

دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة
نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

The role of the application of international accounting standards
in the public sector in the modernization of the public
accounting system in Algeria

Le rôle de l'application des normes comptables internationales
dans le secteur public dans la modernisation du système
de comptabilité publique en Algérie

تاريخ قبول المقال للنشر: 2018/05/10

تاريخ إرسال المقال : 2018/04/07

ط.د. ضريفي نوال / جامعة الجزائر3

عضو في مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية / جامعة الجزائر3

د. ضريفي الصادق / جامعة آكلي محند أولحاج - البويرة

ملخص :

تتناول الدراسة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والنقائص التي يعرفها هذا الأخير، خاصة في ظل تطبيق الأساس النقدي، وضرورة اللجوء إلى تطويرها من خلال تجسيد نتائج مشروع الإصلاح الذي ينص على تطبيق المخطط المحاسبي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تنص على تطبيق أساس الاستحقاق، مما يؤدي إلى زيادة جودة هذا النظام وبالتالي تسهيل عملية اتخاذ القرار من جهة وحماية المال العام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية : نظام المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الأساس النقدي، أساس الاستحقاق .

Abstract:

The study deals with the general accounting system in Algeria and the shortcomings known to the latter, especially in the application of the monetary basis, and the need to resort to its development by reflecting the results of the reform project which provides for the application of the new accounting plan inspired by the international accounting standards in the public sector Which leads to an in-

crease in the quality of the outputs of this system and thus facilitate the decision-making process on the one hand and the protection of public money on the other hand.

Keywords: public accounting system , international public sector accounting standards ,cash basis, accrual basis .

Résumé:

L'étude porte sur le système comptable général en Algérie et les lacunes connues de ce dernier, notamment dans l'application de la base monétaire et la nécessité de recourir à son développement en reflétant les résultats du projet de réforme prévoyant l'application du nouveau plan comptable inspiré des normes comptables internationales du secteur public. Ce qui entraîne une amélioration de la qualité de ce système et facilite ainsi le processus de prise de décision d'une part et la protection de l'argent public d'autre part.

Mots-clés: Système de comptabilité générale, Normes comptables internationales du secteur public, Base de trésorerie, Base de maturité .

مقدمة :

في ظل تطور نشاط المؤسسات العمومية وتنوعه وتشعبه، كان لزاما على الحكومات العمل على تكييف الأنظمة المحاسبية العمومية، لتتماشى وهذه التطورات وما رافقها من زيادة في حجم النفقات العمومية وتنوع مجالاتها من جهة، وتنوع مصادر الإيرادات وحجمها من جهة أخرى، الأمر الذي يتطلب تحسين وتطوير نظام المحاسبة العمومية خاصة مع ازدياد أهمية مخرجاته في تقييم الأداء الحكومي في ما يتعلق بترشيد الإنفاق العام، حيث أصبح نظام المحاسبة العمومية مصدرا هاما للمعلومات المرتبطة بالمساءلة والرقابة على المال العام .

تسعى الجزائر كغيرها من الدول إلى تكييف نظامها المحاسبي في القطاع العام مع متطلبات المرحلة التي يشهدها هذا الأخير، حيث بدأت منذ 2006 في انجاز مشروع لإصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال تبني مخطط محاسبي جديد مستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS غير انه شهد تأخر في التطبيق بسبب عدة معوقات .

الإشكالية :

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أن تساهم في تحسين وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
الأسئلة الفرعية :

للإحاطة أكثر بالموضوع تم تجزأت الإشكالية ال، أساسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي النقائص التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- في ما تتمثل البدائل المتاحة للمعالجة المحاسبية في القطاع العام حسب المعايير الدولية؟
- ما هي آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر؟

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع في ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كون هذه الأخيرة تلعب دورا بارزا في تحسين جودة مخرجات هذا النظام، حيث تشكل هذه المخرجات مصدرا هاما للمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المتعلقة بحماية المال العام وترشيد إنفاقه ، خاصة مع ما تشهده البلاد من نقص في الموارد نتيجة الانخفاض الحاد لأسعار النفط .

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال استعراض مميزاتها والنقائص التي تعاني منها، بالإضافة إلى تسليط الضوء على اثر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على تحسين جودة مخرجاتها.

المحور الأول : مفاهيم عامة حول نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أولا : مفهوم المحاسبة العمومية

1- تعريف المحاسبة العمومية

أ- عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها « المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات (الإيرادات) والنفقات والنشاطات المرتبطة بالقطاع العام¹.

ب- عرف المحاسبة العمومية في الجزائر على أنها كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الموازنات الملحقمة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسئولياتهم، وكيفية مسك الحسابات²

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن نظام المحاسبة العمومية يشمل عدة جوانب منها التقنية مثل مسك الحسابات من خلال قياس ومعالجة الإيرادات والنفقات من جهة، ومنها القانونية التي تحدد التزامات ومسؤوليات القائمين على ممارسة المحاسبة العمومية، من أمرين بالصرف ومحاسبين عموميين.

2- مجال تطبيق نظام المحاسبة العمومية

يطبق نظام المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة، ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي الوحدات التي تقدم خدمات للمواطن دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، حيث تخضع هذه الوحدات للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث التمويل وطرائق الإنفاق ويمكن حصر مجال تطبيق هذا النظام في:

- أ- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛
- ب- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- ج- العمليات المالية للميزانيات الملحقمة؛
- د- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانيات الولايات والبلديات)؛
- هـ- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري³؛

إذا نستنتج أن مجال تطبيق نظام المحاسبة العمومية يشمل فقط المؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية والخدمية الغير هادفة للربح، أي يستثنى من مجال التطبيق المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي حيث تطبق هذه الأخيرة النظام المحاسبي المالي (SCF) وتخضع مثلها مثل مؤسسات القطاع الخاص للقانون التجاري.

3- متطلبات فعالية نظام المحاسبة العمومية

حتى يكون نظام المحاسبة العمومية فعالا في تنفيذ برامج الإدارة، والوصول الى الاستخدام الأمثل للأموال العامة يجب أن يتوفر على جملة من الشروط والمتطلبات، يمكن إيجازها على

النحو التالي:

- أ- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقوانين والتشريعات الأخرى؛
- ب- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الميزانية ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات والميزانية من العناصر المتكاملة لإدارة المالية العامة؛
- ج- يجب تنظيم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت أو أنفقت الأموال العامة في المستويات المسؤولة عن الجباية والإنفاق؛
- د- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف هيئاتها الإدارية بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- هـ- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛
- و- إتقان تنفيذ النظم المحاسبية بطريقة تيسر إنجاز المراجعة الداخلية والخارجية بالسرعة المناسبة، وإجراء رقابة إدارية فعالة على الأموال وتشغيل البرامج العمومية وإدارتها وتقييمها؛
- ز- يجب إعداد الحسابات بطريقة تمكن من توفير البيانات المالية اللازمة للتحليل الاقتصادي وإمكانية تسوية التعاملات العمومية؛
- ح- أن تكون النظم المحاسبية العمومية قادرة على خدمة ما تتطلبه خطط التنمية وبرامجها من بيانات مالية بالإضافة إلى القدرة على المساعدة في تطوير وتسيير إعداد الحسابات الوطنية؛⁴

ثانيا : أسس القياس المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية

يرتكز نظام المحاسبة العمومية على مجموعة من على مجموعة من أسس القياس المحاسبي حيث تختار كل دولة ال، أساس الذي يتماشى ومدى تطور نظامها المحاسبي والأهداف المرجوة من وراء مسكها، وطبيعة البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة وعلى رأسها الجهات الرقابية، وتمثل هذه الأسس في:

1- الأساس النقدي

يقوم هذا ال، أساس على اعتبار أن الإيراد يتحقق عند تحصيله وأن النفقة يتم الاعتراف بها عند صرفها، أي أن عملية القياس المحاسبي لا تتم إلا عن حدوث التدفق (التحصيل أو الصرف) سواء تعلق الأمر بفترة محاسبية سابقة أو لاحقة ، وسواء كانت هذه الإيرادات أو

النفقات متعلقة بالنشاطات التجارية أو الرأسمالية ، ووفقا لهذا ال، أساس فان الموازنة تعد بناء على تقديرات المحصلات والمدفوعات المتوقعة خلال الفترة المالية القادمة، وليس الإيرادات أو النفقات الواجبة أو التي تخص تلك الفترة، كما أن الحساب الختامي للدولة يمثل حركة التحصيلات والمدفوعات المالية.⁵

ويطلق على هذا ال، أساس أيضا مصطلح «، أساس الخزينة» كونه في الواقع يعكس حركة الخزينة من تحصيلات ومدفوعات نقدية فقط، ويتميز هذا ال، أساس بالبساطة والوضوح والموضوعية بالإضافة إلى السرعة في إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية.⁶

كما ينجر عن استخدام هذا ال، أساس عدة نقائص وعيوب نذكر منها ما يلي:

أ- عدم توفير البيانات الخاصة بكل العمليات وصعوبة تتبع العمليات التي تتطلب أكثر من فترة مالية؛

ب- عدم القدرة على المقارنة بين الفترات المالية حيث تكون نتائج المقارنة مضللة، مع عدم إمكانية إجراء عملية المقابلة بين الإيرادات والنفقات لكل فترة مالية؛

ج- ضعف الوظيفة الرقابية والإدارية لنظام المحاسبة العمومي والمتمثلة في صعوبة الحفاظ على أموال وموارد الدولة؛

د- الإسراف في الإنفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة دون وجود حاجة فعلية لها؛⁷

وبناء على ذلك نستنتج أن الاعتماد على ال، أساس النقدي يؤدي إلى الحصول على معلومات محاسبية مضللة، مما يقلل من فعالية الاعتماد عليها في تحقيق الأهداف التي يسعى إليها نظام المحاسبة العمومية، مما يستلزم اللجوء إلى استخدام، أساس آخر في القياس المحاسبي.

2- أساس الاستحقاق

يعني هذا ال، أساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، وبناء عليه، يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات وإفادتها بكافة الإيرادات المحققة خلالها، بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو التحصيل الفعلي، سواء تم ذلك في السنة المالية التي حدث فيها، أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية التي يتم فيها تسجيل وتلخيص وعرض نتائج أعمال النشاط، وبيان المركز المالي للدولة بصورة عادلة وسليمة.⁸

ويمتاز هذا الأساس على جملة من المزايا نذكر منها:

أ- تعكس صورة حقيقية عن حقوق والتزامات الدولة؛

- ب- يسمح بإجراء عملية المقارنة بين إيرادات السنوات المالية المتتالية ونفقاتها؛
 - ج- تسهيل إعداد التقديرات عن الفترات المالية اللاحقة؛
 - د- يسمح بالفصل بين العمليات التجارية والعمليات الرأسمالية؛
 - هـ- يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة عليها، وتسهيل إجراء المقارنات سواء بين الفترات المالية على مستوى الوحدة الإدارية العمومية، أو بين الوحدات الإدارية العمومية المختلفة بهدف قياس كفاءة الأداء.⁹
- كما تعرض هذا ال، أساس إلى عدة انتقادات يمكن تلخيصها في ما يلي:
- أ- غياب الموضوعية:

حيث يتدخل فيه التقدير الذاتي المبني على اعتبارات شخصية، مثل جرد موجودات المخزون وتقييمها، وجرد الديون المستحقة؛

ب- معقد وتكلفته مرتفعة:

نظرا لتعقيده فانه يحتاج لعدد كبير من معدي ومراجعي الحسابات العمومية ذوي المهارات المحاسبية الفائقة حتى تكون أحكامهم موضوعية، ويعود سبب ارتفاع تكلفة تنفيذ هذا ال، أساس إلى تحديد وتقييم الأصول الموجودة، تطوير سياسات محاسبية، إنشاء نظم محاسبية، بما في ذلك اقتناء البرمجيات، وتطوير المهارات اللازمة من خلال توفير البرامج التدريبية حول المعلومات المالية للمعدي ومستخدمي هذه الأخيرة على حد سواء؛

ج- ، أساس الاستحقاق مصمم لقياس الربح:

في حين أن مؤسسات القطاع العام تتميز بكونها غير هادفة للربح، مما يعني أن هذا المفهوم لا معنى له في القطاع العام؛

د- يبقي الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة لمدة طويلة حتى تتم تسويتها؛

وهذا ما قد يؤدي إلى صعوبة الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب؛

هـ- قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات بالنتائج:

حيث يرى كل من الباحثين Tudor و Mutiu أنه بالرغم من أن ، أساس الاستحقاق يعزز الثقة والشفافية ويساهم في دفع عجلة النمو الاقتصادي إلا انه قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات بالنتائج؛¹⁰

3- الأساس المعدل (المشترك)

هو الأساس الذي يجمع بين خصائص الأساسين السابقين يطلق عليه أحيانا «الأساس النقدي المعدل» أو «أساس الاستحقاق المعدل» ويقوم على تطبيق، أساس الاستحقاق بالنسبة لبعض العناصر وتطبيق الأساس النقدي على العناصر الأخرى.¹¹

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن أهم ما يجب التركيز عليه في عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو اختيار، أساس القياس الأكثر ملاءمة للتلبية احتياجات مستخدمي مخرجات نظام المحاسبة العمومية وبالتالي تحقيق أهدافه المتمثلة، أساسا في إعطاء صورة صادقة عن كيفية استخدام المال العام وضمان ترشيد أوجه إنفاقه.

ثالثا: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بفعل التحولات التي شهدتها البلاد خاصة في المجال الاقتصادي والتي كانت سبب في تغير الدور الذي تلعبه مؤسسات القطاع العام، حيث أصبح لزاما عليها تغيير أنماط تسييرها لتتماشى مع الدور المنوط بها والمتمثل أساسا في المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي يتطلب الحفاظ على المال العام وترشيد إنفاقه، وفي هذا الصدد ثبت عجز نظام المحاسبة العمومية الحالي على مواكبة هذه التحولات من خلال النقائص التي ظهرت في عدة جوانب منه والمتمثلة في النقاط التالية:

أ- عدم إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة:

حيث تعتمد عملية التسجيل المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ال، أساس النقدي القائم على تسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات، وبذلك إهمال عناصر أخرى مهمة، كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، حيث تتم متابعة هذه العناصر خارج الإطار المحاسبي، مما يؤدي إلى سوء تسيير عناصر الذمة المالية للدولة¹²

ب- عدم فعالية طريقة ترقيم حسابات الخزينة:

حيث إن ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي افقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.

ج- إهمال تسجيل الاستثمارات والتجهيزات

حيث لا يقوم المحاسب العمومي بتسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها. وبالتالي، لا يوفر النظام المحاسبي تقديرا محاسبيا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة.

د- عدم احترام استقلالية الدورات المالية:

عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الاعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها في السنة السابقة، مما يدفع بوحدة القطاع العام إلى طلب اعتمادات مالية إضافية.

هـ- عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل.

و- الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل أعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة.

ز- توفير بيانات مالية في سجلات المحاسبة عن باقي الإيرادات المثبتة وغير المحصلة أو الملغاة أو التخفيضات.

ح- لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات المؤسسات العمومية في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.

ط- عدم توفر حسابات لتسجيل إجراء الالتزام بالنفقات العمومية.

ي- الاعتماد على استعمال القيود بالمبالغ السالبة عند تصحيح الأخطاء دون اللجوء إلى القيود العكسية لإلغاء العملية.

ك- عدم توفر حسابات لقيود حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام.¹³

من خلال عرض هذه النقائص نستنتج أن هناك ضرورة لإصلاح النظام المحاسبي العمومي من أجل التغلب على هذه المشاكل التي يعاني منها النظام الحالي وذلك بالاعتماد على مرجعية جديدة تتمثل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهذا ما تسعى إليه الجزائر من خلال محاولة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل هذه المعايير.

المحور الثاني : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كمرجعية لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة العمومية

في ظل تطور حجم المعاملات المالية للدولة، وتزايد الحاجة إلى توفير معلومات ذات جودة عالية تسمح بتحقيق متطلبات الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج نشاط مؤسسات القطاع العام.

وسعى منها لتحقيق ذلك شرعت وزارة المالية تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتماشى ومتطلبات المرحلة وذلك بمحاولة تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية وذلك باعتماد نظام محاسبي يتماشى وما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أولا : ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وأهميتها في تطوير أنظمة المحاسبة العمومية

يعرف IPSASB معايير المحاسبة في القطاع العام على أنها «توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام»¹⁴.

حيث تشكل هذه المعايير مجموعة من القواعد العلمية التي تحظى بالقبول العام، حيث تمثل إجماع الخبراء والهيئات المهنية المختصة في المحاسبة، بهدف تقريب الممارسات المحاسبية على الصعيد العالمي من خلال تقديم إرشادات لتوجيه عمل المحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية، التي تمثل مخرجات نظام المحاسبة العمومية، مما يسمح بالرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط المؤسسات العمومية.

ثانيا : ايجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يسمح بتحقيق جملة من المزايا التي من شأنها تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية ومن بين هذه المزايا نذكر ما يلي :

1- تعزيز الإدارة المالية

إن إعداد التقارير الخاصة بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وفق معايير دولية مستقلة سوف يضمن بلا شك تعزيز الإدارة المالية، مما يسمح بتعزيز الأداء الإداري عن طريق المعلومات الشاملة الناتجة عن هذه التقارير والخاصة بالتكاليف.

2- جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية

أن اعتماد المؤسسات العمومية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يؤدي إلى رفع مستوى جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية، مما يسمح بتعزيز الرقابة والمساءلة والشفافية،

3- تحقيق التقارب مع الإحصاءات المالية الحكومية

تأخذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إطار تطورها، المتطلبات الحكومية الإحصائية بعين الاعتبار وتوسعي إلى تحقيق التقارب معها عندما يكون ذلك ممكنا.

4- الاستفادة من خبرة الدول الأخرى

أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في عدد من الدول سوف يسمح بفتح باب التعاون في مجال معالجة أي مسائل تواجهها الحكومات العالمية.

5- تبادل المعرفة والكفاءة بين القطاع العام والخاص

بما أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ومعايير المحاسبة الدولية / IAS IFRS مبنية على أساس واحد، فإن ذلك يتيح للخبراء في هذين المجالين تبادل الخبرات بفعالية أكبر، مما يعزز مستوى تبادل المعلومات¹⁵

ثالثا : عرض وشرح محتوى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جملة من الإرشادات الخاصة بطريقة قياس وعرض البيانات المالية في الهيئات العمومية، من أجل إجراء الإفصاح وإعداد القوائم المالية، وتوفيرها في الوقت المناسب، من خلال اعتماد هذه المعايير، التي تنقسم إلى قسمين:

1- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والتي يمكن تلخيص محتوياتها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	سنة الإصدار
01	عرض البيانات المالية	يهدف الى بيان طريقة إعداد البيانات المالية للأغراض العامة، بموجب، أساس الاستحقاق المحاسبي،	2000
02	بيانات التدفق النقدي	يهدف إلى تقديم معلومات حول التغيرات التاريخية، من خلال بيان التدفقات النقدية خلال الفترة والنتيجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية	2000
03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية	تحديد المعايير اللازمة لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات هذه السياسات والتغير في التقديرات وتصحيح الأخطاء	2000
04	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	بيان طريقة المعالجة المحاسبية عن المعاملات بالعملة الأجنبية من خلال تحديد سعر الصرف المستخدم وكيفية الاعتراف في القوائم المالية تبعاً للتغيرات في أسعار الصرف	2000
05	تكاليف الاقتراض	توضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وفق نموذجين ، نموذج المصاريف ونموذج الرسملة	2000
06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	بيان متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمؤسسات التابعة للدولة كلياً أو جزئياً	2000
07	محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة	شرح محاسبة الاستثمار، أي المعالجة المحاسبية لحصص الملكية في المؤسسات الزميلة، أين يكون للدولة حق الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل مساهمة أو هيكل ملكية رسمى آخر	2000
08	الحصص في المشاريع المشتركة	بيان شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تنشأها مؤسسات القطاع العام وفق شروط تعاقدية .	2000
09	الإيراد من التعاملات التبادلية	تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، وبيان معالجته المحاسبية، حيث يكون ذلك عندما من المحتمل أن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية، مع إمكانية قياسه بصورة موثوقة.	2001
10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار	2001

دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في
عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

11	عقود الإنشاء	بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء في البيانات المالية عند اعتبار الدولة مقاولا يشرف على انجاز أصل أو مجموعة أصول مرتبطة فيما بينها	2001
12	المخزون	بيان المعالجة المحاسبية للمخزون بما في ذلك تحديد التكاليف والاعتراف بالمصاريف، بما فيها أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة لتحقيق	2001
13	عقود الإيجار	تقديم وصف للمؤجر والمستأجر حول السياسات المحاسبية المناسبة ومتطلبات الإفصاح عن عقود التأجير التشغيلي والتمويلي.	2001
14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، وكذا الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية	2001
15	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	الغي هذا المعيار وحل محله كل من المعيار 28 و29 و30، ابتداء من 01/01/2013	
16	العقارات الاستثمارية	يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة	2001
17	الممتلكات والمصانع والمعدات	يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية المرتبطة بشروط الاعتراف بها كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة المرتبطة باستثمارات مؤسسات القطاع العام	2001
18	تقديم التقارير حول القطاعات	يهدف إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات، من أجل فهم الأداء السابق للمؤسسة من جهة وتعزيز شفافية التقارير المالية من جهة أخرى	2002
19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	يهدف إلى تعريف المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة وتحديد شروط الاعتراف بهذه الاحتياطات، وكيفية قياسها والإفصاح عنها، من أجل تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها وتوقيتها ومقدارها.	2002
20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	ضمان الإفصاح عن البيانات المرتبطة بالمعاملات بين المؤسسة وهيئات أخرى لها علاقة معها، وذلك بهدف المساءلة وتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمؤسسة.	2002

2004	يهدف إلى تحديد الإجراءات المتبعة في تحديد انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد	انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد	21
2006	يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لمؤسسات القطاع العام، لضمان الشفافية الخاصة بعرض هذه البيانات والفصل بين الأنشطة ذات الطابع التجاري والأنشطة الغير تجارية	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	22
2006	يهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية الخاصة بالإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية، وقياسها والإفصاح عنها.	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	23
2006	يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات مؤسسات القطاع العام، ومقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، مع ضرورة الإفصاح وتفسير الانحرافات الهامة.	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	24
2008	يهدف إلى وضع أسس المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الامتيازات التي يحصل عليها الموظفون في القطاع العام.	منافع الموظفين	25
2008	يهدف إلى وصف الإجراءات المتبعة لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة احد الأصول المولدة للنقد، وضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، وكذا تحديد توقيت هذا الاعتراف والإفصاحات المطلوبة	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	26
2009	يهدف إلى توضيح المعالجات والإفصاحات المحاسبية المرتبطة بالنشاط الزراعي في مؤسسات القطاع العام.	الزراعة	27
2010	يهدف إلى توضيح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية، كالاتزامات أوصافي الأصول/حقوق الملكية، ومقاصد الاتزامات والأصول المالية	الأدوات المالية: العرض	28
2010	يهدف إلى تحديد شروط الاعتراف و إلغاء الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مؤسسات القطاع العام	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	29
2010	يهدف إلى توضيح الإفصاحات التي تسمح للمستخدمي البيانات المالية بتقييم الأدوات المالية الهامة في مؤسسات القطاع العام، وطبيعية ومدى مخاطرها وكذا كيفية ادارة هذه المخاطر	الأدوات المالية: الإفصاحات	30

31	الأصول غير الملموسة	يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتطرق إليها معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	2010
32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	توضيح المعالجة المحاسبية لترتيبات امتياز تقديم الخدمات من طرف المانح، والمتمثل في مؤسسات القطاع العام	2010
33	اعتماد IPSAS لأول مرة على أساس الاستحقاق	يهدف إلى عرض المعلومات المالية بشفافية، حيث يوضح كيفية الانتقال إلى نظام المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق للمرة الأولى.	2015
34	فصل البيانات المالية	يهدف إلى توضيح المعالجة والإفصاح المحاسبين عن البيانات المالية المنفصلة لاستثمارات الكيان في المؤسسات التي تسيطر عليها المشاريع المشتركة والشركات الزميلة	2015
35	البيانات المالية المجمعة	يهدف إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما يسيطر كيان أو مجموعة كيانات أخرى.	2015
36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	توضيح المعالجة المحاسبية للاستثمارات بتحديد شروط تطبيق طريق حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الشركات	2015
37	ترتيبات مشتركة	يتطرق للمبادئ التي أنشئت لإعداد التقارير المالية من طرف الجهات المستفيدة.	2015
38	الكشف عن المصالح في الهيئات الأخرى	يهدف إلى بيان ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالحها.	2015

: Source :Elaborer par le chercheur selon

-IFAC handbook of international public sector accounting

pronouncement, volume 1, volume 2, new York , USA ,December 2015

1- معيار المحاسبة الدولي وفق ال، أساس النقدي: التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي :

صدر هذا المعيار سنة 2008 ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2009

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح طريقة عرض البيانات المالية ذات الغرض العام وفق الأساس النقدي من أجل تحقيق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية وكذا الأرصدة النقدية العمومية.

المحور الثالث : محاولات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

نظرا لنقائص التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاصة في الجانب التقني، بادرت الجزائر انطلاقا من 1995 إلى إطلاق مشروع مخطط محاسبي للدولة وفق للنموذج الفرنسي، لكن تم التخلي عنه في ظل عدم مطابقته للبيئة الجزائرية، وفي سنة 2006 تم الانطلاق في مشروع آخر يهدف إلى تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية، غير أن هذا الأخير لم يرى النور إلى يومنا هذا بالرغم من مرور أكثر من 12 سنة على انطلاقه.

1- تقديم عام لمشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

2- يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، من أجل التغلب على النقائص التي عرفها هذا النظام الذي يعتمد في إعداد القوائم المالية على ال، أساس النقدي الذي أصبح قاصرا على تقديم صورة موضوعية على الذمة المالية للدولة من أصول وخصوم.

ويسعى هذا المشروع إلى تطبيق، أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية، وفق لما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك من أجل زيادة فعالية مخرجاته في اتخاذ القرارات الاقتصادية من جهة، والرقابة والمساءلة وتقييم الأداء من جهة أخرى.¹⁶

3- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية :

يسعى مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى عصرنة نظام المعلومات المحاسبي، مما يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب، ويمكن تلخيص مجمل أهداف هذا المشروع في ما يلي :

- أ- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
- ب- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان رشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة؛
- ج- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي احتياجات متخذي القرار؛

بالإضافة إلى ما سبق يمكن لنظام المحاسبة العمومية في ظل الإصلاح تحقيق ما يلي:

- أ- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها؛
- ب- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية؛

ج- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة؛¹⁷

4- محاولة تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع المعايير الدولية:

بعد الوقوف على النقائص التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر سعت هذه الأخيرة إلى وضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تسمح لهذا النظام بالتوافق مع المعايير الدولية من خلال:

أ- إعداد دليل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: يحتوي على مجموعة المعايير التي تم تبنيها في مشروع الإصلاح.

ب- إعداد دليل تكييف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: يسمح بمعرفة كيفية تكييف معايير المحاسبة الدولية حتى تلائم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

ج- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح بتجميع حسابات الدولة في إطار مخطط محاسبي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

د- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي على الإجراءات والقواعد المتبعة في معالجة عمليات الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

هـ- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: وذلك وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث حددت بخمسة قوائم هي:

- جدول الوضعية المالية؛

- جدول النفقات الصافية؛

- جدول التدفقات النقدية؛

- جدول رصيد عمليات الخزينة؛

- الملحق

و- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: لتسهيل عملية تحويل الحسابات من المدونة القديمة إلى المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير الدولية؛

ز- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة: من خلال عملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل أملاك الدولة، بتسجيل وصفي وتقييمي لحمايتها، واستخدامها وفق الأهداف المسطرة؛¹⁸

5- معوقات تطبيق النظام المحاسبي العمومي الجديد

بالرغم من استكمال متطلبات تكييف نظام المحاسبة العمومية مع المعايير الدولية، إلا أنه لم يتجسد على أرض الواقع إلى يومنا هذا وذلك للأسباب التالية:

أ- غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة؛

ب- غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي؛

ج- تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية؛

د- مشكلة مقاومة التغيير

ويتمثل، أساساً في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية، لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد، الذي يشكل تغييراً جذرياً في طرق القيد المحاسبي، حيث يقترب أكثر من المحاسبة الخاصة؛

هـ- التأخر في حصر وتقييم استثمارات¹⁹؛

6- انعكاسات تطبيق مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

إن تطبيق المخطط المحاسبي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة في القطاع العام IPSAS سوف يسمح بتحقيق أهداف مخرجات نظام المحاسبة العمومية ويمكن إبراز ذلك في الجدول التالي:

الجدول (2) مخرجات نظام المحاسبة العمومية حسب المخطط المحاسبي الجديد

مخرجات نظام المحاسبة العمومية الجديد	مجال استخدام المعلومة
- معلومات حول مصادر واستخدامات الموارد المالية	تسيير موارد الدولة
- معلومات حول مدى تطابق استخدام الموارد المالية مع ما هو في الموازنة	

<p>- معلومات حول كيفية تمويل الدولة لمختلف الأنشطة سواء تعلق الأمر ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● التدفقات المتعلقة بالأنشطة ● التدفقات الاستثمارية ● التدفقات التمويلية <p>- معلومات حول مدى كفاءة وفعالية استخدام موارد الدولة في تحقيق الفائض أو العجز المالي</p>	<p>تحديد حجم التدفقات النقدية</p>
<p>- معلومات حول الحقوق المثبتة وممتلكات الدولة</p> <p>- معلومات حول نتيجة الدورة</p> <p>- معلومات حول ثروة الدولة ووضعيتها المالية ومركزها المالي وتغيراته</p>	<p>تحديد المركز المالي للدولة</p>
<p>- توفير معلومات منسقة تسمح بالمقارنة بين الوحدات الحكومية على المستوى المحلي من جهة والمقارنة على المستوى الدولي من جهة أخرى، باعتبار المخطط الجديد يتماشى والمعايير الدولية.</p>	<p>إجراء عمليات المقارنة</p>
<p>- معلومات شاملة حول الوضعية المالية للدولة</p> <p>- توفير معلومات عن طريق استخدام محاسبة التكاليف تساعد في:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● إعطاء نظرة تفصيلية حول حجم الأداء مقارنة بالإمكانات المتاحة؛ ● تقديم معلومات تفيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية للدولة 	<p>تقييم الأداء</p>
<p>- توفير معلومات تفيد في إجراء التقييمات التنبؤية اللازمة لمعرفة الاحتياجات والمخاطر المالية من جهة والبحث عن طرق التمويل المناسبة حسب قدرة وإمكانات الدولة من جهة أخرى.</p>	<p>التنبؤات المالية</p>

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على يوسف السعدي أحمد ، مرجع سابق ، ص 285-287 .

بناء على الجدول أعلاه نستنتج أن تطبيق المخطط المحاسبي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS يسمح بتوفير جملة من المعلومات الضرورية من أجل تقييم الأداء في المؤسسات العمومية من جهة واتخاذ القرارات الاقتصادية والتمويلية من جهة أخرى، الأمر الذي سوف يؤدي بلا شك إلى تحسين أدائها وزيادة قدرتها على القيام بالوظائف المنوطة بها.

الخاتمة:

بناء على ما سبق تستخلص أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عرف عدة نقائص أثرت بشكل واضح على مخرجاته التي أصبحت لا تتمشى واحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية والتمويلية، كما أنها عاجزة عن تقديم المعلومات حول المركز المالي للدولة وبالتالي عدم القدرة على تقييم الأداء الحكومي في تسيير وترشيد انفاق المال العام، كل هذه العوامل تدفع إلى ضرورة تطبيق نظام محاسبي عمومي جديد يستجيب لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية التي تقرب الممارسات المحاسبية في القطاع العام لما هو معمول به في القطاع الخاص مما يسمح بزيادة فعالية مخرجاتها في اتخاذ القرارات من جهة وتقييم الأداء الحكومي من جهة أخرى، وبالتالي حماية المالي العام.

نتائج الدراسة:

- يعاني نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من عدة صعوبات، خاصة في ما يخص عدم فعالية مدونة الحسابات، بالإضافة إهمال تسجيل الاستثمارات والتجهيزات، مما يؤدي إلى عدم إعطاء صورة شاملة حول الذمة المالية للدولة؛

- يعتمد نظام المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، الذي ثبت عجزه، في ظل التطورات التي عرفتها المؤسسات العمومية؛

- بالرغم من محاولات الإصلاح التي شهدتها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلا أن هذه المحاولات لم تتجسد على أرض الواقع بسبب جملة من المعوقات تتمثل، أساس في غياب الإرادة السياسية والتنسيق بين مديريات وزارة المالية المكلفة بتطبيق هذا النظام وكذا التأخر المسجل في حصر وتقييم استثمارات الدولة من أجل الانتقال إلى تطبيق محاسبة الذمة (أساس الاستحقاق).

- تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جملة من الارشادات التي تسمح بعرض والقوائم المالية، وتقييم ممتلكات الدولة، وتسجيل العمليات المالية للدولة، بالشكل الذي يوفر قدرا كبيرا من الشفافية وكذا الإفصاح الكامل عن المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية سواء تعلق الأمر باتخاذ القرارات أو الرقابة والمساءلة.

- تطبيق نظام المحاسبة العمومية المستمد من معايير المحاسبة في القطاع العام سوف يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية خاصة في مجال تسيير الموارد المالية، تحديد المركز المالي للدولة، وتقييم أداء المؤسسات العمومية.

الهوامش :

- 1 اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطبع والتوزيع، عمان، 2003، ص 35.
- 2 محمد الصغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص 118.
- 3 المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.
- 4 محمد السيد سرايا كامل، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر 1998، ص 23.
- 5 قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، الاردن، 1999، ص 57-58.
- 6 سيد محي الدين طرابزون، نظرية المحاسبة الحكومية، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد 10، نوفمبر 1980.
- 7 قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، الاردن، 1999، ص 58.
- 8 محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة 4، المكتبة الوطنية، عمان، الاردن، 1998، ص 55.
- 9 اسماعيل خليل اسماعيل، نائل حسين عدس، المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر وتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص 73-74.
- 10 أمينة هناء جابي، حكيم ملياني، أهمية التحول من ال، أساس النقدي إلى، أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الواد، الجزائر، العدد 10، الجزء الثاني، 2017، ص 140.
- 11 خماس حسين، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 05، 2011، ص 133.
- 12 خيضر خبطي، ية نس مونة، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014.
- 13 شلال زهير، «أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية»، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014، ص 175-176.
- 14 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبوغزالة، عمان 2009، ص 14.
- 15 بوستة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها - حالة الجزائر 2005-2015 مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2015-2016، ص 60-61.
- 16 شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014، 2013، ص 183.
- 17 نفس المرجع، ص 184.

دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في
عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

18 يوسف السعدي أحمد، نظام المحاسبة العمومية و مدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016، ص 264-262

19 أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية وآليات التطوير، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ص 780.