتمد الأهمية النسبية على طبيعة أو حجم البند أو الخطأ الذي يتم الحكم عليه في ظرف معين بحذفها أو إدراجها بشكل مغلوطة.

حصة الأقلية هي ذلك الجزء من صافي الفائض (العجز) وصافي موجودات / حقوق الملكية للمؤسسة المسيطر عليها التي تعزى للحصص التي لا تمتلكها المؤسسة المسيطرة بشكل مباشر أو غير مباشر.

صافي الموجودات / حقوق الملكية الحصاة المتبقية في موجودات المؤسسة بعد طرح المطلوبات.

صافي الفائض / العجز يشمل المكونات التالية:

1. الفائض و العجز من النشاطات الاعتيادية، و

2. البنود غير الاعتيادية.

الأنشطة الاعتيادية هي أية أنشطة تقوم بها المؤسسة كجزء من أنشطتها التجارية أو تزويد الخدمات، و تشمل تلك الأنشطة ذات العلاقة التي تشارك بها المؤسسة لتطوير الأنشطة المصاحبة أو الطارئة أو الناتجة عن هذه النشاطات.

تأهيل الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية جوهرية ليصبح جاهزا لاستخدامه المحدد أو لبيعه.

عملة الإقرار العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية.

تاريخ الإقرار تاريخ آخر يوم لفترة إقرار القوائم المالية.

الإيراد إجمالي التدفق الداخل للمنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمة خلال فترة الإقرار للمؤسسة بحيث ينتج عن هذه التدفقات الداخلة زيادات في صافي الموجودات / حقوق الملكية، عدا عن تلك الزيادات الناشئة من مساهمات المالكين.

الفائض / العجز من النشاطات الاعتيادية القيمة المتبقية بعد طرح المصروفات الناتجة من النشاطات الاعتيادية من الإيرادات الناتجة من النشاطات الاعتيادية.

## المؤسسة الاقتصادية

7. مصطلح "المؤسسة الاقتصادية" يستخدم في هذا المعيار ليعرف، لأغراض الإقرار المالي، مجموعة من المؤسسات تكون المؤسسة المسيطرة و أية مؤسسات مسيطر عليها.

8. مصطلحات أخرى تستخدم أحيانا يمكن إرجاعها للمؤسسة الاقتصادية تشمل "المؤسسة الإدارية"، " المؤسسة المالية"، " المؤسسة الموحدة" و "المجموعة".

9. قد تشمل مؤسسة اقتصادية مؤسسات لها سياسة اجتماعية و أهداف تجارية، مثال دائرة إسكان حكومية يمكن ان تكون مؤسسة مسيطرة و التي تشمل مؤسسات تقدم خدمات إسكان بتكلفة رمزية و كذلك مؤسسات تقدم خدمات إقامة على أساس تجاري.

المنافع الاقتصادية المستقبلية و احتمالية الخدمات.

10. الموجودات تمتد المؤسسات بوسائل لتحقيق أهدافها. الموجودات التي تستخدم لتقديم السلع و الخدمات حسب أهداف المؤسسة و لكنها لا تولد التدفقات النقدية للداخل بشكل مباشر غالبا توصف كموجودات متضمنة "احتمالية الخدمة". الموجودات التي تستخدم لتوليد التدفقات النقدية الداخلة توصف غالبا بالموجودات التي تجسد المنافع الاقتصادية المستقبلية. لتشمل جميع الأغراض التي يمكن وضع الموجودات من أجلها، المعيار يستخدم "المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمة لوصف المميزات الجوهرية للموجودات.

## مؤسسات أعمال الحكومة

11. مؤسسات الأعمال الحكومية تشمل المشاريع التجارية مثل المنافع و المشاريع المالية، مثل المؤسسات المالية. مؤسسات الأعمال الحكومية لا تختلف في جوهرها عن المؤسسات التي تقوم بأنشطة مماثلة في القطاع الخاص. تعمل مؤسسات الأعمال الحكومية من أجل جني الربح، و بالرغم من ذلك يمكن أن يكون لبعضها التزامات مجتمعية محدودة و التي بموجبها تلزم المؤسسة بتقديم السلع و الخدمات لبعض الأفراد أو المنظمات في المجتمع أما بدون تكلفة أو بتخفيض كبير في التكلفة. المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام السادس "القوائم المالية الموحدة و محاسبة المؤسسات المسيطر عليها" يقدم إرشاد حول تحديد إذا ما كانت السيطرة موجودة لأغراض التقارير المالية، و يجب الرجوع إليه في تحديد إذا ما كانت مؤسسات الأعمال الحكومية مسيطر عليها من قبل مؤسسة قطاع عام أخرى.

## صافي الموجودات / حقوق الملكية

12. "صافي الموجودات / حقوق الملكية" مصطلح يستخدم في هذا المعيار للرجوع إلى الحد المتبقي في بيان المركز المالي (الموجودات ناقص المطلوبات). صافي الموجودات / حقوق الملكية يمكن أن يكون موجبا أو سالبا. مصطلحات أخرى قد تستخدم محل صافي الموجودات / حقوق الملكية سوف يكون معناها واضحا.

## عرض القوائم المالية

13. القوائم المالية هي عرض مالي هيكل للمركز المالي للمؤسسة و العمليات التي تقوم بها، و الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة و أداؤها و تدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم و تقييمهم قرارات بشأن توزيع الموارد. بشكل محدد فإن أهداف التقارير المالية للأغراض العامة في القطاع العام هي تقديم معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرار، و تظهر مسؤولية المؤسسة حول الموارد أو المصادر الموكلة لها من خلال:

- (أ) تقديم معلومات عن مصادر و توزيع و استخدامات الموارد المالية
- (ب) تقديم معلومات حول كيفية تمويل المؤسسة و أنشطتها و إلغاء متطلباتها النقدية
- (ت) تقديم معلومات تعتبر مفيدة في تقييم قدرة المؤسسة على تمويل أنشطتها و تسديد مطلوباتها و التزاماتها
- (ث) تقديم معلومات عن الحالة المالية للمؤسسة و التغيرات الطارئة عليها
- (ج) تقديم معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المؤسسة على شكل تكلفة الخدمة الكفاءة و الإنجازات

14. القوائم المالية للأغراض العامة يمكن ان يكون لها دور تنبئي أو مستقبلي، تقديم معلومات مفيدة للتنبؤ حول مستوى الموارد اللازمة للعمليات المستمرة، الموارد التي يمكن توليدها من العمليات المستمرة، و المخاطر و الشكوك الملازمة. القوائم المالية قد تقدم للمستخدمين معلومات:

- (أ) تدل على إذا ما حصلت المؤسسة على الموارد و استخدمتها بناء على الموازنة المعتمدة قانونيا
- (ب) تدل على إذا ما حصلت المؤسسة على الموارد و استخدمت حسب متطلبات قانونية و تعاقدية، شاملا الحدود المالية للمؤسسة الموضوعية من سلطات تشريعية مناسبة.

15. ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية المعلومات حول ما يلي:

- أ. موجودات المؤسسة.
- ب. مطلوبات المؤسسة.
- ج. صافي الموجودات / حقوق الملكية.
- د. الإيرادات.
- هـ. المصروفات و
- و. التدفقات النقدية.

16. بينما يمكن للمعلومات المحتواة في القوائم المالية أن تكون مناسبة لغرض تلبية الأهداف في الفقرة 13، انه من غير المحتمل تمكين كل هذه الأهداف من التحقق. من المحتمل بشكل محدد بالنسبة للمؤسسات التي يكون هدفها الرئيسي تحقيق الربح، كلما كان من المحتمل للمدراء أن يكونوا مسؤولين عن إتمام تقديم الخدمات كما هم مسؤولين عن الأهداف المالية. معلومات مكملة، تشمل قوائم غير مالية يمكن كتابتها في تقارير مرفقة مع القوائم المالية و ذلك لتقديم صورة شاملة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.

## المسؤولية عن القوائم المالية

17. المسؤولية عن إعداد و عرض القوائم المالية تختلف داخل و بين مناطق النفوذ. اضافة إلى ذلك يمكن لنطاق سلطة ان يحدد تمييز بين من هم مسؤولين عن إعداد القوائم المالية و من هم مسؤولين عن المصادقة عليها أو عرضها. أمثلة على أناس أو مواقع إدارية يمكن أن تكون مسؤولة عن إعداد القوائم المالية لمؤسسات فردية (كدوائر حكومية أو ما يعادلها) تشمل الأشخاص الذين يرأسون المؤسسات (الرئيس الدائم أو المدير التنفيذي) و رئيس وكالة المالية المركزية (أو المدير المالي مثل مراقب النفقات أو المحاسب العام).

18. مسؤولية إعداد القوائم المالية الموحدة للحكومة ككل تقع عادة بشكل مشترك على رئيس هيئة التمويل المركزي (أو المدير المالي مثل مراقب النفقات أو المحاسب العام) و وزير المالية (أو من يحل محله).

## مكونات القوائم المالية

19. تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية الأجزاء التالية :

أ- قائمة المركز المالي.

ب- قائمة الاداء المالي.

ج- قائمة التغيير في صافي الموجودات / حقوق الملكية

د- قائمة التدفق النقدي

20. الأجزاء المذكورة في الفقرة 19 تعزى إلى التنوع في الأسماء داخل و بين مناطق النفوذ. قائمة المركز المالي يشير إلى الميزانية العمومية أو قائمة الموجودات و المطلوبات. قائمة الاداء المالي يشير إلى قائمة الإيرادات و المصروفات، قائمة الدخل، قائمة العمليات أو بيان الربح و الخسارة. إيضاحات القوائم المالية يمكن ان تشمل بنود تشير إلى الجداول في بعض مناطق النفوذ.

21. القوائم المالية تزود المستخدمين بمعلومات عن موارد المؤسسة و التزاماتها في تاريخ الإقرار المالي و تدفق الموارد بين تاريخي الإقرار المالي. هذه المعلومات مفيدة للمستخدمين لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في تقديم السلع و الخدمات على مستوى معين، و مستوى الموارد التي تحتاجها المؤسسة في المستقبل حتى تستطيع الإيفاء بتعهداتها بتقديم الخدمات.

22. مؤسسات القطاع العام تخضع بشكل نموذجي لقيود في موازنتها تكون على شكل حيازة أو تفويض سلطة بخصوص الموازنة (أو ما يعادلها)، و التي يمكن ان يعطى من خلال تشريعات بتفويض السلطة. التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام يمكن أن تقدم معلومات حول اذا ما كانت الموارد تم الحصول عليها و استخدمت حسب موازنة معتمدة قانونيا. عندما تعد القوائم المالية و الموازنات بناء على نفس القواعد المحاسبية، هذا المعيار يشجع على شمولية القوائم المالية بحيث تحتوي على مقارنة مع بنود الموازنة لنفس الفترة المالية. الإقرار الفعلي مقابل التقديري تشمل :

أ - استخدام الأعمدة في القوائم المالية مع الفصل بين أعمدة مبالغ الموازنة و المبالغ الفعلية و عمود يظهر أية فروقات عن الموازنة أو الصلاحيات يمكن عرضه لتحقيق الاكتمال، و

ب - بيان من الشخص (الأشخاص) المسؤولين عن إعداد القوائم المالية يفيد أن بنود الموازنة لم يتم تجاوزها. إذا تم تجاوز أي من بنود الموازنة أو الصلاحيات أو حصلت مصروفات بدون صلاحيات أو شكل آخر من أشكال السلطة يجب الإفصاح عن التفاصيل كحواشي أو هوامش للبند المناسب في القوائم المالية.

23. تشجع المؤسسة على تقديم معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء المؤسسة و ملكيتها للموجودات، و كذلك اتخاذ و تقييم القرارات حول توزيع الموارد. هذه المعلومات الإضافية يمكن أن تشمل تفاصيل عن ناتج أو حصيلة أعمال المؤسسة على شكل مؤشرات للأداء، بيان أداء الخدمات مراجعة البرامج و تقارير أخرى مقدمة من الإدارة عن إنجازات المؤسسة خلال فترة التقرير.

24. تشجع المؤسسات أيضا على الإفصاح عن معلومات حول الالتزام في تنظيمات تشريعية و تنظيمية أو تنظيمات مفروضة من الخارج عندما لا تشمل القوائم المالية على معلومات حول الالتزام فانه من الممكن أن يكون مفيدا و جيد إيضاح للرجوع لأية مستندات تشمل على هذه المعلومات. المعرفة بعدم الالتزام من المحتمل أن تكون مناسبة لأغراض المحاسبة و من الممكن أن



تؤثر على تقييم المستخدمين لأداء المؤسسة و اتجاه العمل المستقبلي فيها، و من الممكن أن تؤثر على قرارات بخصوص تخصيص موارد للمؤسسة في المستقبل.

## اعتبارات شاملة

### العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية

25. يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي للتدفقات النقدية للمؤسسة. إن التطبيق المناسب للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، مع إفصاح إضافي حينما يكون ذلك ضرورياً ينجم عنه قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً في كافة الأحوال.

26. يجب على المؤسسة التي تلتزم قوائمها المالية بالمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب عدم وصف القوائم المالية أنها تلتزم بالمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام إلا إذا كانت تلتزم بمتطلبات كل معيار دولي لمحاسبة القطاع العام ينطبق عليها.

27. لا يتم تصحيح المعاملات المحاسبية غير المناسبة سواء بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بواسطة الإيضاحات أو المواد التفسيرية.

28. في الحالات النادرة جداً التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الالتزام لمتطلب في أحد المعايير سيكون مضللاً وعليه يكون من الضروري تبعاً لذلك مخالفة ذلك المتطلب من أجل تحقيق عرض عادل، ويجب على المؤسسة الإفصاح عما يلي:

- أ. أن الإدارة توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.
- ب. أن الإدارة امتثلت في كافة النواحي المادية للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام فيما عدا أنها خرجت عن معيار من أجل تحقيق عرض عادل.
- ج. المعيار الذي خالفته المؤسسة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار، والسبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة في ظل تلك الظروف والمعاملة التي تم تبينها.
- د. الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي فائض أو عجز تمويل المؤسسة وموجوداتها ومطلوباتها و صافي الموجودات/ حقوق الملكية والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة.

29. توصف القوائم المالية بأنها "مبنية على" أو "تلتزم للمتطلبات الهامة لـ" أو "ملتزمة للمتطلبات المحاسبية" المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، قد لا يتوفر مزيد من المعلومات بالرغم من أنه من الواضح أنه لم تتم تلبية متطلبات إفصاح هامة إن لم تكن متطلبات محاسبية وهذه القوائم مضللة لأنها تقلل من إمكانية الوثوق بالقوائم المالية والقدرة على فهمها.

30. من أجل ضمان أن القوائم المالية التي تطالب بأنها تلتزم بالمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ستفي بالمعيار الذي يتطلبه المستخدمون عالمياً فإن هذا المعيار يشمل متطلباً شاملاً وهو أنه يجب على القوائم المالية أن تقدم عرضاً عادلاً وإرشاداً عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلب العرض العادل، وإرشاداً أحر لتحديد الظروف النادرة جداً عندما تكون المخالفة ضرورية، كما أنه يتطلب إفصاحاً بارزاً للظروف المحيطة بهذه المخالفة. أينما تتبنى المؤسسة معيار دولي لمحاسبة القطاع العام، وجود متطلبات قومية متضاربة على سبيل المثال، عندما تتعارض متطلبات كتابة التقارير الموضوعية من الحكومة مع هذه المعايير، ليس في حد ذاته كاف لتبرير مخالفة في قوائم مالية تم إعدادها باستخدام المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.

31. الانحراف عن متطلبات معيار دولي لمحاسبة القطاع العام للالتزام لمتطلبات تشريعية أو قانونية في الإقرار المالي في بعض مناطق النفوذ لا يمثل انحراف ضروري للوصول إلى العرض العادل المبين في الفقرة 28، إذا كانت هذه الانحرافات مادية لا تستطيع المؤسسة أن تطالب بان تكون ملتزمة بالمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.

32. تم في جميع الأحوال فعلياً تحقيق عرض عادل بالالتزام في كافة النواحي الجوهرية للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام المنطبقة، ويتطلب الإفصاح العادل ما يلي:

- أ. اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب الفقرة (37).
- ب. تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة و موثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها.
- ج. تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة.

33. في حالات نادرة جدا قد ينجم عن تطبيق متطلب محدد في أحد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام قوائم مالية مضللة، وتكون الحالة كذلك فقط عندما تكون المعاملة التي يطلبها المعيار غير مناسبة بشكل واضح، وهكذا لا يمكن تحقيق عرض عادل بتطبيق المعيار أو من خلال الإفصاح الإضافي فقط، والمخالفة ليست مناسبة وذلك ببساطة لأن معاملة أخرى ستحقق أيضا عرضا عادلا.
34. عند تقييم ما إذا كانت مخالفة متطلب محدد في المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ضرورية يؤخذ في الاعتبار ما يلي:

- أ. هدف المتطلب ولماذا لم يتحقق الهدف أو سبب كونه غير مناسب في الظروف المحددة.
- ب. طريقة اختلاف ظروف المؤسسة عن ظروف المؤسسات الأخرى التي تتبع المتطلب.

35. نظرا لأنه يتوقع أن تكون الظروف التي تستوجب المخالفة نادرة جدا والحاجة إلى المخالفة مسألة خاضعة للنقاش المستفيض والحكم الشخصي من المهم أن يكون المستخدمون على علم بأن المؤسسة لم تلتزم في كافة النواحي الجوهرية للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، ومن المهم كذلك أن يعطى المستخدمون معلومات كافية لتمكينهم من اتخاذ حكم مبني على المعلومات بشأن ما إذا كانت المخالفة ضرورية وحساب التعديلات التي ستكون مطلوبة للالتزام للمعيار.

36. عندما يتم حسب أحكام محددة في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام تطبيقه قبل تاريخ نفاذه فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

## السياسات المحاسبية

37. يجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لمؤسسة بحيث تلتزم القوائم المالية لكافة المتطلبات الخاصة بكل معيار دولي لمحاسبة القطاع العام منطبق عليها، وحيث أنه لا يوجد متطلب محدد يجب على الإدارة تطوير سياسات لضمان توفير القوائم المالية للمعلومات التي هي:

- أ. ملائمة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات.
- ب. موثوقة من ناحية أنها:

1. تمثل بشكل صحيح الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي.
2. تعكس الناحية الاقتصادية للأحداث والعمليات وليس فقط الشكل القانوني.
3. محايدة أي أنها ليست متحيزة.
4. محتاطة.
5. كاملة في كافة النواحي الجوهرية.

38. إذا كان أحد خيارات السياسات المحاسبية أو أكثر ( المعالجة المفضلة أو البدائل المسموح بها) متوفرا ضمن معيار دولي لمحاسبة القطاع العام، على المؤسسة ان تختار و تطبق بثبات أحد هذه السياسات ما لم يتطلب المعيار أو يسمح بتصنيف البنود (معاملات، أحداث، أرصدة، مبالغ، الخ ) التي يجب اختيار سياسات لها. إذا تطلب أو سمح المعيار بتصنيف منفصل للبنود، فسياسة محاسبية واحدة يجب اختيارها و تطبيقها بثبات لكل فئة.

39. بمجرد اختيار سياسة أولية، التغيير في السياسات المحاسبية يجب أن يكون حسب المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثالث صافي الفائض أو العجز للفترة، الأخطاء الجوهرية و التغيير في السياسات و يطبق لكل البنود أو أنواع البنود بالطريقة المحددة في الفقرة 38.

40. السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.

41. جودة المعلومات المقدمة في القوائم المالية تحدد فائدة القوائم المالية للمستخدمين، الفقرة 37 تتطلب تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير القوائم المالية معلومات تلي عدد من المميزات النوعية.

42. في حالة عدم وجود معيار دولي لمحاسبة القطاع العام محدد يجب على الإدارة استخدام حكمها لتطوير سياسة محاسبية توفر أكثر المعلومات فائدة لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، وعند اتخاذ هذا الحكم يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار ما يلي:

- أ. المتطلبات والإرشادات في المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام التي تتناول المواضيع المماثلة وذات الصلة.
- ب. تعريفات ومعايير الاعتراف وقياس الموجودات، المطلوبات، الإيراد والمصروفات الموصوفة في منشورات أخرى للاتحاد الدولي للمحاسبين – لجنة القطاع العام.

ج. إصدارات الهيئات الأخرى لوضع المعايير و ممارسات القطاع العام و الخاص المقبولة و فقط إلى الحد الذي تتفق فيه مع البند أ من هذه الفقرة. على سبيل المثال، إصدارات لجنة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، شاملة إطار العمل لتحضير و عرض القوائم المالية، المعايير المحاسبية الدولية و تفسيراتها الصادرة من لجنة التفسيرات السارية المفعول التابع للجنة المعايير المحاسبية الدولية.

## الاستمرارية

43. عند إعداد القوائم المالية يجب إجراء تقييم لقدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، هذا التقييم يجب ان يقوم به المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المؤسسة أو وقف العمليات أو ليس أمامها بديل واقعي سوى ذلك، وعندما يكون المسؤولين عن إعداد القوائم المالية على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المؤسسة أنها مؤسسة مستمرة.

44. تعد القوائم المالية على أساس افتراض استمرارية المؤسسة و أنها ستستمر في عملها و ستفي بتعهداتها في المستقبل المنظور. عند تقييم ما إذا كانت الاستمرارية للمؤسسة مناسبة يجب على المسؤولين عن إعداد القوائم المالية أن يأخذوا في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة للمستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل اثنا عشر شهرا من تاريخ المصادقة على القوائم المالية دون أن تكون مقتصرة على ذلك.

45. يعتمد مدى أخذ المعلومات في الاعتبار على الحقائق في كل حالة، وتقييم استمرارية المؤسسة غير محمول على اختبار السيولة المطبق عادة في مؤسسات الأعمال الحكومية، من الممكن وجود حالات تكون فيها اختبارات الاستمرارية بناء على السيولة غير مفضلة، و لكن عوامل أخرى توحى برغم ذلك أن المؤسسة مستمرة، مثال :

أ - في تقييم إذا ما كانت حكومة ستستمر، قوة فرض الضرائب قد تمكن بعض المؤسسات بان تعتبر أنها مستمرة، و بالرغم من ذلك قد يعملوا لفترات ممتدة بصافي موجودات/حقوق ملكية سلبية و

ب - لمؤسسة فردية، فان تقييم لقائمة المركز المالي لها في تاريخ كتابة التقرير قد يوحي بان افتراض استمراريته غير مناسب. و بالرغم من ذلك قد يكون عندها اتفاقيات تمويل لعدة سنوات أو ترتيبات أخرى تجعل المؤسسة في مكانة تضمن بها استمرار عملها.

46. تحديد إذا ما كان افتراض الاستمرارية مناسب في المقام الأول للمؤسسات الفردية و ليس للحكومة ككل. للمؤسسات الفردية، عند تحديد إذا ما كان أساس الاستمرارية مناسب، فهؤلاء المسؤولين عن إعداد القوائم المالية بحاجة إلى الأخذ بعين الاعتبار الكثير من العوامل المحيطة بالأداء الحالي و المتوقع و إعادة تركيب الوحدات التنظيمية المحتملة و المعلنة، تقديرات الإيرادات أو ترجيح استمرارية تمويل الحكومة و المصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل ان يكون من المناسب استنتاج إذا ما كان افتراض الاستمرارية مناسباً.

## ثبات العرض

47. يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها، إلا في الحالات التالية:

أ. إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المؤسسة أو مراجعة لعرض قوائمها المالية أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات.

ب. إذا تطلب المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام إجراء تغيير في العرض.

48. قد يوحي امتلاك أو تصرف هام أو مراجعة لعرض القوائم المالية بوجود عرض القوائم المالية بشكل مختلف، مثال مؤسسة قد تستبعد بنك توفيرات يمثل أحد أهم مؤسساتها المسيطر عليها و المؤسسة الاقتصادية الباقية تقوم بشكل رئيسي بتقديم خدمات إدارية و نصائح حول السياسات. في هذه الحالة عرض القوائم المالية بناء على الأنشطة الرئيسية في المؤسسة الاقتصادية كمؤسسة مالية من غير المحتمل ان يكون مناسباً للمؤسسة الاقتصادية الجديدة.

49. يجب على المؤسسة تغيير عرض قوائمها المالية فقط إذا كان من المحتمل أن الهيكلية المعدلة ستستمر أو كانت المنفعة من عرض بديل واضحة، وعندما تتم هذه التغيرات في العرض تقوم المؤسسة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة حسب الفقرة (62)، أينما تتبنى المؤسسة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام يسمح بإجراء تغيير في العرض للائتمثال للمتطلبات القومية ما دام العرض المعدل يتماشى مع متطلبات هذا المعيار.

## المادية والتجميع

50. البنود المادية بفضل طبيعتها يجب عرضها بشكل مستقل في القوائم المالية. البنود المادية بفضل حجمها و التي لها الطبيعة ذاتها يمكن تجميعها. يجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل.

51. تنجم القوائم المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض قوائم مختصرة ومصنفة تشكل بنودا في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، وإذا كان أحد البنود ليس ماديا بشكل فردي فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، والبنود غير المادي بشكل كاف لا يستلزم عرضا مستقلا في صلب القوائم المالية. ورغم ذلك قد يكون ماديا بشكل كاف يتوجب عرضه مستقلا في الإيضاحات.

52. في هذا السياق تعتبر المعلومات مادية إذا كان من الممكن أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على قرارات المستخدمين و تقييماتهم حول توزيع و ملكية الموارد و أداء المؤسسة إذا أخذت بناء على القوائم المالية، وتعتمد المادية على حجم وطبيعة البند الذي حكم عليه في الظروف الخاصة بعدم ذكره، وعند تقرير ما إذا كان أحد البنود أو مجموعة من البنود مادية فإنه يتم تقييم طبيعة وحجم البند معاً، وتكون طبيعة أو حجم البند هي العامل المحدد اعتمادا على الظروف، فعلى سبيل المثال، يتم تجميع الإيرادات أو المقبوضات ذات الطبيعة والعمل المتشابهين إذا كانت المبالغ الفردية كبيرة، على أن البنود الكبيرة التي تختلف في طبيعتها أو عملها يتم عرضها بشكل منفصل.

53. لا يستلزم مبدأ المادية ضرورة تلبية المتطلبات المحددة للإفصاح للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام إذا كانت المعلومات الناجمة غير مادية.

## المقاصة

54. يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار دولي آخر لمحاسبة القطاع العام.

55. يجب عدم إجراء مقاصة بنود الإيرادات والمصروفات عندما وفقط عندما يتحقق ما يلي:

أ. يتطلب أو يسمح المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام بها،

ب. إذا كانت الأرباح والخسائر والمصروفات المتعلقة بها والناجمة عنها أو عن عمليات أو أحداث مشابهة ليست مادية، وهذه المبالغ يجب تجميعها حسب الفقرة 50.

56. من الضروري عندما تكون كل من الموجودات والمطلوبات وكذلك الإيرادات والمصروفات مادية أن يتم الإقرار عنها بشكل مستقل. إن المقاصة إما في قائمة الأداء المالي أو قائمة المركز المالي، فيما عدا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر العملية أو الحدث، تقلل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها وعلى تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة. إن تقديم التقارير حول الموجودات مخصصا منها مخصصات التقييم، مثال ذلك مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها في حسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصة.

57. الإيرادات ذات العلاقة بمعاملات التبادل تقاس حسب القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو المستحق مع الأخذ في الاعتبار مبلغ أية خصومات تجارية وتخفيضات على الكمية تسمح بها المؤسسة، وتقوم المؤسسة أثناء أدائها لأنشطتها العادية بعمليات أخرى لا تحقق إيرادات عرضية بالنسبة للأنشطة الرئيسية التي تحقق الإيراد، ويتم عرض نتائج هذه العمليات عندما يعكس هذا العرض ماهية هذه العملية أو الحدث وذلك بخصم أي إيرادات مع المصاريف ذات العلاقة الناجمة من نفس العملية، مثال ذلك.

أ. يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر من بيع الموجودات غير المتداولة بما في ذلك الاستثمارات والموجودات المتداولة بخصم المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع.

ب. يتم خصم المصروف الذي تم رده بموجب اتفاقية تعاقدية مع طرف ثالث (اتفاقية تأجير من الباطن على سبيل المثال من المبلغ الذي تم رده.

ج. يمكن عرض البنود غير العادية مخصصا منها الضرائب وحصص الأقلية، عندما تكون مناسبة، مع إجمالي المبالغ المبينة في الإيضاحات.

58. إضافة إلى ذلك يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر الناجمة عن مجموعة من عمليات مماثلة على أساس الصافي، مثال ذلك الأرباح والخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح والخسائر الناجمة من الأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، على أنه يتم تقديم التقارير حول هذه الأرباح والخسائر بشكل مستقل إذا كان حجمها أو طبيعتها أو حدوثها يتطلب إفصاحا مستقلا لها حسب المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثالث.

59. يتعامل معيار المحاسبة الدولي الثاني لمحاسبة القطاع العام قائمة التدفق النقدي مع مقاصة التدفقات النقدية.

## معلومات المقارنة

60. ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي لمحاسبة القطاع العام بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، ويجب إدخال المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون لازمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية فيما عدا ما يتعلق بالقوائم المالية للفترة التي يطبق فيها هذا المعيار الأول مرة.

61. في بعض الحالات تبقى المعلومات السردية الواردة في القوائم المالية للفترة/ الفترات السابقة مناسبة في الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال، يتم الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن نتيجته مؤكدة في تاريخ آخر تقرير ولم يتم حله بعد، ومستخدمو القوائم المالية يستفيدون من معرفة المعلومات التي تفيد بوجود شك في تاريخ آخر تقرير والخطوات التي اتخذت خلال الفترة لإزالة الشك.

62. عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود في القوائم المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية، ويجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ وسبب أي إعادة تصنيف، وعندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المؤسسة الإفصاح عن سبب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغييرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ تم إعادة تصنيفها.

63. قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملياً لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك قوائم جمعت في الفترة / الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون عملياً إعادة إحياء المعلومات، ففي هذه الظروف يتم الإفصاح عن طبيعة التسويات للمبالغ المقارنة التي كانت ستتم، ويحتوي المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام رقم (3) إرشادات حول التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية التي تطبق بأثر رجعي.

## الهيكل والمحتوى

### مقدمة

64. يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية، ويتطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، كما يقدم نماذج موصى بها كملحق للمعيار يمكن للمؤسسة اتباعها حسب ما هو مناسب لظروفها.

65. يستخدم هذا المعيار المصطلح "الإفصاح" في معنى واسع، ويشمل بنوداً مقدمة في بداية كل قائمة مالية وكذلك في إيضاحات القوائم المالية ويتم عمل الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى لمحاسبة القطاع العام حسب متطلبات هذه المعايير، وما لم يحدد هذا المعيار أو معيار آخر عكس ذلك تتم هذه الإفصاحات إما في بداية القوائم المالية أو في الإيضاحات.

### تحديد القوائم المالية

66. يجب تحديد القوائم المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

67. تنطبق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام فقط على القوائم المالية وليس على المعلومات الأخرى المقدمة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك من المهم أن يستطيع المستخدمون التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام والمعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعاً للمعايير.

68. يجب تحديد كل جزء من أجزاء القوائم المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:

أ. اسم المؤسسة التي قدمت التقرير أو وسيلة أخرى للتحديد.

ب. ما إذا كانت القوائم المالية تغطي المؤسسة الفردية أو مؤسسة مسيطرة.

ج. تاريخ كتابة التقارير أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية أيهما مناسب لأجزاء القوائم المالية.

د. عملة التقرير.

هـ. مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في القوائم المالية.

69. يتم عادة تلبية المتطلبات في الفقرة 68 بتقديم عناوين للصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من صفحات القوائم المالية، والاجتهاد مطلوب لتحديد أفضل وسيلة لتقديم هذه المعلومات، فعلى سبيل المثال، عندما تقرأ القوائم المالية إلكترونياً فقد لا تستخدم صفحات مستقلة، وتقدم البنود المذكورة أعلاه عندئذ عدداً من المرات بما يضمن الفهم الصحيح للمعلومات المقدمة.
70. كثيراً ما يتم تسهيل فهم القوائم المالية بتقديم المعلومات بالآلاف أو ملايين وحدات عملة التقرير، ويعتبر هذا مقبولاً مادام يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في العرض ولا يتم فقدان المعلومات ذات الصلة.

## فترة الإقرار المالي

71. يجب تقديم القوائم المالية سنوياً "على الأقل، وفي الحالات الاستثنائية التي يتغير فيها تاريخ الإقرار ويتم تقديم القوائم المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب على المؤسسة أن تفسح عما يلي بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية:

- أ. سبب استخدام فترة عدا عن فترة السنة الواحدة المستخدمة.
- ب. حقيقة أن المبالغ المقارنة لقوائم معينة مثل بيان الأداء المالي والتغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية التدفقات النقدية والإيضاحات ذات الصلة ليست قابلة للمقارنة.

72. في حالات استثنائية قد يطلب من المؤسسة تغيير تاريخ الإقرار، مثلاً لجعل دورة الإقرار متقاربة مع دورة الموازنة. عندما تكون الحالة كذلك من المهم أن يكون مستخدم القوائم المالية على علم بأن المبالغ المبينة للفترة الحالية والمبالغ المقارنة ليست قابلة للمقارنة وأنه تم الإفصاح عن سبب تغيير تاريخ التقارير. مثال آخر عندما يتم التحويل من محاسبة النقد إلى محاسبة الاستحقاق تغير المؤسسة تاريخ التقارير للمؤسسات الواقعة داخل المؤسسة الاقتصادية لتتمكن من تقديم القوائم المالية الموحدة.

73. يتم عادة إعداد القوائم المالية بشكل ثابت لتغطي فترة سنة واحدة، على أن بعض المؤسسات تفضل أن تقدم تقاريرها على سبيل المثال لفترة مقدارها 52 أسبوعاً لأغراض عملية، وهذا المعيار لا يحول دون هذه الممارسة حيث أنه من غير المحتمل أن تكون القوائم المالية الناتجة مختلفة عن القوائم التي ستقدم لسنة واحدة.

## التوقيت المناسب

74. نقل فائدة القوائم المالية إذا لم تتوفر للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ الإقرار، ويجب أن تكون المؤسسة في وضع تستطيع فيه إصدار قوائمها المالية خلال ستة شهور من تاريخ الإقرار، ولا تعتبر العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات المؤسسة سبباً كافياً لعدم تقديم التقارير في حينها، وتتناول التشريعات والأنظمة في العديد من الدول المواعيد النهائية الأكثر تحديداً.

## قائمة المركز المالي

### التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة/غير المتداولة

75. يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءً على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كفئات مستقلة في صلب بقائمة المركز المالي، وتطبق الفقرات من 79 إلى 88 من هذا المعيار عندما يتم هذا التمييز، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

76. مهما كان أسلوب العرض الذي تتبناه المؤسسة يجب عليها أن تفسح عن كل بند من بنود الموجودات والمطلوبات التي تشمل مبالغ يتوقع استعادتها أو تعديلها قبل وبعد اثني عشر شهراً من تاريخ الإقرار المبلغ الذي يتوقع استعادته أو تسويته بعد أكثر من اثني عشر شهراً.

77. عندما تقوم المؤسسة بتزويد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بشكل واضح فإن إجراء تصنيف مستقل للموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة في صلب قائمة المركز المالي يوفر معلومات مفيدة بتمييز صافي الموجودات

المتداولة باستمرار كرسائل عامل عن الموجودات المستخدمة في العمليات طويلة الأجل للمؤسسة، كما أنها تبرز الموجودات التي يتوقع تحقيقها ضمن الفترة التشغيلية الحالية والمطلوبات التي تستحق التسوية ضمن نفس الفترة.

78. إن المعلومات الخاصة بتاريخ استحقاق الموجودات والمطلوبات مفيدة في تقييم سيولة المؤسسة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" الإفصاح عن تواريخ الاستحقاق لكل من الموجودات المالية والمطلوبات المالية، وتشمل الموجودات المالية الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى، وتشمل المطلوبات الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، كما أن المعلومات الخاصة بالتاريخ المتوقع لاستعادة وتسوية الموجودات والمطلوبات غير النقدية مثل المخزون والمخصصات مفيدة كذلك سواء صنفت الموجودات والمطلوبات على أنها متداولة أو غير متداولة.

## الموجودات المتداولة

79. يجب تصنيف أصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

- أ. عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.
- ب. عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الإقرار المالي.
- ج. عندما يكون نقداً أو أصلاً نقدياً معادلاً.

يجب تصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنها موجودات غير متداولة.

80. يستخدم هذا المعيار المصطلح "غير متداول" ليشمل الموجودات الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل، وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة مازال المعنى واضحاً.

81. الدورة التشغيلية للمؤسسة هي الوقت بين تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات، على سبيل المثال، حكومات تنقل موارد إلى مؤسسات القطاع العام حتى يستطيعوا تحويل هذه الموارد إلى سلع وخدمات أو منتجات لتحقيق الناتج الاجتماعي، السياسي والاقتصادي المرغوب للحكومة.

82. الموجودات المتداولة تشمل ضرائب مدينة، عمولة مستخدمين مدينة و غرامات و رسوم تنظيمية. مخزون وإيرادات استثمارات مستحقة، والتي أما تحققت أو استهلكت أو بيعت كجزء من الدورة التشغيلية العادية حتى عندما يكون من المتوقع عدم تحققها خلال 12 شهر من تاريخ الإقرار. تصنف الاستثمارات القابلة للتسويق كموجودات متداولة إذا كان من المتوقع أن تتحقق خلال 12 شهر من تاريخ الإقرار، ما دون ذلك تصنف كموجودات غير متداولة.

## المطلوبات المتداولة

83. يجب تصنيف المطلوب على أنه مطلوب متداول في الحالتين التاليتين:

- أ. عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.
  - ب. عندما يستحق التسوية خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الإقرار.
- يجب تصنيف جميع المطلوبات الأخرى على أنها مطلوبات غير متداولة.

84. يمكن تصنيف المطلوبات المتداولة بطريقة مماثلة للموجودات المتداولة، وبعض المطلوبات المتداولة مثل الحوالات الحكومية الواجبة الدفع ومستحقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، وتصنف البنود التشغيلية هذه على أنها مطلوبات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من اثني عشر شهراً من تاريخ الإقرار.

85. لا تتم تسوية المطلوبات المتداولة الأخرى كجزء من الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق التسوية خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الإقرار، والأمثلة على ذلك الجزء المتداول من المطلوبات المنتجة للفائدة والسحب على المكشوف المصرفي وأرباح الأسهم المستحقة الدفع وضرائب الدخل والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية، أما المطلوبات المنتجة للفائدة التي توفر التمويل لرأس المال العامل على أساس طويل الأجل والتي هي ليست مستحقة التسوية خلال اثنا عشر شهراً فهي مطلوبات غير متداولة.

86. يجب على المؤسسة أن تستمر في تصنيف موجوداتها طويلة الأجل المنتجة للفائدة على أنها غير متداولة حتى عندما تستحق التسوية خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الإقرار في الحالات التالية:

- أ. إذا كان الأجل الأصلي لفترة تزيد عن اثني عشر شهراً.

- ب. إذا كانت المؤسسة تنوي إعادة تمويل الالتزام على أساس طويل الأجل.
- ج. إذا كانت تلك النية مدعومة باتفاقية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات التي تكتمل قبل المصادقة على القوائم المالية.
- بالنسبة لمبلغ أي مطلوب استثنى من الموجودات المتداولة حسب هذه الفقرة والمعلومات المدعمة لهذا العرض يجب الإفصاح عنها في الإيضاحات في قائمة المركز المالي.

87. بعض المطلوبات المستحقة السداد خلال الفترة التشغيلية التالية قد يتوقع أن يتم تمويلها أو أن تستمر حسب تقدير المؤسسة، وعلى ذلك فإنه لا يتوقع أن تستخدم رأس المال العامل الحالي للمؤسسة، وتعتبر هذه المطلوبات أنها تشكل جزءاً من التمويل طويل الأجل للمؤسسة ويجب تصنيفها على أنها غير متداولة، على أنه في الحالات التي لا يكون فيها التمويل حسب تقدير المؤسسة (كما في حالة عدم وجود اتفاقية لإعادة التمويل) فإن التمويل لا يمكن اعتباره تلقائياً ويصنف الالتزام على أنه متداول ما لم يوفر إكمال اتفاقية إعادة تمويل قبل المصادقة على إصدار القوائم المالية دليلاً على أن المطلوب في تاريخ الإقرار العام كان طويل الأجل.
88. تشمل بعض اتفاقيات الاقتراض تعهدات من قبل المقترض (اتفاقيات) يكون أثرها أن يصبح المطلوب مستحق الدفع عند الطلب إذا حصل إخلال بشروط معينة متعلقة بالمركز المالي للمقترض، وفي هذه الأحوال يتم تصنيف المطلوب على أنه غير متداول في الحالات التالية فقط:

- أ. إذا وافق المقرض قبل المصادقة على إصدار القوائم المالية على أن لا يطالب بالدفع نتيجة للإخلال.
- ب. إذا لم يكن من المحتمل حصول إخلالات أخرى خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ كتابة التقارير.

### المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي

89. يجب أن يحتوي قائمة المركز المالي في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية.

- أ. الممتلكات والتجهيزات والمعدات.
- ب. الموجودات غير الملموسة.
- ج. الموجودات المالية (باستثناء المبالغ المبينة تحت البنود د، و، هـ).
- د. الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- هـ. المخزون.
- و. ما يتم تغطيته من المعاملات غير التبادلية و تشمل الضريبة و التحويلات.
- ز. الذمم المدينة من المعاملات التبادلية.
- ح. النقد ومعادلاته.
- ط. الضرائب و التحويلات الواجبة الدفع.
- ي. الذمم الدائنة من المعاملات التبادلية.
- ك. المخصصات.
- ل. المطلوبات غير المتداولة.
- م. حصة الأقلية.
- ن. صافي الموجودات / حقوق الملكية.

90. يجب عرض البنود والعناوين و المجاميع الفرعية في صلب قائمة المركز المالي عندما يتطلب المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام ذلك، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً لإجراء عرض عادل للمركز المالي للمؤسسة.

91. هذا المعيار لا يبين الترتيب أو الشكل الذي تقدم به البنود، وتقدم الفقرة 89 قائمة بالبنود التي تختلف في طبيعتها أو عملها بحيث تستحق عرضاً منفصلاً في صلب قائمة المركز المالي، ويحتوي ملحق رقم 1 لهذا المعيار على نماذج إيضاحية، وتشمل التعديلات على البنود أعلاه ما يلي:

- أ. تجمع البنود عندما يتطلب معيار دولي آخر لمحاسبة القطاع العام عرضاً منفصلاً في قائمة المركز المالي أو عندما يكون حجم أو طبيعة أو عمل بند في شكل يساعد فيه العرض المستقل على إجراء عرض عادل للمركز المالي للمؤسسة.



ب. من الممكن تعديل الأوصاف المستخدمة للبنود وترتيبها حسب طبيعة المؤسسة وعملياتها لتوفير المعلومات الضرورية للفهم الشامل للمركز المالي للمؤسسة.

92. إن البنود المدرجة في الفقرة 89 واسعة بطبيعتها وليست بحاجة لأن تقتصر على البنود التي تقع ضمن نطاق المعايير الأخرى، فعلى سبيل المثال، يشمل بند الموجودات غير الملموسة الشهرة والموجودات الناجمة عن الصرف على التطوير.

93. إن الحكم فيما إذا كانت بنود إضافية معروضة بشكل مستقل هو بناء على تقييم ما يلي :

أ. طبيعة وسبولة الموجودات وماديتها التي تؤدي في معظم الحالات لعرض مستقل للشهرة والموجودات الناجمة عن تكاليف التطوير والموجودات النقدية وغير النقدية والموجودات المتداولة وغير المتداولة.

ب. عمل البنود ضمن المؤسسة مؤدياً على سبيل المثال إلى عرض مستقل للموجودات التشغيلية والمالية للمخزونات والذمم المدينة والموجودات النقدية والنقدية معادلاتها.

ج. مبالغ وطبيعة وتوقيت المطلوبات مما يؤدي على سبيل المثال إلى عرض مستقل للمطلوبات ومخصصات منتجة للفائدة وغير منتجة للفائدة مصنفة على أنها متداولة أو غير متداولة إذا كان ذلك مناسباً.

94. في بعض الأحيان تكون الموجودات والمطلوبات التي تختلف في طبيعتها أو عملها خاضعة لأسس قياس مختلفة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تسجل فئات معينة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بمقدار تكلفتها أو حسب مبالغ أعيد تقييمها. يوجي استخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الموجودات أن طبيعتها أو عملها مختلف وأنه لذلك يجب عرضها كبنود مستقلة.

### المعلومات التي تعرض إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات

95. يجب على المؤسسة أن تفصح إما في صلب قائمة المركز المالي أو في إيضاح قائمة المركز المالي عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المؤسسة، ويجب أن يتم تصنيف كل بند إلى أنواع فرعية حينما يكون ذلك مناسباً حسب طبيعتها، ويجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمؤسسة المسيطرة والمؤسسات المسيطر عليها والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

96. يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات على متطلبات المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام وعلى حجم وطبيعة وعمل المبالغ ذات الصلة، كما أن العوامل المبينة في الفقرة (93) تستخدم لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإفصاحات لكل بند، مثال ذلك:

أ. تصنف الموجودات الملموسة حسب الصنف بناء على أية معايير مناسبة تخاطب المحاسبة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

ب. تحلل الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة من عمولة مستخدمين، ضرائب و إيرادات غير متبادلة أخرى والأعضاء الآخرين في المؤسسة الاقتصادية و ذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات آجلة ومبالغ أخرى.

ج. يصنف المخزون فرعياً حسب أية معايير مناسبة تخاطب المحاسبة على المخزون إلى أصناف مثل البضاعة وإمدادات الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة.

د. تحلل الضرائب و التحويلات الواجبة الدفع بين إعادة مال الضريبة المستحق و حوالات مستحقة للدفع و مبالغ دائنة لأعضاء آخرين في المؤسسة الاقتصادية.

هـ. يتم تحليل المخصصات مبينة، بشكل مستقل مخصصات لتكاليف منافع الموظفين وأية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المؤسسة.

و. تحلل أجزاء صافي الموجودات / حقوق الملكية بحيث تظهر بشكل منفصل راس المال المساهم، الفوائض و العجزات التراكمية و أية احتياطات.

97. عندما لا يكون للمؤسسة رأسمال اسهمي يجب عليها الإفصاح عن التالي بشكل مستقل أما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات :

(1) صافي الموجودات/حقوق الملكية تظهر بشكل منفصل :

(1) راس المال المستثمر، المتراكم بشكل إجمالي كما في تاريخ تسجيل المساهمات من المالكين مطروحا منه التوزيعات للمالكين.

(2) الفوائض أو العجزات المتراكمة

(3) الاحتياطات مع وصف طبيعة و الغرض من كل احتياطي في صافي الموجودات / حقوق الملكية

(4) حصة الأقلية و

(ب) مبلغ التوزيعات (من غير عوائد راس المال) المقترحة و المعن عنها بعد تاريخ الإقرار و لكن قبل المصادقة بإصدار القوائم المالية.

98. كثير من مؤسسات القطاع العام ليس لها رأسمال اسهمي و لكن يسيطر على المؤسسة حصر يا من مؤسسة قطاع عام أخرى. طبيعة حصة الحكومة في صافي الموجودات / حقوق الملكية من المحتمل أن يكون توليفة من راس المال المساهم و إجمالي فائض أو عجز التمويل التراكمي و الاحتياطات للمؤسسة – و الذي يعكس صافي الموجودات /حقوق الملكية المنسوبة لعمليات المؤسسة.

99. في بعض الحالات من الممكن وجود حصة أقلية في صافي الموجودات / حقوق الملكية للمؤسسة، على سبيل المثال، على صعيد الحكومة ككل، المؤسسة الاقتصادية يمكن أن تشمل مؤسسات الأعمال الحكومية و التي تم خصصتها جزئيا و بالتالي يمكن وجود حصة اسهم من القطاع الخاص و الذين لهم حقوق مالية في صافي الموجودات /حقوق الملكية للمؤسسة.

100. عندما يكون للمؤسسة رأسمال اسهمي، بالإضافة إلى الإفصاحات في الفقرة 97 يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:

أ. بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

- 1- عدد الأسهم المصرح بها.
- 2- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
- 3- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.
- 4- مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية و نهاية السنة.
- 5- الحقوق والأفضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال.
- 6- أسهم المؤسسة التي تملكها المؤسسة نفسها أو مؤسسات مسيطر عليها أو زميلة تابعة للمؤسسة.
- 7- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.

ب. وصف لطبيعة و غرض كل احتياطي ضمن صافي الموجودات/حقوق الملكية.

ج. مبلغ أرباح الأسهم الموزعة المقترحة أو المصرح عنها بعد تاريخ الإقرار لكن قبل المصادقة على إصدار القوائم المالية.

د. مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

## قائمة الأداء المالي

المعلومات التي تقدم في صلب قائمة الاداء المالي

101. يجب أن تشمل قائمة المركز المالي كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية:

- أ. الإيرادات من الأنشطة التشغيلية.
- ب. الفائض أو العجز من الأنشطة التشغيلية.
- ج. تكاليف التمويل.
- د. حصة المؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة في الفائض أو العجز التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- هـ. الفائض أو العجز من الأنشطة العادية.
- و. البنود غير العادية.
- ز. نصيب حصة الأقلية في صافي الفائض أو العجز و
- ح. صافي الفائض أو العجز للفترة.

يجب عرض البنود الإضافية والعناوين و المجاميع الفرعية في صلب قائمة الاداء المالي حينما يتطلب ذلك المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً من أجل العرض العادل للأداء المالي للمؤسسة.

102. في ضوء بيان الأداء المالي، الأنشطة التشغيلية تعود إلى تلك الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لتصل إلى أهدافها الأساسية. الإيرادات و المصروفات التي تنشأ نتيجة الأنشطة التشغيلية تميز عن تلك التي تنشأ من الاحتفاظ بالموجودات أو تمويل عمليات مؤسسة. مثال عمليات حكومة محلية يمكن أن تشمل توليد إيرادات من ضريبة الأملاك و تحمل المصروفات كالرواتب والاستهلاكات و مصاريف مواد مستهلكة. بنود أخرى مثل تكاليف التمويل الأرباح و الخصائر الناتجة عن بيع ممتلكات، تجهيزات ومعدات عموماً بشكل عرضي بالنسبة للأهداف الأساسية للحكومة المحلية و من ثم خارج نطاق الأنشطة التشغيلية.

103. تختلف آثار مختلف أنشطة وعمليات وأحداث المؤسسة من ناحية تأثيرها على قدرة المؤسسة على تقديم خدماتها و الالتزام بتعهداتها، ويساعد الإفصاح عن عناصر الأداء في فهم الأداء الذي تم تحقيقه وفي التنبؤ بالنتائج المستقبلية، ويتم إدخال بنود إضافية في الجزء الرئيسي من بيان الأداء المالي والأوصاف المستخدمة، كما يتم تعديل ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لشرح عناصر الأداء. تشمل العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار المادية وطبيعة وعمل مختلف أجزاء الإيرادات والمصروفات، ويتم إجراء مقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات فقط عندما تتم تلبية أسس القياس في الفقرة 55.

### المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الاداء المالي أو في الإيضاحات

104. يجب على المؤسسة أن تعرض إما في صلب قائمة الاداء المالي أو في إيضاحات قائمة الاداء المالي تصنيفات فرعية إجمالية الإيرادات، مصنفة بطريقة مناسبة لعمل المؤسسة.

105. يجب على المؤسسة أن تعرض إما في صلب قائمة الاداء المالي أو في إيضاحات قائمة الاداء المالي تحليل للمصاريف باستخدام تصنيفات بناء على طبيعة المصروفات أو وظيفتها داخل المؤسسة، حسب المناسب.

106. يشجع هذا المعيار المؤسسات على عرض التحليل الوارد في الفقرة 105 في صلب قائمة الاداء المالي.

107. يتم إجراء تقسيم فرعي لبنود المصروفات من أجل إبراز التكاليف و تغطية التكاليف لبرنامج محدد، الأنشطة أو أجزاء أخرى مناسبة للمؤسسة المصدرة للتقرير، ويتم تقديم هذه المعلومات بطريقة واحدة أو بطريقتين.

108. يشار إلى أسلوب التحليل الأول أنه أسلوب طبيعة المصروف، ويتم تجميع المصروفات في قائمة الدخل حسب طبيعتها (مثل ذلك الاستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب)، ولا يتم إعادة توزيعها بين مختلف المهام ضمن المؤسسة، وهذا الأسلوب سهل التطبيق في العديد من المؤسسات الأصغر لأنه لا توجد ضرورة لإجراء توزيعات للمصروفات التشغيلية بين التصنيفات حسب المهمة، وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام أسلوب طبيعة المصروف:

X	الإيرادات من الأنشطة التشغيلية
X	الرواتب وحوافز الموظفين
X	مصروفات الإهلاك و الإطفاء
X	مصروفات تشغيلية أخرى
(X)	إجمالي المصروفات
X	الفائض من الأنشطة التشغيلية

109. يشار إلى أسلوب التحليل الثاني على أنه الطريقة الوظيفية لتصنيف المصروفات، وتصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب البرنامج أو الغرض الذي صرفت من أجله، وهذا العرض كثيراً ما يقدم معلومات للمستخدمين مناسبة أكثر من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها، و بالرغم من ذلك توزيع المصروفات على المهام يمكن أن يكون حسب التقدير الفردي ويشمل اجتهاداً كبيراً، وفيما يلي مثال على تصنيف باستخدام أسلوب مهمة المصروف :

X	إجمالي الإيرادات
(X)	المصروفات :
(X)	مصروفات صحية
(X)	مصروفات تعليمية
(X)	مصروفات أخرى
X	الفائض/(العجز)

110. المصاريف المصاحبة للوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة تظهر بشكل منفصل، في هذا المثال المؤسسة لها وظائف تتعلق بتوفير خدمات الصحة والتعليم، المؤسسة ستعرض بنود صرف لكل من هذه الوظائف.

111. يجب على المؤسسة التي تصنف المصروفات حسب مهمتها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الاستهلاك والإطفاء والرواتب منافع الموظفين و تكاليف التمويل.

112. يعتمد اختيار التحليل بين الأسلوب الوظيفي أو أسلوب طبيعة المصروف على كل من العوامل التاريخية والتنظيمية وطبيعة المنظمة، وكلا الأسلوبان يوفران دلالة على التكاليف التي يتوقع أن تتغير بشكل مباشر أو غير مباشر حسب ناتج المؤسسة، ونظرا لأن لكل أسلوب عرض مزايا لأنواع المختلفة من المؤسسات فإن هذا المعيار يعطي الاختيار بين التصنيفات بناء على الأسلوب الذي يعرض بشكل أكبر عدالة عناصر أداء المؤسسة.

113. عندما تزود المؤسسة ربح لمالكيها و يكون لها راس مال اسهمي يجب عليها أن تفصح إما في صلب قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم المعن أو المقترح للفترة التي تغطيها القوائم المالية.

### التغيرات في صافي الموجودات / حقوق الملكية

114. يجب على المؤسسة أن تعرض كجزء مستقل لقوائمها المالية قائمة تظهر ما يلي:

أ. صافي الفائض أو العجز للفترة.

ب. كل بند من بنود الإيراد أو المصروف التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في صافي الموجودات/ حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود.

ج. الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثالث.

115. إضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي:

أ. مساهمات المالكين والتوزيعات للمالكين حسب كونهم كمالين.

ب. رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة وفي تاريخ الإقرار. والحركات خلال الفترة.

ج. إلى حد الإفصاح عن أجزاء صافي الموجودات بشكل منفصل، مطابقة بين القيمة الدفترية لكل جزء في صافي الموجودات/حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل كل حركة.

116. تعكس التغيرات في صافي الموجودات/حقوق الملكية للمؤسسة بين تاريخي تقريرين ماليين الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.

117. التغيير الكلي في صافي الموجودات / حقوق الملكية يمثل صافي الفائض أو العجز الكلي للفترة. إيرادات و مصاريف أخرى يعترف بها مباشرة كتغيرات في صافي الموجودات / حقوق الملكية مع أية مساهمات من أو توزيعات للمالكين ضمن قدرتهم كمالين.

118. المساهمات من و التوزيعات للمالكين تشمل تحويلات بين مؤسستين داخل مؤسسة اقتصادية واحدة، مثال تحويل من حكومة ضمن قدرتها كمالك إلى دائرة حكومية. المساهمات من المالكين ضمن قدرتهم كمالين إلى مؤسسة مسيطر عليها يعترف بها كتعدلات مباشرة في صافي الموجودات / حقوق الملكية فقط إذا قاموا برفع الحصص المتبقية على شكل حقوق في صافي الموجودات / حقوق الملكية.

119. يتطلب المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثالث أن تدخل كافة بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها في فترة في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة ما لم يتطلب أو يسمح المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام بخلاف ذلك، وهناك معايير أخرى تتطلب بنود معينة مثل إعادة تقييم الفوائض والعجوزات وفروقات معينة في الصرف الأجنبي على أنها تغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية إلى جانب المعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة والتوزيعات لهم، وحيث أنه من المهم أن يؤخذ في الاعتبار كافة البنود التي تؤثر في المركز المالي عند تقييم التغيرات في المركز المالي لمؤسسة بين تاريخي تقريرين. إن هذا المعيار يتطلب جزءا مستقلا للقوائم المالية التي تبرز صافي فائض/عجز المؤسسة بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في صافي الموجودات/حقوق الملكية.

120. يمكن تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 114 و الفقرة 115 باستخدام نموذجاً على هيئة أعمدة يقوم بإجراء مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والإقفالية لكل عنصر ضمن صافي الموجودات/ حقوق الملكية بما في ذلك البنود في الفقرة 114 و 115.

تتطلب الفقرة 114 مجاميع فرعية لكل بنود الإيرادات و المصروفات و التي، كما هو مطلوب في المعايير الأخرى، يعترف به مباشرة في صافي الموجودات /حقوق الملكية.

## قائمة التدفق النقدي

121. يحدد المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام رقم (2) المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفق النقدي الإفصاحات المتعلقة به، وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات المؤسسة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

## إيضاحات القوائم المالية

### الهيكل

122. يجب أن تكون إيضاحات القوائم المالية للمؤسسة وفقا لما يلي:

أ. عرض معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات والأحداث الهامة.

ب. الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام التي هي غير معروضة في مكان آخر في القوائم المالية.

ج. تقديم المعلومات الإضافية التي هي غير مقدمة في صلب القوائم المالية ولكنها ضرورية لعرض عادل.

123. يجب تقديم إيضاحات القوائم المالية بأسلوب منتظم، كما يجب الربط بين كل بند في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي و بيان التدفق النقدي مع أية معلومات ذات صلة بها في الإفصاحات.

124. تشمل إيضاحات القوائم المالية الأوصاف السردية أو جداول تفصيلية أو تحاليل أكثر تفصيلا للمبالغ المبينة في صلب بيان المركز المالي وقائمة الأداء المالي و بيان التدفق النقدي وقائمة التغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية وكذلك معلومات إضافية مثل المطلوبات والالتزامات الطارئة، وهي تشمل معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، وإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق عرض عادل.

125. يتم عادة عرض الإفصاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع قوائم المؤسسات الأخرى.

أ. قائمة بالامثال للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (أنظر الفقرة 26)

ب. قائمة بأساس (أسس) القياس والسياسات المحاسبية المطبقة.

ج. معلومات مدعمة للبنود المعروضة في صلب كل قائمة مالية في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل قائمة مالية.

د. إفصاحات أخرى تشمل ما يلي :

1- بنود الطارئة والمطلوبات الإفصاحات المالية الأخرى.

2- إفصاحات غير مالية.

126. في بعض الحالات قد يكون من الضروري أو المرغوب فيه تغيير ترتيب بنود معينة ضمن الإفصاحات، فعلى سبيل المثال، يمكن دمج المعلومات الخاصة بأسعار الفائدة وتعديلات القيمة العادلة مع المعلومات الخاصة باستحقاقات الأنوات المالية بالرغم من أن الأولى هي إفصاحات لقائمة الأداء المالي والأخيرة تتعلق بقائمة المركز المالي، وبرغم ذلك يتم الاحتفاظ بهيكل منتظم للإفصاحات إلى الحد الممكن عملياً.

127. يمكن عرض المعلومات الخاصة بأساس القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة كجزء مستقل للقوائم المالية.

## عرض السياسات المحاسبية

128. يجب أن يبين القسم الخاص بالسياسات المحاسبية في إيضاحات القوائم المالية ما يلي:

أ. أساس (أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.

- ب. المدى الذي استخدمت فيه المؤسسة أية أحكام انتقالية في أي من المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.
- ج. كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للقوائم المالية.

129. بالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في القوائم المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأساس (أسس) القياس المستخدم (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيم الممكن تحقيقها، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في القوائم المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم بنود معينة غير متداولة فإنه يكفي تقديم دلالة على فئات الموجودات والمطلوبات التي طبق عليها كل أساس للقياس.

130. عند تقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، يجب على الإدارة النظر فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الإقرار عن الأداء المالي والمركز المالي، وتشمل السياسات المحاسبية التي قد تنتظر المؤسسة في عرضها ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

- أ. الاعتراف بالإيراد.
- ب. مبادئ التوحيد بما في ذلك المؤسسات المسيطر عليها.
- ج. الاستثمارات.
- د. الاعتراف بالموجودات الملموسة وغير الملموسة و استهلاكها/ إطفائها.
- هـ. رسمة تكاليف الاقتراض والمصروفات الأخرى.
- مخزون محتفظ به من أجل بيعه
- موجودات مؤهلة أخرى
- و. عقود الإنشاء
- ز. ممتلكات الاستثمار.
- ح. الأدوات المالية والاستثمارات
- ط. عقود الإيجار.
- ي. تكاليف البحث والتطوير.
- ك. المخزون.
- محتفظ به من أجل بيعه
- لاستهلاكه
- ل. المخصصات.
- م. تكاليف منافع الموظفين.
- ن. تحويل العملة الأجنبية والتحوط.
- س. تعريف قطاعات العمل وأساس توزيع التكلفة بين القطاعات.
- ع. محاسبة التضخم.
- ف. المنح الحكومية.

تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى بالتحديد الإفصاح عن السياسات المحاسبية في العديد من هذه النواحي.

131. يجب على كل مؤسسة النظر في طبيعة عملياتها والسياسات التي يتوقع المستخدم أن يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المؤسسة، فعلى سبيل المثال يتوقع من جميع مؤسسات القطاع العام الإفصاح عن سياسات محاسبية للاعتراف بالضرائب، المنح وأشكال أخرى من الإيرادات الغير تبادلية. وعندما يكون للمؤسسة عمليات أو معاملات أجنبية هامة في العملات الأجنبية فإنه يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي والتحوط لهذه الأرباح والخسائر، وفي القوائم المالية الموحدة يتم الإفصاح عن السياسة المستخدمة لتحديد الشهرة وحصصة الأقلية.

132. قد تكون السياسة المحاسبية مهمة حتى ولو لم تكن المبالغ المبينة للفترات الحالية والسابقة مادية، كما أن من المناسب الإفصاح عن سياسة محاسبية لكل سياسة لا تغطيها المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام الحالية إلا أنها مختارة ومطبقة حسب الفقرة 37

## إفصاحات أخرى

133. يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنه في مكان آخر في المعلومات التي تم نشرها مع القوائم المالية:

- أ. موطن المؤسسة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها ونطاقات السلطة التي تعمل ضمن نفوذها.
- ب. بيان لطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية.
- ج. مرجع للتشريعات المناسبة التي تحكم عمل المؤسسة.
- د. اسم المؤسسة المسيطرة و المؤسسة المسيطرة النهائية للمؤسسة الاقتصادية (إنما يمكن التطبيق).

## أحكام انتقالية

134. يجب تطبيق جميع الأحكام في هذا المعيار من تاريخ اول تبني لهذا المعيار ما عدا فيما يتعلق بالبنود التي تم الاعتراف بها كنتيجة لأحكام انتقالية تحت معيار دولي آخر لمحاسبة القطاع العام. أحكام الإفصاح في هذا المعيار لا تتطلب التطبيق على مثل هذه البنود حتى ينتهي العمل بالأحكام الانتقالية للمعايير الدولية الأخرى لمحاسبة القطاع العام.

135. ومع ذلك وجود أحكام انتقالية بناء على معيار دولي آخر لمحاسبة القطاع العام، تشجع المؤسسات التي في طريقها لتبني أساس الاستحقاق في المحاسبة لأغراض كتابة التقارير على الإذعان بالكامل لأحكام ذلك المعيار بأسرع ما يمكن.

## تاريخ بدء التطبيق

136. يصبح المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام هذا نافذ المفعول للقوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) 2001 أو بعد ذلك التاريخ، ويشجع المعيار التطبيق الأبعد.

137. عندما تتبنى المؤسسة أساس الاستحقاق في المحاسبة كما هو معرف في المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، لأغراض كتابة التقارير المالية لاحقاً لتاريخ النفاذ، هذا المعيار يطبق على القوائم المالية السنوية للمؤسسة لتغطي الفترة البادئة في أو بعد تاريخ التطبيق.

## ملحق

### هيكل إيضاحي لقائمة مالية

إن هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير، وغرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معناها.

يحتوي المعيار على أجزاء القوائم المالية والحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في صلب قائمة المركز المالي و قائمة الأداء المالي، وكذلك لعرض التغيرات في صافي الموجودات/حقوق الملكية، كما أنه يحدد البنود الأخرى التي يمكن عرضها إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، ويجب تغيير ترتيب العرض والأوصاف المستخدمة للبنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتحقيق عرض عادل في الظروف الخاصة لكل مؤسسة. على سبيل المثال بنود مؤسسة قطاع عام مثل دائرة الدفاع تكون مختلفة بشكل جوهري عن تلك في البنك المركزي. القوائم المالية تم إعدادها للحكومة المحلية قائمة الأداء المالي (مصنفاً حسب الوظيفة) يوضح وظائف التصنيفات الحكومية المستخدمة في الإحصائيات المالية للحكومة. هذه التصنيفات الوظيفية تبدو من غير المحتمل تطبيقها على مؤسسات القطاع العام. ارجع لهذا المعيار للمثال على عدة تصنيفات وظيفية شاملة لمؤسسات قطاع عام أخرى.

### مؤسسة القطاع العام – قائمة السياسات المحاسبية

#### المؤسسة المصدرة للتقرير

هذه القوائم المالية لمؤسسة قطاع عام (حكومة محلية بلد أ). القوائم المالية تشمل المؤسسة المصدرة للتقرير على أنها متخصصة في التشريعات المناسبة (المالية العامة). هذا يتضمن :

- وزارات الحكومة المركزية و
- مؤسسات الأعمال الحكومية

#### أساس الاستحقاق

تتمشى القوائم المالية مع المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لأساس الاستحقاق في المحاسبة. مبدأ القياس المطبق هو التكلفة التاريخية و تعدل عند إعادة تقييم الموجودات. القوائم المالية المعدة بناء على الاستمرارية و السياسات المحاسبية التي تطبق بثبات خلال الفترة.



مؤسسة قطاع عام - قائمة المركز المالي

كما في 31 كانون الأول (ديسمبر) 20-2

(بالآلاف وحدات العملة)

20X1	20X1	20X2	20X2	
				الموجودات
				الموجودات المتداولة
	X		X	النقد والنقد المعادل
	X		X	الذمم المدينة
	X		X	المخزونات
	X		X	إعادة مدفوعات
	X		X	الاستثمارات
X		X		
				الموجودات غير المتداولة
	X		X	الذمم المدينة
	X		X	الاستثمارات
	X		X	موجودات مالية أخرى
	X		X	البنية التحتية،التجهيزات و المعدات
	X		X	الأراضي و المباني
	X		X	الموجودات الغير ملموسة
	X		X	موجودات غير - مالية أخرى
X		X		
X		X		إجمالي الموجودات
				المطلوبات
				المطلوبات المتداولة
	X		X	الذمم الدائنة
	X		X	اقتراضات قصيرة الأجل
	X		X	الجزء الجاري من الاقتراضات
	X		X	المخصصات
	X		X	منافع الموظفين
	X		X	التقاعد
X		X		
				المطلوبات غير المتداولة
	X		X	ذمم دائنة
	X		X	اقتراضات
	X		X	المخصصات
	X		X	منافع الموظفين
	X		X	التقاعد
X		X		
X		X		مجموع المطلوبات

_____		_____	
=====		=====	
X		X	صافي الموجودات
_____		_____	
	X		X
	X		X
	X		X
X	_____	X	_____
			حصة الأقلية
X		X	
_____		_____	
X		X	صافي الموجودات الكلي/حقوق الملكية
=====		=====	

مؤسسة قطاع عام – قائمة الأداء المالي للسنة المنتهية في 31 كانون الأول (ديسمبر) 20X2  
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

(بآلاف وحدات العملة)

20X1	20X2	
		<b>الإيرادات التشغيلية</b>
x	x	الضرائب
x	x	رسوم،مخالفات،جزاءات و ترخيص
x	x	إيرادات من معاملات التبادل
x	x	تحويلات من مؤسسات حكومية أخرى
x	x	إيرادات تشغيلية أخرى
<u>x</u>	<u>x</u>	<b>إجمالي الإيرادات التشغيلية</b>
		<b>المصروفات التشغيلية</b>
x	x	خدمات للعامة
x	x	الدفاع
x	x	الأمن العام
x	x	التربية
x	x	الصحة
x	x	الضمان الاجتماعي
x	x	الإسكان و اللياقة المجتمعية
x	x	مصروفات تشغيلية أخرى
x	x	الاستجمامي،الثقافي و الدين
x	x	الشؤون الاقتصادية
x	x	حماية البيئة
<u>x</u>	<u>x</u>	<b>إجمالي المصروفات التشغيلية</b>
<b>x</b>	<b>x</b>	<b>الفائض/(العجز) من الأنشطة التشغيلية</b>
(x)	(x)	تكلفة التمويل
	<u>x</u>	الأرباح من بيع الممتلكات و التجهيزات و المعدات
<u>(x)</u>	<u>(x)</u>	<b>إجمالي الإيرادات (المصروفات) الغير تشغيلية</b>
<b>x</b>	<b>x</b>	<b>الفائض/(العجز) من الأنشطة الاعتيادية</b>
(x)	(x)	نصيب حصة الأقلية في الفائض(العجز) <sup>1</sup>
<b>x</b>	<b>x</b>	<b>صافي الفائض/(العجز) قبل البنود الغير اعتيادية</b>
(x)	(x)	البنود الغير اعتيادية
<u>x</u>	<u>x</u>	<b>صافي الفائض/(العجز) للفترة</b>

مؤسسة قطاع عام – قائمة الأداء المالي للسنة المنتهية في 31 كانون الأول (ديسمبر) 20X2  
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب طبيعتها)  
(بآلاف وحدات العملة)

20X1	20X2	
		<b>الإيرادات التشغيلية</b>
x	x	الضرائب
x	x	رسوم،مخالفات،جزاءات و ترخيص
x	x	إيرادات من معاملات التبادل
x	x	تحويلات من مؤسسات حكومية أخرى
x	x	إيرادات تشغيلية أخرى
<u>x</u>	<u>x</u>	<b>إجمالي الإيرادات التشغيلية</b>
		<b>المصروفات التشغيلية</b>
x	x	رواتب و منافع موظفين
x	x	منح و دفعات تحويل
x	x	أدوات و مواد مستهلكة
x	x	مصروفات الإهلاك و الإطفاء
x	x	مصروفات تشغيلية أخرى
<u>x</u>	<u>x</u>	<b>إجمالي المصروفات التشغيلية</b>

x	x	الفائض/(العجز) من الأنشطة التشغيلية
(x)	(x)	تكلفة التمويل
	x	الأرباح من بيع الممتلكات و التجهيزات و المعدات
(x)	(x)	إجمالي الإيرادات (المصروفات) الغير تشغيلية
x	x	الفائض/(العجز) من الأنشطة الاعتيادية
(x)	(x)	نصيب حصة الأقلية في الفائض(العجز) <sup>2</sup>
x	x	صافي الفائض/(العجز) قبل البنود الغير اعتيادية
(x)	(x)	البنود الغير اعتيادية
x	x	صافي الفائض/(العجز) للفترة

## مؤسسة عامة – بيان التغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية للفترة المنتهية في 31 كانون الأول ديسمبر 20X2

(بالآلاف وحدات العملة)

الإجمالي	الفائض/ (العجز) المتراكم	احتياطي التمويل	احتياطي إعادة التقييم	رأس المال المساهم	
x	x	(x)	x	x	الرصيد في 31 ديسمبر 20X0
(x)	(x)				التغيرات في السياسة المحاسبية
x	x	(x)	x	x	رصيد معاد بيانه
x			x		فائض إعادة تقييم الممتلكات
(x)			(x)		العجز في إعادة تقييم الاستثمارات
		(x)			فروقات تحويل العملات
x		(x)	x		صافي الأرباح والخسائر غير المعترف بها في قائمة الأداء المالي
x	x				صافي الفائض للفترة
x	x	(x)	x	x	الرصيد في 31 ديسمبر 20X1
(x)			(x)		العجز في إعادة تقييم الممتلكات
x			x		فائض إعادة تقييم الاستثمارات
(x)		(x)			فروقات تحويل العملات
(x)		(x)	(x)		صافي أرباح وخسائر غير معترف بها في قائمة الدخل
x	x				صافي العجز للفترة
x	x	(x)	x	x	الرصيد في 31 ديسمبر 20X2

2

( 57 )

## ملحق رقم (2)

### المميزات النوعية للقوائم المالية

تتطلب الفقرة 37 من هذا المعيار تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير القوائم المالية معلومات تلي عدد من المميزات النوعية، هذا الملحق يوجز المميزات النوعية للقوائم المالية.

المميزات النوعية هي التي يعزى إليها جعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. المميزات النوعية الأربعة الرئيسية هي القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية و القابلية للمقارنة.

### القابلية للفهم

تعتبر المعلومات قابلة للفهم عندما يتوقع فهم معناها من المستخدمين بشكل معقول. من أجل هذا الغرض يفترض إمام المستخدمين بمعرفة معقولة عن أنشطة المؤسسة و البيئة التي تعمل فيها المؤسسة و لديهم الميل لدراسة المعلومات.

المعلومات الخاصة بالأمر المعقدة يجب عدم استثنائها من القوائم المالية فحسب من منطلق أنها ستكون صعبة الفهم على مستخدمين معينين.

### الملائمة

تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا أمكن استخدامها للمساعدة في تقييم الأحداث السابقة و الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييمات سابقة، من أجل أن تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون في الوقت المناسب أيضا.

### المادية

ملائمة المعلومات تتأثر بطبيعتها و ماديتها (أهميتها النسبية)

تعتبر المعلومات مادية إذا كان إغفالها أو وضعها بشكل خاطئ يؤثر على عملية اتخاذ القرار أو تقييم المستخدمين المبني على القوائم المالية. المادية تعتمد على طبيعة أو حجم البند أو الخطأ محل الحكم في حالات معينة من الإغفال أو عدم الصحة المادية توفر حد أو نقطة قطع و ليست مميزة نوعية أساسية كالتالي يجب على المعلومات أن تحتويها إذا قصد منها أن تكون مفيدة.

### الموثوقية

المعلومات الموثوقية تكون خالية من الخطأ و التحيز، و يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بأمانة فحواها أو يتوقع منها بشكل معقول تمثيله.

### التمثيل الصادق

لتمثل المعلومات بصدق المعاملات و الأحداث الأخرى، يجب ان تعرض حسب جوهر المعاملات و الأحداث الأخرى و ليس شكلها القانوني فحسب.

### الجوهر على الشكل

إذا مثلت المعلومات بصدق الفحوى منها، من الضروري أن يتم المحاسبة عليها و تقديمها حسب جوهرها و حقيقتها الاقتصادية و ليس شكلها القانوني فحسب. جوهر المعاملات و الأحداث الأخرى لا يكون دائما نتطابق مع شكلها القانوني.

### الحيادية

تكون المعلومات محايدة إذا كانت خالية من التحيز. تكون القوائم المالية غير محايدة إذا كانت المعلومات المحتواة فيها اختيرت أو عرضت بطريقة مصممة لتؤثر على عملية صنع القرار أو التحكم للوصول إلى نتيجة أو ناتج محدد مسبقا.

## التعقل

التعقل هو الاشتغال على درجة من الحذر عند القيام بالأحكام المحتاجة لعمل التقديرات المطلوبة في حالات الشك و عدم اليقين، مثل ان الموجودات أو الإيرادات لا يبالغ فيها و أن المطلوبات و المصروفات لا يستقل بها.

بالرغم من ذلك ممارسة التعقل لا يسمح مثلا خلق احتياطات مخفية أو مخصصات مفرطة، التقليل المدروس للموجودات و الإيرادات أو المبالغة المدروسة في المطلوبات و المصروفات لان القوائم المالية سوف لا تكون محايدة و من ثم لا تمتلك خاصية الموثوقية.

## الاكتمال

المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية و التكلفة.

## القابلية للمقارنة

المعلومات في القوائم المالية تكون قابلة للمقارنة عندما يستطيع المستخدمون على التعرف على التشابهات و الاختلافات بين هذه المعلومات و معلومات أخرى في تقارير أخرى.

## تنطبق القابلية للمقارنة على

- المقارنة بين القوائم المالية لمؤسسات مختلفة و
- المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة لفترات مختلفة

تلميح هام لميزة القابلية للمقارنة هو أن المستخدمين بحاجة لان يتم إخبارهم بالسياسات المستخدمة في إعداد القوائم المالية، التغيير في هذه السياسات و اثر هذه التغييرات.

لان المستخدمين يأملون بمقارنة أداء مؤسسة مع مرور الوقت، من المهم أن تظهر القوائم المالية معلومات متطابقة للفترات السابقة.

## التقييدات حول المعلومات الملائمة و الموثوقة

### التوقيت المناسب

إذا كان لتأخير غير ضروري في إقرار المعلومات فمن الممكن أن تفقد ملاءمتها. لتوفير معلومات على أساس زمني من الغالب أن يكون الإقرار ضروريا قبل أن تكون جميع نواحي المعاملة معروفا، و من ثم تفسد الموثوقية. و بنفس الحديث إذا اجل الإقرار حتى تعرف جميع النواحي، قد تكون المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير و لكن لاستخدام ضئيل من المستخدمين الذين يجب عليهم اتخاذ قرارات خلال الفترة. للموازنة بين الملائمة و الموثوقية، الاعتبارات المهيمنة هي كيف نشبع حاجات صنع القرار بشكل افضل.

### الموازنة بين المنفعة و التكلفة

الموازنة بين المنفعة و التكلفة هو إرباك (تقييد) منتشر، المنفعة المستمدة من المعلومات يجب أن تزيد على تكلفة توفيرها. تقييم المنافع و تكلفتها، و مع ذلك، محل تحكيم جوهري. علاوة على ذلك لا تقع التكلفة غالبا على المستفيدين الذين يستمتعون بالمنافع. المنافع يمكن أيضا أن يستمتع بها مستخدمين غير الذين من أجلهم أعدت المعلومات. لهذه الأسباب من الصعب تطبيق اختبار المنفعة-التكلفة في أية حالة معينة. و مع ذلك واضعي المعايير و كذلك أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية و المستخدمين للبيانات المالية يجب أن يكونوا مدركين لهذا الإرباك.

### الموازنة بين المميزات النوعية

في الممارسة العملية الموازنة أو المبادلة بين مميزات نوعية غالبا ما يكون ضروريا. عموما الهدف هو الوصول إلى ميزان مناسب بين المميزات من اجل تحقيق أهداف القوائم المالية. الأهمية النسبية للمميزات في حالات مختلفة موضوع حكم مهني.

## مقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي - الأول

المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول، عرض القوائم المالية، اخذ مبدئياً من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية". الفروقات الأساسية بين المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول و المعيار المحاسبي الدولي الأول هي كالتالي:

- إيضاح إضافي لذلك الموجود في المعيار المحاسبي الدولي الأول شمل في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول يوضح إمكانية تطبيق هذه المعايير لمحاسبة مؤسسات القطاع العام، يعني أن النقاش حول تطبيق مفهوم الاستمرارية اتسع.
- المعيار المحاسبي الدولي الأول يسمح بعرض أما بيان يظهر جميع التغيرات في صافي الموجودات/حقوق الملكية أو بيان يظهر تغيرات في صافي الموجودات / حقوق الملكية غير تلك التي تنشأ من معاملات راس المال مع المالكين و التوزيعات للمالكين كونهم مالكين. المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول يتطلب عرض بيان يظهر جميع التغيرات في صافي الموجودات / حقوق الملكية.
- يستخدم المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول مصطلحات مختلفة في حالات معينة عن المعيار المحاسبي الدولي الأول. الأمثلة الأكثر أهمية هي استخدام مصطلحات "المؤسسة"، "الإيرادات"، "قائمة الأداء المالي"، "بيان المركز المالي" و "صافي الموجودات/ حقوق الملكية" في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول المصطلحات المعادلة لها في المعيار المحاسبي الدولي الأول هي "المنشأة"، "الدخل"، "قائمة الدخل"، "الميزانية العمومية" و "حقوق المساهمين".
- تعريف مصطلح بند غير اعتيادي يختلف عن ذلك المستخدم في المعيار المحاسبي الدولي الثامن صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الأساسية و التغيرات في السياسات المحاسبية. التعريف يشمل مقياس إضافي، اعني أن البنود تكون "خارج السيطرة أو التأثير بالنسبة للمؤسسة" (فقرة 6).
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول يحتوي على مجموعة مختلفة من التعريفات للمصطلحات الفنية عن المعيار المحاسبي الدولي الأول (فقرة 6).
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول يحتوي على أحكام انتقالية تسمح بعدم الإفصاح عن البنود التي استثنيت من القوائم المالية بسبب تطبيق أحكام انتقالية لمعيار دولي آخر لمحاسبة القطاع العام (فقرة 134).
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام- الأول يحتوي على موجز من المميزات النوعية (بناء على إطار عمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية) في الملحق رقم 2.