



## مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



[www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/)

موقع المجلة:

أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج - حالة الجزائر -  
The Importance of Moving from Public-Based Accounting to Results-Oriented Accounting - The Case of Algeria -

رفيق بن عيسى، \* reguieg Benaissa<sup>1</sup>، b.reguieg@univ-djelfa.dz

<sup>1</sup> جامعة الجلفة (الجزائر)

تاريخ الإرسال: 2020/02/20

تاريخ القبول: 2020/05/23

تاريخ النشر: 2020/12/31

ملخص	الكلمات المفتاحية
<p>تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية الانتقال من محاسبة الدولة أو المحاسبة العمومية القائمة على التدفقات النقدية إلى محاسبة تركز على النتائج، وذلك من خلال تشخيص واقع محاسبة الدولة أو المحاسبة العمومية في الجزائر وتحديد الآلية السلسلة للانتقال به وتكييفه مع المحاسبة المالية، لضمان الإبلاغ المالي وقروئية موحدة لقوائم مالية م تكاملة فيما بينها. ولغرض الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن. وتوصلت نتائج الدراسة إلى ظهور مفاهيم ومبادئ جديدة أهمها مبدأ الصورة الصادقة لحسابات الدولة ومبدأ محاسبة الإلتزام. كما توصلت بأن هناك توجه من التخطيط الم وازناتي قصير الأجل نحو التخطيط الم وازناتي متوسط الأجل، والذي سيطبق ابتداء من سنة 2023 من خلال القانون العضوي، مما قد يُلصق فجوة التوقعات بين الجمهور من جهة وما تستطيع الدولة أن تؤديه من جهة أخرى في ظل القيود الداخلية والخارجية..</p>	<p>المحاسبة العمومية ، التخطيط الم وازناتي، التدفقات النقدية.</p>

تصنيف JEL: H61 ؛ M40

**Abstract**

This study aims to demonstrate the importance of the transition from state accounting or public accounting based on cash flows to results-based accounting, by diagnosing the reality of state accounting or public accounting in Algeria and identifying the smooth mechanism for moving it and adapting it to financial accounting, to ensure financial reporting and a unified reading for integrated financial statements, among them. For the purpose of the study, an analytical descriptive approach and a comparative approach were used.

The results of the study reached the emergence of new concepts and principles, the most important of which is the sincere image of state accounts and the principle of compliance accountability. It also concluded that there is a trend from short-term budget planning to medium-term budget planning, which will be applied from 2023 through the organic law, which may reduce the gap of expectations between the public on the one hand and what the state can do on the other hand in light of internal and external constraints

**Keywords**

Public Accounting, Budget Planning, Cash Flows.

JEL Classification Codes : H61 ; M40 .

\*البريد الإلكتروني للباحث المرسل: [b.reguieg@univ-djelfa.dz](mailto:b.reguieg@univ-djelfa.dz)

## 1. مقدمة:

تعتبر المحاسبة العمومية المعتمدة أو المطبقة في الجزائر موازنة البنود التقليدية كسائر أنظمة الدول النامية، والتي تتضمن عدة قيود ونقائص مفاهيمية وتقنية.

على غرار الإصلاحات المعاصرة التي باشرتها السلطات العمومية في الجزائر والتي كان مفتاحها القانون 11/07 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، وتماشيا مع ذلك، أصبح من الضروري سن وإصدار قوانين مماثلة في مجال المحاسبة الموزانية. فبالرغم من تبني الجزائر في السنوات الماضية إستراتيجية لتنفيذ الإصلاحات في مجال المحاسبة العمومية تركزت على منطقتي النتائج إلا أنها ضلت إلى غاية اللحظة مجرد مشارعا حبرا على ورق عدا بعض التدابير ربما كان أهمها تكوين موظفي فرق المشاريع ومُسيري مختلف الوزارات وكذا إعداد مشروع مدونة حسابات جديد. وتبعاً للأوضاع الراهنة في الجزائر قامت السلطات القضائية بفتح عدة ملفات تحقيق في العديد من قضايا فساد وتبديد المال العام في العديد من الهيئات العمومية.

وزادت تلك الأهمية مع الحراك الشعبي الذي يُحمل السلطات مسؤولية النتائج المحققة بتفعيل تطبيق المواد 14-15-16 من الدستور الجزائري.

ومن هنا تبرز أهمية البحث الحالي الذي يتناول أهمية الانتقال والتوجه من المحاسبة العمومية المبنية أساساً على منطقتي الوسائل نحو محاسبة على أساس النتائج، وهذا سوف يساهم في تلبية المطلب الشعبي من خلال التعرف على بعض الجوانب التقنية التي في حال الاهتمام بها سوف تساعد يلاشك في الوصول إلى موازنة حقيقية تركزت على النتائج.

## إشكالية البحث :

إن حالة عدم توجيه وتصويب الميزانية العمومية في المكان المناسب يؤدي غالباً إلى تلاعبات مالية وإدارية كما قد يؤدي إلى ضياع فرص الاستغلال الأمثل للموارد وتحديد المسؤوليات بدقة، إذن فإن غياب العلاقة بين المحاسبة العمومية المبنية على الوسائل والمحاسبة المالية المبنية على النتائج سوف يؤثر على الهيئات العمومية في مواكبة التحديات المعاصرة التي تفرضها البيئة اليوم.

ارتأى الباحث إجراء هذا البحث للتعرف على أهمية وأهداف عصرنة النظام الموزاني في الجزائر وإستراتيجية تحسينه لتطبيق موازنة قائمة على النتائج. ولهذا يمكن طرح التساؤل الجوهري الآتي :

ما أهمية توجيه المحاسبة العمومية نحو محاسبة قائمة على النتائج في الجزائر ؟

ويتم فرغ عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

ما دور وأهمية تطبيق المحاسبة العمومية ؟

ما هو أثر تطبيق مختلف الأسس المحاسبية على وحدات القطاع العام ؟

ما هو واقع وآلية عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

للإجابة على الإشكاليات المطروحة حاولنا تقديم جملة من الفرضيات.

## فرضيات الدراسة:

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

1. إن لعملية تطبيق المحاسبة العمومية أهمية قصوى في ضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية، كما تعتبر أداة لأغراض الرقابة.
2. يركز كل نظام محاسبي على أساس محاسبي معين لإثبات مختلف العمليات المالية وقياس النتائج، كما يعتبر أساس الاستحقاق الكامل الأفضل والأكثر دقة.
3. نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي يركز فقط على التدفقات النقدية، ولذا لا بد من تطويره كي يركز على النتائج بهدف تعزيز الشفافية والاستغلال الأمثل للموارد.

### المنهج المتبع في الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة، و بالتالي اختبار الفرضيات، اعتمدنا أساسا على استخدام المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن في أجزاء من الدراسة.

### هيكل الدراسة:

للإلمام بالموضوع سنحاول في هذا البحث التطرق إلى مختلف جوانب أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج من خلال المحاور التالية :

المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

المحور الثاني: الأسس المحاسبية المطبقة على المحاسبة العمومية.

المحور الثالث: تحليل واقع المحاسبة العمومية في الجزائر.

### II. الدراسات السابقة :

نظرا لحدثة الموضوع فإنه لا توجد دراسات سابقة كافية عن الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج، إلا أنه توجد بعض الدراسات ذات العلاقة أهمها :

1) شلال زهير، أطروحة دكتوراه تحت عنوان آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، جامعة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2014/2013.

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ولقد أظهرت الدراسة بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا.

هذه الدراسة شاملة إلا أنها كانت إلى حد ما إستشراقية، ولم يكن في تلك الفترة القانون العضوي 18-15.

- 2) Ahmed ELHAMMOUMI, Master spécialité Administration et finances publiques, parcours Administration Publique Spécialisée sous le titre La gestion axée sur la performance, Université de Strasbourg Ecole nationale d'administration CIP Promotion Alin Turing 2016/2017.

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول ما دلالة أو ما يمكن أن تقدمه الخدمة العمومية في فرنسا في القرن الواحد والعشرون. وخلصت الدراسة بأنه لا بد من إعادة النظر في فن الإدارة العمومية والرجوع إلى منطق البراغماتية أو النتائج. ما يميزها عن دراستنا، كون هذه الدراسة تخص فرنسا وخصوصياتها.

3) Nicolas BERLAND, Piloter la performance publique avec des indicateurs : conditions et modalités d'usage, Revue française des finances publiques, N°137, 2017.

أجاب الباحث عن شروط وأساليب استخدام المؤشرات في القطاع العمومي لتحقيق كفاءة الأداء المحاسبي والإداري معا بفرنسا.

من خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أن هناك تباين واضح وملحوس في معالجة الموضوع، ولا يمكن أن ننكر بأننا استفدنا من نتائج كل دراسة من الدراسات السابقة المذكورة أعلاه، والتي ساهمت بلا شك في إثراء بحثنا من خلال محاولة الربط بين مختلف أفكار وأهداف الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا، وما يميز دراستنا فعلا عن سابقتها أنها تدرس آلية الانتقال نحو محاسبة النتائج، كما أنها تطرقت إلى القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 2018/09/02.

### III. ماهية المحاسبة العمومية

#### **1. تعريف المحاسبة العمومية :**

للمحاسبة العمومية عدة تعاريف ؛ يمكن ذكر أهمها كما يلي:

لقد أعطت هيئة الأمم المتحدة التعريف الآتي "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام (مبارك، 2008، الصفحة 05) ."

وعرفت أيضا المحاسبة العمومية بأنها " فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية و صرفها اِعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها (الحجاوي، 2004، الصفحة 18) ."

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية تعبر عن " القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات (إلهامي و السقا، 2006، الصفحة 24) ."

انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر، يمكن استنتاج تعريف شامل بأن المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة يختص بقياس ومعالجة وإظهار ومراقبة وتأكيد القوائم المالية عن نتائج نشاطات القطاع العام.

#### **2. الإطار القانوني والتنظيمي المأسير للمحاسبة العمومية :**

- التعليم العام رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية.
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13/01/1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتزم بها.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدعومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04/07/1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية.
- المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10/11/2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات التنظيمية.
- مشروع التعليم العام حول محاسبة الدولة (قواعد تسيير حسابات مخطط حسابات الدولة من المجموعة 1 إلى 4)، المديرية العامة للمحاسبة العمومية، الجزء الأول، ديسمبر 2004.
- مشروع التعليم العام حول محاسبة الدولة (قواعد تسيير حسابات مخطط حسابات الدولة من المجموعة 5 إلى 0)، المديرية العامة للمحاسبة العمومية، الجزء الثاني، ديسمبر 2004.
- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02/09/2018 والمتعلق بقوانين المالية المنشور في الجريدة الرسمية رقم 53.

### 3. مجال تطبيق المحاسبة العمومية :

بشكل عام يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية أو نطاق تطبيقها على الوحدات الإدارية العمومية غير الهادفة لتحقيق الربح أي الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تلك هي الهيئات المعنية بالمحاسبة العمومية، مثلما جاء في القانون 90-21 والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من

هذا القانون و المتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والجماعات المحلية كالمunicipalities والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات و الجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996.  
ما يميز الهيئات سالفه الذكر عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تخضع لقواعد القانون الإداري.

#### 4. أهداف المحاسبة العمومية :

##### - الهدف الرئيسي :

يكمّن الهدف الأساسي أو الغاية الأساسية من تطبيق المحاسبة العمومية في ضمان حماية المال العام من جميع أشكال التلاعب. وهو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال تبرير العمليات المتصلة به من قبض و دفع للأموال و تسجيلي تغيرات الرصيد ومتابعة تطوراتها والرقابة عليه.

##### - الأهداف الثانوية :

- ✓ ضمان احترام ترخيصات الميزانية، ويتم ذلك من خلال القواعد والتقنيات المحاسبية المعمول به، وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.
- ✓ معرفة المركز المالي للهيئات العمومية.
- ✓ حساب تكاليف و أسعار ومردود الخدمات المقدمة.
- ✓ دمج العمليات المالية ونتائجها في المحاسبة الوطنية.
- ✓ تحقيق الرشادة في الإنفاق، أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل التكاليف الممكنة. وتزداد أهمية هذا العنصر في الجزائر مع اعتماد الميزانية العامة على عائدات الجباية البترولية لتمويل العجز، وهي إيرادات غير عادية، بالنظر لما يتمتع به هذا المصدر من حساسية عالية لما يحدث في السوق العالمية من تقلبات سعر البرميل، وتتعاكس على إيرادات الجباية البترولية (بن موسى و عيسى، 2016، الصفحة 189).
- ✓ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة المالية والإدارية أي لأغراض الرقابة.

#### IV. الأسس المحاسبية المطبقة على المحاسبة العمومية :

يمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث لأغراض الإبلاغ المالي (International Federation of Accountants, 1993, P34)".

وانطلاقاً من هذا التعريف، سنتناول في هذا المطلب ثلاث أسس محاسبية وهي :

- ✓ الأساس النقدي
- ✓ أساس الاستحقاق

## 1. الأساس النقدي :

هذا الأساس له مصطلح آخر يطلق عليه أساس الخزينة لأنه مرتبط أساسا بالخزينة ويعكس حركتها عن طريق متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق. وبصفة عامة فإن تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم قيدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعليا وليس عند تاريخ استحقاقها كما أنه وفق هذا الأساس فإن كل الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر وتعرض بالقوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها ناتج عن سنوات سابقة أو لاحقة، ونفس الشيء يصدق بالنسبة للمصاريف المدفوعة.

من أهم مزايا إتباع الأساس النقدي هو التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح وبصفة دقيقة، بهدف تحديد رصيد الخزينة. كما يتميز بالبساطة والوضوح وسهولة تنفيذه والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس.

إلا أن عيوب الأساس النقدي كثيرة فهو لا يساعد النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على تحقيق الإفصاح الكامل عن الحقوق والالتزامات، وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن هذا الأساس يعرض الوضع النقدي وليس الوضع المالي.

ومن ناحية أخرى، يوفر الأساس النقدي "مجالا للحكومات للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الإسراع في استهلاك الاعتمادات المالية في نهاية السنة (محمد علي، 2008، الصفحة 43)".

## 2. أساس الاستحقاق :

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه "أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها وليس عند استلام النقد، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترة الزمنية الخاصة بها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، الصفحة 906)".

إن تطبيق هذا الأساس يتطلب إحترام قاعدة أو مبدأ أساسي وهو استقلالية الدورات إحتراما تاما لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية من إيرادات ونفقات، ولذلك يستوجب أن تظل الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لمدة طويلة بعد انتهاء السنة حتى تتم عمليات التسوية اللازمة.

كما يستلزم إتباع أساس الاستحقاق تطبيق إجراءات تقييم المخزون، وقياس الأصول الثابتة والمتداولة مع حساب أقساط الاهتلاك السنوية من أجل إعداد القوائم المالية الختامية، ولقد لقي استخدام هذا الأساس قبولا كبيرا في محاسبة الوحدات الهادفة لتحقيق الربح، باعتباره منهجا محاسبيا متكاملًا يسمح بمتابعة مختلف عناصر الثروة، الالتزامات والحقوق ويسمح بتقييم الأداء وتحليل التكاليف إظهار النتائج بصفة دقيقة.

وفي هذا الإطار؛ توجهت سياسات إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية على المستوى الدولي نحو هذا المسعى.

من أهم مزاياه هو توفير بيانات كاملة حول حجم حقوقها لالتزامات الهيئات العمومية. كما يدفعها إلى تجنب الإسراف في إنفاق الإعتمادات في نهاية السنة، حيث يتم إثبات حقوق الغير وقياس تكلفة نشاطات القطاع العام، كذلك يسمح لنا بمقارنة واضحة وسلمية للمركز المالي للهيئة العمومية.

إلا أنه بالرغم من هذه المزايا، فيعاب عليه من حيث أن " استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها، كما هو الحال في جرد المخازن وتقييمها وتقدير المخصصات المختلفة، وجرد الديون المستحقة" (قطب، 1978، الصفحات 151-152). أيضا " يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من إجراء التسويات الخاصة بمصروفات وإيرادات السنة، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية، وبالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها ويضعف من الرقابة المالية" (الخولي، 1974، الصفحات 17-18). وبالتالي فهو أعلى تكلفة من الأساس النقدي.

### 3. الأساس المشترك (المختلط) :

وهو الأساس الذي يجمع بين مزايا الأساسين في نفس الوقت، فهو مزيج بين النظامين، حيث عوما يتبنى قواعد الأساس النقدي في الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، في حين يعتمد على قواعد أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للنفقات العمومية . وعليه، فهو بمثابة نموذج محاسبي أمثل قائم على الأساس النقدي مع تعديل أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أساس الاستحقاق.

### V. تحليل واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

#### 1. تشخيص النظام الموازناتي الجزائري :

ورثت الجزائر نظاما للمحاسبة العمومية من فرنسا والذي يقوم أساسا على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وبقي هذا النظام ساري المفعول منذ الاستقلال إلى غاية اللحظة عدا بعض التغييرات الشكلية أو السطحية التي طرأت على المحاسبة العمومية سواء من حيث الإطار القانوني أو التنظيمي.

عموماً صنف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر كنظام محاسبي تقليدي يعتمد أساسا على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي.

- غياب إطار للتخطيط الموازناتي في المدى المتوسط، أي وجود تخطيط موازناتي قصير الأجل.
- تسيير النفقات يقوم على الوسائل ولا يركز على النتائج.
- قوائم موازناتية غير مفهومة في الغالب.
- ترميز غير موحد.
- وجود رقابة سابقة تُقدم مطابقة النفقة على فعالية النفقة.
- تحديد ضعيف لمسؤوليات المسيرين.

- نظام للمعلومات غير كفاء.
- عدم تطوير وتحديث الدفاتر والمستندات المحاسبية.
- غياب كلي لمحاسبة المخزون والاستثمارات.

**جدول رقم (01): عنوان الجدول إتاحة وثائق الموازنة العامة من عام 2008 وحتى 2017**

2017	2015	2012	2010	2008	الوثيقة
○	○	○	○	○	البيان التمهيدي للموازنة
○	●	●	○	○	مقترح الموازنة للسلطة التنفيذية
●	●	●	●	●	الموازنة المقررة
❖	❖	❖	❖	❖	موازنة المواطنين
❖	●	○	❖	○	التقارير الدورية
○	❖	○	○	○	المراجعة نصف السنوية
○	❖	○	○	○	تقرير نهاية العام
○	❖	○	○	○	تقرير المراجعة

المصدر: (www.openbudgetindex.org)

○ تم النشر في توقيت متأخر أو لم يتم إنتاجها عبر الانترنت أو تم إنتاجها للأغراض الداخلية فقط.

- متاحة للجمهور.
- ❖ لم يتم إنتاجها.

من خلال قراءتنا للجدول، يتبين أن الجزائر لم تُوفر أي موازنة للمواطنين، كما أن هناك إتاحة ضئيلة جدا لمعلومات الموازنة في معظم السنوات عن طريق بيانات ومقترحات تم نشرها في كثير من الأحيان في توقيت متأخر أو تم إنتاجها لأغراض الاستخدام الداخلي فقط.

**- تركيبة مدونة مجموعة حسابات الخزينة :**

يعتمد المخطط المحاسبي للخزينة العمومية على تقسيم الحسابات إلى تسعة ( 09 ) مجموعات رئيسية، كل مجموعة من الحسابات تستعمل لقيود العمليات التي هي من نفس الطبيعة، حيث إن الرقم الأول لكل حساب يعبر عن المجموعة التي ينتمي إليها هذا الأخير. وبناء على التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مجموعة حسابات الخزينة العمومية. وفيما يلي المجموعات الرئيسية للمخطط المحاسبي للخزينة العمومية :

- ✓ المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة المالية
- ✓ المجموعة الثانية: عمليات الميزانية
- ✓ المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة
- ✓ المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة
- ✓ المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية
- ✓ المجموعة السادسة: النتائج

- ✓ المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة
- ✓ المجموعة الثامنة: الحقوق
- ✓ المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة

بما أن الوحدات الحكومية لا تهدف أساسا إلى تحقيق الربح أو إلى تكوين رؤوس الأموال، بل تهدف إلى تقديم خدمات عمومية من أجل تحقيق منفعة عامة عن طريق تنفيذ الميزانية العمومية للدولة. ونتيجة لهذا الوضع، فإن تقسيم الحسابات وفق مجموعة حسابات الخزينة (القيود البسيط) لا يسمح بعرض قوائم مالية تتضمن أصول وخصوم وحدات القطاع العام في شكل موازنة القيد المزدوج، أي لا يسمح بعرض جدول حسابات للنتائج بمفهوم النشاط التجاري.

#### - نقاط قوة نظام محاسبة الخزينة العمومية :

إن نظام المحاسبة العمومية يرتكز بشكل أساسي على الأساس النقدي والذي يهدف إلى تطبيق رقابة صارمة على التدفقات النقدية للمال العام. ولهذا السبب تم تصميم المخطط المحاسبي للخزينة العمومية لتسجيل الأثر النقدي الناتج عن تنفيذ الميزانية العمومية للدولة ويمكن عرض أهم نقاط قوة هذا النظام كما يلي :

- ✓ يسمح بتطبيق رقابة مستمرة على حركة التدفقات النقدية للخزينة العمومية.
- ✓ سهولة تسجيل القيود المحاسبية بالرغم من إحتوائها على عدد كبير من الحسابات إلا أن الواقع العملي يبين بأن أغلب القيود المحاسبية لا تتطلب تسجيلات محاسبية مركبة بين عدة حسابات، حيث إن قيد العمليات الدورية والمتكررة يتطلب استعمال حسابين فقط في أغلب الحالات، حساب من مجموعة الموجودات المالية وحساب آخر حسب طبيعة النفقة أو الإيراد.
- ✓ سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم تسجيل الإيرادات عند تحصيلها بغض النظر عن تاريخ استحقاقها والنفقات عند تسديدها بغض النظر عن تاريخها.
- ✓ اعتماد حسابات تفصيلية بعناوين دقيقة ومشخصة لتسهيل قيد العمليات المالية.
- ✓ اعتماد الاختصاص في مسك الحسابات، حيث يمكن التمييز بين الحسابات المفتوحة لدى المحاسبين العموميين الرئيسيين وأخرى للمحاسبين الثانويين فقط وبين الحسابات التي يختص العون المحاسبي المركزي للخزينة بتسييرها حصريا.
- ✓ السرعة في إعداد بيان المركز المالي للدولة والذي يعتبر من أهم القوائم المالية لمخرجات هذا النظام، والمتمثلة في الوضعية المالية المختصرة للخزينة العمومية.

#### - نقاط ضعف نظام محاسبة الخزينة العمومية :

- نجد في معظم الأحيان بأن البيانات المالية تفتقد للجودة كما أنها لا تسمح بتحقيق الإفصاح الكامل والشفاف عن نتائج نشاط الدولة، ويمكن تسجيل نقاط الضعف الآتية :
- يتغاضى النظام المحاسبي كليا عن تسجيل التثبيات العمومية لعدم وجود أقسام.
- غياب كلي لمتابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاكات.

- 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 يؤدي وحدات القطاع العام إلى طلب اعتمادات مالية إضافية.
- عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، والتي يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، إذ يتم متابعة العمليات في سجلات خارج الميزانية.
- عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل.
- الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة.
- لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم الجودة وقياس تكاليف الخدمة العمومية.
- عدم توفر حسابات لتسجيل الإلتزام بالنفقات العمومية.
- الاعتماد على استعمال القيود بالمبالغ السالبة عند تصحيح الأخطاء دون اللجوء إلى القيود العكسية لإلغاء العملية.
- عدم توفر حسابات لقيد حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام.
- لا يسمح باستخراج نتيجة ذات طابع اقتصادي ومالي.

## 2. آلية التوجه نحو محاسبة النتائج :

انطلاقاً من الخبرة العملية وكذا إجراء عدة مقابلات شخصية منها كانت م ركزة مع عدد من المسؤولين في كل من وزارة المالية والولاية والبلدية الخزينة العمومية وهيئات عمومية أخرى م تفرقة. استطعنا الحصول على معلومات دقيقة أكبر وكنا قد إعتدنا على هذا النوع من المناهج لكونه خلق لنا جو تعاطفي مع الم سُتجوب بدلاً من الإعتدال على ملاء الإستثمارات بطريقة صماء.

### - دوافع عصرنة الموازنة :

نوجز دوافع العصرنة في عدة جوانب أهمها :

- ✓ مراقبة جيدة وفعالة للنفقات العمومية.
- ✓ توجيه وتصويب سليم للإيرادات واستخدام كفاء للأموال.
- ✓ تحسين كفاءات القطاع العمومي.
- ✓ تعزيز المسؤولية.
- ✓ إعداد وضعية مالية على المدى المتوسط (3 سنوات).
- ✓ ضمان انتظام وصدق العمليات الحسابية للدولة.

✓ تحسين نوعية المعلومة المالية لحسابات الدولة.

**جدول رقم (02): مقارنة بين حسابات النظام القديم وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة**

أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة	مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية
1. أقسام حسابات موازنة الدولة القسم ( 01 ) : النتائج والديون. القسم ( 02 ) : الاستثمارات. القسم ( 03 ) : حسابات الربط والمخزون. القسم ( 04 ) : حسابات ودائع الغير والمراسلون. القسم ( 05 ) : الحسابات المالية. 2. أقسام حسابات التسيير القسم ( 06 ) : حسابات الأعباء. القسم ( 07 ) : حسابات الموارد. 3. قسم خاص بمتابعة الوضعية المالية للخرزينة القسم ( 08 ) : فائض وعجز الخزينة. 4. قسم خاص بمتابعة نتائج تنفيذ الميزانية القسم ( 09 ) : تنفيذ قانون المالية. 5. قسم خاص بمتابعة التزامات الدولة القسم ( 0 ) : التزامات خارج الميزانية.	✓ المجموعة الأولى :الصندوق والمحفظة المالية. ✓ المجموعة الثانية :عمليات الميزانية. ✓ المجموعة الثالثة :عمليات الخزينة. ✓ المجموعة الرابعة :ودائع الهبات المكتتبه لدى الخزينة. ✓ المجموعة الخامسة :عمليات تحت التسوية. ✓ المجموعة السادسة :النتائج. ✓ المجموعة السابعة :الديون المضمونة من الدولة. ✓ المجموعة الثامنة :الحقوق. ✓ المجموعة التاسعة :القيم غير المتداولة.

المصدر: (شلال، 2014، الصفحة190)

**معوقات الانتقال إلى محاسبة النتائج في الجزائر :**

- ✓ عدم وضوح مفهوم محاسبة النتائج لدى الكثيرين وحتى الممارسين (أصحاب القرار، أكاديميين، مهنيين).
- ✓ إشكالية ظهور ثقافة ممارسات جديدة على المحاسبين العموميين، بحيث تعودوا على التسجيل المحاسبي وفق مبدأ القيد البسيط.
- ✓ عدم وجود جدول زمني يحدد بدقة بداية ونهاية تطبيق النظام الجديد للمحاسبة العمومية.
- ✓ عدم إتمام وضبط وتوحيد شكل ونوع الدفاتر والمستندات المحاسبية المستعملة.
- ✓ الخوف من الإفصاح المحاسبي، حيث أن عرض النتائج المالية سيزيد من مسؤوليات المسيرين والمحاسبين.

- ✓ إدراج محاسبة الحقوق مستحقة الدفع ومتابعة تحصيلها على أساس الاستحقاق، ومحاسبة الاستثمارات والمخزون تعتبر في حد ذاتها ممارسات محاسبية جديدة على المحاسب العمومي الذي كان يكتفي بقيد التحصيل الفعلي للإيرادات والنفقات الفعلية فقط، فهو يفتقر تماما لهذه المعارف التي تتطلب إلى مهارات وحصيلة علمية مسبقة.
- ✓ انعدام المبادرة السياسية وروح التحدي والرغبة في التغيير.

#### - القانون الجديد وإستراتيجية الانتقال :

يعتبر القانون الجديد 15-18 دستورا جديدا لمالية الدولة، ولقد جاء هذا القانون كبديل للقانون القديم 17-84 المؤرخ في 1984/07/07 ولتجنب نقائص وإشكالات القانون القديم، فحسب المادة 23 من القانون الجديد فإن الأعباء الموازناتية أصبحت تُصنف حسب أربع فئات وهي:

- ✓ حسب برامج النشاط وتقسيماته.
- ✓ حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات.
- ✓ حسب الوظائف الكبرى للدولة أي القطاعات.
- ✓ حسب الوحدات العمومية والكيانات الإدارية.

ووفق المادة 05 من القانون 15-18 فإن الموازنات التقديرية أصبحت تغطي ثلاث سنوات، وبالتالي فإن النظرة تغيرت من المدى القصير نحو المدى المتوسط، ليس هذا فحسب؛ بل أصبح لزاما على المؤسسات العمومية التحكم في التكاليف وهذا ما أشارت إليه المادة 65 من نفس القانون.

ومن أجل الانتقال السلس، يجب على الدولة بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات العمومية والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام والتي تتمثل في ما يلي:

- ✓ التوضيح الجيد لمعالم نظام التسيير المعاصر للمحاسبة العمومية من خلال تنشيط العديد من الندوات والملتقيات. وذلك بإنشاء صندوق وزاري مشترك لدعم مشاريع التواصل والبحث المبتكرة المرتبطة بسياسة واضحة من حيث الأولويات الاقتصادية" (BELGHANAMI, 2017,P27).
- ✓ ضرورة إصلاح التشريعات والتنظيمات لمختلف الهيئات المتعاملة معه.
- ✓ إعطاء تكوين أولي للإطارات والأكاديميين و تعريفهم بخصوصياته بهدف تأهيلهم لهذا النظام الجديد.
- ✓ إعطاء دور أكبر للهيئات المهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) لمراقبة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ✓ تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العمومية وتشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات و الكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا.
- ✓ الاعتماد على تطوير نظام فعال يسمح بانتقال المعلومات بسرعة وتخزينها بالكيفية الملائمة.
- ✓ تكوين ورسكلة كل المحاسبين العموميين والأطراف ذات العلاقة من أجل الحصول على المعرفة والمهارة المناسبة Le savoir faire.

- ✓ توفير الوسائل المادية (الأطراف المالية المناسبة) والمعنوية لتحقيق أهداف المقتضيات الجديدة Les qualifications pour le faire.
- ✓ فتح سجل رئيسي وسجلات مساعدة أو دفاتر مؤشر عليه من طرف أملاك الدولة للوقوف على الإستثمارات المادية والمعنوية ومتابعتها. وبالموازاة يتم التوثيق الإلكتروني.
- ✓ تعزيز اللاتمركز الإداري والمالي بهدف تشجيع روح التحدي والمبادرة من كل الفاعلين.
- ✓ تطهير مدونة حسابات الخزينة من الحسابات المكررة والغير مستعملة وتصحيح الأخطاء المحاسبية بالقيود العكسية بدل القيود السالبة.
- ✓ محاولة توحيد طريقة ترقيم حسابات المحاسبة العمومية لتتوافق مع حسابات المحاسبة المالية.
- ✓ الاسترشاد بمعايير القطاع العام والاستعانة بخبراء محليين ودوليين لضمان نجاح عملية الانتقال.
- ✓ عرض الموازنات التقديرية في كل المستويات على الجمهور لإثرائها وتحسين جودة النقاش والتشاور مع توثيق ملاحظات المتدخلين لتحميل المسؤوليات.
- ✓ إعداد موازنة الدولة للسنة إستنادا إلى برمجة موازنتية على مدى ثلاث سنوات ويتم التحيين كل سنة حسب الظروف الاجتماعية والاقتصادية.
- ✓ تقوية شفافية المالية العمومية وتعزيز التنسيق والتناسق بينها وبين المحاسبة المالية.
- ✓ تعزيز أكثر لدور قانون المالية لمراقبة عملية الانتقال نحو محاسبة النتائج.

## VI. خلاصة :

إن المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات والظواهر الإقتصادية لمالية الدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في ظل ما تمليه الإلتزامات المستمدة من الإطار المرجعي الدولي IPSAS ، تسمح بتوليد معلومات عالية الجودة ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للكيان، من هنا تبرز إشكالية أو موقع الجزائر من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على النحو التالي :

" ما أهمية توجيه المحاسبة العمومية نحو محاسبة قائمة على النتائج؟"، إن معالجة هذه الإشكالية كان من خلال ثلاثة محاور تناولنا فيها مختلف لعناصر الأساسية الم شكلة للتساؤل المحوري. وانطلاقا من الفروض الأساسية يمكننا عرض أهم ما تناولته هذه الدراسة من خلال عرض نتائج اختبار الفروض، ثم أهم نتائج الدراسة.

## نتائج اختبار الفرضيات :

بعدها تناولنا الموضوع من خلال أطواره المختلفة، توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات المطروحة في المقدمة كما يلي :

- بخصوص الفرضية الأولى فلقد توصلنا من خلال دراسة المحور الأول إلى الإتفاق مع مضمون هذه الفرضية، وقمنا بتعريف المحاسبة العمومية، مجالها وأهدافها، ثم قمنا بعرض مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المسيرة لمالية الدولة.

- فيما يتعلق بالفرضية الثانية فلقد أثبتت الدراسة عدم تحققها، حيث أن تناولنا لمختلف الأسس المحاسبية المطبقة بشكل عام في المحاسبة العمومية أعرب لنا أن الأساس المشترك هو أفضل أساس للقياس المحاسبي لأنه ببساطة يجمع بين مزايا الأساسين ويتجنب عيوبهما (النقدي والاستحقاق).

- أما فيما يخص الفرضية الثالثة فلقد أثبتت دراستنا للمحور الثالث تحققها، حيث أن واقع الحال للمحاسبة العمومية في الجزائر يتجه تدريجيا وببطء نحو إطار متكامل للمحاسبة العمومية مستسحا هو الآخر المرجع الدولي مثله مثل النظام المحاسبي المالي والمعايير الجزائرية للتدقيق.

### أهم نتائج الدراسة :

استخلصنا من خلال دراستنا لأهمية الانتقال من محاسبة عمومية أو محاسبة الدولة قائمة على الوسائل إلى محاسبة تركز على النتائج إلى ما يلي :

- ظهور مفاهيم و مبادئ جديدة في المحاسبة العمومية أهمها : مبدأ صدق حسابات الدولة ومبدأ محاسبة الإلتزام.
- إن ضرورة التغيير فرضها المناخ الدولي وهي إستمرارية حتمية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، فبالرغم بأن النظم السابقة كانت صالحة في وقتها و أجابت نسبيا على العديد من التساؤلات، كما تلقت قبولا عاما محليا لا بأس به، إلا أن التطبيقات السائدة آنذاك كانت لا يمكن بأي حال من الأحوال تحقيق الإفصاح الكامل والفعال.
- إن المخاطر المرتبطة بقصور المحاسبة الكلاسيكية في إدارة المال العام، أوجدت فجوة التوقعات بين ما يتوقعه الجمهور بشكل عام و ما تستطيع الدولة أن تؤديه في ظل القيود الداخلية و الخارجية.
- أخيرا استنتجنا أن نظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا في الجزائر أثبت محدوديته، وتعاضم هذا القصور مع فضائح الفساد المعلن عنها من حين لآخر، ولهذا نلاحظ أن هناك توجه نحو التخطيط متوسط الأجل لثلاث سنوات مع وجوب التزام المسيرين بتحقيق الأهداف المسطرة فهذا الأمر يتوجب على الدولة الإسراع بخطى ثابتة بدءا من التشخيص الجدي الدقيق والشامل لكل الجوانب مع الأخذ بعين الإعتبار لكل المشاكل الحقيقية وصولا إلى تطبيق محاسبة النتائج وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام. لأنه في الواقع لم يتبقى الوقت الكثير لدخول القانون العضوي الجديد 18-15 المؤرخ في 2018/09/02 حيز التطبيق، حيث أن تطبيقه سيكون ابتداء من سنة 2023 وهذا في إطار قانون المالية.
- وفي الختام كتوصية نؤكد أن عملية الانتقال ليست عملية آلية أو أوتوماتيكية بل لابد أن تعتمد على أسس علمية محضه. فلولوصول إلى أفضل تطبيق وتعميم لمحاسبة النتائج يجب التركيز على التكوين وتغيير الذهنيات بهدف صناعة محاسب عمومي براغماتي يهتم كثيرا بأثاره العملية من خلال ممارسته لكل يد فكر لكن ليس الكل يد بادر.

### VII. الهوامش والإحالات:

1. BELGHANAMI, N. W. (2017). Etude déductive et analytique du capital humain dans l'analyse économique. Journal of Business Administration and Economic Studies , 238-266.

2. International Federation of Accountants, I. F. (1993). Public Sector Committee. study no02: Elements of the Financial Statements of National Government . New York.
3. www.openbudgetindex.org.(بلا تاريخ) .
4. إبراهيم محمد قطب. (1978). الموازنة العامة للدولة. القاهرة، مصر: الهيئة العامة للكتاب.
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2007). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن .
6. أم كلثوم بن موسى، و نبوية عيسى. (2016). ترشيد النفقات العمومية (دراسة تطور النفقات العمومية في الجزائر من سنة 1980 إلى سنة 2013)، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية ، 174-198.
7. حسام أبو علي الحجاوي. (2004). الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية. عمان،الأردن : دار الحامد.
8. زهير شلال. (2014). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة. أطروحة دكتوراه ، جامعة بومرداس .
9. صلاح الدين عبد المنعم مبارك. (2008). المحاسبة الحكومية مدخل معاصر. مصر : دار المطبوعات الجامعية.
10. عبد الحي الخولي. (1974). المحاسبة الحكومية. القاهرة، مصر: مطبعة المدنى.
11. علاء الدين عبد الله محمد علي. (2008). إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء. رسالة ماجستير غير منشورة، مصر .
12. محمد عادل إلهامي، و السيد أحمد السقا. (2006). المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل