

تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

**The application of the International Public Sector Accounting Standards
(IPSAS) and its role in improving the accounting performance of the
management of the Algerian local authorities**

مريم واكر^{1*}، عبد القادر عيادي²، حنان واكر³

¹ جامعة حسينية بن بوعلي الشلف (الجزائر)، m.ouaker@univ-chlef.dz

² جامعة حسينية بن بوعلي الشلف (الجزائر)، a.ayadi@univ-chlef.dz

³ جامعة حسينية بن بوعلي الشلف (الجزائر)، h.ouaker@univ-chlef.dz

تاريخ الاستلام: 2017/09/01 تاريخ القبول: 2017/11/10 تاريخ النشر: 2017/12/31

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في إدارة الجماعات المحلية الجزائرية تماشيا مع التطبيقات الدولية للمحاسبة الحديثة، لاسيما معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث يحقق الانضمام ضمن هذه المرجعية العديد من المزايا الاقتصادية التي من شأنها تحقيق التسيير الرشيد للمداخل وتحسين جودة التقارير المالية بناء على معلومات أكثر دقة وموثوقية وبالتالي وتلبية احتياجات مستعملي المعلومات المالية من جهة ومسايرة المستجدات والاستجابة للمتطلبات العالمية التي يقتضيها النظام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تصنيف JEL: M4، M41، H61

Abstract:

This study aims to highlight the importance of reforming the public accounting system in the management of Algerian local groups in line with international applications of modern accounting, especially the international public sector accounting standards IPSAS, where joining within this reference achieves many economic advantages that would achieve rational management of incomes and improve the quality of reports Finance based on more accurate and reliable information and thus to meet the needs of users of financial information on the one hand, keeping pace with developments and responding to the global requirements required by the system on the other hand

Keywords: general accounting, international public, sector accounting standards.

(JEL) Classification: M4، M41، H61

* مريم واكر m.ouaker@univ-chlef.dz

مقدمة:

تكتسي المحاسبة أهمية كبيرة ومتزايدة في النظام الاقتصادي باعتبارها أداة فعالة للتحكم في المعاملات واتخاذ القرارات المالية، ما جعلها تشكل عنصرا أساسيا في المجال الاقتصادي ظل يشهد العديد من التطورات حسب القوانين، التشريعات، الاحتياجات والمجالات الاقتصادية للدول المستفيدة، فظهرت المحاسبة الخاصة، المحاسبة العامة، المحاسبة العمومية، وغيرها من الأنواع الأخرى للمحاسبة.

وفي ذات السياق، يعتبر نظام المحاسبة العمومية ونظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها في تنفيذ البرامج التنموية؛ القناة الأساسية التي تمر عبرها السياسات المالية للدولة بهدف فرض نوع من الاستمرارية في الرقابة على المعاملات المالية لوحدة القطاع العام وإعطاء صورة واضحة عن كيفية التصرف في المال العام ما يساهم في عقلنة وترشيد الانفاق، ومن أجل تحقيق ذلك كان لابد من التوجه نحو تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والمتطلبات الجديدة التي تفرضها الهيئات والمنظمات الدولية.

استجابة لذلك، عملت العديد من الدول على المستوى العالمي على تكييف أنظمتها المحاسبية العمومية تماشيا مع المرجعية وما تقتضيه الضرورة الدولية، وغيرها من الدول تسعى الجزائر في خضم هذه التحولات الاقتصادية إلى تبني نظام محاسبي فعال يساهم في استغلال الموارد المالية ورفع كفاءة الإدارات المحلية وتحسين المعدلات التنموية على مستواها.

✓ الإشكالية:

بناء على ما سبق، يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يؤثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية؟

ومن أجل معالجة معمقة ونوعية لهذا التساؤل لابد من إدراج التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا يتضمن مفهوم المحاسبة العمومية؟ وماهي متطلبات الخضوع لها؟
 - كيف يتم تنظيم المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟
 - ما هو أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية في الجزائر؟
- وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

✓ فرضيات الدراسة.:

- يعتبر الإطار النظري للمحاسبة العمومية الركيزة الأساسية في تحديد مضمون هاته المحاسبة ومتطلبات التأهل لها؛
- يتم تنظيم المحاسبة العمومية حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS عن طريق فرض قواعد صارمة تحظى بالقبول الدولي لمراقبة الانفاق العام والمحافظة على الإيرادات كشكل من أشكال محاربة الفساد المالي في القطاع العام؛

ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

- يسمح تطبيق أمثل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في إدارة الجماعات المحلية بتنظيم الأداء المحاسبي وتعزيز مصداقية القوائم المالية عن طريق الإفصاح الكامل والدقيق عن كفاءة وحدات القطاع العام وإدارات الجماعات المحلية في إدارة المال العام وترشيد إنفاقه؛

✓ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها معالجة لموضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كأحد المواضيع الحديثة والحديثة نوعا ما على المستوى المحلي، والتي من الأكيد أن يسمح تبنيها بتحسين جودة المعلومات المالية وجودة التقارير المالية للمستخدمين من جهة، والرقي بأداء الإدارات المحلية إلى مستوى عالمي يسمح بالمقارنة مع اقتصاديات مختلف الدول والعمل على مجاراة الرائدة منها.

✓ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الحتمية التي يملها الاقتصاد العالمي الحديث على البيئة الجزائرية لضرورة الاندماج فيه وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS كأسلوب ونموذج جديد لإدارة وتسيير الجماعات المحلية وأساليب، طرق، دوافع ومتطلبات تطبيق هذا النموذج وأهميته على المستوى المحلي للإدارة والمحيط الاقتصادي لها، وعلى المستوى العالمي.

✓ هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم تقسيم موضوع المداخلة إلى المحاور التالية:

- ❖ المحور الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العمومية؛
- ❖ المحور الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS؛
- ❖ المحور الثالث: التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لتطوير نظام المحاسبة العمومية لإدارة

الجماعات المحلية الجزائرية

أولا: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العمومية

تعتمد الأجهزة الحكومية بشكل كبير وموسع على نظام المحاسبة العمومية في تقييم الأداء المالي لمختلف وحدات القطاع العام وتعتبر مصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض المالية العمومية؛ من خلال مجموعة الأدوات المستعملة التي ترمي إلى الحفاظ على المال العام.

1. مفهوم المحاسبة العمومية

تمثل المحاسبة العمومية النظام الخاص الذي للمعلومات المحاسبية التي تحكم المعاملات المالية لوحدة القطاع العام ذات الطابع غير الربحي والخدمي، ومن أجل ذلك يخصها المشرع الجزائري بإطار قانوني يهدف إلى تحديد الآليات الأساسية لتسيير المال العام وضمن مشروعية تنفيذ الميزانية وتحقيق الرشادة في ذلك.

1.1 تعريف المحاسبة العمومية

تتعدد تعريفات المحاسبة العمومية من هيئة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، ويمكن تقديم التعاريف الآتية:

- ✓ تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها " تختص بقياس، تبويب، تقويم، معالجة، توصيل، مراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع العمومي".¹
 - ✓ عرف القانون الجزائري 90-21 المحاسبة العمومية على أنها " تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".²
 - ✓ وتعرف على أنها المجال المحاسبي المختص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة فيما بينها كما تنظمها التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك.³
- من خلال التعاريف السابقة، يمكن اعتبار المحاسبة العمومية على أنها تلك الأحكام والمبادئ التي تعمل على تنظيم المعاملات المالية والأداء المحاسبي لها لدى مختلف الأجهزة الحكومية والجماعات المحلية، بهدف ضبط تعاملاتها والتحكم في تسيير المال العام وترشيد انفاقه.

2.1 أهداف المحاسبة العمومية:

تتمثل أهم أهداف المحاسبة العمومية فيما يلي:⁴

- التنظيم المحاسبي وتبيان مهام أعوان المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي، الأمر بالصرف)؛
- تسجيل، تبويب وتجميع العمليات المالية للدولة؛
- المحافظة على المال العام بالاعتماد على الجهات المعنية (المراقب المالي، مجلس المحاسبة) من خلال فرض الرقابة القانونية والمالية للعمليات المالية؛
- إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة العمومية؛
- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب؛

3.1 خصائص المحاسبة العمومية:

- بما أن النظام المحاسبي العمومي خدمي فقط؛ لا يهدف إلى تحقيق الربح، فإن إجراءاته ينبغي أن تسعى لتحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة، ويجب أن يكون النظام كذلك الأداة المناسبة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية وأن يتمتع بالخصائص التالية:⁵
- أن ينسجم والمتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة للحكم على مدى التزام الأجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المقررة؛

ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق التكامل بينهما والوقوف على مدى التقيد بالخطة المالية للموازنة العامة؛
- تصميم الحسابات بطريقة تمكن من تشخيص الأهداف التي خصصت من أجلها الأموال، وتحديد الجهات المسؤولة عن تنفيذ البرامج والأنشطة؛
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط، البرمجة وتسهيل عمليات المراجعة والمتابعة وتقييم الأعمال؛

2. مجال تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة، يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام لتقديم منفعة عامة.

1.2 نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

حسب القانون 90-21، يشمل نطاق تطبيق المحاسبة العمومية الجهات التالية:⁶

- 1.1.2 الدولة: وهي ممثلة في هيئتها السيادية كالمجلس الدستوري، وهيئاتها التشريعية كالمجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، بالإضافة إلى الجهات الرقابية كمجلس المحاسبة وكافة الدوائر الوزارية والمصالح المتمتعة بالاستقلالية المالية؛
 - 2.1.2 الولاية: وتمثل السلطة التنفيذية المختصة إقليميا في تسيير شؤون الدولة وتعمل كذلك ضمن إطار القانون 90-21؛
 - 3.1.2 البلدية: وتمثل السلطة التنفيذية المختصة محليا في تسيير شؤون المواطنين وتخضع لأحكام القانون 90-21؛
- تمثل مختلف هذه الهيئات العمومية الجانب العضوي لتطبيق المحاسبة العمومية؛ ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أما الجانب المادي والمتعلق بالعمليات المالية والمحاسبية الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والحاسبين العموميين فيتعلق بما يلي:⁷
- تنفيذ الإيرادات والنفقات؛
 - إنجاز عمليات الخزينة؛
 - تسيير الممتلكات؛
 - مسك المحاسبة.

2.2 الأعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية

يشرف على عمليات التنفيذ عدة أجهزة مستقلة تتمثل أساسا في: الأمرين بالصرف، الحاسبين العموميين، المراقبين الماليين ووكلاء الصرف.

1.2.2 الأمر بالصرف: طبقا لأحكام المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية يعد الأمر بالصرف كل شخص مؤهل لتنفيذ

العمليات المتعلقة بالإيرادات من حيث إثباتها وتصنيفتها والأمر بتحصيلها؛ أما بالنسبة للنفقة؛ الالتزام بها وتصنيفتها والأمر بصرفها، وتوجد عدة أصناف للأمر بالصرف حسب المهام الموكلة إليه، أمر بالصرف رئيسي تصدر عنه أوامر الدفع مثل الوزراء

ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

والولاية، أمر بالصرف ثانوي يصدر حوالات الدفع، وأمر بالصرف أحادي متمثلا في الوالي مكلف بإدارة نفقات الدولة للتجهيز والاستثمار؛⁸

2.2.2. المحاسب العمومي: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا لضمان القيام بالعمليات التالية:⁹

- تحصيل الإيرادات العامة؛
- تسديد النفقات العامة؛
- ضمان الحراسة والحفاظ على الأموال والسندات والقيم والأشياء والمواد المكلف بها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- متابعة حركة حسابات الموجودات؛

3.2.2. المراقب المالي: هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الإلتزام الذي يجره الأمر بالصرف، وهو

أحد أهم أنواع الرقابة السابقة على النفقات العمومية للبلدية، ويتحدد مركزه القانوني عبر التعيين الرسمي له من قبل الوزير المكلف بالمالية طبقا لنص الفقرة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992؛¹⁰

4.2.2. وكيل الصرف: هو الموظف الذي يسمح له القانون باستعمال السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك

الخزينة لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة، مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويعين من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة، من بين موظفي المؤسسة المرسمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة مع وجوب إشعار المراقب المالي بهذا التعيين.¹¹

3. أسس القياس في المحاسبة العمومية

نظرا لأن النفقات والإيرادات بشتى أنواعها لاسيما تلك الموجهة لتنفيذ المشاريع ذات الطابع الخدمي على المستوى الوطني؛ تمثل المحور والركيزة الأساسية للمحاسبة العمومية يتم إخضاع هذه الأخيرة لنظام محاسبي خاص بهدف حماية الأموال العمومية وتحقيق الرشادة في انفاقها.

وفي ذات السياق تختلف أسس القياس المحاسبي^(*) لتسجيل الإيرادات والنفقات من دولة لأخرى بما يتلاءم وطبيعة أنشطتها، كما يختلف الباحثون في تقسيم الأسس المحاسبية فقسمت إلى أساس الاستحقاق والأساس النقدي، ومنهم من يضيف أساس ثالث؛ أساس الإلتزام؛ غير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB يضيف أساسين للأساسين السابقين، أساس الاستحقاق المعدل والأساس النقدي المعدل، لتصبح بذلك أربعة أسس محاسبية للقياس في القطاع العام.¹²

1.3 الأساس النقدي

وفقا لهذا الأساس يتم قيد وتسجيل المعاملات والوقائع المالية عند الدفع أو الإستلام نقدا، ويتم تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات

* يشير مصطلح القياس المحاسبي إلى القواعد والمبادئ التي تحدد توقيت الإعراف بالعمليات المالية وتسجيلها في السجلات والدفاتر المحاسبية وعرض القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها.

ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

والنفقات تخص السنة المالية الحالية، سابقة أو سنة مالية لاحقة،¹³ ويطلق على هذا الأساس مصطلح أساس الخزينة لأنه يعكس حركة الخزينة ولا يتم إثبات العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية إلا التي بلها أثر مباشر على نقدية الصندوق بالزيادة أو النقصان.¹⁴

2.3 أساس الإستحقاق

على العكس من الأساس النقدي، يتم الإعتراف بالإيرادات في السنة المالية التي اكتسبت فيها بغض النظر عما إذا تم تحصيلها أو لا، وتسجيل النفقات على ضوء مساهمتها في تحقيق إيرادات الفترة بغض النظر عما إذا تم تسديدها فعلا أو لا.¹⁵

3.3 الأساس النقدي المعدل

تعتبر هذه الطريقة هجينة تدمج بين كل من الأساسين السابقين¹⁶، ويقوم هذا الأساس على تسجيل المبالغ التي قبضت فعلا مضافا إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلا مضافا إليها الحسابات التي يتوقع دفعها خلال فترة محددة قادمة.¹⁷

4.3 أساس الإستحقاق المعدل

يعرف أساس الإستحقاق المعدل على أنه الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات التي عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، ومن هذه التعديلات الإيرادات طويلة الأجل.¹⁸ وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق الأسس المحاسبية أفرز العديد من وجهات النظر حول الأساس المحاسبي الأفضل وأحسنها للتطبيق، ويكون الاتفاق شبه التام على أن اعتماد أساس الإستحقاق المعدل في المحاسبة لدى وحدات القطاع العام يعتبر تمهيدا لاعتماد أساس الإستحقاق الكامل.¹⁹

ثانيا: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

نظرا للدور الفعال الذي تلعبه المحاسبة العمومية في الرقابة وضبط التصرف في المال العام التي ترمي إلى إعداد ونشر القوائم المالية لمختلف الأطراف المستفيدة وضمان السير على نهج محاسبي يضمن لها الاستمرارية والنجاح في ظل التحديات الاقتصادية، صيغت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.*

1. ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

يعتبر إصدار معايير محاسبة القطاع العام الدولية شكلا حديثا للمحاسبة العمومية،²⁰ حيث تعنى هذه المعايير بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام توجيهها لمعاملاتها لتكون قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام.²¹

1.1 تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

(* صدرت هذه المعايير ابتداء من عام 1987، وبذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الاعتمادات المخصصة، التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية، ولقيت هذه المعايير تجاوب كبير لدى العديد من الدول وازداد زخم هذه الاستجابة باقداً دول متقدمة على تبنيتها مثل بريطانيا، كندا، ألمانيا وجنوب افريقيا.

ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

- ✓ إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS هي عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للاستخدام من قبل المؤسسات العمومية في جميع أنحاء العالم في إعداد البيانات المالية،²² وتستند إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة كمرجع لإعدادها.²³
- ✓ تعرف مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية (*IPSASB) على أنها تلك المعايير التي "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".²⁴

وتطبق هذه المعايير من قبل الجهات الحكومية والحكومات الوطنية، المركزية، الإقليمية، المحلية، وما يتبع هذه الحكومات من هيئات ودوائر ومجالس ومفوضيات، ولا تنطبق على المؤسسات التجارية، وذلك بهدف تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من طرف القطاع العام، مما يؤدي إلى الوصول إلى قرارات أفضل في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والموضوعية.²⁵

2.1 خصائص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

تتمثل أهم الخصائص التي تتمتع بها معايير محاسبة القطاع العام الدولية في مايلي:²⁶

- **الملائمة:** وتعني كل معلومة تؤثر على اتخاذ القرارات؛
- **قابلية الفهم:** يجب أن تكون المعلومة خالية من التعقيد ليفهمها الجميع؛
- **التمثيل الصادق:** وتعني خلوها من الأخطاء ووصفها الحقيقي للظاهرة الاقتصادية؛
- **التوقيت المناسب:** يجب تقديم المعلومة في وقتها حتى لا تفقد دلالتها؛
- **قابلية المقارنة:** يجب أن تعرض المعلومة بشكل يتيح مقارنتها؛
- **قابلية التحقق:** إمكانية قياس وتقييم المعلومات المالية.

2.2 إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ومستويات تطبيقها

1.2 إجراءات إصدارها

يتم إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وفق الإجراءات التالية:²⁷

- إصدار مسودة عرض تحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل للتعليق العام؛
- عند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يمكن طلب استشارة قبل ذلك وقبل وضعه حيز التنفيذ؛
- أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما؛
- التعاون بين كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير؛
- الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها، ويتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارة المالية ...

2.2 مستويات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

يمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربع مستويات نعرضها في الجدول الموالي:

* مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام وتقديم الإرشادات والتوجيهات كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة أنحاء العالم.

الجدول رقم (01): مستويات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

الدول	مستوى المطابقة مع IPSAS	المستوى
كندا، نيوزيلندا، استراليا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية.	الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية.	المستوى الأول
فرنسا، اليابان وايطاليا.	الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها.	المستوى الثاني
باكستان، أفغانستان، أذربيجان، أندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج.	الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية، وقاموا بتعديلات على مستوى تشريعات قانونية.	المستوى الثالث
الجزائر، كينيا، ألبانيا والهند.	يتضمن الدول التي قررت إما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة.	المستوى الرابع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قويدر معاش، خلف الله يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 284. يوضح هذا الجدول أن اجزائر تصنف من بين الدول التي في طريقها إلى تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ضمن المستوى الرابع، ما يؤكد على أن هناك مسعى حقيقي للتحويل التدريجي نحو تطبيقها.

3. مضمون معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

يتمثل مضمون معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في معايير المعلومات المالية والمحاسبية المطبقة على مستوى الوحدات الحكومية والمحلية والهيئات العمومية الأخرى والمنظمات الدولية، وقد أخذت بهذه المعايير العديد من الدول والمنظمات العالمية بتطبيقها على مستوى الوحدات الإدارية، ويتمثل الهدف من تطبيق هذه المعايير تحقيق الأهداف التالية:²⁸

— العرض الموحد والمنسق للقوائم المالية لوحدات القطاع العام لتحقيق الالتزام بنشر المعلومات المالية على مستوى وحدات القطاع العام؛

— توحيد المعالجة المحاسبية لتسجيل العمليات المالية على مستوى وحدات القطاع العام.

ويمكن تلخيص محتوى هذه المعايير في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام	رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام
01	عرض القوائم المالية	17	أصول ثابتة
02	التدفق النقدي	18	معلومات حول القطاعات
03	الأخطاء والتغييرات في السياسات المحاسبية.	19	المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة
04	آثار التغييرات في العملات الأجنبية	20	المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة
05	تكاليف الاقتراض	21	إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد
06	البيانات المالية الموحدة	22	المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
07	الحاسبة عن الاستثمارات (الشركات الزميلة)	23	الإيرادات غير التبادلية
08	البيانات المالية على الاستثمارات	24	عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية
09	المنتجات غير التبادلية	25	منافع الموظفين
10	إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
11	عقود الإنشاء	27	الزراعة
12	المخزون	28	الأدوات المالية: العرض
13	عقود الإيجار	29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
14	الأحداث بعد انتهاء تاريخ الإقفال	30	الأدوات المالية: الإفصاحات
15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	31	الأصول غير الملموسة
16	استثمارات عقارية	32	ترتيبات الأصول المشتركة.

المصدر: قويدر معاش، خلف الله يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 284.

يوضح الجدول أن هناك معايير المحاسبة الدولية تنقسم إلى معايير تهتم بالقوائم المالية، معايير تهتم بالميزانية وعناصرها، معايير تهتم بالأدوات المالية ومعايير تهتم بمعالجة العمليات الناجمة عن التغيير في السياسات المحاسبية ومزايا الموظفين والنشاط الزراعي. من أجل مواكبة مختلف التطورات الاقتصادية الحاصلة قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بصياغة 32 معيارا تعد بمثابة المرجعية الدولية لنظام المحاسبة العمومية وللدول الحرية الكاملة في تبني هذه المعايير من عدمها.²⁹ وبالإضافة إلى هذه المعايير السابقة، يتم العمل على ستة (06) معايير أخرى محل اختبار من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB تشمل مايلي:

- المعيار رقم 33: اعتماد IPSAS لأول مرة على أساس الاستحقاق؛
- المعيار رقم 34: فصل البيانات المالية؛

- المعيار رقم 35: البيانات المالية المجمعة؛
- المعيار رقم 36: الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة؛
- المعيار رقم 37: ترتيبات مشتركة؛
- المعيار رقم 38: الكشف عن المصالح في الهيئات الأخرى.

ثالثا: التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لتطوير نظام المحاسبة العمومية لإدارة الجماعات

المحلية الجزائرية

سعى من الدولة الجزائرية ولإقامة نظام محاسبي يحقق الإفصاح الكامل والصادق عن المعاملات المالية في القوائم المالية وفي إطار عصرنه وترقية النظام المحاسبي الحالي لدى وحدات القطاع العام، يكون من الضروري على الدولة الجزائرية التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بما يحقق المسايرة الدولية لما وصل إليه القطاع من جهة، وتدارك النقائص الحالية في نظام المحاسبة العمومية.

1. دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

في سبيل تعزيز مقروئية الحسابات العمومية وتعزيز آليات الشفافية في واقع وحقيقة حسابات الدولة والجماعات المحلية، قامت الجزائر بعد التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة بسبب عدم تماثيه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بإطلاق مشروع محاسبة الدولة سنة 2006 يركز قدر الإمكان على المعايير الدولية التي تحكم القطاع.³⁰

1.1 نقائص نظام المحاسبة العمومية

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الدولية، أثبت نظام المحاسبة العمومية الحالي قصوره من عدة جوانب نذكر البعض منها:³¹

- سوء تسيير عناصر الذمة وحقوق الدولة وديونها تجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وذلك بسبب اعتماد الأساس النقدي في التسجيل المحاسبي؛
- صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية بسبب تشعب تنظيم الإدارة المالية وعدم الاعتماد على أنظمة الإعلام الآلي وبالتالي التأخر في حصر المعلومات واتخاذ القرارات؛
- عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، ما يشكل عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات، وبالتالي صعوبة تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة؛
- عدم توفر حسابات تقييم ومتابعة المخزونات داخل المؤسسات العمومية.

2.1 بروز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كبديل لنظام المحاسبة العمومية القائم

يمكن اعتبار المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كبديل محتمل لإصلاح النظام المحاسبي لدى وحدات القطاع العام الذي يعتمد على الأساس النقدي، كما أن وجود هذه المعايير يعد من أهم دواعي الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الدولة بهدف تحقيق التوافق مع هذه المعايير، حيث أن التقارير المالية التي يتم إنتاجها وفق هذه المعايير تعد عالية الجودة.³²

2. متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية

تشكل متطلبات(*) تطبيق المعايير الآليات ينبغي توفيرها لتطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، وتمثل هذه المتطلبات في:

1.2 التأهيل العلمي والعملي: أو ما يعرف بتكوين العنصر البشري، تؤكد كل الدراسات والنظريات الحديثة على ضرورة تأهيل العنصر البشري وتكوينه يساهم بشكل كبير في الإصلاح وإحداث التغيير المنتظر،³³ وفي ذات السياق يعتبر أعوان المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك كان لابد من ضمان تأهيلهم وتدريبهم بالشكل المناسب والكافي الذي يسمح بتبني هذه المعايير وضمان تطبيقها بالمستوى نفسه مع ما يتم تطبيقه في الدول التي تتبنى المعايير.³⁴

2.2 إصلاح المنظومة القانونية: للمحاسبة العمومية في القانون الجزائر ترسانة قوية من التشريعات تشكل التأصيل النظري والإطار التقني لها، غير أنها تفتقر إلى المرونة المطلوبة التي تسمح بتغييرها أو إجراء تعديلات عليها متى دعت الضرورة،³⁵ ذلك لأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي تطبيقها، مثل قانون الصفقات العمومية وقانون المحاسبة العمومية...³⁶

3.2 تحديث الإدارة العمومية من خلال تبني نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية: وهو نظام متكامل يعمل على ضمان الشفافية والمساءلة في تخصيص، استخدام ومراقبة الموارد المالية العامة.³⁷

3. التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر

يتطلب التوجه نحو تبني معايير القطاع العام في الجزائر مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحددها الدراسات التي قامت بها الجزائر في هذا المجال، وقد توصلت إلى غاية نهاية سنة 2013 من الانتهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المتعلقة بالإطار المحاسبي الذي يعتبر بمثابة دليل يسترشد به عند تطبيق هذا النظام، ويمكن توضيح هذا الدليل في النقاط التالية:³⁸

1.3 إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي يتم اعتمادها في مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر؛

2.3 إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: يسمح هذا الدليل بمعرفة الطرق التي اعتمدها الدولة الجزائرية كيفية تكييف المعايير الدولية حتى تتناسب ونظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبالتالي يكون المرجع الذي يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير؛

3.3 إعداد دليل للمخطط المحاسبي للدولة: يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

(*) يشير مصطلح متطلبات إلى ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفي وسليم

ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

4.3 إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يتضمن هذا الدليل الإجراءات والقواعد الأساسية التي يتم على

أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية وكيفية تسجيل هذه العمليات؛ من الملاحظ أن المتطلبات الأربعة الأولى لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتمد بالدرجة الأولى على إقامة دليل كتابي يوضح ويعرف بهذه المعايير وتحديد درجة الملائمة بين هذه المعايير والنظام المحاسبي القائم لدى وحدات القطاع العام ومدى قابليتها للقيام بعملية التبنى والخطوات الأولى لهذه العملية.

بالإضافة إلى هذه النقاط الأربع الأساسية يتطلب التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS العناصر

التالية:³⁹

5.3 تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: تم تحديد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

التي تمكن من إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها؛

6.3 استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من

مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة والذي يتوافق مع المعايير؛ تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة ويسهل إعداد القوائم المالية؛

7.3 تفعيل عملية الجرد التام لممتلكات الدولة: فعلت عملية الجرد هذه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 12-427 المؤرخ في

2012/12/16 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة.

4. مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية

بعد ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أصبحت هناك حاجة ماسة لأن تتطور المحاسبة العمومية والأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية في اتجاه تحديث وعصرنة النظام المحاسبي للدولة لتمكينها من الحصول على معلومات أكثر حول طرق إنفاق المال العام والرقابة عليه.

ووفقا لذلك سيتم عرض أهم الإسهامات التي يمكن أن تقدمها المعايير للإدارة الجماعات المحلية:⁴⁰

1.4 مساهمة المعايير في تطوير الإطار المحاسبي للقوائم المالية: يسمح اعتماد المعايير كأساس للنظام المحاسبي في إدارة

الجماعات المحلية بمواكبة الركب العالمي والتطور الحاصل في القطاع على المستوى الدولي من خلال تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بعناصر الميزانية، وتوفير معلومات عن التكاليف والنفقات في الإدارة ما من شأنه تحسين الاتساق وقابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة المتطلبات التفصيلية الواردة في كل معيار؛

2.4 مساهمة المعايير في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية: تساهم المعايير في توفير المعلومات المفيدة لمستخدمي

القوائم المالية من خلال ما يلي:

— توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية؛

— توفير معلومات حول طرق التمويل المنتهجة؛

— توفير معلومات حول كيفية تقييم مدى القدرة على تلبية المتطلبات والتعهدات؛

— توفير معلومات إجمالية مفيدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية بالنسبة للنفقات وكفاءة إنجاز الخدمة.

3.4 مساهمة المعايير في تحقيق الإبلاغ المالي الحكومي: تستلزم عملية تطوير نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المساهمة في تشكيل هيئة مختصة في وضع المعايير علة نحو علمي وسليم يمكن من الاستفادة من المعايير الدولية وتجارب الهيئات والمنظمات الدولية في هذا المجال، وبالتالي غياب تلك الهيئة يؤثر على التصور السليم للأدوات الفاعلة لتحقيق أهداف النظام ويحد من عملية الإبلاغ المالي التي تعتبر محور اهتمام المستخدمين وقراراتهم.

4.4 مساهمة المعايير في تفعيل الرقابة والمساءلة في القطاع العام: حيث يحظى موضوع الرقابة المالية بالاهتمام العالمي وأنشأت لأجل ذلك منظمات إقليمية ودولية تتضمن العديد من المبادئ لتكريس الرقابة المالية، والتأكد من تطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة المحلية وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا ونشر الوعي الرقابي المالي؛⁴¹

5.4 مساهمة المعايير الدولية في الحد من الفساد المالي: تعمل معايير المحاسبة على الحد من ظاهرة الفساد المالي في القطاع العام من خلال تشجيع وترقية العلاقة التبادلية والطرديّة بين مفهومي الشفافية والمساءلة لدى المؤسسات العمومية، ويساهم ذلك في تحقيق مجموعة من الآثار الإيجابية بالنسبة للاقتصاد الوطني وتمثل في:⁴²

— تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق وتخفيض تكاليف المشاريع لزيادة كفاءة الإقتصاد؛

— حماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق؛

— زيادة جاذبية المناخ الاستثماري، لأن هذه المعايير تؤكد للمستثمر الحماية القانونية والقضائية لفترة معقولة بتكلفة معقولة؛

— التخفيف من حدة الأزمات، حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يتأثر بدرجة الشفافية في الإقتصاد ومدى الثقة في قنوات المساءلة.

الخاتمة

يقدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا ويسمح بعرض أحسن للقوائم المالية لدى إدارات الجماعات المحلية وتطوير للمعلومات التي تنتجها، وجعلها ذات مصداقية وأكثر شفافية في تسيير الموارد المالية بأكثر رشادة وعقلانية، ما من شأنه ترقية جودة الإبلاغ المالي الحكومي من جهة وتلبية حاجيات مستخدمي البيانات المالية من جهة أخرى. وتوصلنا من خلال هذه الورقة البحثية إلى أن:

✓ يقدم الإطار النظري للمحاسبة العمومية بالإضافة إلى الجانب التقني لها الأصول العلمية لتطبيقها ومتطلبات تأهلها لتحكم المعاملات المالية لوحدات القطاع العام ذات الطابع غير الربحي والخدمي؛

ودورها في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية

✓ يتم تنظيم المحاسبة العمومية حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS عن طريق مجموعة من القواعد تشكل المبادئ الأساسية التي تقوم عليها هذه المعايير، تحظى بالاستجابة الدولية المتزايدة لتقييم نشاط وحدات القطاع العام، وليس لها صفة الإلزام أو الإلزامية وللدول الحرية في تبني هذه المعايير بما يتلاءم وبمبئتها المحاسبية؛

✓ يسمح التطبيق الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في إدارة الجماعات المحلية بتنظيم عمليات القياس، المعالجة، المراقبة والتأكد من صحة الإيرادات والنفقات المرتبطة بها، ما يضمن تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة العمومية، حيث تشكل هذه المخرجات مصدرا هاما لاتخاذ القرارات المتعلقة بحماية المال العام وترشيد انفاقه.

ومن خلال دراستنا لموضوع " أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية الجزائرية. " يمكن تقديم التوصيات التالية:

✓ توفير جميع المتطلبات والاهتمام بالعناصر التي تمكن من التبنى الصحيح والكامل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كأسلوب بديل لنظام المحاسبة العمومية القائم في إدارة الجماعات المحلية؛

✓ وضع إطار مرجعي ودليل يوضح سير العمل المحاسبي في إدارة الجماعات المحلية عند تبني IPSAS؛

✓ الاستعانة بالخبراء الأجانب المختصين في مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS للتمكن من تطبيق المعايير المتبنية على أصولها العلمية الصحيحة؛

✓ تحيئة العنصر البشري من خلال القيام بدورات تكوينية لأعوان التنفيذ والكفاءات المهنية والأكاديمية، بالشكل الذي يسمح بتوضيح مدى امكانية تبني هذه المعايير وتماشيها مع النموذج المحاسبي لإدارة الجماعات المحلية؛

الهوامش

¹ عبود زرقين، مالك لعلايية، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة بحوث، العدد العاشر، ص 149.

² الجريدة الرسمية، القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15/08/1990، العدد 35، المادة 1.2

³ أحمد يوسف السعدي، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، العدد الثاني، المجلد الخامس، جامعة البليدة، 2014، ص ص 22-23.

⁴ رميلة لعمور، علي بن يحي، نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2018، ص ص 278-279.

⁵ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2014، ص 14.

⁶ عبود زرقين، مالك لعلايية، مرجع سبق ذكره، ص 152.

⁷ محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الوادي، 2019، ص 180.

- ⁸ محمد الصالح بلول، ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص ص 183-184.
- ⁹ الصادق الأسود، المحاسبة العمومية، بين ضمان شرعية تنفيذ النفقة العامة، وتقييم أداؤها، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، ص ص 14-15.
- ¹⁰ بلال عوالي، كمال رزيق، مجال تدخل المراقب المالي لدى البلديات لمراقبة الصفقات العمومية في ظل المرسوم الرئاسي 15-247 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الرابع والثلاثون، جامعة الجلفة، ص 518.
- ¹¹ محمد الصالح بلول، ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 189.
- ¹² جايي أمينة هناء، ملياني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصنة المحاسبة العمومية، مجلة ، الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد العاشر، جامعة الوادي، 2017، ص ص 137-138.
- ¹³ علي مسعود، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد الرابع، جامعة الوادي، 2018، ص 189.
- ¹⁴ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 27.
- ¹⁵ حسين خماس، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد الخامس، 2011، ص 132.
- ¹⁶ جايي أمينة هناء، ملياني حكيم، مرجع سبق ذكره، ص 138.
- ¹⁷ مسعود بوخالفي، معراج هواري، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الواحد والثلاثون، جامعة الجلفة، ص 51.
- ¹⁸ علي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 192.
- ¹⁹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 40.
- ²⁰ عبود زرقين، مالك لعلايبي، مرجع سبق ذكره، ص 156.
- ²¹ العربي تيقاوي، عبود ميلود، الآثار المرجوة من الاصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد الثالث، المجلد الخامس، 2017، ص 250.
- ²² قويدر معاش، خلف الله يوسف، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الواحد والثلاثون، جامعة الجلفة، 2016، ص 284.
- ²³ Abdessamirouina , l' adoption des ipsas au vu du « new public management » مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد الأول، المجلد الثالث، جامعة المسيلة، ص 313.
- ²⁴ عبود زرقين، مالك لعلايبي، مرجع سبق ذكره، ص 158.
- ²⁵ اجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، دليل المحاسبة العمومية في القطاع العام، ص 2.

- ²⁶ عبود زرقين، مالك لعلايبي، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية، العدد الخامس عشر، 2016، ص 331.
- ²⁷ قويدر معاش، خلف الله يوسف، مرجع سبق ذكره، ص ص 284-285.
- ²⁸ خماس حسين، مرجع سبق ذكره، ص 134.
- ²⁹ أمال حاج جاب الله، نادية ضريفي، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد السابع، جامعة الأغواط، 2018، ص 225.
- ³⁰ أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف، 2019، ص 182.
- ³¹ رميلة لعمور، علي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 281.
- ³² رميلة لعمور، علي بن يحيى، نفس المرجع أعلاه، ص 281.
- ³³ عبود زرقين، مالك لعلايبي، مرجع سبق ذكره، ص 330.
- ³⁴ قويدر معاش، خلف الله يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 286.
- ³⁵ عبود زرقين، مالك لعلايبي، مرجع سبق ذكره، ص 330.
- ³⁶ قويدر معاش، خلف الله يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 286.
- ³⁷ أحمد يوسف السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 33.
- ³⁸ أحمد يوسف السعدي، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد الثامن، العدد الأول، جامعة البليدة، 2017، ص 342.
- ³⁹ العربي تيقاوي، عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 258.
- ⁴⁰ أحمد يوسف السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 344.
- ⁴¹ العربي تيقاوي، عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص ص 268-269.
- ⁴² بوزيد سايح، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد المالي وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد العاشر، جامعة ورقلة، 2012، ص 59.

الإحالات والمراجع:

المقالات:

- أحمد يوسف السعدي، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، العدد الثاني، المجلد الخامس، جامعة البليدة، 2014.
- أحمد يوسف السعدي، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد الثامن، العدد الأول، جامعة البليدة، 2017.

- الصادق الأسود، المحاسبة العمومية، بين ضمان شرعية تنفيذ النفقة العامة، وتقييم أدائها، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة.
- العربي تيقاوي، عبود ميلود، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد الثالث، المجلد الخامس، 2017.
- أمال حاج جاب الله، نادية ضريفي، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد السابع، جامعة الأغواط، 2018
- بوزيد سايح، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد المالي وتمكين الحكم الرشيد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد العاشر، جامعة ورقلة، 2012
- بلال عوالي، كمال رزيق، مجال تدخل المراقب المالي لدى البلديات مراقبة الصفقات العمومية في ظل المرسوم الرئاسي 15-247 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الرابع والثلاثون، جامعة الجلفة،
- جابي أمينة هناء، ملياني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة ، الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد العاشر، جامعة الوادي، 2017.
- حسين خماس، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد الخامس، 2011.
- رميلة لعمور، علي بن يحيى، نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2018.
- Abdessami rouina , l' adoption des IPSAS au vu du « new public management » مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد الأول، المجلد الثالث، جامعة المسيلة.
- عبود زرقين، مالك لعلايبي، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة بحوث، العدد العاشر.
- عبود زرقين، مالك لعلايبي، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد الخامس عشر، 2016.
- علي مسعود، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد الرابع، جامعة الوادي، 2018.
- قويدر معاش، خلف الله يوسف، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الواحد والثلاثون، جامعة الجلفة، 2016

- محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الوادي، 2019.
- مسعود بوخالفي، معراج هواري، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الواحد والثلاثون، جامعة الجلفة.

الأطروحات والمذكرات

- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2014.
- أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف، 2019

الجرائد الرسمية

- الجريدة الرسمية، القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15/08/1990، العدد 35، المادة 1.2