

التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح الميزانية العامة في الجزائر عن طريق القانون العضوي 15-18

Orientation towards adopting international public sector accounting standards in reforming the public budget in Algeria through organic law 18-15

مزيان رفاء ملاك^{1*}، عزى فريال منال²

¹ المركز الجامعي ميلة (الجزائر)، مخبر دراسات استراتيجيات التنويع الاقتصادي لتحقيق التنمية المستدامة، m.raffa_malek@centre-univ-mila.dz

² المركز الجامعي ميلة (الجزائر)، f.azzi@centre-univ-mila.dz

تاريخ النشر: 2024/12/23

تاريخ القبول: 2024/12/20

تاريخ الاستلام: 2024/10/16

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تبيان وتحليل مدى اعتماد المشرع الجزائري على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند وضعه للقانون العضوي رقم 15-18 والتعرف على التوجه الجديد لوزارة المالية. ورؤيتها المستقبلية في تسيير المال العام، أين ارتفع حجم المجهودات الوطنية لإصلاح المنظومة المحاسبية، الإدارية والقانونية للحد من الفساد المالي والإداري. حيث تم اعتماد المنهج الوصفي وذلك لوصف مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة والمنهج التحليلي لتحليل واستنتاج العلاقة بين القانون العضوي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ولقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعزز مبدأ الشفافية والإفصاح ومنح حق المساءلة حول المال العام بما يضمن حمايته، كما أن القانون العضوي 15-18 يعد أهم قرار اتخذته الجزائر لمواكبة التطورات العالمية في مجال المحاسبة العمومية، توصلت كذلك لوجود توافق شبه تام بين الأحكام التي جاء بها القانون العضوي وتلك التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ القانون العضوي 15-18؛ المحاسبة العمومية؛ الشفافية.

تصنيف JEL: M41؛ M48

Abstract:

The study aims to show how the Algerian legislator adopts international accounting standards in the public sector by developing the organic law 18-15 and identifying the Ministry of Finance's new direction and its future vision for managing public finances. Algeria has increased its national efforts to reform the accounting, administrative, and legal systems to combat financial and administrative corruption. This study employs a descriptive approach to elucidate various concepts related to the study's variables and an analytical approach to analyze and establish the relationship between organic law 18-15 and international accounting standards for the public sector.

The study has yielded several significant results. Foremost among them is the finding that international accounting standards for the public sector reinforce the principle of transparency and disclosure, ensuring accountability for public finances and their protection. Organic law 18-15 stands as Algeria's most crucial step in aligning itself with global developments in public accounting. Furthermore, the study concludes that there is substantial agreement between the provisions of the Organic Law 18-15 and those contained in the international public sector accounting standards.

Keywords: international public sector accounting standards; organic law 18-15; public accounting; transparency.

Jel Classification Codes : M41; M48

*ط.د. مزيان رفاء ملاك.

مقدمة:

تشكل المحاسبة العمومية أحد أقسام المحاسبة التي تختص في تسجيل وقياس وتوفير البيانات المالية الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل في وحدات القطاع العام، وقد تزايد الاهتمام بها في السنوات الأخيرة بفعل التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، والتي آلت إلى توحيد نظم المحاسبة العمومية على المستوى العالمي، فكان من الضروري تكييف النظم المحاسبية مع هذه التطورات، ومهدف توحيد الجهود الدولية وضمان مصداقية وشفافية المعلومة المحاسبية والرفع من جودة الإفصاح المحاسبي ظهرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي يتطلب تطبيقها إصلاحات جوهرية خاصة على مستوى الدول النامية التي تعاني من ضعف الجهاز الإداري والمحاسبي.

وبالرجوع لحالة الجزائر والتي يعاني جهازها المحاسبي عدة نقائص بذلت عدة مجهودات بغية عصرنته وذلك من خلال مجموعة من الإصلاحات منذ سنة 1995 إلا أنها تخلت عنها كلها لعدة أسباب أهمها عدم توفر الإرادة السياسية لدى السلطات ورفض التغيير، بعدها تم تبني فكرة إنشاء قانون عضوي لقوانين المالية الذي يشكل خطوة حاسمة في إطار عصنة وتحديث وسائل تنفيذ أحكام قوانين المالية وتحسين أداء الإدارات العمومية في القطاع العمومي، كما يجسد الحوكمة المالية ويعطي مسؤولية أكثر للآمرين بالصرف والمسيرين العموميين وتكريس مبادئ تقييم ورقابة الأداء حفاظا على المال العام، إضافة إلى الانتقال من محاسبة الصندوق إلى المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تساهم في توفير بيانات مالية تعكس صورة حقيقية وصادقة عن الذمة المالية، والمركز المالي ونتيجة الأعمال عند انتهاء الدورة المحاسبية.

الإشكالية:

يأتي هذا البحث لمناقشة أوجه الاختلاف والشبه بين القانون العضوي 18-15 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تأتي بإصلاحات جوهرية لمعالجة النقائص التي تعاني منها النظم الجزائرية الخاصة بالمحاسبة العمومية. ومن خلال ما سبق يمكن حصر الإشكالية في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يمكن تقييم مدى تبني المشرع الجزائري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، خاصة مع صدور القانون العضوي 18-15؟ وهل يتماشى هذا التوجه مع متطلبات ومبادئ المحاسبة الدولية؟

الأسئلة الفرعية: للإجابة على التساؤل الرئيسي تم طرح الأسئلة التالية:

- هل تساعد إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ضبط البيانات المالية للمؤسسات؟

- هل ساهم القانون العضوي 18-15 في إصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية؟

- هل تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

الفرضيات: للإجابة على الإشكالية السابقة تمت صياغة الفرضية التالية:

- تتماشى الإصلاحات القانونية في نظام المحاسبة العمومية الحديثة بالجزائر إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتشكل انتقالا تدريجيا نحو تبنيها بشكل كامل.

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإحاطة بمفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والنظام الجزائري الخاص بالمحاسبة العمومية؛

- بيان أهمية الانتقال وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق جودة المعلومة؛

- التعرف على أهم أوجه الشبه والاختلاف بين الأحكام التي جاء بها القانون العضوي 18-15 وتلك التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من كونها محاولة فكرية للتعرف على التوجه الجديد لوزارة المالية من خلال وضعها للقانون العضوي الجديد المستمدة أحكامه من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك في إطار مواكبة التطورات العالمية في مجال المحاسبة.

منهج الدراسة: لتحقيق أهداف البحث سألنا الذكر وللإحاطة بكل جوانب الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي وذلك لوصف بعض المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة والمنهج التحليلي لتحليل المعطيات واستخراج العلاقة التي تربط بين هذه المتغيرات.

محاور الدراسة: للإلمام بالموضوع تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور أساسية، تناول الأول الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما الثاني فتناول نظام المحاسبة العمومية الجزائري، والثالث كان عبارة عن مقارنة بين أهم ما جاء به القانون العضوي 18-15 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مجال حوكمة الميزانية العامة.

الدراسات السابقة: من أهم الدراسات التي تناولت الموضوع ما يلي:

- دراسة وليد مرغني، زكرياء دمدوم والحاج عامر بعنوان مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS - الواقع والتحديات - 2020

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف واقع المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى تحديد التحديات التي تواجه عملية الإصلاح. وقد تم استخدام المنهج الإحصائي لتحقيق أهداف الدراسة.

أظهرت النتائج أن النظام المحاسبي الجزائري شهد العديد من الإصلاحات والتحويلات منذ الاستقلال وحتى الآن، إلا أنه لا يزال غير قادر على تقديم معلومات تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسات العمومية. كما يعاني النظام من قصور في عملية الإبلاغ المالي، حيث يعتمد على الأساس النقدي الذي يتضمن العديد من السليبيات. وبالتالي، لا توفر القوائم المالية المعلومات الضرورية لمتخذي القرار، ولا تساهم في تحقيق الإفصاح الشامل، بل تُعتبر القوائم المالية أكثر إحصائية من كونها تسييرية.

- دراسة بديار علي محمود، ديدان مولود بعنوان الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة من خلال قانون ضبط الميزانية-2022

هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية استخدام البرلمان لقانون ضبط الميزانية لممارسة رقابته على الميزانية العامة، والذي يُعتبر الأداة الأساسية للمساءلة ومتابعة مدى التزام الحكومة بتراخيص البرلمان. وقد توصلت الدراسة إلى أن القانون المتعلق بتسوية الميزانية، إذا تم استخدامه كوسيلة رقابية، فإنه يحقق الهدف المنشود، حيث يتيح الكشف عن مدى وفاء الحكومة بالتزاماتها الدستورية والقانونية.

- دراسة محمد الصالح بلول، ميلود عبود بعنوان الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر-2019

هدفت الدراسة إلى التعريف بنظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر، من خلال تقديم فهم شامل لهذا المفهوم، بالإضافة إلى التعرف على أهم الأفراد المكلفين بتنفيذه، ودورهم ومسؤولياتهم.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ، وتعتبر أداة يستخدمها الأفراد المكلفون بإدارة الشؤون المالية للدولة ومصالحها. ولضمان نجاح هذه العملية، من الضروري أن يتمتع هؤلاء الأفراد بالخبرة والمعرفة الكافية، فضلاً عن المهارات اللازمة لإدارة المال العام بشكل فعال.

المحور الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثورة عالمية في مجال إصلاح المحاسبة العمومية، حيث لجأت عدة دول إلى تبنيها وتطبيقا لتحسين جودة بياناتها وتقاريرها المالية.

1- تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها

تعرف بأنها حكم تشريعي معتمد لتوفير الشفافية ونظرة عامة مالية دقيقة للحكومات والمنظمات في جميع أنحاء العالم من خلال نشر محاسبة على أساس الاستحقاق بدلا من المحاسبة على الأساس النقدي، إن الاعتماد الكامل لهذه المعايير في القطاع العام لديه القدرة على التغيير الجذري في الممارسات المحاسبية والتقارير المالية ومن ثم القضاء على قضايا الفساد في القطاع العام. (Amar sayed ahmed, 2019, p. 327)

تستمد هذه المعايير أهميتها من كونها توفر معايير عالية الجودة تستخدمها مؤسسات القطاع العام على المستوى العالمي والرفع من جودة وشفافية هذه التقارير من خلال توفير معلومات أفضل حول التسيير المالي والمساهمة في صنع القرار في القطاع العام، إضافة إلى دعمها للمقارنة بين المعايير الدولية والوطنية في القطاع العام. (Abed el-hai ghader, 2020, p. 5)

2- مزايا تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تحقق IPSAS عدة مزايا نذكر منها ما يلي:

- تتميز عملية وضع وإصدار المعايير بالتنظيم المحكم كونها تمر على مراحل أين يتم تنظيم استشارة عامة بهدف جمع الآراء ووجهات نظر أصحاب المصلحة، لضمان شرعية ومصداقية المعايير مثل آخر استشارة حول استراتيجية وحوكمة المجلس IPSASB؛ (Tobias polzer, 2021, p. 4)

- الحاجة للتوافق المحاسبي وقابلية المقارنة وخلق لغة محاسبية مشتركة وموحدة لكافة دول العالم التي لها معايير وطنية، كما أنها تعد عامل محفز لتحسين الأداء باعتبارها توفر قوائم مالية ذات جودة؛ (kharabsheh, 2021, p. 4)

- الأخذ بعين الاعتبار المسائل المهمة لمؤسسات القطاع العام: إن تقارب معايير القطاع العام مع معايير القطاع الاقتصادي جعلها عرضة لبعض الانتقادات خاصة من ناحية خصائص القطاع العام التي وجب أخذها بعين الاعتبار عند تكييف النظام المحاسبي معها؛ (Isabel brusca, 2016, p. 765)

- تحسين المصداقية والنزاهة: لا يمكن للمحاسبة والتقارير الحكومية أن تتصف بالمصداقية والنزاهة إذا كانت الحكومة نفسها هي التي تضع القواعد. والأسس، مما يزيد الحاجة إلى نظام مستقل مثل IPSAS يعمل على وضع القواعد والأسس والمبادئ المحاسبية التي تضمن مصداقية عالية؛ (Bouabbana, 2020, p. 1453)

- دور المنظمات الحكومية الدولية من خلال تشجيعهم على تبني IPSAS في إطار توصياتهم مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، بحيث استمدت هذه المعايير شرعيتها من خلال تبنيها من طرف المنظمات الدولية والتي تشير إلى أنها أصبحت مرجع واضح ومفيد لتوفير معلومات موثوقة في القطاع العام؛ (Isabel brusca, 2016, p. 766)

- يضمن تطبيق IPSAS قدر أكبر من المساءلة والشفافية مما يحسن عملية صنع واتخاذ القرار إذ أن القوائم المالية المعدة وفق قواعد IPSAS تمكن من حصر النفقات والإيرادات والممتلكات والديون، وعليه القدرة على تتبع حركة الأموال وتطوير عمليات الغش والفساد بسهولة؛ (Amar sayed ahmed, 2019, p. 328)

- تقارب IPSAS من IFRS والتي تعتبر المرجع المعدل لمعايير IPSAS وذلك بالمرج بين مبادئ القطاع العام والقطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام؛ (Tobias polzer, 2021, p. 7)

-الدور الفعال لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: بحيث ينفذ سياسة ديناميكية لترويج المعايير من خلال البرنامج الذي ينشره بصفة منتظمة لتشجيع الدول على تبني IPSAS وانتهاج سياسة فعالة لنشر تلك المعايير بترجمتها لعدة لغات وتعاونها مع الدول التي باشرت بوضع معايير خاصة بها لتطوير المعايير ووضع معايير وطنية. (Isabel brusca, 2016, p. 766)

3-معوقات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: بالرغم من المزايا العديدة التي يحققها تطبيق IPSAS إلا أنها واجهت عدة معوقات في تطبيقها نذكر منها:

-مرونة IPSAS وعدم ثبات قواعدها بفعل التطورات المستمرة وطويلة المدى مما يجعلها دائمة التغيير، بالإضافة إلى المستجدات التي تظهر عند تطبيقها فبينما تم وضع وإصدار معايير منذ أكثر من 20 سنة هناك معايير تم إصدارها في الآونة الأخيرة وأخرى تم استبدالها أو إلغاؤها؛ (Tobias polzer, 2021, p. 9)

-إبقاء السيطرة ووهم الميزانية: تتميز غالبا الدول بالقومية مما يجعلها ترى نظامها المحاسبي هو الأكثر ملائمة، فترغب في الحفاظ على السيطرة على المعايير لبقاء سيطرتها على الميزانية والتي تؤثر بشكل كبير على الاستدامة المالية، الدين وتقليل العجز وأن الأجهزة المحاسبية تعطي الانطباع بأن التطور أهم مما هو عليه في الحقيقة؛ (Isabel brusca, 2016, pp. 768-769)

-نفقات التكوين والتدريب اللازمة لتطبيق IPSAS: الانتقال إلى IPSAS يتطلب مستوى عالي من الكفاءة والتعليم والخبرة المهنية بالإضافة إلى التكوين والتدريب لتمكين الأشخاص المتخصصين لمعالجة العمليات المعقدة، كذلك يتطلب الاستثمار في نظام الإعلام الآلي؛ (Amar sayed ahmed, 2019, p. 329)

-حوكمة مجلس IPSAS: من الأسباب التي جعلت بعض الدول ترفض تبني IPSAS هي حوكمة ورقابة المجلس. (Isabel brusca, 2016, p. 769)

في هذا السياق تتم تشكيل مجموعة مراجعة حوكمة التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام برئاسة كل من صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والبنك الدولي، الذين قاموا بمراجعة مستقلة للرد على هذه الانتقادات وأطلقوا مشاورات وتوصيات حول الحوكمة المستقبلية للمجلس لحل المسائل والقضايا المتعلقة بها أسفرت إلى ما يلي: (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (iasca)، 2015)

● تأسيس لجنة حوكمة تحت اسم لجنة المصالح العامة لضمان الحفاظ على المصلحة العامة من خلال أنشطة وضع المعايير التي يقوم بها المجلس بهدف تقديم المشورة للاتحاد الدولي للمحاسبين. ومجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بخصوص اختصاصات المجلس، ترتيبات ترشيح وتعيين أعضاء المجلس، إجراءات وعمليات صياغة استراتيجية المجلس وخطة عمله إضافة إلى وضع معايير المحاسبة الدولية. في القطاع العام لضمان الاطلاع على وجهات نظر جميع الأطراف المعنية ذات العلاقة وإيلائها الاهتمام الواجب.

● لا ينبغي أن يكون دور هذه اللجنة مباشر في اعداد وتبني واعتماد هذه المعايير؛

● على الاتحاد الدولي للمحاسبين إنشاء مجموعة استشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

● إجراء مشاورات عامة حول ترتيبات الحوكمة المعدلة لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وبالرجوع إلى الجزائر نرى بأنها وبالإضافة إلى ما سبق ذكره فهي تواجه معوقات أكثر أهميتها والنظم والقوانين السائدة المتعلقة بالمحاسبة العمومية والتي تشير إلى عدم جاهزية البنية التحتية للدولة لتبني IPSAS مما يفرض القيام ببعض التعديلات القانونية لتطبيق IPSAS. (Abed el-hai ghader, 2020, p. 14)

كما أن هذه المعايير تم وضعها باللغة الإنجليزية مما يجعلها تواجه مشكلة الترجمة التي تتطلب جهد كبير وتكاليف ضخمة، بالإضافة إلى نقص التكنولوجيا وضعف الجهاز المعلوماتي.

4-مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: هي منظمة دولية تهدف لتطوير معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام، يعمل المجلس على ترسيخ وتشجيع الالتزام بما جاءت به هذه المعايير والتعريف بمزايا تطبيقها عن طريق اعتماد أساس الاستحقاق، كما يرغب المجلس في تعزيز الإدارة المالية العامة والمعرفة العالمية. قبل إصدار المعايير بصفة رسمية يعد المجلس إما ورقة استشارية أو مسودة عرض والتي تكون متاحة للجمهور في شكل رسائل لتعليق عليها، يقوم المجلس بتحليل القضايا المعروضة في تلك الرسائل والنظر في التغيرات المحتملة الواردة في الورقة أو المسودة، تعرف هذه العملية بالإجراءات القانونية أو الأبحاث اللازمة، حيث أن تطوير معايير القطاع العام يتطلب مدخلات (بيانات) يتم الحصول عليها من أصحاب المصلحة أو ما يعرف بمشاركة أصحاب المصلحة. (wolf, 2021, p. 2)

يقر المجلس بحق الحكومات والهيئات الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبية، يشجع كذلك على تبني المعايير وتوحيد المتطلبات الوطنية مع المعايير الدولية للقطاع العام. (accounting, 2015, p. 1)

المحور الثاني: نظام المحاسبة العمومية الجزائري

تعد المحاسبة العمومية أهم مصادر توفير المعلومات والبيانات اللازمة لعملية التخطيط المالي، بحيث تهتم بتسيير وتنظيم مالية الهيئات الحكومية والخدمية التي لا تهدف للربح.

1-تعريف المحاسبة العمومية وتطورها التاريخي: هي المحاسبة التي تهتم بقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية الخاصة بوحدة القطاع الحكومي، وتعرف على أنها: "وسيلة تساعد المسؤولين الحكوميين في القيام بعملية الرقابة على إيرادات ونفقات هيئات القطاع الحكومي، كما أنها تحتفظ بالوثائق والمستندات المتعلقة بالعمليات المالية والموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات بطريقة تساعد في عمليات الرقابة وتنفيذ البرامج والسياسات الحكومية بفعالية وكفاءة. (عبدوس، 2021، صفحة 20)

مر تطور نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل نذكرها فيما يلي: (عامر، 2021، صفحة 116)

-المرحلة الأولى: الاستعمار، هنا كانت تخضع للنظام المحاسبي الفرنسي إلى غاية الاستقلال سنة 1962؛

-المرحلة الثانية: ما بعد الاستقلال، والتي امتدت من سنة 1962 إلى غاية 1975، هنا تم إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في المحاسبة العمومية؛

-المرحلة الثالثة: إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية، امتدت هذه المرحلة من 1975 إلى غاية 1990؛

-المرحلة الرابعة: إصدار قانون المحاسبة العمومية الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجالها ونطاق تطبيقها وذلك بإصدار القانون 90-21 وذلك من سنة 1990 إلى غاية 1995؛

-المرحلة الخامسة: إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006 حيث شرعت السلطات في التحضير لمشروع إطار محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الدمة.

حيث يعاني هذا النظام من عدة نقائص نذكرها فيما يلي: (أحمد ي.، 2022، صفحة 81)

—عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة: تقوم عملية التسجيل المحاسبي في إطار نظام المحاسبة العمومية بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات فور تحققها وذلك بما يقتضيه الأساس النقدي، مما يسفر عن إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة ديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر ذمة الدولة.

—طريقة تقييم حساب الدولة: إن التقييم وفقا لنظام خطي تسلسلي يفقد الحسابات توازنها، حيث أنها تحوي أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، مما يجعلها متشعبة ويصعب على المحاسب معرفة الحساب المطابق لنوع العملية المالية التي سيسجلها، ولاسيما مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.

—صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية: تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام الي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الأجل المناسبة، مما يسبب تأخير المعلومات وعملية اتخاذ القرارات.

—تعقيد الوثائق المحاسبية: تتميز كل الوثائق المحاسبية الواجب توافرها في إطار المدونة بتعقيدها وصعوبة استغلالها.

2—أسس القياس التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية: تهدف النظم المحاسبية بالدرجة الأولى إلى قياس نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية وعرضها بدقة ووضوح، وهذا يحتاج لأسس محاسبية تحدد توقيت الاعتراف بالبنود والعمليات المالية، والتي تتمثل في:

➤ الأساس النقدي: وهو إثبات للإيرادات المحصلة فعلا والنفقات المدفوعة فعلا، بمعنى أن وقوع التحصيل أو الدفع الفعلي هو أساس القياس والتسجيل للنفقات والإيرادات التي تخص فترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة. في السجلات المحاسبية. (قويدر، 2016، صفحة 278)

➤ أساس الاستحقاق: يتم بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي تسجيل العمليات المالية التي حدثت خلال السنة المالية بغض النظر عن تواريخ الدفع أو القبض الفعلي الخاص بها، بما يحقق فرض المحاسبة السنوية ويرسخ مبدأ استقلالية الدورات، فالأساس النقدي يقوم على تحميل الدورة المالية كافة الإيرادات والنفقات الواقعة حتى ولو لم ينتج عنها واقعة نقدية. (عبدوس، 2021، صفحة 24)

➤ الأساس المشترك: يعتبر هذا الأساس مزيج أو خليط بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي. يعرف كذلك بالأساس المختلط أو أساس الالتزام. يجمع بين المزايا التي يتمتع بها كل أساس، إذا كانت هذه التعديلات تقترب أكثر من مزايا الأساس النقدي هنا ينتج أساس نقدي معدل، ويكون الجزء الأكبر من نظام المحاسبة العمومية يقوم على الأساس النقدي مع بعض الاستثناءات التي تخص أساس الاستحقاق المحاسبي، أما إذا كانت التعديلات أقرب إلى مزايا أساس الاستحقاق، فينتج أساس الاستحقاق المعدل. (زهير، 2014، صفحة 39)

3—القواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر: (عبود، 2019، الصفحات 181-182)

يعتبر القانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1995 والخاص بالمحاسبة العمومية وما يصاحبه من مراسيم تنفيذية المعتمدة في تطبيقه، المصدر والمرجع الرئيسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

هناك عدة مراسيم نذكر منها:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991. والخاص بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد شروط وقواعد الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، بالإضافة الى إجراءات تدقيق باقي الحسابات وطرق اكتتاب تأمين تشمل مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والخاص بإجراءات محتوى وكيفية محاسبة الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والخاص بإجراءات وشروط تسخير كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

عملت الوزارة على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو قانون 65-259 المحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين، إضافة إلى ذلك هناك عدة أحكام تشريعية متعلقة بالحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون 84-17 المؤرخ في 17/07/1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية.

يعتبر التشريع والتنظيم المصدرين الأساسيين لقواعد المحاسبة العمومية، وهناك مصادر أخرى لهذه القواعد وهي:

- الدستور (منها الأحكام المنصوص عليها في دستور 1996 والمتعلق برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة).

الاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق.

إن حل الجهود المبذولة من طرف الجزائر لم تكن كافية لمواكبة التطورات العالمية في مجال المحاسبة العمومية، مما ألزمها الاستمرار في عمليات الإصلاح، فباشرت في صياغة مشروع جديد يهدف لتحديث النظم المعتمدة في مجال المحاسبة العمومية للدولة، أشرفت عليه المديرية العامة للمحاسبة العمومية بالنيابة عن وزارة المالية. حيث تمت صياغته بالاستعانة بخبراء وطنيين ودوليين في المجال للوصول إلى إعداد مخطط محاسبي جديد يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية. (أحمد ب.، 2021، صفحة 301)

4- إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر:

نظرا للتطورات العالمية التي يشهدها العالم ولا يزال يشهدها والعولمة والانفتاح على الأسواق العالمية أصبح إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية أمرا لا غنى عنه.

- مشروع المخطط المحاسبي للدولة (إصلاح 1995): كان مشروع إصلاح وتطوير النظم الجزائرية الخاصة بالمحاسبة العمومية محور مهم في برنامج عمل وزارة المالية واستندت هذه المهمة للمديرية العامة للمحاسبة، وذلك بإعداد نظام مركّز على أساس الاستحقاق، يطبق وفق عدة مراحل أولها تصميم المشروع، تقوم هذه المرحلة على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ التي تقوم عليها محاسبة الذمة المالية، من خلال إحصاء النصوص التنظيمية والتقنية والمراسيم والتشريعات المتعلقة بالمحاسبة العمومية ووضع تقارير لتشخيصها في مختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية. بعدها يتم عقد ورشات عمل مع الخبراء والمتخصصين في المجال أين يتم إجراء مشاورات واسعة على عدة جوانب. ثم مرحلة الصياغة التقنية للقواعد والنصوص القانونية، وذلك بوضع برنامج عمل لتحضير مدونة المخطط المحاسبي للدولة وإعداد جداول الانتقال من مدونة حسابات

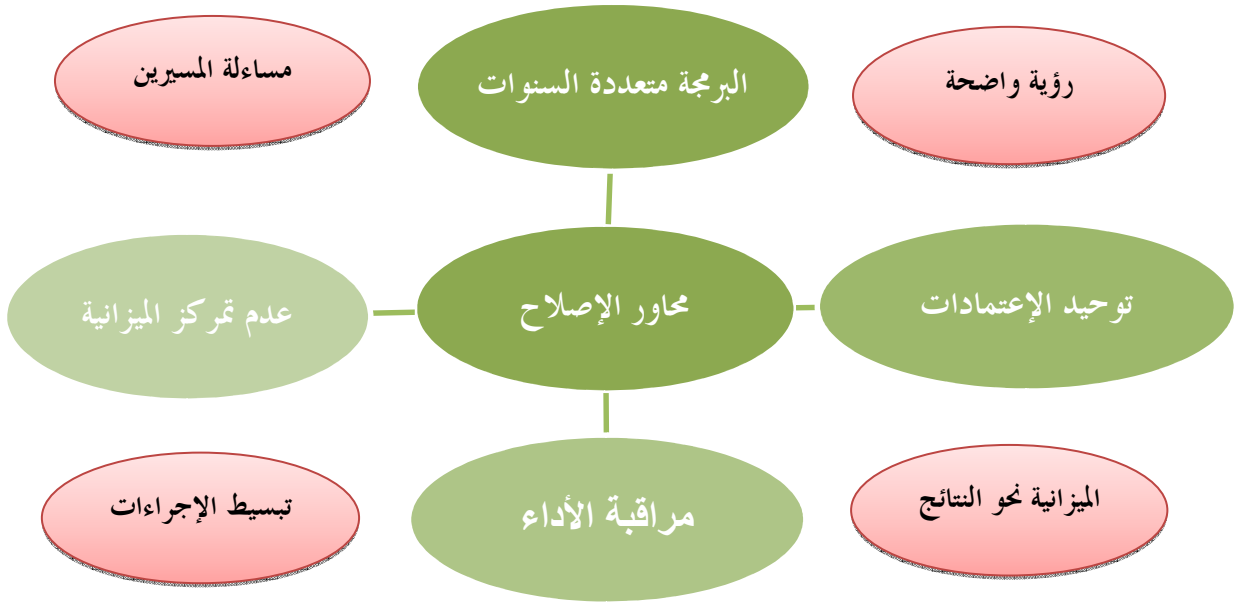
الخزينة إلى مدونة المخطط المحاسبي، وفي الأخير تعليمية الانتقال إلى تطبيق المخطط وكيفية تسيير المرحلة الانتقالية. وبعدها مرحلة الاختبار التجريبي لمشروع المخطط المحاسبي للدولة، حيث دخل حيز الاختبار عبر مرحلتين، الأولى على مستوى 6 ولايات فقط لمدة سنة، والثانية تعميمه على المستوى الوطني، بهدف التأكد من مدى صلاحية المشروع للاعتماد النهائي، وتضمن النظام إدراج حسابات الحقوق المثبتة وذلك للوصول إلى تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وإعطاء صورة أكثر مصداقية عن الذمة المالية للدولة ونظرة موثوقة عن إمكانياتها على الوفاء بالتزاماتها الخارجية وأدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد المخطط. يعاب عليه الإغفال على إصلاح الجوانب الأخرى المرتبطة بالنظام المحاسبي ارتباطا وثيقا والذي أدى إلى فشله. (جاي، 2019، الصفحات 176-178)

• **مشروع عصرنه النظام الميزانياتي للدولة 2006:** نظرا للنقائص التي كان يعاني منها مشروع المخطط المحاسبي للدولة، أطلقت الجزائر مشروع إصلاح جديد يهدف لمعالجة عيوب النظام السابق من خلال مشروع عصرنه النظام الميزانياتي لسنة 2006، والذي اتجهت الجزائر من خلاله إلى مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المالية العامة عن طريق تطوير وتحديث أساليب إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة والانتقال من ميزانية البرامج إلى ميزانية الأهداف والنتائج المنشودة، حيث يتم ذلك في إطار شبكة معلوماتية تضمن تركيز وتجميع المعلومات المرتبطة بالميزانية بما يحقق كفاءة وفعالية إدارة وتسيير المال العام ويوفر قوائم وتقارير مالية بجودة أكثر يركز هذا المشروع على محورين أساسيين الأول يتعلق بإصلاح الميزانية من خلال إصلاح القواعد والممارسات الخاصة بإعداد وعرض وتنفيذ الميزانية وإجراءات الرقابة عليها، أما الثاني فهو يخص إصلاح نظم المعلومات والإعلام والذي يتضمن إعداد ووضع نظم معلومات يتماشى مع الإصلاحات المتخذة في المحور الأول بهدف إدخال التقنيات الحديثة واستخدام تكنولوجيا المعلومات عند إعداد الميزانية. (عبدوس، 2021، الصفحات 149-154)

• **تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** نظرا لفشل مشاريع الإصلاحات السابقة قامت الحكومة الجزائرية باللجوء نحو نظام جديد يعمل على زيادة مرونة الممارسات المحاسبية ويضمن جودة التقارير المالية، والانتقال إلى أساس الحقوق المثبتة المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية. للقطاع العام التي توفر صورة صادقة وحقيقية عن الذمة والوضعية المالية ونتيجة المؤسسة. (قمو، 2021، صفحة 32)

في هذا السياق قامت الدولة بعدة مجهودات لوضع قانون مالية جديد بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أسفرت لإصدار القانون العضوي 18-15 والذي يعتبر بمثابة دستور مالية الدولة، تم وضع واعتماد هذا التشريع النوعي في سبيل التعمق في مسار بناء ومتابعة الميزانية العامة، ومنح صلاحيات أكثر للبرلمان في مجال متابعة ومراقبة تسيير الميزانية، وعليه يتم تأطير قوانين المالية مستقبلا بقانون عضوي يستمد مرجعيته من الدستور مثل ما هو الحال في البلدان المتقدمة بهدف الوصول إلى حوكمة أفضل للميزانية، إذ أنه الإطار الجديد لتسيير مالية الدولة الذي يهدف لإصلاح الإطار الموازنا والمحاسبي وإجراء تحول عميق في طرق تسيير المال العام من خلال التركيز على الميزانية الموجهة لتحقيق النتائج بداية من الأهداف الموضوعية وليس بناءا على طبيعة النفقات المتبعة في السابق، يشمل هذا الإصلاح قانون ضبط الميزانية وذلك لسد الثغرات في القوانين السابقة. (ديدان، 2022، الصفحات 935-936)

محاور الإصلاح الميزانياتي وفق القانون العضوي 15-18



المصدر: (التركي، 2023، صفحة 673)

نلاحظ من الشكل أعلاه أن الإصلاح الميزانياتي وفق القانون العضوي 15-18 يعتمد على أربع جوانب وهي:

- **إعتماد ميزانية البرامج والتركيز على النتائج:** وذلك بما جاءت به المادة 23، توضع الاعتمادات المخصصة لكل وزارة حسب البرامج المسطرة والتي تمثل وحدات مسؤولية، تشمل هذه البرامج مجموعة من النشاطات المقابلة للأهداف وتوجيهات الحكومة والوزارة المعنية، بما يسمح بربط النشاطات بالنتائج المتوقعة.
- **اعتماد إطار ميزانياتي متعدد السنوات:** وذلك بنص المادة 89، التعبير عن المخططات المستقبلية وتوجيهات الدولة الكبرى، كما يقوم بتقدير النفقات والإيرادات لسنتين مواليتين إضافة إلى السنة الحالية (3 سنوات) مع الأخذ بعين الاعتبار السنتين السابقتين، إلا أن إعداد الميزانية يكون سنوي.
- **إعادة تصنيف نفقات الميزانية:** وذلك بنص المادة 28 والتي تصنف النفقات إلى: أعباء النشاط، وأعباء حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات، وأعباء الوظائف الكبرى للدولة وأعباء الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها.
- **وحدة الميزانية:** وذلك بنص المادة 33 دمج كل من ميزانية التجهيز والتسيير معا، وإدراج جميع نفقات وإيرادات الدولة في وثيقة واحدة بهدف تسهيل عملية الرقابة وإدخال مصطلح نفقات التحويل ما بين البرامج المختلفة، ويتم ذلك بموجب مرسوم رئاسي أو قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية المعنية.

المحور الثالث: دراسة مقارنة بين القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سيتم في هذا الجزء من الدراسة مقارنة ما جاء به مضمون القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومعرفة ما إذا كان المشرع الجزائري اعتمد فعلا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند وضعه القانون العضوي 15-18. تندرج

الإجابة على الإشكالية المطروحة أنفاً في سياق مقارنة الأهداف، والنطاق، والمصطلحات، وترخيص الميزانية المتضمنة في القانون العضوي 15-18 مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تتيح معرفة توجه أو تصور وزارة المالية.

جدول رقم (01): من حيث الهدف

القانون العضوي 15-18	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
يهدف القانون العضوي 15-18 حسب المواد 01-02-03 إلى تحديد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة، تنفيذ قوانين المالية ومراقبة تنفيذها، كما يحدد كفاءات تأطير وبرمجة الميزانية، طرق وطبيعة المبالغ وتخصيص الموارد لتغطية أعباء الدولة، كما أنه يرخّص ويقرّر مجموع الموارد والأعباء اللازمة لتنفيذ البرامج وذلك بناءً على الأهداف الموضوعية.	تهدف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تبيان طريقة عرض البيانات المالية. للأغراض العامة لضمان إمكانية المقارنة بين مختلف المنشآت أو مقارنة نتائج المنشأة خلال عدة فترات من خلال مختلف الاعتبارات والإرشادات حول هيكل البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة. بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود توافق بين أهداف كل من القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمتمثلة في بيان كيفية إعداد الميزانية العمومية، التخصيص الأمثل للموارد، إلا أن المعايير أشمل من القانون العضوي لأنها تضمنت المجموعة الكاملة للبيانات المالية ذات الغرض العام في حين القانون العضوي تضمن فقط الميزانية العمومية، كما أن المعايير أكدت على خاصية قابلية مقارنة النتائج عبر عدة فترات بهدف تقييم الأداء، القانون العضوي لم يتطرق إليها.

جدول رقم (02): من حيث النطاق

القانون العضوي 15-18	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
يشمل القانون العضوي مالية الدولة، ومضمونها، وكفاءات تقييمها والمصادقة عليها، القائمة على مبدأ محاسبة الصندوق (الأساس النقدي) وذلك وفق المادة 65.	تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على كافة البيانات المالية. لأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، إلا أنه تم تطوير معيار محاسبي على الأساس النقدي موجه للحكومات التي تعتمد الأساس النقدي كمرحلة انتقالية لاعتماد أساس الاستحقاق.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

نرى من الجدول أعلاه أن نطاق المعايير أوسع وأشمل من القانون العضوي، إذ أن القانون العضوي تضمن فقط قوانين مالية الدولة في حين المعايير تضمنت مختلف المعالجات المحاسبية لمؤسسات القطاع العام الغير هادف للربح بأكملها كما أن المعايير تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي في حين القانون العضوي يطبق مبدأ محاسبة الصندوق (الأساس النقدي).

جدول رقم (03): من حيث المصطلحات

القانون العضوي 15-18	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
الموارد: عرفت المادة 05 على أنها مختلف الإيرادات المتحصل عليها من الضرائب والرسوم، مداخيل الدولة. الخ، يصنفها التنظيم ويرخص بتحصيلها، تقيم وتعديل ويتم تصحيحها عند الحاجة سنوياً.	الإيرادات: حسب المعيار الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" هي إجمالي التدفقات النقدية الواردة من المنافع الاقتصادية، أو إمكانية الخدمة خلال فترة تقديم التقارير.
الميزانية العمومية: هي مقدار وتبيان للإيرادات والنفقات يحددها ويرخصها قانون المالية سنوياً، توزع وفق أحكام منصوص عليها في قانون المالية، مجموع الإيرادات يضمن تنفيذ مجموع النفقات.	المركز المالي: عرفها المعيار الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" بأنها وثيقة توفر معلومات حول موارد وتعهدات المنشأة في تاريخ التقرير، وتدفق الموارد بين تواريخ التقارير، كما تقيم قدرة المنشأة على الاستمرار.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

من الملاحظ في الجدول أعلاه أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين القانون العضوي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التعريفات، إلا في بعض المصطلحات وطريقة صياغتها، وبما أن المعايير أوسع وأشمل من القانون العضوي فهي تضمنت مصطلحات وتعريفات أكثر كالأصول والمصاريف لم يتضمنها القانون العضوي، كما نلاحظ أن المعايير تطلق على المؤسسة مصطلح المنشأة.

جدول رقم (04): من حيث رخص الميزانية

القانون العضوي 15-18	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
توضع الاعتمادات تحت تصرف الوزراء المسؤولين عن المؤسسات العمومية والهيئات المكلفة بالنيابة لتنفيذ البرامج بكل القطاعات، تخصص اعتمادات لنفقات غير متوقعة، إلا أنه لا يتم إلغاء اعتماد إلا بموجب مرسوم وفق تقرير مشترك بين الوزير مسؤول المؤسسة العمومية والوزير المكلف بالمالية، ويعاد استخدامه وفق شروط محددة. كما أنه في حالة وجود نفقات غير منصوص عليها في قانون المالية يتم فتح اعتمادات استعجالية والتي تكون نتيجة إثبات اعتمادات إضافية أو اعتمادات ملغاة توزع بموجب مرسوم، كما يجب إبلاغ الجهات المختصة بذلك في البرلمان مع موافقته على ذلك في قانون المالية التصحيحي القادم وذلك بما نصت عليه المواد من 23 إلى 27. كما جاء كذلك في مضمون المواد	تخضع مؤسسات القطاع العام حسب المعيار 24 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" لحدود خاصة بالموازنة في شكل مخصصات أو موازنات مصرح بها تصبح سارية المفعول عن طريق التشريع الذي يمنح التفويض بذلك، كما يشجع بتضمين البيانات المالية مقارنة بين المبالغ المقدرة في الموازنة للفترة التقرير والمعدة وفق نفس الأساس المحاسبي مع تقديم بيان من قبل المسؤول عن إعداد البيانات المالية يفيد بعدم تجاوز المبالغ المقدرة وفي حالة التجاوز أو تكبد نفقات غير مخصصة أو دون شكل آخر من التفويض الإفصاح عن ذلك التجاوز وسببه وسبب إعادة التخصيص أو أي ظرف أدى إلى الاختلاف، بحيث تنص هذه الموازنة على صلاحية الإنفاق للبند المحددة والتي تشير عموماً إلى الحد القانوني

الذي يجب العمل ضمنه، كما قد يمكن أن يحتوي على المبالغ المخصصة المتبقية المرحلة تلقائيا من السنوات السابقة، على سبيل المثال الموازنات الحكومية قد تتضمن في بعض الاختصاصات نصا قانونيا يقتضي النقل التلقائي للتخصيصات لتغطية تعهدات فترات ماضية، والتي تتضمن أوامر الشراء معلقة وعقود لم تستلم فيها البضائع أو الخدمات، قد تكون التخصيصات الإضافية إلزامية غير واردة في الموازنة، كما قد تكون نقص في الإيرادات المقدرة، هنا يجب إجراء تحويلات داخلية في بنود الموازنة لتتلاءم هذه التغيرات مع أولويات التمويل، وعليه يكون من الممكن الاقتطاع من مخصصات مؤسسة أخرى أو نشاط معين للحفاظ على الانضباط المالي، تعرض الموازنات للجمهور بما يتيح لهم خاصية المساءلة فيما تم الحصول على الموارد وإنفاقها بما جاء به مضمون الموازنة المصادق عليها.	من 33 إلى 36 ضرورة تعديل التوزيع الأولي لاعتمادات كل برنامج إلا إذا كان التحويل أو النقل على مستوى نفس الوزارة يتم بموجب مرسوم رئاسي بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية ووزراء القطاعات ومسؤولي المؤسسة العمومية المعنية مع إبلاغ البرلمان بذلك، بحيث لا يتجاوز مبلغ الاعتمادات المنقولة 20% من إجمالي الاعتمادات المفتوحة لكل برنامج ويكون ذلك وفق شروط تبرر كل الاعتمادات ولا يستمر سريانها للسنة الموالية إلا في حالات استثنائية ومبررة وبشروط.
---	--

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتضح من الجدول أعلاه أنه هناك توافق بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع القانون العضوي 15-18 من حيث وجوب الالتزام بالمخصصات المحولة لكل قطاع ولكل مؤسسة، إلا أنه أحيانا تظهر ظروف وأحداث استثنائية تقتضي مخصصات إضافية يجب الإفصاح عنها وعن مبالغها وأسباب ظهورها وتعديل الموازنة وفق لتلك التغيرات في الأحداث و المخصصات، كما أنهما يتفقان في حواز نقل أو تحويل بعض الاعتمادات من مؤسسة إلى أخرى أو من وزارة إلى أخرى وفقا لشروط منصوص عليها، إلا أن المعايير تشترط إتمام التعديل على مستوى الموازنات الحكومية، في حين القانون العضوي يقتضي التعديل في قانون المالية التصحيحي القادح ويكون وفق نص قانوني أو مراسيم بين الجهات المختصة، كما أن المعايير تشجع على عرض الموازنات للجمهور بما يمنحهم الحق في المساءلة وزيادة ثقتهم في أعمال الدولة أو المنشأة، إلا أن القانون العضوي لا يمنح هذا الإجراء.

ان تطبيق الإفصاح الكامل بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر من خلال عرض الميزانيات على الجمهور سيضيف عليها الشفافية ويزيد من مصداقيتها وجودتها بما يعزز عملية صنع القرار، ويسهل عملية الرقابة والمساءلة.

كما تحتاج هذه الخاصية دعم من المستويات العليا للحكومة، على أن تعد وتعرض الحكومة كشوفات مالية وفق لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي من شأنها أن تساهم في الرفع من جودة الإفصاح المحاسبي.

جدول رقم (05): من حيث حسابات الدولة

القانون العضوي 15-18	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
نصت المواد من 65 إلى 68 أن محاسبة الميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية، وهي قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، تطبق الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها تقوم على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، كما تنفذ محاسبة تحليل التكاليف لتحليل تكاليف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج وتكون حساباتها منتظمة وصادقة وتعكس الممتلكات والوضعية المالية للدولة بصورة حقيقية، تحصل الإيرادات من قبل محاسب عمومي وتأخذ في الحسبان بعنوان ميزانية سنة التحصيل، نفس الشيء بالنسبة لنفقات خصم جميع النفقات من الاعتمادات للسنة المعنية، كما يمكن احتساب إيرادات ونفقات الدولة لفترة إضافية لسنة مدينة، عند انتهاء هذه الفترة تسجل إيرادات ونفقات الدولة لفترة إضافية للسنة المدينة، بعدها تسجل الإيرادات والنفقات المقيدة في حساب الحسم المؤقت ضمن حسابات نهائية عند انتهاء الفترة الإضافية، الإيرادات الغير مستمدة بصفة استثنائية ترد للحساب النهائي حيث تقيد نفقات وإيرادات الميزانية وتقيد موارد وأعباء الخزينة في حسابات الخزينة. يمسك المحاسب العمومي حسابات الدولة ويحترم القواعد والإجراءات المنصوص عليها والتشريع المتعلق بالمحاسب العمومي.	حسب المعيار رقم 1 "عرض البيانات المالية" يوفر المركز المالي معلومات حول موارد وتعهدات المؤسسة في تاريخ التقرير وتدقق الموارد بين تواريخ التقارير، تعمل على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار وذلك بتوفير السلع والخدمات عند مستوى معين، ومستوى الموارد الضرورية لاستمرار تلبية التزاماتها بتقديم الخدمة، تشجع المعايير على أن تتضمن البيانات المالية مقارنة بين المبالغ المقدرة في الموازنة لفترة التقرير وتكون معدة وفق نفس الأساس المحاسبي، مع عرض المعلومات الإضافية للمساعدة على تقييم أداء المؤسسة وإدارتها الإيجابية للأصول، اتخاذ وتقييم القرارات حول توزيع الموارد، يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية تفاصيل حول مخرجات ونتائج المؤسسة على شكل مؤشرات، بيانات أداء الخدمة، عمليات مراجعة للبرامج، تقارير أخرى من الإدارة حول إنجازات المؤسسة خلال فترة إعداد التقارير ويشجع على الإفصاح عن مدى الامتثال للقوانين التشريعية والتنظيمية وغيرها من الأنظمة المفروضة من الخارج، بما يؤثر ذلك على القرارات المتعلقة بالموارد التي ستخصص لهذه المؤسسة مستقبلا. يقوم بإعدادها المسؤول المالي (المراقب المالي أو المحاسب العام).

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه هناك توافق بين القانون العضوي 15-18 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في وجوب إعداد الميزانية وفق الأسس والقواعد المتعارف عليها، على أن تقوم هذه الأخيرة على إظهار ومعاينة الحقوق والواجبات وطريقة إدارة الأصول والممتلكات، كما يتفقان في الحرص على خضوع البيانات المالية والتزامها بالقوانين والتشريعات التنظيمية وذلك بالرجوع إلى نص المادة الأولى من القانون العضوي والتي نصت على أن القانون العضوي يقوم بتنفيذ قوانين المالية ويراقب تنفيذها، نلاحظ أيضا إهمال القانون العضوي الخاصية قابلية المقارنة.

إن خضوع عملية إعداد الميزانية للقوانين والتشريعات يزيد من جودة المعلومات المالية التي تتضمنها ويجعلها أكثر مصداقية ونزاهة، بما يساعدها على اتخاذ القرارات السليمة.

و الهدف الأساسي من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو خلق لغة محاسبية موحدة (توحيد الممارسات المحاسبية). بما يجعل الكشوفات المالية لأي دولة قابلة للمقارنة، وبإهمال القانون العضوي لهذه الخاصية فهو يتعد عن التوافق الدولي ويفقد النظام إمكانية تقييم الأداء الحكومي، مع هذا لا يمنع أن القانون العضوي يعد قفزة نوعية في طريق التوحيد المحاسبي الدولي و الذي يتطلب تشريعات وقوانين وتعليمات مستقبلية لسد هذه الفجوات.

جدول رقم (06): من حيث الإيرادات

القانون العضوي 15-18	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
نصت المواد من 38 إلى 44 من القانون العضوي أن مجموع الإيرادات تستخدم لتغطية مجموع النفقات دون التخصيص إلا في بعض الحالات، تسجل المساهمات والتي تعد أموال ذات طابع غير جبائي يدفعها أشخاص معنويين أو طبيعيين للمساهمة في إنجاز نفقات ذات منفعة عامة تحت رقابة الدولة، كإيراد توقع وتقيم بموجب قانون المالية، في حالة استرجاع الاعتمادات يكون ذلك وفق شروط التنظيم وفي حدود نفس المبلغ لفائدة ميزانية الوزارة أو المؤسسة، تبين الحسابات الخاصة للخرينة العمليات التي تدخل في مجالات خاصة مبررة بالمرونة في التسيير تفتح وتغلق هذه الحسابات بموجب قانون المالية، بحيث يتم التخصيص قانونا في حساب خاص للخرينة بالنسبة لعمليات القروض والتسبيقات ولا يخص إيراد لحساب خاص للخرينة إلا بموجب حكم من قانون المالية، تقرر وترخص وتنفذ هذه العمليات بنفس شروط العمليات العامة للدولة، تنقل هذه الحسابات بنفس العنوان إلى السنة الموالية.	جاء في المعيار الدولي رقم 22 "الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام" أن الحكومات تجمع الأموال من الضرائب والتحويلات بأنواعها، إلا أنها قد تنفذ أنشطة أخرى لتحقيق الإيرادات، تقدم البيانات المالية للحكومة نظرة عامة على الأصول المسيطر عليها والالتزامات التي تتحملها الحكومة وتكلفة الخدمات التي تقدمها، بحيث تعد الضرائب المصدر الرئيسي لمعظم الحكومات.
كما نصت المواد من 46 إلى 54 على أن الحسابات الخاصة للخرينة تزود باعتمادات مالية حصرية وتخصص الموارد ذات علاقة بطبيعة النفقات وفق حكم قانوني كل حساب تخصيص خاص مرتبط بوزارة، تكون موضوع برنامج عمل يعده الأمر بالصرف ويضع أهدافه كل حساب وأجال تحقيقه بحيث يسجل الفرق بين الإيرادات والنفقات في حساب تخصيص خاص ينقل بنفس الحساب للسنة الموالية في حالة ما كانت الإيرادات أكبر من التقييمات يمكن رفع الاعتمادات في حدود الفائض بموجب قرار وزاري، يخلق	جاء أيضا في المعيار رقم 23 "الإيراد من العمليات التبادلية" تحول الأصول مع توقع أو إدراك حقيقة أنها ستستخدم بطريقة معينة، حيث تفرض القوانين والأنظمة والترتيبات الملزمة مع الأطراف الخارجيين بشرط استخدام الأصل المنقول من قبل مؤسسة إلى أخرى، إذا خالفت الشرط تقوم بإرجاع الأصل.
	يعترف بالإيراد باستخدام الفائدة على أساس زمني تناسبي يأخذ في الاعتبار العائد الفعلي على الأصل، الاعتراف بالإتاوات كما تم الحصول عليها بموجب محتوى الاتفاقية ذات العلاقة.
	كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام-إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي والذي تضمن موضوع المساعدات المالية أنه وجب الإفصاح عند تلقي المساعدات عن مبلغها، وطبيعتها (بضاعة، منح، قروض..)، والفئة المقدمة للمساعدات، والغرض منها، مع تحديد ما إذا كانت لدى المنشأة تعهدات بسداد تلك

المساعدات في المستقبل. كما نص نفس المعيار على أن المنشآت الحكومية تقوم بتحصيل النقد نيابة عن حكومتها، يتم إيداعه في حسابها البنكي قبل تحويله إلى الإيرادات الموحدة أو حساب حكومي عام آخر، وعلى المنشأة الحكومية أن تحوله إلى أطراف أخرى بالنيابة عن حكومتها ويودع مبدئياً في حسابها البنكي قبل تحويله إلى المستلم المفوض. أحياناً تدير الحكومة نفقات دوائرها المنفردة من خلال خزانة مركزية يشار إليها بأساس "الحساب المنفرد" حيث لا تنشئ هذه الدوائر حساب بنكي منفرد خاص بها، بل تعمل الخزانة المركزية باعتبارها بنك نيابة عن الدوائر المنفردة، ويتم الإبلاغ عن حركة النقدية ورصيد نقدية المنشأة التي تندفق إلى حساب الخزانة المنفرد أو التي يتم الاحتفاظ بها فيه. كما تؤدي المنشأة أحياناً وظيفة الخزانة المركزية التي منها تسدد الدفعات نيابة عن الدوائر التشغيلية المختلفة، هنا تعكس الحوالات إلى تلك الحسابات البنكية والدفعات المسددة منها المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تديرها المؤسسة المركزية نيابة عن الدوائر التشغيلية المختلفة.	حساب بقرار بموجب قانون المالية، ويسجل الرصيد في الميزانية العامة، تفتح حسابات للتسيقات والتي تكون معفية من الفوائد إلا بوجود حكم قانوني، تسترجع في حدود ستان إذا تجاوزت المدة تتحول إلى قروض بفوائد تحدد نسبتها بناء على نسبة فوائد السندات المصرفية أو سندات الخزينة ذات نفس الاستحقاق إذا لم تكن موجودة ذات الاستحقاق الأقرب، فوائد القروض لا تكون أدنى من نسبة فائدة السندات المصرفية أو سندات الخزينة، كل أجل لا يوفي به يعد مقرر تحصيل فوري، متابعات فعلية يشرع فيها المدين في أجل اقصاه 6 أشهر، مقرر إعادة جدولة أو معايينة خسارة محتملة وذلك بوجود حكم خاص في قانون المالية، تسجل الاسترجاعات كإيرادات.
--	---

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون العضوي 18-15 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه هناك اتفاق بين القانون العضوي 18-15 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من ناحية مصدر الإيرادات وتحقيقها المنفعة العامة، كما يتفقان في وجوب إدارة المساهمات والتحويلات وفق النظم والتشريعات الالتزام بالتشريعات، ولا يكون ذلك إلا بموجب اتفاقية، وإذا تم الإخلال بالشروط يلغى التحويل. من الملاحظ كذلك بأن القانون العضوي يخصص لكل وزارة حساب خاص يعمل وفق البرنامج والأهداف، يتم احتساب الفرق بين الإيرادات والنفقات ويسجل هذا الفرق في الحساب الخاص وفي حساب الميزانية، نرى مثل هذا الإجراء في المعايير حيث تسمح للمنشآت الحكومية بتحصيل الإيرادات نيابة عن الحكومة والذي يتم إيداعه في حسابها البنكي أو في حساب خاص يطلق عليه اسم حساب حكومي عام آخر، تحول إليه كل الدفعات بعدها تحول المبالغ الإجمالية للحكومة.

فيما يخص المساعدات والتي تدخل ضمنها التسيقات نرى بأن المعايير لم تتطرق لمدة تحصيلها والعقوبات الواجبة في حالة عدم الوفاء بها كما هو الحال في القانون العضوي وتركت الحرية لكل دولة التعامل مع الأمر وفق النظم والقوانين السائدة فيها.

من الملاحظ أن الحاجة إلى رؤوس الأموال تخطط الحدود الجغرافية، وعليه فإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيلبي حاجة الممولين الداخليين والخارجيين، من خلال ضمان جودة المعلومات وموثوقيتها، كما تشجع على الاستثمار الأجنبي.

وتتطلب عمليات الصرف والتحصيل والعمليات الإدارية الخاصة بالميزانية العمومية تأهيل ومستوى علمي معين وتدريب واكتساب المهارات كما تحتاج لنظام معلوماتي ضخم، وهو ما يجعل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تحدي أمام الجزائر التي تعاني من قلة الكفاءة العلمية وضعف الجهاز المعلوماتي لديها، كما أنها تعاني من نقص الموارد والإمكانات التي تمكنها من توفير المتطلبات اللازمة لذلك. ومع كل التحديات التي تواجهها الدولة في الانتقال إلا أنه هناك مجهودات مبذولة.

من خلال دراسة المقارنة التي أجريناها فيما سبق يمكننا حصر أهم المزايا التي إكتسبتها الجزائر من خلال إصدار القانون العضوي 18-15 فيما يلي:

- تعزيز الثقة في البيانات و الكشوفات المالية المقدمة؛
- الرفع من درجة الشفافية مما يساهم في جلب المستثمرين و دعم قراراتهم ؛
- جذب المستثمرين الأجانب و تعزيز النمو الاقتصادي؛
- توفير إطار محاسبي دولي معترف به دوليا.

أما التحديات التي تواجهها الجزائر في هذا المجال فيمكن حصرها فيما يلي:

- ضرورة التكيف الدائم مع القوانين واللوائح المحلية؛
- نقص التدريب و التوجيه للمحاسبين العموميين في أطر التبنّي الصحيحة؛
- ارتفاع تكاليف التنفيذ والتحول إلى معايير المحاسبة عن القطاع العام؛
- ضرورة الرقي بأنظمة الرقابة والمسائلة و التقييم لضمان الامتثال والتنفيذ الفعال للقوانين واللوائح.

خاتمة:

يتطلب النهوض بالاقتصاد الوطني ومواكبة التطورات العالمية إصلاحات جذرية من عدة نواحي أهمها تحديث النظم المحاسبية، حيث سعت العديد من الدول إلى تطوير الإدارة المالية العامة لها من خلال إصلاح أنظمة المحاسبة العمومية وإدراج خطة التحول التدريجي والاستراتيجي لأساس الاستحقاق المحاسبي وتبني فكرة معايير المحاسبة الدولية. للقطاع العام، والتي تسند إلى مجموع المبادئ والمفاهيم والأسس والممارسات التي تضمن تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي وتعزيز مبدأ الشفافية على مستوى مؤسسات القطاع العام، حيث تقر هذه المعايير بحرية تبنيها وتطبيقها وفقا لطريقتين، المباشرة أين يتم تطبيقها كما هي والطريقة الغير مباشرة التي تتطلب تعديلات عليها بما يتماشى ويتوافق مع البيئة الاقتصادية لكل دولة وهو ما يعرف بعملية وضع معايير محلية خاصة بكل دولة كما هو الحال في الجزائر التي لجأت للتوجه نحو سياسة تحديث إصلاح الميزانية من خلال القانون العضوي 18-15 الذي يضيف على القوانين السابقة ثقافة الأداء في القطاع العام لدى المسيرين من خلال إدراج أهداف البرامج ومؤشرات الأهداف التي تساعد على قياس كفاءة وفعالية النفقة.

اختبار صحة الفرضية المطروحة:

من خلال دراسة المقارنة التي قمنا بها يمكننا اثبات صحة الفرضية التي نصت على وجود توافق بين الإصلاحات القانونية الحديثة الخاصة بالمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أثبتت نصوص القانون العضوي على وجود كافة متطلبات تحقيق حوكمة الميزانية العامة التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعليه يمكن القول بأنه هناك توافق شبه تام بينهما.

النتائج: من خلال العرض والتحليل لما سبق وعلى ضوء الفرضيات التي قام على أساسها البحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يهدف تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى توحيد النظم المحاسبية على المستوى الدولي مما يعزز خاصية قابلية المقارنة بين مختلف الدول؛
- يعزز تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مبدأ الشفافية والإفصاح ويمنح حق المسائلة بما يضمن حماية المال العام؛
- بالرغم من المزايا التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلا أن تطبيقها في الواقع يواجه عدة عراقيل ويتطلب عدة إصلاحات أهمها إعادة النظر في المنظومة الإدارية والقانونية؛
- يعد تحديث النظام الميزانياتي قفزة نوعية نحو رشادة وكفاءة التسيير العمومي؛
- إن أهم قرار اتخذته الجزائر لمواكبة التطورات العالمية في مجال المحاسبة العمومية هي وضعها للقانون العضوي 18-15؛
- بما أن المرجعية الضمنية للقانون العضوي 18-15 هي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فهناك توافق كبير بين الأحكام التي جاء بها القانون العضوي وتلك التي تضمنتها المعايير، إلا في بعض التعريفات والمصطلحات؛
- يكمن الاختلاف بين القانون العضوي 18-15 ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأساس المحاسبي المعتمد حيث أن المعايير توصي وتشجع على تبني أساس الاستحقاق المحاسبي في حين القانون العضوي يعتمد على الأساس النقدي؛
- يختص القانون العضوي 18-15 فقط بمالية الدولة، أما المعايير تضمنت المعالجات المحاسبية لكل منشآت القطاع العام.

التوصيات: استنادا للدراسة النظرية والتحليلية يمكن التوصية بما يلي:

- التعريف بالأحكام التي جاء بها القانون العضوي 18-15 عن طريق الإعلام وإقامة المنتديات؛

- على مؤسسات القطاع العام التحلي بالشفافية والإفصاح عن كل المعاملات بما يخدم كافة المستخدمين بما في ذلك الجمهور العام؛
- إقامة ورشات تدريبية ودورات تكوينية لترسيخ أحكام القانون العضوي الجديد لدى الأعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية؛
- العمل على توفير أجهزة رقابية تساعد على التوجيه والإرشاد على الالتزام بأحكام القانون العضوي؛
- الاستعانة بأهل الاختصاص لاستخراج نقاط الضعف في أنظمة المحاسبة العمومية ومحاولة تحسينها ومعالجتها؛
- الاستفادة والأخذ من تجارب الدول الأجنبية في مجال الإصلاحات؛
- محاولة مواكبة البيئة الجزائرية لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال الدعم السياسي، تخفيف مركزية السلطة، التأهيل العلمي وتغيير أساس القياس المحاسبي.

1. أسية قمو. (2021). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة. لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام. *الجلية الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*, 7(2). 32
2. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (iasca). (2015, 29 mars). تم الاسترداد من <https://www.iascsociety.org/news.aspx?id=1107>
3. إيمان عبدوس. (2021). دور تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره. على جودة الإبلاغ المالي الحكومي. *كلية الاقتصاد والتسيير*. 154-149-24-20
4. باني سيد علي، حابي أحمد. (2021). دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر والمرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة الملموسة. *مجلة الاقتصاد المالية البنكية وإدارة الأعمال*, 10(1). 301
5. جابي أمينة هناء. (2019). أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *كلية العلوم التجارية*. 178-176
6. خلف الله بن يوسف، معاش قويدر. (2016). متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر. وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات إقتصادية*, 31(1). 278
7. شلال زهير. (2014). أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية. *كلية علوم التسيير*. 39
8. علي محمود بديار، مولود ديدان. (2022). الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة من خلال قانون ضبط الميزانية. *مجلة صوت القانون*, 8(2). 936-935
9. محمد الصالح بلول، ميلود عبود. (2019). الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة المنهل الإقتصادي*, 2(2). 182-181
10. وليد بن التركي. (2023). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد. *مجلة الإقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال*, 12(1). 673
11. وليد مرغني، زكرياء دمدوم، الحاج عامر. (2021). مقارنة المحاسبة العمومية في الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتحديات. *مجلة العلوم الإنسانية*, 21(1). 116
12. يوسف السعيد أحمد. (2022). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. وآليات التطوير وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. *مجلة أبعاد إقتصادية*, 12(1). 81

References in english

13. Abed el-hai ghader, e. b. (2020). The obstacles of IPSAS application in Lebanon (case study: Ministry of finance). *Multi-knowledge electronic comprehensive journal for education and science publication (MECSJ)*(39).5.
14. accounting, I. f. (2015). *Manuel des normes comparables internationales du secteur public*. New york, usa.1
15. Amar sayed ahmed, h. n. (2019). Major challenges and barriers ti IPSAS implementation in Lebanon. *Sciend*(3).327-328-329
16. fethia, B. (2020). Project of modernizing the public accounting system in accordance with the international accounting standards for the public sector (IPSAS) in Algeria between realty and challenges. *Journal of economic sciences institute*, 23(2).1453
17. Isabel brusca, j. c. (2016). Un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public. *Revue internationale des sciences administratives*, 82(4). 765-769
19. kharabsheh, F. i. (2021). The effort of adopting international public sector accounting standards (IPSAS) on financial performance in the jourdanian public sector. *Academy of accounting and financial studies journal*, 25(2).4
20. Tobias polzer, c. r. (2021). Organization of the IPSASB conceptual framework and claimed benefits and criticisms of IPSAS. In e. c.-r. Sandra cohen, *Challenges in the adoption of IPSAS, the experience of Iberian peninsula as a frunt runner*. Springer international publishing AG.4-7-9
21. wolf, A. d. (2021). Stakeholder participation in the development of IPSAS 42, social benefits, Belguim. *Financial accountability management*, 01(16). 2