

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير  
المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS - الواقع والتحديات -

**The approach of public accounting in the Algerian  
environment in light of the trend towards international  
public sector accounting standards IPSAS  
- reality and challenges -**

وليد مرغني<sup>1</sup>، زكرياء دمدم<sup>2</sup>، الحاج عامر<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جامعة حمه لخضر، الوادي (الجزائر)، meraghni-oualid@univ-eloued.dz

<sup>2</sup> جامعة حمه لخضر، الوادي (الجزائر)، demdoum-zakaria@univ-eloued.dz

<sup>3</sup> جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، elhadjameur@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/08/09 تاريخ القبول: 2021/06/05 تاريخ النشر: 2019/06/08

**Abstract:** This study aims to identify the reality of public accounting in the Algerian environment in light of the trend towards IPSAS, and what are the challenges of reforming them?. We will use the questionnaire tool in the field study on a sample of 178 distributed over the wilayas of Ouargla, El-Oued and Biskra. It was concluded that the accounting practices in the public sector are still far from the requirements of IPSAS, and that there are several obstacles facing the transition towards those standards.

**Key words:** Public Accounting, IPSAS, Accrual basis.

**المخلص:** هدفت هذا الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو المعايير الدولية IPSAS وما مدى تحديات إصلاحها؟. تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على استبيان موزع على عينة قدرها 178 غطت كل من ولاية ورقلة، الوادي وبسكرة. تم التوصل إلى أن الممارسات المحاسبية في القطاع العام لا تزال بعيدة عن متطلبات المعايير الدولية، كما أن هناك عقبات عدة تواجه التحول نحو تلك المعايير.

**كلمات مفتاحية:** المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة العمومية، أساس الاستحقاق.

## مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات.

### 1. مقدمة:

شهد العالم تطورا سريعا في المفاهيم والأدوات المحاسبية، بحيث تعتبر المحاسبة العمومية نظاما يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة المؤسسات العمومية في تسيير المال العام وتنفيذ إستراتيجية الدولة.

انطلاقا من الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومات واتساع نشاط القطاع العام، والتحول من إتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى اعتماد أساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام، فضلا عن إعداد ميزانية تظهر أصول والتزامات تلك الوحدات مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور الأصول وجهود المحافظة عليها.

بالنظر إلى ما سبق فالبيئة الجزائرية معنية بتلك التغيرات، كما أصبح من الضروري الاعتماد على نظام محاسبي سليم يهدف إلى توحيد لغة للمحاسبة العمومية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يتناسب مع البيئة الجزائرية.

✓ الإشكالية الرئيسية: استنادا إلى ما تم ذكره سابقا:

ما هو واقع المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وما مدى تحديات إصلاحها؟

✓ التساؤلات الفرعية: تندرج تحت تلك الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- هل هناك جهود لإصلاح المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية للتحويل نحو تبني IPSAS ؟

- ما هو واقع ممارسات المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5% ؟

- ما مدى التحديات التي يواجهها إصلاح المحاسبة العمومية لتتوافق مع IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

- ✓ **فرضيات الدراسة:** للإجابة على أسئلة الدراسة نعرض الفرضيات التالية:
- هناك جهود مبذولة لإصلاح المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية للتحويل نحو تبني IPSAS إلا أنها لا ترقى للمستوى المطلوب؛
  - تتضمن ممارسات المحاسبة العمومية العديد من السلبيات والتي تجعل منها بعيدة على متطلبات التحويل نحو IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛
  - يواجه إصلاح المحاسبة العمومية لتتوافق مع متطلبات IPSAS العديد من التحديات وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.
- ✓ **أهداف الدراسة:** هدفت الدراسة إلى:
- تقديم الإطار العام لـ IPSAS ومدى توزيعها واستعمالها على المستوى الدولي؛
  - المساهمة في تبيان النقائص الموجودة على مستوى ممارسات المحاسبة العمومية وكيف يمكن لـ IPSAS أن تساهم في سد الفجوة؛
  - محاولة استدراك التأخير في توجيه المحاسبة العمومية نحو مواثمتها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ✓ **الدراسات السابقة :**
- ◀ **دراسة (قمو، 2018):** هدفت الدراسة إلى محاولة التأسيس لإمكان IPSAS القيام بمكافحة الفساد في القطاع العام، وهل توجد مقومات والدعائم اللازمة لتفعيل ذلك، وماهي أبرز الصعوبات التي تواجهها الجزائر في تطبيق المعايير من خلال دراسة استشرافية، وتوصلت الدراسة إلى اعتبار IPSAS كأحدى إفرزات العولمة مما جعلها تكون أداة مسهلة للمقارنة ومساعدة على الشفافية من خلال الخصائص النوعية لقوائمها المالية والمزايا التي يمنحها أساس الاستحقاق المطبق من خلالها.
- ◀ **دراسة (شلال، 2014):** هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات، وقد توصلت الدراسة إلى عدم قدرة أدوات نظام محاسبة الخزينة العمومية على متابعة استهلاك الاعتمادات المالية والالتزام بالنفقات العمومية. دعت الدراسة إلى تبني مشروع المخطط

## مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات.

المحاسبي الجديد للدولة بتوفير حسابات لتغطية كافة مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية. < دراسة (Tatjana, 2015): هدفت الدراسة إلى تبيان النماذج المحاسبية على الدول الثلاثة (سلوفينيا وكرواتيا وصربيا) ومقومات وضع ميزانية الدولة من أجل تفسير العلاقة بين سيرورة تطبيق مبدأ الاستحقاق والميزانية، وقد تم التوصل إلى أن التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزانية يمثل عنصرا هاما في إصلاح القطاع العام كما يمكن من تعزيز المساءلة وتحسين أداة إدارة المالية العامة، لكن في المقابل فهو لا يوفر جميع المعلومات التي غالبا ما يحتاجها مستخدمو القطاع العام.

### 1. الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كإطار للتوافق الدولي والتقارب في الممارسات المحاسبية.

#### 1.1 مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

من بين هذه التعاريف نذكر:

✓ حسب (Minh, 2014, p. 04) تُفهم المعايير المحاسبية على أنها قواعد ومبادئ توجيهية بشأن المبادئ الأكثر شمولية وتكاملاً، والطرق والإجراءات المحاسبية الأساسية، لتوفير الأساس للسجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية لتحقيق تقييم نزيه ومعقول وموضوعي للمركز والعمليات المالية لوحدات المحاسبة الحكومية.

✓ وفي تعريف آخر لـ (جيرار، 2010، صفحة 07) يمكن أن توضح IPSAS متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام، كذلك تتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية مثل الولاية والإقليم، والحكومات المحلية مثل المدينة والمنشآت المكونة لها مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات (بولرباخ و هيدوب، 2014، صفحة 760)، حيث أن نصوص IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS. (الجعارات، 2014، صفحة 15)

#### 2.1 أهمية المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات والمنظمات

العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، وبالتالي فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم. (شلال، 2014، صفحة 52)

### 3.1. أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تهدف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين نوعية التقارير المالية لهيئات القطاع العام من خلال تحسين الشفافية والمساءلة في القطاع العام وتحسين قابلية البيانات المالية للمقارنة على الصعيد الدولي (IPSASB, 2014, pp. 01-12) تعد المعايير المحاسبية الدولية، كما أن الغاية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو تحقيق عدة أهداف (http://www.ifac.org. Conselter, 2020) أهمها تطوير المحاسبة العمومية؛ ومقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية؛ وتطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة وتحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛ وتحقيق الشفافية والموثوقية على معلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة محلياً أو دولياً، وتطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات.

### 4.1. العوامل الداعمة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

- يمكن تحديد عوامل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات:
- ✓ **عملية وضع المعايير:** حسب (Brusca & Juan, 2016, p. 764) يمكن النظر لها كعامل مهم في العملية الشرعية، قبل الموافقة على المعايير، من المعتاد تنظيم استشارة عامة من أجل جمع الرأي من منظور أصحاب المصلحة
  - ✓ **تقارب المعايير IPSAS مع IAS/IFRS:** حيث اختارت الهيئات FIC-CSP منذ البداية النموذج المحاسبي للقطاع الخاص كمرجع مع التعديلات اللازمة لتكييفها مع سياق القطاع العام. (Christensen & Peter, 2010, p. 530)
  - ✓ **النظر في القضايا ذات الأهمية الخاصة هيئات القطاع العام:** مع كون معايير IPSAS تتقارب مع معايير القطاع الاقتصادي ومع ذلك، فإن العديد من المهنيين الذين ينتقدون هذا على أساس أن الإدارات العمومية لها خصائص تتطلب الاهتمام، من خلال تكييف

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية  
للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات.

أنظمة المحاسبة معها. (Brusca & Juan, 2016, p. 765)

✓ الدور الفعال لـ **IPSASB**: ينفذ مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سياسة ترويج ديناميكية للمعايير من خلال الدور النشط في البرنامج الذي ينشره بانتظام IPSASB. (Schumesch, 2013)

✓ دور المنظمات الحكومية الدولية: يشير (Mussari, 2014, p. 301) إلى أن المنظمات الحكومية الدولية لعبت دورا هاما في تشجيع اعتماد IPSAS بدفع من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كجزء من توصياتهم لتحسين المساءلة وشفافية هيئات القطاع العام، كذلك من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي بتنشيط التعاون في برامج المساعدة المالية وتنمية القدرات .

#### 5.1. العوامل المعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

هناك أيضًا عوائق تهدد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منها:

✓ تقارب المعايير المحاسبية الدولية من نموذج المحاسبة المالية: حيث أن معايير IPSAS لا تحلل على وجه التحديد خصائص الإدارة العامة بل تذكر فقط أن المعلومات المالية قد يتم تضمينها في تقرير مالي، وإدراج القيمة العادلة كمعيار لقياس القطاع العام. (Oulasvirta, 2014, p. 240)

✓ وهم الحفاظ في التحكم من خلال الميزانية: قد ترغب الحكومات في السيطرة على المعايير المحاسبية من أجل الحفاظ على أوهام التحكم في الميزانية كون التقارير المالية تأثير كبير على الاستدامة المالية والديون وقد يتم التقليل من العجز. (Brusca & Juan, 2016, p. 769)

✓ التكلفة والاحتياجات التدريبية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: يتطلب الاعتماد الجديد لـ IPSAS الموارد والدعم السياسي والقيام باستثمارات في أنظمة تكنولوجيا المعلومات والتدريب على النظم الجديدة. (Schumesch, 2013). يمكن أن يكون عوائق في العديد من البلدان، وخاصة في أوقات الضغوط الميزانية.

✓ حوكمة IPSASB: تعتبر الحوكمة والرقابة من بين الأسباب التي سلطت المشاورة لـ IPSASB والتي قدمتها الحكومات لتبرير رفضها لتبني تلك المعايير. (IPSASB,

## 2. المحاسبة العمومية في الجزائر ومتطلبات تبني معايير IPSAS:

تعاني ممارسات المحاسبة العمومية في الجزائر على غرار العديد من الدول من نقائص تجعلها غير متوافقة مع المعايير الدولية، وهنا سنتطرق إلى ذلك بعد تبيان مفهومها.

### 1.2. تعريف المحاسبة العمومية:

يعرف القانون الجزائري رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، في مادتيه الأولى على أنه "تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على البيانات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها". (الجريدة الرسمية، 1990، المادة 1-2)

### 2.2. التطور التاريخي للمحاسبة العمومية:

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي (مسعي، 2003، الصفحات 9-10) وشملت ذلك بداية مرحلة الاحتلال 1862 إلى غاية 1962، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، تليها مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975 حيث تميزت إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من المحاسبة العمومية، لتليها مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990 (براضية، 2016، صفحة 134)، وفي مرحلة موائية تم إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى غاية 1995، والذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 (خبطي و مونة، 24-25 نوفمبر 2014، صفحة 10)، وأخيرا جاءت مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى 2006 حيث شرعت السلطات في التحضير لمشروع الإطار محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة والذمة. (روينة، يوم 29 نوفمبر 2011، صفحة 12)

### 3.2. أوجه قصور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

نظرا لتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت نظام المحاسبة العمومية قصوره في عدة

## مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات-

جوانب (خطي و مونة، 24- 25 نوفمبر 2014، صفحة 10) ومنها عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، حيث أن عملية التسجيل تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات، وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، كما أن طريقة ترقيم حسابات الدولة تتعلق بحسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها (شلال، 2014، صفحة 176)، إلى جانب صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية بما يتماشى مع التقنيات المحاسبية التي تتطلب الرقمنة، مع تعقيد الوثائق المحاسبية وعدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية بما يوفر بيانات مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف. (شلال، 2014، صفحة 177)

### 4.2. متطلبات تبني معايير IPSAS في البيئة الجزائرية:

يتوجب على الحكومة الجزائرية توفير مجموعة من متطلبات مساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومنها إصلاح نظام المحاسبة العمومية وإيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE)، إضافة إلى تغيير أساس القياس المحاسبي بما يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية (محمود عبد الله، 2008، صفحة 53)، مع العمل على تخفيف مركزية السلطة (حسن زكي أحمد، 2011، صفحة 56)، وتأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام، وتوفير الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات، بالإضافة إلى ضرورة تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية.

### 3. الطريقة والأدوات:

سيتم هنا تقديم عرض حول الوسائل المستخدمة في جميع البيانات وما تعلق بها، فضلا عن الأساليب الإحصائية المستخدمة لمعالجة تلك البيانات من أجل الوصول إلى تصور حول مجتمع الدراسة واثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية.

### 1.3. أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، من خلال مجموعة من العبارات بلغ

عددها 21 توزعت كالتالي:

- الخصائص الشخصية والوظيفية: شملت طبيعة الوظيفة، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، وقد جاءت في 03 عبارات؛
- المحور الأول: واقع ممارسات المحاسبة العمومية، وقد جاءت في 09 عبارات؛
- المحور الثاني: تلخص هذا الجزء في 09 عبارات تمحورت حول التحديات التي يواجهها إصلاح المحاسبة العمومية للتوافق مع IPSAS؛

### 2.3. مجتمع وعينة الدراسة:

- هنا يتم عرض المجتمع الإحصائي الذي سحبت منه عينة الدراسة.
- ✓ **مجتمع الدراسة:** شملت الدراسة مجموعة من أعوان المحاسبة العمومية للوقوف على واقع وتحديات لإصلاح المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية.
  - ✓ **عينة الدراسة:** تم توزيعه الاستبيان على العينة المقصودة من الفئات المذكورة سابقا في كل من ولاية الوادي، ورقلة وبسكرة، وقد تم توزيع 223 استمارة عن طريق استبيان الكتروني مرسل عبر قنوات عدة، في حين تم التواصل مع 178 فرد.

### 3.3. صدق وثبات أداة الدراسة:

كخطوة أولى تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على بعض المختصين في مجالي المحاسبة والإحصاء من أجل الاسترشاد بأرائهم حول العبارات التي تضمنها الاستبيان حتى تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان. ومن أجل تقييم ثبات أداة القياس المستخدمة تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) من خلال (الجدول رقم 01).

**الجدول 1: نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة.**

معامل الصدق	معامل الثبات (ألفا كرومباخ)	عدد العبارات	مجموعات العبارات
0.918	0.843	09	المحور الأول
0.920	0.847	09	المحور الثاني
0.930	0.865	18	مجمل العبارات

**المصدر:** من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه الملاحظ أن قيمة معاملات الثبات تراوحت بين 0.843 كحد أدنى و 0.865 والتي تعتبر جيدة ومقبولة جدا كونها تفوق 0.7، ونفس الشيء لمعامل الصدق

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية  
للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات.

الذي فاق 0.90 وهذا ما يعبر على صدق إجابات المبحوثين.

### 4.3. اختبار التوزيع الطبيعي:

من أجل تحديد نوع التحليل الإحصائي المستخدم في هذه الدراسة تم القيام باختبار التوزيع الطبيعي من خلال اختبار Kolmogorov Smirnov (أنظر الجدول رقم 02)،

### الجدول 2: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

المحاور	عدد العبارات	الاختبار K.S	المعنوية	القرار الاحصائي
المحور الأول	09	0.127	0.071	توزيع الطبيعي
المحور الثاني	09	0.115	0.176	توزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن القيم الاحتمالية للاختبار للمحورين كانت أكبر من 0.05، ونفس الشيء بالنسبة لإجمالي الاستبيان، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تقول بأن محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكننا إتباع أسلوب الاختبارات المعلمية في التحليل.

### 5.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

يعتبر هذا الجزء مهم جدا في تحديد نوع التحليل المعتمد في باقي الدراسة والتحليل الإحصائي، وهنا سوف يتم استعمال الطرق المعلمية، وفيما يلي عرض لتلك الإحصائيات:

- ◀ تم استخدام مقياس (likert) ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان تراوحت بين موافق بشدة إلى غير موافق بشدة، والتي تم إعطاؤها أوزان نسبية تراوحت بين 5 و 1؛
- ◀ تم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من نسب مئوية ومتوسطات حسابية مرجحة وإنحرافات معيارية، ومن ثم استنتاج اتجاه استجابات أفراد العينة؛
- ◀ تم الاعتماد على إحصائية T ستودنت من أجل تقييم معنوية المتوسطات المرجحة، وهذا بإعطاء الفرضية الصفرية لقيمة T=3 والفرضية البديلة أن قيمة T تختلف عن 3 وهذا بغرض الحكم على معنوية المتوسط؛

#### 4. عرض النتائج ومناقشتها:

يعتبر عرض النتائج ومناقشتها جزء مهم في البحث كونه يعمل على إسقاط الجانب

النظري على عينة الدراسة ومن ثمة محاولة تعميم تلك النتائج على مجتمع الدراسة

#### 1.4. عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

هنا سوف يتم عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، والتي تم إدراجها

نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة ومختلف محاورها، وبالتالي فإن هذه الخصائص تم عرضها من

خلال ما جاء في استمارة الاستبيان (أنظر الجدول 03).

#### الجدول رقم 3: توزيع عينة الدراسة حسب مختلف المتغيرات الشخصية والوظيفية.

الوظيفة	محاسب العمومي	أمر بالصرف	مراقب مالي	/	المجموع
التكرار	69	53	56	/	178
النسبة	38.8%	29.8%	31.5%	/	100%
الخبرة (بالسنوات)	أقل من 10	من 10 إلى 20	أكثر من 20	/	
التكرار	21	59	98	/	178
النسبة	11.8%	33.1%	55.1%	/	100%
المستوى التعليمي	دكتوراه	ماجستير	ماستر	ليسانس	
التكرار	30	12	76	60	178
النسبة	16.85%	6.74%	42.7%	33.71%	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه يتبين الآتي:

أن وظائف عينة الدراسة جاءت متنوعة وبإمكان أفرادها الإجابة على أسئلة الاستبيان كونها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل أفراد العينة المتمثلين في أعوان المحاسبة العمومية، ونجد أن النسبة الأعلى هم المحاسبون بقيمة 38.8%، ووفق متغير الخبرة نلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة في مجال عملهم تمكنهم من التعامل الجيد مع أسئلة الاستبيان، حيث أن النسبة الأعلى 55.1% تقابل فئة من تفوق خبرتهم المهنية 20 سنة، وحسب متغير المستوى التعليمي نلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد العينة هم الحاصلين على

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية  
للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات-

شهادة ليسانس حيث قدرت النسبة بـ 33.71% تليها نسبة الحاصلين على شهادة الماستر بنسبة 34.27%، لتليها باقي الفئات، وتفسير ارتفاع نسبة الحاصلين على شهادة ليسانس يعود لكون توظيف أعوان المحاسبة الحصول على شهادة الليسانس للالتحاق بهذه الوظائف.

2.4. عرض نتائج آراء أفراد العينة حول واقع ممارسات المحاسبة العمومية:

من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة بمدى تضمن ممارسات المالية العمومية للسلبيات التي تجعل منها بعيدة على متطلبات التحول نحو IPSAS وفق عينة الدراسة، فقد تم إعداد جدولين يوضحان ذلك (أنظر الجدول رقم 04 والجدول رقم 05).

الجدول 4: نتائج آراء أفراد العينة لمختلف عبارات المحور الأول.

عبارات المحور الأول	المؤشرات الإحصائية		الترتيب	الإتجاه
	SD	M		
01	1.06	3.61	4	الموافقة
02	0.89	3.52	7	الموافقة
03	1.05	3.50	8	الموافقة
04	1.09	3.98	1	الموافقة
05	1.02	3.73	3	الموافقة
06	1.04	3.97	2	الموافقة
07	1.09	3.52	6	الموافقة
08	1.03	3.43	9	الموافقة
09	0.70	3.53	5	الموافقة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

الجدول رقم 5: نتائج آراء أفراد العينة لإجمالي عبارات المحور الأول.

الإتجاه	المؤشرات الإحصائية			إجمالي عبارات المحور الأول
	Sig T	SD	M	
الموافقة	0.000	0.83	3.64	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

- من خلال (الجدول رقم 04) وبالاعتماد على مختلف الفقرات التي كان عددها 09 فقد تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين 3.43 و 3.98 والتي كانت كلها في اتجاه الموافقة، إلى جانب ذلك فإن الانحرافات المعيارية لها تراوحت بين 0.70 و 1.09 الأمر الذي يعبر على التشتت غير الكبير (إجماع) لاستجابات أفراد العينة.

- من خلال (الجدول رقم 05) جاء المتوسط الحسابي لإجمالي هذا المحور 3.64 والذي يعبر على اتجاه الاستجابات نحو الموافقة، كما كان الانحراف المعياري بقيمة 0.83 والذي يعبر على الاتساق والإجماع في استجابات أفراد العينة، إلى جانب ذلك كانت القيم الاحتمالية لإجمالي هذا المحور أقل من 0.05، وبالتالي فهناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها وبالتالي يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

3.4. عرض نتائج آراء أفراد العينة حول التحديات التي يواجهها إصلاح المحاسبة العمومية للتوافق مع IPSAS:

من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة بالتحديات التي يواجهها إصلاح المحاسبة العمومية للتوافق مع متطلبات IPSAS وفق عينة الدراسة، فقد تم إعداد الجدول يوضح ذلك (أنظر الجدول رقم 06 والجدول رقم 07)

الجدول رقم 6: نتائج آراء أفراد العينة لمختلف عبارات المحور الثاني.

الأهمية النسبية	الترتيب	المؤشرات الإحصائية		عبارات المحور الثاني
		SD	M	
الموافقة	8	0.75	3.53	01
الموافقة	9	0.88	3.51	02
الموافقة	4	0.75	3.69	03
الموافقة	6	0.96	3.56	04
الموافقة	5	0.76	3.58	05
الموافقة	7	0.83	3.53	06
الموافقة	3	0.83	3.77	07
الموافقة	2	0.79	4.13	08
الموافقة	1	0.92	4.16	09

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية  
للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات-

الجدول رقم 7: نتائج آراء أفراد العينة لإجمالي عبارات المحور الثاني.

الاتجاه	المؤشرات الإحصائية			إجمالي عبارات المحور الثاني
	Sig T	SD	M	
الموافقة	0.000	0.70	3.72	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

- من خلال (الجدول رقم 06) الذي يشمل تقييم نتائج آراء العينة حول المحور الثاني وبالاعتماد على مختلف الفقرات التي كان عددها 09 فقد كانت المتوسطات الحسابية لها محصورة بين 3.51 و 4.16 والتي كانت كلها في اتجاه الموافقة، مع الإشارة إلى أن الانحرافات المعيارية لها كانت بين 0.75 و 0.96 والذي يدل على التقارب أو الإجماع لاستجابات أفراد العينة.

- من خلال (الجدول رقم 07) جاءت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي هذا المحور الثاني 3.72 والتي تعبر على اتجاه نحو الموافقة، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 0.70 والتي يعبر على التشتت المقبول لإجمالي استجابات أفراد العينة، كما كانت القيم الاحتمالية لإجمالي هذا المحور أقل من 0.05 أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة وبالتالي يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

##### 5. تحليل النتائج:

◀ من أجل إثبات أو نفي الفرضية الثانية (تتضمن ممارسات المحاسبة العمومية العديد من السلبيات والتي تجعل منها بعيدة على متطلبات التحول نحو IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%) فقد تم إعداد (الجدولين 04 و 05) وتم الوقوف على ما يلي:

- ركز أفراد عينة الدراسة بدرجة أولى على أن ممارسات المحاسبة العمومية وفق الأساس المعتمد عليه (الأساس النقدي) تكتفه عدة سلبيات من بينها عدم القدرة على القياس الدقيق للأداء، وهذا ما يدل على درجة الوعي بضرورة التعديل في هذا الأساس والانطلاق في العمل الجاد من أجل التحول لأساس الاستحقاق الذي يركز على الحقوق والالتزامات وليس التحصيلات والمصروفات وهذا ما تم التعبير عنه من خلال العبارة 04؛

- أجمع أفراد عينة الدراسة على افتقاد مدونة حسابات المحاسبة العمومية إلى المرونة في التنفيذ كما أنها تركز على التقيد الحرفي بتلك الحسابات ومنع الاجتهاد في التطبيق، وبالأخذ في الاعتبار كثرة الحسابات وتشعبها فإن الحصول على المعلومة الكاملة بغرض الرقابة الدقيقة على النفقات والإيرادات يصبح أصعب وهذا ما تم التعبير عنه من خلال العبارة 06؛  
- أما الأمر الثالث الذي ركز عليه أفراد عينة الدراسة هو الضعف الملموس في الرقابة الداخلية على الأموال العمومية في ظل ممارسات المحاسبة العمومية، وهذا الأمر طبيعي وله علاقة بما سبق، سواء من ناحية الاعتماد على الأساس النقدي وبالتالي ضعف المتابعة الدقيقة للموجودات الثابتة، أو من ناحية كثرة الحسابات وتشعب المعلومة وهذا ما تم التعبير عنه من خلال العبارة 05؛

- كذلك يرى أفراد عينة الدراسة بأن القوائم المالية تفتقد لعدد من المعلومات اللازمة لمتخذي القرار خاصة ما يتعلق بممتلكات الكيان، وهذا ما يمكن أن نعبر عليه بضعف جودة المعلومة المحاسبية، والأمر له ارتباط بالأساس المعتمد عليه في إعداد القوائم المالية الذي يركز فقط على المصروفات والتحصيلات، دون القدرة على معرفة النفقات التي لم تصرف والإيرادات التي لم تحصل بعد وهذا ما تم التعبير عنه من خلال العبارتين 01 و 02؛  
- يمكن الإشارة هنا إلى عدم كفاءة نظام المحاسبة العمومية وعدم قدرته على توفير كل المعلومات الملائمة التي تمكن من تحديد أوجه الفساد المالي والإداري، وهذا الأمر يعتبر كنتيجة لضعف الرقابة التي مردها إلى الأسس المعتمد عليها في إعداد القوائم المالية وتشعب المعلومات، بالإضافة إلى التقيد الحرفي باللوائح والتشريعات التي تفتقد إلى المرونة الكافية لمواجهة الأوضاع الاستثنائية و التطورات المتعاقبة في المحيط وهذا ما تم التعبير عنه من خلال العبارتين 07 و 09؛

- أجمع أفراد عينة الدراسة على افتقار مخرجات المحاسبة العمومية إلى التقارير المالية التي تعبر عن الوضعية الحقيقية من خلال تحقيق الإفصاح الشامل والدقيق والإشارة إلى أن تلك التقارير تعتبر ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية، وهذا خاصة في ظل الحديث عن الحوكمة، فالمطلوب هو عرض تلك التقارير على أصحاب المصلحة وعلى رأسهم المجتمع، بالإضافة إلى ضرورة توفر في تلك التقارير الجودة المطلوبة للمعلومة المالية وهذا ما لا يوفره الأساس النقدي وهذا ما تم التعبير عنه من خلال العبارتين 02 و 08؛

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية  
للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات-

- من خلال ما سبق بالإضافة إلى ما ورد في (الجدول رقم 05) يمكن إثبات الفرضية الثانية وبالتالي يمكن القول:

تتضمن ممارسات المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية العديد من السلبيات والتي تجعل منها بعيدة على متطلبات التحول نحو IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

من أجل إثبات أو نفي الفرضية الثالثة (بواجه إصلاح المحاسبة العمومية للتوافق مع متطلبات IPSAS العديد من التحديات وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%) فقد تم إعداد (الجدولين 06 و 07) وتم الوقوف على ما يلي:

- أجمع أفراد العينة بدرجة أولى على عدم مرونة التشريعات والقوانين المعمول بها حاليا في البيئة الجزائرية من أجل التحول بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهذا ما تم الوقوف عليه من خلال العبارة رقم 09، وهذا الأمر يمكن ملاحظته من خلال التأجيل المتكرر لمشروع تعديل الميزانية؛

- يطرح ضعف تكوين الإطارات المؤهلة وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي العمومي تحديا في عملية الإصلاح المحاسبي، وهذا الأمر يدفع لاتجاه مقاومة التغيير خاصة بالنسبة لمن لهم أقدمية كبيرة في الممارسة وهذا الأمر تم الوقوف عليه من خلال العبارة رقم 08؛

- كذلك من بين تحديات عملية الإصلاح المحاسبي هو عدم استحداث هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية العمل المحاسبي وعدم جعلها رهينة التوجيهات الحكومية، وهذا ما تم التعبير عليه من طرف أحد عينة الدراسة من خلال توجه استجاباتهم نحو الموافقة حول العبارة رقم 02 و 07؛

- كذلك من بين ما تم الوقوف عليه من تحديات إصلاح المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية هو وجود فجوة ضمن الجانبين القانوني والتقني لنظام المحاسبة العمومية تتطلب الإصلاح من أجل التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهذا ما تم الوقوف عليه من خلال العبارة رقم 03؛

- كذلك تجدر الإشارة إلى غياب إستراتيجية واضحة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج للتحوّل التدريجي الذي يراعي خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقّق على أرض الواقع وبمشاركة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين ومهنيين من أجل تقييم الواقع واستشراف الآفاق من جهة، ومن جهة أخرى ضعف التنسيق مع الدول صاحبة التجارب الناجحة والتي تبنت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هذا الأمر يطرح تحدياً في عملية إصلاح المحاسبة العمومية وهذا ما تم ملاحظته من خلال العبارتين 04 و 05 و 06؛

- تتوقف عملية إصلاح المحاسبة العمومية الإشراف الواسع لكل الإدارات العمومية بجميع فئات أعوانها، إلا أن ذلك يطرح تحدياً معتبراً من وجهة نظر عينة الدراسة، والأمر يعود إلى غياب الإرادة الحقيقية للتغيير، مع ضعف تكوين الإطارات المؤهلة وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي العمومي، وهذا ما تم التعبير عنه من خلال العبارة 04.

- من خلال ما سبق بالإضافة إلى ما ورد في (الجدول رقم 07) يمكن إثبات الفرضية الثالثة وبالتالي يمكن القول:

❖ يواجه إصلاح المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية العديد من التحديات من للتوافق مع متطلبات IPSAS وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

## 6. الخاتمة

من خلال هذه الدراسة التي كانت تعالج موضوعاً ذو أهمية بالغة على المستوى الدولي، وذو اهتمام من قبل الدول الراغبة في إصلاح مالياتها العمومية بما يسمح بزيادة في الشفافية والموثوقية في القوائم المالية على مستوى القطاع العام، وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

◀ تعبر معايير IPSAS على مجموع القواعد التي تصب نحو التوافق الدولي في القياس والإبلاغ المالي على مستوى القطاع العام، وهذا بغية إعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية، كما أن هناك جهوداً حثيثة ومتفاوتة من قبل العديد من الدول من أجل التوجه نحو تبنيها، فمن بين هذه الدول ما وصل إلى مستويات متقدمة من التطبيق ومنها ما يزال في مرحلة الإعداد والإصلاح مثل الجزائر.

◀ نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عرف إصلاحات وتحولات عدة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، ولا تزال الجهود قائمة في هذا الإطار، إلا أنه لا يزال غير قادر على توفير معلومات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات العمومية، ولدية قصور في عملية

## مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات-

الإبلاغ المالي، وذلك لأن النظام القائم على الأساس النقدي تكتفه عدة سلبيات، حيث لا تعطي القوائم المالية كل المعلومات اللازمة لمتخذي القرار ولا تساهم في تحقيق الإفصاح الشامل، وأنها تعتبر قوائم مالية ذات صبغة إحصائية أكبر منها تسييرية.

◀ بخصوص التحديات التي يواجهها ذلك التحول نحو تطبيق معايير IPSAS، فمن وجهة نظر عينة الدراسة فكان اتجاه أغلبية آراء عينة الدراسة كالتالي فهناك تحديات كبيرة تواجهه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية، أهمها:

✓ عملية إشراك كل الإدارات العمومية يطرح تحدياً في عملية الإصلاح المحاسبي من الجانب التقني ومن جانب الرغبة في ذلك وترك العملية مركزية؛

✓ يواجه توسيع صلاحيات السلطات المشرفة على الإصلاح المحاسبي ووضعها تحت السلطة المباشرة لوزير المالية عراقيل كبيرة؛

✓ هناك فجوة كبيرة في الجانب القانوني والتقني معاً لنظام المحاسبة العمومية تتطلب الإصلاح من أجل التوجه نحو تطبيق معايير IPSAS.

✓ غياب إستراتيجية واضحة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج للتحويل التدريجي الذي يراعي خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقق على أرض الواقع؛

✓ غياب التنسيق من أجل الاستفادة من تجارب الدول السابقة التي تبنت معايير IPSAS؛

✓ غياب النقاش المعمق حول نظام المحاسبة العمومية، بمشاركة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين ومهنيين من أجل تقييم الواقع واستشراف الآفاق؛

✓ عدم استحداث هيئات محاسبية مهنية مستقلة مهمتها العمل على ترقية العمل المحاسبي وعدم جعلها رهينة التوجيهات الحكومية؛

✓ ضعف تكوين الإطارات المؤهلة وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي العمومي؛

✓ عدم مرونة التشريعات والقوانين المعمول بها حالياً في البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

◀ أما عن توصيات الدراسة فإن إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب عمل جاد تسبقه إرادة قوية بغية تفعيل الرقابة على المال العام من خلال خطوات متعددة تنطلق من التحول

نحو أساس الاستحقاق.

بقي المجال مفتوحا لدراسات أخرى من بينها دراسة إجراء دراسة مقارنة على مستوى التقارير المالية عند تبني معايير الإبلاغ المالي وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام.

## 7. المراجع

1. . الجريدة الرسمية. (15 أوت، 1990، المادة 1 -2). القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية. الجزائر.
2. آسيا قمو. (2018). ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في محاربة الفساد في المحال العام (أطروحة دكتوراه). كلية العلم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة.
3. بيرو جبار. (2010). جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية للقطاع العام. وحدة التفتيش المشتركة، الأمم المتحدة، جنيف .
4. حكيم براضية. (2016). اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 10.
5. خالد جمال الجعارات. (2014). تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية. جامعة ورقلة - الجزائر.
6. خضير خيطي، و يونس مونة. (24- 25 نوفمبر 2014). نظام المحاسبة العمومي بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقلة.
7. زهير شلال. (2014). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة أمحمد بوقرة بومرداس.
8. عبد السميع روبنة. (يوم 29 نوفمبر 2011). واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 / 2008. مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، . ورقلة.
9. عثمان حسن زكي أحمد. (2011). تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء -دراسة ميدانية- (مذكرة ماجستير غير منشورة). جامعة القاهرة، مصر .
10. غريب بولرياح، و ليلي ريمة هيدوب. (2014). دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي(IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية  
للقطاع العام IPSAS- الواقع والتحديات-

- الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية. جامعة ورقلة -الجزائر.
11. محمد مسعي. (2003). المحاسبة العمومية (الإصدار الطبعة 02). عين مليلة، الجزائر: دار الهدى.
12. محمود وشاح محمود عبد الله. (2008). الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني -دراسة ميدانية (مذكرة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
13. Brusca, I., & Juan, C. M. (2016). L'adoption des IPSAS: un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, Vol 82, N 04.
14. Christensen, M., & Peter, S. (2010). Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 35, N 05.
15. <http://www.ifac.org>. *Conselter*. (2020). Retrieved 07 02, 2020
16. IPSASB. (2014). *Public Consultation: The Future Governance of the International Public Sector*. The International Public Sector Accounting Standards Board Review Group.
17. Minh, M. T. (2014). Application of International Public Sector Accounting Standards in Vietnam in Current Conditions. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol10, N 04.
18. Mussari, R. (2014). EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol 03, N 04.
19. Oulasvirta, L. O. (2014). Governmental financial accounting and European harmonisation: Case study of Finland. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol 04, N 03.
20. Schumesch, P. (2013). *Towards a new era in government accounting and reporting*. Belgium: PwC global survey on accounting and reporting by central governments, <http://hdl.handle.net/2268/166242>.
21. Tatjana, J. (2015). Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia. *CROATIAN AND COMPARATIVE PUBLIC ADMINISTRATION*, Vol 15, N 04.