

PCE المشروع الإصلاحي على مستوى الخزينة العمومية

—مشروع نظام المخطط المحاسبي—

*PCE The reform project at the level of the public treasury
-the new accounting plan of the state-*

الدكتور: مصطفى عمراني

¹مفتش قسم الخزينة العمومية بشار (الجزائر)

Dr. Omrani Mostefa

Divisional Inspector the Public Treasury, Béchar (Algeria)

Omrani.mustapha46@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/06/28

تاريخ القبول: 2021/04/07

تاريخ إرسال المقال: 2020/12/12

ملخص:

تعالج هذه الورقة البحثية، الجانب التحليلي للإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال عرض واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، وإبراز النقائص والفراغات القانونية التي تعترى النظام المحاسبي القديم والمسمى بمدونة مجموعة حسابات الخزينة، بالإضافة للتطرق لمشروع إصلاح وتحسين نظام المحاسبة العمومية من خلال مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

كلمات مفتاحية:

الإصلاح الإداري، الخزينة العمومية، المحاسبة العمومية، مدونة حسابات الخزينة، المخطط المحاسبي للدولة.

Abstract:

The purpose of this study, for the analysis of the legal framework of public accounting in Algeria, through the presentation of reality, and to highlight the weak points of the accounting system of the nomenclator of treasury accounts, and to present the perspectives of the reforms undertaken to modernize the public accounting through the evaluation of the project of the new accounting plan of the state PCE.

Keywords:

Administrative Reform; Public Treasury; Public Accounting; Nomenclator of Treasury Accounts; State Accounting Plan.

مقدمة

انطلاقا من انشغالاتنا وطموحنا في المساهمة في تقديم دراسة تحليلية للإصلاحات الموجهة للإدارة العمومية في الجزائر من الناحية القانونية، المادية، البشرية. وإدارة الخزينة العمومية بصفة خاصة، نقدم هذه الورقة البحثية تحت عنوان: "PCE المشروع الإصلاحي على مستوى الخزينة العمومية-مشروع نظام المخطط المحاسبي-"¹، ضمن السعي للبحث حول واقع وآفاق إصلاح القوانين المحاسبية والتي بواسطتها يقاس مدى نجاعة الخدمة العمومية المقدمة من طرف الخزينة العمومية والتي رصدت لأجله.

وعلى هذا الأساس، تم اختيار موضوع هذه الورقة البحثية لكونه يدخل ضمن متطلبات الحكم الراشد، كما يسعى من جهة أخرى في الاجابة على إشكالياته العامة المتعلقة بموضوع الدراسة، وقبل التطرق لموضوع الدراسة والإجابة على إشكالياته المطروحة، نقدم التعاريف الموجزة التالية:

التشريع المحاسبي أو المحاسبة العمومية: تعرفها المادة الأولى والثانية من القانون 90-21: "يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات"².

كما عرف المشرع في المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-330 الخزينة العمومية على أنها: "هيئة تنفيذية خاضعة لترتيب السلم الإداري، وتحت قيادة المدير العام للخزينة، والذي يمثل هيئة القرار التنفيذية لدى وزارة المالية"³. وعلى هذا الأساس، تعتبر الخزينة العمومية مرفق عمومي، تؤدي خدمة عمومية موجهة للأفراد بشكل مباشر وغير مباشر،⁴ عن طريق القيام بكل العمليات المالية المتعلقة بالدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وتسمى هذه العمليات المالية بالمحاسبة العمومية، ونحن من خلال هذه الورقة البحثية نسعى للبحث حول واقع وآفاق إصلاح القوانين المحاسبية والتي بواسطتها يقاس مدى نجاعة الخدمة العمومية المقدمة من طرف الخزينة العمومية والتي رصدت لأجله، ومن جهة ثانية وبصفتي مفتش قسم لدى الخزينة منذ 2002 إلى يومنا هذا، عاصرت حقبة مهمة جدا في الإصلاح التشريعي المحاسبي للخزينة، بالإضافة إلى الخبرة المكتسبة في هذا المجال لكون مهنة المحاسب العمومي من بين المهن ذات الطابع التقني المعقد والذي يعتمد على تعليمات غير منشورة تبقى حكرا على العاملين في الخزينة العمومية.

وفي هذا السياق، يمكن اعتماد اشكالية واقع وآفاق إصلاح النظام المحاسبي العمومي الجزائري؟ كإشكالية رئيسية لموضوع هذه الدراسة البحثية بما يناسب محاوره العامة:

وللإجابة على إشكالية البحث نعتمد على المنهج التحليلي المناسب لهذا الغرض، أما بخصوص تقسيم البحث فقد خصصت المحور الأول منه، لعرض شامل لمدونة حسابات الخزينة NCT الجاري العمل به حاليا، أما المحور الثاني

فهو مخصص لبوادر الإصلاح المحاسبي -PCE المشروع الإصلاحي المعمول عليه-، و في الأخير نقدم خاتمة حول موضوع الدراسة.

المحور الأول: عرض مدونة حسابات الخزينة NCT

نقتصر في هذا المحور من الدراسة حول الشق القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك من خلال التطرق لكل من مضمون مدونة حسابات الخزينة وكذلك الوقوف على مواطن قصور ومحدودية هذه الأخيرة، ومن ثم تقديم دوافع إصلاحها وتقديم البديل عنها، وفي الأخير نعرض خاتمة موجزة حول النقاط التي تم التطرق لها في هذا المحور من الدراسة. بهدف الوصول إلى واقع نظام المحاسبة العمومية المعمول به حالياً

أولاً: مضمون مدونة حسابات الخزينة NCT

بهدف استخلاص النظام المتبع والذي أسست عليه مدونة حساب الخزينة، والتي تعد المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر لقيود المعاملات المالية للدولة، ارتأينا التطرق لمراحل نشأت المحاسبة العمومية، ثم التعريف القانوني لمدونة حسابات الخزينة، وهذا بغرض تسهيل الدراسة من حيث استخلاص نقاط القوة والضعف للنظام المحاسبي المنتهج من طرف الجزائر، وفي الأخير عرض البديل المقترح.

أ. نبذة تاريخية حول المحاسبة العمومية في الجزائر⁵

مر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي، وشملت هذه المراحل مايلي:

1- مرحلة الاستعمار إلى غاية 1962

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862، المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413، المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

2- مرحلة ما بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية، المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكيفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965⁶، المتضمن تحديد التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية. بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير والمذكرات المصلحية، التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي، ومن أهمها التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968، والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة، تعرف بمدونة حسابات الخزينة NCT.

3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الإستعمارية في 05 جويلية 1975، وفي الأمر رقم 73-29⁷، الصادر في نفس التاريخ، أضيف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17⁸، المؤرخ في جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية، تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

4-مرحلة إصدار قانون المحاسبة العمومية من 1990 إلى غاية 1995

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية، وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها، بإصدار القانون رقم 90-21⁹ المؤرخ في 15 أوت 1990، والمتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم: -المرسوم التنفيذي رقم 91-311¹⁰، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين. -المرسوم التنفيذي رقم 91-312¹¹، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، والمتعلق بتحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين. -المرسوم التنفيذي رقم 91-313¹²، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية محتواها. - المرسوم التنفيذي رقم 91-314¹³، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور قاعدة القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، بصدر التعليم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية الرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرون بالصرف ومسؤولياتهم، ونطاق عملهم والعقوبات جزاء تقصيرهم في أداء عملهم.

5-مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد، فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالإنقال من نظام محاسبة الصندوق، الذي يعتمد على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه، إلى محاسبة الذمة والتي تعتمد على القيد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة. وذلك للإستفادة من التجربة الفرنسية DGCP أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997.

6- إلغاء العمل بالمخطط المحاسبي للدولة 2007

في سنة 2007 تم إصدار تعليمة تلغي العمل بالمخطط المحاسبي للدولة PCE، والإبقاء بالعمل بمدونة حسابات الخزينة NCT.

7- مرحلة 2015 إلى يومنا الحالي

إدراج تعديلات ضمن مدونة حسابات الخزينة NCT، حسب التعليمة رقم 06 المؤرخة في مارس 2015، تتضمن التأكيد على العمل بالقيود المزدوج، واعتماد العمل بـ TR6¹⁴، وإدراج حسابات جديدة، وإنشاء حسابات فرعية، مما يتيح تحديد الذمة المالية للدولة وتحليل تطورها من سنة إلى أخرى، وهذا ما يقودنا إلى اعتبار أن المشرع الجزائري يتجه نحو تبني نظام الأساس النقدي المعدل - سوف يتم التطرق لشرح هذا الأخير ضمن المحور الثاني من الدراسة -.

ب. التعريف بمدونة حسابات الخزينة NCT¹⁵

للقوف على التعريف القانوني الأنجع وبما يخدم مجال الدراسة، يجب الإشارة إلى أن الإطار التقني لمدونة حسابات الخزينة يجب أن يتكيف مع متطلبات الإطار القانوني، الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما إذا " كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية، على أن ينظر فيما بعد بتعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك"¹⁶.
لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، وفقا لأحكام القانون 90-21¹⁷، المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، المؤرخ في 15 أوت 1990، والذي يتضمن قيودا قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية، لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات، بالإضافة إلى ضبط العلاقة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية وتنفيذ الميزانية.

أما الإطار التقني للمحاسبة العمومية، والذي تعتبر التعليمة العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية¹⁸، المرجع الأساسي لدليل الحسابات، الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر لقيود المعاملات المالية للدولة، مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيود المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفقا للمخطط المحاسبي للخزينة العمومية، من أجل تحقيق الرقابة، وشرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة، ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية، كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخزينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية¹⁹.

ثانيا: قصور ومحدودية مدونة حسابات الخزينة NCT

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبتت مدونة حسابات الخزينة قصورها في عدة جوانب، نذكر بعض منها وذلك حسب ما ورد في التقرير الذي قدمه المدير العام للمحاسبة، خلال الملتقى المنظم في الجزائر 25 نوفمبر 2000:²⁰

عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة: حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبية العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي)، وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديونها اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا ما أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة المالية للدولة.

طريقة تقييم حسابات الدولة: تقييم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، مما يصعب على المحاسب العمومي معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة²¹.

صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية: تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة، التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات.

تعقيد الوثائق المحاسبية: حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها.

عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية: حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد، رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات، وبالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام، في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.

ثالثا: دوافع إصلاح مدونة حسابات الخزينة وتقديم البديل

من خلال ما تقدم في النقطتين السابقتين من الدراسة، وتقييدا بالمنهج التحليلي المتبع في هذه الدراسة، كان لازما عرض الدوافع المنطقية لإصلاح مدونة حسابات الخزينة، ثم التطرق إلى المشروع البديل المقترح لإصلاح مدونة حسابات الخزينة و المقترح من طرف المديرية العامة للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية.

1. دوافع إصلاح مدونة حسابات الخزينة

لا بد للتشريع المحاسبي للدولة - أي المحاسبة العمومية-، على غرار باقي القوانين أن يواكب تطور حاجات المجتمع ويساير أوضاعه الإقتصادية والإجتماعية والسياسية... إلخ، ولكي تحقق الأهداف المرجوة منها، عزم المشرع بتطوير المحاسبة العمومية بانتقالها من مجرد نظام لتسجيل تحصيلات الإيرادات وتسديد النفقات، إلى نظام متكامل للتسجيل والتصنيف والتخليص بظهور قاعدة القيد المزدوج - *Partie double*²² - واعتماد محاسبة الإلتزام والإستحقاق بدل محاسبة الصندوق.

ولأن النظام المحاسبي الحالي يعتمد على الأساس النقدي أي محاسبة الصندوق والذي أثبت عجزه في عدة مجالات تقتصر في هذه الورقة البحثية على جانب الإلتزامات والإيرادات.

1.1 بالنسبة للالتزامات

1.1.1 يعرض الوضع النقدي و ليس الوضع المالي، لأنه يتجاهل قيد حقوق القطاعات العمومية التي بلغت آجال استحقاقها والتي لم تحصل.

2.1.1 عدم قيد التزامات القطاعات الحكومية والتي تعتبر ديونا على الخزينة العمومية والتي لم يتم دفعها خلال السنة المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم دقة البيانات المالية وفق الأساس النقدي.

3.1.1 يعتبر مجالا للحكومات للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الاسراع في استهلاك الاعتمادات المالية في نهاية السنة.²³

1.2 بالنسبة للإيرادات

1.1.2 عدم إعطاء الصورة الحقيقية للإيرادات المحصلة للسنة المالية، بسبب تداخل الفترات المالية فيما بينها وعدم الفصل بين إيرادات و نفقات كل سنة على حدى.

2.1.2 وجود إيرادات تخص فترات مالية ولم تسجل لعدم تسديدها نقدا، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة تقييم كفاءة أداء القطاعات الحكومية في تحصيل الإيرادات.

3.1.2 الدفاتر المحاسبية لا تظهر حجم النفقات مستحقة الدفع والتي لم تسدد رغم حلول أجل إستحقاقها، وهذا ما يؤدي إلى زيادة احتمال أن تكون المدفوعات الفعلية للسنة المالية القادمة أكبر من قيم الإعتمادات السابق تقديرها.

وفي هذا الإطار، جاءت المعايير الدولية في المحاسبة العمومية للإنتقال من موازنة الدولة إلى ميزانية²⁴ الدولة، هذا الإنتقال تجسده أساسا فكرة الحقوق المثبتة، تقوم هذه الفكرة على ضرورة التقييد المحاسبي لكل ما للدولة أو ما عليها وعرض هذه المبالغ في جداول مالية لتعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للدولة²⁵.

2. البديل المقترح لإصلاح مدونة حسابات الخزينة NCT

من خلال ما تقدم، حول قصور و محدودية مدونة حسابات الخزينة NCT، و واقع الإصلاح المحاسبي بالإضافة إلى تطور حجم أجهزة القطاع العام، فرض على الدولة الإنتقال من محاسبة الصندوق، إلى نظام محاسبة الإستحقاق (Accrual basis) والتعرف ب: "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض.²⁶

كما أن المفهوم الحديث للمحاسبة لم يعد يقتصر على كونه مجرد تقنية، تعتمد على آليات وطرق في التسجيل والتصنيف والتخليص وتقوم على معالجات مهنية لمختلف الصفقات والأحداث الإقتصادية ذات الأثر المالي، بل هي نظام معلومات لا بد أن تتوفر فيه شروط العرض، والتقديم والإفصاح، بما يسمح للبيانات المالية المنتجة من هذا النظام أن

تكون صالحة للاستعمال في مجالات الدراسة والتحليل، وتقديم المساعدة في توجيه السياسات الإستراتيجية واتخاذ القرارات الملائمة والمناسبة²⁷.

ومن بين أهم مزايا النظام المحاسبي على أساس الإستحقاق على سبيل المثال لا الحصر:²⁸

- إثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها مما يضمن المتابعة الدقيقة لحجم الدين العمومي محاسبيا.
- إمكانية المقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها بصورة سليمة و واضحة.
- إظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.
- يجعل التقارير المحاسبية أكثر ملائمة لأغراض الرقابة والمتابعة والتحليل.
- يحقق الفعالية للتوظيف الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي بما يمكن من المحافظة على أموال وموارد الدولة والتقليل من فرص الإسراف واستنفاد الاعتمادات دون مبرر.

وفي هذا الإطار، جاء مشروع نظام المخطط المحاسبي للدولة PCE ليتبنى هذا النظام المحاسبي

خاتمة المحور الأول

من خلال ما تقدم نعرض بعض النقاط و التي تعبر عن واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

- يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر امتدادا لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي.

- مجموعة حسابات الخزينة العمومية نظام ساري المفعول منذ الاستقلال دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري.

- تعديلات مدونة حسابات الخزينة اقتصر على غلق بعض الحسابات أو فتحها، نتج عنها عدد كبير من الحسابات.

وفي مجمل القول نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يرتكز على الأساس النقدي، أو بالأحرى محاسبة الصندوق، والذي يقدم للأسف صورة قائمة حول الإفصاح الكامل عن نتائج النشاط الحكومي وتحقيق المساءلة عن الأداء. وهو ما أدى بأصحاب القرار في هذا الشأن باتخاذ مبادرة من شأنها إصلاح نظام محاسبة الخزينة، بهدف مواكبة الدول المتقدمة بشأن تبنى نظام محاسبي للرفع من جودة البيانات والقوائم المالية الحكومية، ولهذا الأسباب شرعت وزارة المالية في تطبيق مشروع إصلاح لنظام المحاسبية العمومية يهدف على إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة PCE، والذي سوف يكون محل الدراسة في المحور الثاني.

المحور الثاني بؤادر الإصلاح المحاسبي - PEC المشروع الإصلاحي المعول عليه-

إن من أهم دوافع تطبيق نظام أساس الاستحقاق، هو مطالبة السلطات التشريعية لأغلب الدول بضرورة توفير البيانات الكاملة عن تطور تكاليف نشاط الوحدات الحكومية، من أجل تقييم النتائج وتحقيق أغراض الرقابة والمساءلة عن مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام، وبيان مدى تحقيقها للأهداف بأحسن الوسائل وبأقل تكلفة.

والجزائر كباقي الدول أخذت على عاتقها إطلاق برنامج ضخم متمثلا في إصلاح نظامها المحاسبي العمومي والخاص، ومشروع تحديث نظام الميزانية ²⁹MSB، وهذا من خلال التحول من المخطط المحاسبي الوطني ³⁰PCN، إلى النظام المحاسبي الجديد ³¹SCF ³²، ومن مدونة حسابات الخزينة NCT إلى المخطط المحاسبي للدولة PCE، والذي هو مجال الدراسة، وعلى أساسه نقدم خاتمة موجزة لهذا المحور، والمتمثلة في آفاق إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال PCE .

أولا: تقديم المشروع وأهدافه

في إطار التحليل القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر، وبهدف تعريف مشروع المخطط المحاسبي للدولة وبيان أهدافه، نخصص في هذا المجال الجزء الأول للتعريف بالمشروع الإصلاحي، ثم نتطرق للإصلاحات التي جاء بها هذا المشروع في النقطة الثانية.

1. تعريف مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE

في إطار إصلاح النظام المحاسبي القائم على أساس مدونة حسابات الخزينة، عملت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بتشكيل لجنة خبراء محلين ودوليين في مجال المحاسبة العمومية، بهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي، قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة من شأنها تعويض مدونة حسابات الخزينة NCT تحت عنوان المخطط المحاسبي للدولة PCE.

من خلال هذا المشروع الإصلاحي يمكن تبني إطار محاسبي مغاير و خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات، التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.

2. الجديد المقترح ضمن مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE

بهدف تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة، وتوفير معلومات ذات مصداقية في أجل معقول، بهدف اتخاذ أنسب القرارات وحسن توظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي، وكذا القراءة الواضحة وتقييم أداء مختلف وحدات القطاع العام، في سبيل الوصول إلى الشفافية والحوكمة في تسيير الميزانية العامة للدولة، تبنت الجزائر الانتقال من نظام المحاسبة على الأساس النقدي إلى نظام المحاسبة على أساس الإستحقاق، وهو ما تجسد فعلا من خلال تبني مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE وفق العناصر التالية:³³

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.

- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الحوكمة ومشروعية العمليات المالية للدولة.

- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار.

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.

- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.

-تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

من خلال هذا المشروع الإصلاحي المقدم للإختبار، عبر مراحل بهدف إعماده نهائياً كنظام جديد للمحاسبة العمومية في الجزائر بدل مدون حسابات الخزينة، يرى المراقبون في هذا الشأن بأن هذا الأساس المحاسبي سيحقق لها العديد من الفوائد، ومن أبرزها القدرة على توفير معلومات مالية أكثر شمولية وعالية الجودة، تساعد في اتخاذ قرارات سليمة مستندة إلى معلومات موثوقة، بالإضافة إلى تحسين قدرتها على إدارة الأصول والالتزامات بشكل فاعل، بالإضافة إلى فوائد أخرى من بينها³⁴: زيادة الشفافية والمساءلة، تحسين إدارة الموارد الحكومية، الأمر الذي يزيد من كفاءة استخدامها وفعالية إدارة التكاليف، زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، تعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي

ثانياً: آليات تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE

من أجل عرض آليات تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE، وبغرض تجسيد تطبيقه بطريقة سلسلة، ولضمان الوصول إلى النتائج المرجوة والأهداف المسطرة، سوف نتطرق إلى عرض خطط العمل المتبعة من طرف وزارة المالية، في النقطة الأولى، وللوقوف على نسبة تقدم المشروع في أرض الواقع وحقيقة تطبيقه، نتعرض لها في النقطة الثانية.

1. المرحلة التجريبية لمشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE³⁵

ليس بالأمر السهل إحلال نظام محاسبي ترسخ في أذهان جل المحاسبين العموميين لدى عمال الخزينة منذ 1968 بنظام محاسبي مغاير تماماً ولهذه الأسباب و غيرها نعرض خطة عمل وزارة المالية بهذا الشأن:

1.1 إقحام الإعلام الآلي ضمن الإصلاحات المحاسبية

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة

2.1 تكوين المحاسبين العموميين

- يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 1 ديسمبر لسنة 1990 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد.

- دورة تكوينية يوم 25 أفريل 2000 خاص بأمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

-دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء الخزينة الولائية ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول سير قواعد المخطط المحاسبي للدولة.

-دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000.

قابضي الجمارك والأملاك الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000.

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع.

3.1 إختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات (06) هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميله، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000.

4.1 تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني و كان هذا بداية من سنة 2003.

5.1 تنصيب لجان متابعة و رقابة حسن سير تنفيذ هذه العملية:

- لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة.

- لجنة جهوية على مستوى المديريات الجهوية للخزينة العمومية.

- خلية متابعة على مستوى الخزينة الولائية.

6.1 بعد انتهاء الفترة التجريبية وتحديد النقائص التي تمت ملاحظتها، قامت اللجنة المركزية المكلفة بتنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بإعداد الوثائق الآتية:³⁶

- مشروع تعليمية عامة متعلقة بعرض إجراءات تسيير الحسابات.

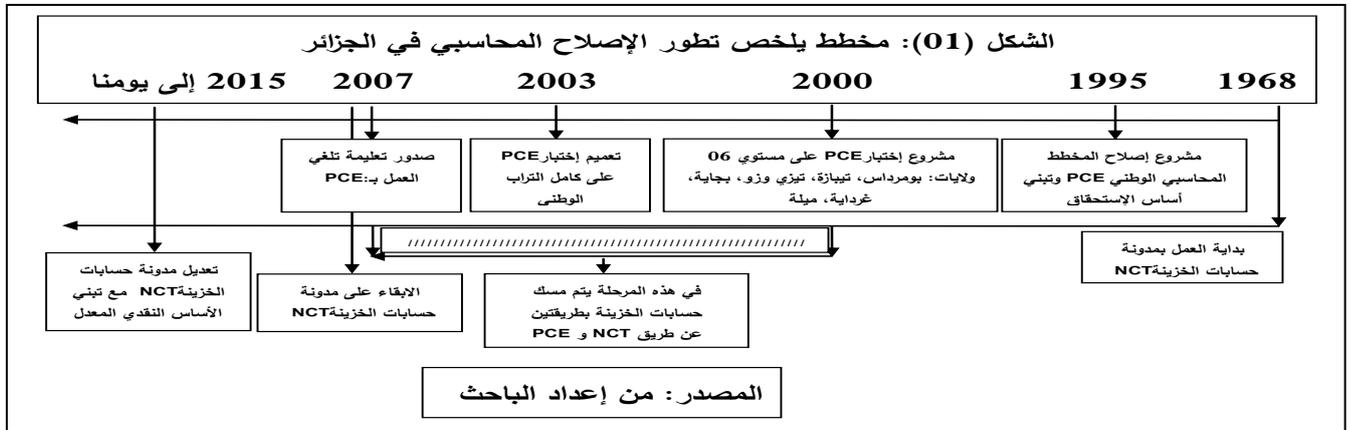
- مشروع مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة.

- جدول مقارنة للانتقال من محاسبة الخزينة القديم إلى محاسبة الدولة الجديد.

- مدونة حسابات الوكالات المالية للضرائب والجمارك وأملاك الدولة.

- مشروع تعليمية تعرض إجراءات تسيير حسابات الوكالات المالية.

وفي الأخير نعرض مخطط نوجز فيه مراحل تطور الإصلاح المحاسبي في الجزائر.



2. حقيقة تطبيق مشروع PCE والتعديلات المحاسبية المجسدة

1.2 حقيقة تطبيق مشروع PCE على أرض الواقع

إن من أهم الشروط الأساسية لنجاح نظام محاسبي ما، هو أن يحقق الأهداف التي صمم من أجلها، مع العلم أن هذه الأهداف ترتبط بالأطراف التي تستحوذ على السلطة، إذ لا بد أن تكون على وجهة واحدة، خاصة عندما يستدعى الأمر بتبني مشروع وطني لضبط ميزانية الدولة و تسحين مرفق هام كالخزينة العمومية عن طريق إصلاح نظامها المحاسبي، وبالفعل تجسدت الفكرة إلى واقع من خلال تبني وزارة المالية مشروع إصلاح النظام المحاسبي، مستمد من المعايير الدولية في المحاسبة العمومية IPSAS، وقد سخرت لهذا المشروع كل الجهود المادية والبشرية بغرض إنجاحه وتجسيده على

أرض الواقع، وذلك من خلال إقحام الإعلام الآلي عن طريق برامج ضمن شبكة الإعلام الآلي، ثم تكوين المحاسبين العموميين، وبعدها إختبار المشروع على مرحلتين في سنة 2000 وتعميم إختباره سنة 2003 على مستوى جميع خزائن الولايات، ثم تنصيب لجان متابعة ومراقبة حسن تنفيذ المشروع، وفي الأخير تم إعداد النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة، ليتوج هذا المشروع في الأخير بتعليمة مؤرخة في سنة 2007، صادرة عن المديرية العامة للمحاسبة، تقضي بتجميد العمل بالمخطط المحاسبي للدولة PCE بدون أسباب تذكر، كل هذا بعد جهد قدر بـ 12 سنة من بداية انطلاق مشروع الإصلاح المحاسبي سنة 1995.

2.2 التعديلات المحاسبية بعد إلغاء المخطط المحاسبي للدولة PCE

في إطار بعث الحياة من جديد لمدونة حسابات الخزينة NCT تم إصدار التعليمة رقم 06 المؤرخة في 15 مارس 2015، الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة، مديريةية التنظيم والتنفيذ المحاسبي للميزانيات، والرامية إلى إصلاح المحاسبة العمومية عن طريق إعادة إصلاح وتطوير حسابات الخزينة، وذلك بإدراج حسابات جديدة، وإنشاء حسابات فرعية، وهذا بغرض ضمان الرقابة الجيدة والقراءة الواضحة للعمليات المحاسبية ضمن مدونة حسابات الخزينة NCT، في إطار القيد المزدوج، ولتبسيط مضمون التعليمة سوف نتطرق لشرح الحساب 402002 والمتعلق بحساب تنفيذ الميزانية.

1. في إطار القيد البسيط³⁷: يعمل الحساب 402002 بضم جميع العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية دون إظهار القيمة الحقيقية للميزانية الحالية، والميزانية السابقة، بالإضافة إلى الخلط مع العمليات خارج الميزانية.

2. في إطار القيد المزدوج: بعد إصدار التعليمة المشار إليها، ثم إحداث حسابات فرعية ضمن الحساب 402002، ليصبح كتابي:

402002/011: حساب تنفيذ الميزانية الحالية.

402002/012: حساب تنفيذ الميزانية السابقة.

402002/013: حساب تنفيذ العمليات خارج الميزانية.

وبهذا التعديل، أصبح بإمكان الدولة الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة لتصبح حسابات الخزينة بخصوص حساب 402002، تعطي الصورة الحقيقية للإيرادات المحصلة للسنة المالية، وفصل تداخل الفترات المالية التي كانت فيما قبل، وبالتالي وطبقا لأحكام التعليمة الأخيرة أصبح لنا فصل تام بين إيرادات ونفقات كل سنة على حدى، كما تساعد على استخراج البيانات المالية المتعلقة بالوضعية المالية دون اللجوء إلى السجلات المحاسبية. ولإشارة هاته التعديلات، تتطابق مع الأهداف التي يرمي إليها نظام الاستحقاق، وعلى هذا الأساس نرى بأن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يتجه نحو الأساس النقدي المعدل.³⁸

خاتمة المحور الثاني

من خلال ما تقدم في هذا المحور من الدراسة، نعرض آفاق المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال تبني مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة PCE، والذي يستمد قواعده من المعايير الدولية في المحاسبة العمومية IPSAS،

والذي يعتبر قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الإستحقاق، إلا أنه لم يجسد على أرض الواقع وهذا راجع لجملة من الأسباب المعلومة وغير المعلومة

- الأسباب المعلومة: يمكن إجمالها في

1. أسباب تقنية والمتمثلة في نوع الوثائق و المستندات المحاسبية.
2. عدم وجود إطارات مؤهلة ذات خبرة عالية لاستيعاب النظام المحاسبي برتمته.
3. الدورات التكوينية للموظفين غير كافية و ليست بالمستوى المطلوب
4. من أهم الأسباب رفض أمناء الخزائن أخذ على عاتقهم وتحت مسؤوليتهم تحصيل الإيرادات، لأن هذه الأخير حسب المخطط المحاسبي للدولة PCE، إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عند إثباتها وليس عند تحصيلها

- الأسباب غير المعلومة: يمكن إجمالها في الأسباب البيروقراطية-الفساد الإداري- وأسباب سياسية

1. بالنسبة للأسباب السياسية: يرى البعض بأن الخلافات السياسية وأدت المشروع وهو حديث الولادة، بحيث لم يرق للبعض الاستنساخ الكامل والشامل للقوانين المطبقة من دول أخرى خاصة فرنسا، خاصة وأن المخطط المحاسبي للدولة الجزائرية PCE، يعتبر نسخة من PCE الفرنسي المخطط المحاسبي للدولة الفرنسي. وأصبح يناهز بإلغائه.
2. بالنسبة للأسباب الإدارية أو الفساد الإداري: يقول البعض بأن البيروقراطية الإدارية أجهضت المشروع، بسبب أن الإدارة كانت رحم هذا المشروع، ولم تقدم له الرعاية الكاملة، ويعتبر تهاون وعدم مسؤولية الجهات المعنية بالجرد العام للممتلكات العامة للدولة، عائق كبير في إتمام هذا المشروع، للعلم هذه العملية مضت عليها أكثر من 30 سنة من إنطلاقها، والكل يرمي بالمسؤولية على الطرف الأخرى، وبقي الملف أدرج المديرية العامة لأموال الدولة.

الخاتمة

وفي الختام، وبهدف الإجابة حول إشكالية البحث قيد الدراسة، والتي ربطناها بالإصلاح الإداري. نختتم بقولنا بأن واقع وآفاق إصلاح التشريع المحاسبي الجزائري على مستوى الخزينة العمومية مرّ بثلاثة مراحل:

1. قبل صدور مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE: واقع المحاسبة العمومية المتمثل في مدونة حسابات الخزينة NCT، لم يستطع تحسين الخدمة العمومية، وسبب ركود شامل لمرفق الخزينة العمومية، بحيث لم يقدم آليات تواكب عصرنة المحاسبة العمومية، ومظاهر ذلك ترتيب الجزائر في المركز الأخير في شفافية تسير صندوق ضبط الإيرادات للثلاثي الأخير من سنة 2009.³⁹

2. مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE: يعد نموذج وآفاق معول عليه في إصلاح التشريع المحاسبي للجزائر، وذلك من خلال تبنيه نظام أساس الإستحقاق، والذي من بين أهدافه منطوق الأداء، الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية، وكل هذه الآليات تقدم خدمة تساهم في تحسين مرفق الخزينة العمومية وعصرنتها، وبالتالي تقديم جودة الخدمة العمومية للمواطن.

3. بعد إلغاء مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE: رغم الجهود المحتشمة مقارنة بمشروع PCE، في مجال الإصلاح المحاسبي للخزينة العمومية، نسجل نفس ملاحظات النقطة الأولى، وهذا راجع لأسباب معلومة وأخرى غير معلومة سبق ذكرها في هذه الورقة البحثية.

قائمة المصادر والمراجع المعتمدة.

القوانين

1. القانون رقم 84-17، المؤرخ في 10 جويلية 1984، المعدل والمتمم لقانون المالية، الجريدة الرسمية عدد 28 مؤرخة في 10 يوليو 1984.
2. قانون رقم 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 35، المؤرخة في 15 أوت 1990.
3. قانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007.
4. المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965، المتضمن تحديد التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم المنتمين إلى القطاع العام، جريدة الرسمية عدد 92، مؤرخة في 09 نوفمبر 1965.
5. المرسوم التنفيذي رقم 91-311، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
6. المرسوم التنفيذي رقم 91-312، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، والمتعلق بتحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
7. المرسوم التنفيذي رقم 91-313، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها. الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
8. المرسوم التنفيذي رقم 91-314، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
9. المرسوم التنفيذي رقم 11-330، المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-129، المؤرخ في 11 ماي 1991، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 21 سبتمبر 2011.
10. التعليم العام رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968، والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة
12. تعليمة وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010.
11. التعليم رقم 06 المؤرخة في مارس 2015، تتضمن التأكيد على العمل بالقيود المزدوج، واعتماد العمل بTRC

الكتب

1. حسام أبوعللي الحجاوي(2004): الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان.
2. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (2010): الجزء الأول، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان.
3. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (2010): الجزء الثاني، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان.

الرسائل الجامعية

أ.الدكتوراه

1. سفيان بن بلقاسم(2009-2010): النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
2. شلال زهير(2013-2014): آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص، تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.

ب.الماجستير

1. سليم بن رحمون(2012-2013): تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-، شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
2. مفتاح فاطمة(2010-2011): تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص، تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر.

الملتقيات العلمية

أ. الملتقيات الدولية

1. خالد الزعي(26-28 أكتوبر 2008): الجوانب القانونية والإدارية لمفهوم الإصلاح الإداري، المؤتمر العربي الأول، التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، جامعة الدول العربية المنظمة العربية للتنمية الادارية، المملكة الاردنية الهاشمية، عمان.(مقال غير منشور).
2. رويبة عبد السميع(29 نوفمبر 2011): واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، الملتقى الدولي، حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقلة، الجزائر.(مقال غير منشور)

ب. الملتقيات الوطنية

1. ربيع بوصبيح العياش، فاتح سردوك، عابي خليدة(05-06/05/2013): جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) - دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير (ورقلة)-، الملتقى الوطني،

واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر. (مقال غير منشور)

Les Lois

1. INSTRUCTION GENERALE N° 16 DU 12-10-1968, SUR LA COMPTABILITÉ DU TRÉSOR, MINISTÈRE DES FINANCES ET DU PLAN, DIRECTION DU TRÉSOR ET DU CRÉDIT, S/D. DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE.

Les Ouvrages

1. LAKHDAR KHELLAF, LES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE (IAS-IFRS) ET LEUR APPLICATION EN ALGERIE CAS DU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER ALGERIEN (SCF), THESE POUR L'OBTENTION D'UN DOCTORAT ES SCIENCES, FACULTE DESSCIENCES ECONOMIQUES COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION, UNIVERSITE EL HADJ LAKHDAR - BATNA, 2013/2014.
2. GHANEM MOHAMED LARBI, DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ, LOI DE RÈGLEMENT BUDGÉTAIRE MÉTHODOLOGIE, CONTENU ET PERSPECTIVES, DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ, MINISTRE DES FINANCES, 26-12-2011.
3. MANUEL DES PROCÉDURES TECHNIQUES FINANCIÈRES ET COMPTABLES DU TRÉSOR, MINISTÈRE DES FINANCES, DIRECTION GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ, 2014.

الملتقيات العلمية

1. MILOUD BOUTABA (DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ, « LA RÉFORME DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE EN ALGÉRIE » INTERVENTION SUR LA

COMPTABILITÉ PUBLIQUE, ORGANISÉ PAR L'I.E.D.F, ALGER
LE 25 NOVEMBRE 2000.

المواقع الإلكترونية

1. WWW.MF.GOV.DZ, COMMUNICATION PORTANT SUR LA
REFORME DE LA COMPTABILITÉ DE L'ETAT, CONSULTER
LE 06/03/2020.

الهوامش المعتمدة:

¹ عندما نادى بالإصلاح الإداري فليس معنى هذا وجود فساد. وإنما إصلاح من أجل مواكبة المستجدات التي يعيشها المرفق العام، كما أن الهدف من الإصلاح أن يكون أكثر فعالية وأقل تكلفة وهذا نهج أكثر الدول المتقدمة في الإصلاح الإداري. فكلما تحسنت الإدارة كان هناك تقدم وارتقاء، ولذا كانت المناوأة بالإصلاح الإداري أولاً، فإذا صلحت الإدارة فإنه بلا شك ستؤثر على الجوانب الأخرى الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

² المادة 1 و 2، من قانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، تعرف المحاسبة على أنها: " نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة". شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص، تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013-2014، ص: 3. كما تعرف بأنها: " مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية"، وبالتالي يمكن تقسيم ثلاث مفاهيم للمحاسبة العمومية. المفهوم التقني: " ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها". وتعتبر المحاسبة العمومية في المفهوم الإداري: " عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي". أما مفهومها القانوني: " فهي عبارة عن مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف وتنفيذ العمليات المالية للدولة". أنظر: G.MONTGNIER, Principes de comptabilité publique, Dalloz, paris, 1975, p: 06.

³ المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-330، المؤرخ 19 سبتمبر 2011، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 91-129، المؤرخ في 11 ماي 1991، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 21 سبتمبر 2011.

⁴ نظام المحاسبة الحكومية الفعال يوفر معلومات ذات مصداقية يستطيع من خلالها المواطن تشكيل وجهة نظر عن مستوى أداء الحكومة، ويستعمل كمؤشر عند الانتخابات أو عند اتخاذ قراراته التمويلية الخاصة، مما يحقق الشفافية في إدارة المال العام ويعزز الثقة بين الحاكم والمحكوم. شلال زهير، المرجع السابق، ص: 10. أنظر

Mr. GHANEM Mohamed Larbi, Directeur Général de la Comptabilité, Loi de Règlement Budgétaire Méthodologie, contenu et perspectives, Direction Générale de la Comptabilité, Ministre des Finances, 26-12-2011, P :02.

Améliorer la gouvernance, la transparence et l'efficacité des recettes et des dépenses publiques à travers:

- Une information régulière et sincère du Parlement et des citoyens à travers une meilleure connaissance de la ressource et de son utilisation;
- Une contribution à l'évaluation dans le temps des politiques publiques et des agrégats macro-économiques;
- Une amélioration des méthodes et procédures budgétaires;
- Un meilleur éclairage pour la préparation des lois de finances;
- Une amélioration des prévisions à court et moyen terme.

⁵ L'histoire de la comptabilité est très ancienne, elle remonte à la création de l'homme, Lakhdar KHELLAF, LES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE (IAS - IFRS) ET

LEUR APPLICATION EN ALGERIE CAS DU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER ALGERIEN (SCF), THESE POUR L'OBTENTION D'UN DOCTORAT ES SCIENCES, FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION, UNIVERSITE EL HADJ LAKHDAR – BATNA, 2013/2014, p : 20.

⁶ جريدة الرسمية رقم 92، مؤرخة في 09 نوفمبر 1965.

⁷ يتضمن إلغاء القانون رقم 62-152 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1962 والرامي إلى التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر

سنة 1962، الجريدة الرسمية عدد 45 مؤرخة في 05 يونيو 1973.

⁸ الجريدة الرسمية عدد 28 مؤرخة في 10 يوليو 1984.

⁹ الجريدة الرسمية عدد 35 مؤرخة في 15 غشت 1990.

¹⁰ الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

¹¹ الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

¹² الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

¹³ الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

¹⁴ Le relevé des opérations TR6 :

Chaque subdivision établit un TR6 pour les opérations réalisées.

Le service de la comptabilité établit le TR6 du poste comptable.

Pour les besoins de contrôle, le chef de la subdivision de la comptabilité générale s'assure que :

*toutes les subdivisions ont déposé leur TR6 au niveau de la subdivision de la comptabilité générale;

*toutes les fiches d'écritures ainsi que les pièces justificatives sont jointes aux TR6 des subdivisions;

*les opérations sont imputées aux comptes appropriés ;

*le total de contrôle d'un TR6 se détermine par :

-partie débit : total général du débit plus versement (débit des comptes financiers) égale à « X »

-partie crédit : total général crédit plus crédit des comptes financiers égale à « Y » de la partie débit

Étant égal au « Y » de la partie crédit.

Après vérification, l'agent chargé de centralisation utilise une application informatique pour la confection du relevé des opérations de la journée.

Par ailleurs, un TR6 décadaire est produit en deux exemplaires sur la base de TR6 quotidiens du poste comptable, dont un exemplaire original est transmis à l'A.C.C.T. Manuel des procédures techniques financières et comptables du trésor, Ministère des finances, direction général de la comptabilité, 2014, P :67-68.

¹⁵ INSTRUCTION GENERALE N° 16 DU 12-10-1968, SUR LA COMPTABILITÉ DU TRÉSOR, MINISTÈRE DES FINANCES ET DU PLAN, DIRECTION DU TRÉSOR ET DU CRÉDIT, S/D. DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE.

OBJET DE LA COMPTABILITE GENERALE DU TRESOR :

La comptabilité générale du trésor retrace :

1-les opérations de recettes et de dépenses du budget général et des comptes spéciaux.

2-les opérations de trésorerie : opérations de caisse et de valeurs mobilisables ; gestion des fonds déposés par les Correspondants du trésor, émission, conversion, gestion et remboursement des emprunts et autres dettes de L'Etat.

3-les mouvements de fonds et de règlement qui interviennent entre les comptables publics à l'occasion de L'exécution ou de la centralisation des opérations faites pour le compte du trésor.

4-les résultats de l'exécution des budgets et des opérations de trésoreries.

5-la situation des dettes et des créances de l'Etat.

¹⁶ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص: 19.

¹⁷ الجريدة الرسمية عدد 35 مؤرخة في 15 غشت 1990.

¹⁸ Le nomenclateur général des comptes du trésor constitue l'ensemble des comptes particuliers que les comptables du trésor sont autorisés pour la transcription de ces opérations.

Cette nomenclateur constitue un plan comptable qui permet d'obtenir, à l'aide d'une centralisation comptable réalisée par l'agence comptable centrale du trésor (ACCT) par des traitements informatique, des documents comptables et extra comptables périodiques nécessaires pour renseigner les structures centrales du ministère des finances et les autorités chargées du contrôle. Manuel des procédures techniques financières et comptables du trésor, op, cit, P :09.

¹⁹ شلال زهير، المرجع السابق، ص: 06.

²⁰ le système comptable de l'Etat présente dans son fonctionnement certaines insuffisances et lacunes notamment au niveau de la nomenclature des comptes du Trésor. Il s'agit plus particulièrement de :

- la rigidité de la technique de numération linéaire qui permet difficilement l'injonction de nouveaux comptes. C'est une technique qui est devenue archaïque et a atteint ses limites ;
- les libellés très spécialisés des comptes dont la lecture ne peut être faite que par des agents spécialisés dans les techniques de la comptabilité publique ;
- l'absence de description du patrimoine et des droits constatés, étant donné que la comptabilité de l'Etat est organisée dans l'optique de « encaissements – décaissements » ;
- l'absence de cadres similaires au compte d'exploitation et du bilan, propres à la comptabilité commerciale ;
- Les difficultés d'une consolidation comptable des comptes du secteur public.
- Enfin, la centralisation est rendue difficile par l'organisation actuelle du système comptable. D.G.C, « Synthèse du diagnostic préliminaire ... », Miloud BOUTABA (Directeur Général de la comptabilité, « La réforme de la comptabilité publique en Algérie » Intervention in sur la comptabilité publique, organisé par l'I.E.D.F, Alger le 25 novembre 2000.

²¹ شلال زهير، المرجع السابق، ص: 176.

²² - La comptabilité publique à partie double s'applique au budget de la wilaya et au budget de l'établissement public à caractère administratif doté de l'autonomie financière, assignés au trésor.

- Les opérations de recettes et de dépenses réalisées par un poste comptable du trésor font l'objet d'une passation d'écriture suivent le principe de la partie double.

-Ces opérations font l'objet d'une récapitulation sur un document appelé TR6.

-Les opérations récapitulées par compte et par sous compte en débit en crédit, sont transcrites sur les registres comptables que l'on appelle journaux auxiliaires. Op, cit, p: 12.

²³ شلال زهير، المرجع السابق، ص: 30.

²⁴ الموازنة تقابل كلمة Budget بالفرنسية، والميزانية تعني Bilan، فيكمن الفرق الجوهرية بينها في كون الموازنة تقوم على فكرة الإيرادات والنفقات، أما الميزانية فتعتمد على الأصول والخصوم.

²⁵ روية عبد السميع، واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، الملتقى الدولي بورقلة حول، الإصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011، ص: 09.

²⁶ إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة عام 2010، الجزء الأول، الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شميساني - شاكرا الأمير زيد بن شاكرا، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، <http://ascajordan.org>.

²⁷ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص: 54.

للإشارة فقط وحسب المعلومات المتوفرة لدي تستطيع الحكومة الفرنسية بشأن اتخاذ قرارات مصيرية معرفة الوضعية النهائية لميزانية الدولة situation final de l'état خلال 20 يوم وتكون محسوبة كتابي: أنظر الموقع www.performance-publique.gouv.fr ، تاريخ زيارة الموقع، 03-03-2017.

Des recettes et des dépenses budgétaires peuvent être comptabilisées au cours d'une période complémentaire à l'année civile dont la durée ne peut excéder 20 jours ;

Arrêté des écritures de recettes pour tous les comptables :

-Date limite d'émission des titres dans REP et CHORUS: 26 décembre 2011

-Date limite d'encaissement dans l'application REP des recettes rattachables à l'exercice 2011 (Chorus et hors Chorus) : 30 décembre 2011

-Date limite des dernières opérations d'ordre pour les produits divers de l'Etat et les fonds de concours (REP)

: 02 janvier 2012 (soir) (CHORUS et Hors CHORUS)

-Fermeture REP: 02 janvier 2012 (soir)

-Date limite de signature des arrêtés de rattachement des Fonds de concours (REP): 05 janvier 2012 (CHORUS et Hors CHORUS)

-Intégration des écritures de répartition des impôts par le SCE : 09 janvier 2012

أما عند الولايات المتحدة يستطيع الرئيس الأمريكي معرفة الوضعية النهائية لميزانية الدولة في أي وقت شاء، خلال ساعتين فقط 02 ساعة.

²⁸ شلال زهير، المرجع السابق، ص: 34-35.

²⁹ انطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر (Modernisation des Systèmes Budgétaires)، من الناحية القانونية ابتداء من 17 جويلية 2001 ذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت حساب ح 7047 /الموقعة في 18 أبريل 2001 والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزاني، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام 03 سنوات وفي هذا الاطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين: إطار الميزانية المتعدد السنوات " ببلغ 1.586.000 أورو، وتحسين تقديم الميزانية " ببلغ 435.000 أورو، ليتم في أبريل 2005 توقيع عقد لتحديد دورة النفقة العمومية ببلغ قدره 2.2 مليون أورو. مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص، تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص: 98.

³⁰ يعتبر النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية، وقد مر بمرحلتين منذ الإستقلال، مرحلة تطبيق النظام المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، والذي إنتهى العمل به سنة 1975، ثم مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ابتداء من 1-1976. ربيع بوصبيح العياش، فاتح سردوك، عايي خليدة، جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) - دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير (ورقلة-)، الملتقى الوطني، واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي: 05-06/05/2013، ص: 03.

³¹ توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وقد تأجل بدأ تطبيقه إلى غاية 1 جانفي 2010، بعد أن كان مقررا تطبيقه بداية سنة 2009، سليم بن رحون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-، شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 2012-2013، ص: 57-58.

-للإضافة في هذا الشأن وجهت المؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي مرفقة بتعليمات وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010 والتي اعتبرت حسب مراسلة الوزارة بأنها وثيقة عمل بيداغوجية أساسية ينبغي أن يسترشد بها أساتذة ميدان المحاسبة. كما تؤكد هذه المراسلة على ضرورة بأن يولي مسؤولي الكليات المعنية اهتماما كبيرا أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين بأن تتضمن هذه الأخيرة المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي الجزائري.

³² قانون رقم 07-11، ماضي في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007. (comptable financier).

³³ Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Direction Générale de la Comptabilité Publique, décembre 2004.

³⁴ إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة عام 2010، الجزء الثاني، الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شميساني - شاكر الأمير زيد بن شاكر، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، <http://ascjordan.org>.

³⁵ في حقيقة الأمر قد كنت معاصراً لتلك الفترة حيث كان محضر تنصيب يوم 18-12-2002، فكاننا على مستوى خزينة ولاية بشار نقوم بإيقاف الحسابات اليومية على مرتين، حسب النظام القديم -مدونة حسابات الخزينة NCT-، وحسب حساب الدولة PCE، كانت في بداية الأمر العمل مرهق وصعب من حيث 1. تراكم العمل، 2. مسك الحسابات لمرتين وتسجيلها في سجلات مختلفة، 3. عند حدوث الأخطاء يتم صعوبة في تحديد المشكل، وكان السبب في ذلك راجع لقلة الموظفين المكونين على قيد العمليات الحسابية حسب النظام الجديد، ومرار الوقت وتكوين قدر لا بأس به من الموظفين لفترات متتالية بدأ يتجلى العمل وتظهر بوادر الإصلاحات في النظام المحاسبي، لدرجة أننا كنا ننهي قيد الحسابات حسب مخطط محاسبي للدولة بسهولة وبدون أخطاء وقبل النظام المحاسبي القديم، كما أننا كنا نعتمد على طريقة عمل حسب مخطط محاسبة الدولة لتبسيط قيد الحسابات في النظام القديم واكتشاف الأخطاء في حالة وقوعها وذلك قبل إرسال الوضعية اليومية LA BALANCE إلى الخزينة المركزية عبر الحاسوب.

³⁶ www.mf.gov.dz, Communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat, consulter le 06/03/2020.

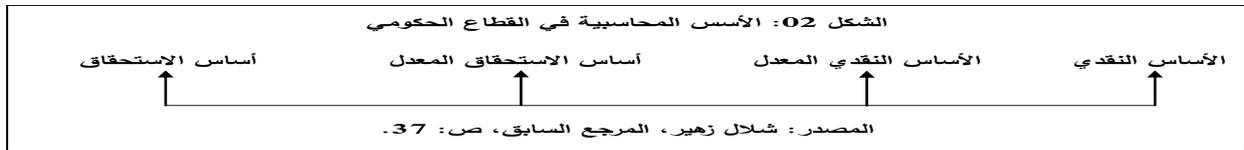
³⁷ تنص التعليم 06 المؤرخة في 15 مارس 2015 على مايلي:

“... or, il a été constaté que cette procédure comptable n’a pas été mise en œuvre systématiquement par certains trésoriers des communes et des établissements publics de santé, notamment en matière d’opérations hors budget.

Ces dernières continuent à être décrites selon le principe de la comptabilité à partie simple et à apparaître uniquement sur supports auxiliaires, ce qui ne permet pas la lisibilité des opérations retracées ainsi leur contrôle...”.

³⁸ يعرف الأساس النقدي المعدل حسب النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية في الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16 21 حزيران 1980 بأنه: "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (الإبلاغ المالي) لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الإرتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا." موقع <http://www.ipa.gov.om/online>، تاريخ زيارة الموقع، 2017/03/06.

ينتج الأساس المشترك عن التعديلات المطبقة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين، فإذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق. أما إذا كانت التغيرات أقرب إلى الأساس الاستحقاق فينتج عنه ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل، حيث يعرض الشكل الموالي مختلف أصناف الأسس المحاسبية على النحو الموالي:



³⁹ روبينة عبد السميع، المرجع السابق، ص: 19.