

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

د. خلف الله بن يوسف المركز الجامعي بافلو
أ معاش قويدر جامعة الجلفة

الملخص

تعالج هذه الدراسة موضوع " متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS - دراسة ميدانية حالة الجزائر"، من خلال معالجة إشكالية البحث حول: ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟ ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز مفاهيم المحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية، ومدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك بتوزيع استبانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لازالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة عمومية، معايير محاسبة دولية للقطاع العام، قوائم مالية، معلومات محاسبية، رقابة مالية.

Résumé

Cette étude porte sur le thème de : «exigences d'application de comptabilité publique en Algérie, conformément aux normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS) - étude sur le terrain, cas de l'Algérie- à travers le traitement de la problématique de recherche qui consiste sur :quelle est l'étendue de l'efficacité de l'application de la comptabilité publique en Algérie, conformément aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)? Nous avons essayé à travers cette recherche de mettre en évidence les concepts de la comptabilité publique et leur rôle dans les institutions publiques algériennes, et comment ils se rapportent aux normes comptables internationales du secteur public.

Il a été utilisé la méthode descriptive dans cette étude, afin de mettre en évidence les informations liées à l'aspect théorique et la méthode analytique, pour obtenir des données relatives à l'aspect pratique, et ce, en distribuant des questionnaires à un échantillon de comptables des institutions publiques situées sur le territoire.

L'étude a révélé que la comptabilité publique contribue à la réalisation de l'efficacité et de l'efficacite des institutions publiques algériennes, et que la mise en œuvre des normes comptables internationales du secteur public, permettra d'améliorer la qualité des informations et de relever le niveau de la comptabilité publique, mais en dépit de tout cela, l'Algérie est encore loin de l'application de ces normes, ce qui nécessitera à l'avenir un changement radical de sa comptabilité publique.

Mots clés:

La comptabilité publique, les normes comptables internationales du secteur public, les états financiers, les informations comptables, le contrôle financier.

أ - توطئة:

منذ ظهور المحاسبة وتطورها وبداية العمل بها برزت مكانة المحاسبة كعنصر أساسي في الاقتصاد وشرعت الدول في سن القوانين والتشريعات الخاصة والمنظمة للمحاسبة، بدأت هذه الأخيرة في التطور والانقسام حسب المجالات الاقتصادية فتولد عنها المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة ومختلف أنواع المحاسبة التي نعرفها اليوم ومن هذه الأنواع نجد المحاسبة العمومية

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

حيث نجد أن كل المؤسسات والهيئات الحكومية تعمل بنظام المحاسبة العمومية الخاص بالمعلومات المحاسبية التي تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، وترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها.

وقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد الدولي على إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه هذه الأخيرة في إطار المحاسبة العمومية وكانت النتيجة بظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تساعد في إعداد القوائم المالية كالميزانية العامة وحتى تكون المحاسبة العمومية واضحة ومفهومة من خلال مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية التي يرجع إليها المحاسب العمومي في الجزائر لإثبات وتسجيل المعاملات المالية للدولة، والمحاسبة العمومية عن غيرها من مجالات المحاسبة تعتبر محاسبة لحكومة أو دولة معينة تختلف من دولة لأخرى وهذا ما جاءت وعملت لأجله معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وفي هذا السياق، يمكن عرض سؤال الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف نطبق مضمون المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟

وباعتبار أن موضوع البحث يعتمد على طرح متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية وفق معايير القطاع العام، فإن هذا الطرح يقودنا إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. كيف يتم تنظيم المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة الحكومية وفق النظام المحاسبي المالي؟
 2. فيما تتمثل متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية؟
 3. هل هناك توافق بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع المحاسبة العمومية؟
 4. ما هو واقع المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالجزائر؟
- ب- فرضيات الدراسة:

1. تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر؛

2. تعتمد المؤسسة على المحاسبة العمومية باعتبارها الوسيلة التي تختص بقياس ومعالجة ومراقبة وتأكد صحة الإيرادات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع العام؛

3. تمارس المحاسبة العمومية في القطاع الحكومي ومختلف هيئات الدولة كالجماعات المحلية، ولكنها لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

أولاً: أساسيات المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمية غير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية، ولعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه، وهذا ما جعل الكثير من بين الدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق كل منهم إلى تعريفها، خصائصها أهدافها... كل حسب وجهة نظره وهذا ما سنحاول الإلمام به في هذا المجال.

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

1 - ماهية المحاسبة العمومية

1-1 مفهوم المحاسبة العمومية:

المحاسبة العمومية هي¹ تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة... الخ) ويسمى البعض بالمحاسبة الموازناتية لأنها تنبني على الموازنة بين الإيرادات والنفقات، فهي بالتالي محاسبة متميزة تقوم على تسيير الإيرادات الوفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإيرادات العامة (القطاع الحكومي)، لذلك تحكمها إجراءات وميكانيزمات خاصة".

كما تعرف المحاسبة العمومية² على أنها محاسبة ذو أهمية كبيرة ومبادئ خاصة من تنفيذ الميزانية العمومية والعمليات المالية للمنظمات العمومية حيث يلزم كل من الوكلاء المعنيون والمسؤولون على تطبيق القواعد القانونية بحيث تكون هذه القواعد مكتملة بالقواعد التقنية خاصة نظام المحاسبة.

وتعرف المحاسبة العمومية³ أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبة العمومية، غير ان هذا التعريف ضيق حيث يحرص مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم و مسؤولياتهم...".

كما تعتبر المحاسبة العمومية نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الادارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد².

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية . وبالتالى يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية³:

- المفهوم التقني: ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

- المفهوم الإداري: وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

- المفهوم القانوني: وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والامر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط الاجراءات وتنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

2-1 أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، وفي هذا الاطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي⁴:

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

✓ إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية، وذلك بهدف التعرف على أسباب الفرق بين الفعلي والتقديري، ومن ثم اتخاذ الإجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوب فيها؛

✓ تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات و نفقات الدولة، ومن ثم إظهار سلامة عمليات التحصيل والانفاق من حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين واللوائح والإجراءات للتأكد من جدية وقانونية الانفاق على تنفيذ الأنشطة والبرامج والخدمات وتمثيه مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك؛

✓ إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الادارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام؛

✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الادارية الحكومية؛

✓ الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقات هذه البرامج والأنشطة وكذلك إظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات؛
كما تهدف المحاسبة العمومية إلى⁵:

✓ ضبط الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها؛

✓ إثبات النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات العمومية الإدارية، بغرض تسهيل عملية التسيير واتخاذ القرارات والمسألة والمحاسبة؛

✓ توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المسطر له؛

✓ تحقيق التنظيم والتوافق بين كل اعوان المحاسبة العمومية، خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛

1-3 أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية:

إن التحديد المسبق لمجمل إيرادات و نفقات الهيئات العمومية للسنة المالية في شكل وثيقة قانونية ملزمة، وهي الميزانية يعني فرض قيود على حرية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لهذه الهيئات، ومن أجل الاحترام الفعلي لهذه القيود وجدت قواعد صارمة يتم بمقتضاها تنفيذ الإيرادات و النفقات المرخص بها في الميزانية ومن بين هذه القواعد تلك الخاصة بمراقبة عمليات التنفيذ. فالنظام القانوني لتنفيذ الميزانية كله يتمحور حول فكرة الرقابة التي من شأنها ضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية⁶.

وتجسيد هذه الفكرة يتبدى خاصة في اضطلاع فئتين متميزتين و مستقلتين من الأعوان بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية هما: فئة الأمرين بالصرف و فئة المحاسبين العموميين.

1- الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتمثل في الإيرادات والنفقات، وقد يكون الأمر بالصرف معينا مثل الوالي والمدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يمكن أن يكون إما ابتدائيا أو رئيسيا وإما ثانويا⁷

2- المحاسب العمومي:

يعتبر المحاسب العمومي كل شخص معتمد للقيام بالعمليات المسجلة في البند 18 و 22 بالإضافة إلى العمليات التالية :

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- مراقبة وحفظ الأموال والأسهم وكل ما هو مسؤول عليه؛

- إدارة الأموال والأسهم؛

- حركة الحسابات وتوفيرها؛

والمحاسب العمومي معتمد من الوزارة الوصية بالأموال بحيث يصدر هذا الاعتماد من طرف الوزير حصريا، وقبل قبول أي مصاريف يعتبر المحاسب العمومي مسؤول عن مراقبة العملية حسب القوانين والنظم.

3- وكيل الصرف:

يعتبر وكيل الصرف الشخص الذي يسمح له قانونا باستخدام السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير مؤسسة الدائمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة مع ابلاغ المراقب المالي بهذا التعيين⁸

4- المراقب المالي:

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يحرره الأمر بالصرف، وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون، ويمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي⁹.

لا تطبق على المراقب المالي المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عوناً محاسبياً، كما يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي به إلى دفع التقارير الدورية لوزارة المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية. تشمل اختصاصات المراقب المالي ناحيتين¹¹:

✓ القيام بإعداد تقديرات موازنة الوزارة أو الهيئة التي يعمل بها وفحص حساباتها الختامية؛

✓ خاصة بالتصرفات المالية من ترخيص بسلفة أو بالتجاوز عن تحصيل مبالغ مستحقة للحكومة في حدود معينة؛

2- أسس القياس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية :

1-2 أسس القياس في المحاسبة العمومية:¹²

لغرض استخلاص قياس النتائج الخاصة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة اعتمدت الأنظمة المحاسبية بصورة عامة على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات وهي ليست هدفاً بحد ذاتها إنما يجب اختيار الأساس الأفضل والأكثر دقة ونذكر:

1-2 الأساس النقدي: هو إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا. بمعنى أن واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة.

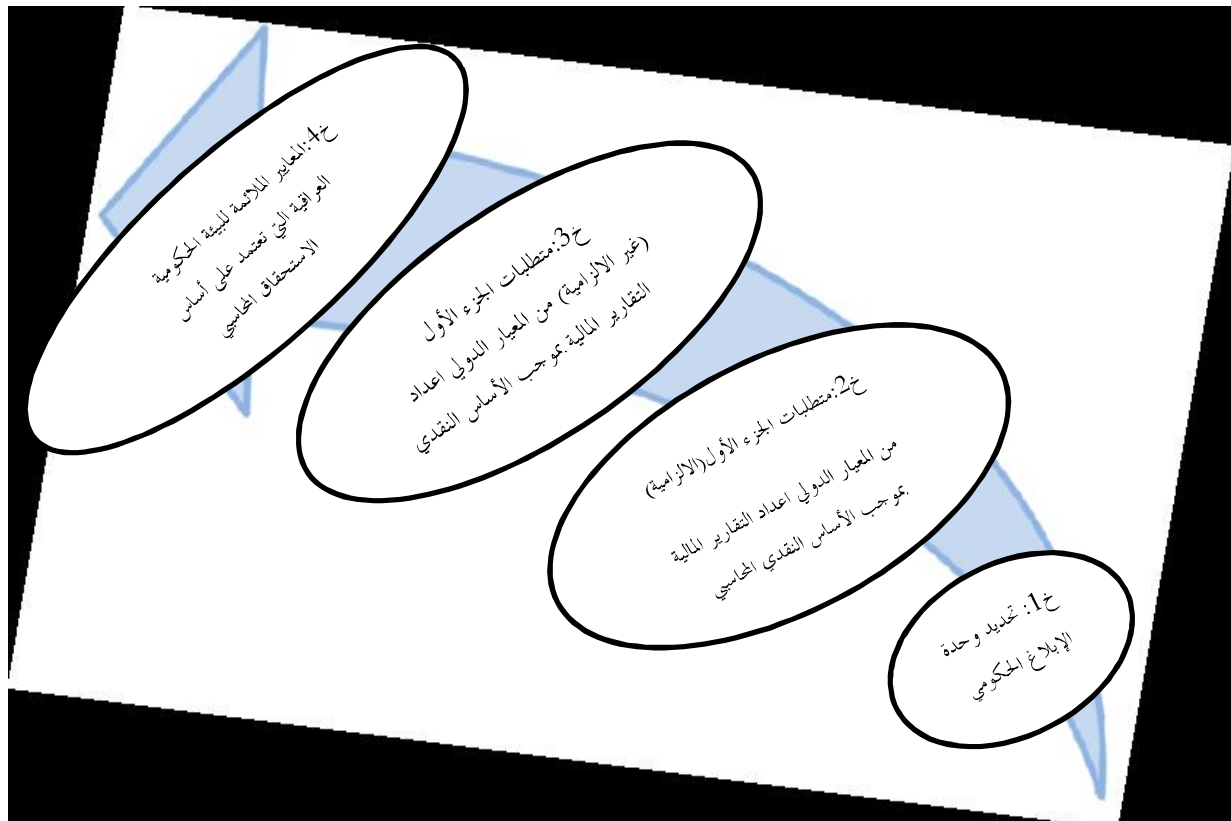
2-2 مميزات الأساس النقدي¹³:

✓ البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق، حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية؛

✓ يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي؛

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

- ✓ إمكانية اعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضفي أهمية خاصة على نشر الحساب الختامي باعتباره أحد وسائل الرقابة؛
 - ✓ يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في مجال إعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها؛
 - 1- أساس الاستحقاق:¹⁴ طبقا لهذا الأساس يتم تسجيل جميع الإيرادات التي تكتسب أو تحدث خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن كون هذه الإيرادات حصلت في صورة نقدية أم لا كما يتم تسجيل جميع المصروفات التي تم تحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات بصرف النظر عن كونها دفعت في شكل نقدي أم لا.
 - 2- الأساس المعدل:¹⁵ ويعني هذا الأساس بأخذ جوانب مختلفة من الأساسين السابقين فهو يطبق أساس الاستحقاق على الإيرادات ويطبق الأساس النقدي على المصروفات، أي أن الأساس المعدل يعنى بإثبات الإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء قبضت أم لم تقبض ولا تحمل الفترة المالية إلا بما يتم إنفاقه من مصروف، ويطلق هذا الأساس أحيانا أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل أو أساس الالتزام أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب.
 - 3- مميزات الأساس المعدل¹⁶ :
 - ✓ اظهار حقوق الغير بما يمكن من تأمين الاموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم؛
 - ✓ اظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي؛
 - ✓ تسهيل عملية التحليل والمقارنة بما يحقق رقابة أفضل على النفقات؛
 - ✓ يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد؛
- الشكل رقم (1): خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق.



متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على ابراهيم محمد علي طاهر الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، نموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفق النظام الاتحادي، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 8 العدد 3 حزيران 2013، ص86.

4- مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة....

لقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، العمليات المالية للميزانية الملحققة، العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام المستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

4-1 الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية :

تقدم تقارير المحاسبة العمومية التي تظهر نتائج الأنشطة العمومية إلى العديد من الجهات منها¹⁷:

- 1- الإدارة العليا: بهدف تقييم الأداء وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ القرارات المناسبة؛
- 2- السلطة التشريعية: بهدف الرقابة على نشاطات السلطة التنفيذية ومدى تقييد الحكومة بالقوانين والأنظمة المالية التي تحكم الموارد وإنفاقها؛
- 3- المستثمرون ورجال الأعمال: بهدف التعرف على الموقف المالي للحكومة والالتزامات المترتبة عليها وإمكانية الوفاء بها؛
- 4- الباحثون والدارسون¹⁸: من أمثال الدارسين في المالية العامة والعلوم السياسية، وفي كثير من فروع العلوم الاجتماعية، والذين يحتاجون لهذه البيانات لمتابعة بياناتهم؛
- 5- الجهات الرقابية: إن البيانات التي توفرها المحاسبة العمومية للجهات الرقابية تمكنها من أداء مهامها على أكمل وجه؛
- 6- الجمهور: مجموعة خاصة لها بعض الاهتمامات بالأموال المالية والإدارة المالية للحكومة؛

ثانيا: مركّزات المحاسبة العمومية

1- مبادئ المحاسبة العمومية

تسجيل العمليات المحاسبية وتقديم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً، تسمى المبادئ المحاسبية، تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة هنا وهناك وهي في تطور مستمر شأنها في ذلك المحاسبة، مما أدى إلى رفض بعضها وظهور مبادئ أخرى جديدة معوضة.

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتفق عليها عموماً مايلي¹⁹:

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

1-1 مبدأ استمرارية النشاط:

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار، حيث أن حياتها طويلة، وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف والتصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلفت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها.

1-2 مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية:

علاقة هذان المبدأان بالسابق علاقة مباشرة يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية نتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية (أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى الدورة المحاسبية وتتألف من اثني عشر شهراً) وعليه فإن القانون التجاري والصناعي والقانون الضريبي يجبران المؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى اثني عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات.

1-3 مبدأ استقرار الوحدة النقدية:²⁰

يعتمد علم المحاسبة على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة وملائمة ومفيدة في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أن هذا الافتراض لا يأخذ بعين الاعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، الأمر الذي أدى إلى توجيه النقد لهذا الافتراض والمطالبة باستخدام وحدة النقود الثابتة للقياس والتي تأخذ بعين الاعتبار تعديل التكلفة التاريخية على أساس مستوى الأسعار العام.

1-4 مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية:²¹

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى وكل تغيير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبداً على مدى صدق وسلامة الحسابات.

تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغيرات في النشاط، في طرق استعمال الوسائل، تغير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي والعدول عنها.

1-5 مبدأ الحيطة والحذر:²²

يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، فهو يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي وإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير قادرة على اتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي.

1-6 مبدأ القيد المزدوج:²³

يسجل محاسبو المؤسسة عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة لتمكينهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها، تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.

1-7 مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية:²⁴

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون بياناتها مرضية:

✓ بيانات كافية، بيانات ذات معنى، بيانات واضحة.

هذا يعني أن تكون لها المصدقية وأن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستعملها. بمختلف أنواعهم، ويتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب اتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل من مقارنة نتائج المؤسسة بالمؤسسات الأخرى ولكي تكون المقارنة موضوعية، وذات معنى بين مختلف المؤسسات يجب توحيد المصطلحات والقوائم المالية أي أن البيانات الظاهرة بالميزانية وحسابات النتائج بيانات دقيقة ولها نفس المعنى في مختلف المؤسسات.

ثالثا: معايير المحاسبة الحكومية²⁵

ترتبط المحاسبة الحكومية ارتباطا وثيقا بالتشريعات والقوانين التي تحدد تعريفها وأهدافها ونطاق تطبيقها بما في ذلك المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المالية، ومع ذلك فإن المنظمات المهنية أصدرت مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة الحكومية نذكر منها:

1- معايير إعداد التقارير المالية: تتناول المعايير الأهداف المالية أو إعداد التقارير المالية ومحتوى ودورية التقارير والفئات المستخدمة في هذه التقارير، وكلما كانت هناك حاجة لإعداد تقارير عن الجوانب المادية فإنه يجب تحديد الروابط بين الجوانب المالية والمادية والأساليب المتعلقة بها.

2- استخدام أساس القياس الملائم ينبغي أن تستخدم الوحدات الحكومية الأساس النقدي المعدل إذا كانت مخصصات هذه الوحدات قابلة للإلحاق حيث يطبق الأساس النقدي في قياس الإيرادات والنفقات ماعدا تلك التي يترتب عليها التزام تجاه الغير ولم تدفع بعد، أما الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإلحاق فتطبق أساس الاستحقاق عند قياس النفقات.

3- استخدام نظام الموازنة في الرقابة وإعداد التقارير المالية: ينبغي أن تعد كل وحدة حكومية ما يلي:

✓ موازنة سنوية مبنية وفقا لما تحدده القوانين والتعليمات واللوائح المالية؛

✓ نظاما محاسبيا متوافقا مع تبويب الموازنة وبحيث يسهل الرقابة على تنفيذ ما ورد بالموازنة؛

✓ تقارير مالية مقارنة بين ما ورد بالموازنة وما حدث فعلا وبين العام الحالي والأعوام السابقة؛

4- عمومية التبويب والمصطلحات: ينبغي استخدام أسلوب التبويب ونفس المصطلحات بطريقة متسقة في كل من الموازنة والحسابات والتقارير المالية وذلك تحقيقا لرقابة أيسر، فضلا عن أن هذا التوحيد يسهل من عملية إعداد الموازنة العامة وكذلك الحسابات والتقارير المالية.

2 مكونات نظام المحاسبة العمومية²⁶

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات وهي:

1- النظام المحاسبي العمومي: يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي وتناط مهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية في وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة.

3 عناصر النظام المحاسبي العمومي

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

أ- المستندات المالية: وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية كالحواتل وغيرها.
 ب- السجلات المالية: وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والأمين بالصرف كالهيات العمومية.
 ت- التقارير والقوائم المالية: وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحدة العمومية، والتي تكون إما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميين.
 ث- استخراج النتائج وقائمة المركز المالي: وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الوحدات الحكومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها.

ج- الآلات: وهي الوسائل المستخدمة في إطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الإعلام الآلي، والأجهزة الحديثة في الاتصال.

ح- التعليمات: وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

إضافة إلى عناصر أخرى تمثلت في مجموعة الأوراق الثبوتية والمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ومجموعة القواعد والجراءات، ومجموعة الأدوات والأساليب ونظام الضبط الداخلي²⁷:

1- نظام الموازنة العامة أصبحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي، كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات، وهو خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإنفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحميل الإيرادات ضمن الأحكام والأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة وأولوياتها.

2- دورة الموازنة العامة: تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي...:

أ- مرحلة الإعداد والتحضير: هي أدق وأهم مرحلة لأن نتائجها ومدى فعاليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم به السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإيرادات العامة بحكم مسؤولياتها عن تحقيق أهداف الدولة.

ب- اعتماد الموازنة (المصادقة): بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية.

ت- مرحلة تنفيذ الموازنة: تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الأمر المالي العام من قبل رئيس الوزراء الذي يخول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الإنفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية.

3- نظام الرقابة المالية: نشأت الرقابة المالية للمحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من اتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل، وكذلك للتأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية.

4- أهداف نظام الرقابة المالية:²⁸

✓ التحقق من أن الاتفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطة الموضوعية؛

✓ التحقق من أن الموارد حصلت وفقا لما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام؛

رابعا: واقع المحاسبة العمومية في ظل معايير القطاع العام²⁹ IPSAS.

من بين دول العالم باشرت 40 دولة انتقالها من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية أو الحقوق المثبتة من خلال التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات، المخزونات وحسابات الموردين، ويمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربعة مستويات هي :

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

- ✓ المستوى الأول: يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية مثل: كندا، نيوزلندا، استراليا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية.
- ✓ المستوى الثاني: ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية وهذا سنة 2006، وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية ومن بين هذه الدول: فرنسا، اليابان، ايطاليا.
- ✓ المستوى الثالث: يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعات قانونية من هذه الدول: باكستان، أفغانستان، أذربيجان، أندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج.
- ✓ المستوى الرابع: يتضمن الدول التي قررت إما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة ومن بين هذه الدول: الجزائر، كينيا، ألبانيا والهند.
- ومن الواضح أن الجزائر لازالت في المستوى الأخير لاعتماد هذه المعايير في محاسبتها العمومية، فهي لم تختار المرور إلى محاسبة الذمة المالية، وإنما أجبرت أو دفعت إلى تبنيها.
- ✓ كما أن الموازنة تقوم أساسا على الإيرادات والنفقات، في حين أن الميزانية تركز على الأصول والخصوم، وفي هذا الإطار جاءت المعايير الدولية في المحاسبة العمومية للانتقال من موازنة الدولة إلى ميزانية الدولة، هذا الانتقال تجسده أساسا فكرة الحقوق المثبتة، تقوم هذه الفكرة على ضرورة التقييد المحاسبي لكل ما للدولة أو ما عليها وعرض هذه المبالغ في جداول مالية لتعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للدولة، هاته الوضعية تبرزها خمس جداول مالية جديدة كما هو الشأن في المحاسبة التجارية هي³⁰.

- 1- جدول الوضعية المالية: أو الميزانية والتي تضم في جانبها الأصول والخصوم لا الإيرادات والنفقات؛
 - 2- جدول الأداء المالي: وهو يقابل تماما جدول حسابات النتائج في المحاسبة التجارية؛
 - 3- جدول تدفقات الخزينة: يهتم بحركة الأموال في الخزينة؛
 - 4- جدول التغيرات: يسمح بالمقارنة بين الميزانية و جدول حسابات النتائج؛
 - 5- تعليمات حول الجداول المالية: يسمح بتوضيح وتفسير البيانات الواردة في الجداول السابقة؛
- خامسا: الإطار العام للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي.

إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) هي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للاستخدام من قبل المؤسسات العمومية في جميع أنحاء العالم في إعداد البيانات المالية وتستند هذه المعايير على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

✓ إجراءات اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومحدداتها IPSAS.

أولا: إجراءات اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS³¹

- 1- يتم إصدار مسودة عرض Exposure Draft ويرمز لها بـ ED وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام.
- 2- وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs أو أدلة RPGs يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.
- 3- يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما.

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

- 4- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضحة للمعايير في اعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
- 5- يتم الاعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة.
- ثانيا: تحديد مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:
- لم يكن ليتم تطبيق معايير محاسبية دولية للقطاع العام موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي:³²
- 1- التناسق والتناغم: ويعني ذلك قيام مؤسسات القطاع العام بتطبيق ذات المعايير والاسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الاسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار المعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.
- 2- قابلية المقارنة: ونظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية المعلومات المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.
- 3- مواكبة متطلبات العولمة: فالعالم الذي نعيش أصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات، وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية ومنظمة الصحة العالمية وكذلك المنظمات المختلفة التي تتبع الأمم المتحدة، كل ذلك كان لابد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة في القطاع العام بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي للاستفادة قدر الامكان من مزايا العولمة.
- 4- تلبية المتطلبات القانونية: حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ولا تملك حكومة وطنية أو محلية أو اقليمية تسعى لتحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الانصياع إلى القانون.
- 5- زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS: حيث أن هذه المعايير يتم وضعها من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام، كذلك فمن شأن الأسلوب المتبع في إصدار هذه المعايير وخاصة التعليق على مسودات العرض والاستشارات المتاحة لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة دول العالم، إغناء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير مما ينتج عنه الوصول إلى معايير عالية الجودة، وينعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير.
- 6- التخلص من عيوب الاساس النقدي: فالأساس النقدي قد أدى إلى تطبيقه إلى وجود كثير من السلبيات والمساوئ، وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام، حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند صرفها بالرغم من أن معظم الانفاق ينتج عنه موجودات وأصول رأسمالية تغيب الرقابة عنها ليست المحاسبية والمالية فحسب بل حتى الاحصائية، مما ينتج عنه

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

ضياح وهدر للموارد، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S تضع بذلك الحكومات ومسؤوليها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله. ثالثا: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S³³.

لعله من وجهة النظر التي تمت الإشارة إليها من ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سابقهما لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تفيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويمكن ادراجها فيما يلي³⁴:

1- عدم امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث كما سبق وأن تمت الإشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه.

2- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الانظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها.

3- ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي اصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، وأمر آخر بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير.

4- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S، نجد أن الامر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبدل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية.

5- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_B في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خصم التطورات والضغوطات السياسية.

6- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS_S وذلك لأسباب تتعلق بتغييب المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء والأمزجة.

رابعا: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية.

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو 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 كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي³⁵:

1- التأهيل العلمي والعملي: يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لا بد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تكنولوجيا المعلومات، وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلا أن يفهموها ويطبقوها تطبيقا سليما، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2- الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، من بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية... إلخ.

3- دور الإعلام: للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي... إلخ) من دون فسخ المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

خامسا: عرض لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أصدرت مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية 32 معيار محاسبي حكومي دولي بغرض تنظيم عمليات إثبات القيود المحاسبية والرقابة عليها وإعداد القوائم المالية وفيما يلي عرض ملامح رئيسة موضحة في الجدول التالي³⁶:

الجدول رقم (1): 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 والتغيرات في السياسات المحاسبية	19	المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة
04	آثار التغيرات في العملات الأجنبية	20	المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة
05	تكاليف الإقراض	21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد
06	البيانات المالية الموحدة	22	المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
07	المحاسبة 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 الإنشاءات	27	الزراعة
12	المخزون	28	الأدوات المالية: العرض
13	عقود الايجار	29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
14	الأحداث بعد انتهاء تاريخ الاقفال	30	الأدوات المالية: الإفصاحات
15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	31	الأصول غير ملموسة
16	استثمارات عقارية	32	ترتيبات الامتيازات المشتركة

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على 32p, 2008, paris, dunod, les normes ipsas et le secteur public

الجانبا التطبيقى:

اختبار نتائج الدراسة

يستخدم هذا الاختبار للتأكد من صحة المعلومات المتوفرة من المجتمع بعد وجود تغييرات جديدة في المجتمع وقد تكون أثرت على المتوسط الحسابي المعروف حاليا لأحد الباحثين فيرغب بالتأكد من وقوع التغيير أو عدم وقوعه باختبار قيمة المتوسط، يهتم هذا المجال حول مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي أو اختبار F وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات المستجوبين.

ويقصد بتحليل التباين (One-Way ANOVA):³⁷ العمليات الرياضية الخاصة بتقسيم مجموع المربعات الكلي لمجموعة من البيانات إلى مصادره المختلفة وتلخص نتائج التحليل في جدول يعرف بجدول تحليل التباين ANOVA Table. إن الهدف من إجراء هذا التحليل هو اختبار فرضية تساوي متوسطات مجموعة من العينات وتعرف بالمعالجات أو المعاملات دفعة واحدة.

ولاختبار مساواة متوسطات المجموعات يتم تقسيم التباين الكلي للمتغير التابع إلى مركبتين الأولى معروفة المصدر وتسمى بين المعاملات (Between Group) ومصدرها الفروقات بين متوسطات المجموعات، فإذا كان هذا الجزء كبيرا فإن متوسطات المجموعات غير متساوية، والثانية داخل المجموعات (Within Group) وهي الجزء غير معروف المصدر والذي يسمى في بعض الأحيان الباقي أو الخطأ.

نرفض الفرضية التي تقول أن متوسطات المجموعات متساوية في حالة إذا كانت نسبة التباين داخل المجموعات كبيرا، وهذه النسبة تسمى قيمة F، فإذا كانت قيمة F كبيرة نسبيا فإن متوسطات المتغير التابع للمجموعات غير متساوية، ويمكن القول أن قيمة F كبيرة نسبيا إذا كانت المساحة فوقها (مستوى دلالتها Sig) أقل من المستوى المقبول لدينا α والتي غالبا تساوي 0.05 فإذا كانت قيمة Sig أقل من α فإن متوسطات المجموعات غير متساوية، وإذا كانت قيمة Sig أكبر من $\alpha=0.05$ فإن متوسطات المجموعات متساوية.

الفرع الأول: اختبار النتائج بالنسبة للوظيفة

✓ الفروقات في مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية:

نص الفرضية الأولى: لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة فيما يتعلق بمساهمة المحاسبة العمومية في

تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، الفرضية العدمية $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$ وأما الفرضية البديلة: على الأقل اثنان (من الأربع) غير متساويان H_1 Versusحيث أن μ تمثل رمزا للفئة المستهدفة، وبالتالي فإن: μ_1 : تمثل فئة المحاسب العمومي. μ_3 : تمثل فئة المراقب المالي. μ_2 : تمثل فئة الأمر بالصرف. μ_4 : تمثل فئة مساعد محاسب.

الجدول رقم (2): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الأول.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
--------	--------	----------------	--------------	----------------	--------	---------------

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

0.722	0.445	0.044	3	0.133	بين المجموعات	تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية
		0.100	56	5.573	داخل المجموعات	
			59	5.706	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS Version 23 .

يتبين من الجدول رقم (2) أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة < 0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، أي $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$.

✓ الفروقات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية:

نص الفرضية الثانية: لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية. أي $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$

الجدول رقم (3): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثاني.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطور المحاسبة العمومية	بين المجموعات	0.736	3	0.245	1.857	0.147
	داخل المجموعات	7.398	56	0.132		
	المجموع	8.134	59			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS Version 23 .

يتبين من الجدول رقم (3) أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ تعزى للمؤهل على المحور الثاني، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة للبعد < 0.05 ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يطور في المحاسبة العمومية، أي $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$.

✓ الفروقات في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر:

نص الفرضية الثالثة: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر.

أي $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

الجدول رقم (4): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثالث.

المحور	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تعتبر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر	بين المجموعات	0.481	3	0.160	0.821	0.488
	داخل المجموعات	10.948	56	0.196		
	المجموع	11.430	59			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS Version 23 .

يتضح من الجدول رقم (4) أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 = \alpha$) تعزى للمؤهل على المحور الثالث، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة للبعد $0.05 <$ ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم المسائل المطروحة في الجزائر، أي $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$ النتائج والتوصيات:

أصبحت مهنة المحاسبة تلعب دورا فاعلا في حماية المؤسسة، خصوصا في ظل العلاقة الوطيدة بينها وبين مختلف المستخدمين لمخرجاتها، نظرا لأن المحاسبة العمومية وسيلة وليست غاية في حد ذاتها، حيث نشأت وتطورت كمرودود طبيعي وحتمي لتطور العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة على مدى العصور، والتي تطورت معها الحاجة إلى المعلومة المالية عن طريق الإفصاح عنها للوفاء بمتطلبات مستخدميها، وذلك بتطبيق معايير المحاسبة التي تضيء الأساس السليم والفعال على إعداد قوائم مالية مفيدة تلتزم المؤسسات الاقتصادية بها، حتى تسير على نهج محاسبي يضمن لها النجاح والاستمرارية في ظل التحديات الاقتصادية.

من خلال تناولنا لموضوع "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS" حاولنا معالجة إشكالية البحث المطروحة التي تدور حول ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، انطلاقا من فرضيات البحث وباستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في المقدمة. أولا: نقد وتفسير الفرضيات.

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدها الطالب والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصل الطالب أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على " مساهمة المحاسبة العمومية في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية" فقد تحققت من خلال أن المحاسبة العمومية من أهم المرتكزات التي تقوم من خلالها المؤسسات العمومية باتخاذ القرارات المالية، باعتبارها الأداة الهامة لتنفيذ الموازنة العامة ووسيلة للرقابة لتنفيذ هذه العمليات.

أما الفرضية الثانية المتعلقة " بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من شأنه أن يساهم في تطوير المحاسبة" فقد تحققت، حيث أن هذه المعايير من شأنها تسهيل مهنة المحاسبة على المحاسب العمومي ما يؤدي إلى تطوير المحاسبة بشكل يسمح باستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.

وبخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية من أهم المسائل المطروحة في الجزائر" فقد تحققت من خلال أبحاث ودراسات المحاسبين التي تساهم في تطور المحاسبة وصولاً إلى تبني معايير محاسبية دولية للقطاع العام، هذه المعايير تساهم في بناء نظرية محاسبية تفك بعض المشاكل.

أما الفرضية الرابعة المتعلقة " باعتماد المؤسسة على المحاسبة العمومية تعتبر الوسيلة التي تخصص بقياس ومعالجة ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع العام" فقد تحققت، حيث أن المحاسبة العمومية تسجل وتقيس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف إلى تحقيق الربح.

وفيما يخص الفرضية الخامسة التي تنص على " أن المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات ينبغي عليها القيام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم" تحققت، من خلال أن التطبيق الأمثل لهذه المعايير من شأنه أن يطور محاسبة المؤسسات ما يعود عليها بإيجابيات تفيد في معاملاتها.

أما الفرضية السادسة التي تنص على أن " المحاسبة العمومية تمارس في القطاع الحكومي ومختلف هيئات الدولة كالجماعات المحلية ولكنها لا تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" فقد تحققت، وهذا من خلال أن هذه المعايير في جدال في تطبيقها وفق ما يخدم مصالح المؤسسات العمومية لوحدات القطاع العام.

ثانياً: نتائج الدراسة.

من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي تمت على مستوى مؤسسات القطاع العام فقد تم التوصل إلى عدة نتائج نذكر منها:

- ❖ تهتم المؤسسات العمومية باستخدام المحاسبة العمومية مما يعطي مستخدمي المعلومات المالية اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ❖ تلعب المحاسبة العمومية دوراً هاماً في المؤسسات العمومية في تحقيق المصداقية والشفافية والثوقية على مستوى المعلومة المالية في القطاع العام؛
- ❖ تسعى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة العامة؛
- ❖ تقوم المؤسسات العمومية بتطبيق نظام المحاسبة العمومية سواء تعلق الأمر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو عدم تطبيقها مما سيكسبها ذلك مصداقية في المعلومات؛

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

- ❖ الدور الذي تقوم به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام وتخصيص الموارد بناء على معلومات أكثر ثقة وموثوقية ولكن بالرغم من ذلك فالجزائر بعيدة كل البعد عن هذه المعايير مما سيؤدي بها هذا إلى القيام بتغيير جذري لمحاسبتها العمومية؛
 - ❖ تعتبر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أهم مسائل الإصلاح الاقتصادي والمحاسبي وذلك من خلال تقليل الفساد وهدر المال العام وبهدف تحقيق أهداف الموازنة العامة؛
 - ❖ ان من أهم متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطوير النظام المحاسبي الحكومي واستناد المحاسبة العمومية على أسس قانونية تساعد على تطبيقها؛
 - ❖ أن وضعية المؤسسات العمومية الجزائرية لا تستفيد من المزايا التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء إضافية نتيجة لصعوبة تطبيقه في الوقت الحالي؛
- ثالثا: توصيات الدراسة.

في ضوء نتائج الدراسة نوصي بمجموعة من التوصيات أهمها:

- ❖ العمل على سن قوانين مهنية ورسمية توحى بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
 - ❖ عقد دورات تدريبية وورشات عمل لأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي يشارك فيها مختصين أكاديميين ومهنيين في المحاسبة العمومية؛
 - ❖ العمل على إجراء دراسات مقارنة للمؤسسات العمومية في الجزائر مع مؤسسات عمومية لدول أخرى؛
 - ❖ تطوير مناهج الكليات والجامعات الاقتصادية والتجارية والتسيير والمعاهد ومراكز التكوين المهني تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إضافة إلى إعادة النظر في مقررات بعض المقاييس التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية والمستوى التي تدرس به؛
 - ❖ وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على مستوى الوحدات الادارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية؛
 - ❖ العمل على إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية؛
- الهوامش :

¹ أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص29.

² Ali Bissaad, Droit De La Comptabilite Publique, Editions Distribution Houma, Alger, 2004, p7

³ منصور الزين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2001، ص2.

⁴ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص3.

⁵ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى-الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011-2013، ص16.

⁶ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص19.

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

⁷ شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010-2011، ص15.

⁸ حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2001، ص120.

⁹ Moussa Oudai, L'essentiel de la Comptabilité Publique, Recueil De Textes Législatifs Actualisés, Public House Muhammadiyah, Algérie, p34

¹⁰ المرسوم التنفيذي رقم 108/93، المواد 11، 12، 13، المؤرخ في 5 ماي 1993، المحدد لكيفيات إحداث

الايادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها، ص 5.

¹¹ المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، ص8.

¹² ليلى فتح الله، دراسات في المحاسبة الحكومية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1983، ص24.

¹³ نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص33.

¹⁴ محمد السيد سرايا، سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، دار الجامعة الجديدة للنشر،

الاسكندرية، 2000، ص45.

¹⁵ سليمان بشتاوي، إيهاب أبو خزانة، مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2004،

ص11.

¹⁶ خالد جمال الجعارات، مداخله بعنوان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام،

الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم

الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 28.

¹⁷ محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي، بحث لاستكمال متطلبات الحصول

على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2008، ص53.

¹⁸ ابراهيم محمد علي طاهر الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، نموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق

وفق النظام الاتحادي، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 8 العدد 3 حزيران 2013، ص86.

¹⁹ عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح،

القاهرة 2000، ص28.

²⁰ خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2008،

ص36.

²¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص35.

²² نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع،

عمان، 2013، ص39.

²³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعرييج، 2009، ص8.

²⁴ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى 2007، الطبعة الثانية 2012، دار الثقافة للنشر

والتوزيع، عمان، 2012، ص477.

متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

- ²⁵ بريمكاند، ترجمة بن عبد الرحمن باحص، المحاسبة الحكومية الفعالة، النشر في معهد الادارة العامة، مركز البحوث والدراسات الادارية، 1999، ص155.
- ²⁶ لؤي وديان، زهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص34.
- ²⁷ بولرباح غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخله بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص 758.
- ²⁸ محمد الهور، أسايات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، مصر، 1998، ص133.
- ²⁹ خالد أمين عبد الله، حمزة بشير ابو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة النشر، عمان، 1998، ص12.
- ³⁰ اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص65.
- ³¹ محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 1998، ص90.
- ³² خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص61.
- ³³ خيضر خبيطي، يونس مونه، مداخله بعنوان نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص 799.
- ³⁴ قمو آسيا، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خلال الفترة (2002-2012)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012-2013، ص ص 232-233.
- ³⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة 2008، عمان، 2008.
- ¹ Jacques Colibert, les normes ipsas et le secteur public, dunod, paris, 2008, p 32-33.
- ³⁶ عبد المجيد قدي، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والادارية، الطبعة الأولى، دار الأبحاث للترجمة وللنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 104.
- ³⁷ ايهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص10.