# من التكييف إلى الاستقلالية المعيارية: دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير التقارير المالية الدولية في ضوء الإطار المفاهيمي ومعالجة الأصول

# From Inspiration to Normative Independence: A Comparative Study Between International Public Sector Accounting Standards and International Financial Reporting Standards in Light of the Conceptual Framework and the Treatment of Assets

**سهام زرقان**، مخبر الاقتصاد الأخضر والطاقات المتجددة، جامعة عباس لغرور خنشلة ( الجزائر)،
sihem.zerkane@univ-khenchela.dz

تاريخ الاستلام: 2026/06/25 تاريخ القبول: 2026/09/15 تاريخ النشر: 2026/09/30

**ملخص:**

يهدف هذا المقال إلى إبراز أوجه الاختلاف والتشابه بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومعايير المحاسبة الخاصة بالقطاع الخاص(IAS/IFRS) ، بالاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي ومجموعة من المحددات المقارنة. وتوصلت الدراسة إلى أن معايير القطاع العام، رغم استلهامها من معايير القطاع الخاص، تتضمن تعديلات جوهرية تعكس خصوصية البيئة الحكومية من حيث الأهداف، والأساس المحاسبي، وطبيعة الأنشطة والوظائف المرتبطة بالمساءلة والشفافية. وتبرز هذه الخصوصية في معالجة الأصول، حيث تأخذ (IPSAS)في الاعتبار المنفعة الخدمية إلى جانب المنافع الاقتصادية المستقبلية، في حين تركز (IAS/IFRS) أساسًا على المنافع الاقتصادية. وتخلص الدراسة إلى أن معايير (IPSAS) تمثل إطارًا معياريًا مستقلًا، صُمم لتلبية احتياجات القطاع العام من المعلومات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمساءلة.

**كلمات مفتاحية:** معايير محاسبة دولية لقطاع عام IPSAS، معايير محاسبة دولية IAS، معايير تقارير مالية دولية، اطار مفاهيمي، محاسبة أصول

**تصنيفات JEL** : M48، H83، M41

**Abstract:**

This study compares IPSAS and IAS/IFRS, identifying their main similarities and differences through descriptive and analytical approaches.

The findings show that, although IPSAS are inspired by private sector standards, they incorporate substantial adaptations reflecting the specific nature of government activities, particularly in objectives, accounting bases, accountability, and transparency. A key distinction concerns asset recognition: IPSAS consider both service potential and future economic benefits, whereas IAS/IFRS primarily emphasize economic benefits. Overall, IPSAS constitute a distinct and independent framework tailored to the public sector's accounting information needs.

**Keywords:** International Public Sector Accounting Standards IPSAS, International Accounting Standards IAS, International Financial Reporting Standards IFRS, conceptual framework, asset accounting.

**Jel Classification Codes:** M48 ،H83 ،M41

## 1. مقدمة:

في ظل توجه أغلب الدول لتطوير أنظمتها المحاسبية وبتشجيع من أغلب المنظمات المالية الدولية فقد تجسد هذا التوجه بداية بالقطاع الخاص من خلال المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** والتي مثلت المرجعية الأساسية لمعايير المحاسبة للقطاع الخاص، وفي المقابل فقد ظهرت الحاجة لبناء منظومة معيارية خاصة بالقطاع العام كخطوة ضرورية لمواكبة التطورات التي تحدث في البيئة المحاسبية الدولية وتحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية. وقد كانت النواة الأولى لوضع معايير لهذا القطاع هو الاستناد إلى معايير موجودة ومطبقة على أرض الواقع والمتمثلة في المعايير الخاصة بالقطاع الخاص، إلا أن الاختلاف في طبيعة الأهداف وخصوصية البيئة الحكومية فرض تعديلاً وتكييفاً لهذه المعايير لتتماشى مع طبيعة القطاع المطبق.

وتظهر هذه الاختلافات بشكل أكثر وضوحاً عند تحليل المعالجة المحاسبية لبعض العناصر الأساسية للأصول فرغم التشابه التقني في أسس القياس الأولى واللاحق، فإن معايير القطاع العام توسع النظرة المحاسبية عند المعالجة لتشمل مبدأ المنفعة الخدمية إلى جانب المنافع الاقتصادية، بالإضافة إلى الكثير من المبادئ والتي تمثل خصوصية للقطاع العام مقارنة بالقطاع الخاص والذي لا يشكل محوراً أساسياً لديه.

ومن خلال ما سبق فقد تم طرح إشكالية الدراسة كالآتي:

**إلى أي مدى يمكن اعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص مرجعية ملائمة لبناء منظومة معيارية للقطاع العام وما هي حدود التباين الأساسي بين المنظومتين في معالجة الأصول؟**

إلى جانب التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما طبيعة العلاقة بين المنظومتين المعياريتين وما المبررات الفلسفية والاقتصادية التي جعلت معايير القطاع الخاص مرجعاً لتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
- ما هي أبرز أوجه التشابه والاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة للقطاع الخاص من حيث المفاهيم والمصطلحات المحاسبية؟
- كيف تختلف المعالجة المحاسبية للأصول بين المنظومتين المعياريتين؟

ومن خلال التساؤل الرئيسي والأسئلة الفرعية يمكن وضع الفرضيات الآتية:

- تستند معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في جانب من بنائها المفاهيمي إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص، إلا أن خصوصية البيئة الحكومية فرضت تكييفاً معيارياً أدى إلى تطوير اطار مفاهيمي أكثر ملائمة لأهداف القطاع العام؛
- على الرغم من التقارب المفاهيمي بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة للقطاع الخاص في تعريف عناصر القوائم المالية والمصطلحات المحاسبية، إلا أنها تختلف من حيث التطبيق نتيجة اختلاف أهداف التقارير المالية وطبيعة مستخدميها؛
- تختلف المعالجة المحاسبية للأصول بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص نتيجة اختلاف الغاية من استخدام الأصل بين تحقيق الربحية في القطاع الخاص وتحقيق المنفعة الخدمية في القطاع العام.

**أهمية الدراسة:** تظهر أهمية الدراسة من خلال إجراء تحليل مقارن بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمعايير الخاصة بالقطاع الخاص بناء على العديد من الجوانب والمتغيرات، وهذا من أجل التعرف على أهم الفروقات الأساسية من جانب مفاهيمي وتطبيقي بين القطاعين العام والخاص، ومن

أجل فهم أعمق لإشكالية التحول من معايير القطاع الخاص إلى معايير القطاع العام واعتبارها مرجعية لبناء معايير للقطاع العام خاصة في ظل توجه أغلب الدول لتبني معايير **IPSAS** مما يستدعي تحليلاً أوسع للفروق الأساسية بين المنظومتين المعياريتين لدواعي التكييف والمواءمة بينهما.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحليل العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من حيث المفاهيم والمصطلحات المستخدمة ومناقشة إشكالية اعتماد معايير القطاع الخاص كمرجعية لبناء معايير للقطاع العام؛
- إجراء مقارنة تحليلية من حيث المعالجة المحاسبية للأصول في كل من معايير المحاسبة للقطاع العام ومعايير القطاع الخاص مع ابراز نقاط التشابه والاختلاف في معالجة الأصول بين المنظومتين المعياريتين؛
- المساهمة في توضيح الأسس والإجراءات الخاصة بالتحول من معايير محاسبية للقطاع الخاص إلى معايير خاصة بالقطاع العام.

**منهجية الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي باعتبار أنهما المنهجان الملائمان لوصف البيانات والمعلومات التي تم تجميعها عن متغيرات الدراسة، والاجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المقدمة، وذلك من خلال تحليل نصوص المعايير الدولية ذات الصلة والاطار المفاهيمي لكل من القطاعين ومقارنة مضامينها بهدف استنتاج الأبعاد النظرية والعملية للاختلافات القائمة بينهما.

بناء على ما ورد في المقدمة فقد تم تقسيم الدراسة إلى أربع أقسام رئيسية بما يخدم اشكالية الدراسة، وسيتم التعرض إلى هذه النقاط فيما يلي:

## 2. من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير التقارير المالية الدولية للقطاع العام (جذور IPSAS في IAS وIFRS)

### 1.2 من حيث الاطار التاريخي

تاريخيا وفي عام 1997 بدأت المرحلة الأولى من برنامج المعايير بتطوير **IPSAS** وفق أساس الاستحقاق بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية **IAS** الصادرة من **IASB** حتى أوت1997 أول إصداراتها المعدلة بعد ذلك التاريخ، وذلك في حدود قابلية تطبيقها على القطاع العام. حيث أصدرت لجنة القطاع العام **PSC** مجموعة متكونة من ثمانية معايير بدءا من المعيار رقم 1 إلى المعيار رقم 8 على الترتيب، وبعد عقد اجتماع في ماي 2001 وافقت اللجنة على إصدار أربعة معايير إضافية وذلك في جوان2001 وهي المعايير التالية: من المعيار رقم 9 إلى المعيار رقم 12 على الترتيب، كما وافقت اللجنة على إصدار المعيار رقم 13 مستقبلا. وفي اجتماع عقد في نوفمبر2001 أصدرت خمسة معايير أخرى تعالج قضايا محددة في إطار أساس الاستحقاق المحاسبي، وقد تم إصدار المعايير التالية عقب الاجتماع: من المعيار رقم 13 إلى المعيار رقم17، أما المعيار رقم 18 فقد اعتمد إثر اجتماع لجنة القطاع العام الذي أقيم في مارس 2002 وواصل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إصدار المعايير التي كانت تعتمد على المعايير **IAS/IFRS** حتى وصلت إلى 51 معيار ومعيار خاص بالمحاسبة على الأساس النقدي سنة 2016، بالرغم من أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام **IPSAS** هي امتداد للمعايير الدولية للمحاسبة **IAS/IFRS** إلا أن هذا لم يمنع **IPSASB** بإصدار معايير خاصة بالقطاع العام لم يتم تناولها من طرف **IASB**. (بن رحو، 2022/2021، صفحة 54، 55)

وتعتبر المرحلة الأولى لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كمرحلة تمهيدية للاستفادة من الخبرة التراكمية لمعايير القطاع الخاص، غير أن اتساع نطاق الأنشطة الخدمية وتعقدها مقارنة بالقطاع الخاص تطلب الحاجة إلى تطوير معايير تعالج قضايا متعلقة بالقطاع العام مما استدعى وضع معايير أكثر استقلالاً.

### 2.2 من حيث الاطار التصوري للعلاقة

تستند العديد من معايير المحاسبة للقطاع العام **IPSAS** على المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة **IASB** لتطبيقها من قبل المنشآت الهادفة للربح، وإذا كانت المعاملة

المحاسبية الأساس هي نفسها في القطاعين العام والخاص فقد يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ثبات المعالجة المحاسبية ويعتمد تطوير بعض معايير المحاسبة للقطاع العام استنادا إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على الإجراءات المراعية القوية لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة مع مراعاة ادخال تعديلات مناسبة تعكس قضايا التقرير المالي الخاصة بالقطاع العام. (**IFAC, Introduction to IPSAS Module01, 2020, p. 9**)

وقد اختار الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** منذ البداية نموذج المحاسبة الخاصة كمرجع، معتبرا أن الإبلاغ المالي في الادارات العامة يمكن أن يكون مع نفس المعايير كتلك التي تطبق في المؤسسات الاقتصادية. لذلك وضعت المعايير بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية **IAS** والمعايير الدولية للإبلاغ المالي **IFRS** مع اجراء التعديلات المطلوبة لتكييفها مع سياق القطاع العام والهدف من ذلك هو تركيز الجهود على مجموعة واحدة من الإصدارات لها جذور مشتركة مع المعايير الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB**.

ونتيجة لذلك، هذه المؤسسات تميل بشكل واضح نحو العمل بمعايير المحاسبة باعتبارها المرجعية الأساسية بالنسبة لإدارات القطاع العام، وقد ساعد ذلك بعض البلدان على التكيف مع أنظمة القطاع العام و**IPSAS** لأن ما قاموا به حقاً هو تطبيق المعيار على كل المؤسسات الاقتصادية، وقد كانت النتيجة هي أن القواعد النهائية المطبقة على إدارات القطاع العام تتفق مع **IPSAS** في العديد من البلدان كأستراليا ونيوزيلندا... (بوعبانة، 2020/2019، صفحة 41)

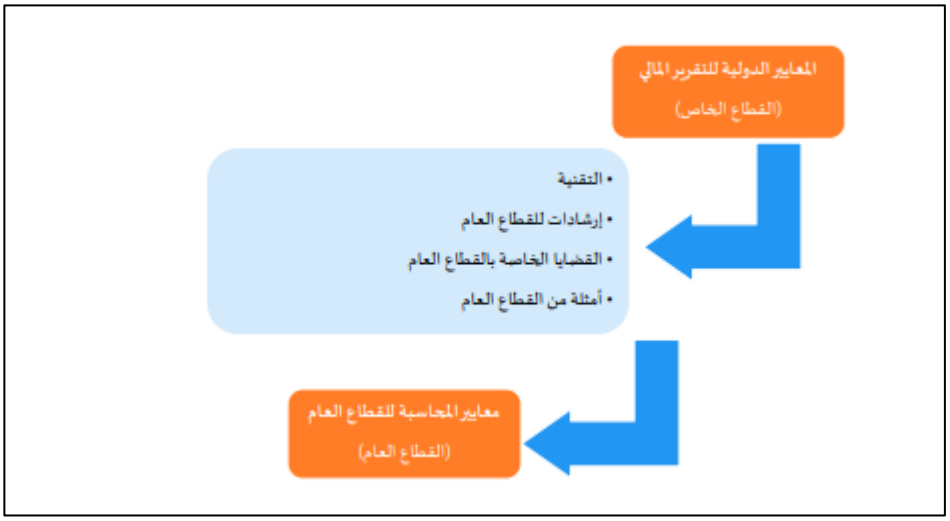
ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتقييم المعايير الدولية للتقرير المالي ويقرر ما إذا كانت القضايا الخاصة بالقطاع العام تستدعي الحيود عن تلك المعايير. وقد يتم اجراء تغييرات في المصطلحات لتعكس اللغة المستخدمة في القطاع العام، وقد يتم إضافة إرشادات تتناول قضايا خاصة بالقطاع العام وأمثلة تناسب القطاع.

ويسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متى أمكن إلى الحفاظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية للتقرير المالي ما لم تكن هناك قضية كبيرة خاصة بالقطاع العام تستدعي

الحيود عن المعايير الدولية للتقرير المالي. (**IFAC, Introduction to IPSAS Module01, 2020, p. 9**)

وفيما يلي شكل يوضح العلاقة التي تربط معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع معايير المحاسبة للقطاع الخاص.

**الشكل رقم 01: العلاقة والترابط بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع الخاص**




**Source : IFAC**. (2020, november). Introduction to IPSAS Module01. P: 8

وقد استند منطق التحول من معايير المحاسبة للقطاع العام إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص على جملة من المبادئ والأفكار يمكن سردها فيما يلي:

- تتجه استراتيجية إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص، حيث أن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي عن طريق تكييفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق. (شلال، 2014/2013، صفحة 55)

- تتمثل استراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام **IPSASB** في مواءمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عند الاقتضاء مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS** وتهدف بذلك إلى تعزيز إمكانية مقارنة البيانات المالية في جميع انحاء العالم. (ربيعي و بن فرج، 2024، صفحة 10)
- باعتبار أن هناك توافق متزايد في الآراء على أن الحكومات ينبغي أن تخضع للمساءلة المالية خصوصا بالنسبة للدول النامية التي تواجه تحديا يتمثل في إدارة نظام محاسبي حكومي سليم يضمن المساءلة والشفافية، كما أن الحكومات تسعى إلى اعتماد فلسفة جديدة للإدارة العامة تركز على تغير الممارسات الإدارية للقطاع العام نحو مزيد من ممارسات القطاع الخاص بهدف جعل القطاع العام أكثر فعالية وكفاءة من حيث التكلفة. (بوخالفي، 2020/2019، صفحة 82)
- يقوم الاطار التصوري والمفاهيمي لتطبيق المعايير الدولية على مستوى الدولة على تحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب تنظيم عمل المحاسبة العمومية من ذلك التنظيم الموجود في المؤسسات الربحية وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي: (بوكفوسة، 2022، صفحة 492)
  - تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مختلف دول العالم؛
  - مقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة؛
  - الاعتماد على قوائم الأداء.
- توضع الحكومات ومسؤوليها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله، وهو ما يسمح بالقضاء على السلبيات التي ظهرت عند تطبيق الأساس النقدي خاصة في الرقابة على المال العام.
- يرى **christiaens** وزملاؤه أن من أهم أسباب تطبيق هذه المعايير أنها أكثر كفاءة للاستفادة من معارف وخبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB** وتساعد على تفادي "إعادة اختراع العجلة" بمعنى أنه من الحكمة تبني معايير جاهزة وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير قد تم اختراعها بنجاح من قبل، ذلك أنها تهدر معها الكثير من الوقت والطاقة والمال. (جابي، 2019/2018، صفحة 38)

- إن تكييف معايير القطاع العام وفقا لمعايير القطاع الخاص يعتبر أقل تكلفة ويوفر الكثير من الوقت، فلو قام المجلس بإعداد معايير من جديد دون التغيير في معايير **IAS** فسوف يخصص موارد كثيرة سواء كانت بشرية أو مادية من دون شك لوضع معايير محددة للقطاع العام. (جابي، 2019/2018، صفحة 51)
- فيما يرى معارضون لفكرة المواءمة في وضع معايير القطاع العام أن معايير **IFRS** صممت في المقام الأول لصالح المستثمرين حيث يتوقع أن توفر معلومات مالية مفيدة لتنوير الخيارات للمستثمرين الماليين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات، أما معايير **IPSAS** فتولي أهمية كبيرة للمواطنين وممثليهم، فنموذج **IFRS** المتبع من طرف معايير **IPSAS** هو واحد من العوامل التي تفسر أنه لا يوجد لحد الآن معيار محاسبي بشأن ما يشكل جزءاً أساسياً من الانفاق العام أي نفقات الحماية الاجتماعية. كما لا يوجد أي معيار للأصول المحددة للقطاع العام مثل المعالم الأثرية والتاريخية والحدائق الوطنية العمومية أو الأصول غير الملموسة مثل الحق في فرض الضرائب أو الرسوم التي تتعلق باستخدام الممتلكات العمومية. لذا إذا نظرنا على سبيل المثال للمعيار المحاسبي الدولي **IPSAS31** المتعلق بالأصول غير الملموسة سوف نجد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة الخاصة بالشركات (تكاليف البحث والتطوير، البرمجيات، ..) ولكن لا شيء حول الأصول الخاصة بالدولة. بالنسبة للمعاملات المماثلة لتلك التي تقوم بها الشركات لا يوجد سبب للحياد عن المعايير المطبقة على الشركات، كما أن الاتساق ينبغي أن يسود ولكن من الضروري أيضا وضع معايير محاسبية تتماشى وخصوصيات القطاع العام الكثيرة (أهمية المعاملات السوقية غير التبادلية بحكم أن القطاع العام لا يهدف لتوليد الأرباح، استمرارية الدول، وما إلى ذلك). (جابي، 2019/2018، صفحة 43)

وبالنظر للمسار التاريخي والاطار المفاهيمي لتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فإن العلاقة بين المنظومتين المعياريتين لم تكن علاقة تبعية بقدر ما كانت علاقة تطور تراكمي قائم على الاستفادة من الخبرة المحاسبية الدولية وإعادة توظيفها، وبالتالي فإن طبيعة العلاقة بينهما لا تقتصر على تتبع التطور التاريخي للمعايير بل تمتد لتحليل أوجه الاختلاف والتشابه وهو ما سيتم تناوله في العنصر القادم.

## 3. مقارنة مفاهيمية بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية للقطاع العام

### 1.3 من حيث طبيعة القطاع وهدفه

تمثل جهات القطاع العام هيئات لا تهدف إلى تحقيق الربح، تُرصد لها مجموعة من الوسائل المالية، البشرية، والمادية لأداء غرض خدمي (اجتماعي أو سياسي أو ثقافي أو رقابي ...) معين، ويقصد بالوحدات الإدارية الحكومية تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء والخدمات الاجتماعية كالصحة والتعليم وغيرها، وكذلك الوحدات التي تقوم على توجيه النشاط الاجتماعي للدولة وإقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة الطرق والسدود والموانئ والمطارات والجسور ...إلخ، وتقدم هذه الوحدات خدماتها للمواطن بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكاليف تلك الخدمات (مغني، 2017/2016، صفحة 10). أما بالنسبة للقطاع الخاص فيمثل تلك الهيئات التي تهدف لتحقيق الربح وتقوم فيه عملية الإنتاج على نظام السوق والمنافسة ويكتسي الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج وملكيتها. (شريط و بن الحاج، 2016، صفحة 240).

### 2.3 من حيث الخصائص

تمتاز الهيئات العمومية بخصائص تميزها عن المؤسسات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح، وهنا يعتبر الربح ميزة فاصلة بين القطاعين، حيث تهدف الهيئات العمومية إلى تقديم خدمة عمومية ترقى إلى طموح الشعوب، وبما أننا لا نستطيع تقييم الدولة فإن الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري لا تمتلك رأسمال، وهذا ما يبرر عدم وجود الشركاء. (بن رحو، 2022/2021، صفحة 17) بينما القطاع الخاص يتميز بتوفر الحافز على المنافسة بالمقارنة مع القطاع العام وعدم وجود بيروقراطية معرقلة بعكس القطاع العام الذي يمتاز بالبطء في حركته ومبادرته وهذا نتيجة لوضوح الهدف في القطاع الخاص والمتمثل أساساً في الوصول إلى أقصى ربح. (شريط و بن الحاج، 2016، صفحة 241)

### 3.3 من حيث الوظيفة (وظيفة القياس المحاسبي)

تركز نظم المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية على قياس نتيجة النشاط ومدى قوة أو ضعف المركز المالي فيها، أما القياس المحاسبي الحكومي فإنه يقتصر في الوقت الحاضر وفي معظم الدول على

المحاسبة على الأموال وليس المحاسبة على العمليات وهناك فرق كبير بينهما لأن المساءلة المحاسبية عن الأموال هي وظيفة رقابية وليست محاسبية كما هو الحال في وظيفة المحاسبة العمومية التي تعنى بكيفية انفاق الأموال العامة وتحصيل الإيرادات ومدى توافق هذا الانفاق مع ما خطط له في الموازنة العامة للدولة. (العواد، 2012، صفحة 6)

### 4.3 من حيث المحاسبة المستخدمة

تتفق المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للهيئات الهادفة للربح في كثير من الأمور المشتركة، كون كل منهما يعتمدان على المحاسبة، إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن يكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما:

- تتشابه المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية في اعتمادهما على نظرية القيد المزدوج، واستخدام الوحدة النقدية كأساس للقياس مع افتراض ثبات قيمتها، إضافة إلى تبني مبدأ الاستمرارية ومبدأ سنوية المحاسبة واستقلال الفترات المالية. كما يتفق النظامان من حيث الإجراءات المحاسبية المتمثلة في التسجيل في دفتر اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ وإعداد القوائم الختامية، رغم اختلاف طبيعة هذه القوائم بين النظامين. (بن رحو، 2022/2021، صفحة 22، 23)
- في المقابل تتميز المحاسبة العمومية باعتمادها على نظرية الأموال المخصصة ومبدأ عمومية الإيرادات والنفقات مع غياب المخصصات والاحتياطات، وعدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات، حيث يهدف النظام أساسًا إلى الرقابة المالية والقانونية على استخدام الأموال العامة. كما لا يتم فيه التمييز بين الإيرادات أو النفقات الجارية والرأسمالية، ولا يُحتسب الاهتلاك على الأصول الثابتة باعتبار أن النفقات تُحمّل مباشرة على السنة المالية. أما المحاسبة المالية فتعتمد على نظرية الشخصية المعنوية، وتطبق مبدأ الحيطة والحذر من خلال تكوين المخصصات والاحتياطات، مع وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات في إطار هدف تحقيق الربح. كما تميز بين الإيرادات والنفقات الجارية والرأسمالية، وتعتمد على حساب الإهتلاك لتحديد النتيجة الحقيقية للمؤسسة والحفاظ على رأس المال. (عبود، 2019/2018، صفحة 134)

### 5.3 من حيث نطاق التطبيق

تم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من طرف مئات الدول من القارات الخمس بمختلف الدرجات تبعا لأهداف كل بلد وظروفه المحددة، فضلا عن المنظمات الدولية والإقليمية، وهناك من الدول من هي في طور تبنيها إما عن طريق الإدخال المباشر للمعايير المحاسبية الدولية مثل ما قامت به منظمة حلف شمال الأطلسي، الأمم المتحدة، التعاون الاقتصادي والتنمية، سويسرا..، أو من خلال تكييف المعايير الوطنية بما يتلاءم والمعايير الدولية مثل ما قامت به كندا، نيوزيلندا، أستراليا، فرنسا... وتعتبر نيوزيلاندا هي السباقة لذلك، ومؤخرا بدأت الدول العربية مثل الأردن وقطر والمغرب بتطبيق جزئي لهذه المعايير، إيماناً منها بأهميتها ودورها في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع والسرقة والفساد. (بن رحو، 2022/2021، صفحة 81)

وكذلك الحال في القطاع الخاص والذي بدأ في اطار التطبيق قبل القطاع العام ففي سنة 2005 أصبحت معايير المحاسبة الدولية الزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب افريقيا والشرق الأوسط وبلدان الكاريبي، ويضاف لذلك أن بلداناً أخرى كانت قد تبنت معايير محاسبية وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل استراليا وهونغ كونغ ونيوزيلندا والفلبين وسنغافورة. حيث أن أكثر من 70 بلد طلبت من شركاتها المدرجة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند اعدادها وعرضها للبيانات المالية في عام 2005. (ميرزا، هولت، و ماغنوس، 2006، صفحة 01)

### 6.3 من حيث مستخدمو التقارير المالية

يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام لوحدات ومنشآت القطاع العام بشكل أساسي لأجل تلبية احتياجات مستخدمي هذه التقارير من معلومات، وكذا مزودي الموارد الذين لا يملكون صلاحية إلزام منشأة القطاع العام على الافصاح عن البيانات والمعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرار، ومن جهة أخرى تعد الهيئة التشريعية وأعضاء البرلمان أيضا من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام بصفتهم ممثلين لمصالح مستلمي الخدمات ومزودي الموارد. (بوستة، 2017، صفحة 104)

ونظرا لطبيعة وخصائص النشاط الحكومي فإن قائمة المستخدمين للقوائم المالية الحكومية واسعة بالمقارنة مع مستخدمي المعلومات المالية للقطاع الخاص والذين ينحصرون في كل من المستثمرين والدائنين والإدارة والجهات الضريبية والرقابية. (بن رحو، 2022/2021، صفحة 47)

## 4. مقارنة مفاهيمية بين معايير IPSAS وIFRS/IAS في ضوء الاطار المفاهيمي للمحاسبة (عناصر البيانات المالية والقوائم المالية)

يبين الجدول الآتي مقارنة مفاهيمية لكل من عناصر البيانات المالية والقوائم المالية بناء على ما ورد ضمن الاطار المفاهيمي لكل من معايير المحاسبة للقطاع الخاص ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الجدول رقم 01: مقارنة بين معايير IPSAS ومعايير IAS/IFRS من حيث عناصر البيانات المالية والقوائم المالية**

| العنصر | وفق IPSAS | وفق IFRS/IAS | التحليل المقارن |
|---|---|---|---|
| **الأصل** | هو مورد تسيطر عليه المنشأة في الوقت الحالي نتيجة حدث سابق ويتوقع أن يحقق منافع اقتصادية أو قدرة خدمية | هو مورد تسيطر عليه المنشأة ويتوقع أن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية | الفرق بين القطاعين في ادراج مفهوم القدرة الخدمية في القطاع العام |
| **الالتزام** | التزام حالي ناشئ عن حدث سابق سيؤدي إلى تدفق خارجي لموارد ذات قدرة خدمية أو منافع اقتصادية | التزام حالي سيؤدي إلى خروج موارد ذات منافع اقتصادية | في القطاع العام قد يكون التدفق لأغراض اجتماعية أو سيادية |
| **الإيراد** | هو الارتفاع في المركز المالي الصافي للمنشأة باستثناء الارتفاع الناتج عن مساهمات الملكية | زيادة في المنافع الاقتصادية تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية (رأس المال) | إيرادات القطاع العام لا ترتبط غالباً بتبادل سوقي |
| **المصروف** | هو الانخفاض في المركز المالي الصافي للمنشأة باستثناء الانخفاض الناتج عن توزيعات الملكية | نقص في المنافع الاقتصادية يؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية | المصروف في القطاع العام يعبر عن تنفيذ سياسة عامة وليس تكلفة انتاج فقط |
| **مساهمات الملكية** | هي تدفقات الموارد الداخلة | الزيادة في حقوق الملكية الناتجة | كلاهما تمويل مقدم من |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | للمنشأة التي يساهم بها أطراف خارجيون بصفتهم مالكين والتي تؤدي إلى زيادة صافي الحقوق في المركز المالي الصافي للمنشأة | عن تحويل الموارد إلى المنشأة من قبل أصحاب حقوق الملكية بصفتهم مالكين | المالك ولا يمثل ايراد، فيما يختلفان في أن الحكومة هي المالك في القطاع العام بينما المساهمون هم الملاك في القطاع الخاص |
| **توزيعات الملكية** | هي تدفقات الموارد الصادرة من المنشأة والتي يتم توزيعها على الأطراف الخارجية بصفتهم مالكين والتي تؤدي إلى إعادة أو تخفيض في الحقوق في صافي المركز المالي | هي تحويلات للأصول أو تحمل للالتزامات من قبل المنشأة لصالح أصحاب حقوق الملكية بصفتهم مالكين بما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية | يتفق المفهومان في كونهما معاملات مباشرة مع المالكين ولا تمثل مصروف، فيما يرتبط الهدف في القطاع العام بإعادة تخصيص الموارد العامة وفي القطاع الخاص بتوزيع العائد على المستثمرين |
| **قائمة المركز المالي** | تتعلق المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي بالموارد المالية للمنشأة معدة التقارير المالية والحقوق عليها في تاريخ إعداد التقارير المالية | يتعلق بمعلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في نهاية الفترة | الزامية في القطاعين ومتشابهة في الهيكل |
| **قائمة الأداء المالي** | تتضمن القائمة معلومات عن تكاليف الخدمات التي تقوم بتقديمها وقيم ومصادر استرداد هذه التكاليف خلال فترة إعداد التقارير المالية | يتضمن معلومات عن الدخل والمصروفات خلال الفترة | اختلاف بين القطاعين من حيث الهدف (فائض/ ربح) |
| **قائمة التدفقات النقدية** | تتضمن معلومات عن أداء المنشأة المالي وسيولتها ووضعها من ناحية العسر المالي | معلومات عن التغيرات في النقد داخل وخارج المنشأة عبر الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية | الزامية في القطاعين ومتشابهة في الهيكل |
| **قائمة التغير في صافي الأصول/** | قائمة التغير في صافي الأصول | قائمة التغير في حقوق الملكية | اختلاف في المفهوم |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **حقوق الملكية** | | | |
| **قائمة مقارنة الموازنة التقديرية بالفعلية (تقارير تتضمن معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات)** | تتضمن القائمة معلومات عن النتائج المالية المتعلقة بالموازنة السنوية، مصادر التمويل المختلفة، أي الموازنة المتعلقة بالإيرادات والنفقات وكيفية تنفيذها وصولاً إلى النتائج المالية التي يمكن وصفها بعجز أو فائض أو ربح أو خسارة خلال فترة إعداد التقارير | غير موجودة | تعكس الطبيعة الرقابية للقطاع العام |

**المصدر**: من اعداد الباحثة بالاعتماد على:

-International Public Sector Accounting Standards Board. (2023). Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. International Federation of Accountants (IFAC).

-International Accounting Standards Board. (2018). Conceptual framework for financial reporting. IFRS Foundation.

يوضح التحليل المقارن للاطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** ومجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSASB** لعناصر البيانات المالية والقوائم المالية وجود درجة من التقارب المفاهيمي، وهو ما يعكس الأصل المشترك للمنظومتين المعياريتين واعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على العديد من المفاهيم التي طورها مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويظهر هذا التقارب بوضوح في تعريف عناصر القوائم المالية الأساسية كالأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات، فيما يظهر اختلاف في الأساس الذي يحكم التنفيذ، ففي اطار التقارير المالية للقطاع الخاص تمثل قائمة المركز المالي أداة لعرض الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها في نهاية الفترة، مع التركيز على حقوق الملكية باعتبارها تعبيراً عن مصالح المستثمرين. كما تعد قائمة الأداء المالي وسيلة لقياس الربحية من خلال عرض الدخل والمصروفات خلال الفترة بما يخدم متخذي القرار الاقتصادي. فيما يبين الاطار المفاهيمي للقطاع العام القوائم المالية لأجل تحقيق المساءلة وتعزيز الشفافية في إدارة الموارد العامة للدولة، حيث تستخدم

قائمة المركز المالي لعرض الأصول والالتزامات وصافي الأصول دون التركيز على مفهوم الملكية الخاصة، بينما تهدف قائمة الأداء المالي إلى قياس مدى كفاءة استخدام الموارد العامة في تقديم الخدمات. أما قائمة التدفقات النقدية ففي كلا الاطارين تتعلق بعرض التغيرات في النقد إلا أن أهميتها في القطاع العام ترتبط بمدى استدامة تقديم الخدمات العامة وليس تحقيق العائد.

وعليه فإن الاختلاف بين القطاعين لا يكمن في هيكل القوائم المالية بقدر ما يتمثل في الهدف من اعدادها؛ إذ يقوم القطاع الخاص على منطق اقتصادي ربحي، بينما يرتكز نموذج القطاع العام على منطق المساءلة العامة وحسن إدارة الموارد من أجل تحقيق المنفعة الاجتماعية.

### 5. المعالجة المحاسبية للأصول بين القطاع العام وفق IPSAS والقطاع الخاص وفق IAS/IFRS

يعتبر موضوع الأصول من المحاور الأساسية في المحاسبة وذلك لأثره المباشر على تقييم المركز المالي وقياس الأداء وتعزيز الشفافية في استخدام الموارد العامة، وقد أولى كل من **IASB** و**IPSASB** اهتماماً خاصاً بمعالجة الأصول، بالإضافة إلى استفادة **IPSASB** من معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** عند وضع معايير للقطاع العام. وتعتمد كل من المنظومتين المعياريتين في معالجة الأصول على الاطار المفاهيمي غير أن الاختلاف يكمن في:

- في معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع الخاص ينظر للأصل باعتباره مورد اقتصادي يهدف إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية؛
- في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS** يُوسع المفهوم ليشمل القدرة الخدمية أي قدرة الأصل على المساهمة في تقديم الخدمات العامة، ويمثل هذا المبدأ المفاهيمي الأساس الذي تبنى عليه الاختلافات في المعالجة المحاسبية للأصول.

**الجدول رقم 02: مقارنة بين IPSAS وIAS من حيث المعالجة المحاسبية لبعض عناصر الأصول**

| الأصل | المعيار في القطاع العام IPSAS | ما يقابله في القطاع الخاص IAS/IFRS | أوجه التشابه | أوجه الاختلاف |
|---|---|---|---|---|
| **الأصول الثابتة المادية** | IPSAS 17 | IAS 16 | -الاعتراف بالأصل عند تحقق السيطرة عليه؛<br>-القياس الأولي بالتكلفة؛<br>-اعتماد الاهتلاك. | -يسمح IPSAS 17 بالاعتراف بالأصول الموروثة مع التركيز على الإفصاح دون الإلزام الكامل بمتطلبات القياس، خلافًا لـ IAS 16 ؛<br>-تُقاس الأصول المقتناة دون مقابل أو بتكلفة رمزية بالقيمة العادلة في IPSAS 17، بينما يعتمد IAS 16 على التكلفة عند الاعتراف المبدئي؛<br>-يشترط IAS 16 الإفصاح عن التكلفة التاريخية المعادلة عند استخدام نموذج إعادة التقييم، وهو ما لا يُلزم به IPSAS 17؛<br>-تتم معالجة فروقات إعادة التقييم على أساس كل بند على حدى للأصول في IAS 16، بينما يتم اجراء المقاصة بينها على أساس فئة الأصل في IPSAS 17 ؛<br>-يتضمن IPSAS 17 أحكامًا انتقالية أكثر مرونة مقارنة بـ IAS 16؛<br>-ينفرد IPSAS 17 بإدراج تعريفات لـ "القيمة القابلة للاسترداد للخدمة" و"خسارة الانخفاض للأصل المولد للنقد" ودليلاً عن تكرار عمليات إعادة تقييم الممتلكات، المنشآت والمعدات. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **الممتلكات الاستثمارية** | IPSAS 16 | IAS 40 | -القياس الأولي يتم بالتكلفة | -تُقاس الممتلكات المقتناة دون مقابل بالقيمة العادلة في IPSAS 16، بينما يعتمد IAS40 على التكلفة الأولية؛<br>-يستثني IPSAS 16 الأصول المخصصة لتقديم خدمات اجتماعية من نطاقه، بخلاف IAS 40؛<br>-يركز IAS 40 على تحقيق العائد الاستثماري، في حين يأخذ IPSAS 16 بعين الاعتبار البعد الخدمي؛<br>-يتضمن IPSAS 16 أحكامًا انتقالية أكثر تفصيلًا ومرونة؛ حيث تضمن المعيار IPSAS16 أحكاما انتقالية للمطبق للمرة الأولى وللمتحول من النسخة السابقة للمعيار IPSAS16. أما المعيار IAS40 فيتضمن أحكاما انتقالية للمنشآت التي تطبق معايير IFRS ويتعامل المعيار IFRS1 مع المطبق للمرة الأولى لمعايير IFRS. ويتضمن المعيار IPSAS16 أحكاما انتقالية تبين أن المنشأة التي تطبق أساس الاستحقاق للمرة الأولى وتعترف بالممتلكات المستثمرة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقا فيجب أن يتم الإبلاغ عن التعديل في الرصيد الافتتاحي للفوائض أو العجوزات المتراكمة. |
| **انخفاض قيمة الأصول** | IPSAS 21 IPSAS | IAS36 | -تحديد ومعالجة خسائر | - تعتمد IPSAS على معيارين منفصلين للأصول المولدة وغير المولدة للنقد؛ المعيار IPSAS21 تطرق إلى الانخفاض في الأصول |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 26 | | انخفاض قيمة الأصول | غير المولدة للنقد، و26 IPSAS الانخفاض في الأصول المولدة للنقد، بينما يستخدم IAS 36 معيارًا موحدًا؛<br>-لا ينطبق المعيار IPSAS 26 على الأصول غير الملموسة التي يتم إعادة تقييمها بشكل منتظم بالقيمة العادلة بينما لم يستثني المعيار IAS36 من نطاقه هذه الأصول؛<br>-تُقاس القيمة في الاستخدام في IPSAS على أساس القدرة الخدمية، مقابل التدفقات النقدية المستقبلية في IAS 36؛<br>-لا يعتبر IPSAS 21 التغير في القيمة السوقية مؤشرًا أساسيًا للانخفاض، بينما يعد كذلك في IAS36؛<br>-يستثني IAS 36 بعض الأصول من نطاقه (مثل الأصول البيولوجية وبعض الأصول المالية) على عكس IPSAS21. |
| **المخزونات** | IPSAS 12 | IAS 02 | -القياس الأولي بالتكلفة التاريخية؛<br>-تحديد قواعد الاعتراف بالمخزون ومعالجته. | -يعتبر المعيار أن المخزون الذي يتم توزيعه دون مقابل أو بمقابل رمزي يتم قياسه بالقيمة الأقل من بين التكلفة أو تكلفة الاستبدال الجارية؛<br>-يعتمد IPSAS 12 على مفهوم تكلفة الاستبدال الجارية في القياس، وهو غير وارد في IAS02؛<br>-يُقاس المخزون المقتنى دون مقابل بالقيمة العادلة في تاريخ اقتناءه في IPSAS12؛<br>-يستخدم IAS02 مفهوم الدخل المرتبط |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | بالبيع، بينما يعتمد IPSAS 12 مفهوم الإيرادات المرتبطة بالخدمة؛<br>-تختلف تسمية وعرض القوائم المالية بين القطاعين. |

**المصدر**: من اعداد الباحثة بالاعتماد على:


- International Public Sector Accounting Standards Board. (2023). Handbook of international public sector accounting pronouncements. International Federation of Accountants.
- IFRS Foundation. (2025). IFRS accounting standards. Retrieved from https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ accessed on 04/04/2026


بعد عرض نقاط التشابه والاختلاف بين معايير المحاسبة للقطاع الخاص ومعايير المحاسبة الدولية القطاع العام **IPSAS** في معالجة الأصول تبين وجود تقارب بين المعايير في القطاعين وهو ما يؤكد أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام استندت في جانب كبير من بناءها إلى المعايير المحاسبية للقطاع الخاص ويظهر هذا التقارب في العديد من الجوانب المتعلقة بشروط الاعتراف بالأصول وأساليب القياس الأولى واللاحق ومتطلبات الإفصاح المحاسبي بما يعكس وحدة المبادئ المحاسبية الأساسية التي تحكم عملية اعداد التقارير المالية على المستوى الدولي.

في حين هناك اختلافات ناتجة عن طبيعة البيئة التي تطبق فيها هذه المعايير، فبينما تبنى معايير القطاع الخاص على منطق اقتصادي يركز على خلق المنافع الاقتصادية المستقبلية وتعظيم قيمة المنشأة، فإن معايير القطاع العام تتبنى مبدأ أوسع يأخذ بعين الاعتبار القدرة على تقديم الخدمات العامة وتحقيق المنفعة الاجتماعية.

كما تبين المقارنة أن مفهوم الأصل في القطاع العام لا يركز على البعد المالي بل يتوسع ليشمل الموارد المحتفظ بها بغرض تقديم الخدمات العامة حتى وإن لم تكن مرتبطة بتحقيق تدفقات نقدية مباشرة، ويظهر ذلك من خلال معالجة بعض فئات الأصول ذات الطابع الخدمي والبنية التحتية والأصول التراثية.

وبالتالي يمكن القول أن الاختلاف في التفاصيل بين معايير القطاع العام وما يقابلها في القطاع الخاص يعود لاختلاف المبدأ حيث تتبنى الدولة أفكار ذات طابع اجتماعي وهو ما يلاحظ في المخزونات، بالإضافة إلى أن معايير القطاع العام ظلت تتبنى التحديثات بوقت متأخر عن معايير القطاع الخاص وهو ما يظهر بعض تفاصيل الاختلاف البسيطة بين المنظومتين. كما يمكن القول أن معايير القطاع العام تمثل امتداد مطور للمعايير المحاسبية للقطاع الخاص أكثر من كونها منظومة منفصلة بالكامل عنها. وعليه يمكن اعتبار العلاقة بين معايير الأصول في القطاعين العام والخاص تقوم على مبدأ وحدة المبدأ المحاسبي واختلاف الهدف الوظيفي.

## 6. خاتمة

شكل موضوع الانتقال من معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص لبناء معايير محاسبية للقطاع العام جدلية لدى العديد من الاقتصاديين منذ بداية وضع هذه المعايير ومن هنا جاءت فكرة المقارنة بين المنظومتين المعياريتين للنظر في نقاط التشابه والاختلاف والعلاقة بينهما. وقد خلصت الدراسة إلى أن التقارب القائم بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاعين العام والخاص لا يعني تطابقاً كاملاً بينهما، بل يعكس عملية تكييف معيارية تأخذ بعين الاعتبار خصوصية البيئة الحكومية، فرغم اعتماد معايير القطاع العام على نفس البنية التقنية للقياس والاعتراف إلا أنها توسع الاطار المفاهيمي بإدراج مفهوم المنفعة الخدمية ومعالجة الحالات غير الربحية كالتوزيع المجاني واستخدام الأصول لأغراض اجتماعية.

كما أظهرت المقارنة أن الاختلاف في طبيعة المستخدمين وأهداف التقارير المالية يؤدي إلى اختلاف في طبيعة الإفصاح ومفهوم الأداء المالي، وعليه فإن معايير المحاسبة للقطاع العام لا تمثل مجرد امتداد لمعايير القطاع الخاص بل تشكل منظومة معيارية ذات توجه وظيفي يرتبط بمبادئ المساءلة والشفافية العامة.

**وبناء على ما سبق فقد تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها:**

- تتمثل الوظيفة الأساسية لوضع القوائم المالية في القطاع الخاص في اتخاذ القرار الاقتصادي بينما تتمثل وظيفة القوائم المالية في القطاع العام في المساءلة وتقييم الأداء الحكومي وهو ما يبينه الاطار المفاهيمي لكل منهما؛
- ترتبط درجة النقل للمعايير الدولية للمحاسبة من القطاع الخاص إلى القطاع العام بمدى الكفاءة في التكييف والأخذ بخصوصية كل قطاع بما يضمن ملاءمة التقارير المالية للبيئة الحكومية ودرجة موثوقيتها في دعم الشفافية والحوكمة؛
- شكلت فكرة اعتماد معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع الخاص كمرجع لبناء معايير للقطاع العام من طرف أغلب المحاسبين والخبراء العديد من الآراء بين المؤيد والمعارض فيرى مؤيدو هذا المسار أن عملية النقل ستساعد على الاستفادة من معارف وخبرات المجلس **IASB** وتفادي اهدار الوقت والطاقة والموارد في بناء معايير جديدة مستقلة للقطاع العام، وفي المقابل يبرر منتقدو هذا الاعتماد في أن كل قطاع له خصوصياته المختلفة عن الثاني مما يصعب فكرة النقل لهذه المعايير؛
- بينت الدراسة أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يقوم بنقل المفاهيم المحاسبية فقط بل يقوم بإعادة تكييفها، حيث تم توسيع مفهوم الأصل في القطاع العام ليشمل المنافع الخدمية مما يبرر التحول من منطق الربح والعائد الموجود في القطاع الخاص إلى منطق تقديم الخدمة في القطاع العام؛
- أظهرت المقارنة المتعلقة بعناصر الأصول بين القطاعين العام والخاص أن الاختلافات الموجودة بينهما لا تكمن في طرق القياس بقدر ما تتعلق بالغرض من استخدام الأصل؛
- بينت المقارنة بين معيار المخزونات للقطاع العام والقطاع الخاص أن اعتماد تكلفة الاستبدال الحالية في القطاع العام يمثل تغيير من منطق السوق إلى منطق استمرارية تقديم الخدمة؛

- لا يقاس الهدف من مقارنة المنظومتين المعياريتين بمعرفة التقارب الشكلي للمصطلحات والمفاهيم بينهما، بل الهدف من المقارنة هو قياس مدى الملاءمة الوظيفية وتمثيل الواقع الاقتصادي لكل تشكيلة معايير لدى القطاع الذي تنتمي إليه بكل مصداقية وموثوقية؛
- رغم استلهامها من معايير القطاع الخاص إلا أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تمثل حالياً إطاراً معيارياً في طور الاستقلال يهدف إلى بناء نموذج محاسبي خاص بالقطاع العام خاصة بعد انتقالها لمرحلة بناء معايير خاصة بالقطاع العام وتأخذ بخصوصية هذا القطاع؛
- تعاني معايير القطاع العام من فجوة التأخر في الأخذ بالتحيين والتحديث لمعاييرها مقارنة مع معايير القطاع الخاص وهذا راجع إلى أن هذه المعايير لا تزال حديثة وفي طور التحسن مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص؛
- إن الاختلافات المسجلة بين المعايير لا تمثل انحراف عن المبادئ المحاسبية المشتركة وإنما تعبر عن تكييف للمعالجة المحاسبية بما يتلاءم مع خصوصية القطاع العام؛
- تتشابه المعايير في البنية الفنية للمعالجة المحاسبية لكنها تختلف في الخلفية المفاهيمية المرتبطة بطبيعة الأصل وأهداف استخدامه ويعكس ذلك نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الاستفادة من الخبرة المعيارية المتراكمة في القطاع الخاص مع الحفاظ على الخصوصية المؤسسية للقطاع العام ومتطلبات المساءلة والشفافية المالية.

**وقد تم التوصل لجملة من التوصيات أهمها:**

- في اطار تطوير الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحديث المعايير الخاصة بهذا القطاع فإن التركيز على المفاهيم المرتبطة بالمنفعة الخدمية والأخذ بخصائص البيئة الحكومية بما يعزز من الاستقلالية عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص سيجعل التقارير المالية الحكومية ملائمة بشكل أفضل؛

- ضرورة مواصلة الجهود وتقديم الدعم من طرف الجهات المختصة للتحول نحو تطبيق أساس الاستحقاق بالنسبة للدول التي لا تزال في المراحل الأولى للإصلاح لأنه الأساس الذي يعزز تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والاستفادة من مزاياها المرغوبة؛
- ضرورة تكثيف برامج التكوين للمحاسبين العاملين في المؤسسات الحكومية لأجل الرفع من كفاءة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبما يعزز إزالة اللبس بين المنظومتين المعياريتين من حيث الجانب النظري وخلق الاستقلالية في التكوين ثم التطبيق.

**7. قائمة المراجع:**

# Bibliography


Foundation, I. (2025). IFRS accounting standards. Consulté le 04 04, 2026, sur https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/

IFAC. (2020, november). Introduction to IPSAS Module01. 8. IFAC.

IFAC. (2023). Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. IFAC.

IFRS. (2018). Conceptual framework for financial reporting. *International Accounting Standards Board*.

International Federation of Accountants. (2023). *International Public Sector Accounting Standards Board.* Handbook of international public sector accounting pronouncements.

أسعد مُحَمَّد علي وهاب العواد. (2012). *أساسيات المحاسبة الحكومية*. العراق: دار الكتاب .

أمُحَمَّد بوكفوسة. (2022). متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق دراسة حالة الجزائر. *مجلة المالية والأسواق، 09*(02).

أمينة هناء جابي. (2019/2018). أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف.

زهير شلال. (2014/2013). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة امُحَمَّد بوقرة بومرادس.

سلوى بوستة. (2017). القوائم المالية الموحدة في القطاع العام. *مجلة العلوم التجارية والتسيير، 01*(01).

عابد شريط، و جلول ياسين بن الحاج. (2016). دور القطاع الخاص في دعم التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر. *مجلة الاستراتيجية والتنمية، 06*(10).

عباس علي ميرزا، دراهام جيه هولت، و أوريل ماغنوس. (2006). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. عمان: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

فتيحة بوعبانة. (2020/2019). استراتيجية عصرنة الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر (أطروحة دكتوراه). قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.

قادة بن رحو. (2022/2021). تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس.

مريم ربيعي، و زوينة بن فرج. (جوان, 2024). المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. *مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 11*(01).

مسعود بوخالفي. (2020/2019). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بالجزائر وفق وعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS (أطروحة دكتوراه). قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة غرداية.

ميلود عبود. (2019/2018). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر:"دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين" (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية أدرار.

نادية مغني. (2017/2016). دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (أطروحة دكتوراه). قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتحارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.