

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية

لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر - قراءة تحليلية للقانون 07/23-

Government financial reporting in Algeria in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) as a mechanism for embodying financial governance in Algeria - An analytical reading of Law 07/23-زارع صيرينة¹، كركار مليكة²¹ مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، جامعة علي لونيسي البلدية 2 (الجزائر)،

es.zaraa@univ-blida2.dz

² مخبر البحث حول الإبداع، جامعة علي لونيسي البلدية -2-، malikaafrune@hotmail.com

تاريخ النشر: 2024/12/ 01

تاريخ القبول: 2025/05/ 27

تاريخ الاستلام: 2024/04/ 10

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم مستجدات القانون 07-23 للوقوف على مدى مساهمتها في تحسين جودة الإبلاغ الحكومي في الجزائر وتجسيد الحكامة المالية بها. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة الذمة المالية وفق المحاسبية الدولية للقطاع العام سيضمن تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتحقيق كفاءة القوائم المالية، والتي يمكن إعتماها كأداة أساسية لتقييم ورعاية أداء القطاع العام ومسائلته على التصرف في المال العام.

كلمات مفتاحية: محاسبة عمومية؛ حكامه مالية؛ إبلاغ مالي حكومي؛ معايير محاسبية.

تصنيف JEL: G34، H83.

Abstract:

This study aims to highlight on the most important developments in Law 23-07 to determine the extent of its contribution to improving the quality of

government reporting in Algeria and embodying financial governance therein.

The study concluded that applying financial liability accounting in accordance with the International Public Sector Accounting will ensure improving the quality of accounting information and achieving the efficiency of financial statements, which can be adopted as a basic tool for evaluating and monitoring the performance of the public sector and holding it accountable for the disposal of public funds.

Keywords: public accounting; financial governance; Government financial reporting; Accounting standards.

Jel Classification Codes: G34; H83.

1. مقدمة:

تشهد الساحة الدولية في مجال المالية العمومية حركة تحولات كبيرة كإستجابة لتنامي الطلب الدولي على حكامه المالية العامة وتعزيز الشفافية المالية وتحسين مقروئية حسابات الدولة، وتتجلى تلك الحركة من خلال التوجه نحو تبني المناهج الحديثة لتسيير المالية العمومية واعتماد الممارسات المحاسبية الدولية، لاسيما فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية المعتمدة في القطاع العام، التي جاءت كآلية لتوحيد الممارسات المحاسبية في وحدات القطاع العام وتحسين الإبلاغ المالي الحكومي، بشكل يسمح بتعزيز الشفافية المالية وتقييم ورقابة أداء السلطة التنفيذية وتعزيز مسألتها.

في هذا السياق، عمدت الجزائر إلى إحداث جملة من الإصلاحات الجوهرية في مجال المالية العمومية بصفة عامة والمحاسبة العمومية بصفة خاصة، بما يتماشى ومتطلبات تعزيز شروط الحوكمة المالية بالجزائر وضمان نجاعة النشاط المالي للحكومة، بحيث تسعى الدولة جاهدة إلى ترقية النظام التقليدي للمحاسبة العمومية القائم على محاسبة الصندوق، وإعتماد إطار محاسبي جديد ذو ثلاثة أبعاد: محاسبة الصندوق، محاسبة التكاليف ومحاسبة الذمة المالية التي يتم مسكها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، باعتبارها ضرورية لتجسيد حكامه المالية العمومية وتحسين الكفاءة المالية وقابلية المقارنة والشفافية والمساءلة فيما يتعلق بالأنشطة الحكومية.

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر
إشكالية الدراسة: تتمحور إشكالية هذه الدراسة فيما يلي: إلى أي مدى سيساهم الإبلاغ الحكومي عن المعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تجسيد الحكامة المالية بالجزائر؟

الفرضية الرئيسية: مما سبق، يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية: إن الإبلاغ الحكومي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) سيساهم في تجسيد الحكامة المالية بالجزائر.

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال تزايد اهتمام المؤسسات والهيئات الدولية بترسيخ مبادئ الحكامة المالية، لاسيما فيما يتعلق بالشفافية، المسائلة ومشاركة الجمهور في صياغة السياسات العمومية وصنع القرار المالي. إذ يعتبر إصلاح نظام المعلومات المحاسبية للقطاع العام من خلال تبنيه لأساليب وممارسات محاسبية حديثة من أهم الآليات لتجسيد الحكامة المالية، من خلال توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية، تعكس في الوقت المناسب وبصورة صادقة وموثوقة الذمة المالية للدولة تلبية لإحتياجات مستعمليها.

منهج الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة، إعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للتعريف بمتغيرات الدراسة، والتطرق لأهم مستجدات الإطار القانوني للمحاسبة العمومية بالجزائر للوقوف على مدى مساهمتها في تجويد الإبلاغ المالي الحكومي بما يسمح بترسيخ مبادئ الحكامة المالية.

الدراسات السابقة: من أبرز الدراسات التي تناولت الموضوع، نذكر:

- دراسة (عبدوس و بن بلقاسم، 2019)، والتي إعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي لعرض مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر وكذا تجرّبي فرنسا ومقاطعة الكيبك الكندية باعتبارها تجارب رائدة في هذا المجال، بينت الدراسة أهمية تبني الأساليب الإدارية الحديثة، لاسيما من خلال موازنة البرامج والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي.

- دراسة (طويلب، 2022)، بالإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتحليل الآثار المترتبة على تطبيقها بالجزائر وتحديات ذلك، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية وترقية عملية صنع القرار.

- دراسة (Tawiah, 2022)، بالإعتماد على بيانات عينة تتكون من 107 دولة متقدمة ونامية، توصلت الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لها تأثير إيجابي وهام على جودة الحوكمة،

مما يشير إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تضمن المساءلة والشفافية بين الحكومة ومواطنيها، خاصة في الدول النامية.

تعتبر الدراسة الحالية كامتداد وتكملة للدراسات السابقة، فهي تتفق معها فيما يتعلق بإبراز أهمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية بما يتماشى والممارسات المحاسبية الحديثة، لاسيما من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. في حين تركز هذه الدراسة على مدى مساهمة إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر وترقية الإبلاغ المالي الحكومي في تجسيد الحكامة المالية بالجزائر، من خلال التطرق للقانون 07-23 المؤرخ في 2023/07/21 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ومدى انسجامه مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع التركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية.

2. الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

2.1. مفهوم الحكامة المالية وركائزها:

لطالما كان للحكامة ارتباط وثيق وأهمية كبيرة في تحقيق التنمية ومكافحة الفساد، وهو ما دفع بالهيئات والمؤسسات الدولية المالية للدعوة والتشجيع على تجسيد الحكامة وتحسين مستوياتها، وفي هذا الصدد نجد أن غالبية محاولات التعريف بالحكامة تتفق بالإجماع على اعتبارها بأنها أسلوب أو طريقة لممارسة سلطة تسيير الشؤون العامة للبلاد وإدارة مواردها المختلفة، فهي بذلك عبارة عن مجموعة من الآليات الإدارية والقانونية التي تحدد المعايير والممارسات الجيدة لتسيير موارد الدولة، فهي ليست هدفا بحد ذاته، بل هي الوسيلة أو الأداة الرامية لتحقيق غايات مختلفة تخدم الصالح العام للمواطنين، حيث يرى البنك الدولي أن للحكامة ارتباط وثيق بالإدارة السليمة للتنمية (World Bank, 1992, p1). ومن وجهة نظر صندوق النقد الدولي فإن للحكامة تأثير إيجابي لمكافحة الفساد، لما له من انعكاسات سلبية على الأداء المالي للدولة وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق نمو مستدام وشامل (IMF, 1997, pp 1-2). في حين أن البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة يركز في تعريفه للحكامة على ضرورة تجسيدها لتحقيق التنمية البشرية ومحاربة الفقر، أما في تعريفه للحكامة الجيدة فقد أكد في ذلك على المقاربة التشاركية لجميع الفاعلين في الحياة السياسية والإقتصادية للبلاد (UNDP, 1997, p3).

كما تناولت مختلف المؤسسات الدولية ركائز الحكامة المالية ومبادئها، والتي تعددت واختلفت باختلاف آراء ووجهات نظر الباحثين ومجال اختصاصهم، ومن بين هذه الركائز نجد:

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر

- الشفافية والتي لا يقتصر مفهومها فقط على الإفصاح عن مكونات المالية العامة وإتاحتها للجمهور، بل يمتد ليشمل قياس مدى مصداقيتها وموثوقيتها وكذا إتاحتها والإفصاح عنها بشكل مقروء ومبسط في التوقيت المناسب (المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، 2014، ص 6).
- المسائلة والتي كثيرا ما ترتبط بالمحاسبة، فهي تقضي بضرورة تقديم المعلومات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية التي توضح كيفيات تنفيذ الميزانية العامة من قبل المسؤولين ذلك بهدف مراقبتها وتقييم أدائهم لقياس مدى الانحراف بين النتائج المحققة والأهداف المرجوة (الحسيني، 2023، ص 557).
- المشاركة، والمتمثلة في جملة من الآليات التي تخول للمواطنين المشاركة في عمليات صنع القرارات المالية وصياغة السياسات العمومية وتنفيذها (أكحل، 2020/2019، ص 56).

2.2. الإبلاغ المالي الحكومي

تعمل الأنظمة المحاسبية في القطاع العام على توفير معلومات محاسبية وإحصاءات مختلفة تعبر بصدق وموثوقة عن الذمة المالية للدولة، وكذا نشاطها المالي ونتائجه، والتي يتم الإفصاح والإبلاغ عنها في شكل قوائم وتقارير مالية. حيث يرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الإفصاح يركز على بعدين، يتمثل الأول في شكل ومحتوى القوائم المالية ومصطلحاتها ومختلف الملاحق التي تتضمن التفسيرات والتوضيحات اللازمة المعدة وفق القواعد والمبادئ المحاسبية، والثاني في مدى شموليتها وتغطيتها لأية تفاصيل وبيانات مادية وجوهرية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم (عمامرة و زرفاوي، 2018، ص 310).

وفي هذا الصدد نجد من يعتبر أن الإبلاغ المالي مفهوم أوسع من الإفصاح، فهو يقتضي بضرورة توفير فضلا عن القوائم المالية المعدة وفق معايير محاسبية، أية معلومات غير محاسبية لها أهمية بالغة في تلبية احتياجات مستخدميها (زويلف، 2008، ص 229).

وعليه فإن الإبلاغ المالي الحكومي هو قيام الحكومة بالإفصاح عن التقارير والقوائم المالية المختلفة المعدة وفق القواعد والمبادئ المحاسبية، وكذا جميع المعلومات التي تحدد كيفيات ونتائج التصرف في المال العام (الميزانية العامة) وإتاحتها لمختلف مستخدميها بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب.

2.3. الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IPSASB) من خلال إصداره للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى الإرتقاء بجودة إعداد التقارير المالية للقطاع العام وتحقيق توافق محاسبي وقابلية مقارنة على المستوى الداخلي والدولي، حيث تم إعداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالإعتماد على معايير

المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) المطبقة على القطاع الخاص، مع تكييفها وتعديلها مع سياق القطاع العام.

- **مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS):** لقد تعددت التعاريف التي أسندت للمعايير المحاسبية الدولية، حيث إتفقت في مجملها على أنها عبارة عن إرشادات وتوجيهات عالية الجودة للإبلاغ المالي، تتضمن مبادئ وقواعد وطرق الإعتراف والقياس والإفصاح عن بنود وعناصر البيانات المالية ذات الغرض العام من طرف منشآت القطاع العام (ميلود، 2018/2019، ص 178). حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا محاسبيا، معيار محاسبي بموجب الأساس النقدي والذي بموجبه يتم الإعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى فقط عند استلام النقد ودفعه، و40 معيار محاسبي بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي الذي يفترض الإعتراف بالمعاملات ومختلف الأحداث عند حدوثها بغض النظر عن استلام النقد ودفعه.

- **التقارير المالية ذات الغرض العام:** إن الهدف من هذه التقارير هو توفير معلومات مفيدة تلبي احتياجات مستخدميها كدافعي الضرائب، السلطة التشريعية والدائنين لأغراض مختلفة كالمسائلة وإتخاذ القرارات والتنبؤ والتخطيط، ولتحقيق إبلاغ مالي حكومي عادل وكامل للبيانات المالية لوحدة القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، تناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 01 التقارير المالية التالية (مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 2021، ص168):

- **بيان المركز المالي:** ويتضمن عرض إجمالي لأصول الوحدة الحكومية والتزاماتها للفترة المحاسبية المعنية على أساس الترتيب التصاعدي أو التنازلي للسيولة بشكل موثوق وأكثر ملائمة، مع التمييز بين ما هو متداول وغير متداول من أصول والتزامات؛
- **بيان الأداء المالي:** يهدف إلى تحديد النتيجة المحاسبية من فائض أو عجز الناتجة عن الإيرادات والمصاريف المعترف بها لفترة محاسبية معينة؛
- **بيان التدفقات النقدية:** تهدف إلى تقديم أساس مرجعي لتقييم إحتياجات الوحدة الحكومية للسيولة النقدية، وكذا تقييم قدرتها على توليد هذه السيولة؛
- **بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية:** أي بيان التغيرات الحاصلة في صافي القيم بين بداية الفترة المحاسبية إلى تاريخ إقفالها وإعداد مختلف التقارير.

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر

ولضمان جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في هذه التقارير وجب أن تتسم بالخصائص النوعية التالية: الملائمة، قابلية الفهم، قابلية التحقيق، التمثيل الصادق، قابلية المقارنة والتوقيت المناسب. كما وجب الأخذ بعين الاعتبار القيود مفروضة على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية، وهي: الأهمية النسبية، التكاليف/ المنافع والتوازن بين الخصائص النوعية.

- أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الإبلاغ المالي وتجسيد الحكامة المالية:

أصبحت جودة المعلومات المحاسبية للقطاع العام مطلباً حتمياً وضرورياً، لاسيما مع تزايد الإهتمام والدعوات على تجسيد حكامه المالية العامة وتعزيز شفافيتها، إذ تعتمد جودة أية معلومات مالية وقابليتها للمقارنة إلى حد كبير على جودة المعايير المحاسبية المستخدمة لإعداد البيانات المالية (Tawiah, 2022, p307)، وكذا من خلال استجابتها لمعايير الجودة واتصافها بمجموعة من الخصائص النوعية كالموثوقية والملائمة والانتظام، وهو ما دفع بالكثير من الهيئات الدولية والمؤسسات المهنية لإصدار إجراءات وممارسات محاسبية تزيد من فاعلية الأنظمة المحاسبية وقدرتها على توفير معلومات محاسبية بالجودة المطلوبة، وفي هذا السياق ظهرت مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).

إن التقارير المالية ذات الغرض العام المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تساهم في تعزيز الإبلاغ الحكومي وبالتالي تحسين الشفافية وتعزيز مسائلة الميسرين وزيادة الكفاءة والفعالية، من خلال توفير معلومات موثوقة عن المركز المالي والتدفقات النقدية والأداء المالي للحكومة ومعلومات مكملية أخرى، وكذا معلومات عن الميزانية العامة للدولة، فهي تهدف لتلبية احتياجات المستخدمين لأغراض مسائلة الحكومة وتقييم أدائها وصنع القرارات وكذا ترقية وتحسين جودة إعداد تقديرات الموازنة العامة وكذا التقييم المستمر للسياسات العمومية، حيث يرى البنك الدولي أن نجاح إصلاح الإنفاق العام مرتبط بقدره الأنظمة المحاسبية على ضمان التنفيذ الجيد للميزانية ومراقبتها (World Bank, 1992, p01).

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم بشكل كبير في تحسين أداء الوحدات الحكومية وترقية آليات قياسه وتقييمه، من خلال تمكينها من دعائم قوية لمراقبة ممتلكاتها وأصولها وتقييم أفضل لمصروفاتها، كما يسمح ذلك بتعزيز الرقابة المالية على المال العام من خلال تحسين عمليات التدقيق والمراجعة، وكذا تقديم تقارير عن أداء الموازنة العامة وكيفية التصرف في الموارد المتاحة والمال العام (عبدوس وين بلقاسم، 2019، ص 09)؛

أما عن الإتحاد الدولي للمحاسبين فهو يرى أن الهدف من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو خدمة المصلحة العامة، إذ أن الأنظمة المحاسبية العالية الجودة تسعى إلى تحسين مساءلة الحكومة أمام مواطنيها وتعزيز صنع القرار الحكومي، من خلال تحسين آليات إعداد وعرض ومقارنة البيانات المالية للحكومة، لذلك ذهبت الكثير من المنظمات الدولية كالبنك الدولي، صندوق النقد الدولي والأمم المتحدة لتشجيع على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كوسيلة لتحسين الحكامة والمساءلة في القطاع العام (Tawiah, 2023, p 305).

كما نجد أن هناك من يرى أن تطبيق محاسبة على أساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن أن يكون مبادرة مواتية لتحقيق تناسق أكبر في إعداد التقارير المالية للحكومات، ولكن ليس بالضرورة أن يكون له تأثير إيجابي على الحكامة، لوجود عدة ممارسات تدليسية كأن يقوم المسيرين بإضفاء الشرعية على الفساد والمحسوبية في بيع الممتلكات العامة عبر استخدام التكلفة التاريخية بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (Bakre, Lauwo, & McCartney, 2017, p1307)، وأيضاً سوء استغلال السلطة التقديرية للمسيرين لقياس وتقييم مختلف موجودات وحدات القطاع، لاسيما وأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا توفر مبادئ توجيهية مفصلة تبسط كفاءات الإعراف والقياس لاستثمارات الدولة. كما أنه باستخدام مجموعة بيانات متعددة القطاعات تتضمن ملاحظات من أكثر من 70 دولة في عام 2018 توصلت دراسة (Castañeda Rodriguez , 2022, p17) إلى وجود متغيرات أخرى لا تقل أهمية عن محاسبة الاستحقاق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأغراض إعداد التقارير المالية في تفسير ديناميكيات المساءلة والشفافية المالية كالمشاركة السياسية للمواطنين وحرية وسائل الإعلام.

3. التوجه نحو عصنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

نظرا للارتباط الوثيق بين المحاسبة العمومية والتشريعات واللوائح القانونية التي تفرض قيود وقواعد قانونية لضمان الاستخدام الأمثل والعقلاني للمال العام، فإن المشرع الجزائري خصها بإطار قانوني خاص بها، تمثل في القانون رقم 90-21 المؤرخ في 1990/08/24، فهو يحدد مجال ونطاق تطبيقها، التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة، وكذا إجراءات المحاسبة التي يقومون بمسكها وكيفيةها ومحتواها.

1.3. تنظيم الإطار التقني للمحاسبة العمومية بالجزائر

تضمنت التعليم رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 المتعلقة بمحاسبة الخزينة، والصادرة عن مصالح المديرية العامة للمحاسبة، القواعد التقنية للمحاسبة العمومية، ومدونة حسابات الخزينة وآليات سيرها، وأيضا الوثائق والمستندات المحاسبية والإحصائية، والتي نوجزها فيما يلي (شلال، 2014/2013، ص ص 144-145):

- **الدفاتر والسجلات المحاسبية:** وتمثل في أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات والمعطيات المحاسبية، منها: مستخرج العمليات اليومية، سجل الحسابات العام، دفتر الأستاذ العام، ... وهي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية الحقيقية لإعداد مختلف التقارير والقوائم المالية؛
- **المستندات ذات الطابع الإحصائي:** هي عبارة عن جداول تلخيصية ليس لها طابع محاسبي، يتم إعدادها بالإستناد على البيانات المالية للسجلات المحاسبية، لها دور هام في توفير المعلومات التي لم تتضمنها السجلات المحاسبية، وهي تتمثل في: الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة تتضمن بيان المركز المالي للخزينة؛ الحساب الختامي للدولة يتضمن كشف بالنفقات والإيرادات الفعلية وما ترتب عن ذلك من فائض أو عجز؛ وبغرض متابعة تنفيذ كل من ميزانية التسيير وميزانية التجهيز تم تخصيص كل منهما بوضعية شهرية وسنوية.

كما سبق يتضح قصور وعجز نظام المحاسبة العمومية بالجزائر عن تقديم معلومات محاسبية ذات جودة عالية توضح بصدق وموثوقية الوضعية المالية للدولة واستثماراتها وموجوداتها، إذ أن الوثائق والسجلات والمستندات المذكورة أعلاه تهدف لرصد عمليات تنفيذ النفقات العامة وتحصيل الإيرادات النهائية ونتيجة السنة المالية عجز أو فائض، وبيان أثر ذلك على السيولة النقدية للخزينة العمومية. حيث أنه في ظل نظام يتسم بشح المعلومات ونُدرة وثائق الميزانية التي تدعو المنظمات والهيئات الدولية لنشرها وتوفيرها للمواطنين، وإكتفاء الحكومة بتقديم تقاريرها المالية سواء للإستعمال الداخلي أو للهيئة التشريعية، فإن الجزائر غالبا ما تحقق درجات منخفضة ومتدنية فيما يتعلق بمؤشرات الموازنة المفتوحة، حيث تحصلت سنة 2021 على درجة 100/3 فيما يتعلق بالشفافية المالية، ودرجة 100/0 بخصوص مشاركة الجمهور، ودرجة 100/32 فيما يتعلق بالرقابة المالية.

2.3. نقائص نظام محاسبة العمومية بالجزائر ودوافع عصرنته:

يتسم النظام المحاسبي العمومي الجزائري والخاضع للقانون 90-21 بالعديد من النقائص، نذكر منها ما يلي:

- إعتماء محاسبة الصندوق القائمة على الأساس النقءى الذى يتوافق مع موازنة البنوء؁ فهو نمط محاسبى تقلىءى يهءف إلى تتبع تنفيذ العمليات المالية المقررة بموجب قانون المالية؁ بهءف بيان مءى الإلتزام بالرخصة البرلمانية؁ مما أءى إلى قصوره فى منح صورة صحيحة وحقىقية عن ممتلكات الءولة ووضعيءتها المالية؛
- عءم المصاءقة على حسابات الءولة من قبل مءققى حسابات خارجىن؛
- عءم مرونة مءونة حسابات الخزينة وصعوبة تكيفها مع التطورات الحاصلة التى تستوجب إنشاء حسابات جءىءة؁ وذلك لإعتماءها على طريقة ترقيم خاصة تتمثل فى الترقيم الخطى التسلسلى؛
- غموض التقارير المالية للوحدات الحكومية وعءم وضوحها؁ ففى الكثیر من الأحيان لا تلبى اءتياجات مستخدمىها لإفتقارها للخصائص النوعية المتعارف عليها كالموثوقية والملائمة (بوعبانة؁ 2019/2020؁ ص 131)؛
- عءم استءابته للممارسات المحاسبية الءولية؁ لاسيما فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الءولية للقطاع العام.

1.3. ءءىاء تطبيق المعايير المحاسبية الءولية للقطاع العام (IPSAS) بالءزائر

- إن تبى وتطبيق المعايير المحاسبية الءولية للقطاع العام يشكل ءءىاء كبرى أمام الحكومات والءول بشكل عام؁ والءزائر بشكل خاص وذلك نظرا لما يلى:
- الصعوبات التى تعترض عملية جرد وءقييم جميع ممتلكات الءولة (بنوء الميزانية)؁ سواء أكانت أملاك غير منقولة (مبانى؁ هياكل قاعءية) أو أملاك منقولة (سيارات ومركبات؁ معاءن ءمينة)؁ لما تتطلبه من امكانىات ماءية وبشرية كبيرة؁ ففى كثیر من الأحيان لابد من الاستعانة بآبراء فى الإءختصاص؛
 - صعوبة الإءئقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة على أساس الإءءحقاق؁ نظرا لما يتطلبه ذلك من قءرات ومهارات مءخصصة فى هذا المجال؁ وهو ما يستوجب بذل تكاليف باهظة يتم ءخصيصها لبرامج الءءريب والتكوين للإطارات والأعوان المكلفىن بمسك محاسبة الءولة وكذا إطارات مصالح وهيئات الرقابة المالية؛
 - صعوبة قراءة وفهم البىانات المالية ذات الغرض العام المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الءولية من طرف الهىئة التشريعية؁ نظرا لما تتطلبه من مؤهلات علمية وتقنية؛

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر

- خصوصية القطاع العام، لاسيما فيما يتعلق بغياب الغاية الربحية لنشاطه، وتشابه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع معايير محاسبة القطاع الخاص؛
- تحديات القيام بالتحويلات الهيكلية اللازمة وتوفير التشريعات والقوانين والتنظيمات التي توفر البيئة المناسبة لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الوقت المناسب (طويلب، 2022، ص 804)؛
- تأخر صدور قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي لغاية سنة 2023، أي تاريخ بداية انطلاق تطبيق مشروع الإصلاح الميزانياتي.

4. آليات تعزيز الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وأهميته في تجسيد الحكامة المالية

لقد أثبت النظام الميزانياتي في الجزائر، الذي كان خاضعا لغاية 2022/12/31 لأحكام القانون 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، قصوره في مواكبة التطورات الإقتصادية والمالية المختلفة، فهو يتسم بعدم استقراره وكثرة تعديلاته، مع هيمنة السلطة التنفيذية على المجال المالي، وكذا تقادم القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية وعدم قدرته على توفير معلومات شاملة، موثوقة وملائمة تعبر بصدق عن المركز المالي للدولة. وهو ما دفع بالسلطات العليا للبلاد للتفكير الجدي في عصrone النظام الميزانياتي وتطوير نظام المحاسبة العمومية بهدف تعزيز شفافية المالية العامة وتجسيد حكامه المالية العامة.

1.4. القانون 23-07 كمدخل لتعزيز الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر

يعتبر القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي بمثابة المرجع القانوني الأساسي الجديد للمحاسبة العمومية في الجزائر. حيث أنه بموجب أحكام المادة 116 من هذا القانون تم إلغاء أحكام القانون 90-21، في حين ولغاية صدور النصوص التطبيقية للقانون الجديد، فإن مختلف النصوص التنظيمية المتخذة تطبيقا لأحكام القانون 90-21 تبقى سارية المفعول.

- مفهوم المحاسبة العمومية: بالرجوع لنص المادة 79 من القانون 23-07 نجد أن المشرع الجزائري قد عرف المحاسبة العمومية بأنها "نظام معلومات يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة؛ عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية، والمساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها".

من خلال هذا التعريف نجد أن مفهوم المحاسبة العمومية في الجزائر قد عرف تطورا ملحوظا، في السابق اقتصر قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 من خلال مادته الاولى، على تعريفها على أنها مجموعة أحكام تنفيذية عامة تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة وكل من المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، وأيضا الميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، إضافة لذلك تتضمن الأحكام المتعلقة بتحديد التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ الموازنة العامة (الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين).

بينما القانون 23-07 الذي شكل أحد محاور إصلاح تسيير المالية العامة بالجزائر، إعتبر المحاسبة كنظام معلومات محاسبي له مدخلات تتمثل في بيانات العمليات المالية والمحاسبية وعمليات الخزينة، فهو يعمل على معالجتها بهدف إعداد قوائم مالية (مخرجات) صادقة وموثوقة عن المركز المالي والوضعية المالية للدولة. كما تعتبر كمصدر معلومات لحساب تكلفة الأنشطة والخدمات المقدمة.

- **الفاعلين المتدخلين في تنفيذ الميزانية العامة والعمليات المالية والمحاسبية للدولة:** يمكن التمييز بين الأصناف التالية لأعوان المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث يختص كل منهم بمهام معينة وتحويل له سلطات محددة قانونا، يمثلون في: الأميرين بالصرف (المادة 04 من القانون 23-07)؛ المحاسبين العموميين (المادة 15 من القانون 23-07). حيث تقوم المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من المبادئ المتعارف عليها والتي نذكر من بينها مبدأ الفصل بين السلطات وهو من أهم المبادئ التي تقوم عليه نظام المحاسبة العمومية، فهو يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية العامة بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية من اختصاص الأمر بالصرف ومهام محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي.

- **أبعاد المحاسبة العمومية:** بموجب أحكام المادة 65 من القانون العضوي 18-15 يلتزم المحاسبين العموميين بمسك محاسبة عمومية ذات ثلاثة أبعاد: محاسبة عامة قائمة على مبدأ الإستحقاق، والذي يقتضي إثبات الحقوق والالتزامات بعين الإعتبار خلال السنة المالية التي ترتبط بها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها، حيث سيتم تسجيل جميع ممتلكات الدولة بالشكل الذي يسمح بتحديد الذمة المالية للدولة بصورة صادقة وواقعية (المادة 87 من القانون 23-07)؛ محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الإلتزامات يمسكها الأمرون بالصرف، تتضمن تسجيل النفقات العمومية بعنوان ميزانية السنة التي تم الإلتزام بها. ومحاسبة الصندوق القائمة على الأساس النقدي، يمسكها المحاسبون العموميين

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر لرصد حركة النفقات والإيرادات (المادة 84 من القانون 07-23)؛ وكذا محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار كل برنامج بغية التمكين من تقييم نجاعتها (المادة 92 من القانون 07-23).

1.4. رقمنة المالية العامة

في ظل التطور الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، شكلت الرقمنة أحد أهم محاور إصلاح تسيير المالية العامة بالجزائر، بغية تحقيق السرعة والدقة في تنفيذ ورقابة النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة، وتوفير تواصل سلس بين مختلف الفاعلين في تنفيذ الميزانية العامة، وفي هذا السياق نجد أنه تم تركيز الجهود حول تصميم النظام المدمج للتسيير الميزاني (SIGB) يسمح بإدماج جميع أنظمة المعلومات للمديريات المركزية لوزارة المالية بشكل ديناميكي ومتناسق. كما أن المشرع نص صراحة بموجب المادة 81 من القانون 07-23 على ضرورة مسك المحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج، يضمن سرعة ودقة معالجة وتسجيل البيانات والمعطيات المحاسبية، وكذا إعداد مختلف القوائم المالية. وفي إطار الإصلاح الهيكلي للمصالح المركزية لوزارة المالية تم دمج كل من المديرية العامة للخزينة والمديرية العامة للمحاسبة في مديرية واحدة وهي المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة، تسند لها، على الخصوص، مهمة السهر على تطوير مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية وإعداد القواعد والإجراءات المحاسبية، وكذا ضمان مركزية عمليات الخزينة وإعداد مختلف القوائم والتقارير المالية.

3.4. آفاق تجسيد الحكامة المالية بالجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي

أكد المشرع الجزائري على رغبة السلطات العليا للبلاد في التغيير وترسيخ مبادئ الحكامة المالية المتمثلة في الشفافية، المسائلة ومشاركة الجمهور، من خلال تحديث نظام تسيير المالية العامة ونظام المحاسبة العمومية.

في إطار تحديث نظام الموازنة العامة بالجزائر، تضمن القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، الإطار قانوني والدستور المالي، عدة ابتكارات تمحورت حول:

- تطبيق موازنة البرامج القائمة على النتائج واعتماد مقارنة الميزنة المتعددة السنوات؛
- تبني موازنة موحدة تجمع موازنة التسيير والاستثمار، مع مراجعة مدونة حسابات الميزانية العامة، حيث تم إقرار أربعة تصنيفات جديدة للأعباء (المواد 28، 29).

- تحسين مضمون وشفافية الميزانية العامة للدولة وترقية مناقشة الميزانية ووضعها في صميم المناقشة البرلمانية، وتفعيل وتعزيز الرقابة المالية لكل من مجلس المحاسبة والبرلمان، من خلال إثراء التقارير والملاحق التفسيرية المرفقة بمشروع قانون المالية وقانون تسوية الميزانية؛

- ترقية مبدأ الصدق المالي بالتأكيد على موثوقية وانتظام حسابات الدولة، في سبيل تزويد ممثل الشعب ونوابه بمعلومات وإحصاءات موثوقة وصادقة عن مختلف عمليات الإنفاق والإيرادات في الوقت المناسب لتمكينه من المساهمة في صناعة القرار المالي وتنفيذه ورقابته.

كما أن الإطار المحاسبي الجديد المتمثل في القانون 23-07 يهدف إلى تحسين النجاعة من خلال الحكامة الجيدة، وذلك لاسيما من خلال تحسين نوعية وكمية التقارير المالية وضمان جودة التقديرات الميزانية، إنشاء نظام مسؤولية كل الفاعلين في دورة الإيرادات والنفقات طبقا لمجال تدخل كل فاعل، تسهيل عملية تتبع أثر تحصيل وصرف المال العام بشكل يسمح بتعزيز الشفافية (وزارة المالية، 2021، ص 03).

وقد شكلت محاسبة الذمة المالية خطوة جوهرية نحو بناء نظام معلومات محاسبي عمومي فعال، له القدرة على توفير آليات حقيقة تسمح بتعزيز مسائلة الميسرين وتطبيق رقابة فعالة ومستمرة على تسيير المال العام، كما شكل دعامة استراتيجية لتعزيز نهج الميزنة القائم على النتائج والأداء، من خلال قياس وتقييم أداء الميسرين ومراقبة حساباتهم (Cheurfa, 2022, p335)، حيث أنه ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 01 فقد نصت المادة 96 من القانون 23-07 على إعداد خمسة (05) قوائم مالية تستخدم في إعداد الحساب العام للدولة، تمثلت هذه القوائم في الحصيلة أو الوضعية المالية؛ حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية؛ جدول تدفقات الخزينة؛ جدول تباين الوضعية الصافية المالية؛ الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى. حيث أنه بانتهاج محاسبة الالتزامات القائمة على أساس الإستحقاق وفق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS) سيتم تسجيل وتبويب كل العمليات المالية للدولة بما فيها عمليات الخزينة، وكذا القيام بمجرد جميع استثماراتها المنقولة والعقارية، مما سيسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية عن المركز المالي للدولة، بينما مسك المحاسبة القائمة على الأساس النقدي سيمكن من رصد النفقات والإيرادات، وبالتالي تحديد فائض أو عجز الميزانية العامة.

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر وفي سبيل تعزيز شفافية المالية العامة، وإضفاء مصداقية أكثر على القوائم المالية للوحدات الحكومية، أكد المشرع الجزائري على مبدأ المصادقة عليها من قبل مجلس المحاسبة طبقاً للمبادئ النظامية والصدق والوفاء (المادة 105)، تكون هذه المصادقة موضوع تقرير يتم تقديمه مع التقارير المالية رفقة مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية المقدم للسلطة التشريعية.

ولضمان فاعلية نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وكاستجابة لمعايير جودة البيانات فقد تناولت المادة 97 من ذات القانون، مجموعة من الصفات النوعية التي يجب أن تتصف بها حسابات القطاع العام، لاسيما: المطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها؛ التمثيل المنتظم والصادق للممتلكات والوضعية المالية؛ الإتساق والثبات من خلال اتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الإقتصادية؛ القابلية للمقارنة بين السنوات المالية؛ الأهمية النسبية والواقعية مع مراعاة مبدأ الحذر؛ الشمولية والموثوقية والوضوح. كما أن نوعية حسابات القطاع العام يتم ضمانها من خلال إحترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم المحددة في المخطط المحاسبي.

وقد شرع مجلس المحاسبة الوطني الجزائري في إعداد مسودة أولية لمجموعة المعايير المحاسبية الحكومية، تتكون هذه المسودة المكونة من 240 صفحة تقريباً من جزأين: يعرض الأول الإطار المفاهيمي الذي يحدد قواعد إعداد البيانات المالية والقواعد المحاسبية، أما الجزء الثاني فيعرض المعايير المحاسبية السبعة عشر المزمع تطبيقها على حسابات الدولة (Cheurfa, 2022,p340).

ولدعم مسألة المسيرين ومحاسبتهم وإضفاء المزيد من الشفافية في تسيير المال العام، تضمنت أحكام القانون 07-23 التحديد الدقيق لمسؤوليات وأدوار مختلف الأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات الميزانية العامة. تقع على الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الممتلكات وإثبات الحقوق والالتزامات وإعداد الوثائق الثبوتية لمختلف العمليات المالية ليم إرساها للمحاسب العمومي قصد تسجيلها في المحاسبة العامة (المادة 90)، كما تم الترخيص للمحاسب العمومي طلب أية وثيقة أو معلومة ضرورية لتأدية مهامه المحاسبية من الأمرين بالصرف.

غير أن كل من القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 لم يتضمن نشر هذه القوائم أو أية تقارير دورية أو سنوية ولا حتى موازنة المواطنين التي يشكل إتاحتها للجمهور من أفضل الممارسات المنتهجة لتعزيز الشفافية والمسائلة وتحقيق المقاربة التشاركية في رسم السياسات العمومية القائمة على المساهمة الفعالة للمواطنين، كما لم ينص صراحة لا على طريقة وكيفية نشر مختلف القوائم والتقارير المالية للجمهور ولا على مواعيد ذلك، وقام بالاكثفاء بكيفيات ومواعيد عرض وتقدم مشروع قانون المالية

والقانون المتضمن تسوية الميزانية للبرلمان وكذا إثراء الوثائق المرفقة بهما، حيث أنه في كثير من الأحيان نجد أن السلطة التشريعية لا تتمتع بالمؤهلات والقدرات المطلوبة وتفتقر للخبرة التي تؤهلها لفهم ومناقشة مختلف القوائم المالية، خاصة في ظل استمرار احتكار وزارة المالية للمجال المالي.

5. خاتمة:

عمدت الجزائر من خلال القانون 07-23 إلى إحداث إصلاحات جوهرية في النظام المحاسبي الحكومي، من خلال اعتماد نظام محاسبي عمومي مزدوج: محاسبة الصندوق ومحاسبة عامة للدولة قائمة على أساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بهدف زيادة فعاليته ليصبح قادرا على تقديم قوائم وتقارير مالية تسمح بإعطاء صورة صادقة وموثوقة عن الذمة المالية للدولة.

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) سيسمح بالإرتقاء بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وبالتالي تجسيد الحكامة المالية، إذ تستمد المعلومات المحاسبية أهميتها من قدرتها على تلبية احتياجات مستخدميها، كرقابة أداء الحكومة وتقييمه، قياس مدى نجاعة وفعالية النفقات العامة وتعزيز مساءلة المسؤولين، كما تفيد في التنبؤ وصناعة القرار المالي وزيادة ثقة المواطنين بحكومتهم.

إن ترسيخ مبادئ الحكامة المالية لا يقتصر فقط على وجود نظام إفصاح وإبلاغ حكومي قوي عبر إتاحة عدد كبير من التقارير والقوائم المالية للبرلمان، وإنما يتطلب تجسيدها وجود رغبة سياسة فعالة لمشاركة المواطنين صنع القرارات المالية، وذلك من خلال التركيز على تحقيق المقاربة التشاركية في رسم السياسات العمومية، وضمان البساطة والوضوح في المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها لدى مستخدميها، ونخص بالذكر المجتمع المدني والسلطة التشريعية، بشكل يسهل معه قراءتها وفهمها، حتى يتم ضمان فعالية الرقابة المالية وتعزيز المسائلة.

6. قائمة المراجع:

- محمد أكحل، "الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)"، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، جامعة باتنة، الجزائر، (2020/2019).
- زهير شلال، " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه علوم تسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014/2013.

الإبلاغ المالي الحكومي بالجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كآلية لتجسيد الحكامة المالية بالجزائر

- عبود ميلود، "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة أحمد درارية أدرار، الجزائر، (2018-2019).
- فتحية بوعبانة، "استراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، (2020/2019).
- إيمان عبدوس، و سفيان بن بلقاسم، "الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي -دراسة مقارنة"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، المجلد 13، العدد 03، (2019).
- طويلب محمد، "آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر -الأثار والتحديات-"، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 05، العدد 02، (2022).
- عبد المجيد حسيني، "المجلس الأعلى للحسابات ودوره في ترسيخ مبادئ الحكامة المالية"، مجلة الباحث للدراسات والأبحاث القانونية والقضائية، العدد 55، (2023).
- ياسمينه عمامرة، و عبد الكريم زرفاوي، "أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 04، (2018).
- إنعام محسن حسن زويلف، "أثر اقتصاد المعرفة في نظام الإبلاغ المالي - دراسة تطبيقية في عينة من البنوك الأردنية-"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 05، (2008).
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الإتحاد الدولي للمحاسبين، (2021).
- وزارة المالية، "المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية"، (2021).
- المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، "شفافية الموازنة العامة للدولة- الضرورة الاقتصادية الغائبة عن الواقع المصري-"، القاهرة، مصر، (2014).
- القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية. المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 53.

- القانون 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42.

- World Bank, «**Governance and development** », 1992.
- IMF, « **The role of IMF in Governance Issues: Guidance Note**», Approved by IMF executive Board, July 25, 1997.
- UNDP, « **Governance for sustainable human development** », A UNDP policy document, (1997).
- Tawiah, V., «**The effect of IPSAS adoption on gouvernance quality: Evidence from developing and developed countries**». Public Organization Review, (2022).
- Bakre, O., Lauwo, S., & McCartney, S., « **Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based Nigerian society**», Accounting, Auditing and Accountabiliti Journal, 30(06), (2017).
- Castañeda Rodriguez V., « **Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability?**», BAR-Brazilian Administration Review, 19, (1), 2022.
- Cheurfa Nabil, « La réforme de la comptabilité publique algérienne: épiphenomene technique ou métamorphose paradigmatique? », Les cahiers du Cread- Vol.38 -N°03, 2022.