



مجلة جامعة الزيتونة الدولية - مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية

<https://journal.ziu-university.net>

30/06/2024

308-282 : ص.ص. العدد الثالث و العشرون : Issue: N23 ISSN: 2958-8537

Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الوحدات الحكومية  
(بالتطبيق على وزارة المالية ولاية كسلا)

## The possibility of Applying International Public Sector Accounting Standards in Government Units (An Applied on the Ministry of finance Kassala State)

الباحثان:

إعداد الباحثة: نذيره عبد الرحمن عبد الله حسن-جامعة كسلا-السودان  
إشراف الدكتور: الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي-جامعة كسلا-السودان

[nazeeraabdalrhman999913@gmail.com](mailto:nazeeraabdalrhman999913@gmail.com)

## مستخلص

هدفت الدراسة الى التعرف علي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وتحديد متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ومحاولة وضع إطار يمكن من خلاله تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بما يساهم في انضمام السودان للاتحاد الدولي للمحاسبين، توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في تطوير مهنة المحاسبة وانضمام السودان للاتحاد الدولي للمحاسبين، أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها ضرورة تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من اجل مساعدة السودان للانضمام الي الاتحاد الدولي للمحاسبين.

كلمات مفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASS، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

## Abstract :

The study aimed to identify international accounting standards In the public sector, Determine the requirements for applying international accounting standards in the public sector, and attempt to establish a framework through which international accounting standards can be applied In the public sector to contribute In Sudan joining the International Federation of Accountants, The study reached a number of results, including that the application of international accounting standards in the public sector contributes to the development of the accounting profession and Sudan's accession to the International Federation of Accountants. The study recommended a number of recommendations, the most important of which is the necessity of applying international accounting standards in the public sector in order to help Sudan to join the International Federation of Accountants.

## Keywords:

International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), International Federation of Accountants (IFAC).

## أولاً: المقدمة

تعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح ، وذلك لتوجيه ممارستها، وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة ، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام ، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات

بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام ، كذلك فإنه في ضوء اتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الانفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية ، جاء وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، هي الجهة التي تم تخصيصها من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين لتولى هذه المسؤولية.

### 1-مشكلة البحث:

عدم تبنى وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs من قبل الحكومة ادى لعدم توفير بيانات مالية متسقة وقابلة للمقارنة لمنشآت القطاع العام على نطاق العالم.  
تتلخص مشكلة الدراسة في السؤال الاتي:

ما هي متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الوحدات الحكومية؟  
ومن السؤال الرئيسي تتفرع الاسئلة الاتية:

1-ما مدى جاهزية البنية السودانية (كسلا- وزارة المالية) لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASs؟.

2- هل يوجد تباين في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟

فرضيات الدراسة

1- عدم جاهزية البنية السودانية (كسلا- وزارة المالية) لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASs .

2- هناك تباين في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

### 2-حدود البحث

- حدود مكانية: وزارة المالية ولاية كسلا-السودان

- حدود زمانية: القوائم المالية من الأعوام 2022م - 2023م

### 3-أهداف الدراسة:

1- التعرف على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASs.

2- التعرف على متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASs.

### منهج البحث

تم إتباع عدة مناهج وهم المنهج الإستنباطي، والمنهج الإستقرائي، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة المنهج التحليلي دراسة الحالة..

### 5-إجراءات البحث:

تم تنظيم البحث الي مقدمة وثلاث محاور وخاتمة كالآتي:  
المقدمة تشتمل علي الإطار المنهجي والدراسات السابقة.  
المحور الأول: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المحور الثاني: الدراسة التطبيقية

المحور الثالث: النتائج والتوصيات

### ثانيا: الدراسات السابقة:

فيما يلي نستعرض بعض الدراسات السابقة عن المعايير المحاسبية في القطاع العام:

1-دراسة السجيني (2011)، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مجالات الضعف في التقارير المالية التي يوفرها نظام المحاسبة الحكومية في مصر ، والاتجاهات العالمية المعاصرة في مجال معايير المحاسبة الحكومية، وتقديم إطار عام مقترح لمعايير التقارير المالية في مصر ، توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها أن التقارير المالية الحكومية في مصر تتسم بضعف مستوى خصائص الجودة في المعلومات التي تتضمنها، كما أن الحاجة ضرورية في مصر للبدء في صياغة معايير للمحاسبة الحكومية تحكم عملية القياس والافصاح والرقابة على عمليات القطاع الحكومي، اوصت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها تشكيل لجنة على مستوى مرتفع تضم مراقبي الحسابات بوزارة المالية، وعدد من القيادات الإدارية بالجهاز الإداري للدولة بدرجة وكيل وزارة ، وممثلين عن الجهاز المركزي للمحاسبات ، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المهتمين بالمحاسبة الحكومية تتولى تقييم محتوى التقارير المالية الحكومية الحالية واقتراح خطة عمل لتلافي أوجه القصور فيها ، قيام الجهاز المركزي للمحاسبات ( قطاع الرقابة على الجهاز الإداري

( بالتنسيق مع وزارة المالية والجامعات لإصدار معايير للمحاسبة الحكومية تتضمن مجموعة رئيسية لتقارير المحاسبة الحكومية .

**2- دراسة عليان (2018م)**، هدفت الدراسة إلى التعرف على الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على النظام المحاسبي الحكومي في وزارة الأوقاف، خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها إمكانية توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في القطاع الحكومي الأردني، وفي حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على النظام المحاسبي الحكومي فإن المؤشر الكلي للمتوسطات الحسابية للآثار المتوقعة على النظام المحاسبي الحكومي الأردني سوف تكون بدرجات عالية، ويتوقع وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على النظام المحاسبي الحكومي في وزارة الأوقاف، أوصت بعدد من التوصيات أهمها ضرورة إجراء دراسات جديدة ومعمقة لبحث الآثار الناتجة عن انجاز التطبيق الكامل والفعلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأردن وأهمية إجراء بحوث تفصيلية تتعلق بالمتطلبات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأردن، ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيكون له الأثر الكبير في تحسين تقييم الأداء والرقابة على المال العام، وجودة التقارير المالية خاصة في وزارة الأوقاف.

**3-دراسة: بن رحو (2022)** ، هدفت الدراسة علي تسليط الضوء على نوعية القياس والإفصاح عن المعلومات المالية للهيئات العمومية بعد تطبيق المحاسبة على أساس الأستحقاق من خلال القيام بتجربة حزمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs التي تنوى الجزائر تبنيها ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) تمكن من التعرف على القيمة الإجمالية للأصول التي تملكها الجماعات المحلية في الجزائر، وتبين القيمة الحقيقية أو السوقية لهذه الأصول. وهذا مالم يمكن التحصل عليه من الحساب الإداري، وأن القوائم المالية المتحصل عليها من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) تقدم معلومات أشمل وأوسع ، حيث تحتوى في طياتها معلومات عن مدى تطبيق الميزانية التقديرية ، يمكن التعرف على قيمة الإعانات التي تحصلت عليها الهيئة العمومية المحلية ، الى معرفة حجم الإعانات الممنوحة من طرف ذات الهيئة المحلية، أوصت الدراسة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في البيئة الجزائرية.

4-عبدوس (2022م)، هدف الدراسة إلى التعرف على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في تطوير أنظمة المحاسبة العمومية ومن ثم أثرها على جودة المعلومات المبلغ عنها، وتوصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها وجود تكامل بين الأنظمة الميزانية والمحاسبية مما يجعل نجاح إصلاح إي من النظامين مرتبط بالآخر، كما أن الأخذ بممارسات محاسبية تتوافق ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يسمح بإنتاج معلومات مالية تعكس مدى قدرة الدولة على الوصول للأهداف المسطرة، وهو ما يدعم إجراء المقارنات بين التقديرات والإنجازات، ويعزز من الشفافية ويكرس المساءلة عن مدى تحقيق الاهداف ، أوصت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها استدراك النقص المسجل في الوثائق المبلغ عنها رفقة الميزانية العامة للدولة وذلك من خلال التأكيد على ضرورة توفير الوثائق الثمانية للميزانية التي وصت بها منظمة الشفافية، بغية الوصول لتحقيق أكبر شفافية في الإبلاغ عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وضرورة تحديث السجلات والدفاتر المحاسبية المعتمدة في تسجيل العمليات المالية للدولة التي ترخص بها الميزانية العامة.

#### التعليق على الدراسات السابقة

معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من حيث الضعف في النظام المحاسبي الحكومي وعدم الافصاح في التقارير المالية بالالتزام او الاشارة الي السياسات المتبعة او التطبيق وقد يؤدي الي تضليل واتخاذ قرارات خاطئة من قبل المدراء في القطاع العام. أما من أهم إسهامات للدراسة الحالية تتمثل في مقترح للانضمام الي الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مما يلي طموحات الحاليين والمرقبين من اصحاب المصالح بالسودان

#### المحور الأول : المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASs)

##### أولاً: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- تعرف المعايير IPSAS بانها المعايير الملزمة والرسمية الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقها على الوحدات الحكومية. ( قمبر ، 2012، 47)، وعرفت من قبل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بانها بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تتعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية ، ووفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية. ( IFAC, 2001 ).

##### ثانياً: متطلبات تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs:

يمكن تلخيص متطلبات تطبيق IPSASs في مجموعة التي يوضحها الشكل رقم (1)

جدول رقم ( 1 )

متطلبات تطبيق IPSASs

| الرقم | بيان                           | المجموعات التي يضمها  |
|-------|--------------------------------|---|
| 1     | متطلبات ترتبط بالنظام المحاسبي | أ- إصلاح النظام المحاسبي<br>ب- أساس القياس المحاسبي   |
| 2     | الموارد البشرية                | أ- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: -<br>ب- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين.<br>ج- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التدريب. |
| 3     | الأطراف ذات العلاقة            | 1/ السلطات التشريعية والقانونية. 2/ السلطة التنفيذية<br>3/ الجمهور 4/ المرجعيين الداخليين و الخارجيين 5/<br>شركات القطاع الحكومي                            |
| 4     | التنظيم الإداري                | مركزية السلطة   |

المصدر: اعداد الباحثة من خلال بيانات الدراسة

ومن خلال الجدول رقم (1) اعلاه يمكن تناول المحتويات بالتفاصيل على النحو التالي:

1- متطلبات ترتبط بالنظام المحاسبي: وهي تتمثل في الآتي:

أ- اصلاح نظام المحاسبة الحكومية: نسبة لما يعاني منه النظام المحاسبي الحكومي في السودان من قصور في مختلف جوانبه (عدم تقييم المنح العينية واثباتها ضم عناصر القوائم المالية وعدم اثبات المخزون في بعض الوحدات، تقييم الاصول وعدم استهلاكها وبعض الوحدات استثمارية تعامل معاملة القطاع العام، اثبات القروض وفوائدها والدائنون و فرق سعر العملات الاجنبية) يجب ايجاد نظام محاسبي جديد.

ب- تغيير أساس القياس المحاسبي: نظراً لاعتماد المحاسبة الحكومية الحالية على الأساس النقدي، أو تطبيق اساس الاستحقاق بالطريقة غير السليمة حيث أن هذا التطبيق لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والشفافية عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، بتقييم الاصول و الإهلاكات من جهة ومتابعة المخزونات من جهة اخرى،

لذا يتوجب تعديل اساس القياس بالتحول الى اساس الاستحقاق بالكامل اى تطبيق احصاءات مالية الحكومة وفقاً لتطبيق السليم.

2- الموارد البشرية: وهي تتمثل في الاتي:

أ- تأهيل وتدريب العاملين فى القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية وغيرها....) تأهيل وتدريب الكوادر العاملين فى القطاع العام علمياً وعملياً من أجل ضمان تطبيق معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام.  
ب- عقد دورات تدريبية بمشاركة الاكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs).

ج- تطوير المناهج الدراسية فى الجامعات ومراكز التدريب لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs).

3- مشاركة الاطراف ذات العلاقة: أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فى القطاع العام (IPSASs) فى السودان لا يتم الا بمساندة ودعم الاطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية،.....) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسب الحكومي يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

4 - تخفيف مركزية السلطة: أن مركزية السلطة فى مؤسسات دولة السودان، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الادارية الاخرى من تخطيط ورقابة، دون النظر لاختلاف طبيعة برامج وانشطة الولايات المختلفة. من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام(IPSASs) يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لإن استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية فى القطا العام التي تمثل من أفضل الممارسات الدولية فى إعداد التقارير المالية الحكومية. وبالتالي، فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام (IPSASs) يساهم فى الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام فى العالم.

رابعاً: **مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام IPSASs:**

1- **المزايا العامة:** يمكن تناول المزايا العامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام IPSASs من خلال الاتي:

أ- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية: إذ أن المعلومات المالية التي تعدّ على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقرائها، ويتطلب ذلك مزيداً من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت المعلومات المالية على غرارها، وبالتالي غموس المعلومات المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيس من المعلومات المالية المتعلق بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

ب- تطوير مهنة المحاسبة بشكل عام ومواكبة التطور والتحديث في المعرفة المحاسبية العامة والممارسات المحاسبية في القطاع العام. ( الجعارات ، 2015 ، ص 8)

## 2- المزايا السياسية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي:

أ-المساءلة: أن متطلبات المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لزيادة الإفصاح في التقارير المالية المحاسبية تزيد من مستوى المساءلة في الحكومة

ب-الشفافية: عند اعتماد المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يصبح الكشف الكامل ضرورة حتمية لحكومة القطاع العام المحاسبية.

ج-تحسين المصداقية / النزاهة: لا يمكن أن تكون المحاسبة / التقارير الحكومية ذات مصداقية إذا قررت الحكومة نفسها القواعد وبالتالي، فإن الحاجة إلى هيئة مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASS) التي ستضع القواعد.

د-النفوذ السياسي : قد يُطلب من الحكومة تقديم معلومات محاسبية عن طريق سلطة أعلى أو سلطة قانونية مثل الأمم المتحدة.

هـ-الإفصاح بشكل أكبر: تشجع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASS) الكشف الكامل الذي يتوقف على الشفافية والنزاهة والمساءلة.

ك-زيادة الرقابة على الوكالات العامة: أن زيادة الإفصاح والشفافية وقابلية المقارنة التي تُولدها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASS) سوف تتخلل القطاع العام بدوره مما يؤدي إلى مساءلة أكبر. (مزياني ، حفصي ،

2019 : ص 147)

## 3- المزايا الاقتصادية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تشمل مايلي:

أ-بناء ثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يزيد من أهلية البلد للحصول على المزايا الاقتصادية من الوكالات المانحة، الوكالة الامريكية للتنمية الدولية، وكالات تصنيف السندات والمؤسسات الرسمية (صندوق النقد الدولي والبنك العالمي)  
ب-تحسين تقديم الخدمات: نتيجة لزيادة المساءلة والشفافية.

ج-الإبلاغ الشامل: سيضمن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASS) الإبلاغ الشامل عن المعاملات المالية والوظائف الحكومية.

4- مزايا مرتبطة باكتساب العضوية: مزايا مرتبطة بالمجالات الرئيسية لنشاط التطوير حيث يمكن تقديم المساعدة من قبل أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وتشمل: برنامج التأهيل والتدريب، تأسيس وتطوير هيئات محاسبية مهنية، ويشمل ذلك نشاط التوجيه والارشاد والتدريب، تطوير التشريعات وإجراء الاتصالات مع الحكومة والجهات التنظيمية، تطبيق المعايير الدولية الدورات التدريبية.

يتمتع الأعضاء الأساسيين بالمزايا الاتية الحضور والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة (Council)، والسعي للترشيح لمجالس ولجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمشاركة في النشاطات الاخرى.

#### خامسا: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تطبيق عدد (7) معيار من المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على التقارير المالية لمعرفة مدى التباين في الفترة من 2019-2023م، والجدول يوضح تلك المعايير :

جدول رقم ( 2 )

#### المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

| م | المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام                               | ملاحظات |
|---|---|---------|
| 1 | رقم (1) عرض البيانات المالية  |         |
| 2 | رقم (2) بيانات التدفق النقدي  |         |
| 3 | رقم (3) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء |         |
| 4 | رقم (4) اثار التغيرات في الصرف الاجنبي                                |         |
| 5 | رقم (5) تكاليف الاقتراض   |         |
| 6 | رقم (12) المخزون  |         |

|                                      |   |
|--------------------------------------|---|
| رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات | 7 |
|--------------------------------------|---|

المصدر: اعداد الباحث من بيانات البحث

### اولا: معيار محاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) عرض البيانات المالية

1-الهدف: هو بيان الطريقة التي من خلالها يتم عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل البيانات المالية للمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى.

2-النطاق: يجب تطبيق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

3-العرض: العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كالاتي:(الاتحاد الدولي للمحاسبين:2022م)

أ-يجب أن تعرض البيانات المالية المركز المالي و الأداء المالي و التدفقات النقدية الخاصة للمنشأة بشكل عادل ، يقتضى العرض العادل تمثيل آثار المعاملات و الأحداث والظروف الأخرى بشكل صحيح وفقاً لتعريفات و معايير الاعتراف بالأصول و الالتزامات و الإيرادات و المصروفات المبنية في لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام . ويؤدى التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع إفصاحات إضافية عند الضرورة للاستغلال البيانات المالية لتحقيق العرض العادل.

ب-يجب على المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تقدم بياناً صريحاً وواضحاً عن الامتثال في الإفصاحات ، يجب عدم وصف البيانات المالية بأنها ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الا اذا كانت تمتثل لكافة كل متطلبات كل معيار محاسبة دولى منطبق في القطاع العام.

اتساق العرض: يجب الإبقاء على عرض تصنيف البنود في البيانات المالية من فترة الى الفترة التي تليها إلا إذا .:

(أ) إنه من الواضح بعد حدوث تغيير كبير في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة لبياناتها المالية ، بأن عرض أو تصنيف آخر سيكون أكثر ملاءمة نظراً لمعايير اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ؛ أو

(ب) تطلب معيار محاسبة دولى في القطاع العام إجراء تغيير في العرض.

القطاع العام .

ثانيا: معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم (2) بيانات التدفق النقدي

**1-الهدف:** إن هدف هذا المعيار هو طلب تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية

**2-النطاق :** ان المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي يجب أن تعد بياناً للتدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار ، يجب ان تقدمه كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية لكل فترة يتم عرض البيانات المالية فيها.

**3-العرض:** عرض بيانات التدفق النقدي كالآتي:.. يجب أن يبلغ بيان التدفق النقدي عن التدفقات النقدية خلال الفترة المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

#### **4-الافصاح:** الافصاح في الأنشطة التشغيلية

أ- لاسلوب المباشر حيث يتم الإفصاح عن صافي الفائض أو العجز

ب- لاسلوب الغير مباشر حيث يتم تعديل الفائض او العجز بمقدار آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وأية تأجيلات أو استحقاقات لمبالغ مقبوضة أو دفعات تشغيلية سابقة أو مستقبلية و بنود الإيرادات أو المصاريف المرتبطة النقدية الاستثمارية أو التمويلية

ج- الافصاح في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية يكون بصورة منفصلة، وتقاس الأنشطة النقدية والاستثمارية أو التمويلية على أساس صافي القيمة.

**ثالثاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (3) السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرية المحاسبية و الأخطاء**

**1- الهدف:** أن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية اختيار تغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة الى:

أ- المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية،

ب- التغيرات في التقديرات المحاسبية،

ج- تصويب الأخطاء. ويهدف المعيار الى مدى ملائمة البيانات المالية الخاصة بالمنشأة وعرضها بطريقة عادلة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

**2- النطاق:** يجب على المنشأة التي تعد البيانات المالية وتعرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار في عرض الفائض أو العجز في الأنشطة العادية والبنود الغير عادية في بيان الأداء المالي وفي محاسبة التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء والتغيرات الأساسية في السياسات المحاسبية.

3- الإفصاح: تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن تكون له تأثيرات في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن تقدير ذلك الأثر، إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير ممكن، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة، الإفصاح عن إخطاء الفترة السابقة تفصح المنشأة عما يلي:  
أ- طبيعة خطأ الفترة السابقة.

ب لكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التصويت لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ ومقدار التصويب في بداية أول فترة سابقة معروضة؛ وإذا كان إعادة العرض بأثر رجعي غير ممكن لفترة سابقة محددة، الظروف التي أدت لوجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تصويب الخطأ ووقت تصويبه.  
ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

#### رابعاً: معيار المحاسبة الدولي رقم (4) آثار التغييرات في الصرف الاجنبي

1- الهدف: يمكن ان تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يمكن لها معاملات بالعملات الاجنبية أو قد يكون لها عمليات اجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملات الاجنبية والعمليات في البيانات المالية المنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة، ترجمة البيانات المالية للعمليات الاجنبية إلى عملة تقرير المنشأة، وان المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية هي التقرير أي سعر صرف سيتم استخدامه وكيفية الاعتراف في البيانات المالية بالأثر المالية للتغيرات في اسعار الصرف.

2- النطاق: يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب اساس الاستحقاق المحاسبي تطبق هذا المعيار فيما يلي:

أ- في محاسبة المعاملات الأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء معاملات وارصدة المشتقات التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 41 " الأدوات المالية".

ب- في ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية التي تشملها البيانات المالية للمنشأة وذلك عن طريق التوحيد أو أسلوب حقوق الملكية؛ وفي تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

#### 3- الاعتراف : والاعتراف الأولى:

أ- يجب أن تسجل المعاملات بالعملة الاجنبية، عند الاعتراف الأولى بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة

ب- عندما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، ينبغي الاعتراف باي عنصر صرف في ذلك الربح أو الخسارة بشكل مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وبعكس ذلك، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في الفائض أو العجز، ينبغي الاعتراف باي عنصر صرف في ذلك الربح أو الخسارة بشكل مباشرة في الفائض أو العجز.

#### 4- الإفصاح

ا- يجب على المشروع أن يفصح عن:

- مبلغ فروقات الصرف المعترف بها الفائض أو العجز ما عدا تلك التي تزيد عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام.  
- صافي فروقات الصرف المصنف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها؛ و

ب- عندما تختلف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، هذه الحقيقة يجب أن تكون معلنة، مع الإفصاح عن العملة المستخدمة والأسباب التي أدت الى تغيير في عملة التقرير.

ج- عندما يكون هناك تغير في العملة المستخدمة على كل من الشركة معدة التقرير أو شركة أجنبية مهمة، هذا التغيير في العملة المستخدمة والأسباب يجب الإفصاح عنها.

د- عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فإنها تصف هذه البيانات على أنها تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط إذا كانت تتسجم مع كافة متطلبات كل معيار مطبق.

هـ- عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية متطلبات كل معيار مطبق، فإنها تقوم بما يلي

- تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

- تفصح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية.

- تفصح عن العملية الوظيفية للمنشأة و طريقة التحويل المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

خامسا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (5) تكاليف الاقتراض

- 1- **الهدف:** يبين هذا المعيار الاتي: المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الإقتراض على أنها مصروفات، على أن هذا المعيار يتيح ، كمعالجة بديلة مسموح بها ، رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.
  - 2- **النطاق:** يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة تكاليف الاقتراض. تكاليف الاقتراض والمعالجة المحاسبية.
  - 3- **الإعتراف:** يجب الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.
  - 4- **الإفصاح :** يجب أن تفصح البيانات المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الاقتراض.
  - 5- **تكاليف الاقتراض المعالجة البديلة المسموح بها .**
- **الإعتراف:**

- يجب الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، فيما عدا الى المدى الذي يتم فيه رسملتها
- ب- تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة لأمتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل ، يجب أن تتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصل ، و يجب تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة وفقاً لهذا المعيار .
- ج- عندما تتبنى المنشأة المعالجة البديلة المسموح بها، فإن تلك المعالجة يجب أن تطبق بشكل متسق على كافة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة الى أمتلاك أو إنشاء أو إنتاج كافة الأصول المؤهلة الخاصة بتلك المنشأة.
- 6- **الإفصاح:** يجب أن تفصح البيانات المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الاقتراض، ومبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة، ومعدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهل للرسملة.

#### سادسا: معيار المحاسبة الدولي القطاع العام رقم (12) المخزون

- 1- **الهدف:** يتمثل الهدف في الاتي: وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية
- 2- **النطاق** يشتمل النطاق على: نظام التكلفة التاريخية على محاسبة المخزون
- 3- **العرض:** يتم عرض المعيار بالآتي: بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.
- 4- **الاعتراف:** يتم الاعتراف به: كمصروف في حالة بيعه أو استبداله أو توزيعه في الفترة التي يتم الاعتراف بالإيراد المتعلق بذلك، في حالة عدم وجود ايراد خاص بذلك فإنه يتم الاعتراف بالمصروف عند توزيع البضائع أو عند تقديم خدمة متعلقة بذلك. يعترف به أيضاً في الفترة التي يحدث فيها تخفيض أو خسارة للمخزون، كما يُعترف بقيمة أى عكس تخفيض للمخزون على أنه تخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصرف في الفترة التي يحدث فيها العكس.

5- **القياس:** يقاس هذا المعيار بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما أقل

6- **الإفصاح:** يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

أ- السياسات المحاسبية التي تم تبنيها عند قياس المخزون؛ بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة؛

ب- إجمالي المبلغ المسجل للمخزون والمبلغ المسجل في التصنيفات الملائمة للمنشأة؛

ج- القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع؛

د- أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصروف للفترة.

هـ- مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة؛

و- قيمة أي عكس لأي تخفيض والمعترف به في بيان الأداء المالي في الفترة.

ز- الظروف أو الأحداث التي أدت الى عكس تخفيض المخزون

ك- المبلغ المسجل للمخزون المخصص كضمان للالتزامات.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 12 علاقته مع إحصاءات مالية الحكومة حسب قرار مجلس معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام تم استبدال مصطلح مخزون الى المخزون العسكري لتتوافق مع احصاءات مالية

الحكومة لأعداد التقارير.

7- **عرض البيانات:** تعرض البيانات المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

**سابعا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات**

1- **الهدف:** يهدف إلى تحديد المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات

المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات

في هذا الاستثمار، وتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول، وتحديد

مبالغتها المسجلة، وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها.

2- **النطاق:** يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على مبدأ الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار

في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات باستثناء عندما يتم اعتماد معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعيار محاسبة

دولي آخر في القطاع العام ؛ وفيما يتعلق بالأصول الموروثة، إلا أن متطلبات الإفصاح تطبق على الأصول الموروثة

المعترف بها.

**3- الاعتراف:** إن تكلفة بند من الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل في الحالات، إذا كان من المحتمل أن تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الإمكانات الخدمائية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة؛ وإذا كان من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل الخاص بالمنشأة بموثوقية.

**4- القياس عند الاعتراف:** يمكن قياس بند الممتلكات و المصانع و المعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة، عندما يتم تملك الأصل من خلال عمليات غير متبادلة، تكون تكلفته هي قيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء.

**5- القياس بعد الاعتراف:** تختار المنشأة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها و تقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع و المعدات.

-نموذج التكلفة: بعد الإقرار ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحاً منه أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة

-نموذج إعادة التقييم: بعد الاعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات و المصانع و المعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي إستهلاك متراكم لاحق و أية خسائر متراكمة لاحقة في انخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم و بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة عن بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد بإستخدام القيمة العادلة بتاريخ التقرير.

**6- الإفصاح:** يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات المفصّل عنها في البيانات المالية عما يلي: .

أ-أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرسل، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرسل بموجب ذلك الأساس، الإضافات، الاستعدادات أو التصرف، التملك من خلال إندماجيات قطاع الأعمال، الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في صافي أصول/ حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21 أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 حسب الحاجة، خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام.

ب- يجب أن تفصح البيانات المالية عن طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات والمقدمة كضمان للالتزامات، مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه، ومبلغ النفقات على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء.

ج- تفصح البيانات المالية عن مبلغ التعويض من الأطراف الثلاثة عن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تعرضت للتلف أو الضياع أو الاستغناء عنها و التي تم تضمينها في الفائض أو العجز، ومبالغ العوائد والتكلفة المدرجة في الفائض أو العجز والتي تتعلق ببنود أنتجت وهي ليست أنتاجاً ناشئاً عن الأعمال المعتادة للمنشأة، مع تحديد بند/ بنود السطر في بيان الأداء المالي التي تشمل تلك العوائد والتكلفة.

### المحور الثاني: الدراسة الميدانية

#### اولاً: نبذة عن وزارة المالية ولاية كسلا

- رسالة الوزارة : ابتكار أنماط مستحدثة ومتطورة من الأداء في مجالات إدارة المال العام والاقتصاد القومي عن طريق خلق بيئة صالحة للعمل ومجتمع ذو تفاعل تام مع وبين عناصره المختلفة ممثلة في الأجهزة الحكومية الأخرى وغير الحكومية والمواطنين والأفراد داخل وخارج الولاية والقطر تكريساً للبدل والعطاء وتحقيقاً للأهداف الاقتصادية والاجتماعية بصورة تجعل الولاية تحتل موقعا مرموقاً ومتقدماً بين الشعوب. (ادارة البحوث وزارة المالية ولاية كسلا ، ص 2)

- الهدف العام: تنمية وتطوير الموارد الداخلية واستحداث موارد أخرى من خلال استنباط آليات تمكن من زيادة الموارد الداخلية وتوظيفها بكفاءة عالية والعمل علي جذب الموارد الخارجية وتوجيهها نحو الإنتاج لتحقيق معدلات نمو في الإنتاج المحلي الإجمالي والوصول الي الأهداف والغايات الاقتصادية والاجتماعية المرجوة.

#### ثانياً: التطبيق وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية في القطاع العام علي تقارير المالية لوزارة المالية ولاية كسلا:

1- المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم (1) عرض البيانات المالية ، حيث تتمثل متطلبات هذا المعيار في عرض البيانات المالية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة للمنشأة بشكل عادل، ويؤدي التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع إفصاحات إضافية عند الضرورة للاستغلال البيانات المالية لتحقيق العرض العادل، ويجب على المنشأة التي تتمثل بياناتها المالية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تقدم بياناً صريحاً وواضحاً عن الامتثال في الإفصاحات، يجب عدم وصف البيانات المالية بأنها ممثلة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الا اذا كانت تتمثل لكافة كل متطلبات كل معيار محاسبة دولي منطبق في القطاع العام. وعند تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم (1) على التقارير في الفترة من 2022 - 2023

بقائمة المركز المالي: (انظر الملحق) نجد في الفترة من 2019-2022 تم عرض بند يسمى احتياطي تقييم الأصول في قائمة المركز المالي بمبلغ ثابت وتم استبعاده في العام 2023 م عدم الإفصاح عنه في القوائم المالية، وعدم الإفصاح والاعتراف بتكاليف الاقتراض مباشرة على أنها مصاريف أو يتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصول المؤهلة في الأعوام من 2019-2021 م. وايضا عدم عرض أو الإفصاح عن العملة التي استلمت بها مبالغ المنح من المنظمات الدولية، واعتباراً من الفترة 2022-2023م لم يتم الإفصاح عن استهلاك الأصول في القوائم المالية بالرغم من وجود الأصول ومن خلال المذكور أعلاه نجد أن التقارير المالية (لوزارة المالية - كسلا) غير متطابقة مع متطلبات المعيار رقم (1)

2- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (2) بيان التدفقات النقدية، هدف هذا المعيار هو طلب تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد و النقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية. متطلبات هذا المعيار من خلال العرض يجب أن يبلغ بيان التدفق النقدي عن التدفقات النقدية خلال الفترة المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. ومن خلال الإفصاح أن يفصح عن الأنشطة التشغيلية من خلال صافي الفائض والعجز في الأسلوب المباشر، وان تفصح الأنشطة ال تمويلية والاستثمارية بطريقة منفصلة، ومن خلال التطبيق أتضح الآتي:  
-يوجد اختلاف في اسم القائمة حسب معيار المحاسبة الدولي (2) تسمى قائمة التدفقات النقدية وحسب نظام احصاءات مالية الحكومة تسمى مصادر واستخدام النقد.

-علماً بأن وزارة المالية تتبع الاسلوب المباشر في اعداد مصادرو استخدامات النقد لكنها لم تفصح عنه. مبالغ ضمنت في الإيرادات وهي تخص معايير أخرى أثر بها النشاط التشغيلي:  
-عدم أثبات وتقييم الأصول ادى الى لأضافتها الى النشاط التشغيلي وهي كالاتي :  
- بعض الاصول البيولوجية مثل الحيوانات والدواجن وشتول الفواكه، معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم ( 27) ، الزراعة .

- بيع لقاحات والالبان، التقاوي، أراضي استثمارية، معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم ( 16) ، استثمارات  
-بيع الدكاكين والبيع المباشر للأراضي، معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم (17)، الممتلكات والمعدات والمصانع.

- عدم التفرة بين النفقات الرأسمالية و الإيرادية هذا يؤدي الى تضخيم المصروفات من خلال صيانة بعض العربات بمبالغ طائلة و عدم اضافتها الى الاصل . هذه المبالغ أعلاه تخص النشاط الاستثماري ..

ومن خلال المذكور أعلاه نجد أن التقارير المالية لا تتوافق مع متطلبات المعيار الدولي رقم (2) التدفقات النقدية

**3- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (3) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرية المحاسبية والأخطاء** وفقا لهذا المعيار، تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأ في

إعداد وعرض البيانات المالية، والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات

موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني،

يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى،

وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يعتبر التغيير في تطبيق الأساس المحاسبي أو إعادة النظر في طريقة القياس أو الاعتراف

والمعالجة المحاسبية لعمليات معينة بمثابة تغيير في السياسات المحاسبية ، والتي يجب الإفصاح عنها وتطبيقها بأثر

رجعي للفترة السابقة قدر الإمكان، وذلك عن

طريق تحديد الأثر التراكمي للتغير من أجل تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في بيان صافي

الأصول وحقوق الملكية أما في حالة اكتشاف أخطاء متعلقة بالفترة السابقة يجب الإفصاح عنها وتصحيحها عن

طريق

تحديد الأثر التراكمي للخطأ لكل بند وتعديلها بأثر رجعي إلى الحد الذي يكون فيه ذلك ممكن الفترات

السابقة، بواسطة تصحيح الأرصدة الافتتاحية للبيانات المالية بمقدار الأثر التراكمي للأخطاء، حيث ينتج عن إعادة

العرض بأثر رجعي تصحيح الاعتراف بعناصر البيانات المالية وقياسها وعرضها كما لو أن الخطأ لم يحدث.

- عند تطبيق هذا المعيار على التقارير المالية أتضح الأتي :

- لم يتم الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية

- عدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة

نجد أن التقارير المالية غير متطابقة مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (3).

**4- معيار المحاسبة الدولي رقم (4) آثار التغيرات في الصرف الاجنبي:**

تتمثل متطلبات هذا المعيار في مبلغ فروقات الصرف المعترف بها الفائض أو العجز ما عدا تلك التي تزيد عن الأدوات

المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ، وصافي فروقات الصرف المصنف ضمن صافي

الأصول او حقوق الملكية كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها، وعندما تختلف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، هذه الحقيقة يجب أن تكون معلنة، مع الإفصاح عن العملة المستخدمة والأسباب التي أدت الى تغيير في عملة التقرير، إذا كان هنالك تغيير في العملة المستخدمة على كل من الشركة معدة التقرير أو شركة أجنبية مهمة، هذا التغيير في العملة المستخدمة والأسباب يجب الإفصاح عنها، وعندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فأنها تصف هذه البيانات على أنها تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط إذا كانت تتسجم مع كافة متطلبات كل معيار مطبق، وعندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية متطلبات كل معيار مطبق، وعند التطبيق على وزارة المالية اتضح عدم الإفصاح عن الآتي:

- العملة الاجبية في قائمة المركز المالي

- معالجة فروقات اسعار الصرف في قائمة المرز المالي.

- عملة المنح المقدمة من المنظمات الى الولاية.

وعليه إن التقارير المالية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولية رقم (4)

#### 5- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (5) تكاليف الاقتراض

تتمثل متطلبات هذا المعيار في السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الاقتراض غير مفصّل عنها ، من خلال تطبيق هذا المعيار نجد أن التقارير المالية لا تتماشى مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (5).

#### 6- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (12) المخزون

ومتطلبات المعيار أن تصحح البيانات المالية عن السياسات المحاسبية التي تم تبنيها عند قياس المخزون؛ بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة؛ وإجمالي المبلغ المسجل للمخزون والمبلغ المسجل في التصنيفات الملائمة للمنشأة؛ والقيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع؛ أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصروف للفترة، مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة؛ قيمة أي عكس لأي تخفيض والمعترف به في بيان الأداء المالي للفترة، الظروف أو الأحداث التي أدت الى عكس تخفيض المخزون ، المبلغ المسجل للمخزون المخصص كضمان للالتزامات، ومن خلال النقاط اعلاه نجد أن التقارير المالية لا تتوافق مع معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم (12) ومن خلال الآتي :

- عدم وجود السياسات المحاسبية التي تم تبنيها عند قياس المخزون.

- عدم الإفصاح عن كل المنح العينية المخزنة بمخازن الولاية، نسبة لعدم تقييمها.

#### 7- متطلبات المعيار الدولي في القطاع العام رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات

تتمثل المتطلبات في الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات المفصّل عنها في البيانات المالية، ويجب أن تفصّل البيانات المالية أيضاً عن كل فئة من فئات الممتلكات والمصانع والمعدات المفصّل عنها في البيانات المالية، وعند التطبيق علي وزارة المالية بالرجوع الي الملحق، ومن خلال ما ذكر نجد أن التقارير المالية لا تتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (17). وحسب المعيار يتم الاعتراف بكل الاصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك والتي ينبغي الاعتراف بها، اتضح عدم اعتراف وافصاح كافي للاصول (الممتلكات والمصانع والمعدات) وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك والتي ينبغي الاعتراف بها بل اعترفت وافصحت عن جزء منها..

#### المحور الثالث: النتائج والتوصيات

##### اولاً: النتائج:

- 1- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تساعد في استخراج تقارير مالية ذات مصداقية عالية.
  - 2- عدم جاهزية البيئة السودانية لتطبيق المعايير الان نسبة للاقتصاد المنهار.
  - 3- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في تطوير مهنة المحاسبة وانضمام السودان للاتحاد الدولي للمحاسبين.
  - 4- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في بيانات ومعلومات مالية موحدة وقابلة للمقارنة.
  - 5- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساعد على تسهيل التمويل من صندوق النقد الدولي.
- ثانياً: التوصيات: نوصي بالآتي: -

- 1- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للحصول على تقارير مالية موثقة وشفافة، تسهيل الحصول على التمويل من البنك الدولي.
- 2- بتهيئة البيئة السودانية لتتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة في القطاع العام.
- 3- بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حتى يتسنى للسودان الانضمام الى الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- 4- ضرورة توافر متطلبات الانضمام الى الاتحاد الدولي للمحاسبين.

## قائمة المراجع والمصادر

### 1- الكتب والمراجع

-الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام، ترجمة طلال أبو غزالة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين) للترجمة والنشر، طبعة 2022، الجزء الأول، عام 2023، ص 3.

-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، 2007، (231-225)

-الجعرات، خالد جمال(2015م)، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، ص 11

### 2-المجلات العلمية:

-السجيني، صبرى عبدالحميد (2011م)، إطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية فى مصر وأثره على جودة التقارير المالية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، مجلة علمية تصدرها كلية التجارة ببناها، السنة الحادية والثلاثون، المجلد (1)، العدد(2)، ص 96-93 .

-مزبانى، نور الدين، حفصى، مريم (2019م)، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فى تطويرنظام المحاسبة العمومية ، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية، المجلد (2)، العدد(1) ، 2019، ص 148-147.

### 3-الدوريات :

- ولاية كسلا، وزارة المالية والاقتصاد والقوى العاملة،إدارة البحوث ، توثيق الوزارة ، ص ص ( 2 ، 7 )

### 4-الرسائل الجامعية

- بن رحو قادة،(2022م) تبني معايير المحاسبة الدولية في اقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبى في الجزائر)، رسالة الدكتوراة في العلوم المالية والمحاسبة جامعة جيلالى اليابس، سيدى بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

- عيدوس إيمان(2022م) ، ( دور تبني معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام IPSASS فى تطوير نظام المحاسبة العمومية فى الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالى الحكومى )، رسالة الدكتوراة فى المحاسبة قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية.

- عليان، خالد محمد حسن(2018م)، الأثار المتوقعة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS على النظام المحاسبى الحكومى فى الاردن، رسالة دكتوراة فى المحاسبة، جامعة الزرقاء، قسم المحاسبة.

- قمبر، اسيا (2012م) ،اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية فى ظل معايير القطاع العام (IPSAS) ، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة وجباية، ص 47 .

### 5- المراجع باللغة الاجنبية

- International Federation of Accountants (IFAC), International Public Sector Accounting standards board, Edition 2012 ,p2 .

-International, Federation of Accountants, study NO 13, Governance IN THE Public Sector: Governing Body Perspective, New York ,2001, p:08.

-IPSASs , Handbook , 2015:15 , IFAC )



مجلة جامعة الزيتونة الدولية - مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية

<https://journal.ziu-university.net>

30/06/2024

308-282 : ص.ص. العدد الثالث و العشرون : Issue: N23 ISSN: 2958-8537

Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

www.ifac.org, consulter le 25/01/2012.  
www.IPSAS.com

6- موقع الكترونية

[www.arabsgate.com](http://www.arabsgate.com)


قائمة الملاحق

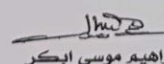
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ


**وزارة المالية والقوى العاملة**  
**ديوان الحسابات**

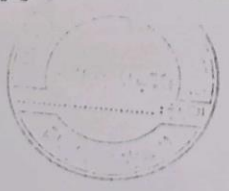
**قائمة مصادر واستخدامات النقد للعام ٢٠٢٣م**  
(البيانات بالجنبة السوداني)

| ٢٠٢٢            | ٢٠٢٣            | إيضاح | البيان                                    |
|-----------------|-----------------|-------|---|
| ٤٢,٢٩٧,٢٤٣,٠٦٦  | ٤٤,٢٠٨,٢٣٠,٥١٤  | (٨)   | الإيرادات                                 |
| ٣٧,٢٩٥,٧٠٦,٤٧٧  | ٥١,٢٣٦,٩٥٧,١١٣  | (٩)   | المصروفات                                 |
| ٥,١٠١,٥٣٦,٥٨٩   | (٧,٠٢٨,٧٣٦,٥٩٩) |       | صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية   |
| (٦,١٢٧,٣٠٩,٧٤٥) | (٤,٦٠٣,٦٤٨,٠٠٥) | (٢)   | الأصول الثابتة                            |
| (٢٨,٤٨٣,٨٨٢)    | (٢٣٤,٤١٥,٤٦٥)   | (٣)   | المخزونات                                 |
| (٦,١٦٥,٦٩٣,٦٢٧) | (٤,٨٢٨,٠٦٣,٤٧٠) |       | صافي التدفق النقدي من الأنشطة الإستثمارية |
| (٤٨,٧٩٨,٧٦٠)    | (٧٩٥,٢٩٠,٨٩٥)   | (٥)   | المديون                                   |
| ١,٨٢٨,٨٢٨,٥٢٨   | ١٤,٦٤٣,١٨٥,٠٦٤  | (٦)   | الدائون                                   |
| (٢٣١,٩٩٣,٨٨٨)   | (١,٥٠٤,٥٤٩,٩١٠) | (٧)   | صافي القيمة                               |
| ١,٥٥٨,١٠٥,٨٨٠   | ١٢,٣٤٣,٣٤٤,٢٥٩  |       | صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية   |
| ٤٩٣,٩٤٨,٨٤٢     | ٤٨٦,٥٤٤,١٩٠     |       | رصيد النقدي خلال الفترة                   |
| ٨١٤,١١٧,٨٠٩     | ١,٣٠٨,٠٦٦,٦٥١   |       | + رصيد النقدي بداية الفترة                |
| ١,٣٠٨,٠٦٦,٦٥١   | ١,٧٩٤,٦١٠,٨٤١   | (٤)   | رصيد النقدي نهاية الفترة                  |

  
 حسن عبد الله احمد  
 مدير عام ديوان الحسابات  
 ولاية كسلا

  
 ابراهيم موسى البكر  
 مدير الحسابات الختامية  
 ولاية كسلا

  
 هويدا ادريس محمد  
 مدير للحسابات الختامية  
 ولاية كسلا



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وزارة المالية والقوى العاملة  
ديوان الحسابات

قائمة المركز المالي كما هي ٢٠٢٢/١٢/٣١

(المبالغ بالعملة السورية)

| ٢٠٢٢                  | ٢٠٢٢                  | ايضاح | البيانات                  |
|-----------------------|-----------------------|-------|---------------------------|
|                       |                       |       | الأصول                    |
|                       |                       |       | الأصول غير المالية        |
| ١٢,٩٤٠,٢٧٥,٥١٣        | ١٧,٥٤٣,٩٢٣,٥١٩        | (٢)   | الأصول الثابتة            |
| ٢٢٨,٩٣٠,٣٩٧           | ٤٥٣,٢٤٥,٨٦٢           | (٢)   | المخزونات                 |
| ١٣,١٦٩,٢٠٥,٩١٠        | ١٧,٩٩٧,٢٦٩,٣٨١        |       | إجمالي الأصول غير المالية |
|                       |                       |       | الأصول المالية            |
| ١,٣٠٨,٠٦٦,٦٥١         | ١,٧٩٤,٦١٠,٨٤١         | (٤)   | البنوك                    |
| ١٩٠,٨١٥,١٢٩           | ٩٨٦,١٠٦,٠٢٤           | (٥)   | المدىونات                 |
| ١,٤٩٨,٨٨١,٧٨٠         | ٢,٧٨٠,٧١٦,٨٦٥         |       | إجمالي الأصول المالية     |
| <u>١٤,٦٦٨,٠٨٧,٦٩٠</u> | <u>٢٠,٧٧٧,٩٨٦,٢٤٦</u> |       | إجمالي الأصول             |
|                       |                       |       | الخصوم                    |
| ٢,٩٤٩,٤١٣,٧٧٩         | ١٧,٥٩٢,٥٩٨,٨٤٤        | (٦)   | الدائتات                  |
| ٢,٩٤٩,٤١٣,٧٧٩         | ١٧,٥٩٢,٥٩٨,٨٤٤        |       | إجمالي الدائتات           |
| ١١,٧٨,٦٧٣,٩١١         | ١٠,٢١٤,١٢٤,٠٠١        | (٧)   | صافي القيمة               |
|                       | (٧,٠٢٨,٧٣٦,٥٩٩)       |       | صافي القيمة المرحل        |
| ١١,٧٨,٦٧٣,٩١١         | ٢,١٨٥,٣٨٧,٤٠٢         |       | إجمالي صافي القيمة        |
| <u>١٤,٦٦٨,٠٨٧,٦٩٠</u> | <u>٢٠,٧٧٧,٩٨٦,٢٤٦</u> |       | إجمالي الخصوم             |

حسن عبد الله احمد  
مدير عام ديوان الحسابات  
ولاية كسلا

إبراهيم موسى أبكر  
مدير الحسابات الختامية  
ولاية كسلا

هویدا إدريس محمد  
م. المدير للحسابات الختامية  
ولاية كسلا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

**وزارة المالية والقوى العاملة**  
**ديوان الحسابات**

قائمة حساب التشغيل للعام المالي ٢٠٢٣ م  
(البيانات بالجنبة السوداني)

| البيان                       | ايضاح | ٢٠٢٢ م                | ٢٠٢٣ م                 |
|------------------------------|-------|-----------------------|------------------------|
| (٨) الإيرادات :              |       |                       |                        |
| الضرائب                      |       | ٣,٧٢٢,٣٧٢,٧٧٢         | ٦,٦٢٩,٦٧٦,٦٦٤          |
| المساهمات الاجتماعية         |       | -                     | -                      |
| المنح                        |       | ٣٠,٢٩١,٣٥٦,٨٧٨        | ٢٨,٩٢٧,٤٩١,٩٥٢         |
| إيرادات أخرى                 |       | ٨,٣٨٢,٥١٣,٤١٦         | ٨,٦٥١,٠٥١,٨٩٨          |
| <b>إجمالي الإيرادات</b>      |       | <b>٤٢,٣٩٧,٢٤٣,٠٦٦</b> | <b>٤٤,٢٠٨,٢٢٠,٥١٤</b>  |
| (٩) المصروفات:               |       |                       |                        |
| تعويضات العاملين             |       | ٢٢,٧٢٣,٨١٢,٥٥٥        | ٢٩,٣٢٠,٤٣٦,٣٦٣         |
| استخدام السلع والخدمات       |       | ١١,٨٤٤,٦١٢,٣٦١        | ٨,٤١٤,٥٣٢,١٩٧          |
| تكلفة التمويل                |       | -                     | -                      |
| الإعانات                     |       | ٢٣,٢٠١,٤٥٢            | ١٢٦,٢٤٢,٦٢٥            |
| المنح                        |       | ٥٣٣,٢٩٥,١٢٨           | ٨,٠٨٢,٧٥٨,٣٣٨          |
| المنافع الاجتماعية           |       | ٢,١٦٤,٩٠٠,٥١٧         | ٥,٢٩١,٧٠٢,١٩٠          |
| مصروفات أخرى                 |       | ٥,٨٨٤,٤٥٤             | ١,١٨٤,٤٠٠              |
| <b>إجمالي المصروفات</b>      |       | <b>٣٧,٢٩٥,٧٠٦,٤٧٧</b> | <b>٥١,٢٣٦,٩٥٧,١١٣</b>  |
| <b>إجمالي رصيد التشغيل</b>   |       | <b>٥,١٠١,٥٣٦,٥٨٩</b>  | <b>(٧,٠٢٨,٧٣٦,٥٩٩)</b> |
| (-) استهلاك راس المال الثابت |       | -                     | -                      |
| <b>صافي رصيد التشغيل</b>     |       | <b>٥,١٠١,٥٣٦,٥٨٩</b>  | <b>(٧,٠٢٨,٧٣٦,٥٩٩)</b> |

٣

حسن عبد الله أحمد  
مدير عام ديوان الحسابات  
ولاية كسلا

إبراهيم موسى أبكر  
مدير الحسابات الختامية  
ولاية كسلا

خضراء خليل سليمان  
م. المدير للحسابات  
ولاية كسلا