

نحو مسار للتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB في الجزائر كخطوة استباقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

Requirements of adoption of the IPSASB conceptual framework as an initial step to apply the IPSAS in Algeria

ط. خميسة براهيم*

أ.د. بن موسى كمال

كلية العلوم الاقتصادي، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،

تاريخ الاستلام: 2019/10/01 ؛ تاريخ القبول: 2019/10/12 تاريخ النشر : 2019/12/31

ملخص: تسعى الدراسة إلى إرساء المتطلبات الواجب أن توفرها الجزائر للتوافق مع معايير IPSAS في محاسبتها العمومية، وهذا بإتباع إستراتيجية تبني الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS أولا قبل مناقشة أي المعايير قابلة للتطبيق في الجزائر، خاصة في ظل اعتمادها على الأساليب التقليدية لتسيير المالية العامة القائمة على موازنة البنود والأساس النقدي ما أنتج جدلية حول متطلبات تبنيها للمعايير، وقد خلُصت الدراسة إلى أن ورشة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق هي الأكثر تعقيدا إذ تتطلب توفير الأطر الموازنية والتكنولوجيا المناسبة وتكييف أساليب تقييم عناصر الذمة المالية مع خصائص القطاع العام الجزائري، ناهيك عن ضرورة تحضير العنصر البشري لقيادة هذا التحول.

الكلمات المفتاحية : الإطار المفاهيمي لـIPSAS؛ الإصلاح المحاسبي؛ أساس الاستحقاق؛ موازنة البرامج والأداء؛ نظام المعلومات

Abstract: The study aims to establish the requirements that Algeria must provide to adopt IPSAS by following a strategy of adoption of the conceptual framework of IPSAS before the choice of standards applicable in Algeria, which has a traditional public financial system based on budgeting according to items method and cash basis. the study concluded that reform requires mainly a budget reform and a construction of a new information system, and Harmonization of evaluation methods with the Algerian public sector, and finally the training of public finance officers for the conduct of the reform.

Keywords: IPSAS conceptual framework; Accounting reform; Accrual basis; Program and performance budgeting; Information system,

Résumé : L'étude vise à établir les exigences que l'Algérie doit fournir pour adopter les IPSAS En suivant une stratégie d'adoption du cadre conceptuel des IPSAS avant le passage aux choix des normes applicables en Algérie, qui

* مرسل المقال: خميسة براهيم

a un système financier public traditionnel basé sur le budget des moyens et la comptabilité de caisse, l'étude a conclu que cette réforme nécessite principalement une réforme budgétaire, et une construction d'un nouveau système d'information et l'harmonisation des méthode d'évaluations au secteur public Algérien, et surtout la formation des agents des finances publiques pour la bonne conduite de la réforme.

Mots-clés : cadre conceptuel des IPSAS; la réforme comptable ; base des droits constatés; budget programme axée sur la performance; système d'information

تمهيد :

أصبحت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS محور أي إصلاح يمس المالية العامة، للخصائص التي توفرها في مجال جودة المعلومات المالية الناتجة عنها لأغراض المساءلة، كما أن تدويل التمويل العمومي، وضغط المنظمات الدولية المانحة وتحفيزها بتمويل مشاريع الإصلاح، واتساع ظاهرة التكتلات الاقتصادية للدول ساهمت في قبول، فرض، وانتشار معايير IPSAS، إلا أن تبنيها لا يزال يواجه عقبات للمبادئ التي جاءت بها والدخيلة على القطاع العام نتيجة لاعتماد إعدادها على معايير IAS/IFRS الخاصة بمحاسبة المؤسسات الربحية، وقد توجه مجلس IPSASB منذ 2012 بالاهتمام بقضايا القطاع العام فقط والتي من بينها وضع إطار مفاهيمي خاص بمؤسسات القطاع العام فكان هذا خطوة مهمة للدول الراغبة في تبني المعايير إذ يمنحها هذا الإطار قاعدة لتوفير متطلبات أساسية تُسهل عملية التحول نحو نموذج محاسبي قائم على

IPSAS

وحاولت الجزائر مواكبة التوجه الدولي نحو IPSAS من خلال استهداف مشاريع لإصلاح أنظمتها الموازية والمحاسبية العمومية، والتي لم يُرى لها تطبيق على أرض الواقع للعراقيل التي واجهت توفير شروط تطبيقها، لدلا يمكن اعتبار الإطار المفاهيمي لـ IPSAS خطوة يمكن للجزائر استثمارها من خلال توفير متطلبات لمسايرة مبادئ هذا الإطار وقواعده التي تتأتى منها البدائل والممارسات المحاسبية لمعايير IPSAS.

التساؤل الرئيسي:

فيما تتمثل الخطوات والإصلاحات الواجب على الجزائر انتهاجها لإصلاح نظام محاسبتها العمومية بأخذ تبني الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB كخطوة أولية نحو التحول الشامل إلى معايير IPSAS؟

1. الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS وموقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري منه:

لم يكن الإطار المفاهيمي لـ IPSAS المعمول به حاليا الخطوة الأولى التي وُضعت لغرض تحديد مبادئ معايير IPSAS والتي يفترض ألا تخرج عنها، ففي مرحلة أولى تم إعداد المعايير وفقا لاستراتيجية تهدف للتقارب مع معايير IAS/IFRS (Rocher, 2013, p15)، حيث اعتمد IPSASB على الإطار المفاهيمي لها (الجعارات، الجزء الأول، 2018، ص79)، وقد عاد هذا سلبا على مستوى فهم وتبني معايير IPSAS لاعتماد إطار أعد أساسا لمحاسبة المنشآت الربحية ومحاولة تطبيقه على الهيئات غير الربحية، فقد أنتج هذا العديد صعوبات في تطبيق معايير IPSAS، ما أدى بمجلس IPSASB إلى تغيير استراتيجيته بالتركيز على قضايا القطاع العام التي ليس لها مقابل ضمن المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية، وجعل من بين مشاريعه وضع إطار مفاهيمي لمحاسبة مؤسسات القطاع غير الربحي (Brusca & Verdugo, 2016,p765)، وقد تم ذلك رسميا في أكتوبر 2014، ليكون الإطار المفاهيمي لـ IPSASB نهائي وتم إدراجه في إصدار IPSAS والعمل به رسميا منذ 2015 (IPSASB, 2015,p20-157).

1.1. العناصر الأساسية للإطار المفاهيمي لـ IPSASB:

لقد حاول مجلس IPSASB من خلال وضعه لإطار مفاهيمي جديد أن يضع قواعد ومبادئ تتماشى وخصائص القطاع العام وقد تضمن العناصر الملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): ملخص عن عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB

ملخص المحتوى	الفصل
الدور: تحديد المفاهيم التي تقوم عليها التقارير المالية للأغراض العامة للكيانات العمومية التي تتبع أساس الاستحقاق، والتي ستطبق من قبل IPSASB لوضع المعايير	دور وسلطة الإطار التصوري
سلطة الإطار: لا يعد الإطار معيارا محاسبيا ولا يحل محل أي معيار IPSAS إذ يضع الأطر العامة للإعتراف والقياس، ويحدد الإرشادات الخاصة بقضايا الإبلاغ المالي غير المدرجة ضمن المعايير	
أهداف القوائم المالية: بصفة عامة تقديم معلومات لغرض المساءلة واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، حيث حدد الإطار أهداف القوائم المالية بربطها باحتياجات المستخدمين العام ومستخدميها	أهداف المعلومات المالية ذات الغرض العام ومستخدميها
المستخدمون الأساسيون للقوائم المالية: متلقي الخدمة (المواطنين) وممثلهم (السلطات التشريعية)، وموردو الموارد (المساهمون المحليون والخارجيون في إيرادات الدولة).	
المستخدمون الآخرون: المؤسسات الإحصائية الحكومية، المحللون والمستشارون الماليون، الإعلام، جمعيات الدفاع عن المصلحة العامة	
المستخدمون الذين يمكنهم استعمال التقرير ذات الغرض العام رغم قدرتهم وسلطتهم على طلب	

<p>تقارير خاصة: الهيئات الرقابية الحكومية بكل أصنافها، الإدارة المركزية، مانحي مساعدات التنمية</p>	
<p>الخصائص النوعية للمعلومة المالية القابلة للتحقق،</p>	<p>الخصائص النوعية للمعلومة المالية</p>
<p>قيود على المعلومات المالية : الأهمية النسبية، مقارنة الأعباء بالتكاليف، التوازن بين الخصائص النوعية</p>	
<p>تتكون المؤسسات العارضة للمعلومة المالية من الدولة والهيئات التابعة للقطاع العام، التي تتصف بالخصائص الأساسية التالية:</p> <p>- تتحصل المؤسسة على موارد من المواطنين و/أو تستخدم تلك الموارد لمنفعتهم؛</p> <p>- يوجد متلقوا خدمة أو مزودون بالموارد يحتاجون لتقارير مالية ذات غرض عام للمؤسسة لأغراض المساءلة واتخاذ القرار</p>	<p>المؤسسات العارضة للمعلومة المالية</p>
<p>الأصول، الإلتزامات، الأعباء، النواتج، الوضعية المالية الصافية، فائض أو عجز الدورة، المساهمات، والتوزيعات</p>	<p>عناصر القوائم المالية</p>
<p>- أن يستوفي الحدث محددات أحد عناصر القوائم المالية وفق تعريفها في الإطار المفاهيمي؛</p> <p>- يمكن قياس العنصر بطريقة تحقق الخصائص النوعية للقوائم المالية ، وتراعي القيود على المعلومات المالية</p>	<p>قواعد الإعراف في القوائم المالية</p>
<p>الأصول: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية (القيمة السوقية، التكلفة الإستبدالية، القيمة النفعية، صافي القيمة البيعية)</p> <p>الإلتزامات: القيمة التاريخية، تكلفة الوفاء، القيمة السوقية، تكلفة الإخراج، سعر الإقتراض</p>	<p>قواعد القياس في القوائم المالية</p>
<p>الأسس التي تستعمل في اتخاذ القرار في عرض معلومة مالية ضمن القوائم المالية أو التقارير المالية ذات الغرض العام، حيث يتم اختيار المعلومات الواجبة إدراجها ضمن القوائم المالية وفق شروط احتياجات مستخدمي القوائم المالية كما حددها الفصل الثاني من الإطار ، والتي تتمحور حول الوضعية المالية، الأداء المالي وتدفقات الخزينة من أجل:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● السماح للمستخدمين بتحديد موارد الهيئة و حقوقها في تاريخ إعداد القوائم المالية؛ ● تقديم معلومات تسمح بتقييم بعض الجوانب كتقييم مدى ملائمة الظروف الإقتصادية التي تحصلت فيها الهيئة على الموارد، كفاءة وفعالية استخدامها ؛ ● المساعدة في تقييم الأداء المالي، مستوى السيولة والملائمة للهيئة . 	<p>العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام</p>

Source : (IPSASB, 2014)

2.1. موقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS:

بُني نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمنظومة ضخمة من القوانين، المراسيم، القرارات، والتعليمات، ولقد ركزنا دراستنا حول المحاسبة العامة للخزينة التي فرضها المشرع الجزائري على المحاسب العمومي مسكها من خلال المادة 03 من المرسوم التنفيذي 91-313، والتي تحكمها قواعد تقنية حددتها التعليمات رقم 16 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 وهذا لاهتمامها بتسجيل العمليات المالية للدولة وفق أسلوب القيد المزدوج وهو مجال IPSAS، ويختلف النظام المحاسبي العمومي الجزائري عن الإطار المفاهيمي لـ IPSAS من حيث:

- يعتمد النظام المحاسبي العمومي الجزائري صراحة على الأساس النقدي، في حين أن الفرض الأساسي للإطار المفاهيمي لـ IPSAS هو أساس الاستحقاق، إذ لا تقوم المحاسبة العامة للخزينة في الجزائر بتسجيل العمليات المالية إلا إذا اقترنت بالتسديد أو التحصيل النقدي، فقد نصت التعليمات رقم 16 المتضمنة مدونة حسابات الخزينة على أن المحاسبة العامة للخزينة تسجل عمليات الإيرادات والنفقات للموازنة العامة، والحسابات الخاصة وعمليات الخزينة فقط (DGC, 2014, p07)، وينعكس هذا التوجه على الاختلاف مع الإطار المفاهيمي كذلك من حيث عناصر القوائم المالية، فلا وجود لتلك العناصر التي عددها الإطار ضمن مسار النظام المحاسبي العمومي الجزائري، كما من غير الممكن إسقاط قواعد الإعراف والقياس للإطار المفاهيمي على نظام يعتمد على الأساس النقدي؛
- لا تخدم مخرجات النظام المحاسبي العمومي الجزائري مستخدمي القوائم المالية الذين عددهم الإطار المفاهيمي، وهذا راجع للأساس النقدي الذي يتميز بمستوى إفصاح ضعيف، حيث ينتج عن عمل المحاسبين العموميين قوائم تعتبر عن الوضعية النقدية للدولة دون تقديم صورة عن المركز والأداء المالي لها، ولا يعد استعمال الأساس النقدي الإشكال الوحيد أمام مستخدمي المعلومة المالية في الجزائر بل يتعداه إلى أن القوائم المالية للدولة الناتجة عن النظام المحاسبي غير موفرة للجمهور وموجهة للإستخدام الداخلي فقط، وأما ما يتم الإفصاح عنه فينحصر في الخطة المالية السنوية وبعض المؤشرات عن تنفيذها في شكل قوانين تأخذ طابع قانون المالية كما حددتها المادة 02 من القانون 84-17، ومع ذلك ورغم تأكيد هذا القانون من خلال المادة 68 على ضرورة إرفاق قوانين المالية بمجموعة من الوثائق والملحقات، إلا أن هذه الوثائق لا يتم عرضها بشكل دائم، كل هذا جعل الإفصاح المالي العمومي في الجزائر أمر جد نادر لا يرقى تماما لخدمة المستخدمين الذين ذكرهم الإطار المفاهيمي لـ IPSAS.

- يتميز عرض قانون ضبط الميزانية بتأخر زمني بفارق ثلاث سنوات عن السنة المعنية، ويعكس هذا القانون الحساب الختامي للدولة، وي طرح فارق الثلاث سنوات إشكالية مدى خدمته لأغراض المساواة واتخاذ القرار والتقديرات المستقبلية، إذ لا يخدم هذا التأخر خاصيتي ملائمة المعلومة المالية وعرضها في التوقيت المناسب والتي جعلهما الإطار المفاهيمي من خصائص المعلومة المالية؛
- الاعتماد على الأساس النقدي لا يخدم خاصيتي الملائمة والصورة الصادقة لانخفاض مستوى الإفصاح ، كما أن عدم الاستقرار في عرض القوائم المالية ومحتواها يؤثر على موثوقية المعلومة المالية.

2. إطار مقترح لمتطلبات التوافق مع الإطار المفاهيمي لIPSASB في الجزائر :

إن عدم توافق النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع الإطار المفاهيمي لIPSASB، تتطلب توفير بيئة تتناسب ومبادئ النظام المحاسبي المستهدف، وليس فقط بناء مدونة حسابات جديدة نظرا لاختلاف أسس النظامين

1.2. تكوين العنصر البشري لوظائف المالية العامة للدولة كخطوة استباقية:

يتميز أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر على غرار الدول التي تعتمد الأساس النقدي بضعف التكوين المحاسبي المتخصص (Brusca & Verdugo, 2016, p769) ، فقد ترك المشرع الجزائري فراغا في المجال بعدم فرضه التخصص المحاسبي والمالي للوظائف الأساسية للمالية العامة، إذ لم يذكر المرسوم التنفيذي 91-313 المتضمن كيفية تعيين المحاسبين العموميين، أي شرط عن المؤهل العلمي اللازم لممارسة وظيفة المحاسب العمومي، كما فرضت المادة 11 من المرسوم التنفيذي 01-391 المتعلق بمصالح الرقابة المالية شرط الحصول على شهادة الليسانس لممارسة مهنة المراقب المالي دون تحديد التخصص، هذه الوضعية تجعل من غياب خطوة تكوين العنصر البشري مخاطرة ستؤدي لفشل أي عملية إصلاح للتقارب مع IPSAS، لدى لا بد من:

- تكوين الأعوان الحاليين في الميدان المحاسبي الذي يتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام؛
- إجراء تعديلات قانونية لإدراج شرط التخصص ضمن وظيفتي المحاسب العمومي والمراقب المالي؛
- العمل بالتعاون مع وزارة التعليم العالي ومخابر البحث لتحسين برامج التسيير، المحاسبة والمالية العمومية بما يتوافق والتوجهات الحديثة لتكوين حاملي شهادات مؤهلين لتسيير القطاع العام وفق نهج حديث؛
- تكوين إطارات قادرة على قيادة التحول في نمط التسيير العمومي ونظام المحاسبة العمومية،

2.2. العناصر الأساسية للتحول نحو أساس الاستحقاق

لا يزال أساس الاستحقاق محل تضارب حول مدى تجانسه مع المالية العامة، إذ يرى الكثير من المهنيين والأكاديميين بوجوب تطبيق الأساس النقدي لتجانسه مع متطلبات تسيير المال العام، وللصعوبات التي تواجه تطبيق أساس الاستحقاق، في حين يرى المدافعون عن تطبيقه بإجبارية ذلك نظرا لمستوى الإفصاح الناتج عنه.

1.2.2 إحصاء وإعادة تقييم عناصر الذمة المالية للدولة (الممتلكات، الحقوق، الديون)

يفرض تطبيق أساس الاستحقاق ظهور عناصر جديدة ضمن القوائم المالية لم يكن لها أثر في النظام المحاسبي العمومي الحالي في الجزائر، ولغرض إدراج هذه العناصر لا بد من إحصائها، تصنيفها، وتقييمها.

أ. بالنسبة لممتلكات الدولة (عناصر الأصول ماعدا الحقوق)

يمكن أن يستند جرد ممتلكات الدولة وتصنيفها حسب طبيعتها إلى الدفاتر التي نصت على مسكها المادة 08 من القانون 90-30 المتضمن قانون الأملاك الوطنية والتي فرضت وجوب القيام بتسجيل وصفي وتقييمي للأملاك الوطنية في إطار جرد عام لها، ولغرض تطبيق أحكامها فرض المرسوم التنفيذي 07-364 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية على المديرية العامة للأملاك الوطنية DGDN القيام بجرد أملاك الدولة وإدراجها ضمن جدول عام وتحيينها دوريا، كما أنه ولغرض تحديد خارطة الملكية يمكن استغلال مخرجات تطبيق المادة 02 من القانون 90-30 التي نصت على أن الأملاك الوطنية تشمل تلك الخاصة بالدولة والهيئات الإقليمية لعدم الوقوع في ازدواجية تصنيف عناصر الأصول ضمن ميزانيات عدة هيئات عمومية، إلا أنه وفي إطار مشروع عصرة المحاسبة العمومية ل2006 الذي كان من أهدافه اعتماد المعيار IPSAS17 "الأصول المادية" أوكلت لـ DGDN مهمة الإحصاء الكلي للممتلكات المادية للدولة رغم توفر قاعدة ناتجة عن مخرجات القوانين سابقة الذكر، وقد برزت أيضا عدة إشكالات توحى بتأخر العملية، كالأراضي التي لا يزال الكثير منها محل نزاع بين الدولة والخواص والتي ظهرت من خلال عملية المسح التي تقوم بها مديرية المحافظة العقارية ومسح الأراضي، وهذا راجع ل:

- عدم استقرار ملكيتها نتيجة لتأميم الفلاحية منها لصالح الدولة بموجب الأمر 71-73 المتضمن الثورة الزراعية، ليتم تحويل جزء منها عن طابعها الفلاحي خلال فترة التأميم، ثم قرار إرجاع تلك التي حافظت على طابعها لملاكها، وتعويض الباقي بأراضي أخرى أو ماليا بموجب قانون التوجيه العقاري 90-25، ما خلق نزاع وعدم قبول ووضوح في ملكية واسترجاع الأراضي إلى اليوم؛
- وجود مفاهيم لا تزال عائق أمام التحديد النهائي للملكية، كمفهوم أراضي العرش المستثناة من الاسترجاع، رغم ذلك فقد تصرف فيها الكثير من الأفراد كملكية خاصة بالاستغلال والبيع (حاجي، 2014-2015، ص36-39)؛
- التعديل المتكرر للقوانين في قبول أو عدم قبول بعض وثائق الملكية كعقود البيع العرفية والنزاعات المفصول فيها في محاكم الفترة الاستعمارية، خلق نزاعات كثيرة حول ملكيتها.

بعد إحصاء وتصنيف أصول الدولة لابد من المرور إلى مرحلة تقييمها وفق أحد الأساليب المرخص بها ضمن الإطار المفاهيمي، إذ يعتبر أسلوب التكلفة التاريخية الأنسب للتطبيق في الجزائر لتحقيقه شرط التقييم بموثوقية من خلال دمج نفقات الحيازة على أصل معين للحصول على تكلفته الأصلية، إلا أن هذا قد يؤدي إلى قيم غير حقيقية لعدم التحكم في الإنفاق والذي قد ينجر عن ضعف الأنظمة الرقابية على صرف المال العام، ويرجع سبب عدم القدرة على تطبيق أساليب التكلفة الجارية في الجزائر حاليا إلى عوامل، نذكر منها:

- ينتج عن أسلوب القيمة النفعية صعوبة تقدير قيمة الخدمة المتوقع أن يقدمها الأصل مستقبلا لعدم وجود مؤشر كمي لذلك، ولمدة الحياة الطويلة لبعض الأصول ما لا يمكن من تقدير التدفق المستقبلي المتولدة عنها؛
- ينتج عن أسلوب التكلفة الاستبدالية صعوبة تقدير قيمة الخدمة التي سيقدمها الأصل في باقي مدة منفعته خاصة إذا لم يكن مرتبط بتوليد منافع أو تدفقات نقدية؛
- ينتج عن أسلوب القيمة السوقية وصافي القيمة البيعية إشكاليتين، إحداهما عامة تتأني من الطبيعة الخاصة لبعض أصول القطاع العام التي ليس لها قيمة سوقية، فهي لن تكون موجهة للبيع قطعا، وإشكالية خاصة بحالة الجزائر ناتجة عن غياب شروط السوق حتى يتم القياس على أساسه، وخبرة الجزائر مع النظام المحاسبي المالي خير دليل فرغم إدراج القيمة العادلة إلا أن تطبيقها بقي رهين إصلاحات أخرى تتعلق بالأسواق على مختلف مستوياتها والتي تتميز بغياب المنافسة العادية والمعلومات اللازمة للمتعاملين لعدة أسباب.

هذه العراقيل قد تؤدي إلى انحراف التركيز من محاولة وضع أساس لتبني معايير IPSAS إلى إيجاد حلول لتطبيق بدائل القياس المحاسبي، في حين يمكن اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية بأقل جهد وتكلفة وخبرة، ورغم أن هذا الأسلوب هو الأنسب للتطبيق إلا أنه قد لا يصلح لتقييم بعض الأصول الخاصة، حيث

أصول البنية التحتية: أدرج المعيار IPSAS17 أصول البنية التحتية كشبكات الطرق والموانئ ضمن نطاق تطبيقه كباقي الأصول المادية رغم وجود عراقيل لذلك نظرا لضخامة حجم الإنفاق على إنجازها، ما يطرح التساؤل عن مدى التحكم في مستوى الإنفاق لدى ولغرض تقييم هذه الأصول في الجزائر وقبل دمج نفقات إنجازها لإيجاد قيمتها الأصلية لا بد من تقييم أنظمة الرقابة على الإنفاق العام للتحكم على مدى موثوقية القياس على أساسها، كما يمكن الاستعانة بخبراء للتأكد من صحة القياس وتعديله ليقارب قيمتها الحقيقية، و مقارنة القيمة الناتجة عن أسلوب التكلفة التاريخية مع دول قامت بتقييم أصول مادية مشابهة، أما فيما يخص الإهلاك فتعتبر منظمة OCDE أصول البنية التحتية بأنها غير قابلة للإهلاك لعد محدودية مدة حياتها والمنفعة المتأنية منها. (Blondal, 2003, pp52,53)

الدولة، و الخزينة العمومية بجرد وتصنيف الحقوق المثبتة على الغير، لغرض إدراجها في التصنيف الجديد الذي يتلائم ونظام محاسبة الدورة.

2.2.2. هل من الضروري القيام بإصلاح موازني لتسهيل تبني أساس الاستحقاق محاسبيا:

ترتبط النظام المحاسبي العمومي والموازنة العامة علاقة تكاملية، ففي حين أن الموازنة العامة هي خطة مالية معتمدة ومرخصة لبرامج وتقديرات الإيرادات والنفقات، يتولى النظام المحاسبي تنفيذها وإعداد قوائم مالية للرقابة على مدى الالتزام بتقديراتها، ولغرض تبني معايير IPSAS يرى الكثير في ظل هذا التكامل بوجود توحيد أساس إعداد الموازنة العامة والنظام المحاسبي، هذا التوجه لم تتبناه معايير IPSAS إذ أكدت صراحة ضمن المعيار IPSAS24 "عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية" وجود بديلين لعرض معلومات الموازنة ضمن القوائم المالية، حيث (IPSASB ، 2014 ، ص748):

أ. **الخيار الأول:** يتمثل في إعداد القوائم المالية والموازنة العامة وفق أساس غير مقارن، ويقود هذا الخيار إلى إعداد الموازنة العامة وفق الأساس النقدي في حين يعتمد النظام المحاسبي على أساس الاستحقاق، وتعكس الموازنة وفق الأساس النقدي الأسلوب التقليدي للموازنة العامة (موازنة البنود)، حيث يتم تقدير النفقات والإيرادات ذات الأثر النقدي فقط، ومنح الإعتمادات المالية في حدود سقف الإنفاق المقدر سنويا، ويتطلب تنفيذها نظاما محاسبيا نقديا يتتبع عمليات صرف النفقات وتحصيل الإيرادات، لدى وعند إدراج معايير IPSAS لا بد من وضع مسارين محاسبيين، محاسبة موازنة لتنفيذ الموازنة العامة، ومحاسبة وفق أساس الاستحقاق توفر معلومات حول العناصر التي يهملها النظام الموازني، وهذا ما يفصل النظامين المحاسبي والموازني ما قد يعزل القوائم المالية الناتجة عن أساس الاستحقاق ويجعلها قوائم تقنية بحتة لا علاقة لها بالسياسات الحكومية (OCDE, 2002,p02) لعدم ارتباطها المباشر بالموازنة العامة التي تعتبر الوثيقة الأكثر أهمية في مالية القطاع العام.

ب. **الخيار الثاني:** ويتمثل في إعداد القوائم المالية والموازنة العامة وفق أساس مقارن، ويضمن التجانس الناتج عن هذا الخيار إعداد معلومة مالية مقارنة كاملة فتتضمن القوائم المالية عمودا إضافيا لتقديرات الموازنة، وتتطلب الموازنة وفق أساس الاستحقاق تقدير الإيرادات والنفقات وفق أسلوب مختلف عن أساس التدفقات النقدية المتوقع صدورها أو ورودها، وإنما تقدر النفقات على أساس نشوء الحدث المنتج للالتزام، و الإيرادات على أساس الحق الناشئ لصالح الهيئة خلال الدورة بغض النظر عن الوفاء بالالتزامات أو تحصيل الحقوق خلالها، ما يُحول تقدير النفقات والإيرادات إلى تقدير أعباء ونواتج الدورة، إلا أن هذا الأسلوب يطرح عدة تعقيدات وعلى رأسها تقدير ومنح الإعتمادات على أساس العناصر غير النقدية كالإهلاكات وخسائر القيمة، وليس على أساس الاحتياجات الآنية للسيولة خلال الدورة فقط، كما أن تقدير الإيرادات الجبائية على أساس الاستحقاق يتطلب الاعتراف بها في تاريخ نشوء العمليات المولدة للحق الضريبي، وهو أمر مستحيل عمليا لكثرة

المعاملات والمتعاملين، كما تتطلب تلك المشكوك في تحصيلها إدراج مفهوم المؤونات ضمن الموازنة العامة وقد جعلت هذه التعديلات وغيرها هذا الأسلوب الموازني نموذج نادر العمل به لتطلبه أدوات ومعارف تقنية خاصة انعدامها يفقد القدرة الرقابية على الموازنة (OCDE, 2002,p02).

ج. موازنة البرامج الموجهة بالنتائج كنموذج أنسب للتوافق مع أساس الاستحقاق المحاسبي:

ومن الناحية العملية فإن الإطار الموازني في الجزائر لا يزال يعتمد على موازنة البنود، ويواجه هذا الأسلوب عديد العيوب أدت لعدم تماثيه مع أساليب التسيير الحديث للمال العام، لدى ولغرض التحول نحو IPSAS لا بد من دمج هدفين للإصلاح الموازني، وهما التخلص من عيوب موازنة البنود، والتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق محاسبيا، ولقد اتجهت الدول الرائدة في تطبيق أساس الاستحقاق محاسبيا نحو موازنة البرامج والأداء، فقد اتبعت نيوزيلندا هذا النهج الموازني عن طريق قانون المالية العامة الصادر في 26 جويلية 1989 (parliamentary counsel office, 2018)، ليتبعه تطبيق أساس الاستحقاق محاسبيا سنة 1992 (جايي، 2017، ص 697)، كما أن فرنسا التي كانت تعد من أكثر الدول مقاومة للتغيير في القطاع العام تبنت هذا النموذج الموازني من خلال القانون العضوي لقوانين المالية LOLF (catteau, 2001) (2015,p12) والذي وافق تطبيقه سنة 2006 أول إعداد لقوائم مالية للدولة وفق أساس الاستحقاق.

وتحاول الجزائر تبني هذا النموذج، فقد شرعت مند فترة في مشروع لعصرنة نظامها الموازني MSB، والذي يقوم على موازنة البرامج والأداء ومن أهدافه التحول نحو نظام محاسبي عمومي وفق أساس الاستحقاق، حيث يخدم المشروع التحول محاسبيا نحو أساس الاستحقاق من خلال (ministère des finance :finance, 2006)

موازنة البرامج الموجهة بالنتائج وتوسيع استقلالية ومسؤولية المسيرين: إذ يتم منح الترخيص الموازني والاعتمادات المالية على أساس البرامج، ويتم تحديد مسئول عن كل برنامج والأهداف والنتائج المسطرة ومؤشرات الأداء والموارد اللازمة وتكلفة التمويل لتنفيذه، وتمنح لمسئولي البرامج حرية نسبية في توزيع الاعتمادات من خلال وضع قواعد أكثر مرونة للنفقات العمومية تسمح بإعادة تخصيص الاعتمادات جزئيا وفق ما يقتضيه تنفيذ البرامج، هذا التوجه يتطلب نظام محاسبي يوفر معلومة مالية كاملة لغرض قياس مؤشرات الأداء والحكم على مدى تحقيق الأهداف المسطرة وهو ما يستوجب التوجه نحو أساس الاستحقاق الذي يوفر معلومات أكثر كما، في حين أن الاستقلالية الممنوحة للمسيرين تماشى وأساس الاستحقاق إذ أن قرار الالتزام هو أصل التدفق النقدي الناتج عنه، عكس الأساس النقدي الذي يقيد المسيرين بسقف الإنفاق وتوجيهه فيصبح هو الهدف والغاية وأساس القرار.

الإطار الموازني متعدد السنوات: بتقدير النفقات والإيرادات لفترة السنة المعنية والسنتين المواليين، وهذا يسمح بتطبيق أساس الاستحقاق دون الخروج عن الإطار الموازني بالتسجيل المحاسبي لأحداث قد لا تُنتج

حركة نقدية خلال الدورة المعنية، بل خلال الدوريتين المواليتين المدرجتين ضمن تراخيص الإطار متعدد السنوات.

تصنيف جديد للنفقات العمومية: تضمن المشروع أربع تصنيفات للنفقات العمومية بما يضمن عرض متكامل لموازنة البرامج لكل وزارة، وقد أشار المشروع إلى نقطة مهمة تخص النظام المحاسبي وهي ضرورة وضع تصنيف موحد بين النظام المحاسبي والموازني حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات (حسب طبيعة الأعباء).

3.2. سبل تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات:

لغرض فتح المجال للإفصاح عن المعلومة المالية للدولة لتزويد مستخدميها كما عددهم الإطار المفاهيمي لIPSAS لا بد من توفر الإرادة السياسية للتوجه نحو أكثر شفافية في عرض المعلومة المالية للدولة كشرط أول يليه توفير أدوات تسمح بالحصول على المعلومة المالية في التوقيت المناسب، وذلك من خلال:

- استعمال تكنولوجيا المعلومات كهزمة وصل بين الهيئات العمومية ومستخدمي المعلومات المالية من خلال عرض القوائم المالية على مواقع خاصة أو المواقع الرسمية لها؛
- إن تعقد القوائم المالية لا يخدم غالبية المستخدمين للحاجة للتكوين المتخصص لقراءتها على النحو السليم، لدى لا بد من إعادة تخريجها في شكل مبسط يضمن مقروئيتها من قبل غالبية فئات المجتمع؛
- منح صلاحيات أوسع للبرلمان للحصول على المعلومات المالية باعتباره من المستخدمين ذوي الأولوية؛
- استعمال التكنولوجيا المناسبة في إعداد القوائم المالية لغرض تقديم المعلومات في التوقيت المناسب؛
- يمكن أن يلعب الإعلام عن طريق المجالات الدورية المتخصصة دور الوسيط في عرض المعلومات المالية.

4.2. الإصلاح القانوني المرافق:

إن غالبية القوانين المنظمة للمالية العامة في الجزائر تتنافى مع نموذج، لدى لا بد على المشرع إعادة النظر فيها والقيام بإصلاح قانوني يتماشى ونمط التسيير العمومي المالي المستهدف، ومن أبرز هذه القوانين:

- التخلي عن التعليم رقم 16 لمدونة حسابات الخزينة NCT، وسن قانون لنظام محاسبي عمومي يتماشى والنظام الموازني والمحاسبي المستهدف؛
- إعادة النظر في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فيما يخص الموازنة العامة، ومراحل تنفيذ النفقات والإيرادات، و مهام أعوان المحاسبة العمومية بما يضمن تسيير المال العام وفق النهج الجديد؛
- إلغاء القانون 84-17 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية، وهو ما تم قانونا إلى غاية تطبيق القانون العضوي الجديد لقوانين المالية، المتمثل في القانون 18-15 ؛

- إعادة النظر في القوانين التي تحدد شروط ممارسة وظائف المحاسب العمومي والمراقب المالي بإدراج شروط التخصصات المطلوبة، وكذلك مهامهم وتنظيم عملهم وعى رأسها القانون 91-313؛

5.2. بناء نظام معلومات محاسبي جديد:

إن إعداد القوائم المالية كما جاءت في المعيار IPSAS01 يتطلب التساؤل عن دعائم نظام المعلومات التي تضمن الوصول إلى إعدادها وضمان الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ويقود هذا إلى وجوب إعادة هيكلة العناصر الأخرى لنظام المعلومات من خلال:

1.5.2. إعادة النظر في سندات الإثبات للأحداث المالية: ففي إطار أساس الاستحقاق تتوسع التسجيلات المحاسبية إلى مراحل كانت مقصاة ضمن الأساس النقدي، انطلاقا من الالتزامات القانونية والعمليات ذات الأثر غير النقدي، ما يستوجب بناء نظام سندات إثبات متكامل يضمن الإثبات القانوني، الموازي، والمحاسبي للعمليات المالية. ويُستهدف في إطار مشروع العصرية في الجزائر التحول إلى الإدارة الإلكترونية المالية العامة، بالتخلي عن الطابع المادي لسندات إثبات العمليات المالية والدفاتر المتداولة بين أعوان المحاسبة العمومية وتحويلها إلى نماذج الكترونية يتم تداولها عبر شبكة ربط بين الإدارات العمومية من جهة ومع متعاملها من جهة أخرى، ويهدف إزالة الطابع المادي لسلسلة التنفيذ المالي، الموازي، والمحاسبي أساسا إلى تكيف نظام المعلومات مع متطلبات إعداد القوائم المالية لمشروع العصرية (Belacel, 2018, pp457,458).

2.5.2. توفير التكنولوجيا المرافقة لتبني IPSAS: إن خضوع النظام المحاسبي العمومي للقيود الموازية يستوجب توفير برامج محاسبية تضمن التحكم في مسار تنفيذ الموازنة العامة ومحاسبة الذمة معا، ولهذا الغرض لا بد من اللجوء إلى البرامج المحاسبية من نوع ERP (حزمة برامج التسيير المدمج) وهي أنظمة معلومات تسمح بتجميع أدوات تسيير مختلف وظائف المؤسسة ضمن قاعدة بيانات موحدة (oracle france) ، إذ يمكن استعمالها لدمج أوامر التنفيذ الموازي ومحاسبة الذمة للدولة، وقد استعملت هذه التكنولوجيا لهذا الغرض في البلدان التي تبنت هذا النهج في الإصلاح، كما أن ضخامة العمليات المالية يستوجب ضمان شبكة ربط داخلية ونظام تجميع مركزي على عدة مستويات للبيانات المالية لإعداد القوائم المالية للدولة بالدقة وفي التوقيت المناسبين، وقد أقرت وزارة المالية في الجزائر أن اللجوء إلى حلول تكنولوجيا ERP وبناء نظام جديد للمعلومات ووضع قيد الجاهزية هو أساس تطبيق مشروع العصرية (DGC, 2017, p05) ، لدى تقرر بناء نظام معلومات جديد تحت مسمى SIGB "النظام المدمج للتسيير الموازي" لغرض التحكم والتتبع المرن وسريع الإستجابة للتسيير المالي للدولة بثبته على مستوى الأمرين بالصرف، المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين للإدارات المركزية وغير المتمركزة للوزارات، ومديريات وزارة المالية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة (Belacel, 2018, p242) ، ويتكون النظام المستهدف SIGB من حزمة برامج وأنظمة فرعية للتسيير الموازي، وتسيير الخزينة، ومحاسبة الذمة...، وتجميع هذه الأنظمة الفرعية إلى النظام الرئيسي لإعداد القوائم والتقارير المالية، وتتلخص وظائف نظام SIGB المستهدف في: (Kissi, 2012, p578)

- تسيير والرقابة على الاعتمادات المالية والتحقق من صحة المعاملات؛
- ضمان تنفيذ محاسبة الذمة؛
- التتبع الآلي للنفقات وفق كل التصنيفات، و التسيير اليدوي والآلي لطرق الدفع؛
- وضع حيز التنفيذ أدوات المساءلة لـ **SIGB** والتي تضمن الحصول التلقائي على النتائج بمجرد التأشير والترخيص لكل عملية، إضافة إلى مستوى النفقات، والنتائج المتوصل إليها مقارنة بالأهداف؛
- الربط بين **SIGB** والعمليات ذات العلاقة كإعداد وتنفيذ الموازنة العامة، وبين **SIGB** و برامج تسيير الدين ومزايا الموظفين، وبين **SIGB** والبنوك، وأخيرا بين **SIGB** والنظام المحاسبي.

خلاصة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز المتطلبات الأساسية الواجب على الجزائر توفيرها لإنجاح أي إصلاح للتقارب مع **IPSAS**، وهذا اعتمادا على تبني إطارها المفاهيمي، وبغض النظر عن هذه المتطلبات فإن إصلاحات أخرى مساعدة قد تُسهم في تسيير مسار التحول، إذ لا تعتبر المتطلبات الأساسية المناقشة ضمن هذه الورقة البحثية الوحيدة الكفيلة بتسيير عملية الإصلاح، على أنها ضرورية لا يمكن تجاوزها، ومن خلال هذه الدراسة استخلصنا النتائج التالية:

- لا ترتبط صعوبات تبني معايير **IPSAS** بنمط تسيير القطاع العام فقط، بل أن الإستراتيجية المتبعة في إعدادها بالاعتماد على معايير **IFRS** تعتبر من عراقيل تبنيها القطاع العام؛
- الاعتماد على إطار مفاهيمي خاص بإعداد معايير للمؤسسات الاقتصادية، لم يكن ليخدم محاسبة القطاع العام لاختلاف أهداف، مصادر تمويل، طبيعة التسيير، واحتياجات مستخدمي القوائم المالية في القطاعين؛
- الإطار المفاهيمي لـ **IPSASB** يعتبر خطوة مهمة لتسهيل وضع، قراءة، وتفسير المعايير ضمن أطر القطاع العام لأخذه بعين الاعتبار خصائص المؤسسات غير الربحية؛
- النظام المحاسبي العمومي الجزائري بعيد عن مبادئ الإطار المفاهيمي لـ **IPSASB**، وهذا راجع ل:
 - الاعتماد على الأساس النقدي عكس الفرض الأساسي للإطار المفاهيمي وهو أساس الإستحقاق؛
 - المعلومات الناتجة عنه لا تخدم احتياجات مستخدمي القوائم المالية الذين عددهم الإطار المفاهيمي؛
 - شُح المعلومات المالية وعدم ثبات إعداد الوثائق الموازنة اللازمة، وتأخر عرض قانون ضبط الميزانية يُفقد المعلومات المالية خصائصها النوعية (الموثوقية، الملائمة، التوقيت المناسب).
- تتوفر منظومة القطاع العام الجزائري على مجموعة من المصالح الإدارية لها مهام يمكن الاعتماد عليها في تسيير توفير عناصر تُسهم في عملية التحول (المديرية العامة للأموال الوطنية، المديرية العامة للضرائب)؛
- العمل على توفير متطلبات الإطار المفاهيمي لمعايير **IPSAS** يُمكن جعله كخطوة أولية لتبنيها؛

- تعتبر ورشة توفير متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي أكبر ورشة تسبق تبني معايير IPSAS؛
- الإصلاح الموازي ضرورة لمسايرة التحول نحو IPSAS لغرض التوجه نحو إصلاح مالي عمومي متكامل.

وعلى ضوء هذا قمنا باقتراح المسار التالي لتوفير متطلبات تتماشى ومبادئ الإطار المفاهيمي لIPSASB:

- وضع سياسة لتكوين العنصر البشري تغطي كافة التراب الوطني لغرض تحول كامل نحو نظام محاسبي عمومي جديد، بتكوين الأعوان الحاليين، وتحديث برامج المالية العامة والتسيير العمومي في الجامعات؛
- إحصاء ممتلكات التزامات وحقوق الدولة وتصنيفها وفق عناصر القوائم المالية وتقييمها وفق الأسلوب الأنسب للتطبيق في الجزائر (التكلفة التاريخية) لتوفيره معلومات أكثر موثوقية حالياً؛
- يجب تقييم ممتلكات الدولة بالمزاوجة بين أسلوب التكلفة التاريخية وآراء الخبراء لضمان الموثوقية؛
- التحول إلى موازنة البرامج الموجهة بالنتائج والتي تتماشى وتتطلب تطبيق أساس الاستحقاق محاسبيا؛
- بناء نظام معلومات محاسبي جديد بتحديث المستندات وتوسيع شبكة سندات الإثبات للعمليات المالية، وتوفير برامج معلوماتية تضمن معالجة والتحكم في النظام المحاسبي والموازي مجتمعين؛
- القرار السياسي لتعزيز الشفافية ودعم المساءلة وتوفير أكبر قدر من المعلومات حول المالية العامة للمواطنين وممثليهم في التوقيت وبالذقة المناسبين باعتبارهم ذوي أولوية في الحصول على المعلومة؛
- بعد توفير هذه المتطلبات لا بد من دراسة معايير IPSAS دراسة تسمح بالإجابة عن السؤال أي المعايير قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الطابع المالي، الإداري والتنظيمي والنظام الإقتصادي للدولة.

قائمة المراجع والهوامش:

1. Rocher, S. (2013, novembre). L'IPSASB Sisyphé des temps modernes. *revue française de comptabilité* (470), p. 15-18.
2. خالد جمال الجعارات. (2018). معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS (الجزء الأول). عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
3. Brusca, I., & Verdugo, J. C. (2016). L'adoption des IPSAS: un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public. *revues international des sciences administratives*, 82 (4), 761-781.
4. IPSASB. (2015). *handbook of international public sector accounting standard pronouncements* (Vol. 01). new york: IFAC.
5. IPSASB. (2014, October). the conceptuel framework for general purpose financial reporting by public sector entities. new york.

6. DGC, (2014). *manuel des procédures techniques, financières, et comptables du trésor*. alger, Algérie: ministère des finance.
7. نعيمة حاجي. (2014-2015). النظام القانوني لأراضي العرش في الجزائر بين الإجتهد القضائي والممارسة الميدانية (أطروحة دكتوراه). كلية الحقوق والعلوم السياسية ، باتنة : جامعة الحاج لخضر.
8. مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB. (2014). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (المجلد الجزء الأول). (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون) نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين .IFAC
9. Blondal, j. R. (2003). Comptabilité et budgetisation sur la base des droits constatés: questions clés et développements récents. *revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire* , 03 (01), pp. 47-65
10. IPSASB. (2015). *Manuel des normes comptables international du secteur public* (Vol. 1). (CNOCP, Trad.) new york: IFAC.
11. Sayce, S., Britton, P., Morris, A., Sundberg, A., & Watknis, D. (2009). *Valuing heritage Assets*. final report of a research project, kingston university, london.
12. OCDE. (2002, juin 3-4). comptabilité et budgétisation sur la base de l'exercice : question clés et récents développements. *23ème réunion annuelle des hauts fonctionnaire du budget* . washington.
13. office, P. c. (2018, 12 21). *Public Finance Act 1989*. Retrieved 03 18, 2019, from New Zealand Legislation: <http://legislation.govt.nz/act/public/1989/0044/201.0/DLM160809.html>
14. أمينة هناء جايي. (ديسمبر, 2017). أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى اساس الإستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة-. *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية والإدارية* (08)، الصفحات 684-709
15. catteau, d. (2015). *finance publique 2014-2015* (éd. 2 éme edition). France: Gualino.
16. Ministère des finance. (2006, février 14). projet de modernisation des systèmes budgétaires. *communication du ministère des finance* . Alger.
17. Belacel, B. (2018). Réforme de la comptabilité de l'état en Algérie (thèse doctorat). Paris, école de droit de la sorbonne, france: université Paris 1-Pantheon -Sorbonne-.

18. france, o. (s.d.). *qu'est-ce que l'ERP*. Consulté le 06 22, 2019, sur Oracle france: <https://www.oracle.com/fr/applications/erp/what-is-erp.html>
19. DGC, d. g. (2017, juillet). Mise en oeuvre du plan comptable de l'etat dans le cadre d'un ERP. *document d'application* . Alger.
20. Kissi, f. (2012, juin). Projet de modernisation du système budgétaire en Algérie. *AL-IJTIED Revue des études juridiques et économique* (02), pp. 569-588.

قائمة المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Rocher, S. (2013, november). The IPSASB Sisyphus of modern times. *french journal of accounting* (470), p. 15-18.
2. EL djaarat , K. DJ. (2018). *international public sector accounting standard (vol 01)*. Amman, Jordan: Daar Safaa of Publishing & Distribution.
3. Brusca, I., & Verdugo, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative sciences*, 82 (4), 761-781.
4. IPSASB. (2015). *handbook of international public sector accounting standard pronouncements* (Vol. 01). new york: IFAC.
5. IPSASB. (2014, October). the conceptuel framework for general purpose financial reporting by public sector entities. new york.
6. DGC. (2014). *Manual of Technical, Financial and Accounting Procedures of the Treasury*. Algiers. Algeria. Ministry of Finance.
7. Hadji, N. (2014-2015). The legal system of land (El3arch) in Algeria between jurisprudence and field practice (PhD thesis). *Faculty of Law and Political Science*, Batna: Hadj Lakhdar University.
8. IPSASB. (2014). *Publication of International Public Sector Accounting Standards IPSAS*. (ASCA translator) New York: IFAC.
9. Blondal, j. R. (2003). Accounting and budgeting on accrual Basis: key Questions and recent developments. *OECD Journal on Budget Management*, 03 (01), pp. 47-65.
10. IPSASB. (2015). *International Public Sector Accounting Standards Manual* (Vol. 1). (CNOCP, Trad.) new york: IFAC.

11. Sayce, S., Britton, P., Morris, A., Sundberg, A., & Watknis, D. (2009). *Valuing heritage Assets*. final report of a research project, kingston university, london.
12. OCDE. (2002, juin 3-4). Accounting and budgeting on accrual Basis: key Questions and recent developments. 23rd Annual Meeting of Senior Budget Officials. washington.
13. office, P. c. (2018, 12 21). *Public Finance Act 1989*. Retrieved 03 18, 2019, from New Zealand Legislation:
<http://legislation.govt.nz/act/public/1989/0044/201.0/DLM160809.html>
14. Djabi, A.H. (2017, December). The importance of reforming public accounting by adopting the basis of accounting accrual- New Zealand and USA experience-. *Journal of Accounting, Financial and Administrative Studies* (08). Pp 684-709.
15. catteau, d. (2015). *public finance 2014-2015* (éd. 2 éme edition). France: Gualino.
16. Ministry of finance. (2006, février 14). modernization project of the budget systems. Communication from the Ministry of Finance. Algiers.
17. Belacel, B. (2018). *Reform of Governmental accounting in Algeria* (PhD thesis). Paris, Sorbonne law school, France: University Paris 1-Panthéon - Sorbonne-
18. france, o. (s.d.). what is ERP. Retrieved 06 22, 2019, from Oracle france:
<https://www.oracle.com/fr/applications/erp/what-is-erp.html>
19. DGC, d. g. (2017, juillet). Implementation of Governmental accounting plan with an ERP. application document. Algiers.
20. Kissi, f. (2012, juin). Budget modernization project in Algeria. *AL-IJTIHED Journal of Legal and Economic Studies* (02), pp. 569-588.