

دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر والمرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة الملموسة

A comparative study between the project of accounting standards for the public sector in Algeria and the international reference in dealing with tangible fixed assets

باني سيد علي¹، حابي أحمد²

¹جامعة الجزائر 3، الجزائر، sidalicompta333@gmail.com

²جامعة الجزائر 3، الجزائر، Habi.ahmed@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2021/01/26 تاريخ القبول: 2021/04/30 تاريخ النشر: 2021/05/05

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة بين المعيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة ضمن مشروع معيار المحاسبة للدولة في الجزائر مع نظيره المعيار رقم 17 من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعرفة مدى توافقهما، وهل هناك فروقات بينهما، وكذلك إبراز أهمية وأهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك تطابق كبير بين معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 09 ونظيره في إطار مشروع معايير المحاسبة للدولة، وأن تطبيق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من شأنه أن يوفر معلومات موثوقة عن نشاطات الدولة وتعزيز الرقابة وتحسين الإفصاح على تسيير المال العام.

كلمات مفتاحية: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مشروع معايير المحاسبة للدولة الجزائرية، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17، مشروع معيار الأصول الثابتة الملموسة رقم 09، الجزائر.

تصنيفات JEL: H83، J8.

Abstract: This study aims to make a comparison between Standard No. 09, tangible fixed assets within the State Accounting Standard Project in Algeria

with its counterpart, Standard No. 17 of the International Public Sector Accounting Standards, and to find out the extent of their compatibility, and are there differences between them, as well as highlighting the importance and objectives of the project of reforming the public accounting system in Algeria.

The study conclude that there is a great match between IPSAS No. 09 and its counterpart within the framework of the State Accounting Standards Project, and that the implementation of the project to reform the public accounting system in Algeria would provide reliable information on state activities, strengthen supervision and improve disclosure on the management of public funds.

Keywords: International Accounting Standards In The Public Sector, Governmental Accounting Standards Project For Algeria, International Public Sector Accountancy Standard No. 17, Draft Standard For Tangible Fixed Assets No. 09, Algeria.

Jel Classification Codes: H83, J8.

1. مقدمة:

نظرًا لتطور حجم النشاط الحكومي وارتفاع حجم المعاملات للأجهزة الحكومية على المستوى العالمي أصبح من الضروري لكل الدول تطوير أنظمتها المحاسبية وذلك القيام بالإصلاحات اللازمة والتي من أهمها تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، تسارعت العديد من الدول لتبني هذه المعايير، فالجزائر كغيرها من هذا الدول تسعى لتبني هذه المعايير بغرض عصرنه نظام المحاسبة العمومية المعتمد لها، وهذا من خلال طرح مشروع سنة 2014 يدخل ضمن إصلاح نظامها المحاسبي عن طريق تقريب ممارستها بما جاءت به المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعايير IPSAS، وقد تضمن هذا المشروع 17 معيارًا.

يعتبر معيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة ضمن مشروع معيار المحاسبة كأحد هذه المعايير أهمية، نظرًا لما يشكله من أهمية في بنود بيان المركز المالي للمنشأة في القطاع العام.

إشكالية الدراسة: بناءً على ما سبق يمكن طرح الإشكالية كالتالي:

هل هناك توافق بين معيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة ضمن مشروع معيار المحاسبة للدولة في

الجزائر مع نظيره من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

التساؤلات الفرعية: للإجابة على الإشكالية الرئيسية يتطلب الأمر الإجابة على التساؤلات الفرعية

الآتية:

- فيما تتمثل أوجه التشابه لمعيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة ضمن مشروع معيار المحاسبة للدولة في الجزائر مع نظيره من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟
 - فيما تتمثل أوجه الاختلاف لمعيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة ضمن مشروع معيار المحاسبة للدولة في الجزائر مع نظيره من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟
- فرضيات الدراسة:** تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضية تكون بمثابة إجابة محتملة يتطلب التأكد من صحتها، والتي تأتي على النحو التالي:

المعيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة ضمن مشروع معيار المحاسبة للدولة في الجزائر يتوافق مع نظيره في إطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وغالبية الفروقات الموجودة بينهما فروقات خاصة بالصياغة فقط. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج موضوع ذو أهمية كبيرة وهو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وخاصة أن العديد من الدول تتسارع لتبني هذه المعايير، وتأتي هذه الدراسة كإحدى الإسهامات العلمية في هذا الموضوع.

أهداف الدراسة: تهدف من خلال هذه الدراسة محاولة تسليط الضوء على معيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة الذي جاء به مشروع معيار المحاسبة للدولة، وذلك من خلال إبراز مدى توافقه مع نظيره من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

منهج الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بما يخدم طبيعة الدراسة وذلك للإحاطة بمحتوى مشروع معيار المحاسبة للدولة رقم 09 الخاص بالأصول الثابتة الملموسة وتحديد مدى توافقه مع نظيره في إطار المعايير الدولية للقطاع العام.

تقسيمات الدراسة: بناءً على ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى محوين كالتالي:

- المحور الأول: عموميات حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر.
- المحور الثاني: مقارنة بين مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بمعيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية.

2. المحور الأول: عموميات حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر:

سنقوم من خلال هذا المحور بالتطرق لمختلف المفاهيم العامة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومتطلبات تطبيقها في البيئة الجزائرية كالتالي:

1.2. نشأة وتعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي مجموعة معايير أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB و هي معايير أنشئت بهدف استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في إعداد و عرض بياناتها المالية و هذه المعايير هي مقتبسة في الأصل من معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث تشاركها في كونها هدفها الأساسي هو تحسين نوعية التقارير والقوائم المالية المقدمة من قبل منشأة القطاع العام و زيادة شفافية و موثوقية ما تضمنته هذه الأخيرة من معلومات و مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB هو عبارة عن منظمة عالمية تأسست سنة 1977 بالولايات المتحدة الأمريكية مهمتها خدمة المصالح العامة لمختلف الأطراف أصحاب العلاقة بمهنة المحاسبة في العالم من خلال إصدار و فرض معايير محاسبية دولية و السهر على الالتزام بها من طرف مختلف هذه الأطراف وصولاً إلى تحقيق مختلف المصالح العامة لمختلف الاقتصاديات العالمية (القانونيين 1، 2010، صفحة 2).

2.2. أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

تكمن أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في كونها وسيلة أو أداة لتحقيق الشفافية والمصدقية للمعلومات والبيانات المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام فهذه المعايير تساهم بشكل كبير في توحيد السياسات المحاسبية والعمل المحاسبي لمؤسسات الحكومية على المستوى العالمي سواء تعلق الأمر بعملية الإفصاح المالي عن البيانات والقوائم المالية لهذه المؤسسات من جهة أو بما تضمنه من تحقيق للخصائص النوعية والثانوية للبيانات والقوائم المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى المحلي والدولي من جهة أخرى، والتطبيق الجيد والمثالي لهذه المعايير من طرف الحكومات المختلفة يساهم بشكل كبير في تطوير مجال ونطاق عمليات الإبلاغ والإفصاح المالي للبيانات والقوائم المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى العالمي (شلال، 2014، صفحة 52).

3.2. إصدارات مجلس معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام IPSASB:

1.3.2. التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB:

يمكن تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه الهيئة العالمية المكلفة بإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تأسيسه في سنة 1977 ليحل محل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 (شلال، 2014، صفحة 52)، وتم تعيين هذه المجلس من قبل اتحاد المحاسبين الدوليين ويهتم هذا المجلس بالإضافة إلى عملية إصدار للمعايير بالحرص على توصيل الفهم الصحيح لهذه الأخيرة إلى مؤسسات القطاع الحكومي (الجعرات، 2014، صفحة 16).
وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما وضحه الاتحاد الدولي للمحاسبين في "خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية، وبالتالي الارتقاء بجودة واتساق إعداد التقارير المالية في العالم" (القانونيين 1، 2010، صفحة 4).

2.3.2. إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بإصدار معايير وفق أساسين الاستحقاق المحاسبي والأساس النقدي. وتستند معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في حين يختص الأساس النقدي بالإفصاحات المختلفة لمؤسسات القطاع العام ومتطلبات إعداد التقارير المالية لوحدات القطاع العام التي تتبنى هذا الأساس.

وإصدار معايير محاسبة دولية للقطاع العام يحقق ما حققه إصدار معايير المحاسبة الدولية للنظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع الحكومي الذي يختلف من حيث الخصائص عن القطاع الاقتصادي الهادف لتحقيق الأرباح و من هذا المنطلق قام مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام بإصدار المعايير والتي تتكون في مجملها من 41 معيار كإجمالي منها 31 وفقا لأساس الاستحقاق وبالباقي بالنسبة للأساس النقدي و هذا الأخير تم تقسيمه إلى جزئين جزء إلزامي يتضمن شروط الواجب توفرها في عمليات الإفصاح عن البيانات المالية وآخر اختياري يشمل الإفصاحات غير الإلزامية مثل السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية للمعلومات المالية للمنشآت القطاع العام (شلال، 2014، الصفحات 89، 82، 59).

4.2. مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر كمنطلق لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

1.4.2. واقع وآفاق إصلاح نظام المحاسبة الحكومية للقطاع العام في الجزائر:

إن اعتماد الدول لنظام المحاسبة الحكومي التقليدي قد يكون من بين أهم النقاط التي قد تقف عائقا أمام الحكومات التي هي بصدد تبني معايير محاسبة دولية في القطاع العام، حيث أن تطبيق هذه المعايير من قبل الحكومات والدول يتطلب جهود وعمليات إصلاح كبيرة على مستوى مختلف الأصعدة، و هذه الجهود

الكبيرة التي يجب بذلها في هذا الصدد تبدأ أولاً بمحاولة تعديل وإصلاح النظام الحكومي السائد في الدولة المعنية بتبني المعايير، وهذا الإصلاح يشمل ما له علاقة بالجانب المعلوماتي المستخدم (أنظمة المعلومات) أو ما تعلق بالجانب التكويني للعمال والقائمين على الأعمال في هذه المنشآت، ضف إلى هذين العنصرين ضرورة توفر مناخ وبيئة ملائمة تسمح بالتطبيق الجيد والسليم لهذه المعايير الدولية (الجعرات، 2014، صفحة 29).

والجزائر من جهتها وخاصة في فترة ما بعد الاستقلال بدأت في المضي قدماً نحو إصلاح نظام المحاسبة الحكومي الذي كان سائداً قبل الاستقلال والذي كان خاضعاً للنظام الفرنسي، فبدأت أولاً بإصدار مجموعة من النصوص التنظيمية لتحل محل النصوص التي كانت مطبقة في فترة ما قبل الاستقلال ولعل أهم النصوص التي تم تبنيها كان هو المرسوم رقم 65-259 الصادر في سنة 1965 والمتضمن نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة كذلك إلى إصدار مجموعة من النصوص و التعليمات التشريعية و التي لها علاقة بتنظيم العمل المحاسبي في المؤسسات الحكومية و حتى حقبة طويلة من الزمن لم تصل الجزائر إلى تبني قوانين تحكم المحاسبة الحكومية حتى جاء إصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 لينظم خصوصيات و إجراءات التسيير الخاصة بالمحاسبة في المنشآت الحكومية (السعيد، 2014، الصفحات 23، 24)، و أتبع هذا القانون بعد ذلك مجموعة من النصوص التشريعية من طرف وزارة المالية نذكر أهمها كما يلي (شلال، 2014، صفحة 98):

- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 الصادر في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين في القطاع العام.
 - المرسوم التنفيذي رقم 312/91 الصادر في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد مسؤوليات المحاسب في القطاع العام.
 - المرسوم التنفيذي رقم 313/91 الصادر في 07/09/1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
 - المرسوم التنفيذي رقم 314/91 الصادر في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.
- وبالإضافة إلى هذه المراسيم التنظيمية لنظام المحاسبة العمومية نجد كذلك التعليمات رقم 78 الصادرة في 17 أوت 1991 المتعلقة بكيفيات التسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة وفق مبدأ القيد المزدوج حيث أصبحت العمليات في هذا النظام الحكومي لها طابع محاسبي يشمل جانبين دائن ومدين وهو ما يسهل

عمليات الرقابة والتدقيق للعمليات المالية والمحاسبية ضمن متطلبات هذا النظام المحاسبي الحكومي (السعيد، 2014، صفحة 24).

و بعد كل الجهودات و الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية و نظرا لتوسع حجم النشاط الحكومي و تطوره و تطور الدولي الذي شهده الدول المتقدمة في العالم ضمن نطاق المحاسبة في القطاع العام أصبح من الضروري الاستمرار في عملية الإصلاح و التطوير لهذه القطاع و بالفعل قامت الجزائر بالمباشرة في صياغة مشروع لإصلاح نظام المحاسبة العمومية تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية وبالنيابة عن وزارة المالية وبالاستعانة بخبراء وطنيين و دوليين و كان الهدف الأساسي من وراء هذا المشروع هو إعداد مخطط محاسبي جديد وفقا لمعايير دولية ينظم العمل المحاسبي و المالي لمنشآت القطاع العام (شلال، 2014، صفحة 99) و هذا يشبه ما تم القيام به لما تبنت الدولة الجزائرية نظام محاسبي جديد ينظم العمل المحاسبي لمؤسسات القطاع الخاص بتبنيها لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

2.4.2. محتوى وإستراتيجية مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

تكملة لما قامت به الجزائر من إصلاحات لنظامها المحاسبي الخاص بالقطاع الحكومي وفق ما تم ذكره سابقا من إصدار للنصوص و التعليمات التنظيمية. قامت الجزائر كذلك بالاستمرار في تطوير لهذا النظام سعيا منها حتى يتطابق و يندمج مع الأنظمة الحكومية العالمية بصياغة مشروع نحو الوصول لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و كان ذلك سنة 2014 وتضمن هذا المشروع إعداد مخطط محاسبي وطني للدولة في القطاع العمومي يقوم على أسس و معايير عالمية (خييطي خضير و مونه يونس، 2016، صفحة 106) وصولا فيما بعد إلى تبني المعايير الدولية و التي تعتبر الهدف الأساسي و المحوري لهذه الإصلاحات كلها التي قامت بها الجزائر في هذا القطاع المحاسبي الحكومي.

وفي إطار هذا المشروع الجديد الذي قامت الجزائر بصياغته تعمل الجزائر بالدرجة الأولى أن تركز فقط على المعايير التي تناسب البيئة السائدة في الدولة حيث هناك معايير يمكن تطبيقها في بيئة الأعمال الحكومية الجزائرية والعكس صحيح لذلك مشروع إصلاح نظام المحاسبة الحكومية في الجزائر احتوى 17 معيارا فقط من أصل 41 معيار من المعايير الدولي في القطاع العام وتم صياغته اعتمادا على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حيث تم تعديلها بما يتطابق وبيئة الأعمال الجزائرية (قاضي فاطمة الزهراء و طويلب محمد، 2020، صفحة 489)

والجدول التالي يوضح محتوى مشروع معايير المحاسبة في القطاع العام للجزائر والصادر عن وزارة المالية في سنة 2014: الجدول 1: مضمون مشروع معايير المحاسبة للدولة في الجزائر

مشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
اسم المعيار	رقم المعيار
عرض القوائم المالية	01
قائمة التدفقات النقدية	02
الإيراد من المعاملات غير التبادلية	03
الأعباء	04
مكونات خزينة الدولة	05
الديون والأدوات المالية لأجل	06
الاستثمارات في المنشآت الزميلة	07
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	08
الأصول الثابتة الملموسة	09
الأصول غير الملموسة	10
المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	11
الإيرادات من المعاملات التبادلية	12
المخزون	13
عقود الإيجار	14
انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	15
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	16
الحقوق على الأصول المتداولة	17

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (قاضي فاطمة الزهراء و طويلب محمد، 2020، صفحة 492)

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن المعايير التي تضمنها مشروع معايير المحاسبة الذي تبنته الجزائر تختلف من حيث التقييم عن المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، وهذا الاختلاف من حيث أرقام المعايير قد يتبعه اختلافات وفروقات كذلك في مضمون بعض المعايير خاصة وأنا قد بينا سابقا أن الجزائر قامت بمجموعة من التعديلات على المعايير الدولية بما يتناسب مع البيئة الجزائرية.

3. المحور الثاني: دراسة مقارنة بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم IPSAS17 مع ما تضمنه مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر:

سنقوم من خلال هذا المحور بمقارنة محتوى مشروع معيار المحاسبة للدولة الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك كالآتي:

1.3. المقارنة من حيث الهدف ونطاق التطبيق:

سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث الهدف ونطاق التطبيق من خلال الآتي:

الجدول 2: المقارنة من حيث الهدف ونطاق التطبيق

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
<ul style="list-style-type: none"> ● الهدف من المعيار: الغرض من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والألات والمعدات. الأسئلة الأساسية المتعلقة بالاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة هي تلك المتعلقة بتاريخ الاعتراف بالأصول، وتحديد قيمتها الدفترية وكذلك الاعتراف برسوم الإهلاك المقابلة. ● نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على المحاسبة عن الممتلكات والألات والمعدات، باستثناء: - عندما يتم تطبيق معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعيار محاسبة دولة آخر. - في حالة الأصول التاريخية. ومع ذلك، فإن الإفصاحات المطلوبة تنطبق على الأصول التاريخية التي تم الاعتراف بها. وينطبق هذا المعيار على الممتلكات والألات والمعدات بما في ذلك: - المعدات العسكرية المتخصصة. - أصول البنية التحتية. في حين لا ينطبق هذا المعيار على: - الغابات والموارد الطبيعية المتجددة الأخرى. - حقوق التنقيب عن المعادن والنفط والغاز الطبيعي وغيرها من الموارد غير المتجددة المماثلة. 	<ul style="list-style-type: none"> ● الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات، وتمثل هذه المعالجات المحاسبية بشكل أساسي في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة الواجب الاعتراف بها. ● نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات باستثناء: - عندما يتم اعتماد معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعيار محاسبي دولي آخر. - في حالة الأصول الموروثة، إلا أن هناك فقرات في هذا المعيار تتضمن متطلبات الاعتراف والإفصاح التي تطبق على الأصول الموروثة. وكذلك ينطبق هذا المعيار أيضاً على الممتلكات والمصانع والمعدات بما في ذلك: - معدات الجيش المختصة. - أصول البنية التحتية. في حين لا ينطبق المعيار على: - الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي. - حقوق الانتفاع بالمعادن واحتياطيات المعادن والموارد غير المتجددة المتشابهة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه لا توجد أي فروقات أساسية بين المعيارين من حيث الهدف ونطاق التطبيق ما عدا بعض الفروق التي لها علاقة بالمصطلحات المستخدمة وكذلك طريقة الصياغة.

2.3. المقارنة من حيث التعريفات المستخدمة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث التعريفات المستخدمة من خلال الآتي:

الجدول 3: المقارنة من حيث التعريفات المستخدمة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
<ul style="list-style-type: none"> ● فئة الأصول الثابتة الملموسة: هي مجموعة الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهة، والتي تظهر في البيانات المالية كبنود فردي. ● التكلفة: هي مبلغ النقد أو ما في حكمه المدفوع أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يُمنح لشراء أصل في وقت اقتنائه أو إنشائه. ● الاستهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك لأصل على مدى عمره الإنتاجي. ● المبلغ القابل للاستهلاك: هو تكلفة الأصل، أو أي مبلغ آخر يحل محل التكلفة في البيانات المالية، ناقصاً قيمته المتبقية. ● القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن بموجبه مبادلة أصل، أو تسديد التزام، بين أطراف على دراية وراغبة تعمل بموجب شروط تجارية. ● الأصول الثابتة الملموسة: هي الأصول الملموسة التي يتم الاحتفاظ بها إما للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو للإيجار لأطراف ثالثة، أو لأغراض إدارية. 	<ul style="list-style-type: none"> ● المبلغ المسجل: هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم الاستهلاك متراكم وخسائر الانخفاض في القيمة. ● فئة من الممتلكات والمصانع والمعدات: هي مجموع الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة في عمليات المنشأة. ● المبلغ القابل للاستهلاك: هو تكلفة الأصل الظاهرة في البيانات المالية ناقص قيمته المتبقية. ● الاستهلاك: هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل على مدى عمره الإنتاجي. ● القيمة الخاصة بمنشأة معينة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوؤها من الاستخدام المستمر للأصل في نهاية عمره الإنتاجي. ● الممتلكات والمصانع والمعدات: هي الأصول الملموسة التي: <ul style="list-style-type: none"> - تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع أو لخدمات وغيرها. - يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة تشغيلية واحدة.

<ul style="list-style-type: none"> ● المبلغ القابل للاسترداد: صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أقل. ● مبلغ الخدمة القابل للاسترداد: هو القيمة العادلة الأعلى للأصل غير المولد للنقد مطروحا منها تكاليف البيع وقيمة استخدامه. ● القيمة المتبقية للأصل: هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حاليا من التصرف بالأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف. العمر الإنتاجي: يشمل: <ul style="list-style-type: none"> - الفترة التي تتوقع الدولة خلالها استخدام الأصل. - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقعة من استخدام الأصل. - الفترة التي يتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل المنشأة. - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل. 	<ul style="list-style-type: none"> - يتوقع استخدامها في أكثر من سنة مالية واحدة. ● القيمة المتبقية: هي صافي المبلغ الذي تتوقع الحكومة الحصول عليه للأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم تكاليف الخروج المتوقعة. ● العمر الإنتاجي: ويشمل: <ul style="list-style-type: none"> - الفترة التي تتوقع الدولة خلالها استخدام الأصل. - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقعة من استخدام الأصل.
--	--

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن الفروقات بين المعيار الدولي IPSAS 17 ومشروع معيار المحاسبة للقطاع العام في الجزائر أن التعاريف المستخدمة في المعيار الدولي IPSAS 17 بلغت 10 تعاريف، أما في مشروع معيار المحاسبة في الجزائر فقد تم عرض 8 تعاريف، لكن وبالمقارنة مع ما جاء في مضمون أغلب التعاريف لا نجد أي فروقات أساسية معتبرة باستثناء تلك المتعلقة باختلاف بعض المصطلحات المستخدمة في العرض وكذلك بعض الفروق في طريقة الصياغة.

3.3 المقارنة من حيث الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي

للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة من خلال الآتي:

الجدول 4: المقارنة من حيث الاعتراف بالأصول الثابتة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
<ul style="list-style-type: none"> ● يجب الاعتراف بأصل الممتلكات والألات والمعدات كأصل عندما: 	<ul style="list-style-type: none"> ● يجب الاعتراف ببند من الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل:

<p>يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة مرتبطة بالأصل إلى الدولة.</p> <p>يمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة لذلك الأصل بشكل موثوق.</p> <p>عادة ما يتم تسجيل معظم قطع الغيار ومعدات الصيانة في المخزون ويتم احتسابها كمصروفات عند استخدامها. ومع ذلك، تشكل قطع الغيار الرئيسية ومخزون قطع الغيار أصولاً ثابتة ملموسة إذا كانت الدولة تعزّم استخدامها على مدار أكثر من سنة مالية واحدة. وبالمثل، إذا كان من الممكن استخدام قطع الغيار والصيانة فقط مع أصل رأسمالي ملموس وكان من المتوقع أن يكون استخدامها غير منتظم، يتم الاعتراف بها كأصول رأسمالية ملموسة ويتم استهلاكها على مدى فترة. لا يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل ذي الصلة.</p> <p>تستوفي المعدات العسكرية المتخصصة بشكل عام تعريف الأصول الثابتة الملموسة، ويجب الاعتراف بها كأصول بموجب هذا المعيار.</p>	<p>إذا كان من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدمتية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة.</p> <p>إذا كان من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل بموثوقية.</p> <p>يتم عادة تسجيل قطع الغيار ومعدات التخديم كمخزون ويتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة على أنها بنود مستهلكة، إلا أن قطع الغيار الرئيسية تعد من الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال أكثر من سنة، وفي نفس الوقت إذا كان يمكن استخدامها فيما يتعلق بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فإنه تتم محاسبتها كممتلكات ومصانع ومعدات.</p> <p>تندرج المعدات العسكرية المتخصصة في العادة ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات لذلك يجب الاعتراف بها على أنها أصل وفقاً للمعيار.</p>
---	--

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه لا توجد أي فروقات بين المعيارين من حيث الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة باستثناء فقط الفروقات في المصطلحات المستخدمة وكذلك طريقة الصياغة ما عدا ذلك كل العناصر الواردة في المعيارين متشابهة فيما بينها.

4.3. المقارنة من حيث القياس للأصول الثابتة الملموسة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث القياس للأصول الثابتة الملموسة من خلال الآتي:

الجدول 5: المقارنة من حيث القياس للأصول الثابتة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
---	--

<ul style="list-style-type: none"> - يجب قياس الأصل الثابت الملموس الذي يستوفي شروط الاعتراف به كأصل مبدئيًا بالتكلفة. - إذا تم اقتناء الأصل بسعر صفر أو بتكلفة رمزية، يتم قياسه بقيمته العادلة في تاريخ شرائه. ● مكونات التكلفة: تتكون تكلفة الأصل الرأسمالي الملموس من: - سعر شرائه، بما في ذلك الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترداد. - جميع التكاليف المنسوبة مباشرة التي يتم تكبدها لوضع الأصل في حالة تشغيل لغرض الخدمة. الاستخدام المقصود - يتم خصم جميع الخصومات والخصومات التجارية في حساب سعر الشراء. ومن الأمثلة للتكاليف المنسوبة مباشرة للأصل: - تكلفة تجهيز الموقع. - رسوم التسليم والتسليم الأولي؛ - تكاليف التركيب. - الرسوم المهنية مثل المهندسين المعماريين والمهندسين - التكلفة المقدرة لتفكيك الأصل وتحديد الموقع. - لا تعتبر التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى أحد مكونات تكلفة الممتلكات والآلات والمعدات، إلا إذا كان من الممكن أن تُعزى على وجه التحديد إلى اقتناء الأصل أو إلى تشغيل الأصل. وبالمثل، فإن تكاليف بدء التشغيل وما شابه ذلك ليست جزءًا من تكلفة الأصل، ما لم تكن ضرورية لإدخال الأصل في نظام العمل. ● فيما يخص تبادل الأصول الثابتة يمكن اقتناء الأصل الثابت الملموس عن طريق التبادل الكلي أو الجزئي مع أصل ثابت ملموس آخر غير متماثل أو أصل آخر، ويتم قياس تكلفة مثل هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم، والتي 	<ul style="list-style-type: none"> - يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئيًا على أساس التكلفة. - الاعتراف الأولي للأصل والذي تم الحصول عليه بدون مقابل أو لقاء تكلفة إسمية، يكون على أساس قيمته العادلة. ● مكونات التكلفة: تتكون تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات من: - سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والخصم. - تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزا للاستخدام المقصود كما قررت الإدارة. - التقدير الأولي لتكاليف التفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه. ومن أمثلة التكاليف المباشرة للأصل: - تكلفة منافع الموظفين. - تكلفة إعداد الموقع. - تكلفة الاستلام والمناولة الأولية. - تكاليف تحميل التركيب. - تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح ومن أمثلة التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات: - تكاليف افتتاح مرافق جديدة. - تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة. - تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين. - تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.
---	--

<p>تبادل القيمة العادلة للأصل المتبادل، معدلة بمقدار النقد أو النقد المعادل المحول.</p> <p>ويجب إضافة المصروفات اللاحقة المتعلقة بأصل الثابت الملموس إلى قيمته الدفترية عندما يكون من المحتمل على مدار عمره الإنتاجي زيادة منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة أكبر أو تحسين حالة الأصل بما يتجاوز مستوى أدائه المعهود ويجب الاعتراف بجميع المصاريف اللاحقة الأخرى كمصروفات في السنة التي تم تكبدها فيها.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • فيما يخص حالات تبادل الأصول الثابتة يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويتم قياس البند المشتري بالقيمة العادلة وإذا لم يتم قياسه بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها. • لم يتم التطرق إلى المصروفات اللاحقة المتعلقة بالأصل الثابت.
---	--

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه لا توجد أي فروقات بين المعيارين من حيث عمليات القياس الأولى للأصول الثابتة الملموسة بل هناك تشابه كبير في جميع العناصر المذكورة في المعيارين باستثناء فقط تلك الفروقات المتعلقة بالمصطلحات المستخدمة وكذلك طريقة الصياغة مع بعض الإضافات في مشروع معيار المحاسبة للقطاع العام في الجزائر فيما يخص عنصر المصاريف اللاحقة المرتبطة بالأصل الثابت الملموس وكيفية الاعتراف بها.

5.3. المقارنة من حيث إعادة تقييم الأصول الثابتة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث إعادة تقييم الأصول الثابتة من خلال الآتي:

الجدول 6: المقارنة من حيث إعادة تقييم الأصول الثابتة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
<p>للمؤسسة أن تختار بين نموذجين لإعادة التقييم:</p> <ul style="list-style-type: none"> • نموذج التكلفة: <p>بعد الاعتراف المبدئي بالأصل الثابت الملموس كأصل، يجب تسجيله على أساس تكلفته ناقصاً الاستهلاك المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة.</p> <ul style="list-style-type: none"> • نموذج إعادة التقييم: 	<p>للمؤسسة أن تختار بين نموذجين لإعادة التقييم:</p> <ul style="list-style-type: none"> • نموذج التكلفة: <p>بعد الاعتراف ببند الأصول الثابتة على أنها أصل يتم تسجيله بسعر التكلفة مطروحا منه مجموع الاستهلاك المتراكم ومجموع الخسائر المتراكمة لانخفاض القيمة.</p> <ul style="list-style-type: none"> • نموذج إعادة التقييم:

<p>- بعد الاعتراف الأولي بالأصل الثابت الملموس كأصل، يجب الاعتراف به بالمبلغ المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم، ناقصاً الاستهلاك اللاحق المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة اللاحقة.</p> <p>- القيمة العادلة للممتلكات والمنشآت والمعدات هي عادة قيمتها السوقية المحددة بالتقدير.</p> <p>- عندما تزداد القيمة الدفترية لفئة من فئات الأصول نتيجة لإعادة التقييم، ينبغي تقييد الزيادة مباشرة تحت بند فائض إعادة التقييم.</p> <p>- يجب الاعتراف بإعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إلى الحد الذي يعوض فيه إعادة تقييم سلبية لنفس فئة الأصول المعترف بها سابقاً كمصروفات.</p> <p>- عندما تنخفض القيمة الدفترية لفئة من الأصول نتيجة لإعادة التقييم، يجب الاعتراف بالنقص مباشرة كمصرف.</p>	<p>- بعد الاعتراف الأولي بالأصل يجب أن يظهر بند الأصول الثابتة بمبلغ إعادة التقييم والتي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة في انخفاض القيمة</p> <p>- القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة في الغالب هي قيمتها السوقية التي يتم تحديدها حسب التقدير.</p> <p>- عندما تزداد القيمة الدفترية لفئة الأصول نتيجة لإعادة التقييم، يجب أن تضاف الزيادة إلى فائض إعادة التقييم، كما يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم في الفائض أو العجز في حدود ما ينعكس فيه انخفاض إعادة التقييم المعترف به سابقا لنفس فئة الأصول.</p> <p>- في حال تخفيض المبلغ المسجل لصف من الأصول نتيجة للقيام بإعادة التقييم، فإنه ينبغي الاعتراف بالتخفيض في الفائض أو العجز، ومع ذلك فإنه ينبغي أيضا تقييد التخفيض مباشرة كمدين في فائض إعادة التقييم إلى حد أي رصيد دائن قائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الصنف من الأصول.</p>
--	--

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك فرق يتمثل في عمليات إعادة التقييم للأصول الثابتة حيث أن المعيار الدولي IPSAS 17 نص على أنه عندما تزداد أو تنخفض القيمة الدفترية لفئة الأصول نتيجة لإعادة التقييم يجب أن تضاف الزيادة أو الانخفاض إلى فائض أو عجز إعادة التقييم، كما يجب الاعتراف بزيادة أو تخفيض إعادة التقييم في الفائض أو العجز في حدود ما ينعكس فيه انخفاض أو زيادة إعادة التقييم المعترف به سابقا لنفس فئة الأصول، أما مشروع معيار المحاسبة للقطاع العام في الجزائر فنص على أنه عندما تزداد أو تنخفض القيمة الدفترية لفئة من فئات الأصول نتيجة لإعادة التقييم، ينبغي تقييد الزيادة أو الانخفاض مباشرة تحت بند فائض أو عجز إعادة التقييم. كما يجب الاعتراف بإعادة التقييم الإيجابية كإيرادات ويجب الاعتراف بالنقص مباشرة كمصروفات وذلك خلاف للمعيار الدولي الذي كان أوضح في هذه النقطة.

6.3. المقارنة من حيث استهلاك الأصول الثابتة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث استهلاك الأصول الثابتة من خلال الآتي:

الجدول 7: المقارنة من حيث استهلاك الأصول الثابتة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
<ul style="list-style-type: none"> - لم يتم التطرق في مشروع المعيار إلى عنصر توزيع المنشأة للمبلغ المعترف به للأصل إلى أجزاء واستهلاك كل جزء بشكل منفصل. - يجب الاعتراف برسوم الإهلاك لكل سنة مالية كمصروف. ● المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك: - يجب توزيع المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الثابت الملموس بشكل منتظم على مدى عمره الإنتاجي. - يجب مراجعة العمر الإنتاجي لأي بند من بنود الأصول الثابتة الملموسة بشكل دوري. - يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بعد خصم القيمة المتبقية للأصل. - لم يتم ذكر في مشروع المعيار حالة ارتفاع القيمة المتبقية للأصل على مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل له واعتماد حالة تكلفة الاستهلاك صفر. ● طريقة الاستهلاك: - يمكن استخدام طرق مختلفة للإهلاك لتوزيع المبلغ القابل للإهلاك بشكل منهجي على مدى عمره الإنتاجي وتشمل هذه الطرق: - طريقة الإهلاك الخطي - طريقة النمط المتراجع - طريقة وحدات الإنتاج 	<ul style="list-style-type: none"> - تخصص المنشأة المبلغ المعترف به بشكل أولي للأصل إلى أجزاء الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. - يتم عادة الاعتراف بتكلفة الاستهلاك لكل فترة في الفائض أو العجز. ● المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك: - يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. - يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في تاريخ التقرير السنوي. - يتم تحديد المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل بعد اقتطاع قيمته المتبقية. - قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل له إذا حدث ذلك تكون تكلفة الاستهلاك صفر حتى تنخفض لاحقا قيمته المتبقية إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل. ● طريقة الاستهلاك: - يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي وتشمل هذه الطرق: - طريقة القسط الثابت - طريقة الرصيد المتناقص - طريقة وحدات الإنتاج.

ويتم اختيار الطريقة التي تعكس نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل.	ويتم اختيار الوضع المستخدم للأصل على أساس ملف المنفعة الاقتصادية وإمكانية الخدمة.
--	---

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك فرق يتمثل في عمليات الاستهلاك للأصول الثابتة أن المعيار الدولي IPSAS 17 نص على أنه يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في تاريخ التقرير السنوي، أما مشروع معيار المحاسبة للقطاع العام في الجزائر فلم يربط مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل بتاريخ التقرير السنوي وإنما نص على أن يتم مراجعة العمر الإنتاجي لأي بند من بنود الأصول الثابتة بشكل دوري، أيضا هناك فرق آخر فيما يخص الاعتراف بتكلفة الاستهلاك لكل فترة حيث نص المعيار الدولي IPSAS 17 على أنه يتم الاعتراف بتكلفة الاستهلاك لكل فترة في الفائض أو العجز، بينما مشروع معيار المحاسبة للقطاع العام في الجزائر فكان أوضح حيث نص على الاعتراف برسوم الإهلاك لكل سنة مالية مباشرة كمصروف وهو ما يوافق الطبيعة المعروفة لعنصر الاستهلاك والمتمثلة في كونه عبارة عن مصروف.

7.3. المقارنة من حيث انخفاض القيمة للأصول الثابتة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة

في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث انخفاض القيمة للأصول الثابتة من خلال الآتي:

الجدول 8: المقارنة من حيث انخفاض القيمة للأصول الثابتة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
لتحديد ما إذا كان أحد بنود الأصول الثابتة الملموسة قد اضمحلت قيمته، تطبق الدولة المعيار 15 "انخفاض قيمة الأصول غير المنتجة للنقد" ويوضح هذا المعيار كيفية قيام الحكومة بمراجعة القيمة الدفترية لأصولها، وكذلك الحالات التي تعترف أو تعكس فيها خسارة انخفاض القيمة.	لتحديد ما إذا انخفضت قيمة أي بند من بنود الأصول الثابتة تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 21 "انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد" ويفسر ذلك المعيار كيفية قيام المنشأة بمراجعة المبلغ المسجل لأصولها ومتى تقوم بالاعتراف أو إلغاء الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه لا توجد أي فروقات أساسية بين المعيارين من حيث ما يتعلق بانخفاض القيمة حيث أن كل من المعيارين يخضع فيما يخص عنصر انخفاض القيمة إلى معيار انخفاض القيمة للأصول الغير مولدة للنقد سواء تعلق الأمر بالمعيار الدولي أو المعيار الذي جاء به المشروع الجزائري.

8.3. المقارنة من حيث إلغاء الاعتراف بالأصول الثابتة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث إلغاء الاعتراف بالأصول الثابتة من خلال الآتي:

الجدول 9: المقارنة من حيث إلغاء الاعتراف بالأصول الثابتة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
يجب حذف الأصل الثابت الملموس من بيان المركز المالي عندما: - يتم التخلص منه. أو - عندما يكون الأصل غير صالح للاستخدام بشكل دائم ولم تعد الدولة تتوقع منافع اقتصادية مستقبلية أو محتملة منه. - يجب تحديد الأرباح أو الخسائر من استبعاد أو التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة الملموسة بالفرق بين صافي الدخل من البيع والقيمة الدفترية للأصل، ولأغراض الإدراج في البيانات المالية، ينبغي إدراج الفائض أو العجز في الأداء المالي كبنود الإيرادات أو المصروفات حسب الاقتضاء.	يتم إلغاء الاعتراف بالبلغ المسجل لأي بند من بنود الأصول الثابتة: - عند التصرف به أي التخلص منه - أو عندما لا يتم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من استخدامه أو التصرف به. - ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف بالأصول الثابتة في الفائض أو العجز عندما يتم الاعتراف بالبند ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك فرق يتمثل في عمليات إلغاء الاعتراف بالأصول الثابتة أن المعيار الدولي 17 IPSAS نص على أنه ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف بالأصول الثابتة في الفائض أو العجز عندما يتم الاعتراف بالبند و لا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات، أما مشروع معيار المحاسبة للقطاع العام في الجزائر فنص على أنه ولأغراض الإدراج في البيانات المالية يجب تحديد الأرباح أو الخسائر من التخلص من بند معين من بنود الأصول الثابتة الملموسة بالفرق بين صافي الدخل من البيع والقيمة الدفترية للأصل و ينبغي إدراج الفائض أو العجز في بيان الأداء المالي كإيرادات أو المصروفات حسب الاقتضاء.

9.3. المقارنة من حيث الإفصاح عن الأصول الثابتة: سنقوم بمقارنة مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بالأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية من حيث الإفصاح عن الأصول الثابتة من خلال الآتي:

الجدول 10: المقارنة من حيث الإفصاح عن الأصول الثابتة

مشروع معيار المحاسبة في القطاع العام رقم 09	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17
<ul style="list-style-type: none"> • يجب أن تبين البيانات المالية بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول الثابتة الملموسة ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> - اتفاقيات التقييم المستخدمة. - طرق الإهلاك المستخدمة. - الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة. - إجمالي القيمة الدفترية والاستهلاك المتراكم (مقترناً بخسائر اضمحلال القيمة المتراكمة) في افتتاح واختتام السنة المالية. - تسوية بين القيم الدفترية في بداية ونهاية السنة المالية مظهرها مجموع التغيرات المختلفة. 	<ul style="list-style-type: none"> • يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الأصول الثابتة عما يلي: <ul style="list-style-type: none"> - أسس القياس المستخدمة. - طرق الاستهلاك المستخدمة. - الحياة الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة. - إجمالي المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها. - التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهرها مجموع التغيرات المختلفة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه لا توجد أي فروقات أساسية بين المعيارين من حيث الإفصاح عن الأصول الثابتة ما عدا تلك التي لها علاقة بالمصطلحات المستخدمة وكذلك طريقة الصياغة.

4. خاتمة:

حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة إجراء مقارنة بين مشروع المعيار المحاسبي للدولة في الجزائر الخاص بمعيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة مع نظيره في إطار معايير القطاع العام الدولية. وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS هي مجموعة معايير تهدف إلى تحقيق الشفافية والمصدقية للمعلومات والبيانات المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام.

- تطبيق هذه المعايير من قبل الحكومات والدول يتطلب عمليات إصلاح كبيرة على مستوى مختلف الأصعدة خاصة ما له علاقة بنظام المعلومات المحاسبي المستخدم مع ضرورة توفر بيئة ملائمة تسمح بتطبيق هذه المعايير الدولية.
- في إطار عمليات الإصلاح الدولية لنظام المحاسبة العمومية، قامت الجزائر من جهتها بعدة إصلاحات جوهرية أهمها صياغة مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في سنة 2014، حيث أصدرت من خلاله عن 17 معيار محاسبي مستمد بشكل أساسي من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- من خلال المقارنة بين مضمون مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام الخاص بالأصول الثابتة الملموسة والمعايير الدولية نستنتج أنه لا توجد أي فروقات أساسية بين المعيارين من حيث كل الفقرات المعروضة باستثناء بعض الفروقات البسيطة في بعض الفقرات الثانوية وبعض الفروقات في الصياغة.
- يعتبر تطبيق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر فيما يتعلق بعناصر الأصول الثابتة مساهمة كبيرة فيما يخص رفع جودة البيانات المالية كونه يسمح بعمليات الإثبات والقياس والإفصاح لعناصر الأصول الثابتة والتي تعتبر من بين أهم عناصر البيانات المالية.
- المحاسبة في القطاع العام في الجزائر يجب أن تواصل الاعتماد والسير بالتوازي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS من أجل تحقيق التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية حيث وبالإضافة إلى المشروع المعتمد يجب الاستمرار في بذل المزيد من الجهود والإصلاحات مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات البيئة الجزائرية.

5. قائمة المراجع:

- أحمد يوسف السعيد. (2014). ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 05، العدد 02، ص 23-24.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2010). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين. (2010). دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. عمان، المملكة الأردنية الهاشمية. تم الاسترداد من

http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org_Publications/IASCA/IPSAS_brochure.pdf

- خالد الجعرات. (2014). تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، ص 16-29.

- خبيطي خضير، و مونه يونس. (2016). افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام *IPSAS* و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومي الجزائري. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 02، ص 106.
- زهير شلال. (2014). افاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.
- قاضي فاطمة الزهراء، و طويلب محمد. (2020). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية. مجلة معهد العلوم الإقتصادية، المجلد 23، العدد 01، ص 489-492.
- *Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'Etat, Alger : 2014 & IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, New York, USA, 2020.*