

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

A comparison between Accounting for Fixed Assets in the Public Sector and International Public Sector Accounting Standards

مريم ربيعي*¹، زوينة بن فرج

¹ مخبر الدراسات والبحوث في التنمية الريفية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
m.rabiai@univ-boumerdes.dz

² مخبر الدراسات والبحوث في التنمية الريفية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
zouina.benfredj@univ-bba.dz

تاريخ النشر: 2024/06/30

تاريخ القبول: 2024/06/27

تاريخ الاستلام: 2024/02/27

ملخص:

تبحث هذه الورقة في مدى مواءمة إجراءات المعالجة المحاسبية عن الأصول الثابتة التابعة والمملوكة للقطاع العام مع ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالضبط ما جاء به المعيار رقم 17 "العقارات والآلات والمعدات" من خلال المقارنة بين مختلف الإجراءات المتبعة من الجانبين أين تم تسليط الضوء على أهمها والتي توفر معلومات مفيدة لإحكام الرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة عبر مختلف الوحدات الحكومية، مما يساعدها لاحقا في الإبلاغ والإفصاح عنها بكل شفافية. وبعد الدراسة، أشارت النتائج إلى أنه على الرغم من كل الجهود المبذولة لتحسين وتطوير إجراءات المحاسبة العمومية عامة وتلك الخاصة بالمحاسبة عن الأصول الثابتة خاصة، إلا أنها لم تراع بشكل كاف المعلومات ذات الصلة بالمتطلبات اللازمة التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة فيما يتعلق بالاهتلاك، التنازل والاستبدال والتي تعتبر من أهم المعلومات التي يجب توفرها لتحقيق نوع من الرقابة وحمايتها من مختلف أوجه الفساد..

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الأصول الثابتة، المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 17.

ترميز JEL : M41, H83

Abstract:

This paper examines the extent to which accounting procedures for fixed assets, both owned and operated by the public sector, align with the International Public Sector Accounting Standards, specifically International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17 - "Property, Plant, and Equipment." by comparing the various procedures adopted by both sides, the focus was placed on the most important ones that provide useful information for strengthening control and oversight over fixed assets across different government entities, thus enabling transparent reporting and disclosure. The results of the study indicated that despite all the efforts made to improve and develop general accounting procedures, including those specifically related to accounting for fixed assets, they did not adequately consider the relevant information required by the International Public Sector Accounting Standards, particularly those related to depreciation, disposal, and replacement, which are essential for effective control and protection against various forms of corruption.

Keywords : Public Accounting, International Public Accounting Standards, Fixed Assets, IPSAS 17.

JEL Classification Codes: M41, H83

1. مقدمة:

عرفت الأصول الثابتة في القطاع العام تباينا كثيرا في الآراء من ناحية طريقة معالجتها المحاسبية، وإمكانية الإفصاح عنها وإظهارها في القوائم المالية لاحقا، سواء على مستوى الحكومة عامة أو الوحدات الحكومية خاصة، حيث أظهرت الأدبيات السابقة في السنوات الثلاثين الماضية أن الإبلاغ عن الأصول الرأسمالية الحكومية يمثل مشكلة كبيرة بالنسبة لكيانات القطاع العام، إذ لا يوجد توافق في الآراء بشأن الأصول التي ينبغي إدراجها في الميزانية العمومية وتلك التي ينبغي استبعادها.

ويعود ذلك لعدم تفرقة معظم النظم المحاسبية الحكومية بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية تبعا لتوجهها المحاسبي، سواء كان على الأساس النقدي أو على أساس الاستحقاق وبالتالي الاختلاف في طريقة المعالجة. حيث يرى مؤيدو الأساس النقدي أن الأصول الثابتة عبارة عن نفقات جارية يتمثل الإنفاق على اقتنائها في صورة مصروفات الشراء أو الإنشاء الداخلي، بينما يكون تسجيلها فقط في مرحلة الحيازة كمصروفات تقفل في نهاية السنة المالية بحساب النتيجة (الحساب الختامي للدولة)، وطبقا لاستقلال السنوات المالية كأحد أهم خصائص المحاسبة الحكومية فإن هذه المصروفات لا تدور لسنوات قادمة، ومعنى هذا أنه لا يصبح للأصول الثابتة وجود بالدفاتر المحاسبية في صورة رصيد يمثلها، رغم وجودها في الواقع كأحد ممتلكات الوحدة و استخدامها في النشاط (حجابه س.، 2017، صفحة 52، 53)، إضافة إلى أنه لا يتم احتساب اهتلاك لها نظرا لأنه لا ينطوي على عمليات دفع نقدي حقيقي من جهة، ولأنه يتم اعتبار الأصل اهتلاك بالكامل في نفس الفترة التي دفع ثمنه فيها من جهة أخرى (الحسين، 2017، صفحة 81). وبالتالي فإن الأسلوب التقليدي يكتفي بإثبات الأصول الثابتة بتسجيلها عند حيازتها فقط ولا يقدم أي معلومات حول الاستثمار في إجمالي الأصول، كما أنه لا يقدم أي معلومات لاحقة أخرى حول ما إذا كانت الأصول لا تزال قيد الاستخدام، قد وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي أو تم بيعها، كما أن الحسابات الختامية الناتجة عن هذا النظام ليست أكثر من دفاتر نقدية ملخصة لا تتوفر على ميزانية عمومية لأنه لا توجد أصول أو مطلوبات في الدفاتر.

في حين يجادل مؤيدو المحاسبة على أساس الاستحقاق بأن البيانات المالية القائمة على أساس الاستحقاق تحتوي على معلومات أكثر شمولاً حول الأصول الثابتة ابتداء من مصادر الحصول عليها، قياسها، تقييمها، العمر الانتاجي لها، اهتلاكها، استبدالها أو تخريدها، بالإضافة إلى أن تسجيلها يكون كمورد لا كنفقات، وبالتالي يتم وفق هذا الأساس توفير البيانات اللازمة لتأمين السيطرة، الرقابة على حيازة و استخدام الأصول الثابتة (Brusca, Caperchoine, Cohen, & Manes-Rossi, 2017, p. 168) كما أن هذا الأساس يعتبر من الأساليب الحديثة للمالية العامة والمحاسبة العمومية المتبعة عالميا والموصى به من طرف مختلف المنظمات العالمية على غرار منظمة الأمم المتحدة، صندوق النقد الدولي ومجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

من هنا كان لزاما على الجزائر أن تغير اتجاهها المحاسبي من اتجاه قائم على أساس النقد إلى اتجاه قائم على أساس الاستحقاق، و يأتي هذا في سياق طريق التحول الذي تنتهجه منذ سنوات أي منذ أن اختارت

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

التوجه إلى الاقتصاد المفتوح، الذي حتم عليها تغيير أنظمتها المالية و المحاسبية، و هو ما تم فعلا في ما يخص المحاسبة الخاصة وتبني معايير المحاسبة الدولية، إلا أن ذلك لم يكف إن لم يقابله من الجهة الأخرى نظام للمحاسبة العمومية يرقى للمعايير والمتطلبات العالمية، التي تهدف إلى تقليل الفوارق بين قطاع الخدمات الحكومي و القطاع الخاص، بما يجعله أكثر خضوعا للمساءلة والشفافية من خلال قياس المخرجات و النتائج، و يمكن القول أن هذا الموضوع هو حديث الساعة حاليا ، إذ نلمس الجهود المستمرة لمحاولة تكييف نظام محاسبة العمومية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق لتكون المحاسبة فيه عن الأصول الثابتة المملوكة من قبل الدولة من أبرز تحدياته وهو ما سنحاول البحث عنه من خلال، الإجابة عن الإشكالية التالية كيف تتم المحاسبة عن الأصول الثابتة في نظام المحاسبة العمومية وهل تتوافق مع جاءت به معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

تندرج تحت الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك أهمية وداعي للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام؟

- فيما تتمثل الإجراءات المتبعة حاليا للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام وما هي أهم مميزاتها؟

- هل تتوفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جميع المتطلبات الضرورية للمحاسبة عن الأصول الثابتة؟

ولتسهيل الإجابة عنها نقترح الفرضية العامة التالية:

تتم المحاسبة عن الأصول الثابتة في نظام المحاسبة العمومية الحالي وفق الأسلوب التقليدي على خلاف ما يكون وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تعتمد على أساس الاستحقاق الكامل.

تم بناء هذه الفرضية بناء على الفرضيات الفرعية التالية:

• هنالك أهمية بالغة للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام.

• تمتاز الإجراءات المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية الحالي بالبساطة في معالجة

الأصول الثابتة للقطاع العام.

• توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتطلبات الضرورية للمحاسبة عن الأصول

الثابتة في القطاع العام بما يسمح بالرقابة والسيطرة عليها.

أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى

- تبيان أهمية الأصول الثابتة في القطاع العام وضرورة المحاسبة عنها.

- التطرق لأساليب المعالجة المحاسبية المتبعة من طرف نظام المحاسبة العمومية في معالجة الأصول الثابتة

- التعرف على أهم الخطوات في معالجة الأصول الثابتة وأهمية الإفصاح عنها وفق المرجعية الدولية.

- المقارنة بين قواعد نظام المحاسبة العمومية وقواعد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 فيما يخص معالجة التثبيات والوقوف على أهل الفروقات.

الدراسات السابقة

تناولت معظم الدراسات السابقة التي تمعنا فيها إلى موضوع إصلاح المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع اختلاف وتباين اشكالياتها حول الآثار، النتائج أو مدي درجة التباين، طرق وآليات الانتقال إلى المعايير وغيرها، ومن بين هذه الدراسات نجد:

1/ دراسة (Christiaens, Johan and Aversano, Natalia 2014) تحت عنوان

Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective ناقشت هذه الدراسة معايير الاعتراف، القياس والإفصاح عن الأصول التراثية وفق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17، ومدى استجابته لاحتياجات المستخدمين الحكومية في إعداد التقارير والقوائم المالية حول الأصول التراثية لمجموعة من الحكومات، واختصت الدراسة بهذا النوع من الأصول لما لها من قيمة تاريخية واقتصادية إضافة إلى دور الكبير الذي تلعبه في إثراء الدول حضاريا، كما أنها من أصعب أنواع الأصول التي يمكن تقييمها وقياسها، وتوصل الباحثان من خلالها إلى أنه لا يزال هنالك جدل حول الحل المحاسبي للأصول التراثية حيث يفضل عدم إدراجها في الميزانية العمومية لصعوبة تقييمها نقديا، في حين أن دراستنا لم تتطرق إلى هذا النوع من الأصول بصفة خاصة بل كانت شاملة لكل أنواع الأصول الحكومية بما فيها التراثية باعتبار أنها ضمن متطلبات الإفصاح حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17.

2/ دراسة (عمار عبد القادر عطا، 2014) تقييم مدى التزام الجامعات الحكومية بالمعالجة المحاسبية

لأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي الحكومي توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن هناك ضعفا كبيرا في عملية الرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة على مستوى الجامعة محل الدراسة، وأرجع السبب في ذلك إلى قصور النظام المحاسبي الحكومي في توفير البيانات الدقيقة المطلوبة عن الأصول الثابتة أثناء فترة الاستخدام، مع عدم المعالجة المحاسبية بعد فترة الاستخدام، وبالتالي ضعف عملية السيطرة و الرقابة عليها، و يمكن القول أنها واحدة من النتائج التي توصلنا إليها في دراستنا هذه.

3/ دراسة (فتيحة بوعبانه، عبد الحميد حسياني 2021) حول عصنة نظام المحاسبة العمومية في

الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الجهود و التحديات، حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة التعرف على مدى إمكانية وجود بيئة ملائمة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال عرض جملة من الدوافع و الأسباب التي أدت إلى هذا الإصلاح، وكذا عرض مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية و قد خلصت الدراسة إلى أن البيئة ليست مهيئة بعد للتطبيق السليم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء من الناحية التشريعية أو التقنية.

4/ دراسة (خلود مرادسي، يزيد تفرارات 2021) بعنوان أهمية اصلاح نظام المحاسبة العمومية في

ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الانفاق الحكومي هدفت الدراسة إلى تبيان مساهمة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في ترشيد الانفاق الحكومي، وتوصلت إلى نتيجة حتمية مفادها أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحقق ترشيد

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الانفاق الحكومي و النجاعة في انفاق الأموال العمومية، من خلال توفيرها لمعلومات قابلة للمقارنة و بالتالي التخطيط المسبق و إعداد سياسات رشيدة من أجل عملية الانفاق الحكومي.

5/ دراسة (علي باني سيد ، محمد حابي 2021) تحت عنوان دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر والمرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة الملموسة أين تم من خلالها إجراء مقارنة بين المعيار رقم 09 الأصول الثابتة الملموسة “ضمن مشروع معيار المحاسبة للدولة في الجزائر، وهو معيار مستمد مباشرة من المعيار الفرنسي 06 الأصول المادية مع نظيره المعيار رقم 17 من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومعرفة مدى توافقهما بإبراز أهم أوجه الاختلاف 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 17 ونظيره في إطار مشروع معايير المحاسبة للدولة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك اختلاف جوهري بين هذه الدراسة ودراستنا رغم تشابه العنوان تقريبا، إلا أن الجوهر مختلف لأن دراستنا لمست الجانب الواقعي لمحاسبة الأصول الثابتة في نظام المحاسبة العمومية، بينما ركزت الدراسة أعلاه على ما سيكون مستقبلا بعد وضع مشروع معايير المحاسبة للدولة في الجزائر حيز التطبيق.

2. الإطار النظري لمعالجة الأصول الثابتة بين النظام المحاسبي الحالي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS:

1.2.1. المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تكمن أهمية المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية في الرقابة على حيازتها واستخدامها الاستخدام الأمثل للتأكد من تحقيقها للغرض الذي اقتنيت من أجله، وتأمين التصرف بها بما يضمن عدم التفريط بأموال الدولة أو التنازل عنها، بما في ذلك تمكين المخطط المالي من تحديد موقفه في اعتماد مبالغ للنفقات الرأسمالية في الموازنات المتعاقبة (رزوقي الصائغ، 1981، صفحة 25). ولأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs هي محور الثورة العالمية والمرجعية الدولية للمحاسبة الحكومية إذ أنها جاءت استجابة إلى نداءات الحكومات المتزايدة، حيث نلاحظ أنه في السنوات الأخيرة أصبحت إصلاحات القطاع العام على المستويات الوطنية و كذلك على مستوى المنظمات الدولية تشجع لتطوير المحاسبة الحكومية وتحويلها إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل لتحسين المساءلة، الموثوقية والشفافية، في التقارير المالية من قبل الحكومات (ميلود و تيقاوي، 2017، صفحة 25، 26). وبهدف الحفاظ على المال العام فإنها تحوي على أفضل الممارسات فيما يتعلق بالمحافظة على الأصول الثابتة بجميع أنواعها وحسن تسييرها بما يضمن الاستخدام الأمثل لها.

تستند معظم هذه المعايير إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، أين قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) بإصدار 40 معيارًا منذ عام 1997 وحتى يونيو 2017 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى معيار واحد على أساس نقدي يمكن أن تستخدمه البلدان في انتقالها من المحاسبة النقدية إلى

المحاسبة على أساس الاستحقاق. تتمثل استراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في موازنة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عند الاقتضاء مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، تهدف بذلك إلى تعزيز إمكانية مقارنة البيانات المالية في جميع أنحاء العالم (Brusca, Caperchoine, Cohen, & Manes-Rossi, 2017, p. 166)

استجابة لهذه الاستراتيجية نجد من بين هذه المعايير معيار المحاسبة الدولي رقم 17 العقارات والآلات والمعدات، الذي اعتمد في تطويره بشكل خاص على المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات (Ifac, p. 544). يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات، العقارات، الآلات والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الأصول الثابتة الخاصة بها، ومن ثم متابعة مختلف التغييرات التي قد تطرأ على هذه التثبيتات. وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات، العقارات، الآلات والمعدات أو يمكن القول في محاسبة الأصول الثابتة بشكل عام في الاعتراف بالأصول، تحديث مبالغها المسجلة، تكاليف الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 562). كما يلي:

- عندما تتبنى المنشأة المحاسبة على أساس الاستحقاق لأول مرة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فإنها تعترف مبدئياً بالممتلكات والمنشآت والمعدات بالتكلفة أو بالقيمة العادلة*، حيث يظهر الاعتراف الأولي بالتكلفة التي تشمل جميع النفقات اللازمة للحصول على الأصل للاستخدام المقرر، وفي حال ما إذا تم الحصول على الأصل بدون أي تكلفة أو بالتكلفة الاسمية، فإن تكلفته هي القيمة العادلة كما في تاريخ الاستحواذ، حتى إذا تم تأجيل الدفع فلا بد من الاعتراف بالفائدة. كما يلزم المعيار محاسبة أصول البنية التحتية مثل شبكات الطرق و شبكات الصرف الصحي، شبكات الاتصالات وفقاً لمتطلبات هذا المعيار (ديلويت الشرق الأوسط، 2018، صفحة 25). ومع ذلك، فإن المعيار 17 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يتطلب الاعتراف بأصول الإرث (التراث)، كما لا يمنع الاعتراف بها إذا اختارت المنشأة ذلك وبالتالي يتعين عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة فيما يتعلق بتلك الأصول، مثل: أساس القياس المستخدم، طريقة الاهتلاك المستخدمة إن وجدت، القيمة الدفترية الإجمالية، الاهتلاك المتراكم في نهاية الفترة إن وجد أيضاً، وتسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع توضيح مكونات معينة منها. (Ouda, 2016, p. 29)

- أما من ناحية القياس فيسمح معيار المحاسبة الدولي رقم 17 بنموذجين: نموذج التكلفة أين يتم إدراج الأصل بتكلفته الأصلية ناقصاً أي اهتلاك متراكم وأي خسائر انخفاض القيمة المتراكمة، ونموذج إعادة التقييم الذي يسمح بإعادة التقييم المنتظم للأصل، لضمان عدم اختلاف قيمته الدفترية بشكل جوهري عن قيمته العادلة. حيث يجب إظهار الأصول التي يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به بالمبلغ المعاد تقييمه، والذي يمثل قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منه أي اهتلاك متراكم لاحق وخسائر اضمحلال القيمة المتراكمة اللاحقة.

*راجع معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 17.96.

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

علاوة على ذلك يعترف المعيار 17 العقارات والآلات والمعدات بمصاريف الاهتلاك ويتطلب مراجعة طريقة الاهتلاك سنويًا على الأقل. أما بالنسبة لوجود خسائر في القيمة فقد حدد المعيار أنه يجب على المنشأة أن تقيم في كل تاريخ تقرير سنوي عما إذا كان هناك أي مؤشر يمكن أن يؤدي إلى انخفاض قيمة الأصول. (Cohen & Karatzimas, 2015, pp. 58, 59).

-بالنسبة لاهتلاك الأصول الثابتة فإن احتسابه يتم بشكل منهجي على مدى العمر الإنتاجي للأصل، ويتم الاعتراف بخصم الاهتلاك لكل فترة في الفائض أو العجز ما لم يتم إدراجه في القيمة الدفترية لأصل آخر. بينما يجب اهتلاك كل جزء من بنود الممتلكات والآلات والمعدات ذات التكلفة كبيرة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للأصل بشكل منفصل، كما هو الحال في حالة نظام الطرق على سبيل المثال، يجب إهلاك التكوين، الجسور، الأنفاق، الإنارة وممرات المشاة بشكل منفصل. كما يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك النمط الذي من المتوقع أن تستهلك فيه المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل أو إمكانات الخدمة. يتطلب المعيار أيضا أن تتم مراجعة القيمة المتبقية للأصل على الأقل في كل تاريخ تقرير سنوي، ويجب أن تتوافق مع المبلغ الذي ستحصل عليه المنشأة حاليًا عند التخلص من الأصل إذا كان الأصل بالفعل في نهاية عمره الإنتاجي. أما إذا كان هناك شرط للاستمرار في تشغيل عنصر من الممتلكات والآلات والمعدات (على سبيل المثال، طائرة) كإجراء عمليات تفتيش رئيسية منتظمة، فيتطلب المعيار الاعتراف بتكلفة كل عملية تفتيش رئيسية في القيمة الدفترية للأصل محل المعالجة.

بينما يعتبر المعيار الأراضي والمباني أصولًا قابلة للفصل ويتم المحاسبة عنها بشكل منفصل، حتى عندما يتم حيازتها معًا. مع بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لمدافن النفايات. تتمتع الأرض بعمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم اهتلاكها، أما المباني فلها عمر إنتاجي محدود وبالتالي فهي أصول قابلة للاهتلاك كما أنه لا تؤثر الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى على تحديد المبلغ القابل للاهتلاك المبني. (Muller & Berger, 2012, p. 128).

- لتحديد ما إذا كان عنصر من الأصول الثابتة قد انخفضت قيمته، تطبق المنشأة أو الوحدة الحكومية معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 21 انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 انخفاض قيمة الأصول المدرة للنقد (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 499).

- استبعاد الممتلكات والآلات والمعدات.

ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 في الفقرة 82 على أنه يمكن استبعاد القيمة الدفترية لأصل ما عند التخلص، أو عندما لا يُتوقع أي منافع اقتصادية مستقبلية، أو إمكانية تقديمه لأي خدمات. يتم تضمين المكاسب أو الخسائر الناتجة عن استبعاد بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات بشكل عام في الفائض أو العجز عند استبعاد هذا الأصل، بينما لا يمكن تصنيف المكاسب كإيرادات، بل يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن استبعاد أي أصل من الممتلكات والآلات والمعدات على أنه الفرق بين صافي عائدات البيع إن وجدت والقيمة الدفترية للبند، بغض النظر عما إذا كان قد تم قياسه مسبقًا بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

تعتبر هذه النقاط من أهم متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 17 العقارات والآلات والمعدات، والتي تضمن المعالجة المحاسبية السليمة للأصول الثابتة بما يضمن حسن تسييرها والسيطرة عليها كما سبق وأشرنا.

2.2. المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في القطاع العام وفق النظام المحاسبي الحالي:

فيما يخص المحاسبة عن الأصول الثابتة في نظام المحاسبة العمومية، فيتم ذلك وفق المخطط المحاسبي للدولة المعتمد حاليا في مجموعته الثانية الاستثمارات المعنوية والمادية، الديون، سندات المساهمة والتوظيف، التسبيقات واهتلاكات الاستثمارات، وتجدر الإشارة هنا أن هذا الحساب الأخير لا يمكن تطبيقه في غياب الجرد العام للأموال الوطنية، فرغم أن هذه العملية يفترض انطلاقها منذ سنة 1976 و هو تاريخ صدور قانون تنظيمها، كما أكد عليها المرسوم 91/455 المؤرخ في 1991/11/23 المتعلق بجرد الأملاك الوطنية، إلا أن واقع الحال يبرز تأخر هذه العملية كثيرا، رغم ما نص عليه قانون المالية لسنة 2003 لا سيما في مادته 83 حول ضرورة إلزام كل المصالح العمومية بجرد كل أملاكها تبعا لنموذج بطاقة جرد، وما كان خلاف ذلك سيؤدي إلى توقيف عملياتها المالية في جانب النفقات على مستوى المراقب المالي. (روينة، 2006، صفحة 45)، وأتبعها المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 المتعلق بكيفية إدارة و تسيير الأملاك العمومية، والخاصة التابعة للدولة الذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في جرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي و تقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات و الحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة (السعيدي، 2017، صفحة 343). أما فيما يخص دمج هذه الأصول في محاسبة الهيئات العمومية أي بيانها "أو الإفصاح عنها" في المحاسبة العامة للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة، فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية، إن هذا القصور القانوني متعلق في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حاليا بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثلة في اعتمادها على المحاسبة على الأساس النقدي بدل المحاسبة بالاستحقاق التي تسمح بدمج الأموال العقارية والمنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها العامة (ميلود و بلول، 2019، صفحة 181).

بالتالي فإن تقييد التثبيبات يمر حسب هذا الأساس بإحصائها أولا والانتهاه من الجرد العام للأملاك الوطنية، ومن ثم تقدير ثمنها متجاهلة بذلك قيمتها النفعية وحساب الاهتلاكات رغم أهميتها القصوى في تحديد سعر الخدمات، مع العلم أنها تعتبر كنفقات تجهيز تم اعتمادها بناء على تكاليف السنة الجارية (روينة، 2007، صفحة 228). يرجع ذلك لأن نظام المحاسبة العمومية الحالي يمتاز بالبساطة، السهولة والسرعة في إعداد الحساب الختامي في نهاية كل سنة، بهدف توفير معلومات متعلقة بالموارد والنفقات النقدية فقط، بينما لا يسمح باستخراج قوائم مالية ذات طابع محاسبي تظهر تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة ونتائج تنفيذ الميزانية العامة، كما لا يهدف إلى تقديم قوائم مالية مبنية على أساس عرض نتائج النشاط الحكومي. بالتالي فهو لا يقدم عرض لمجمل أصول وخصوم القطاع العام لعدم توفر معلومات كافية حول أصول الدولة من ممتلكات منقولة وغير منقولة، بالإضافة إلى عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة. نتيجة لذلك تقوم

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المديرية العامة للمحاسبة العمومية ببذل مجهود إضافي من أجل إعداد مستندات ذات طابع إحصائي بناء على معطيات السجلات المحاسبية، بهدف عرض الحساب الختامي للدولة وإعداد الوضعية المختصرة للخزينة العمومية. (طويلب و قاضي، 2020، صفحة 491).

ولا يخفى للباحثين في هذا المجال أنه كانت هناك مساعي لإصلاح نظام المحاسبة العمومية شملت الإطار المحاسبي والقانوني، الهدف منها مواكبة الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها في مجال محاسبة القطاع الخاص بتبنيها لنظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، الذي دخل حيز التنفيذ الفعلي سنة 2010. بالتالي كان لزاما على الدولة أن تقوم بتكييف وإعادة صياغة عناصر حسابات الدولة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، التي تسمح بإعطاء شفافية أكبر للقوائم المالية لحسابات الدولة، مما يساهم في الحفاظ على المال العام (السعيد، 2014، صفحة 32) ، وهو ما تم فعلا من خلال تصور مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر أو كما يعرف بجزارة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الذي يعتبر بمثابة تأشيرة انتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، آخذة بعين الاعتبار خصوصية بيئتها المحلية، حيث أن صياغة معايير محاسبية للقطاع العام بشكل سليم على نحو يتماشى و يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs يجب أن يتماشى و خصوصية البيئة المحلية، حتى يتسنى لها توفير المعلومات الضرورية لمختلف الأطراف المستفيدة من الإبلاغ المالي الحكومي (ميلود و تيقاوي، 2017، صفحة 274).

وفق هذا الأساس تم إعداد هذا المشروع سنة 2014 بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، النظام المحاسبي المالي (SCF)، النظام المحاسبي الفرنسي (PCG) و الإصلاح المحاسبي و الموازناتي في كل من فرنسا وبلجيكا، احتوى على 17 معيارا كان من بينها المعيار رقم 09 الأصول المادية حسب مشروع المعايير المحاسبية الدولية الذي يعنى بالمحاسبة عن الأصول الثابتة والذي لا يختلف كثيرا في معالجته للأصول الثابتة عن المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 17 ،حسب دراسة أجراها سيد علي باني ومحمد حابي من حيث الهدف، التعريفات، القياس عند الاعتراف الأولي، معالجة انخفاض القيمة، متطلبات الإفصاح. ما عدا بعض الفروق التي لها علاقة بالمصطلحات المستخدمة وطريقة الصياغة، بينما نجد أن هنالك فروق جوهرية فيما يخص إعادة التقييم للأصول الثابتة من حيث تقييد الزيادة أو الانخفاض، الاعتراف بإعادة التقييم، الاهتلاك في فيما يخص نقطة المراجعة الخاصة بالقيمة المتبقية والعمر الإنتاجي، وكذا الاعتراف بتكلفة الاهتلاك إضافة إلى فرق إلغاء الاعتراف بالأصول الثابتة (باني و حابي، 2021، صفحة 303، 313).

تجدر الإشارة أن هذه المعايير المحلية لا تزال حبرا على ورق ولم تدخل حيز التطبيق بعد. لتبقى المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق ما تم تداوله سابقا مجرد إحصاء للممتلكات دون روح محاسبية وهو ما سنحاول اثباته من خلال الدراسة التطبيقية.

3. منهجية الدراسات التطبيقية:

إن طبيعة الموضوع باعتباره يهدف إلى معرفة واقع المعالجة المحاسبية عن الأصول الثابتة المملوكة من القطاع العام، ومقارنتها مع نظيرتها في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تجعل من الاستبانة الأداة المتاحة في حدود ما توفر من معطيات مع الاعتماد على المنهجين الوصفي و التحليلي باعتبارهما يمكنان من جمع البيانات اللازمة حول المتغيرات ومعالجتها بما يجعل منها معلومات قابلة للوصف، التحليل و التفسير، معتمدين بذلك على أساليب إحصائية و ذلك بالاستعانة بالاحصاء الوصفي و ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V20) ، حيث أن الاستبيان أخذ الوقت الكافي في اعداده، توزيعه و استرجاعه في حدود الشهرين والنصف، كما تم تحكيمه من طرف أستاذين في المحاسبة بالإضافة إلى أستاذة في المنهجية و إطار بوزارة المالية بالمديرية العامة للمحاسبة.

احتوى الاستبيان على 31 سؤالاً وزعت على ثلاثة محاور بناء على فرضيات البحث إضافة إلى الجزء الأولي المتعلق بالبيانات الشخصية الخاصة بالوحدة الإحصائية كما يلي:

الجزء الأول: يتضمن بيانات شخصية حول الوحدة الإحصائية صيغت في ثلاث مستويات، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: يتضمن هذا الجزء أسئلة الدراسة المتعلقة باختبار الفرضيات ويضم ثلاث محاور كالتالي:

المحور الأول: يهدف إلى معرفة مدى أهمية المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام بصفة عامة أين خصص له 8 أسئلة (1-8)

المحور الثاني: يختص بمعرفة أهم الإجراءات المحاسبية المتبعة في معالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المطبق حالياً تضمن 10 أسئلة (9-18)

المحور الثالث: يتعلق هذا المحور بمدى معرفة العينة بالإجراءات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة حسب ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبالخصوص في المعيار الدولي رقم 17، و قد تضمن أيضا 10 أسئلة (19-28).

تم تصميم أسئلة الاستبانة وفق أسلوب الأسئلة المغلقة ذات البدائل المتعددة في التحليل على مقياس ليكرت الخماسي وهذا لمحاولة الوصول لآراء المجيبين بدقة. كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (01): مقياس درجة الموافقة حسب سلم ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

فيه جانب خاص بالقبول أو الرفض أيضا

شملت الدراسة آراء بعض المهنيين في وزارة المالية في كل من مديرية المحاسبة العمومية ومديرية الأملاك الوطنية، والذين يعتبرون حسب طبيعة عملهم ومجاله من أكثر المطلعين وعن كثر للتغيرات والمستجدات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية والمتعاملين المباشرين مع النظام المحاسبي الحكومي،

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقتها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وباعتبار أن وزارة المالية متمثلة في المديريتين السابقتي الذكر هي الوزارة الوصية على الشأن المحاسبي والمالي للقطاع العام يمكن القول أن النتائج قابلة للتعميم على مختلف الإدارات التابعة للقطاع العام. حيث بلغ عدد المستجوبين الـ 22 مهنيا ويوضح الجدول التالي استجابة العينة لاستمارة الدراسة:

الجدول (02): استجابة العينة لاستمارة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100%	40	الاستبانات الموزعة
72.5%	29	الاستبانات المسترجعة
27.5%	11	الاستبانات غير المسترجعة
17.5%	7	الاستبانات الملغاة
55%	22	الاستبانات الجاهزة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحثين.

يمكن الملاحظة من خلال الجدول أعلاه أن نسبة الاستبانات الجاهزة للتحليل بلغت 55% وهي نسبة معتبرة يمكن الاعتماد عليها في عملية اختبار الفرضيات، بينما كانت نسبة الاستبانات المسترجعة 72.5% وهي نسبة جيدة في حدود ما بذلناه من جهد لاسترجاعها، كما يوضح الجدول أيضا نسبة الاستبانات الملغاة بـ 17.5% حيث تعبر في مجملها عن عدم الجدية في الإجابة عليها.

4. مناقشة نتائج الدراسة:

يستعرض هذا الجزء من البحث التحليل الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة للمتغيرات التي اعتمدت فيها، من خلال عرض الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، ومن ثم تقديم المؤشرات الإحصائية الأولية لإجاباتهم من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ثم اختبار صحة الفرضيات في ضوء هذه النتائج.

1.4. وصف خصائص العينة:

لقد تضمن الجزء الأول من الاستبانة بيانات شخصية حول أفراد عينة الدراسة، شمل هذا المحور 3 أسئلة الهدف منها معرفة المؤهلات العلمية للمستجوب، المهنة التي يزاولها، سنوات الخبرة المهنية، حيث أظهرت النتائج الإحصائية النتائج التالية:

1.1.4. المؤهل العلمي: تم توزيع أفراد العينة حسب مؤهلاتهم العلمية إلى:

الجدول (03): توزيع المجيبين حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العمي
13,6%	3	ليسانس
31,8%	7	ماستر
27,3%	6	ماجستير

دكتوراه	5	22,7%
شهادة مهنية	1	4,5%
المجموع	22	100%

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

انطلاقاً من الجدول، وبالنظر لطبيعة المؤسسة المدروسة، فإنه يلاحظ اهتمامهم بتعيين الإطارات من خريجي الجامعات، بالتالي فإن أغلبية المجيبين لديهم مستوى جامعي حيث أن ما نسبته 31.8 % حائزين على شهادة ماستر، تليها نسبة 27.3% لأصحاب الماجستير و 22.7 % لحاملي شهادة الدكتوراه في حين أن 13.6% منهم متحصلين على شهادة ليسانس و 4.5% لأصحاب الشهادة المهنية كأقل نسبة يحملها مستجوب واحد من أصل 22.

مما يسمح لنا بالقول أن المجيبين يتمتعون بمؤهلات علمية تؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستمارة مما يزيد من درجة مصداقيتها.

2.1.4. الوظيفة: يأتي تصنيف أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة كما يلي:

الجدول (04): توزيع المجيبين حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب عمومي	7	31,8%
مفتش	5	22,7%
رئيس قسم	2	9,1%
متصرف	2	9,1%
محافظ حسابات	6	27,3%
المجموع	22	100%

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يوضح لنا الجدول أعلاه أن 31.8 % من المستجوبين عبارة عن محاسبين عموميين مما يكسبنا ثقة أكبر في نتائج هذه الدراسة، باعتبار أن المحاسب العمومي أدرى من غيره بالإجراءات المحاسبية الخاصة بالقطاع العام، تليها نسبة 27.3 % لمحافظي الحسابات التي أقل ما يمكن القول عنهم أنهم أصحاب تخصص و ميدان في مجال المحاسبة وأدرى أيضا بكل ما هو مستحدث في ما يخص القطاع من معايير وغيرها، لتأتي فيما بعد نسبة 22.7 % الخاصة بفئة المفتشين العموميين، بينما كانت نسبة 9.1 % من نصيب كل من المتصرفين ورؤساء الأقسام في عينة المجيبين.

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقتها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

3.1.4. الخبرة المهنية: تم توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم المهنية إلى:

الجدول (05): توزيع المجيبين حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	2	9,1%
من 05 إلى 10 سنوات	8	36,4%
من 10 إلى 15 سنة	8	36,4%
أكثر من 15 سنة	4	18,2%
المجموع	22	100%

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا جليا أن أغلب المستجوبين يملكون قدرا كافيا من الخبرة حيث نجد أن 36% منهم تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، وبنفس القدر من 10 إلى 15 سنة، فيما كانت نسبة 18% لأصحاب الخبرة الأكبر والأكثر من 15 سنة، بينما نجد أضاأل نسبة لأصحاب الخبرة الأقل من 5 سنوات بنسبة 9% وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بمؤهلات وخبرة كافية في المجال مما يجعلهم مؤهلين لاجابتنا وإضفاء قدر كاف من المصداقية على نتائج الاستبيان.

2.4. اختبار صحة فرضيات الدراسة:

1.2.4. اختبار صحة الفرضية الأولى:

نتائج المحور الأول: بغية التعرف على مدى إدراك المستجوبين بالأهمية البالغة للأصول الثابتة في القطاع العام وبالتالي ضرورة المحاسبة عنها محاسبة جادة احتوى هذا المحور على 08 أسئلة معارفية بسيطة حول الأصول الثابتة وكانت النتائج كالتالي:

الجدول(06): نتائج إجابات المجيبين حول المحور الأول: أهمية المحاسبة عن الأصول الثابتة في

القطاع العام

المحور الأول: أهمية المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام			
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
تستحوذ الأصول الثابتة على حصة كبيرة من حجم الإنفاق الحكومي السنوي.	3,81	0,90	موافق
تعد الأصول الثابتة من أهم ممتلكات الدولة فهي جزء هام من الموارد التي تستخدم في النشاط.	3,77	0,75	موافق
تقوم الأصول الثابتة بالدور الذي أنشأت من أجله وهو زيادة ثروة المجتمع ورفع مستوى معيشته.	3,59	0,79	موافق

موافق	0,84	3,36	تصنف الأصول الثابتة في نظام المحاسبية الحكومية على أساس أنها نفقات جارية.
موافق بشدة	0,49	4,36	هناك تزايد مستمر في الانفاق الحكومي على التثبيات مما يستدعي مراقبة ومحاسبة جديّة عنها.
موافق	0,94	4,13	هناك أهمية للإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الأصول الثابتة للوحدة الحكومية.
غير موافق	1,19	2,77	هناك محاسبة جادة عن الممتلكات العامة ذات الطابع الخدمي كالطرق، الجسور ...
موافق	1,05	3,59	تكون محاسبة التثبيات على مستوى الوحدة المنفذة التي قامت بشرائها وليس على مستوى الدولة.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

ويمكن تحليل الإجابات عن الأسئلة على النحو التالي:

العبارة (1): حققت متوسّطاً حسابياً قدره 3,81 بانحراف معياري 0.9 وهو يزيد عن المتوسّط الفرضي 3، ما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على أن الأصول الثابتة تستحوذ على حصة كبيرة من حجم الإنفاق الحكومي وهذا أمر مفروغ منه باعتبار الأصول الأساس لقيام أي دولة ومصدر السيادة.

العبارة (2): حققت متوسّطاً حسابياً قدره 3,77 بانحراف معياري 0.75 وهو يزيد عن المتوسّط الفرضي 3، ما يؤكد أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن الأصول الثابتة تعتبر من أهم موارد الدولة نظراً للدور الاقتصادي والاجتماعي التي تقوم به.

العبارة (3): حققت متوسّطاً حسابياً قدره 3,59 بانحراف معياري 0.79 وهو يزيد عن المتوسّط الفرضي 3، ما يؤكد أن مجمل المجيبين يوافقون على أن أهم دور أنشأت لأجله الأصول الثابتة هو زيادة ثروة المجتمع ورفع مستوى معيشتهم، وذلك من خلال مختلف المرافق والمؤسسات التي تسعى لتقديم الخدمات وأشباع حاجيات المواطن في شتى المجالات

والذي لن يتحقق دون استخدامها لمختلف أصولها.

العبارة (4): حققت متوسّطاً حسابياً قدره 3.36 بانحراف معياري 0.84 وهو يزيد عن المتوسّط الفرضي 3، ما يؤكد أن مجمل المجيبين يوافقون على تصنيف الأصول الثابتة كنفقات جارية، مما يؤكد نظرية مؤيدي الأساس النقدي بأن الأصول يتم اهتلاكها بمجرد امتلاكها، وهو ما نسعى لنتبينه وإثبات عكسه.

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقتها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

العبارة (5): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.36 وانحراف معياري 0.49 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، ما يعكس موافقة أغلبية المجيبين على أن هنالك تزايد مستمر في الانفاق الحكومي على الأصول الثابتة. تعتبر هذه الزيادة طبيعية نظرا للتطورات المختلفة الحاصلة في مختلف المجالات مما يفسر ضرورة وجود مراقبة ومحاسبة جدية عنها.

العبارة (6): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.13 بانحراف معياري 0.94 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يؤكد موافقة أغلب أفراد العينة على ضرورة وجود أهمية للإبلاغ المالي والإفصاح بشأن الأصول الثابتة لكل وحدة حكومية. حتى تتمكن الوحدة من مراقبة أصولها باستمرار وكذا تحقيق المساءلة اللازمة من طرف المسؤولين المخولين لذلك.

العبارة (7): حققت متوسطا حسابيا قدره 2.77 بانحراف معياري 1.19 وهو يقل عن المتوسط الفرضي 3، مما يعكس رأي أغلبية المجيبين بالنفي حول وجود محاسبة جادة عن الممتلكات العامة ذات الطابع الخدمي كالطرق والجسور وما يماثلها من أصول ذات تكلفة عالية، تعتبر هذه النقطة من أهم النقائص التي تعترى نظام المحاسبة العمومية الحالي.

العبارة (8): حققت متوسط حسابي قدره 3.59 بانحراف معياري 1.05 وهو ما يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يؤكد على موافقة أغلب المجيبين على أنه يجب أن تكون محاسبة التثبيات على مستوى الوحدة المنفذة التي قامت بشرائها وليس على مستوى الدولة. وذلك توافقا مع مبدأ استقلالية الوحدة واللامركزية في التسيير.

اختبار الفرضية الأولى:

تمت صياغة الفرضية الأولى كما يلي: "أن هنالك أهمية بالغة للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام".

يمكن صياغة الفرضية العدمية والفرضية البديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية (H_0): ليس هنالك أهمية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام.

- الفرضية البديلة (H_1): هنالك أهمية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام.

و يوضح الجدول التالي اختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار T-test للعينة الواحدة

الجدول (07): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المؤشر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى	3.67	0.41	41.384	21	0.000

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

تؤكد لنا نتائج اختبار (t) ستيودنت الذي بلغت قيمته 41.384 عند درجة حرية 21 ومستوى دلالة (sig=0.00) أن هنالك أهمية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام، بالتالي تم رفض الفرضية

الصفيرية مع قبول الفرضية البديلة، وعليه نخلص إلى أن الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه ” هناك أهمية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام “محققة.

2.2.4. اختبار صحة الفرضية الثانية:

نتائج المحور الثاني: سعيًا منا لمعرفة واقع الإجراءات المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المطبق حاليا قمنا بتصميم أسئلة هذا المحور بالتطرق إلى أهم الجوانب الخاصة بالمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، وكانت النتائج كالتالي:

الجدول (08): نتائج إجابات المجيبين حول المحور الثاني: إجراءات المحاسبة عن الأصول الثابتة في

النظام المحاسبي الجزائري

المحور الثاني: إجراءات المحاسبة عن الأصول الثابتة في النظام المحاسبي الجزائري			
الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق بشدة	0,74	4,50	تعد المحاسبة هي المصدر الرئيسي للحصول على المعلومات اللازمة حول مختلف الأصول والموجودات الثابتة.
غير موافق	0,95	2,36	يوفر النظام المحاسبي الحالي المعلومات اللازمة حول مصادر الحصول على الأصول الثابتة مما يحقق الشفافية.
موافق	1,12	3,31	يساعد النظام المحاسبي الحالي في تعزيز الشفافية حول عملية الانفاق المتعلقة بالحيازة على مختلف الأصول الثابتة.
موافق	0,68	3,90	يتم تسجيل الأصول الثابتة على أنها مصروفات جارية تحمل على السنة التي اقتنيت فيها وفق ما تم اعتماده في الموازنة العامة.
موافق	0,66	3,81	تسجل الأصول الثابتة عند اقتنائها بتكلفة الحيازة (التكلفة التاريخية).
غير موافق	0,63	2,13	يعترف النظام المحاسبي الحالي بالمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصول.
غير موافق	1,43	2,59	يمكن التعرف على كفاءة استخدام الأصول الثابتة لتوفر بيانات عنها في مرحلة الاستخدام كالاهلاك والاستبدال مثلا.

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

غير موافق	1,02	2,22	يتم الاعتراف بالتنازل عن الأصول الثابتة بكل شفافية ونزاهة.
غير موافق	1,00	2,18	يوفر النظام المحاسبي الحالي معلومات حول عملية إعادة تقييم التثبيتات.
غير موافق	1,26	2,54	يتم المحاسبة عن الأصول الثابتة وإظهارها في المركز المالي على مستوى الوحدات الحكومية.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

ويمكن تحليل الإجابات عن عبارات المحور الثاني على النحو التالي:

العبارة (1): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.5 بانحراف معياري 0.74 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يعكس لنا موافقة أغلب أفراد العينة على أن المحاسبة هي المصدر الرئيسي للحصول على المعلومات اللازمة حول مختلف الأصول والموجودات الثابتة، لما توفر من بيانات كمية ونقدية عنها.

العبارة (2): حققت متوسطا حسابيا قدره 2.36 بانحراف معياري 0.74، وهو ما يقل عن المتوسط الفرضي 3، مما يعني أن أغلبية المجيبين غير موافقين على أن النظام المحاسبي الحالي يوفر المعلومات اللازمة حول مصادر الحصول على الأصول الثابتة مما يحول دون تحقق الشفافية والمساءلة حول تكلفتها الحقيقية.

العبارة (3): حققت متوسطا حسابيا قدره 3.31 بانحراف معياري 1.12، وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يؤكد موافقة أغلبية المجيبين على أن النظام المحاسبي الحالي يساعد في تعزيز المساءلة حول عملية الانفاق المتعلقة بالحيازة على مختلف الأصول الثابتة.

العبارة (4): حققت متوسطا حسابيا قدره 3.9 بانحراف معياري 0.68، وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يؤكد لنا أن أغلبية المجيبين يوافقون على أن تسجيل الأصول الثابتة في القطاع العام حسب النظام المحاسبي الحالي تسجل على أنها مصروفات جارية تحمل على السنة التي اقتنيت فيها، عكس ما تنتبها الاتجاهات الحديثة في المحاسبة العمومية وبالخصوص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

العبارة (5): حققت متوسطا حسابيا قدره 3.81 بانحراف معياري 0.66، وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يعني أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي الحالي يسجل الأصول الثابتة عند اقتناءها بتكلفة حيازتها أي أن قياسها يكون وفق طريقة التكلفة التاريخية وهو المتعارف عليه.

العبارة (6): حققت متوسطا حسابيا قدره 2.13 بانحراف معياري 0.63 وهو يقل عن المتوسط الفرضي 3، مما يعني أن المجيبين في أغلبهم غير موافقين على أن النظام المحاسبي الحالي يعترف بالمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصول الثابتة. ويعود ذلك لعدم اهتمامه بقياس ومراقبة العائد من الخدمات المقدمة.

العبارة (7): حققت متوسطا حسابيا قدره 2.59 بانحراف معياري 1.43، وهو يقل عن المتوسط الفرضي 3، ما يدل على أن أغلب أفراد العينة غير موافقين على أنه يتم توفير بيانات حول كفاءة استخدام الأصول الثابتة وتوفير بيانات كافية حول مرحلة الاستخدام، الاهتلاك وحتى الاستبدال وفق الإجراءات المعمول بها

حاليا. تعتبر هذه المسائل من أهل المتطلبات للمحاسبة عن الأصول الثابتة، التي بتوفرها تتمكن الوحدة من احكام السيطرة، الرقابة على أصولها لتصل بذلك إلى الكفاءة في الاستخدام.

العبارة (8): حققت متوسطا حسابيا قدره 2.22 بانحراف معياري قدره 1.02 وهو يقل عن المتوسط الفرضي 3، أي أن أغلبية المجيبين غير موافقين على أن النظام المحاسبي الحالي يعترف بالتنازل عن الأصول الثابتة بكل شفافية ونزاهة. مما يعيق عملية المساءلة عنها ويفتح بابا واسعا للفساد واهدار المال العام.

العبارة (9): حققت متوسطا حسابيا قدره 2.18 بانحراف معياري 1.00 وهو ما يقل عن المتوسط الفرضي 3، ما يؤكد رفض أغلب المجيبين حول توفير النظام المحاسبي الحالي لمعلومات تتعلق بإعادة تقييم التثبيات. مما يعطي صورة غير واضحة عن القيمة الحقيقية للأصول الثابتة.

العبارة (10): حققت متوسطا حسابيا قدره 2.54 بانحراف معياري 1.26 وهو يقل عن المتوسط الفرضي 3، اين تؤكد هذه النتيجة أن أغلب المجيبين يرفضون كون النظام المحاسبي الحالي يظهر الأصول الثابتة في المركز المالي على مستوى الوحدات الحكومية. نظرا لافتقاره لقوائم مالية تظهر الأصول والخصوم واكتفائه بمدونة حسابات لمجمل الإيرادات والمصاريف.

اختبار الفرضية الثانية:

تمت صياغة الفرضية الثانية كما يلي "تمتاز الإجراءات المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية الحالي بالبساطة في معالجة الأصول الثابتة للقطاع العام".

يمكن صياغة الفرضية العدمية والفرضية البديلة على النحو التالي:

- **الفرضية العدمية (H₀):** لا تمتاز الإجراءات المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية الحالي بالبساطة في معالجة الأصول الثابتة للقطاع العام.

- **الفرضية البديلة (H₁):** تمتاز الإجراءات المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية الحالي بالبساطة في معالجة الأصول الثابتة للقطاع العام.

ويوضح الجدول التالي اختبار الفرضية الثانية من خلال اختبار T-test للعينة الواحدة

الجدول (09): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المؤشر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الفرضية الثانية	2.95	0.34	39.962	21	0.000

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

تؤكد لنا نتائج اختبار (t) ستيودنت الذي بلغت قيمته 39.962 عند درجة حرية 21 ومستوى دلالة (sig=0.00) أن الإجراءات المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية الحالي تمتاز بالبساطة في معالجة الأصول الثابتة للقطاع العام وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية مع قبول الفرضية البديلة وعليه نخلص إلى أن

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه " تمتاز الإجراءات المحاسبية الخاصة بنظام المحاسبة العمومية
الحالي بالبساطة في معالجة الأصول الثابتة للقطاع العام" محققة.

3.2.4. اختبار صحة الفرضية الثالثة:

اختبار نتائج المحور الثالث: يهدف هذا المحور إلى تبيان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في
القطاع العام حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أين تم التطرق لأهم الإجراءات وفق ما ينص عليه
المعيار الدولي رقم 17 بالخصوص، أين أسفرت الدراسة على النتائج التالية:

الجدول (10): نتائج إجابات المجيبين حول المحور الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs			
الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق بشدة	,700	4,27	توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتطلبات اللازمة للمحاسبة عن الأصول الثابتة.
موافق بشدة	,750	4,09	يعترف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 17 بالأصول الثابتة المتحصل عليها بمختلف الطرق ومن ثم قياسها بصورة عادلة.
موافق بشدة	,660	4,18	يحقق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 المساءلة عن الانفاق على الأصول الثابتة عن طريق حساب الاهتلاك وتحديد حتى قيمة الخردة مما يقلل من نسبة استبدالها أو إهمالها لأغراض الفساد.
موافق بشدة	0,55	4,27	يعترف معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 17 بالأصول الثابتة كنفقات رأسمالية
موافق	0,86	3,90	يسمح معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 17 بتسجيل الأصول الثابتة عند الاقتناء بتكلفتها التاريخية.
موافق	0,57	3,95	يعترف معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 17 بالمنافع التي تحققها الأصول الثابتة للوحدة.
موافق	1,16	3,72	يوفر معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 17 وبكل شفافية المعلومات اللازمة حول التنازل عن الأصول الثابتة.

موافق بشدة	8,50	4,18	يتم إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 بصورة منتظمة مما يسهل عملية الرقابة عليها وتطويرها.
موافق بشدة	,560	4,31	نستطيع من خلال تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 إظهار الأصول الثابتة و الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي للوحدة الحكومية.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

ويمكن تحليل الإجابات عن عبارات المحور الثالث على النحو التالي:

العبارة (1): حققت متوسط حسابي قدره 4.27 بانحراف معياري 0.7 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، ما يدل على أن أغلبية المجيبين يوافقون على أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفر المتطلبات الضرورية للمحاسبة عن الأصول الثابتة مما يسمح بحسن إدارتها وتطويرها ترجع هذه الموافقة باعتبارها مرجعية دولية ذات مصداقية عالمية.

العبارة (2): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.09 بانحراف معياري 0.75 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يدل على موافقة أغلب أفراد العينة على أن المعيار الدولي للقطاع العام رقم 17 يعترف بالأصول الثابتة المتحصل عليها بمختلف الطرق ومن ثم يقوم بقياسها بصورة عادلة ليكون عرضها في الأخير بالقوائم المالية موافقا لمتطلبات الإفصاح والشفافية.

العبارة (3): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.18 بانحراف معياري قدره 0.66 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يؤكد موافقة أغلب المجيبين على أن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 يحقق إمكانية المساءلة عن الانفاق عن أصول ثابتة ونقصد هنا التثبيتات البديلة لتثبيتات سابقة وليس الجديدة كليا، ويتحقق ذلك بإثبات إن كان يستحق فعلا شراء تثبيت مكان آخر أو لا عن طريق حساب اهتلاك هذا التثبيت و مدى صلاحيته لإتمام عمره الإنتاجي و كذا تقدير قيمة تخريده و من ثم النظر في إمكانية استبداله أو لا.

العبارة (4): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.27 بانحراف معياري قدره 0.55 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يدل على أن أغلبية المجيبين يوافقون على أن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 يعترف بتصنيف الأصول الثابتة كنفقات رأسمالية أي تسجيلها كمورد لا كمصاريف تحقيقا لأساس الالتزام في المحاسبة عن الأصول الثابتة.

العبارة (5): حققت متوسطا حسابيا قدره 3.90 بانحراف معياري قدره 0.86 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، ما يدل على موافقة غالبية المجيبين على أن معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 17 يقيس ويسجل الأصول الثابتة عند اقتنائها كأول مرة بالتكلفة التاريخية، بينما تسجل بقيمتها العادلة في حين الحصول عليها بطرق أخرى كالهبة مثلا.

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

العبارة (6): حققت متوسطا حسابيا قدره 3.95 وانحراف معياري قدره 0.57 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يعكس الموافقة الشديدة للمجيبين حول اعتراف معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 بالمنافع المختلفة التي تحققها الأصول الثابتة للوحدة.

العبارة (7): حققت متوسطا حسابيا قدره 3.72 بانحراف معياري 1.16 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يعكس أيضا موافقة أغلبية أفراد العينة على أن المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 17 يوفر وبكل شفافية المعلومات اللازمة حول عملية التنازل عن الأصول الثابتة الخاصة بالوحدة مما يحقق متطلبات الإفصاح وكذا المساءلة اللازمة عن ذلك.

العبارة (8): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.18 بانحراف معياري 0.58 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يدل على موافقة غالبية المجيبين على أن المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 17 يحقق المتطلبات اللازمة لإعادة تقييم الأصول الثابتة بصورة دورية، لإعطاء صورة أكثر صدقا عن القيمة الحقيقية للأصل.

العبارة (9): حققت متوسطا حسابيا قدره 4.31 بانحراف معياري 0.56 وهو يزيد عن المتوسط الفرضي 3، مما يعكس اتفاق غالبية المجيبين على أنه و من خلال تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 يمكن إظهار الأصول الثابتة و الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي للوحدة الحكومية وهو اول هدف من اهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " إمكانية إظهار أصول و التزامات الوحدة الحكومية في قوائم مالية " .

اختبار الفرضية الثالثة:

تمت صياغة الفرضية الثالثة كما يلي: "توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتطلبات الضرورية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام بما يسمح بالرقابة والسيطرة عليها".

يمكن صياغة الفرضية العدمية والفرضية البديلة على النحو التالي:

- **الفرضية العدمية (H₀):** لا توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتطلبات الضرورية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام بما يسمح بالرقابة والسيطرة عليها.

- **الفرضية البديلة (H₁):** توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتطلبات الضرورية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام بما يسمح بالرقابة والسيطرة عليها.

ويوضح الجدول التالي اختبار الفرضية الثالثة من خلال اختبار T-test للعينة الواحدة

الجدول (12): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المؤشر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الفرضية الثالثة	4.10	0.39	49.029	21	0.000

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

تؤكد لنا نتائج اختبار (t) ستيودنت الذي بلغت قيمته 49.029 عند درجة حرية 21 ومستوى دلالة (sig=0.00) أن هنالك أهمية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية مع قبول الفرضية البديلة و عليه نخلص إلى أن الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه "توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتطلبات الضرورية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام بما يسمح بالرقابة والسيطرة عليها" محققة.

5. خاتمة:

وفق ما تم التوصل إليه سابقا وبعد التحليل اتضح لنا جليا أنه بالرغم من كل المساعي الرامية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وجعلها متوافقة مع الأنظمة والمعايير الدولية بالأخص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إلا أنه لا زالت هنالك أوجه قصور عديدة في ما يخص المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، حيث أن معظم الإجراءات المعتمدة في ذلك لا تتعدى مرحلة الانفاق لأن الهدف الأساسي للسلطات هو مقارنة مدى توافق ما تم انفاقه على اقتناء الأصول الثابتة مع ما هو مسطر حسب الموازنة المخصصة لذلك، في حين أن الأمر يتطلب أكثر من ذلك بكثير، وهو المتابعة المنتظمة لها خلال مرحلة استخدامها لتحقيق أكبر قدر من الاقتصاد في النفقات اللاحقة أو المستقبلية المرتبطة بها. ليس هذا فقط وإنما أيضا تحقيقا لمتطلبات المساءلة والشفافية المرتبطة بالمال العام لتحقيق أكبر قدر من الرشادة في الانفاق العام، وهو ما تحققه بالضبط معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال المعيار رقم 17 مثلما تم اثباته وفق هذه الدراسة.

6. المراجع:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول. تاريخ الاسترداد 11 24, 2021، من:*
<https://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS/IPSAS%20Part%20I.pdf>
2. أحمد يوسف اسعدي. (2014). *ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية , (02) 5، ص ص 21-32.*
3. أحمد يوسف السعدي. (2017). *أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية. مجلة الاقتصاد و التنمية البشري، (01) 8، ص ص 335-348*
4. أند توش ديلويت الشرق الأوسط. (2018). *كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة النسخة الثانية. تاريخ الاسترداد 11 24, 2021، من:*
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/public-sector/dme_IPSAS-Handbook%20Arabic-2nd%20Edition.pdf
5. حنى رزوقي الصانع. (1981). *محاسبة الموجودات و محاسبة الاندثار في النظام المحاسبي الحكومي . عمان :مطابع الدستور التجارية.*

المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

6. سعد فؤاد علي حباية. (2017). *المحاسبة الحكومية*. الإصدار الأول. عمان: دار الابتكار للنشر والتوزيع.
7. سعد فؤاد علي حباية. (2017). *المحاسبة الحكومية*. الطبعة الأولى. عمان: دار الابتكار للنشر والتوزيع.
8. سيد علي باني ، و محمد حابي . (2021). دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر والمرجعية الدولية في معالجة الاصول الثابتة الملموسة. *مجلة الدراسات الاقتصادية المالية البنكية وإدارة الأعمال*، (01) 10، ص ص 303-313.
9. عبد السميع روبينة. (2007). *المخطط المحاسبي للدولة بداية الإصلاح المحاسبي للوظيفة العمومية*. مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية. (17)، ص ص 215-234.
10. عبد السميع روبينة. (2006). *من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمم، خطوة لإصلاح تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري*. مجلة الحقيقة. (08)، ص ص 45-60.
11. عبود ميلود، محمد الصالح بلول. (2019). الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر. مجلة المنهل الاقتصادي، (01) 2، ص ص 177-192.
12. عبود ميلود، والعربي تيقاوي. (2017, 09 30). الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. *IPSASs، مجلة التكامل الاقتصادي*، (03) 5، ص ص 25-26.
13. محمد طويلب، وفاطمة الزهراء قاضي. (2020). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية. *محلة معهد العلوم الاقتصادية*، (01) 23، ص ص 487-510.
14. مهدي مأمون الحسين. (2017). *المحاسبة الحكومية*. الطبعة الأولى. عمان: دار الاعصار العلمي للنشر و التوزيع.

19. Ouda, H. (2016). Governmental Capital assets: How Far Should the Accounting Recognition of These Assets Go. *International Journal of Finance & Economics*, 01(16), 24-42.

15. Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). The informative role of accounting standards in privatising state-owned property: comparing Greek Governmental Accounting Standards and IPSAS. *Global Business and Economics Review*, 17(01), p p 51-62.

16. Ifac, i. (s.d.). *IPSAS 17—IMMOBILISATIONS CORPORELLES*. Récupéré sur <https://www..org/system/files/publications/files/ipsas-17-immobilisations.pdf>

17. I Brusca, I., Caperchione, E., Cohen , S., & Manes-Rossi, F. (2017). IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing. *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe*, p p165-185.

18. Muller, T., & Berger, M. (2012). *IPSAS Explained :A Summary of International Public Sector Accounting Standards* (éd. 2nd Edition.).