مجلة أبحاث
ISSN: 0834-2170
EISSN2661-734X
المجلد 09 / العـــــدد: 02 (2024)، ص 90– 107

تطبيق نظام المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق في البلديات: بين الواقع و التنظير

* ط.د عراشي ميهوب ، أ.د.زريق عمر،مخبر الاستراتيجيات و السياسات الاقتصادية في الجزائر مخبر الاستراتيجيات و السياسات الاقتصادية في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف بالمسيلة القطب الجامعي،
mihoub.arrachi@univ-msila.dz amar.zourrig@univ-msila.dz

تاريخ الاستلام: 2024/09/ 29 تاريخ القبول: 2024/10/ 09 تاريخ النشر: 2024/12/ 31

ملخـــــص :

تسعى البلديات في الجزائر إلى تحسين نظمها المالية والإدارية لضمان الشفافية والكفاءة في إدارة الموارد العامة، أحد أهم التحولات الحديثة في هذا السياق هو الانتقال من نظام المحاسبة التقليدي إلى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث هذه الأخيرة نتيجة للإصلاحات في تنفيذ الميزانيات و إدارة المالية العمومية الحديثة ، التي تتطلب انتقال من التسيير النمطي ، إلى تسيير ممنهج و مخطط له ، و الإدارة بأسس الحكم الراشد ، و إتباع السياسات الرشيدة في اتخاذ القرارات

و بالتالي المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق تعمل على عكس الصورة الحقيقية للميزانيات للبلديات ، و تنتقل بها من من التسيير الذي يعتمد على صرف النفقات ، إلى نهج جديد يحث على تحسين الايرادات و تفعيل تحصيلها و تنويع مصادرها ، حتى يضمن كفاية الاعتمادات المالية لميزانيات البلديات ، التي تعكس صورها على التنمية المحلية

كلمات مفتاحية :المحاسبة العمومية ، على أساس الاستحقاق ، البلديات، الميزانيات

صنيف JEL : XN1 ،XN2

Abstract Municipalities in Algeria are striving to improve their financial and administrative systems to ensure transparency and efficiency in managing public resources. One of the most significant recent changes in this context is the transition from traditional accounting systems to accrual-based accounting. This shift is a result of reforms in budget implementation and modern public financial management, which require a move from conventional management to a systematic and planned approach, governance based on sound principles, and the adoption of prudent policies in decision-making.Therefore, accrual-based public accounting aims to reflect the true picture of municipal budgets, transitioning from an expenditure-focused management approach to a new framework that encourages revenue improvement, enhances collection efforts, and diversifies income sources. This ensures the adequacy of financial allocations for municipal budgets, which in turn positively impacts local development

Keywords: Public Accounting, Accrual Basis, Municipalities, Budgets

Jel Classification Codes: XN1, XN2

شهدت الجزائر اليوم تحولات غير مسبوقة في تطوير نظامها الاقتصادي وتعزيز حوكمتها السياسية والمالية. حيث اعتمدت الحكومة الجزائرية مجموعة من التوجهات الهادفة إلى مواكبة الممارسات الدولية الحديثة في إصلاح أنظمة المالية العامة، والتكيف مع المفاهيم الجديدة الناتجة عن تحديث الأنظمة الميزانياتية، بهدف تعزيز شفافية الاستراتيجية الميزانياتية

تعدُّ المحاسبة العمومية من العناصر الأساسية التي تسهم في تحقيق شفافية وفعالية إدارة الموارد المالية في أي دولة. تعكس الجزائر كدولة نامية تطلعاتها نحو تحقيق التقدم والتطور في مختلف المجالات، بما في ذلك مجال الحوكمة المالية والإدارية. تأتي عصرنة محاسبة العمومية كخطوة ضرورية وحيوية لتحقيق تلك التطلعات، حيث تلعب دورًا محوريًا في تحسين تدفق المعلومات المالية واتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية السليمة.

إن الجزائر تعكف على تحولًا اقتصاديًا واجتماعيًا مستمرًا، وتتطلب هذه التحولات تكييف نظام الحكم المالي والإداري مع المستجدات الحديثة. تعدُّ عصرنة محاسبة العمومية أداة أساسية لتحقيق التحول الرقمي وتحسين كفاءة إدارة الموارد المالية في الجزائر

ومن أدوات عصرنة المحاسبة العمومية هو إصلاح الترسانة القانونية التي لم تعد تساير التوجهات الحديثة بعد الإصلاح الميزانياتي وكذا ضعف و عدم توافق قانون 21/90 للمحاسبة العمومية مع السياسات المالية المواكبة للإقلاع الاقتصادي التي تشهده الجزائر اليوم ، كمان أن قانون 15/18 ينص على توجهات جديدة و الانتقال من ميزانية الأداء و البنود إلى ميزانية الأهداف

ونتيجة للإصلاحات تم إصدار قانون 07/23 المؤرخ في 21 جوان 2023 كقانون جديد للمحاسبة العمومية و التسيير المالي، يعزز المنظومة القانونية للمالية العمومية ،و يكمل نتيجة للإصلاحات عبر عدة ورشات سبقته مع مختصين من مهنيين وأكاديميين وخبراء

تضمن هذا القانون مجموعة من المستجدات، من بينها هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد. حيث تشمل المحاسبة العمومية ثلاثة أنواع مختلفة، تختلف كل منها من حيث المجال والأساليب والأهداف .

النوع الأول هو المحاسبة الميزانياتية، التي تنقسم بدورها إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق. أما النوع الثاني، فهو محاسبة تحليل التكاليف.

النمط الثالث يتمثل في المحاسبة العامة، التي تُعتبر الإصلاح الأساسي للمحاسبة العمومية. حيث تسجل جميع الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضع المالي والنتائج، مما يعني أن المحاسبة العامة تعتمد على أساس الاستحقاق (23-07، 2023). وهذا يشير إلى الانتقال من نظام المحاسبة النقدية إلى نظام المحاسبة القائم على الاستحقاق .

وبناءً على ذلك، يمكننا طرح الإشكالية التالية: ما هي المحاسبة القائمة على الاستحقاق (محاسبة الحقوق المثبتة) بالنسبة للجماعات المحلية، وما هي مميزاتها بالنسبة للبلديات؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

– تُعتبر محاسبة الحقوق المثبتة الأسلوب الذي يُستخدم لتسجيل وحفظ البيانات والمعاملات المالية في تاريخ حدوثها، دون النظر إلى توقيت دفع أو استلام النقد. وهذا يساهم في تحديد الذمة المالية الحقيقية والآنية لميزانية الجماعات المحلية، وخاصة البلديات.

–المحاسبة العمومية على الأساس النقدي تعتمد على المعاملات الآنية و المثبتة والواقعة ، كما أنها لا تتحكم للمعاملات الزمنية كتواريخ الإقفال وبالتالي لا تعطي الصورة الحقيقية للوضعية المالية للبلدية

- المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق تلائم النهج الإصلاحي للمالية العمومية المتبع لاسيما منه الإصلاح الميزانياتي بناء على القانون 15/18

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلات الدراسة و مراجعة الفرضيات وصولا إلى النتائج والتوصيات؛ تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب التقني و الفكري بالإضافة إلى الإسهاب في طرح الأفكار و تجارب و مفاهيم مختلفة و متداولة في الأساس على الاستحقاق في المحاسبة العمومية ، ومن ثمة الاستدراج إلى مشروع الجزائر في هذا الجانب من خلال قانون 23-07 الذي يعد اللبنة الأولى لتأسيس محاسبة الاستحقاق بتناول محاور منها :

- بيئة الإصلاح في مجال المحاسبة والميزانية في الجزائر.

- المحاسبة على أساس النقد مقابل المحاسبة على أساس الاستحقاق: الظروف المحيطة بهما، مزاياهما، أسبابهما، والمقارنة بينهما.
- المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق كأداة لتحديث النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، من خلال القانون 07/23 والتقنيات المالية التي ساهمت في ذلك.

1. بيئة و ظروف إصلاح و عصرنة المحاسبة العمومية في الجزائر :

لقد أسفرت الإصلاحات التي تبنتها السلطات الوصية في إطار عصرنة المالية العمومية في الجزائر، تم إصدار القانون 18-15 بتاريخ 02 سبتمبر 2018، الذي يتعلق بالقوانين المالية المعدلة والمكملة. وقد تلاه عدد من النصوص التنظيمية التي تهدف إلى تحديد وإطار الإصلاحات المنصوص عليها في القانون المذكور. ويتضمن هذا القانون العديد من المستجدات والمفاهيم الجديدة.

إن أحكام القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، أدرجت مفاهيم جديدة ناجمة عن عصرنة الأنظمة الميزانياتية بغرض تعزيز شفافية الإستراتجية الميزانياتية، وتندرج ضمن إطار عصرنة نظام المالية العمومية، وتتبنى هذه الأحكام ضمن إطار منظور ميزانياتي متعدد السنوات، يوزع في شكل مهام وبرامج وأنشطة، وموجه نحو بلوغ نتائج مسطرة، تؤثر هذه المستجدات بشكل مباشر في المنظومة المحاسبية الحالية

و انطلاق من العلاقة الوطيدة بين الإصلاح الميزانياتي و المحاسبي و استجابة للقانون مذكور سالفا و هذا بعد ما تبينت ضرورة إعادة النظر في قانون 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية لاسيما في الإطار التقني و القانوني و للعمليات المالية للدولة

1.1أسباب الإصلاح المحاسبي

إن محاسبة الصندوق لم تعد تعكس الواقع بشكل كامل، حيث تقتصر على ما تم تحصيله أو إنفاقه دون النظر إلى ما ينبغي تحصيله أو إنفاقه. في المقابل، توفر محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة رؤية أوضح لموازنة الدولة.

تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية التي تتضمن القواعد الأساسية، بدءًا من القانون 84/17 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية، وكذلك القانون 90/21 المؤرخ في 1990/08/15 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، واللذان يشكلان المصدر الرئيسي للقواعد التي تنظم الأموال العمومية. حيث تحدد هذه القوانين مبادئ الموازنة ومواردها وتخصيصاتها، بالإضافة إلى الجهات المعنية في إعدادها وتنفيذها ومراقبتها. ومع الاعتماد على هذه الأسس، أصبحت المحاسبة قاصرة عن تقديم صورة شاملة عن نشاط الدولة، خاصة من ناحية ذمتها المالية، كما أنها لا تتماشى مع المعايير الدولية المعمول بها حاليًا، مما يستدعي البحث عن بديل للإطار المحاسبي الحالي.

2.1 النقائص الهيكلية و الوظيفية للمحاسبة العمومية :

عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة نقائص من الناحية الهيكلية و الوظيفية نذكر منها :

- تشعب هياكل إدارة المالية
- ازدواجية المالية بين مالية محلية و مالية ميزانية الدولة
- تمركز المعلومات المحاسبية ،وعدم انسيابية القرارات المتعلقة بالمالية في لدى السلطات المركزية
- اللامركزية غير القائمة بحد ذاتها في تشكيل مصالح الخزينة
- كثرة النصوص التنظيمية على المستوى المحلي أو المركزي مما اضعف من قوة النصوص القانونية
- تداخل الصلاحيات بين السلطات في القرارات المتعلقة بالمالية و المحاسبة العمومية

- عدم وضوح معالم سير الإدارة المالية

3.1 النقائص التقنية نظام المحاسبة العمومية

هناك عدة نقائص لمنظومة المحاسبة العمومية من خلال قانون 90-21 و النصوص التنظيمية الموضحة له لا تواكب الإصلاح المالي المنشود منها نذكر منها (ميهوب عراشي، زريق عمر، 2023) :

- عدم انسيابية المعطيات المحاسبية : أن العمليات المحاسبية و المعلومات المحاسبية لا تتسم بالمرونة التي يمكن من خلالها المحاسب العمومي التفاضل بين الخيارات وفق للتنظيمات و التشريعات ، فوفرة الحلول تمكن من توسيع العمليات المالية و تعطي أريحية تامة في إصدار القرارات المناسبة ولكن وفق اطر قانونية و هوامش محددة .
- إعطاء نظرة سطحية حول الذمة المالية للدولة (أي عدم تقديم صورة دقيقة للذمة المالية): إن عملية التسجيل المحاسبي في سياق المحاسبة العمومية تركز فقط على التنفيذ الفعلي للنفقات سواء كانت دفعًا أو للإيرادات تحصيلًا (الأساس النقدي). وبالتالي، تم تجاهل عناصر أخرى هامة مثل الأملاك العقارية والمنقولة، بالإضافة إلى حقوق الدولة وديونها تجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي. وهذا الأمر أدى إلى سوء إدارة عناصر الذمة المالية للدولة (خبيطي و يونس، 2016)
- مدونة حسابات الخزينة طويلة كلاسيكية : حيث أن مدونة حسابات الخزينة تتم وفق ترقيم تسلسي خطي أفقي ذات أعداد كبيرة من 9 أرقام تكاد تكون متشابهة في الأرقام والعناوين ،مما يجد المحاسب صعوبة كبيرة في التفرقة بين العمليات المتشابهة ذات الترقيم المختلف ،مما يؤدي إلى تدوين عمليات خاطئة أو مضاعفة في التسجيل و اختلال في الميزانيات،كما تنتج عنه عدم صحة التدوينات ، خاصة أن هناك تطورات تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.
- عدم القدرة على توحيد وتكامل المعلومات المحاسبية: إن تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتوافق مع التقنيات الحديثة في المحاسبة، التي تستلزم وجود نظام معلوماتي آلي يعمل على تجميع مختلف البيانات المحاسبية من مراكز التسجيل المتعددة. بالإضافة إلى ذلك، فإن عملية التركيز لا تتم في الأوقات المناسبة، مما يؤدي إلى تأخير في حصر المعلومات واتخاذ القرارات (خبيطي و يونس، 2016) صعوبة وغموض السجلات المحاسبية: تتميز معظم السجلات المحاسبية بالغموض والتعقيد، مما يتطلب جهدًا كبيرًا لتوثيق العمليات المحاسبية. بالإضافة إلى ذلك، فإنها تتسم بالروتينية وعدم الفعالية، مما يجعلها تبدو سطحية.
- المحاسبة العمومية محاسبة من النوع الشكلي والبيروقراطي : حيث يرى السيد شريف رحماني في كتابه أموال البلديات الجزائرية إن المحاسبة العمومية إنها محاسبة بيروقراطية أكثر منها تسييرية مؤسسة على نظام المسمى
- نظام غير محفز وحائل دون تحمل الموظفين المسؤولية (شريف رحماني، 2004) :إن وجود مراقبة خارجية و مطلقة للمحاسب العمومي ، أدى إلى عدم تحمل إطارات و موظفي الإدارة مسؤولياتهم و التسليم التام لرقابة المحاسب العمومي ، أي نظرية الاتكال
- إهمال متابعة اهتلاك الممتلكات :أي أن الممتلكات لا يتم اعتمادها كأصول و كذمة مالية ، أي غياب مسك محاسبي للأصول العينية و هذا ما يعتبر كخلل كبير في تحقيق الذمة المالية .
- تحميل عبئ على عاتق الميزانيات الحالية بالنسبة لميزانية الدولة و ميزانية المؤسسات ذات طابع الإداري و المؤسسات المماثلة للنفقات الملتزم بها و غير مسددة السنة السابقة لعدم وجود تسجيل لها في السنة السابقة ، ونفس الشيء بالنسبة لبواقي تحصيل الإيراد (بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية موجودة)
- عدم وجود قوائم مالية ذات إفصاح عام القوائم المالية الحكومية لا توفر تقييماً مالياً شاملاً يعكس جميع أصول وخصوم الدولة في وثيقة محاسبية واحدة. بل تقدم معلومات مالية محدودة لا تعكس الواقع الكامل للأصول والخصوم.

- عدم نجاعة السجلات و التدوينات المحاسبية في متابعة استهلاكات و حركات الاعتمادات

2. اطر الإصلاح المحاسبي :

بادرت الجزائر في إطار الإصلاح المالي و المحاسبي بإصلاح المنظومة المحاسبية وفق عدة اطر بداية من إعادة هيكلة الإدارة المركزية ثم الانتقال الجانب التقني للمحاسبة و باستصدار قانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،و كذا للنصوص التنظيمية المتمثلة في المرسوم التنفيذي 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024 الذي يحدد محتوى و كيفيات تطبيق المحاسبة العمومية ، و المرسوم التنفيذي 24-91 المؤرخ في 22 فيفري 2024 الذي يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية ، و المرسوم التنفيذي 24-92 المؤرخ في 22 فيفري 2024 الذي يحدد حدد شروط و كيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين ، و المرسوم التنفيذي 24-93 المؤرخ في 22 فيفري 2024 الذي حدد فئات متعاملي الخزينة و كيفيات تسيير حسابات إيداع الأموال، وفي انتظار صدور النصوص التنظيمية الباقية المتعلقة به

أ) إعادة هيكل الإدارة المركزية :

إن إعادة النظر في تنظيم الإدارة المركزية تأتي استجابةً لمتطلبات دعم الإصلاحات التي بدأت بها وزارة المالية في إطار مخطط عملها لإصلاح المالية العمومية. ويتجلى ذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 252/21 المؤرخ في 6 يونيو 2022، الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، والذي تم تعديله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 24-150 المؤرخ في 30 أبريل 2024. حيث تم دمج المديرية العامة للخزينة مع المديرية العامة للمحاسبة لتصبح تحت إدارة واحدة تُعرف بالمديرية العامة للخزينة والمحاسبة، والتي تتولى مهامها بشكل خاص بما يلي

- ✓ ضمان متابعة وتقييم مساهمات الدولة في القطاع العمومي الاقتصادي غير المالي،
- ✓ اقتراح العناصر التي تساهم في تحديد سياسة المساهمات الخارجية للدولة و ضمان تسييرها و متابعتها و تقييمها
- ✓ المساهمة،مع الإدارات المعنية،في تحديد تدابير ذات طابع مالي تتصل بإعادة هيكلة القطاع العمومي الاقتصادي، وضمان تسييرها ومتابعتها،
- ✓ تحضير عناصر تحديد سياسة المديونية العمومية و الالتزامات المالية الداخلية و الخارجية للدولة،
- ✓ اتخاذ كل التدابير المرتبطة بتعهدات الخزينة و تسيير موارد و إستعمالات خزينة الدولة،
- ✓ تطوير نشاطات تحصيل الموارد المالية و وسائل الدفع الضرورية لتغطية الاحتياجات المالية المتصلة بتنفيذ الميزانية و التعهدات المالية للدولة،
- ✓ تحديد شروط مكافآت القيم التي تصدرها الخزينة و الأموال المودعة لديها،
- ✓ المساهمة في تطوير المؤسسات و وسائل الأسواق المالية،
- ✓ المساهمة في إعداد و تنفيذ مشاريع عصرنة النظام المصرفي و المالي،
- ✓ السهر على متابعة و تقييم البنوك و شركات التأمين العمومية،

- ✓ وضع التخصيصات الأساسية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية الأخرى،
- ✓ تعزيز وضعية ملخصة لعمليات الخزينة،وضمان تحليلها ومتابعتها،
- ✓ السهر على إعداد القواعد و الإجراءات المتعلقة بالمحاسبة،
- ✓ القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير و عصرنة مصالح الخزينة و توحيد الأنظمة المحاسبية،
- ✓ ضمان المركزية و التعزيز و إنتاج المعلومات المالية و المحاسبية و الميزانياتية،
- ✓ تصميم نظام الإعلام للخزينة وتسييره
- ✓ ضمان تنشيط وتقييم نشاط مصالحها الخارجية،
- ✓ السهر على معالجة كل نزاع يخص النشاط المحاسبي للخزينة

و تتكون المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة من ثلاثة أقسام :

- ❖ قسم تسيير العمليات المالية و الخزينة .
- ❖ قسم الأنشطة المالية.
- ❖ قسم التسيير المحاسبي للعمليات المالية للخزينة العمومية .

ب) إصلاح المنظومة القانونية :

يواجه الباحث في المحاسبة العمومية في الجزائر مجموعة من التشريعات المتنوعة، بما في ذلك القوانين والمراسيم والقرارات والتعليمات، التي تشكل الإطار القانوني. وفي الوقت نفسه، تمثل هذه التشريعات أساسًا نظريًا وإطارًا تقنيًا. وقد أدى ذلك إلى عدم قدرة المحاسبة العمومية على تحقيق أهدافها وعرقلة تقدمها، بسبب افتقار نصوصها إلى المرونة والسلاسة المطلوبة (زرقين و لعلاية، 2016)

قبل ذلك، تم إصدار القانون 18-15 بتاريخ 02 سبتمبر 2018، الذي يتعلق بالقوانين المالية المعدلة والمتممة، والذي ألغى القانون 17/84. وقد جاء القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمجموعة من الإصلاحات، حيث حددت المادة 80 منه إطارًا محاسبيًا جديدًا ثلاثي الأبعاد، يتضمن ثلاثة أنواع من المحاسبة، يتميز كل منها بشكل أساسي من حيث النطاق والأدوات والأهداف (فايد، 2023) :

❖ النوع الأول هو المحاسبة الميزانياتية، التي تنقسم بدورها إلى نوعين: محاسبة الالتزامات، حيث يتم التركيز على تسجيل النفقات والإيرادات المتعلقة بالسنة المالية التي تم التعامل معها، ومحاسبة الصندوق، التي تتضمن تسجيل الإيرادات والنفقات لنفس السنة المالية، سواء لتحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

❖ النوع الثاني هو المحاسبة العامة، التي تمثل الفكرة الأساسية لإصلاح المحاسبة العمومية. تهدف هذه المحاسبة إلى تسجيل جميع القيود المحاسبية المتعلقة بقيمة الممتلكات والوضع المالي والنتائج. تُعتمد المحاسبة العامة على الحقوق المثبتة، ويتولى المحاسبون العموميون إدارتها وفقًا لمخطط محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وهذا ما يميزها عن المحاسبة العمومية، حيث تتيح هذه المحاسبة رؤية شاملة وموسعة عن الذمة المالية للدولة، بالإضافة إلى معلومات حول ديونها ومستحقاتها.

❖ النوع الثالث هو محاسبة تحليل التكاليف، التي تستند إلى مخرجات المحاسبة العامة. تهدف هذه المحاسبة إلى تحليل وقياس تكلفة الأنشطة المرتبطة بالبرامج، وذلك لتقييم فعاليتها.

هذا النوع من المحاسبة، الذي يتولى مسؤولية الآمرين بالصرف، يتيح للمسؤولين إجراء تدقيق ومراقبة فعالة على العمليات المالية. يهدف هذا النظام إلى تعزيز الرقابة الفعالة التي تساعد نواب البرلمان في تحديد أساليب إدارة تكاليف الأنشطة والبرامج.

ومن بين الإصلاحات الأخرى، تنص المادة 96 على ضرورة تقديم الحساب العام للدولة لمجموعة من المعلومات التي تعكس بدقة ممتلكات الدولة ووضعها المالي، حيث يتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية.

كما حددت المادة 95 القوائم المالية التي تشمل الوضعية الصافية المالية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، بالإضافة إلى جدول تباين الوضعية الصافية المالية. وتشمل أيضاً الملحقات التي تحتوي على مذكرات توضح القواعد الأساسية والطرق المحاسبية، بالإضافة إلى مذكرات توضيحية أخرى

تنص المادة 97 من القانون على ضمان جودة الحسابات من خلال الالتزام بمبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم كما هو موضح في المخطط المحاسبي. يجب أن تتوافق الحسابات مع القواعد والإجراءات المعمول بها، وأن تكون منظمة وصادقة، ومعدة وفق أساليب دائمة. كما ينبغي أن تتمتع بالتناسق والموثوقية، وأن تتسم بالوضوح. وقد حدد القانون مسؤوليات جميع الفاعلين في مجال الإنفاق العام والإيرادات، بدءًا من المرحلة الأولى وحتى التنفيذ النهائي، بهدف تعزيز الشفافية من خلال تتبع أثر تعبئة واستخدام الأموال العامة.

بالإضافة إلى ما ذُكر سابقًا، فقد أدرج القانون تصحيح المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، مما يعني أن المحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الذين يعملون تحت إشرافهم أصبحوا مسؤولين شخصيًا وماليًا عن أي عجز يحدث في الصندوق .

كما عمل هذا القانون على تعزيز القوة القانونية لحسابات الدولة من قبل مجلس المحاسبة من خلال التصديق عليها، خاصةً المحاسبة العامة التي تُعتبر القوائم المالية الخمسة أهم مخرجاتها، مما يتيح فعالية أكبر في عمليات التدقيق التي يقوم بها مجلس المحاسبة .

وقد نصت المادة 87 على أن المحاسبة العامة تعتمد على مبدأ الحقوق والالتزامات، حيث تُؤخذ العمليات بعين الاعتبار خلال السنة المالية المرتبطة بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل، مما يعني الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

3. تعريف المحاسبة على أساس النقدي :

يُعتبر الأساس النقدي من أبرز الأساليب المحاسبية التي تُستخدم لتوثيق الحركات والتدفقات المالية والمعلومات المحاسبية، حيث يركز على لحظة الاستلام أو الدفع النقدي. بمعنى آخر، يتمحور هذا الأساس حول توقيت العمليات النقدية، متجاهلاً المعاملات الآجلة المتعلقة بالتدفقات النقدية. ولا تُسجل الحركات والعمليات المالية في السجلات إلا بعد حدوث العملية المالية النقدية فعليًا، سواء كانت تحصيلًا أو دفعًا. ويُعتبر الدفع أو التحصيل النقدي الفوري المبدأ الأساسي في المحاسبة على أساس النقدي، مع ما يتطلبه ذلك من تسجيلات مناسبة.

أما بالنسبة لتعريف الأساس النقدي، فهو يشير إلى العمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود، دون التطرق إلى أي حقوق أو التزامات تنشأ خلال السنة. وبموجب هذا الأساس، تُعتبر النقدية هي المبالغ النقدية التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، ولا يُعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة (اسماعيل، 2007)

تتسم في التشريعات الجزائرية الأسس النقدية من خلال التقيد بالعمليات الآنية ، و التحصيلات الواردة و النفقات المسددة بدون التكفل بالبواقي أو الديون أو الاهتمام بالممتلكات ، وبدون اعتبار تصنيف الاهتلاكات ولا مراعاة الأصول العينية ، بالتالي الأساس النقدي لا يعطي الصورة الحقيقة للذمة المالية، مما يشكل عائق في الإفصاح المالي ، و يخالف أسس الحوكمة المالية

أ) مزايا المحاسبة على أساس النقدي :

- الوضوح والسلاسة و البساطة في التطبيق نظرا لغياب التسويات و التكفل بالبواقي و الالتزامات
- ملاذ امن للمحاسبين و شكلي ، لا يتطلب إجراءات و قيود محاسبية معقدة
- غير متطلب لمتابعة الإجراءات و الرقابة الذاتية

-محدود زمنيا ،ومحدود الأطر الميزانياتية

- سهولة التشغيل ووجود درجة عالية من الجوانب الموضوعية.

- يتميز بالموضوعية، حيث لا يتطلب تطبيقه استخدام عوامل التقدير الشخصي بسبب محدودية الخيارات (أمينة وحكيم، 2017).

إن المزايا المذكورة أعلاه جعلت من الأساس النقدي هدفًا ومطلبًا لبعض الحكومات، بالإضافة إلى الأسباب الأخرى التالية:

ب) أسباب المحاسبة على أساس النقدي (مسعود و معراج، 2016):

✓ الأسباب السياسية : من خلال اعتماد المحاسبة على أساس النقدي، يستطيع السياسيون بسهولة عرض نتائج إيجابية أو تقليل الآثار السلبية، مما يمكنهم من إقناع الرأي العام بأنهم يقومون بأمور مختلفة عما هو عليه الواقع. وهذا الأسلوب يخدم مصالح السياسيين أكثر من خدمة الجمهور.

✓ يُعتبر وسيلة فعالة لإقناع المسؤولين بخططهم تجاه الجمهور.

✓ تتميز بعدم تكلفتها وسهولة تعليمها للموظفين الجدد.

✓ الأسباب التقليدية: استخدمتها الحكومات لفترة طويلة، حتى أصبحت جزءًا من التقاليد الأساسية للحكومات المركزية. كان المحاسبون الحكوميون معتادين على إعداد الميزانية بناءً على الأساس النقدي، مما يعكس الوضع النقدي للحكومة. وبالتالي، لم تكن هذه الطريقة ضرورية لإعداد الميزانية العمومية وبيان الدخل.

✓ مقاومة التغيير : شكلية النقدية لا تتطلب إضافات أو تطورات ،حيث بساطتها تجنب الأعمال الإضافية و وتقلل من التقلبات الميزانياتية

✓ ندرة الموظفين أو نقص في الخبرة لدى الأفراد ذوي الكفاءة والمعرفة المتقدمة في مجال المحاسبة الحكومية.

من عيوب هذا الأساس أنه يضعف وظيفة الرقابة في المحاسبة الحكومية، حيث يقتصر الحساب الختامي على عرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الخزينة، مما لا يعكس بشكل كافٍ نتائج تنفيذ القوانين والتعليمات المالية خلال السنة. بالإضافة إلى ذلك، فإن هذا الأساس لا يتيح إمكانية إجراء مقارنات دقيقة بين السنوات المتعاقبة للجهات الإدارية التي تمارس أنشطة مشابهة.

ج) ومن عيوب الأساس النقدي :

- لا يوفر معلومات وبيانات توضح الرؤية قصيرة أو طويلة المدى حول الوضع المالي والاقتصادي للحكومة أو المؤسسة.
- وحدة النفقات لا تميز بين أنواع النفقات، مما يؤثر سلبًا على الحسابات النهائية.
- يتجاهل وجود الديون والنفقات، مما يهدد مبدأ الشفافية ويؤثر بشكل كبير على عملية اتخاذ القرارات.
- لا يأخذ الأساس النقدي في الاعتبار الدورات المحاسبية، بمعنى أنه لا يقيم كل دورة محاسبية ككيان مستقل له إيرادات ونفقات خاصة به.
- يعيق دور الرقابة والمساءلة القانونية.
- يثبط ويعوق حوكمة المالية العامة.

يختلف الباحثون في مجال المحاسبة حول تصنيف أسس المحاسبة، حيث يعتقد بعضهم بوجود أساسين فقط، بينما يرى آخرون أن هناك أكثر من ذلك. وقد أضافت لجنة القطاع العام، التي كانت تتبع الاتحاد الدولي للمحاسبين وتحولت لاحقًا إلى مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB)، أساسين جديدين هما: أساس الاستحقاق المعدل والأساس النقدي المعدل. وبالتالي، يصبح هناك أربعة أسس محاسبية معتمدة

د) الأساس النقدي المعدّل

بناءً على هذا الأساس، يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عند وقوعها، ويمكن أن تكون ضمن فترة تكميلية محددة ومنصوص عليها قانونًا. حيث يمثل الاعتبار الزمني الفاصل بين الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل .

تستخدم منظومة المحاسبة العمومية في الجزائر مزيجًا من الأسس، حيث تعتمد الأساس النقدي لميزانيات الدولة، بينما تستخدم الأساس النقدي المعدل للجماعات المحلية والمؤسسات الصحية العمومية (مع فترة تكميلية تمتد حتى 03/31 من السنة التالية). كما تعتمد الجماعات المحلية على الأساس الاستحقاقي (ملحق 37 و الملحق 39 و الملحق 40 كمثال)

جدول رقم 01 : الفرق بين المحاسبة على أساس النقدي و على أساس النقدي المعدل

العنصر	المحاسبة على أساس النقدي	المحاسبة على أساس النقدي المعدل
توقيت التسجيل	استنادًا إلى تنفيذ المستندات والاعتمادات	استنادًا إلى تبليغ المستندات و الاعتمادات بغض النظر عن وقوعها
الإيرادات	تسجل عند استلامها و تحصيلها	تسجل عند استلام سند التحصيل مهما وقع التحصيل او لا و لكن في حدود السنة او الفترة التكميلية
النفقات	تسجل عند دفعها و تبرئة الذمة منها	تسجل عند الالتزام بها سواء القانوني أو المحاسبي في حدود السنة أو الفترة التكميلية
مستوى التعقيد	بسيط ومبسط	مركب و مزدوج في التعامل
تناسب الأنشطة	يناسب المعاملات البسيطة	يناسب المعاملات التي تحتاج إلى تعديلات على النقدي العادي
الوضعية المالية الحقيقية	يعطي صورة حقيقية للوضعية المالية في جانب حركة الأموال	يعطي صورة مغلطة وغير حقيقية لحركة الأموال ، ويمكن أن يكون سبب في تضخيم حركات الموجودات و بالتالي تغليط أصحاب الرأي[1]

من إعداد الباحث

و بتحليل الجدول السابق يتبين إن الفروقات ذات اعتبار زمني ،و الأساس النقدي يتكفل بالمدفوعات و المقبوضات الآنية ،ويتم تدوين الاعتمادات من خلال توفرها ، أما الأساس النقدي المعدل يتم تكفل بالمدفوعات و المقبوضات في حدود زمنية محدودة و مؤطرة قانونا ولا يمكن تجاوزها

4. المحاسبة على أساس الاستحقاق

[1] فمثلا تسجيل صك بنكي بقيمة مبلغ كبير كإيراد و يتم معاملته كمقبوضات وبعد تحويله للمقاصة يتبين ان ليس هناك رصيد او رصيد غير كاف وخاصة في نهاية السنة

يُعتبر أساس الاستحقاق هو الأسلوب الذي يتم من خلاله تسجيل وحفظ البيانات والمعاملات المالية وفقاً لتاريخ حدوثها، مما يعني توثيق الإجراءات بغض النظر عن الوقائع الفعلية. وفقاً لهذا الأساس، يتم تسجيل جميع الإيرادات المتعلقة بالفترة أو الدورة المالية، سواء تم تحصيلها أم لا، كما تُسجل جميع النفقات في السجلات، سواء تم دفعها أم لا. بالإضافة إلى ذلك، يُعتبر أساس الاستحقاق الأكثر شيوعاً في المؤسسات التجارية.

يمكن تعريف المحاسبة بشكل آخر كالتالي: على أساس الاستحقاق :هي طريقة محاسبية تتطلب تسجيل الإيرادات والنفقات في الفترة التي تتم فيها العملية أو التزام المعاملة، بغض النظر عن متى تم تحويل النقد أو استلامه. يعني ذلك أنه حتى إذا لم يتم تحويل النقد أو استلامه بعد، يجب تسجيل العملية إذا تمت وفقًا للالتزام

ينطوي اعتماد نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام على تغييرات في تكنولوجيا المعلومات أو إدخال تكنولوجيا جديدة، وتغييرات ثقافية، واستثمار كبير في أنظمة المعلومات، وتطوير المهارات المناسبة للمحضرين والمستخدمين ،تحذر منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من أن إدخال مثل هذا النظام يتطلب استثمارات كبيرة ويتطلب تغييرًا في ثقافة إدارة الجهات الحكومية من حيث فهم كيفية استخدام معلومات إضافية، وفهم الفوائد المحتملة المقدمة من النظام الجديد، وقبول صلاحية النظام الجديد، والتزام بالتحول إلى النظام الجديد

الحصول على دلائل متسقة حول نتائج اعتماد نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام أمر صعب بسبب نقص المعلومات حول التأثيرات طويلة الأمد ، تشير الأدبيات المتاحة، التي تسلط الضوء مسبقًا على فوائد استخدام نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق للقطاع العام، إلى أن هناك تأثيرات إيجابية وسلبية على حد سواء. حدد كارلين (2003) أربعة مجالات رئيسية للاستفسار حول اعتماد نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق: (أ) الراحة، (ب) الدافع، (ج) الطريقة وإدارة التنفيذ، و(د) قدرة النظام الجديد على تحسين الإدارة المالية والأداء في القطاع العام (Sousa و Vasconcelos، 2013)

إن تطبيق محاسبة الاستحقاق تكون وفق المجالات التالية :(الكريم، 2022)

1-القوائم المالية: تتمثل هذه العملية في إعداد التقارير المالية التي توضح الموارد الاقتصادية أو إمكانيات خدمة الأصول والخصوم المتعلقة بالوحدة الحكومية، بالإضافة إلى التغييرات التي تطرأ عليها. ويتطلب ذلك تنظيم النفقات عند الحصول على جميع الموجودات، فضلاً عن احتساب اهتلاك الموجودات باعتبارها إمكانيات خدمة تم استنفادها.

2-محور القياس :يتعلق الأمر بالموارد الاقتصادية والتغيرات التي تطرأ عليها، حيث تعكس المعلومات المقدمة من القوائم المالية المتعلقة بالموارد الاقتصادية قياس التدفقات الداخلة والخارجة من جميع أنواع الموارد. بالإضافة إلى ذلك، تشمل هذه المعلومات قياس الأرصدة التي تؤثر على صافي أصول الوحدة، والتي تتضمن بشكل عام الإيرادات والنفقات والموجودات والالتزامات وصافي الحقوق.

أما بالنسبة للأهداف الممكن تحقيقها، فهي تتمثل في توفير المعلومات التي تسهم في تحقيق جميع أهداف المحاسبة العمومية، مثل اتخاذ القرارات وإبراء ذمة الحكومة من المساءلة عن الموارد الموكلة إليها..

أ) مميزات أساس الاستحقاق

قررت العديد من المؤسسات الحكومية والخاصة في الآونة الأخيرة اعتماد نظام الاستحقاق المحاسبي في إعداد البيانات المالية وإجراء العمليات الحسابية، وذلك للأسباب التالية:

- يساهم في تعزيز كفاءة الإدارة المالية من خلال توفير رقابة فعالة على الإنفاق والاستهلاك.
- يقدم رؤية واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة، مما يسهل إجراء مقارنات بين الإيرادات والنفقات.
- يساعد المستثمرين في متابعة تقدم مشاريعهم وأنشطتهم المستقبلية، التي قد تمتد لأكثر من فترة مالية واحدة.
- يسهم في التخطيط لإعداد التكاليف والنفقات المتعلقة بالعمليات والأنشطة المستقبلية.

ب) العيوب: :

يعاب على أساس الاستحقاق انه يسمح بالتقدير الشخصي و الذاتي في حركة و تقييم الممتلكات ، مما لا يعكس الصورة الحقيقية للذمة المالية نتيجة خلل بالبيانات المالية

وكما يعاب عليه انه موجه لهدف معرفة الربح حيث يهتم بالمؤشرات و المعالم التي تعمل على تحديد الربح و هذا ما لا يتناسب مع القطاع العمومي ، بالإضافة انه يعتمد على الوقت المفتوح و غير المحدود و غير الموجه في ضبط التحصيلات و التسديدات للحسابات المفتوحة بآجال الاستحقاق، مما يؤدي إلى ضبابية المعلومات المالية وعدم دقتها

ج) الهدف من التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق :

1. **تحقيق العدالة المالية** :تساعد هذه الطريقة في تحقيق عدالة مالية بين الفترات المحاسبية، حيث يتم تسجيل الإيرادات والنفقات بما يعكس الأداء الفعلي للشركة وموقفها المالي خلال الفترة الزمنية المعنية.
2. **تحسين جودة المعلومات المالية** :تسمح هذه الطريقة بتوفير معلومات مالية أكثر دقة وشمولية، حيث يتم تسجيل كل العمليات والوقائع المالية فور حدوثها.
3. **تقديم صورة دقيقة للأداء المالي** :بفضل تسجيل الإيرادات والنفقات على أساس الاستحقاق، يتم عرض صورة أكثر دقة للأداء المالي الفعلي للشركة خلال فترة زمنية معينة، بغض النظر عن توقيت تحصيل النقد أو دفعه.
4. **تحسين اتخاذ القرارات** :توفر المعلومات المالية الدقيقة والتي تعتمد على تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق رؤية أفضل للموقف المالي والأداء، مما يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل وأكثر استنادًا إلى البيانات المتاحة.
5. **الامتثال للمعايير المحاسبية** :العديد من المعايير المحاسبية تشجع أو تفرض تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق كجزء من الامتثال المالي والتقارير المالية.
6. **تقليل التلاعب المالي** :تسجيل العمليات المالية على أساس الاستحقاق يقلل من فرص التلاعب المالي والتأثير الزائف على الأداء المالي.
7. **تسهيل المقارنة بين الفترات المحاسبية** :تمكن المحاسبة على أساس الاستحقاق من مقارنة الأداء المالي بشكل أكثر دقة بين مختلف الفترات المحاسبية.
8. **توفير معلومات للأطراف الخارجية** :تساعد هذه الطريقة في توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة للمستثمرين والدائنين والجهات التنظيمية والحكومية وغيرها.

بشكل عام، تسعى المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق إلى تحقيق أكبر موثوقية وشفافية في تسجيل وتقديم المعلومات المالية، مما يدعم عمليات اتخاذ القرارات وإدارة الأعمال بشكل فعال ، كما تبني المحاسبة على أساس يعكس تحقيق الأداء المالي بشكل أكثر دقة ويزيد من شفافية المعلومات المالية

د) الدول و المنظمات التي تدعو لتبني المحاسبة على أساس الاستحقاق :

تم اعتماده وتشجيعه من قبل العديد من الدول والمنظمات بعض الأمثلة:

1. المعايير المحاسبية الدولية (IFRS): تشجع المعايير المحاسبية الدولية على اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في إعداد المعلومات المالية

1. المعايير المحاسبية الأمريكية :(GAAP) تنص المعايير المحاسبية الأمريكية على تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق في العديد من الحالات.
2. الاتحاد الأوروبي :اتخذ الاتحاد الأوروبي إجراءات لتعزيز تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق في القوائم المالية للشركات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية.
3. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية :(OECD) تشجع OECD على تحسين معايير وممارسات المحاسبة لزيادة الشفافية و الموثوقية) (مسعود و معراج، 2016)
4. الجهات التنظيمية المحلية :العديد من الدول أصدرت تشريعات ولوائح تشجع على تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق، مثل هيئة الخدمات المالية في المملكة المتحدة ، (FCA)والهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية.

٥) تعريف أساس الاستحقاق المعدل :

تعريف أساس الاستحقاق المعدل هو نظام محاسبي يُسجل فيه المعاملات عند حدوثها، مع إجراء تعديلات معينة لتعكس قياس تدفق الموارد المالية الحالية. تتضمن هذه التعديلات الاعتراف بالنفقات في الفترة التي يُتوقع فيها استخدام الموارد المالية المحلية، بينما لا يتم الاعتراف بالإيرادات إلا عندما تصبح متاحة لتغطية الالتزامات الحالية. بالإضافة إلى ذلك، لا يتم الاعتراف ببعض المطلوبات طويلة الأجل حتى يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع (International Federation of Accountants، 2000)

فهي الطريقة التي تمكن من استخدام الاستحقاق الكامل مع تعديلات فيه تتسم بالنقدية ، أي تكمن في اختلاف في بعض مدخلات الأصول و الخصوم

الاستحقاق المعدل هو أسلوب يجمع بين بعض مفاهيم المحاسبة على أساس الاستحقاق وبعض جوانب المحاسبة النقدية. يُستخدم هذا الأسلوب في بعض القطاعات الحكومية والمؤسسات العامة لتوثيق المعاملات المالية .

في إطار الاستحقاق المعدل، يتم تسجيل الإيرادات عندما تكون متاحة وقابلة للتقدير بشكل موثوق، بينما تُسجل النفقات عند تحقق العملية ويكون من الممكن تقدير قيمتها بشكل موثوق. هذا النظام لا يعتمد بشكل كامل على تواريخ الاستحقاق كما هو الحال في المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل.

جدول رقم 02 : الفرق بين المحاسبة على أساس الاستحقاق و على أساس الاستحقاق المعدل

العنصر	المحاسبة على أساس الاستحقاق	المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدل
تسجيل النفقات و الايرادات وقت استلام او دفع النقدية فعلا	تسجل كافة العمليات و الإحداث الاقتصادية عندما تتحقق بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقدية	يستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق غير انه لا يعترف ببعض العناصر من الأصول و من الخصوم
الإيرادات و النفقات (الإنفاق و التحصيل)	الأصول و الخصوم النقدية يتبع الدورة المحاسبية وفقا للحدث	بعض الأصول و الخصوم النقدية يتبع الدورة المحاسبية وفقا للحدث

من إعداد الباحث أمينة هناء جابي رام الله فلسطين

5. الفرق بين الأساس على أساس النقدي و على أساس الاستحقاق :

بعد استعراض جميع الجوانب المتعلقة بالأساس النقدي وأساس الاستحقاق، إليكم أهم الفروقات بينهما:

- يوفر أساس الاستحقاق معلومات وبيانات مالية دقيقة تعكس الوضع المالي للشركة أو المؤسسة، مما يسهم في عمليات التقييم والمساءلة، على عكس الأساس النقدي الذي يقدم بيانات ومعلومات محدودة.
- يُعتبر الأساس النقدي أسهل في الفهم مقارنة بأساس الاستحقاق، لكن يمكن التعامل مع كلا النظامين بسهولة، خاصةً مع الأساس الاستحقاق وفقًا لمعايير التدقيق والمحاسبة.
- يساعد أساس الاستحقاق في إدارة التدفقات النقدية من خلال تقديم معلومات حول تكاليف الأنشطة والمشاريع المستقبلية ومصروفاتها، بالإضافة إلى معلومات عن النقدية والالتزامات، بينما يوفر الأساس النقدي معلومات أساسية فقط دون التعمق في التفاصيل.
- يتميز أساس الاستحقاق بالمصداقية والشفافية، على عكس الأساس النقدي الذي لا يقدم رؤية واضحة حول المركز المالي للمؤسسة.
- كما أن أساس الاستحقاق يتميز بالشمولية، بخلاف الأساس النقدي.

جدول رقم 03 : الفرق بين المحاسبة على أساس النقدي و على أساس الاستحقاق

الأساس / الجانب	الأساس النقدي	الأساس الاستحقاق
الدقة	توفر دقة محدودة وتفصيلية عن الأوضاع المالية الحالية. تقوم بإعطاء قيمة حالية مجردة	يوفر دقة أعلى وتفصيلية في تمثيل الأوضاع المالية والأداء على المدى الزمني .تعطي حقيقة مالية شاملة و أكثر شمولية و أكثر مصداقية
تحليل الأداء	تعطي نظرة سريعة على أداء المؤسسة من حيث الإيراد و النفقات الحالية.	يمكنها تقديم تحليل أعمق للأداء عبر الزمن وتحديد اتجاهات النمو والتحسن، و معلومات أكثر شمولية للاستخدام الاستراتيجي ،و الخطط المالية المستقبلية
متطلبات التقارير المالية	توفير تقارير مالية بسيطة ومبسطة يسهل فهمها للجمهور العام.	تعتمد تقارير مالية أكثر تفصيلاً تحتاج إلى فهم متقدم للمفاهيم المحاسبية.
التحليل التكلفي	يقدم معلومات أساسية حول تكاليف العمليات الحالية.	يمكنها توفير رؤية أشمل لتكاليف الإنتاج والأداء بما في ذلك العوامل الزمنية والاستهلاك.
الاستدامة البيئية والاجتماعية	يمكن أن يكون أقل تحديداً للتأثيرات البيئية والاجتماعية للمؤسسة.	يتيح تتبع أفضل للتأثيرات البيئية والاجتماعية والالتزامات طويلة الأجل.
تقدير القيمة المستقبلية للأصول	يعكس القيمة الحالية فقط للأصول.	يمكن تقدير القيمة المستقبلية للأصول بشكل أفضل، مما يسهم في تخطيط أفضل لاستخدامها.
مصداقية الذمة المالية	تتمتع بمصداقية آنية	مصداقية اكبر و شمول مترامي و حقيقة مالية أوسع

من إعداد الباحثان

6. واقع وأمال و أفاق تحول نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من الأساس النقدي إلى الأساس على الاستحقاق للبلديات

إن المتتبع لتاريخ المحاسبة العمومية في الجزائر يجد أنها لم تكن نظام محاسبي متوازن حقيقة يواكب السياسات المالية و الاقتصادية المتبناة آنذاك ، عبارة عن محاسبة الخزينة أو محاسبة الصندوق التي أهلكتها كثرة التعديلات و الإصلاحات الظرفية غير المدروسة التي كانت نتيجة لظروف اقتصادية وسياسية و جيوسياسية ، ونتيجة كذلك لإسقاط التجربة الفرنسية على النظام المالي للدولة الجزائرية، بالرغم من أن الظروف لا تتشابه و حتى الإمكانيات ولا الأهداف ، فكان هذا التحوير للتجربة الفرنسية على الوضع المالي الجزائري هو محاولة فاشلة للاستفادة منها ، ومنها بدأت عمليات الإصلاح و التغييرات غير مدروسة و بدون مراعاة توازي الأشكال أحيانا ،و محاولة ضبط نظام محاسبي عمومي يوافق و بلائم التشريعات و السياسات و الأهداف المرجوة

والمتداول في إصلاح المحاسبة العمومية المالية العمومية تشير إلى التحول من نظام المحاسبة النقدية إلى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد تم اعتماد هذا التحول بشكل خاص في قانون المحاسبة العمومية 07/23، بالإضافة إلى النصوص التنظيمية التي تنظم هذا المجال، وكذلك في تقارير الجهات المركزية المعنية، حيث يعتبر هذا غير صحيح تماما و لا يوافق الحقيقة للنظام المحاسبي في الجزائر ، وتغليط للرأي العام و المصالح المعنية

إن المحاسبة العمومية في الجزائر لم تعتمد فقط على الأساس النقدي، بل كانت مزيجًا من الأسس النقدية والنقدية المعدلة وأساس الاستحقاق منذ بدايتها. حيث تخضع الجماعات المحلية (مثل الولايات والبلديات) والمؤسسات الصحية لأساس الاستحقاق، بينما تخضع المؤسسات ذات الطابع الإداري والمماثلة والدولة للأساس النقدي.

أ) واقع نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية :

إن الجماعات المحلية حسب نص المادة 17 من دستور الجزائر 2020 الصادر بمرسوم رقم 442/20 بتاريخ 30 ديسمبر 2020 و المتضمن تعديل الدستور هي الولاية و البلدية ، و تضمنت المادة الأولى من قانون البلدية 10/11 المؤرخ في 22 يونيو 2011 و المادة الأولى من قانون الولاية 12-07 المؤرخ في 2012/02/21 ، إن البلدية و الولاية هي الجماعة الإقليمية للدولة ،كما نصت المادة الأولى من قانون 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 أن المحاسبة العمومية تشير إلى مجموعة الأحكام التنفيذية العامة التي تُطبق على الميزانية والعمليات المالية المتعلقة بالدولة، بما في ذلك المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما توضح المادة ذاتها التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، بالإضافة إلى مسؤولياتهم، والأحكام المتعلقة بالإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، فضلاً عن نظام محاسبتها للمؤسسات المذكورة.

من خلال ما سبق، يتضح أن الجماعات المحلية أو الإقليمية، كما كانت تُعرف سابقًا، تعتمد نظام المحاسبة العمومية، الذي يقوم على أساس الاستحقاق ومحاسبة الصندوق، ضمن إطار محاسبة الخزينة وفق المدونة القديمة. وبالتالي، كانت تخضع لمجموعة من الأسس دون أن تتمتع بوحدة الأساس.

ب) المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق للبلدية :

ميزانية البلدية تخضع لقواعد المحاسبة العمومية حيث نصت المادة 11 من المرسوم 144/67 المؤرخ في 1967/07/31 الذي يتضمن قائمة مصاريف البلديات و إيراداتها ، و كذا المادة 14 من المرسوم 71/84 المؤرخ في 17 /1984/03 الذي يحدد قائمة مصاريف البلدية و إيراداتها ، و كذا المادة 204 من قانون 10/11 المتعلق بالبلدية إنها تعتبر منجزة عند انتهاء السنة المالية :

- – جميع النفقات المصرح بها: أي كافة النفقات التي تم الأمر بصرفها و تم إصدار لها سندات طلب، أو أوامر بالخدمة ،و تم الالتزام بها لدى الرقابة المالية أو الميزانياتية ،سواء تم تسديدها من طرف الخزينة أم لا ، ويمكن أن تكون لم يتم إصدار حوالة تسديدها بنهاية السنة المالية
- كل الايرادات التي كانت موضوع إصدار سند تحصيل لها وتم التكفل بها من طرف الخزينة تبعا لأحكام المرسوم التنفيذي46/93 المؤرخ في 10 فيفري 1993 ،و كذا لأحكام التعليمة رقم 15 الصادرة بتاريخ 2006/05/13 عن وزارة المالية ،و سواء تحقق الإيراد أم لا ، أي قيد التحصيل

كما أن التعليمة الوزارية المشتركة للعمليات المالية ب1 المحينة سنة 1973 قد حددت أن كل النفقات التي تم أمر بتسديدها ،و الايرادات التي تم إصدار سند لها بنهاية السنة المالية ن تعتبر منجزة ،و قدمت تقنيات في تسييرها و تنفيذها و تقييدها كمايلي :

- **بالنسبة للنفقات** : إن التعليمة ب1 الوزارية المشتركة للعمليات المالية للبلديات حددت أن كل النفقات الملتزم بها تعتبر منفقة و مؤداة خلال نهاية السنة المالية ن بالنسبة لنفقات مصاريف التسيير ، و يتم معاملتها كنفقات حقيقية ،حيث نصت التعليمة على أن النفقات الملتزم بها و لم يتم دفعها تقيد ضمن قائمة اسمية و بمبالغ النفقات ضمن وثيقة تسمى ملحق 37 ، و هذه الوثيقة تقد للمحاسب العمومي للتأشير عليها بعد إعدادها من طرف الآمر بالصرف للتحقق منها و التكفل بها ،بعدما قامت البلدية بالمصادقة عليها بمداولة ،و تدرج هده الوثيقة أي الملحق 37 مع الميزانية الإضافية للسنة ن+1 حتى يتسنى دفع نفقاتها لأصحابها ، و يتم التكفل بها ضمن الميزانية الإضافية للسنة ن+1 ضمن حساب مخصص 826 من مدونة مصاريف البلدية باسم نفقات للسنوات السابقة ،حيث يتم تسديدها مباشرة ولا يعاد الالتزام بها لدى المراقب المالي ضمن الميزانية الإضافية للسنة ن+1

و بالنسبة للنفقات للإعتمادات ذات التخصيص الخاص تعامل نفس المعاملة ولكن ضمن وثيقة تسمى ملحق 40 ،و تقيد في السنة ن+1 في القيود الموافقة لها و هذا حسب قانون البلدية و التعليمة السابقة

ملحق37

épublique Algérienne Démocratique et Populaire
LAYA d
OMMUNE de
CETTE de

EXERCICE 19
ETAT DES RESTES A REALISER
à la clôture de l'exercice 19

Articles et Chapitres	NATURE DE LA DEPENSE	NOM ET ADRESSE DU CREANCIER	Numéro de l'engagement	DATE	MONTANT des engagements 1	MONTANT des réalisations 2	MONTANT des restes à réaliser 3	TOTAUX par articles 4	OBSERVATIONS

مستخرج من التعليمة الوزارية المشتركة ب1 للعمليات المالية للبلديات

- **بالنسبة للإيرادات** : إن التعليمة الوزارية المشتركة للعمليات المالية للبلديات ب1 بينت أن كل الايرادات المتكفل بها و مثبتة لدى أمين الخزينة تعتبر إيرادات حقيقية و محصلة خلال نهاية السنة المالية ن ، و يتم معاملتها كإيرادات حقيقية ،حيث نصت التعليمة على أن الايرادات التي تم إصدار سندات تحصيل لها و قام أمين الخزينة بالتكفل بها و تثبيتها و لم يتم تحصيلها ضمن سنة **ن** ، أين يقوم الآمر بالصرف بإعداد قائمة اسمية و بمبالغ الايرادات ،ضمن وثيقة تسمى ملحق 39 ، و هذه الوثيقة ترسل للمحاسب العمومي للتكفل بها و استغلالها ،بعدما قامت البلدية بالمصادقة عليها بمداولة ،و تدرج هذه الوثيقة أي الملحق 39 مع الميزانية الإضافية للسنة ن+1 حتى يتسنى للمحاسب القيام بتحصيلها ، و يتم التكفل بها ضمن الميزانية الإضافية للسنة ن+1 ضمن حساب مخصص 827 من مدونة مصاريف البلدية باسم إيرادات للسنوات السابقة ، حيث يقو المحاسب بتحصيلها طبقا للتنظيمات و التشريعات المعمول بها في هذا الشأن لاسيما أحكام المرسوم التنفيذي 46/93 و التعليمة رقم 15 المؤرخة في 2006/03/10

ملحق رقم 39 :

ANNEXE 39

EXERCICE 19___

WILAYA de_____

COMMUNE de_____

RECETTE de_____

ETAT DES RESTES A REALISER
(RECETTES)
AU 31 MARS 19___

(1) Section de_____ ou récapitulatif

ARTICLE	NATURE DE LA RECETTE	NOM ET ADRESSE DU DEBITEUR	MONTANT	TOTAUX PAR ARTICLES	OBSERVATIONS
			TOTAL général . . .		

(1) 1 ou plusieurs états différents par section ou S-section du budget
1 état récapitulatif

Certifié exact

مستخرج من التعليمة الوزارية المشتركة ب1 للعمليات المالية للبلديات

و بتحليل مما سبق يتبين لنا أن نظام المحاسبة العمومية للبلدية يخضع للأساس على أساس الاستحقاق ضمن الإشكالات المذكورة سابقا ،و لم يكن يتصف حرفيا بالأساس النقدي ،و بالتالي فان الإصلاح المحاسبي المنشود بالانتقال من محاسبة على أساس الاستحقاق بدل من الأساس النقدي غير وارد و غير فعال ،لخضوعها له فعليا و ضمنيا بالنسبة للبلديات

و الأهم من ذلك أن الايرادات تعتبر شبه وهمية ، لغياب التحصيل الفعال ، وعدم الاهتمام بجانب الايرادات مقابل الاهتمام بجانب النفقات ، وهذا راجع لطابع تكوين الجهاز الإداري للبلدية المتمثلة في المجالس المحلية ، حيث انه يتم صرف النفقات من الميزانية بدون مراعاة وجود إيرادات حقيقية تعمل على تغطية هذه الأخيرة ، وبالتالي تصبح البلدية في عجز ، ثم تقوم الدولة بالتكفل بتغطية هذا العجز عن طريق مساهمات و مساعدات أو منح مالية من مختلف ميزانياتها التي نصت عليها التنظيمات و التشريعات المعمول بها

7. الخاتمة:

يعد تطبيق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق خطوة حيوية نحو تحسين الإدارة المالية في البلديات الجزائرية، على الرغم من التحديات الكبيرة التي تواجه البلديات، فإن الفوائد المحتملة لهذا النظام، من حيث الشفافية والكفاءة وإدارة الموارد، تجعل منه استثماراً مهماً لمستقبل الإدارة المالية في الجزائر ،و تعتبر المحاسبة على أساس الاستحقاق من متطلبات عصرنة المحاسبة العمومية التي رأتها الحكومة الجزائرية

تعتمد عمليات العصرنة على تبني أساليب وأدوات حديثة تمكن من تسجيل وتحليل المعلومات المالية بشكل دقيق وفعال، مما يسهم في تحسين جودة القرارات وزيادة الشفافية ومكافحة الفساد ،و كذا تنبيه المسؤولين بمعلومات قصد استغلالها كأداة للتسيير الناجع ، وكذلك التقييم المستمر للسياسات العامة فيما يتعلق الأمر بالتسيير المالي العمومي، الذي يعكس صورة دقيقة عن الوضع المالي، مما سيمكن من تحسين الرقابة على الإنفاق العام وتعزيز الشفافية، خاصة من خلال استخدام مؤشرات ومعايير الكفاءة.

فبالنسبة لميزانية البلديات فالمحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق تعتبر ثورة في المالية المحلية ،إن قابلتها آليات قانونية و إصلاحات تمس الجوانب المرتبطة بها، كآليات التحصيل و تفعيل عمليات التحصيل ، و تسهيل عمليات اتخاذ القرارات للفاعلين

كما أنها تؤثر سلبيا على تنفيذ ميزانيات البلدية إذا لم يتم توفير المعطيات الحقيقية لها ، و تعتبر معلومات مغلوطة إن لم يسايرها التنفيذ الجيد، فمثلا قلة التحصيل لسنوات متتالية يعطي عبئ على الميزانية ، وتصبح الميزانية ذات إيرادات وهمية مما يجعلها عاجزة ، حيث تصبح النفقات تفوق الايرادات

و لتفادي ذلك و استغلال المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق في تنفيذ ميزانيات البلدية نرى ما يلي :

- ✓ تحسين آليات التحصيل الفعال
- ✓ إنشاء ترسانة قانونية تعمل على ضبط و تفعيل آليات التحصيل
- ✓ الاهتمام بالجانب البشري ، وتعزيز وظيفته في تنفيذ آليات التحصيل
- ✓ ترشيد النفقات و ضبط الحاجيات قبل تنفيذ الميزانيات
- ✓ التركيز على توفير مداخيل متنوعة لميزانيات البلديات
- ✓ منح الصلاحيات الكافية للمحاسبين العموميين في عمليات تحصيل الايرادات
- ✓ تفعيل آلية الديون المنعدمة بناء على تقارير المحاسبين العموميين بدون مدة زمنية محدد
- ✓ التنسيق الجيد بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في عمليات الايرادات
- ✓ إعطاء صلاحيات أكثر للمحاسبين العموميين في عمليات التحصيل الجبري لتوفير الاعتمادات الكافية لتغطية نفقات ميزانيات للبلديات
- ✓ إدراج بواقي التحصيل في ميزانيات البلديات كميزانيات ملحقة ، وعدم ضمها للميزانية الإضافية
- ✓ تفعيل عمليات التسبيقات من المحاسبين العموميين بدل من ملحق 39

و في الأخير إن عدم الاهتمام بجانب الايرادات مقابل الاهتمام بجانب النفقات ، يؤدي إلى تعطيل التنمية المحلية ، حيث انه يتم صرف النفقات من الميزانية بدون مراعاة وجود إيرادات حقيقية تعمل على تغطية هذه الأخيرة ، وبالتالي تصبح البلدية في عجز ، و تصبح البلدية مدينة و لا تستطيع حتى دفع النفقات الإجبارية و الضرورية ، فالاستحقاق إن توفرت له الآليات المذكورة آنفا يعطي حركة تنموية ، ويعمل على تفعيل التنمية ، و يسمح بتنشيط و توسيع تنفيذ الميزانيات التي بدورها تحرك عجلة التنمية و تحقيق فائض القيمة

The Road to Accrual Accounting in the .(2000) .Information paper IFAC International Federation of Accountants .IFAC .*United*

Accrual Basis Accounting in the Brazilian .(2013) .Adriana Fernandes de Vasconcelos و ،Rossana Guerra de Sousa .Public Sector: EmpiricalResearch on the Usefulness of Accounting Information . *USP, São Paulo – .R. Cont. Fin*

بولعجول عبد الكريم. (2022). دور نظام المحاسبة العمومية المعتمد على الستحقاق في تفعيل التدقيق الحكومي .

رحماني شريف. (2004). *كتاب اموال البلديات*. الجزائر: دار القصبة للنشر.

عبد العزيز فايد. (25 افريل, 2023). *مجلس الامة*. تاريخ الاسترداد 25 جوان, 2024، من http://www.majliselouma.dz/index.php/ar/2016-10-05-06-52-20/4648-2023-08-07-08-36-38

عبود زرقين، و مالك لعلايبة. (2016). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية. *مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية* ، 330.

مومن خبيطي، و لخضر يونس. (2016). فاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام(IPSAS)ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية* ، عدد2 جوان.

ميهوب عراشي، و زريق عمر. (12 اكتوبر, 2023). الملتقى الوطني(حضوري /عن بعد) حول: واقع تطبيق المعايير المحاسبية IPSAS للقطاع العام و خاصية المصادقة على حسابات الهيئات العمومية للحد من الفساد و ترشيد النفقات. قانون المحاسبة العمومية و التسيير المالي 23-07 كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر . تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير جامعة بلقايد، الجزائر.

هناء جابي امينة، و ملياني حكيم. (2017). اهمية التحول من اساس النقدي الى اساس الاستحقاق في ظل عصرنة المحاسبة العمومية. *مجلةالدراسات االقتصادية والمالية،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي* ، 139.