

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية

لمحاسبة القطاع العام¹ IPSASs

An analytical study of the conceptual framework of IPSASs

فريد بولمطارد*، المدرسة العليا لعلوم التسيير-عناابة، الجزائر، boulemtareid.farid@essg-annaba.dz

محمد مولود غزِيل، كلية العلوم الاقتصادية-جامعة غرداية، الجزائر، Mghezail@yahoo.fr

تاريخ إرسال المقال: 2021/04/26 تاريخ قبول المقال: 2021/09/26 تاريخ نشر المقال: 2022/06/06

المُلخَص:

سنحاول من خلال هذا المقال تقديم أول إطار مفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs الذي يحدد المفاهيم التي يتم تطبيقها في عملية صياغة اصدارات مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB. إن استخدام نهجاً مجزأً لإصدار المعايير يؤدي إلى معايير غير متنسقة أو متناقضة مع بعضها البعض. تختلف التقارير المالية في منظور المنشآت المدعومة عن التقارير المالية لمؤسسات القطاع الخاص التي تهدف إلى تحقيق أرباح، يجب على نظام المحاسبة لمنشآت القطاع العام أن يُكوّن مفاهيمه الخاصة عن قواعد التقييم والعمليات المحاسبية والافصاحات. الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية، محاسبة القطاع العام، الإدارة العمومية الجديدة، الإطار المفاهيمي المحاسبي.

Abstract:

Through this article, we will try to present the first IPSASs standards conceptual framework that defines the concepts applied in the process of producing IPSASB publications. The use of a fragmented approach to issuing standards leads to inconsistent standards. Financial reports differ in the public entities perspective from private sector entities, which aim to make profits. The accounting system will make choices in its rules of measuring, accounting operations and disclosures .

Key words: International Accounting Standards, Public Sector Accounting, New Public Management, Accounting Conceptual Framework.

* فريد بولمطارد

¹ International Public Sector Accounting Standards

المقدمة:

ترجع صياغة الإطار المفاهيمي إلى ضرورة توفير فلسفة أساسية للمجالس التي تقوم بصياغة المعايير ومختلف الإصدارات التي تُعنى بالمحاسبة، لأنه لا يمكنهم القيام بأداء مسؤولياتهم المتعلقة بوضع المعايير بشكل صحيح إلا بتوفير مجموعة من المفاهيم المحاسبية الأساسية لإرشادهم في حل المشكلات المعروضة على المجلس (PREVITS & FLESHER, 2014, P52). يشير برنارد كولاس B. COLASSE إلى أن الإطار المفاهيمي يتكون من مجموعة الأجوبة التي تحاول من خلالها الجهة المصدرة للمعايير، من أجل القيام بمهمتها، الاجابة عن الأسئلة الأساسية التي سوف يواجهها التطبيق المحاسبي وهي (BERNARD COLASSE,2012,P103): ما هو هدف المحاسبة؟ من هم مستخدمو المعلومة المحاسبية؟ ماذا يعملون بهذه المعلومة؟ كيف يعالجونها؟ ما هي القوائم المحاسبية التي يحتاجونها؟ ما الذي يجب أن تحتويه هذه القوائم من مفاهيم (عناصر القوائم المالية)، وما هو شكلها؟ على أساس أي مبادئ يجب تحضير هذه القوائم المالية؟ ما هي الخصائص التي تحدد المعلومة الجيدة؟ وهي الأسئلة التي سنحاول الاجابة عليها بتوضيح كل النقاط التي يهتم بها الإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IPSASB، ونحاول توضيح توقعها بالمقارنة بأطر مفاهيمية مماثلة مثل الإطار المفاهيمي لمجلس IASB، ومثيله لمجلس GASB الأمريكي، ومجلس CNoCP الفرنسي، وغيرها.

المبحث الأول: مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS وأبعاده

قبل الحديث عن مكونات الإطار المفاهيمي، سنحاول تقديم مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS بصفته الإطار لمفاهيمي الأول لمجلس IPSASB، كما سنوضح خصوصية القطاع العام بالمقارنة بالقطاع الخاص، وأهداف التقرير المالي ضمن معايير IPSAS.

المطلب الأول: مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS

تم تصميم الإطار المفاهيمي كأداة لمساعدة الهيئة المصدرة للمعايير للقيام بمهامها، حيث يُعرف الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للقطاع العام على أنه "الإطار الذي يحدد المفاهيم الأساسية الواضحة التي تحكم تطوير المعايير الدولية للقطاع العام IPSASB، ودلائل الممارسات الموصى بها RPG والتي يتم استخدامها في إعداد وعرض التقارير المالية ذات الاستخدام العام GPFRRs" (الجعارات، 2018، ص79). تشير ماري بيار كالم -الأمينة العامة لمجلس صياغة معايير الحسابات العمومية CNoCP- إلى أن الإطار المفاهيمي للحسابات العمومية هو وثيقة المبادئ التي تعني مجموعة المنشآت العمومية التي تقع ضمن دائرة اختصاص مجلس CNoCP، حيث يتوجب أن تكون عناصره متطابقة مع السياق التشريعي

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

الفرنسي، فالإطار المفاهيمي ليس في حد ذاته معياراً لكنه يهدف إلى أن يكون دليلاً لعملية صياغة المعايير من أجل الوصول إلى معايير متناسقة فيما بينها (CALMEL, 2014, P52). وقد لخص الإطار المفاهيمي لمجلس IASB لسنة 2018 أغراض الإطار المفاهيمي في (IASB, 2018, PARA 1.1) : (1) مساعدة معدي المعايير في تطوير معايير التي تستند إلى مفاهيم متنسقة؛ (2) مساعدة مُعدّي التقارير المالية على وضع سياسات محاسبية متنسقة عندما لا ينطبق أي معيار على معاملة معينة، أو عندما يسمح المعيار باختيار السياسة المحاسبية؛ و (3) مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير.

يقوم مجلس IPSASB بتطوير معايير IPSASs القائمة على المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق، وقد انطلقت عملية الصياغة في البداية عن طريق "نسخ" المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في القطاع الخاص IFRS مع تكيفها مع سياق القطاع العام عند الاقتضاء، سرعان ما أدرك المجلس أن الطبيعة المحددة للقطاع العام تدعو إلى إطار مفاهيمي خاص وبالتعاون مع واضعي المعايير الوطنية يمكن اتخاذ خطوات نحو صياغة مثل هذا الإطار للقطاع العام. لهذه الأسباب، انشغل مجلس IPSASB بتطوير الإطار المفاهيمي الخاص به، بدأ المجلس رسمياً مشروع صياغة الإطار المفاهيمي في أواخر عام 2006، وانتهى منه في جوان 2014. والغرض من هذا المشروع هو تطوير المفاهيم والتعاريف والمبادئ التي تستجيب لأهداف وظروف الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى.

المطلب الثاني: خصوصيات القطاع العام

إن الممارسات المنتشرة في المحاسبة المتعلقة بالقطاع العام تختلف من دولة إلى أخرى، فبينما تميل غالبية الدول إلى تبني نموذج محاسبي خاص بمنشآت القطاع العام، هناك دول أخرى تعترف بنموذج موحد لمحاسبة سواءً تعلق الأمر بمنشآت القطاع الخاص أو منشآت القطاع العام مثل أستراليا ونيوزيلندا. أغلب التوجيهات التي تلقاها مجلس IPSASB عند صياغته الإطار المفاهيمي اختارت ضرورة التنبية إلى خصوصية القطاع العام، مع إدراك تام بالجوانب الفنية المشتركة فيما يتعلق بمحاسبة القطاعين. يعتبر مجلس IPSASB خصوصية القطاع العام عنصراً أساسياً في صياغة معايير IPSASs لكنه يعتمد على معايير القطاع الخاص المتمثلة في معايير IFRSs التي يصدرها مجلس IASB. ويمكن أن تلخص في:

- (1) الهدف الأساسي لمنشآت القطاع العام المتمثل في تقديم خدمات للعامة، وليس تحقيق الأرباح والعوائد للمستثمرين والمالكين؛ (2) قدرة الحكومات وسلطات واسعة بما في ذلك القدرة على صياغة أو تعزيز أو تغيير الشروط القانونية المتعلقة بالمال العام؛ (3) الحجم والقيمة المالية للمعاملات غير التبادلية للقطاع العام؛ (4) إعطاء أهمية كبيرة للموازنة المصادق عليها لأهميتها القانونية والاقتصادية؛ (5) طبيعة برامج القطاع

العام واستمرارية القطاع العام التي تمتاز بامتدادها الزمني واستمراريتها؛ و(6) طبيعة الغرض من الأصول والخصوم في القطاع العام المتمثل في توفير السلع والخدمات للمواطنين وغيرهم من الأفراد والجماعات بدلاً من توليد تدفقات نقدية وإيرادات وأرباح.

المطلب الثالث: مستخدمو وأهداف التقارير المالية

1- مستخدمو التقارير المالية:

فضل الإطار المفاهيمي IPSASB المستعملين الأولين للتقارير المالية، والذين يمتازون بعلاقتهم الكبيرة بالتقارير GPFRS، عكس بقية المستعملين الذين في الغالب لا تكون علاقتهم كبيرة ومستمرة بتلك التقارير. وعلى العموم المستعملون على الترتيب: (1) المتلقون للخدمات (مستلمو الخدمة) أو ممثليهم، (2) موردو الموارد أو الممولون أو الجهات الداعمة مالياً أو مقدمو الموارد المماثلون، و (3) مجموعات مستعملين آخرين.

2- أهداف التقارير المالية:

يُذكَر مجلس IPSASB دوماً أن التقارير المالية GPFRS ليست غاية في حد ذاتها، وأن الغرض منها هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي GPFRS، لذلك يتم تحديد أهداف التقارير المالية بالرجوع إلى مستخدمي GPFRS، واحتياجاتهم من المعلومات. تهدف التقارير المالية المعدة من قبل منشآت القطاع العام إلى توفير معلومات حول المنشأة التي تكون مفيدة لمستخدمي GPFRS لأغراض المساءلة ولأغراض صنع القرار (FLESHER, 2014). إن الإطار المفاهيمي قد حصر أهداف التقارير المالية في "المساءلة" و "اتخاذ القرار"، يرى الإطار المفاهيمي الاسترالي أنه على التقارير المالية أن تكون وسيلة للمستخدمين من أجل أهداف اتخاذ القرار ووسيلة للإدارة للتحرر من المساءلة (KOBBER & AL, 2012).

لم يتكلم الإطار المفاهيمي عن القوائم المالية، بل تركها لتُفصل في المعيار الأول IPSAS1: "عرض القوائم (أو البيانات) المالية PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS"، حيث يفصلها في (1) قائمة المركز المالي (الميزانية)، (2) قائمة الأداء المالي (جدول حساب النتائج)، (3) قائمة التغيرات في صافي الأصول (حقوق الملكية)، (4) قائمة التدفقات النقدية (5) مقارنة بين الموازنة وقائمة الإنفاق الفعلي (إذا كانت المنشأة تتيح موازنتها للجمهور)، و(5) الملاحظات (الملاحق)؛ يضاف إلى ذلك ضرورة تقديم مقارنة بالمبالغ المبينة في القوائم المالية بالنسبة للمعلومات الرقمية أو حتى الحرفية إذا كان ذلك مهم RELEVANT لفهم القوائم المالية.

المبحث الثاني: مكونات الإطار المفاهيمي

إن التوجه نحو المحاسبة وفق مبدأ الاستحقاق عن طريق التحول نحو محاسبة المؤسسات ذات الطابع الربحي، مع بعض التحفظات تجاه خصوصية القطاع العام، يطرح إشكالات فيما يخص المفاهيم والمرجعيات. يقوم الإطار المفاهيمي بتحديد المستعملين الأساسيين للقوائم المحاسبية، ويركز على احتياجاتهم الأساسية، يسمح أيضاً بتحديد إلى من توجه المحاسبة وعن ماذا تتحدث (MILOT ET ISABELLE, 2015).

المطلب الأول: الخصائص النوعية والقيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية:

أولاً: الخصائص النوعية:

من أجل دعم قابلية استعمال المعلومات المبيّنة في التقارير المالية يتوجب أن تستوفي خصائص نوعية. ويعرف الجعرات الخصائص النوعية للمعلومات المالية على أنها "صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الاستخدام العام GPFR حتى تكون مفيدة ويمكن استخدامها كأساس سليم لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة معدة التقارير المالية ذات الاستخدام العام وتدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام GPFR" (الجعرات، 2018، ص91). وقد أورد الإطار المفاهيمي الحالي لـ IPSASB في فصله الثالث الخصائص النوعية التالية:

(1) الملاءمة RELEVANCE: عُرِفَتْ سابقاً في عدة مشاريع للأطر مفاهيمية بأنها صلة الظاهرة الاقتصادية المختارة بقرارات مستخدمي المحاسبة، كما وصفت كذلك بمطابقة PERTINENCE المعلومات المحاسبية في القرارات (CHO, KIM, & LIM, 2010). بينما يجتمع العديد من الأطر المفاهيمية حالياً على أن المعلومات المالية وغير المالية تكون ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية. ويتحقق ذلك عندما يكون لها قيمة مؤكدة أو قيمة تنبؤية أو كلاهما، قد تكون قادرة على إحداث فرق، وبالتالي تكون ملائمة، حتى لو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو كانوا على دراية بها بالفعل (BURLAUD & BAKER, 2015).

(2) التمثيل الأمين FAITHFUL REPRESENTATION: لتكون مفيدة في إعداد التقارير المالية، يجب أن تكون المعلومات تمثيلاً مخلصاً للظواهر الاقتصادية وغيرها من الظواهر التي تهدف إلى تمثيلها، حتى يتأتى ذلك يجب أن يكون تمثيل المعلومات في التقارير المالية GPFRs كاملاً ومحاييداً وخالٍ من الأخطاء الجوهرية.

(3) قابلية الفهم UNDERSTANDABILITY: قابلية الفهم هي الخاصية النوعية للمعلومة التي تمكن المستخدمين من فهم معناها، يجب على GPFrs لمنشآت القطاع العام تقديم المعلومات بطريقة تستجيب لاحتياجات المستخدمين وقاعدة معارفهم، ولطبيعة المعلومات المقدمة. يتم تعزيز الفهم عند تصنيف المعلومات وتمثيلها وتقديمها بوضوح ودقة، حيث يمكن للمقارنة أيضاً أن تعزز إمكانية الفهم.

(4) التوقيت المناسب TIMELINESS: توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إن توفر المعلومات الملائمة المتاحة في وقت أقرب يمكن أن يعزز فائدتها كمدخلات في عمليات تقييم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي يتعين اتخاذها.

(5) قابلية المقارنة COMPARABILITY: هي نوعية المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. المقارنة ليست خاصية نوعية لعنصر وحيد من المعلومات، وإنما هي خاصية نوعية للعلاقة بين عنصرين أو أكثر من المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر.

(6) قابلية التحقق VERIFIABILITY: تساعد قابلية التحقق على ضمان أن تقارير GPFrs يمثلون بصدق FAITHFULLY الظواهر التي يزعم أنها تمثلها. يُعتقد أيضاً أنها توفر الثقة للمستخدمين بأن المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها بأنها ملائمة وممثلة بأمانة، يفترض أن قابلية التحقق تهدف إلى أن تكون قاعدة لإجراء المراجعة المستقلة. يتم استخدام مصطلح "قابلية الدعم" في بعض الأحيان لوصف هذه الخاصية النوعية.

ثانياً: القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية GPFrs:

هناك قيود على جودة المعلومة تبعاً للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، تتمثل في:

(1) الأهمية النسبية: تعتبر المعلومة جوهرية إذا كان لإغفالها أو تشويهها أن يؤثر على أداء الجهة المسؤولة للمساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس GPFrs للمنشأة التي تم إعدادها لفترة الإبلاغ.

(2) التكلفة والمنفعة: يتطلب إعداد التقارير المالية تحمل تكاليف ويجب أن تبرر فوائد التقارير المالية هذه التكاليف. إن عملية صياغة القواعد المحاسبية هو ميكانيزم يهدف لضمان معلومة محاسبية ذات جودة وحماية مستعمل المعلومة المحاسبية مع البحث عن عدم اضافة تكاليف مبالغ فيها لمحضري الحسابات. (CHANTIRI-CHAUDEMANCHE, 2013).

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

(3) الموازنة بين الصفات النوعية: يقوم هذا القيد على الأساس أن الخصائص النوعية تعمل معاً بطرق مختلفة للمساهمة في الاستفادة من المعلومات. في بعض الحالات، قد يكون من الضروري تحقيق التوازن أو المقايضة بين الخصائص النوعية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

المطلب الثاني: المنشأة أو مجموعة المنشآت صاحبة التقرير المالي:

يقوم هذا الجزء بتحديد الغرض من المحاسبة من خلال تحديد مجال المنشأة المعني بالتقرير المالي والقوائم المالية (MANRY, 2006)، نقصد بمنشأة الإبلاغ المنشأة التي يتوجب عليها تحضير معلومة مالية للأطراف الأخرى، غير أن مقارنة مجلس IPSASB كانت في الأصل تتجه إلى المفاهيم نفسها الواردة في الإطار المفاهيمي لمعايير IAS/IFRS، مع أن هذا الأخير كان قد ناقش سلفاً (في مشروع تعديل الإطار المفاهيمي لIASB سنة 2008) نقطة أساسية وهي: هل يتم تحضير التقارير المالية بناءً على منظور المنشأة أو بناءً على منظور الملكية PROPRIETORSHIP؟ وقد اتخذ مجلس IASB حينها قراره بأنه يتعين تحضير التقارير المالية من منظور المنشأة وليس من منظور الملكية أو من منظور صنف معين من الملاك، مرجعاً ذلك في الأساس إلى استقلال المنشأة التام عن الملاك (GODFREY ET AL., 2010). يرى الإطار المفاهيمي لIPSASB أن "منشأة الإبلاغ في القطاع العام تمثل حكومة أو مؤسسة أو برنامج أو نشاط معرف IDENTIFIABLE للقطاع العام التي تُعد التقارير المالية للأغراض العامة GPFrs؛ أما مجموعة منشآت الإبلاغ في القطاع العام المعنية بالتقارير المالية فتتضمن منشأتين منفصلتين أو أكثر يعرضان GPFrs كما لو أنهما منشأة واحدة" (IFAC, 2018, P. 67). مع ذلك فإن التعبير الذي اختاره الإطار المفاهيمي الحالي لIASB، الصادر سنة 2018، يقدم تعريفاً أفضل حيث يرى أن المنشأة المصدرة للتقارير هي "منشأة مطلوب منها، أو تختار، إعداد القوائم المالية. يمكن أن تكون المنشأة المبلغة منشأة واحدة أو جزءاً من منشأة أو يمكنه احتواء أكثر من منشأة واحدة. المنشأة المبلغة ليس بالضرورة منشأة قانونية" (IASB, 2018, PARA 3.10). يتميز تعريف IASB بأنه أشمل وأكثر مرونة فهو لم يعدد المنشآت بقدر ما يفتح الباب لاحتتمالات وامكانيات أوسع وأشمل.

المطلب الثالث: بنود القوائم المالية:

يتميز الإطار المفاهيمي لIPSASB بين: (أ) عناصر القوائم المالية وفق IPSASB، و(ب) بنود شبيهة بعناصر القوائم المالية و(ج) بنود ليست من عناصر القوائم المالية. أولاً: عناصر القوائم المالية:

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

تمثل عناصر القوائم المالية "الفئات الرئيسية في القوائم المالية التي يتم فيها تجميع آثار العمليات والأحداث المالية الأخرى حسب الخصائص الاقتصادية" (الجعارات، 2018، صفحة 98) يرى الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASS أن الآثار المالية للمعاملات وغيرها من الأحداث يتم تصويرها من خلال تجميعها في فئات واسعة والتي لها خصائص اقتصادية مشتركة، تسمى هذه الفئات الواسعة عناصر القوائم المالية وهي (IFAC, 2013, P. 8):

(1) الأصول **ASSETS** : كما تعرفها مختلف المعايير المحاسبية بأنها "الموارد التي تسيطر عليها المنشأة حالياً نتيجة لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة" (IFAC, 2018, P. 74).

(2) الخصوم (المطلوبات أو الالتزامات) **LIABILITIES**: يعرفها الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASS بأنها "الالتزامات OBLIGATIONS الحالية للمنشأة التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة من الموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة" (IFAC, 2018, P. 75). وهذا التعريف مأخوذ من التعريف القديم للخصوم الوارد في الإطار المفاهيمي لمجلس IASB لسنة 2010، غير أن مجلس IASB تنبه إلى بعض الملاحظات التي جعلته يحدث بعض التغييرات في التعريف في إطاره المفاهيمي الحالي لسنة 2018 أين يعرفها بأنها "التزام حالي للمنشأة بتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث سابقة" (IASB, 2018, PARA 4.3). قام التعريف الثاني بتبسيط المفهوم من خلال ذكر المورد الاقتصادي الذي تم تعريفه سلفاً عند تعريف الأصول إضافة العبارة "تتضمن منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة" لا يعزو عن كونه تكراراً قد يضع القارئ في حيرة منه. كما تخلص من مصطلح "يتوقع" في التعريف السابق الذي جعل بعض القراء يفسر مصطلح "يتوقع" على أنه احتمال، ولم يكن واضحاً لبعض القراء حول العلاقة بين المصطلحين "المتوقع" التي معناها الحقيقي هو "المُنْتَظَر" في التعريف وتمييزه عن مصطلح "المحتمل" في معايير الاعتراف التي سوف نتناولها لاحقاً.

(3) الإيرادات **REVENUES**: تمثل الإيرادات "التدفقات الداخلة خلال الفترة المشمولة بالتقرير الحالي، والتي تزيد من صافي أصول المنشأة، بخلاف: (1) مساهمات الملكية و(2) زيادة التدفقات الآجلة، و(ب) التدفقات الداخلة خلال فترة الإبلاغ الحالية والتي تنجم عن انخفاض التدفقات الآجلة" (IFAC, 2018, P. 79). يقابل مصطلح الإيراد REVENUE مصطلح الدخل INCOME في الإطار المفاهيمي لمعايير IAS/IFRS الحالي، والملاحظ أن تعريف هذا الأخير للدخل مبني عن التغييرات في الأصول والخصوم، حيث ينص التعريف على أن الدخل هو: "الزيادات في الأصول، أو النقصان في الخصوم، مما يؤدي إلى

زيادات في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية" (IASB, 2018, PARA 4.68). لا يستخدم مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي GASB مصطلح الإيرادات نهائياً وإنما يستخدم مصطلح "التدفق الداخلي للموارد INFLOW OF RESOURCES" والذي يعرفه تعريفاً اجرائياً بسيطاً بأنه: "عملية استحواد ACQUISITION على صافي الأصول من قبل الحكومة والتي تنطبق على فترة التقرير" (GASB, 2007, P. 28)

(4) **المصاريف EXPENSES**: هي "أ) التدفقات الخارجة خلال الفترة المشمولة بالتقرير الحالي والتي تنقص من صافي الأصول للمنشأة ما عدا: (1) توزيعات الملكية، و(2) الزيادة في التدفقات الخارجة الآجلة؛ و(ب) التدفقات الخارجة خلال فترة الإبلاغ الحالية والتي تنجم عن انخفاض التدفقات الآجلة الخارجة" (IFAC, 2018, P. 79). بينما تُعرف المصاريف وفقاً للإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IAS/IFRS بأنها: "انخفاض في الأصول، أو زيادة في الالتزامات، مما يؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على حاملي مطالبات حقوق الملكية" (IASB, 2018, PARA 4.69). والملاحظ أن هذا التعريف كذلك مثل تعريف الدخل كان يركز على التغييرات في الأصول والخصوم، وهو قريب جداً من التعريف السابق للمصاريف الذي ورد في المعيار IPSAS1 سابقاً (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، صفحة 33). وكما لاحظناه مسبقاً مع الإيرادات، لا يستعمل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB مصطلح المصاريف نهائياً وإنما يستخدم مصطلح "التدفق الخارجي للموارد OUTFLOW OF RESOURCES" والذي يُعرفه بأنه: "استهلاك صافي الأصول من قبل الحكومة والذي ينطبق على الفترة المشمولة بالتقرير" (GASB, 2007, P. 24).

(5) **مساهمات الملاك OWNERSHIP CONTRIBUTIONS**: ينص الإطار المفاهيمي لـ IPSASB بأن مساهمات الملكية هي تدفقات موارد نحو المنشأة، تساهم بها أطراف خارجية تنشئ أو تزيد في المصلحة INTEREST من صافي أصول المنشأة. من المهم التمييز بين تدفقات الموارد من المالكين في دورهم كمالكين، من الإيرادات والتدفقات الداخلة المؤجلة.

(6) **التوزيعات على الملاك OWNERSHIP DISTRIBUTIONS**: توزيعات الملكية هي تدفقات من موارد المنشأة، يتم توزيعها على أطراف خارجية تعيد أو تقلص المصلحة في صافي أصول المنشأة، ويعتبر مجلس IPSASB أنه من المهم التمييز بين تدفقات الموارد إلى المالكين، من المصاريف والتدفقات الخارجة المؤجلة. بالإضافة إلى مدفوعات الأرباح التي قد تحدث، فمن الشائع في منشآت القطاع العام نقل الأصول والخصوم بين مختلف المنشآت دون مقابل، وفقاً لقرارات المسؤولين وتبعاً للقوانين السارية.

ثانياً: بنود شبيهة بعناصر القوائم المالية:

يشير البعض أن الموقف الأكثر إثارة للجدل في الإطار بأكمله هو موقف المجلس تجاه التدفقات الآجلة. تنشأ التدفقات الداخلة والخارجة الآجلة عادة من المعاملات المتعلقة بالإيرادات/المصاريف التي تعني عدة لسنوات. بعد نقاش طويل قرر مجلس IPSASB عدم إدراج التدفقات الداخلة المؤجلة والتدفقات الخارجة المؤجلة كعناصر للقوائم المالية، ومع ذلك ينص الإطار على أنه في بعض الحالات، لضمان أن القوائم المالية توفر معلومات ملائمة قد يكون من الضروري الاعتراف بالظواهر الاقتصادية التي لا يتم التقاطها بواسطة عناصر القوائم المالية كما هو محدد في الإطار (BERGER, 2014). وبقي مجلس IPSASB كذلك متأرجحاً فيما يخص تقديم المصطلح المعبر عن التدفقات الداخلة المؤجلة DEFERRED INFLOWS والتدفقات الخارجة المؤجلة DEFERRED OUTFLOW، فهو في الأساس أسماهما على الترتيب الموارد الأخرى OTHER RESOURCES والالتزامات الأخرى OTHER OBLIGATIONS، لكن الأصل في التسمية يرجع إلى الإطار المفاهيمي لمجلس GASB الأمريكي ابوصفه الأول الذي أدرج هذين المفهومين.

(1) الموارد الأخرى OTHER RESSOURCES أو التدفقات الداخلة المؤجلة DEFERRED

OUTFLOW: إن مجلس GASB أطلق على ما يسمى المصروف في الأطر المفاهيمية الأخرى (بما فيها الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB) تسمية "التدفقات الخارجة OUTFLOWS"، لذلك يعرف مجلس GASB التدفقات الداخلة الآجلة DEFERRED OUTFLOW بأنها استهلاك صافي الأصول من قبل الحكومة والذي ينطبق على فترة إعداد التقارير في المستقبل، يعني أن الإطار المفاهيمي لمجلس GASB قد فرق بين المصاريف الحالية والآجلة فالفرق الوحيد هو المرحلة المعنية إذا كانت مرحلة إعداد التقرير يكون العنصر المعني هو مصروف بمفهوم معايير IPSASS أو تدفق خارج OUTFLOW OF A RESOURCE وفقاً لمعايير GASB الأمريكية. عند حدوث فترة الإبلاغ المستقبلية المحددة لن تبق التدفقات آجلة، ويتم الاعتراف بانخفاض التدفق المؤجل كمصروف.

(2) الالتزامات الأخرى OTHER OBLIGATIONS أو التدفقات الخارجة المؤجلة DEFERRED

OUTFLOW: تجدر الإشارة بأنه كانت هناك مساعي من المحضرين للإطار المفاهيمي المكلفين بجزء عناصر القوائم المالية لإدراج المفهوم الذي يسمح بالتمييز بين التدفقات التي تعني المرحلة الحالية لعملية التقرير عن تلك التي تعني المراحل المستقبلية للتقرير، لذلك اقترحت المسودة المعنية تعريفاً للتدفقات الخارجة المؤجلة DEFERRED OUTFLOW، وقد أورد التعريف في فقرة BC5.43 من قواعد الاستخلاص، أين

عرف التدفق الخارج الآجل بأنه "تدفق محتمل للخدمة أو منافع اقتصادية مقدمة لمنشأة أو طرف آخر لاستخدامه في فترة إعداد تقارير مستقبلية محددة ناتجة عن معاملة غير تبادلية ويُقَص من صافي الأصول" (IFAC, 2018, P. 92). وكما ذكرناه سابقاً بخصوص الموارد الأخرى OTHER RESSOURCES أو التدفقات الداخلة المؤجلة ميز مجلس GASB بين الإيرادات الحالية والآجلة، حيث يطلق على تسمية الإيراد الآجل تسمية التدفقات الداخلة الآجلة من الموارد DEFERRED INFLOWS OF A RESOURCE، والتي يعرفها بأنها "استحواذ الحكومة على صافي الأصول والذي ينطبق على فترة إعداد التقارير المستقبلية" (GASB, 2007, P. 11) عكس التدفقات الداخلة (ما يصطلح عليه بالإيراد وفق العديد من المعايير بما فيها معايير IPSASS) والتي تعني فترة التقرير الحالية.

ثالثاً: بنود ليست من عناصر القوائم المالية:

يقصد بها البنود التي أشار لها الإطار المفاهيمي وقدم تعريفاً أو مفهوماً لها لكنها ليست من عناصر القوائم المالية مع أنها تمثل معلومة أساسية ترد على القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أنه يتم احتسابها من خلال عناصر القوائم المالية، وهي:

(1) **صافي الأصول NET ASSETS**: الذي يمثل الفرق بين الأصول والخصوم، وهو ما يقابل حقوق الملكية في المؤسسات ذات الطابع الربحي، فقط مصطلح حقوق الملكية أو رأس المال لا يتماشى مع منشآت القطاع العام، لذلك تم استعمال مصطلح صافي الأصول. ولم يعتبره الإطار المفاهيمي كعنصر من عناصر القوائم المالية حيث تتمثل إحدى المشكلات في ما إذا كانت حقوق الملكية تمثل المبلغ المتبقي أي الفرق بين الأصل والخصم، الذين قد تم تعريفهما مسبقاً كعنصرين من عناصر القوائم المالية، لكن ما يجدر الإشارة له هو أن تعريف حقوق الملكية أو الأموال الخاصة بالنسبة للإطار المفاهيمي لـ IASB عرفها بأنها "المصلحة INTEREST المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع خصومها" (IASB, 2018, PARA 4.63). يتجنب كذلك بيان المفاهيم رقم 4 الصادر عن GASB استخدام مصطلح "حقوق الملكية" أو "صافي الأصول"، وإنما يستخدم مصطلح "الوضعية الصافية" (GASB, 2007, P. 13) "NET POSITION".

(2) **صافي المركز المالي NET FINANCIAL POSITION**: هو الفرق بين الأصول والخصوم بعد خصم التدفقات الداخلة الآجلة DEFERRED INFLOWS وإضافة التدفقات الخارجة الآجلة DEFERRED OUTFLOWS، وهو مصطلح خاص بمنشآت القطاع العام ولا نجده في منشآت القطاع الخاص ولا حتى في المعايير المحاسبية للمنشآت ذات الطابع الربحي. ولقد كان مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي GASB سابقاً في ذكره.

(3) الفائض أو العجز SURPLUS OR DEFICIT: يمثل فائض أو عجز المرحلة الفرق بين الإيرادات والمصاريف المعروضة على قائمة الأداء المالي، وهو المؤشر الرئيسي للأداء المالي وفق معايير IPSASS.

المطلب الرابع: الاعتراف RECOGNITION في القوائم المالية:

يعرف الإطار المفاهيمي الحالي لـ IASB لسنة 2018 الاعتراف بأنه "عملية تسجيل بند يلبي تعريف أحد عناصر القوائم المالية لإدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي" (IASB, 2018, PARA 5.1). بالنسبة لمجلس GASB يعني مصطلح الاعتراف "تسجيل أو دمج عنصر في قائمة مالية كأصل أو التزام أو إيراد أو مصروفات أو نفقات أو أي عنصر آخر من عناصر القوائم المالية" (GASB, 2005, PARA 33). ويحصر الإطار المفاهيمي IPSASB الاعتراف في شرطين:
- توافق البند مع تعريف العنصر: يعبر عن استيفاء تعريف العنصر أي يقين الوجود (ما إذا كان البند يتوافق مع تعريف العنصر؟)

- يقين القياس: يتناول هذا الجزء امكانية قياس البند بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار قيود المعلومة في التقارير المالية ذات الصالح العام GPFERS، ويعبر عنه بالنظر في عدم اليقين في القياس (ما إذا كان يمكن قياس العنصر بطريقة مخصصة تمثيلية؟).

المطلب الخامس: قياس الأصول والخصوم في القوائم المالية:

يعرف مجلس GASB الأمريكي القياس بأنه "إجراء أو عملية تحديد قيمة للعناصر المعروضة في القوائم المالية" (GASB, 2014) كما يُعرف أيضاً على أنه "منح قيمة لبند أو لخصائصه" (الجعرات، 2018، ص101). يتم تحديد العناصر المعترف بها في القوائم المالية بالقيمة النقدية، وهذا يتطلب اختيار أساس القياس. يرى الإطار المفاهيمي لمجلس IASB أن النظر في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيود المعلومة (وبالتحديد التكلفة) يؤدي إلى اختيار قواعد قياس مختلفة لعناصر القوائم المالية، بينما يهتم الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB بأهداف التقارير المالية من أجل تحديد قواعد القياس المعتمدة في قياس عناصر القوائم المالية. أساس القياس هو ميزة محددة لبند يتم قياسه، يؤدي تطبيق أساس القياس للأصل أو الخصم إلى إنشاء مقياس لهذا الأصل أو الخصم والإيراد أو المصروف المرتبطين بهما. إن عملية القياس التي تبناها مجلس IPSASB من خلال إطاره المفاهيمي تقوم على خصائص أساسية هي:

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

- تنحصر عملية القياس على الأصول والخصوم دون غيرها من عناصر القوائم المالية (الإيرادات والمصاريف...)، لأن عملية قياس العناصر الأخرى تستند إلى قياس الأصل أو الخصم ذي الصلة، إما في بداية تاريخ المعاملة أو في تاريخ قائمة مالية لاحقة.

- لا يقدم الإطار المفاهيمي قاعدة واحدة للقياس بالنسبة لجميع العمليات والأحداث والظروف، وإنما يقدم العديد من القواعد ويوفر الأساس الذي من خلاله يتم اختيار قاعدة القياس التي تحقق أهداف القياس؛

- يتمثل الهدف الأساسي للقياس في تحديد قواعد القياس التي تعكس في الغالب تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للمنشأة بطريقة مفيدة في مساءلة المنشأة ولأغراض صنع القرار؛

- قواعد القياس إما تاريخية (القياس الأولي لتاريخ المعاملة) أو الحالية (القياس على أساس تاريخ القائمة المالية الحالية). عند استخدام أساس القياس التاريخي يتم عرض الأصول والخصوم بمبلغ العنصر في تاريخ سابق، عكس أساس القياس الحالي الذي يعكس القياس وفق البيئة الاقتصادية والمالية السائدة في تاريخ التقرير؛

- قد تستخدم قواعد القياس إما قيم الدخول أو الخروج، أساس الدخول يعكس المقابل النقدي المستحق الدفع لاقتناء أصل، بينما يعكس أساس الخروج المبلغ الذي سيتم الحصول عليه من الأصل في كثير من الأحيان من بيعه؛

- قد تعتمد قواعد القياس إما وجهة نظر "السوق" أو "المنشأة". يمكن القول بوجهة نظر السوق لتعزيز قابلية المقارنة في أنه من المتوقع أن يتم الإبلاغ عن نفس الأصل (أو الالتزام) بنفس المقدار من قبل منشآت مختلفة، في حين أن قواعد القياس التي تأخذ منظوراً محدداً للمنشأة المعنية ستختلف عن مختلف المنشآت المختلفة الأخرى.

في الغالب يتم تطبيق أساس قياس واحد على بعض الأصول والخصوم بينما يتم تطبيق أسس قياس أخرى على الأصول والخصوم الأخرى. إن تطبيق أساس قياس واحد على جميع الأصول والخصوم من شأنه أن يقلل من قدرة القوائم المالية على تحقيق أكبر عدد ممكن من أهداف التقارير المالية الموضحة أعلاه. تم الانطلاق في مشروع مراجعة القياس في عام 2017 من طرف مجلس IPSASB، حيث شرع في ذلك من أجل تعديل متطلبات القياس في معايير IPSASS لتحسين مواءمتها مع مفاهيم القياس في إطار المفاهيم، وقد صدرت مسودة ED فيما يتعلق بهذا الموضوع في أبريل 2019 (IFAC, 2019).

المطلب السادس: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRS :

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

تناول الفصل الثامن للإطار المفاهيمي لمعايير IPSASS العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRS، حيث تضاربت آراء مجلس IPSASB بين من رغب في الاهتمام بالقوائم المالية فقط ومن رأى أنه على المجلس اقتراح مقاربات تقدم مفاهيم مفصلة بشكل جيد تسمح بمعالجة أي إشكال يتعلق بالقوائم المالية. انتهى المجلس بضرورة توفير مفاهيم مفصلة بشكل كافٍ لتطبيقها على القوائم المالية. استعمل الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB مصطلح "العرض PRESENTATION"، بينما نجد التسمية المستعملة في الإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IASB الصادر سنة 2018 كانت "العرض والإفصاح PRESENTATION AND DISCLOSURE"، واستعمل مجلس GASB الأمريكي مصطلح "الابلاغ COMMUNICATION". وكلها تهدف إلى التعبير عن ذلك الجزء من الإطار المفاهيمي الذي يتناول إيصال المعلومة إلى مستعمليها من خلال التقارير المالية.

يتميز مجلس IPSASB بين العرض والإفصاح، حيث ينطبق العرض على المعلومات المبلغ عنها على وجه القائمة المالية (ميزانية مثلاً) بينما الإفصاح ينطبق على المعلومات المبلغ عنها في الملاحظات. كما يجب أن يحقق العرض أهداف GPFR، ويلبي احتياجات المستخدمين، ويعزز الخصائص النوعية. قرر IPSASB وصف العرض بشكل محايد بأنه اختيار المعلومات والموقع والتنظيم. يوجد أيضاً وصف لما يهدف العرض إلى تحقيقه، وهو توفير المعلومات التي (أ) تساهم بشكل فعال في أهداف التقارير المالية، و(ب) تحقق الخصائص النوعية للمعلومات مع مراعاة قيود المعلومة. مفهوم العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRS الذي يطمح مجلس IPSASB إلى تحقيقه هو عملية انتقاء البنود وتحديد مكان عرضها وكيفية تنظيمها في التقارير المالية ذات الاستخدام العام GPFRS.

أولاً: انتقاء المعلومة INFORMATION SELECTION:

يكون على مستويين: (1) القرارات رفيعة المستوى بشأن اختيار المعلومات التي يتم إبرازها ضمن القوائم المالية و (2) القرارات ذات المستوى الأدنى بشأن اختيار المعلومات والتي يتم عرضها ضمن التقارير المالية GPFR لكن خارج القوائم المالية. يكون على المعدين للتقارير المالية المسؤولية في القيام بانتقاء المعلومة وفقاً لأحكامهم الاحترافية وعلى العموم القرارات المتعلقة باحتياجات المعلومات من أجل الكشف والإفصاح تقوم على اعتبارات أساسية تتمثل أساساً في (1) الهدف من التقرير المالي، (2) الخصائص الجوهرية وقيود المعلومات الواردة في التقارير المالية GPFRS، و (3) الملاءمة الاقتصادية أو أي ظاهرة أخرى مرتبطة بالمعلومات التي تجعل منها مهمة.

ثانياً: موقع المعلومة INFORMATION LOCATION:

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

نعني بتحديد موقع المعلومة عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بموقع المعلومات تحدث على مستويين حيث يتم اتخاذها بشأن (أ) تحديد التقرير الذي توضع فيه المعلومات، و (ب) تحديد مكان وجود المعلومات ضمن التقرير، وذلك من أجل ضمان أن موقع المعلومات في تقرير ما منح المعلومات المعروضة الأولوية المناسبة وكما أنه لم تحجبها معلومات أكثر تفصيلاً.

يحدد الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB العوامل المرتبطة بالقرارات من أجل تحديد موقع المعلومة بين مختلف القوائم المالية وبقية التقارير المالية GPFERS ، ويحدد العوامل التالية في : (1) طبيعة المعلومة مثل تحديد ما إذا كانت المعلومة تاريخية أو استباقية؛ (2) خصوصية التشريعات: وهي عوامل تشريعية - تخص كل إقليم أو بلد- تحدد وتضبط متطلبات موقع المعلومة؛ و (3) الترابط LINKAGE: من خلال تحديد ما إذا كان هناك احتياجات لارتباط المعلومة المراد إدراجها بمعلومة متواجدة مسبقاً في التقارير، بالإضافة إلى امكانية تحسين تجميع المعلومات.

ثالثاً: تنظيم المعلومات INFORMATION ORGANIZATION:

يقصد بتنظيم المعلومات تبويب وتجميع وترتيب المعلومات، كل ذلك يرتبط باتخاذ قرار تجاه كيفية تبويب المعلومات ضمن التقارير المالية GPFERS، والهيكل الإجمالي للتقارير المالية؛ لأنه يمكن لطريقة تنظيم المعلومة أن تؤثر على تفسيرها من قبل المستعملين. أين يربط الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB تنظيم المعلومات بـ (1) العلاقات المهمة بين المعلومات و(2) التمييز فيما إذا كانت المعلومة للكشف أو للإفصاح. يذكر الإطار المفاهيمي أن العلاقات المهمة بين المعلومات مرتبطة، وليست محصورة، في: التعزيز، التشابهات والغرض المشترك.

الخاتمة:

عرضنا الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB الذي يمثل مصدر صياغة جميع إصداراته بصفته معيار المعايير. يساهم الإطار المفاهيمي في صياغة معايير متنسقة بعيدة عن التعارض والتناقض، كما يساعد مُعدّي التقارير المالية على وضع سياسات محاسبية موضوعية عند غياب الدليل المتبع وبمثل أيضاً دليلاً لفهم وتفسير المعايير. قام مجلس IPSASB بصياغة الإطار المفاهيمي معتمداً على ما هو متداول من ممارسات ومعايير وبالخصوص الإطار المفاهيمي لمجلس IASB وكذلك في المعايير الوطنية المتعلقة بمحاسبة القطاع العام على أساس الاستحقاق، آخذاً بعين الاعتبار الخصوصية التي يتميز بها القطاع العام مقارنة بالقطاع الخاص.

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

قامت صياغة الإطار المفاهيمي على أساس المستعملين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام وهم متلقو الخدمات وموردو الموارد، وتتمثل احتياجاتهم للتقارير المالية في المساءلة وأغراض اتخاذ القرار، حيث يتم تحضير هاته التقارير المالية من أجل توفير معلومات عليها أن تتعزز بخصائص نوعية تتمثل أساساً في خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق، وعلى معدي التقارير الانتباه إلى قيود التقارير المالية المتمثلة في الأهمية النسبية والموازنة بين المنفعة/التكلفة والموازنة أيضاً بين الخصائص النوعية.

أورد الإطار المفاهيمي الأول لمجلس IPSASB عناصر القوائم المالية المتمثلة في: الأصول والخصوم، الإيرادات والمصاريف، مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم، كما نبهنا إلى موقف الإطار المفاهيمي المتردد من اعتبار التدفقات الداخلة الآجلة والتدفقات الخارجة الآجلة كعنصرين صريحين مثل بقية العناصر، وكل هذه العناصر تسهم في تحديد أهم عناصر الوضعية المالية ونتائج الأداء المالي للمنشأة. واكتفى بتقديم البنود التي تعتبر أساسية في القوائم المالية لكنها ليست عناصر، لأنه يتم حسابها بالاعتماد على عناصر القوائم المالية، أين اكتفى بتقديم القاعدة الحسابية التي تستعمل في قياسها.

الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفقاً للإطار المفاهيمي يقوم في الأساس على شرط اليقين، كما أبرز جميع أسس القياس التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد قيمة العناصر التي تدخل في القوائم المالية. يتم عرض المعلومات المختلفة على التقارير المالية، حيث ميز مجلس IPSASB بين العرض المتعلق بالمعلومات المبلّغ عنها على وجه القائمة المالية والإفصاح الذي ينطبق على المعلومات المبلّغ عنها في الملاحظات؛ يقوم عرض القوائم المالية على ثلاث عناصر هي انتقاء المعلومة، موقع المعلومة وتنظيم المعلومة.

قائمة المصادر والمراجع:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية عدد 101.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2009). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام- الجزء الأول. نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- خالد جمال الجعارات. (2018). معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs - الجزء الأول. عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- Berger, t. M.-m. (2014). Conceptual framework special edition. New york: ey ipsas outlook.

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

- Burlaud, a., & Baker , r. (2015) Epistémologie de la comptabilite: de la doctrine au consequentialisme. Revue française de comptabilite, (n°488, juin 2015).
- Chantiri-chaudemanche, r. (2013). L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : la rhétorique du normalisateur a travers la littérature. Comptabilite controle audit, 3(3), 35-58 .
- Cho, m., kim, o., & lim, s. (2010, n° 29). Two conflicting definitions of relevance in the fasb conceptual framework. Journal of accounting and public policy, 604–611.
- Colasse, b. (2012). Cadres comptables conceptuels. Dans encyclopedie de comptabilite, controle de gestion et audit. Paris: Economica, 103-113.
- Flesher, g. J. (2014). Financial accounting and reporting in the united states of america 1820 to 2010 toward sunshine from shadows. New york: Routledge.
- GASB. (2007). Concepts statement no. 4 of the governmental accounting standards board on concepts related to elements of financial statement. New york .
- IASB. (2018). The conceptual framework for financial reporting. London.
- IFAC. (2013). Conceptual framework exposure draft 2 : Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in financial statements. Toronto .
- IFAC. (2018). Handbook of international public sector accounting pronouncements - Vol I. New york.