

متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق
دراسة حالة الجزائر

Requirement for application of international accounting standards in the public
sector(IPSAS)on an entitlement basis case study of algeria

بوكفوسة أمحمد¹

MHAMED.BOUKEFFOUSSA¹

جامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم-(الجزائر)¹

MHAMED.BOUKEFFOUSSA.ETU@UNIV-MOSTA.DZ

تاريخ النشر: 2022-9-21

تاريخ القبول: 2022-7-23

تاريخ الاستلام: 2022-5-03

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معالجة موضوع " متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق - دراسة ميدانية حالة الجزائر. من خلال إبراز مفهوم الإطار المفاهيمي لهذه المعايير ، ومدى توفر متطلبات البيئية لتطبيقها، التي تستوجب التحول من الاساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. وقد خلصت الدراسة، أن من أهم النتائج المتوصل إليها هو أن هناك توجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، الذي يحقق الإفصاح الكامل عن التزامات و حقوق الوحدات الحكومية.

كلمات مفتاحية: معايير، المحاسبة الدولية؛ القطاع العام؛ الأساس الاستحقاق.

تصنيفات JEL: E01 ; H61 ; H72 ; M41

Abstract:

The purpose of this study is to address the issue of requirements for the application of international public sector accounting standards (IPSAS) on the merits of Algeria field case by addressing the problem of research on: Highlighting the concept of the international public sector Accounting standards (IPSAS).

The study concluded that one of the most important findings was that there was a trend towards the application of IPSAS on an accrual basis, which would achieve full disclosure of government units' obligations and rights.

Keywords: standards, international accounting, public sector; merit basis.

JEL Classification: E01; H61 ; H72 ;M41

1-المقدمة:

لقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد الدولي، على إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه، وفي هذا الإطار بدأت العديد من الدول بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل عام ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل خاص، فالاندماج في البيئة المحاسبية الدولية، سيؤدي إلى ضغوط شديدة على مهنة المحاسبة، حيث لا بد أن يكون لهذه المهنة أصولها وقواعدها التي تشكل إطارا عاما يساعد على إعداد التقارير المالية، بناء على معايير محاسبة ذات جودة عالية وإضفاء مزيدا من الشفافية. إن النجاح النسبي للتوحيد المحاسبي للمنشآت الربحية، قاد إلى بواد خلق توافق في أدوات تسيير المال العام على مستوى الدولي فرضته أسباب عديدة نتيجة شح الموارد الداخلية للدول. ففي هذا الإطار ومع ظهور الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابع له الذي اعتبر النموذج الأكثر فعالية، نحو خلق توافق لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى الدولي.

لقد جاءت هذه الدراسة في مسعاها، لتوضيح كيفية التوجه نحو متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تعتمد في أساسها على أساس الاستحقاق المحاسبي، كونه يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل في جميع وحدات القطاع العام، من خلال زيادة الشفافية والمصادقية. وبناء على ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالي:

الإشكالية: ماهي متطلبات الواجب توفرها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق؟

وباعتبار إن موضوع البحث يعتمد على متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، فإن هذا الأخير يقودنا الى الأسئلة الفرعية التالية:

- لماذا التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

- ما هي المتطلبات البيئية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

الفرضيات: وللإجابة على هذه الإشكالية تمت صياغة الفرضيات الآتية :

1. تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية وتحسين إبلاغ المالي العمومي.

2. تعتبر متطلبات و العوامل المساعدة على إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أبرز وأهم التحديات التي تواجه تطبيقها.

3. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية العمومية. من خلال هذه الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الملائم

، الذي يعتمد على أعمال الفكر والاستناد إلى الخبرة والتجربة في تفسير الظواهر ومنطقية الأشياء بهدف إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والبيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك بتوزيع استبيانات على عينة من أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وقد قمنا بتقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاثة محاور هي :

المحور الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

المحور الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة وفق الاستحقاق المحاسبي.

المحور الثالث: دراسة حالة لعينة أعوان تنفيذ محاسبة الدولة.

الدراسات السابقة:

إن الاعتراف الدولي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في تزايد مستمر ، وهذا ما يفسره الإقبال الكبير على تطبيقها بسبب الامتيازات التي تتمتع بها. إن التوجه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق وتكييف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية مع متطلبات تطبيق هذه المعايير في القطاع العام ، من شأنه ضمان تقديم خدمات بكفاءة وفعالية علة مستوى القطاع العام ، وتحقيق الشفافية وتعزيز المساءلة العامة .

1- فقد بينت دراسة (الجزراوي وصالح 2012) بعنوان " معايير المحاسبة الحكومية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق" حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير النظام المحاسبي في العراق.

2- أما بخصوص دراسة (Mhaka , 2014) بعنوان "هل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وسيلة مضمونة لجودة التقارير المالية الحكومية ؟. تحليل مقارنة لهيئة التقرير على أساس المحاسبة النقدية والتقرير على أساس الاستحقاق في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل منفعة وتكاليف تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الزمبابوي، ومقارنة أساس المحاسبة النقدية المطبق في الحكومة الزمبابوية بأساس الإستحقاق المقترح في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام،

3- أما دراسة (Mussari , 2014) بعنوان " توحيد المحاسبة في القطاع العام في جميع أنحاء أوروبا " ، حيث هدفت الدراسة إلى تنسيق النظم المحاسبية في القطاع العام في أوروبا على افتراض أن التفوق لأساس الاستحقاق، وأن المعايير الأوروبية مستوحاة أصلا من المعايير الدولية

للقطاع العام بغرض التوحيد والتنسيق، مما لها تأثير قوي على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

4- أما بخصوص دراسة (نجاة، 2016، صفحات 164-191) بعنوان " تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية " حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي كأداة فعالة في تحقيق الكفاءة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية .

1. الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خاصيتها الأساسية الاعتراف بقواعد الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبة ، التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح ، " وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة. كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة لأداء مؤسسات القطاع العام ، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام (خالد، 2014، ص14). كما تكمن أهمية هذه المعايير في كونها تعمل على تحسين شفافية الميزانية العامة للدولة ودورها الكبير في الحد من الفساد المالي والإداري وهذا ما دفع العديد من الدول على اعتماد هذه المعايير لتحقيق هذه الغايات (IFAC, 2015)

1. المفاهيم حول المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

تكمن أهمية الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي العمومي ، في تحديد المفاهيم التي سيتم تطبيقها في مجال تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والوثائق المتمثلة في المبادئ والتوصيات الإرشادية في إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام .

2. مراحل تطور الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي العمومي : (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2012)

يعتبر الإطار المفاهيمي المرجع الأساسي والمرشد الذي يعتمد عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إعداد ووضع التقارير، كما خصص لتبيين أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية التي تحتوي عليها المعلومات المالية وعناصر القوائم المالية.

الجدول رقم (01) : مراحل تطور الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أوراق العمل	تاريخ الاختبار	نهاية فترة الاستشارة
ورقة التشاور: أهداف التقارير المالية، على مستوى التقارير المالية وتحديد الخصائص النوعية للمعلومات.	30 سبتمبر 2008	30 مارس 2009
ورقة التشاور: عناصر الاعتراف في القوائم المالية.	15 ديسمبر 2010	14 جوان 2011
ورقة التشاور: قياس الموجودات والمطلوبات في القوائم المالية.	15 ديسمبر 2010	14 جوان 2011
المسودة 1: دور ونطاق السلطة، أهداف الخصائص النوعية والإبلاغ عن الكيان.	15 ديسمبر 2010	14 جوان 2011
عرض المسودة: الخصائص الرئيسية للقطاع العام، والأثار المحتملة للتقارير المالية.	29 أبريل 2011	31 أوت 2011
ورقة التشاور: عرض الغرض العام من التقارير المالية.	29 جانفي 2012	31 ماي 2012
مسودة 2: عناصر الاعتراف في القوائم المالية.	07 نوفمبر 2012	30 أبريل 2013
مسودة 3: قياس الموجودات والمطلوبات في القوائم المالية.	07 نوفمبر 2012	30 أبريل 2013
المسودة 4: عرض الغرض العام من التقارير المالية.	17 أبريل 2013	15 أوت 2013

المصدر: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 2014

يوضح هذا الجدول مراحل إعداد الإطار المفاهيمي والتصوري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حسب فترات معينة من الزمن، والتي تحدد أهمية عمل المعايير في الإفصاح عن المعلومات المالية على مستوى النظام المالي للدولة، ويتضح تحديد هذه المفاهيم من خلال الأوراق التشاورية ومسودات العمل التي تضعها الهيئة الدولية لإعداد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSASB.

ويمكن القول أن الإطار التصوري والمفاهيمي لتطبيق المعايير الدولية، على مستوى الدولة يقوم على تحسين جودة ونوعية المعلومات، وتقريب تنظيم عمل المحاسبة العمومية من تلك التنظيم الموجود في المؤسسات الربحية وتمثل هذه الأهداف في ماي (Colibert, 2008, p10):

- تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مختلف دول العالم .
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة.
- الاعتماد على قوائم الأداء.

3. أهداف الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي العمومي :

- تقديم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند إعداد معايير جديدة في المستقبل وتحسين المعايير القائمة.

- مساعدة الهيئات الوطنية الواضحة للمعايير في تطوير معايير وطنية.
- مساعدة هيئات القطاع العام في تطبيق المعايير.
- مساعدة المدققين الخارجيين من إبداء رأيهم حول امتثال القوائم المالية للمعايير.
- مساعدة مستخدمي التقارير المالية من اتخاذ قرارات حول المعلومات المعدة وفق المعايير.

II. متطلبات تطبيق معايير المحاسبة وفق الاستحقاق المحاسبي:

هناك العديد من المتطلبات البيئية الداخلية والخارجية، التي تؤثر على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهناك العديد من التوبيخ للمتطلبات البيئية، سوف يتم النظر الى البيئة من المنظور الدولي وبالتالي يمكن تناول هذه المتطلبات المؤثرة كما يلي:

1. المتطلبات البيئية الداخلية:

1.1. النظام القانوني:

تعتبر المشاكل القانونية أهم عائق تعترض بعض الدول في التطبيق الكامل والفوري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فمعظم الدول شرعت قوانينها المختلفة بما فيها القوانين المتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية عبر تاريخ طويل، أو على الأقل شملت هذه القوانين مواد تتعارض في نصوصها مع معايير المحاسبة الدولية (أبو الخير، 2014، ص 65). فعمل سبيل المثال وجدت دراسة (Brusca&al, 2013)، من أسباب عدم فعالية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إسبانيا، أن نظام الحكم فيها مستند إلى القانون الخاص، وقد أثبتت تلك دراسات عديدة في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء منها (Salia&Atuilik, 2019) و (pastuszkova&Otrusinova, 2013) و (Ika&Widagdo, 2013)... الخ، وفي نفس الوقت أظهرت دراسة (Teruk&al, 2019) أتت عدد القوانين التي تحكم عملية الإفصاح في البلديات أو السلطات المحلية في ماليزيا جعلت هناك إنتهازية من قبل المسؤولين في الاختيار الانتهازي للقوانين واللوائح، التي تطبق عند الإفصاح المالي بما يحقق مصالحهم.

2.1. المتغيرات الثقافية:

في ظل الأهمية القصوى للمعايير المحاسبية بوصفها مرشحات للتطبيق، فإن إدراك متغيرات وأبعاد ثقافة المجتمع يعد من الأمور الضرورية عند وضع معايير المحاسبة. وقد أظهرت العديد من الدراسات أن هناك تناقض بين القيم المحاسبية والمجتمعية للكثير من دول العالم، والقيم المحاسبية والقيم المجتمعية التي تم على أساسها تطوير المعايير الدولية

(Agasisti&al, 2015), (Wyk, 2007), (Salia&Atuilik, 2019). وفي نفس الوقت أظهرت العديد من الدراسات في مختلف دول العالم أن العوامل الثقافية تقف عائق كبير أمام التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فقد أظهرت دراسة

(Oulasvirta,2014). أن العامل الأكثر أهمية في مقاومة جهود تبني IPSAS ، هو التقاليد المحاسبية الطويلة والمتطورة للقطاع العام في فنلندا، واتفقت مع النتائج دراسة في سريلانكا وغيرها من الدراسات، وبالتالي فلا بد من التبني المرحلي والتدريجي المدروس لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي يكون على سنوات حتى يتم تطوير التقاليد والنظم المحلية الوطنية لتناسبها.

3.1. العوامل السياسية:

مثل التغيرات في الاتجاهات السياسية كما هو الحال في مصر نتيجة خوصصة القطاع العام، وما يتطلبه من وجود لقواعد تقييم الشركات، وكذلك اختلاف النظم السياسية، يحدد إلى حد كبير هيكل لقطاع الاقتصادي للدولة ودور الحكومة في هذا القطاع والذي يؤثر على المعايير والممارسات المحاسبية السائدة (شعبان، 2017). فعلى سبيل المثال أثبتت العديد من الدراسات ومنها دراسة (Ika &Widagdo.2013). أن سيادة الديمقراطية تكون عامل حاسم في إصلاح النظام المالي في القطاع العام ومحاربة الفساد والمحسوبية. وفي نفس الوقت أظهرت دراسة (Lassou& al.2019). أن المحسوبية السياسية تؤثر في اختيار المسؤولين الحكوميين في الوظائف الفنية المحاسبية، كما تؤثر بشكل سلبي على كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في غانا والبنين.

4.1. العوامل التعليمية:

التعليم هو ركيزة النظام المحاسبي، وتعتمد الكفاءة المهنية للمحاسبين على مستوى التعليم، وبالتالي تنعكس الخصائص التعليمية للمجتمع على الممارسات المحاسبية السائدة (شعبان، 2017). فقرار تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب مستوى عالما لتعليم والكفاءة والخبرة للمحاسبين المؤهلين والمدربين تدريباً جيداً على معالجة بعض العمليات المالية المعقدة، فعلى سبيل المثال أثبتت كل الدراسات السابقة التي تناولها الباحثون باستثناء دراسة (Sour, 2017). التي تمت في USA ودراسة (Gafsi&Sellami,2017). أن أحد العوائق الرئيسية أمام تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو النقص في المهارات والخبرات البشرية لتطبيق المعايير.

5.1. الوضع الاقتصادي للدولة:

تعتبر الظروف الاقتصادية أحد المحددات الرئيسية لنمط الممارسات المحاسبية الحكومية في العصر الحديث، فكلما كانت الظروف الاقتصادية للدولة حرجة، كان ذلك عاملاً حاسماً في إجبار الدولة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الجهات المانحة

كشروط للحصول على المنح والقروض كما أظهرت دراسة (Gafsi&Sellami,2017). التي تمت على 110 دولة حول العالم، فضلا عن العديد من الدراسات التي أثبتت نفس النتائج ومنه (Mellemvik&Adhhikari,2010) و (idagdoW&lka,2013).

2.متطلبات البيئية الخارجية:

وتعرف بأنها مجموعة المؤثرات الخارجية بالنسبة لدول معينة، وتؤثر غالبا على النظام المحاسبي الحكومي بطريقة غير مباشرة مثل الاحتلال "النفوذ الاقتصادي والسياسي، المؤسسات الدولية" (العسيلي و الرفاعي،2003). ويمكن تناول هذه المجموعة بالتفصيل كمايلي:

1.1.النفوذ السياسي: لعبت الدول الاستعمارية دور أساسيا في التأثير على توجيه ونشأة النظم المحاسبية وطبيعة تطورها في الدول التي خضعت لسيطرتها العسكرية أو السياسية أو الاقتصادية، ومازال هذا النفوذ مستمرا على تلك الدول، لكن بدرجات متفاوتة (الجبري وعبدالمنعم،1999).فعلى سبيل المثال أظهرت دراسة (Lassou&al,2019).أنه لتزال القوى الاستعمارية السابقة، بريطاني أو فرنسا تؤثر على المحاسبة الحكومية في غانا والبنين من خلال الأنظمة النقدية، والمؤسسات المالية الدولية، والمستشارين السياسيين وجمعيات المحاسبة.

2.2.الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية:

تختلف طبيعة تأثير هذا النوع من المتغيرات الخارجية على الدول وفق المرحلة التي وصلت إليها الدول في تقدمها وتطورها الاقتصادي (الجبري وعبدالمنعم،1999). فمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لها عدد من الرعاة الرئيسيين مثلا لمنظمات الدولية والإقليمية وواضعي المعايير القياسية المالية، ومنظمات المحاسبة المهنية حول العالم (IFAC, 2018). وقد أظهرت العديد من الدراسات أن العامل الحاسم والأهم في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول العالم، هو الدور الذي يقوم به صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرها من المنظمات الدولية.

3.2.المعاهدات والتكتلات والاتفاقيات الإقليمية والدولية:

إن المعاهدات و التكتلات و الاتفاقيات الإقليمية و الدولية تلعب دورا هاما في توجيه وتنظيم متطلبات عمليتي القياس والعرض المحاسبي في مجال الأنشطة التي تغطيها تلك المعاهدات، كما تلعب التكتلات الاقتصادية والسياسية والإقليمية دورا أساسيا في مجال التخطيط والتوافق بين الممارسات المحاسبية في مختلف دول العالم (الجبري و عبدالمنعم،1999).

من خلال ما ذكر آنفا فإن المتطلبات البيئية سيكون لها تأثير كبير حول إمكانية نجاح الحلول المستوردة لإصلاح الأنظمة المالية في القطاع العام المعدة من قبل المؤسسات الدولية المتمثلة في IPSAS. خاصة الدول الناشئة والنامية.

3. معايير المحاسبة الدولية وفق الاستحقاق المحاسبي:

إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ،ستتيح للمسيرين من استخدام هذه المجموعة الجديدة من المعايير، كمساعدة لاتخاذ القرارات عن طريق التخفيف منها بمبادرات تقوم على الرغبة في تبرير الميزانيات بأي طريقة ، فبفضل أساس الاستحقاق يسمح من التحقق من النتيجة ومقارنتها بالسنوات السابقة ، فأساس الاستحقاق ، وخلافا للأساس النقدي ، يمكنه أن يحدد على مدى الطويل ، ما إذا كانت التدفقات الايجابية ستتمكن من تغطية التدفقات السلبية ، كما يأخذ بعين الاعتبار جميع التزامات الهيئة العمومية (Jacques colibert, 2010).

1.3. مفهوم الأساس المحاسبي Accounting basis définition :

يمكن تعريف الأساس المحاسبي على أنه طريقة القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات أو الموجودات والمطلوبات المتعلقة بها ، ووقت تسجيلها وإظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية وبالتحديد فإنها تتعلق بوقت القياس الذي يتم بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق .

1.1.3. أساس الاستحقاق "Accrual Basis"

يهتم هذا الأساس بإثبات العمليات المالية التي تخص السنة المالية بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي، وسواء تم ذلك الدفع أو القبض في السنة المالية التي حدثت بها أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، الأمر الذي يحقق الفروض المحاسبية الدورية، ويرسخ فكرة استقلال السنوات المالية عن بعضها البعض، يُعن بهذا الأساس أن تتضمن حسابات السنة المالية جميع الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المنشأة خلالها، دون اعتبار للتاريخ الذي حصلت أو دفعت به.

مميزاته:

- حسابات الاستحقاق تعطى تلقائيا قائمة صحيحة و واقعية وسليمة بالموجودات والالتزامات نتيجة معالجة كل من الإيرادات والنفقات ومقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال تحمل ما يخص السنة المالية ما يخصها.

- أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات لكل من الإيرادات والمصروفات من سنة مالية إلى أخرى أوفي الهيئات المتماثلة وعلى أساس ثابت ويحقق مبدأ الرقابة الشاملة عليها.
 - يؤدي إلى تحقيق رقابة أكثر فعالية على الإنفاق.
 - أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
 - يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية وما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على عدالة وصدق البيانات المالية.
 - يظهر نتيجة الأعمال بصورة صادقة و عادلة من خلال كافة الأصول الثابتة للحكومة و توزيع قيمتها على عمرها الإنتاجي أو على سنوات استخدامها وفق سياسات الحكومة.
- عيوبه:

- لا بد من إلحاق مدة إضافية بالسنة المالية، مما يؤدي إلى بقاء الحسابات فترة تطول إلى بضع شهور من جهة، وبقاء الحسابات مفتوحة لمدة طويلة ويؤخر إعلان نتيجة أعمال السنة المالية من جهة أخرى.
 - أساس الاستحقاق يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي في عمليات الجرد وتقييم الموجودات والتسويات، مما يؤدي إلى خلل بالبيانات المالية.
 - ارتفاع تكاليف التنفيذ حيث يحتاج إلى عدد أكبر من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة في مجال إدارة الحسابات ومسك الدفاتر.
 - يتعرض التقويم في بعض مخازن الحكومة لاستحالة تحميله بسبب تضخيم قيمة المصاريف المستحقة، وبالتالي زيادة قدرتها في السنة اللاحقة أو تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة لإخفاء عجزها عن متابعة تحصيل الإيرادات.
- أولاً: اختبار نتائج الدراسة:

- يستخدم هذا الاختبار للتأكد من صحة المعلومات المتوفرة من المجتمع، بعد وجود تغيرات جديدة في هذا الأخير، قد تكون أثرت على المتوسط الحسابي المعروف حالياً لأحد الباحثين ، فيرغب بالتأكد من وقوع التغيير أو عدم وقوعه باختبار قيمة المتوسط حيث يهتم هذا المجال حول مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي أو إخبار F وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات المستهدفين.
- ويقصد بتحليل التباين (One- Way ANOVA) العمليات الرياضية الخاصة بتقسيم مجموع المربعات الكلي لمجموعة من البيانات إلى مصادره المختلفة ، وتلخص نتائج التحليل في جدول يعرف بجدول تحليل التباين (ANOVA Table) ، إن الهدف من إجراء هذا التحليل هو اختبار فرضية تساوي متوسطات مجموعة من العينات، وتعرف بالمعالجات أو المعاملات دفع واحدة.

ولاختبار مساواة متوسطات المجموعات يتم تقسيم التباين الكلي للمتغير التابع إلى مركبتين، الأولى معروفة المصدر وتسمى بالمعاملات (Between Group)، ومصدرها الفروقات بين متوسطات المجموعات (Within Group) وهي جزء غير معروف المصدر والذي يسمى في بعض الأحيان الباقي أو الخطأ.

نرفض الفرضية التي تقول أن متوسطات المجموعات متساوية في حالة إذا كانت نسبة التباين داخل المجموعات كبيرا، وهذه النسبة تسمى قيمة F، فإذا كانت قيمة F كبيرة نسبيا فإن متوسطات المتغير التابع للمجموعات غير متساوية. ويمكن القول أن قيمة F كبيرة نسبيا إذا كانت المساحة فوقها (مستوى دلالتها Sig) أقل من المستوى α والتي غالبا تساوي 05,0 فإذا كانت قيمة Sig أقل من α فإن متوسطات المجموعات غير متساوية، وإذا كانت قيمة Sig أكبر من $\alpha=0.05$ فإن متوسطات المجموعات متساوية.

أ. اختبار النتائج بالنسبة للوظيفة:

- الفروقات في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية، وتحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي.

- نص الفرضية الأولى : لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية، وتحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي،

فالفرضية العدمية $H_0 : U_1 = U_2 = U_3 = U_4$

وأما الفرضية البديلة : على الأقل إثنان غير متساويان H_1

حيث أن U تمثل رمز للفئة المستهدفة وبالتالي فإن :

U_1 : تمثل فئة المحاسب العمومي U_3 : تمثل فئة المراقب المالي

U_2 : تمثل فئة الأمر بالصرف U_4 : تمثل فئة الأستاذ الجامعي

الجدول رقم (2) يمثل نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الأول.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية وتحسين جودة إبلاغ المالي العمومي	بين المجموعات	1,918	3	0,693	0,017	0,490
	داخل المجموعات	41,451	53	0,782		
	المجموع	43,368	56			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSSVERSION 26

يتبين من الجدول رقم (2) أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة ، بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية، وتحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي ، ويظهر ذلك من خلال أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05. وبالتالي تقبل الفرضية العدمية ، التي تنص بأن لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة ، لأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية، وتحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي، أي $U1=U2=U3=U4$

- الفروقات تعتبر متطلبات والعوامل المساعدة في إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أبرز وأهم التحديات التي تواجه تطبيقها.

- نص الفرضية الثانية: لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة في اعتبار المتطلبات والعوامل المساعدة في إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من أبرز وأهم التحديات التي تواجه تطبيقها. $H0=U1=U2=U3=U4$

الجدول رقم (3) : نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثاني.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
متطلبات والعوامل المساعدة في إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أبرز وأهم التحديات التي تواجه تطبيقها	بين المجموعات	2,220	3	0,740	0,755	0,524
	داخل المجموعات	51,921	53	0,980		
	المجموع	54,140	56			

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSSVERSION26

يتبين من الجدول رقم (3) أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة $(0.05=a)$ تعزى للمؤهل على المحور الثاني، ويظهر ذلك من خلال أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة ، التي تعتبر المتطلبات والعوامل المساعدة في إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من أبرز وأهم التحديات التي تواجه تطبيقها ، أي

$$U1=U2=U3=U4$$

- الفروقات في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستحقاق، يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية العمومية.

الجدول رقم (4) نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثالث.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستهقاق يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية العمومية.	بين المجموعات	1٠337	3	0٠446	0٠607	0٠613
	داخل المجموعات	38٠908	53	0٠734		
	المجموع	40٠246	56			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS VERSION 26

من خلال الجدول رقم (4) يتضح أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 = \alpha$)، تعزى للمؤهل على المحور الثالث، ويظهر ذلك من خلال مستوى الدلالة أكبر من 05,0 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستهقاق، يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية العمومية، أي $U1=U2=U3=U4$

ب- النتائج والتوصيات:

إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أصبحت تمثل محور الثورة العالمية للمحاسبة الدولية، وقد جاءت استجابة إلى ندوات الحكومات المتزايدة، حيث أنه في السنوات الأخيرة أصبحت إصلاحات القطاع العام على مستويات الوطنية وكذلك على مستوى المنظمات الدولية، تشجع لتطوير المحاسبة العمومية وتحويلها إلى محاسبة على أساس الإستهقاق عوض الأساس النقدي، بالرغم من وجود عوائق تحد من تطبيق هذه المعايير، إلا أن أفراد عينة الدراسة يتطلعون إلى اعتماد هذه المعايير بهدف تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية، والتركيز على التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام، من خلال توفير المقومات الضرورية.

من خلال تناولنا لموضوع " متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستهقاق" حاولنا معالجة إشكالية البحث المطروحة، التي كان مضمونها يدور حول ماهي متطلبات الواجب توفرها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

حيث قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة الميدانية والإطار النظري، انطلاقاً من فرضيات البحث وباستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في مقدمة البحث.

ثانيا: نقد وتفسير الفرضيات:

من خلال معالجتنا لموضوع البحث الذي تضمن جمع بين الإطار (النظري والميداني) في تفسير الواقع والاستقصاء، حيث توصلنا لإختبارا الفروض وقد حصلنا على النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري، لتحقيق شفافية التقارير المالية وتحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي" فقد تحققت هذه الفرضية .

- أما الفرضية الثانية التي تنص على "تعتبر متطلبات والعوامل المساعدة في إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أبرز وأهم التحديات التي تواجه تطبيقها " فقد تحققت الفرضية كذلك .

- أما بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على " معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وفق أساس الإستحقاق يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية العمومية". تحققت هي الأخرى.

ثالثا: نتائج الدراسة

من خلال الدراسة التطبيقية والإطار النظري للدراسة، فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

1. إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحقق أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا، لتصميم نظام محاسبي يسمح بتقديم قوائم مالية حكومية ذات مصداقية تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية.

2. التوجه نحو متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، نتيجة حتمية للدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي العمومي.

3.التوجه إلى تطبيق أساس الإستحقاق أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي ، لكونه يسمح بتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ويحقق أهداف الرقابة المالية، والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العمومي.

4.التوجه نحو متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من أهم مسائل الإصلاح الاقتصادي والمحاسبي، لتحقيق أهداف الموازنة العامة.

5.من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو إرساء مهنة المحاسبة العمومية على أسس قانونية تساعد على تطبيقها.

6. إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية وفق إستراتيجية تدريجية، لن يكون إلا من خلال تكييفها بما يتوافق مع البيئة العالمية، وكذا توفير مجموعة من المتطلبات لتسهيل عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

رابعا- توصيات الدراسة:

من خلال نتائج الدراسة توصلنا إلى مجموعة من الاقتراحات أهمها:

1. ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للعمل على تطوير وتحسين الخدمات، التي يقدمها القطاع العام وضرورة وضع سياسات جديدة تنسجم مع التوجه الجديد نحو جودة الخدمة.

2. ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارة والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا ، لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3. النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل أعوان المحاسبة العمومية.

4. ضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5. التكفل بإجراء الدراسات والبحوث وإنشاء ورشات عمل لتحديد أفضل السياسات المحاسبية، التي يمكن تبنيها والتي تلاءم ظروف وسمات البيئة التي تجري فيها الدراسة.

خلاصة:

من خلال ماسبق أتضح أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تستمد أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية لها، لتبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسب الصفة الإجبارية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها ، لأن تطبيق هذه المعايير المعترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية، ذات مصداقية وجودة عالية عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تمثل أفضل الممارسات الدولية في اعتماد التقارير المالية الحكومية ، وبالتالي فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم.

قائمة المراجع :

1. إبراهيم الجزراوي، و عبد الهادي صالح. (2012). "معايير المحاسبة الحكومية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق". (جامعة بغداد، المحرر) مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، 2 (3)، 143-162.
2. خالد جعارات. (2014). تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS/IFRAS) (صفحة 14). جامعة ورقلة: الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر.
3. محمد رمضان شعبان. (2017). قياس مستوى التوافق معايير المحاسبة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية وأثره على السوق رأس المال مع دراسة تطبيقية. (مصر، المحرر)
4. مدثر طه أبو الخير. (2014). المحاسبة الدولية في ظل معايير التقرير المالي الدولية IFRS. (بدون ناشر، المحرر) مكتبة كلية التجارة طنطا مصر .
5. نبيه عبد الرحمن الجبر، و عبد المنعم محمد علاء الدين. (1999). نحو اطار مقترح للعلاقة التائيرية لمعايير المخاسبة الدولية على طبيعة النوعية لمعايير المحاسبة السعودية. (مجلة البحوث المحاسبية، المحرر) 3 (2).
6. شملال نجاة. (2016). تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. مجلة المالية والأسواق، 3(1)، 164-191.

اللغة الاجنبية:

1. Adhikari, P., & Mellempvik, F. (2010). The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. (S. U. Economies, Ed.) 10, 196-199.

2. Agasisti, T., Giuseppe, C., & Erbacci, F. D. (2015). Accrual Accounting in Italian universities: a technical perspective". *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 494-508.
3. Brusca, I., Montesinos, V., & Danny, S. C. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) "the case of Spain". *Journal Public Money & Management*, 33(6).
4. IFAC. (2015). *Handbook of International & Public Sector Accounting Pronouncement* (Vol. 1). New York, USA.
5. Ika, S. R., & Widagdo, A. K. (2013). Transitioning from cash basis to full accrual basis of Indonesian public sector: obstacles and recent progresses in Portugal. *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*, 4(1), 48-61.
6. Jean, F. d., & Jacque, C. (2010). *Les Normes IPSAS et Le Secteur Public*. (Dunod, Ed.) Paris.
7. Lassou, P. J., & Hopper, T. M. (2019). Varieties Of neo6-conialism: Government accounting reforms in Anglophone and Francophone Africa. *Binin and Ghana compared Critical Perspectives on accounting*.
8. Mhaka, C. (2014). "IPSAS, A Guaranteed Way of Quality Government Financial Reporting? A Comparative Analysis of the Existing Cash Accounting and IPSAS Based Accounting Reporting". *International Journal of Financial Economics*, 3(3), 134-141.
9. Mussari, R. (2014). "EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe". *Journal of Accounting Economic and Law*, 4(3), 299-312.
10. Otrusanova, m., & Pastuszkova, E. (2013). Transformation process of state accounting to accrual basis accounting in condition of the Czech Republic. 289(7).

11. Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.
12. robert, j. f. d., & colibert, j. (2008). *les normes IPSAS et le secteur public*. dunod: paris.
13. Salia, H., & Atuilik, W. A. (2019, June). Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing counyries : Evidence from Liberia *Journal of accounting and taxation*.
14. Sellami, Y. m., & Gafsi, Y. (2017). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *Journal International Journal of Public Administration*, 42(2).
- 15 .Sour, L. (2017). Progress in the quantity of financial information in the public sector in Mexico following the LGCG. (C. y. Administration, Ed.) 62(2), 442-460.
16. wyk, H. v. (2007). Is the transformation of public sector financial reporting in south africa's provincial governments on track? *Meditari Accountancy Research*, 15 (2), 65-75.