

أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في القطاع العام بالجزائر
-دراسة تطبيقية-

**The effect of applying the accrual basis on the quality of accounting information
in the public sector in Algeria**

عبد الرزاق أحمد¹، براق محمد²

¹ المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، Ahmed16Abderrezak@gmail.com

² المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، esc16berrag@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/05/20

تاريخ القبول: 2023/04/27

تاريخ الاستلام: 2023/02/19

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية وضرورة تغيير أساس الإثبات المحاسبي المعتمد في الجزائر والانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، حيث تعد قضية اختيار الأساس المحاسبي الأنسب للتطبيق مسألة أشكلت على الباحثين والمهنيين نظرا للتطورات والتغيرات الحاصلة في المحاسبة العمومية خصوصا مع صدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي أفرزت العديد من الإصلاحات في النظم المحاسبية على مستوى العالم بغية مجاراتها. كما خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بداية بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للإثبات ولو تدريجيا في معالجة العمليات المحاسبية للهيئات العمومية بغية تحسين جودة المعلومة المحاسبية المقدمة من أجل التسيير الأمثل للمال العام.

كلمات مفتاحية: أساس استحقاق، أساس نقدي، محاسبة عمومية.

تصنيف JEL: M41، E01

Abstract :

This research aims to highlight the importance and necessity of changing the basis of accounting evidence adopted in Algeria and moving from the monetary basis to the accrual basis in public accounting, where the issue of choosing the most appropriate accounting basis for application is a matter that has been formed for researchers and professionals due to the developments and changes in public accounting, especially with the issuance of the International Public Sector Accounting Standards, which have resulted in many reforms in accounting systems globally in order to keep pace with them. The descriptive and analytical approach has been followed in this regard.

This study also concluded that the Algerian accounting system should be reformed in line with international standards, beginning with the application of the accrual basis for proof, albeit gradually, in the treatment of the accounting operations of public sector to improve the quality of accounting information provided for the optimal management of public funds.

Key words: Accrual basis, Cash basis, Public accounting.

JEL Classification: M41, E01

1. مقدمة:

تسعى الجزائر كغيرها من الدول جاهدة إلى تكييف نظامها المحاسبي في القطاع العام مع متطلبات العصر، ومع تطور المؤسسات العمومية وتنوع أغراضها وتعدد أوضاعها من جهة وتنوع النفقات العمومية وتفرع مجالاتها وكذلك تنوع الإيرادات وزيادة حجمها من جهة أخرى لزم على الدول مجاراة هذا التطور بالعمل على تكييف الأنظمة المحاسبية التي تعتمد عليها بما يوافق هذا التطور والتغيير. إذ تعتبر هذه الأخيرة القناة الرئيسية التي تمر من خلالها كل السياسات المالية للدولة لتحقيق المزايا الاقتصادية وبرامج التنمية المستدامة ملتزمة في ذلك بمفهوم الشفافية والمصادقية التي تعد مطلباً رئيسياً لإعطاء صورة واضحة حول كيفية التصرف في المال العام وإرساء مبادئ المساءلة وتقييم الأداء.

ومن أجل مواكبة التطورات الحديثة، اعتمدت الجزائر ومنذ سنة 1994 عدة خطوات في مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية والذي يسمح بالانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي للإثبات إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وبالتالي تسهيل التبرني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

1.1 إشكالية البحث:

سنحاول من خلال هذه الدراسة مناقشة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي من خلال الإجابة على الإشكالية التالية:

- مامدى أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بالجزائر؟

2.1 فرضيات البحث:

وللإجابة على هذه الإشكالية تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يمكن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم.
- يؤثر تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية على جودة المعلومات المحاسبية.
- يساهم تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية في دقة ونوعية البيانات المفصح عنها.

3.1 أهمية البحث:

تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج موضوع ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بغرض التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك من خلال تغيير الأساس المحاسبي للإثبات المتبع حاليا وهو الأساس النقدي واعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي للإثبات كخطوة ضرورية للتوجه الجديد وإنجاح مشروع الإصلاح المحاسبي لمواكبة الدول التي اعتمدت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في أنظمتها المحاسبية.

4.1 منهجية البحث:

بغرض دراسة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات فقد تم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي باعتباره المنهج المناسب لمتغيرات الدراسة وأهدافها، حيث يسمح هذا المنهج بدراسة الظاهرة كما هي موجودة في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا وشاملا. أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أداة الاستبيان كوسيلة لتحليل وفهم متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات.

وقد تم تقسيم هذا البحث إلى محورين أساسيين هما:

- مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية.

- أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

2. مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية:

سيطرح هذا المحور المفاهيم العامة للمحاسبة العمومية بداية بتعريف هذه المحاسبة، ثم ذكر الأسس المحاسبية المعتمدة مع تبيين المزايا والعيوب لكل منها.

1.2 تعريف المحاسبة العمومية:

هناك عدة تعاريف للمحاسبة العمومية بحسب آراء الباحثين والمؤلفين يمكن ذكر منها مايلي:

2.1.1 تعريف المحاسبة العمومية من وجهة التقنية:

من الزاوية التقنية، فتعرف المحاسبة العمومية بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية". ويعتبر هذا التعريف ضيقاً لأنه حصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها ينظم كذلك وظيفة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، كذلك العمليات المالية التي يقومون بها. (عبود ميلود، 2017، ص 247)

2.1.2 تعريف المحاسبة العمومية من المنظور الإداري:

تعرف المحاسبة العمومية بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، إذ أن إضافة عنصر تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري، لكنه يبقى محدوداً، لأنه يستثني الأمرين بالصرف، وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية. (محمد مسعي، 2003، ص08)

2.1.3 تعريف المحاسبة العمومية من وجهة القانونية:

تعرف المحاسبة العمومية من الزاوية القانونية حسب ما نصت عليه المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية أنها مجموعة من الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، والتي يتم تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما حدد هذا القانون التزامات ومسؤوليات الأعوان العموميين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، حيث تطبق هذه الأحكام على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها. (الجريدة الرسمية، 1990، المادة 1)

من التعاريف السابقة، يمكن إجمال تعريف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، وتحديد التزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ومما سبق يتضح أن المحاسبة العمومية هي أداة الإدارة العمومية في تسيير عملياتها المالية وتنفيذها من إيرادات ونفقات.

2.2 أسس التسجيل في المحاسبة العمومية:

يمكن تعريف الأساس المحاسبي حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه "مجموع المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب إثبات آثار المعاملات المالية أو الوقائع في السجلات لغرض الإبلاغ المالي وهي تتعلق بتوقيت القياسات التي تجري بغض النظر عن القياس ذاته" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، ص 13) ومن أجل دراسة الأسس المحاسبية للإثبات وجب دراسة صور مختلفة لها تمتد عبر سلسلة يمثل طرفها كلا من الأساس النقدي التام وأساس الاستحقاق الكامل بينهما أشكال مختلفة من الأسس المحاسبية المعدلة كما يلي:

2.2.1 الأساس النقدي (المحاسبة على أساس نقدي):

يكون القيد وفق هذا الأساس بقيد المعاملات والوقائع عند الدفع أو الاستلام نقدا، حيث يتم تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود للسنة المالية نفسها أو إلى سنة سابقة أو لاحقة. (مسعودي علي، 2018، ص 189)

يفهم من هذا التعريف أن العمل بالأساس النقدي يعترف بالعمليات المالية الحاصلة فعلا وهذا ما يقتضي تحميل كل سنة مالية العمليات المالية التي تمت فقط.

2.2.2 أساس الاستحقاق:

يمكن تعريف أساس الاستحقاق كما يلي:

2.2.2.1 تعريف:

يكون التسجيل وفق هذا الأساس بقيد المعاملات والوقائع عند نشوء القيمة الاقتصادية أو تحويلها أو استبدالها أو نقلها أو إطفائها، أي تسجل جميع التدفقات الاقتصادية وليس فقط التدفقات النقدية ويعترف بهذه المعاملات والأحداث في القوائم المالية للفترة الزمنية الخاصة بها. (خلف عبد الله الوردات، 2009، ص 32) وفق هذا التعريف، فإن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تبلغ مستخدميها ليس فقط عن العمليات المالية التي تمت من استلام ودفع النقدية بل تبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وكذا الموارد التي سيتم استلامها في المستقبل والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة للمعنيين باتخاذ القرارات الاقتصادية. وتجدر الإشارة إلى أن أساس الاستحقاق يعطي السنة المالية الشخصية المعنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها كل الإيرادات والمصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف. إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة امتلاكها.

2.2.3 إيجابيات وسلبيات الأساس النقدي وأساس الاستحقاق:

بعد عرض زاويتي الأسس المحاسبية تتناول إيجابيات وسلبيات كل منهما والتي من خلالها يمكن المفاضلة والاختيار بينهما كما يلي:

جدول رقم (01): إيجابيات وسلبيات الأساس النقدي وأساس الاستحقاق

| أساس المحاسبية | الأساس النقدي | أساس الاستحقاق |
|----------------|--|---|
| الإيجابيات | <p>- المبادئ التي يركز عليها تتسم بالوضوح وسهولة الفهم</p> <p>- المعلومات المقدمة تحوز على مستوى عالي من الثقة والقابلية للمقارنة.</p> <p>- يمكن تقديم التقارير المحاسبية في وقت مناسب نظرا لسهولة النسبية لجمع المعلومات.</p> <p>- لا يحتاج معدو القوائم المالية كثرة الاجتهاد من أجل تحديد مبالغ التدفقات النقدية للفترة.</p> <p>- لا يحتاج لموظفين ذوي كفاءة عالية، أي تكلفة الحصول على معلومات تعتبر أقل.</p> <p>- يمكن لشريحة واسعة من المستخدمين استيعاب وفهم المعلومات المعدة وفقه.</p> | <p>- تسجيل جميع الخطوات الخاصة بكل عملية.</p> <p>- قياس التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.</p> <p>- قياس صافي الفائض العجز الحقيقي لكل نشاط للوحدة على حدة وللهيئة العمومية ككل.</p> <p>- تحديد المركز المالي الحقيقي للوحدة الحكومية في تاريخ معين.</p> <p>- تسجيل وتقييم كافة موجودات الهيئة العمومية.</p> <p>- توفير بيانات يتم إعدادها طبقا لأسس ومبادئ ثابتة لغرض إجراء مقارنات وأعداد الإحصائيات مما يسهل المسألة على كافة الموارد، وتقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للهيئة.</p> <p>- يسمح بتقييم قدرة الدولة على الاستمرارية في تمويل أنشطتها ومواجهة تعهداتها، كما يعطي للحكومة الفرصة للبرهنة على حسن تسيير مواردها.</p> <p>- يعزز من حكومة الميزانية العامة من خلال تحسين الشفافية المالية وتحسين نزاهة والموثوقية المعلومات المبلغ عنها.</p> <p>- يجد من الإنفاق الحكومي غير المرغوب فيه، ويمنع الحكومات من تقديم صورة غير حقيقية للتمويل الحكومي، مما يعزز من مصداقية الحكومة ويكسبها ثقة المجتمع.</p> <p>- إمكانية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف السنوات.</p> <p>- معرفة مدى تطور النفقات والإيرادات خلال مدة معينة.</p> <p>- يسهل عملية الرقابة على المال العام.</p> |
| السلبيات | <p>- لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، فهي تسجل إنفاق النقود فقط.</p> <p>- لا يأخذ بالاعتبار مستقبلا إذا ما كان الأصل يزال قيد الاستخدام أو وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي، أو يتم بيعه.</p> <p>- تكلفة البساطة التي غالبا ما تكون على حساب تكامل النظام المحاسبي وكماله حيث انه لا يتضمن كل مرحلة من مراحل العملية ومتى تمتد، ولكنه يقتصر على مرحلة دفع النقود فقط.</p> <p>- المعلومات المبنية على الأساس النقدي تُخفق في توضيح الرؤية الاستشرافية المستقبلية لتقييم مدى استطاعة الحكومات في استمرارية تحمل الخدمات التي تقدم حاليا،</p> | <p>- يعتقد في هذا الصدد أن موازنة الاستحقاق تعرض نظام انضباط الموازنة للخطر.</p> <p>- تعقيد أساس الاستحقاق</p> <p>- يتطلب تطبيقه موارد بشرية تتمتع بالجزرة والكفاءة العالية على كل المستويات وفي مختلف الهيئات العمومية بالإضافة إلى استخدام نظام محاسبة آلي متطور، مما يجعل تكلفة تطبيقه عالية.</p> |

| | | |
|--|--|--|
| | <p>أو مدى قدرتها على تقديم خدمات جديدة استنادا إلى معلومات التكلفة الكلية.</p> <p>- تفشل هذه المعلومات المبنية على الأساس النقدي في إظهار صورة سليمة للوضع والأداء المالي.</p> <p>-تحد من قدرة الناخبين على مسألة الحكومة حول استخدامها للموارد من خلال توفير هذه المعلومات حول التدفقات النقدية فقط والتي يمكن مساءلتها عليها، لكن لا توفر معلومات لمساءلة الحكومة عن إدارة الموجودات والمطلوبات.</p> <p>-يمكن من قياس أداء الهيئات العمومية.</p> | |
|--|--|--|

المصدر: عامر مريم، (2021)، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS، قسم

علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، ص ص 17-21.

بالإضافة إلى الأساس النقدي الصرف وأساس الاستحقاق الصرف هناك الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل والتي تعتبر حلول وسط ومراحل انتقال للتوجه نحو أساس الاستحقاق ويمكن التطرق إلى ذلك كالآتي:

2.2.4 الأساس النقدي المعدل:

يعرف من خلال المعلومات الإضافية التي توجد في القوائم المالية المعدة وفقا له خلاف حركة النقدية، حيث تتعلق هذه المعلومات بالعمليات التي سوف تعبر على المقبوضات أو نفقات نقدية خلال فترة لا تتجاوز نهاية السنة المالية الموالية مباشرة. (خلف عبد الله الوردات، 2009، ص 33)

ومن أشكال الأساس النقدي المعدل الأساس المحاسبي المسمى أساس الالتزام، ومضمون هذا الأساس أنه يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية سواء تم دفع تلك النفقات أم لا. (سرمد كوكب الجميل، 2018، ص 47)

2.2.5 أساس الاستحقاق المعدل:

وهو أساس يميل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق ولكن مع بعض الاختلافات أي أنه يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية.

من هذه التعديلات: (مسعودي علي، 2018، ص 192)

-أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيرادات فلا يعترف به حين يصبح متاحا لدفع الالتزامات الحالية كما لا يعرف ببعض الإيرادات طويلة الأجل إلا أنه يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع، وبالتالي لا يمكن وضع شكل واحد لهذا التعديل فكل حكومة تأخذ بالتعديل التي تراه مناسبا لوضعيتها.

-استثناء الموجودات المادية من القوائم المالية مثل المخزون والموجودات الثابتة حيث ستظهر القوائم المالية متطلبات التمويل المستقبلية من خلال الإبلاغ عن المطلوبات والموجودات المالية.

يعتبر هذا الأساس كمرحلة متقدمة لاعتماد أساس الاستحقاق الصرف، حيث يبقى على المشاكل العديدة

المرتبطة بالموجودات الثابتة واهتلاكها حين الوصول إلى حلول مناسبة لها.

مما سبق، يتبين بأنه لا يوجد أساس محاسبة واحد يمكن الاعتماد عليه في تلبية احتياجات المستخدمين، ويمكن في ظروف معينة اعتماد أكثر من أساس واحد. ولكن يبقى الاتجاه الغالب لدى معظم الدول المتقدمة والهيئات المهنية الكبرى والكتاب والباحثين المتخصصين يرى بتفضيل أساس الاستحقاق أو على الأقل أساس الاستحقاق المعدل، خاصة في ظل التقدم الكبير في نظم المعلومات، والتي تمكن من تجاوز العديد من المعوقات، لأن معظم تلك الانتقادات ليست ضد تقنية أساس الاستحقاق وإنما تمحورت حول قياس التكلفة/ المنفعة كذلك، فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق تعتبر وسيلة وليست غاية، حيث تعتبر وسيلة في يد صانعي القرار تساعد على اتخاذ قرارات أفضل وتحسين تخصيص الموارد العمومية النادرة.

3.2 الفرق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي:

النظام النقدي للمحاسبة هو نظام تسجل فيه النفقات والإيرادات في الفترة التي تسدد فيها المدفوعات أو تستلمها أما نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، وهو نظام تسجل فيه الإيرادات في الفترة التي تحصل فيها سواء كانت مستلمة أم لا، والنفقات في الفترة التي يتم تكبدها فيها سواء كانت مدفوعة أم لا ويتمثل أهم فرق بين الأساسين المحاسبيين بتسجيل المعاملات الزمنية، على سبيل المثال، في ظل نظام المحاسبة النقدية لا يتم تسجيل الإيرادات حتى يتم استلامها فعلياً، في حين أنه في ظل نظام الاستحقاق، يتم تسجيل الإيرادات عند اكتسابها حتى لو لم يتم استلامها فعلياً وبالمثل في ظل الأساس النقدي، لا تسجل النفقات حتى يتم دفعها فعلياً. وعلى النقيض من ذلك، فإنه في نظام الاستحقاق تسجل النفقات عند تحملها، حتى ولو لم تدفع فعلاً وبطبيعة الحال، فإن كلا الأساسين المحاسبيين لهما نقاط قوة ونقاط ضعف عند تطبيقهما في القطاع العام.

ويبرز الجدول الموالي نقاط القوة والضعف الرئيسية لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.

جدول رقم (02): الأساس النقدي مقابل أساس الاستحقاق

| الخصائص | الأساس النقدي | أساس الاستحقاق |
|---|--|---|
| متطلبات التشغيل | بسيطة نسبياً | معقدة نسبياً |
| روابط مع الميزانية التقليدية ونظم الإيرادات | قوية نسبياً | ضعيفة نسبياً |
| التغطية | يسجل فقط المعاملات التي ينتج عنها مدفوعات نقدية أو مقبوضات | يسجل تقديرات المعاملات غير النقدية كذلك |
| التوقيت | يسجل فقط المعاملات التي تحدث ضمن الفترة المحاسبية | يسجل تقديرات الآثار المستقبلية للمعاملات الحالية وتغييرات |
| التدقيق والمراقبة | بسيطة نسبياً | صعبة نسبياً |

المصدر: جابي أمينة هناء، (2017)، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلد 01 (العدد 08)، صفحة 687.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن نظام المحاسبة وفقاً للأساس النقدي يسهل نسبياً تنفيذه بسبب بساطته، كما يتم بسهولة التدقيق والمراقبة، غير أن تغطيتها تقتصر فقط على المعاملات التي تغطي النقدية أو المقبوضات

والمدفوعات، وهو يعترف فقط بالمعاملات التي تحدث في الفترة المحاسبية ذات الصلة. وعلى العكس من ذلك، فإن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق معقد نسبياً من حيث التنفيذ والتشغيل والمطالبة من حيث المراجعة والرقابة. ومع ذلك، فإن نقاط قوته تشمل تغطية المعاملات غير النقدية وكذلك المعاملات النقدية والاعتراف بالآثار المستقبلية للمعاملات وتغيير السياسات.

3. أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

قبل بداية الحديث عن أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، لابد من عرض الأسباب والدوافع التي استدعت هذا التحول ودفعت بالدول إلى التغيير واعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي.

1.3 أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

يتركب هذا التسؤل من شقين الأول يبحث في العوامل التي أبقّت على اعتماد أساس النقدي في المحاسبة العمومية إلى اليوم رغم الانتقادات الموجهة له. والثانية تخص عوامل المطالبة بالتحول إلى أساس الاستحقاق رغم الصعوبات المتفاوتة بين البيئة المحاسبية المختلفة بين الدول النامية والمتقدمة.

3.1.1 عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية:

رغم أوجه القصور الموجودة في الأساس النقدي إلا أن جل حكومات الدول النامية لا زالت تعتمد على هذا الأساس حيث تم إرجاعها للأسباب الموالية: (عادة شهير الشعراي، 2015، ص 30)

- من خلال استخدام المحاسبة على الأساس النقدي، يمكن للسياسيين بسهولة إظهار النتائج الإيجابية أو الحد من النتائج السلبية وإقناع الرأي العام أنهم يفعلون شيئاً مختلفاً عما هو عليه في الواقع، على سبيل المثال: يمكن أن الحكومة تريد أن تقنع الناس أنه لم يتم تجاوز سلطات الإنفاق الممنوحة من قبل الهيئة التشريعية، أو أن النمو في إجمال النفقات أقل مما هو في الحقيقة.

- المحاسبة النقدية قد استخدمت من قبل الحكومات لوقت طويل حتى أصبحت واحداً من التقاليد الرئيسية للحكومة المركزية، المحاسبين الحكوميين اعتادوا على إعداد الميزانية على أساس نقدي والكشف عن الموقف النقدي للحكومة، وبالتالي فهي ليست لازمة لإعداد الميزانية العمومية وبيان الدخل، وعلى النقيض من نظام المعلومات المحاسبية والمحاسبة النقدية يمكن أن تساعدهم على تجنب المشاكل وتعديلات التقييم، والتي هي ضرورية لإعداد الميزانية العامة.

- مقاومة التغيير، فعادة الخدمة المدنية ليست نشيطة بما فيه الكفاية وليس وليست لها الحوافز التي تجعلها تتحمل العمل الإضافي لتشارك في التحول إلى نظام المحاسبة الجديدة، ثم الخوف من التعرض لثقل مسؤولية تنفيذ الإجراءات الجديدة التي تنطوي على عمل إضافي سواء من حيث النوعية أو الكمية، قد يكون السبب الحقيقي لطرح مثل هذه المقاومة.

- ندرة في الموظفين المؤهلين في مجال المحاسبة العمومية أحد أهم الأسباب للمحافظة على المحاسبة النقدية.

3.1.2 أسباب استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية:

استهل القرن الحادي والعشرون باتجاه دولي متنام يسعى إلى تعزيز الشفافية المالية ومكافحة الفساد وتبناه منظمة الأمم المتحدة وعدد من المنظمات الدولية والإقليمية الأخرى، وكان للمحاسبة العمومية مكان الصدارة في ذلك تتمثل في عدة إسهامات أهمها:

- تبني الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدار معايير محاسبية حكومية دولية تشجع على تبني أساس الاستحقاق.
- إصدار صندوق النقد الدولي دليل إحصاءات مالية حكومية عام 2000 وفقا لأساس الاستحقاق.
- اعتمدت منظمة الأمم المتحدة أساس الاستحقاق في نظام الحسابات العمومية لعام 2008.

كما أن التغييرات الواردة بتحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية كانت استجابة منطقية لأهداف المحاسبة العمومية الحديثة المتمثلة في الآتي: (إبراهيم عبد القدوس مفضل، 2013، ص 47)

3.1.2.1 المساءلة:

ويقصد بها الالتزام بتقديم تفسيرات عن أعمال المؤسسات العمومية إلى السلطات التشريعية أو أي جهة تنفيذية، قضائية، ناخبين ولكل من له حق إجراء المساءلة. وعلى هذا الأساس، تعتبر المساءلة والمحاسبة في القطاع العام قضية جوهرية على مستويين رئيسيين: لقد أصبحت المساءلة والمحاسبة معيارين للكفاءة الحكومية، ومحددان لمصداقية المؤسسات العامة واستراتيجياتها الموجهة نحو المواطن. كما تتجلى أهمية المساءلة والمحاسبة بالقطاع العام في مكانة المؤسسات العامة، باعتبارها المنفذة للبرامج والأهداف الحكومية.

3.2.1.3 مصادر واستخدامات الموارد:

تساعد مستخدمي التقارير المالية للهيئات العمومية في تقييم نتائج التشغيل السنوي على مستوى كل وحدة إدارية عمومية ويحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

- مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية.
- كيفية قيام الوحدة العمومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية.
- تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها وتلبية احتياجاتها والتزاماتها.
- مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانونا.

3.2.1.3 الوضع المالي:

تساعد مستخدمي التقارير المالية للهيئات العمومية بتقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها هذه الهيئة، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ويحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

- القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيه القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.
- الوضع المالي للهيئة العمومية أو الدولة والتغيرات الحاصلة فيه.

3.2.1.3 الأنظمة والرقابة:

تساعد مستخدمي التقارير المالية للهيئات العمومية في فهم وتقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية والمحاسبة و الرقابة المالية والإدارية وبأتي ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في التأكد من:

- تنفيذ العملية المالية وفقا لقانون المالية.
- أن الأصول المملوكة للدولة قد تم عملية المحافظة عليها بشكل صحيح لوضع الاحتيال والتبذير وسوء الاستخدام.

3.1.2.5 الحسابات الختامية:

يجب أن يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعقدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف المستخدمة في الحساب الختامي وتزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسكك حساباتها العمومية وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة والذي يستند إلى مفاهيم ومبادئ نظام الحسابات.

لقد لقي استخدام أساس الاستحقاق معارضة حول اعتماده في المحاسبة العمومية وهذا راجع إلى الخلاف الوارد حول السؤال الموالي، وهو هل تنطبق مبادئ المحاسبة المالية على المحاسبة العمومية؟ خصوصاً الرأي القائل بعدم إمكانية قياس الأداء وفق أساس الاستحقاق والخوض في هذا الموضوع أصبح من الجدل الذي لا نفع منه مع الاتجاه المتزايد لتحويل إلى أساس الاستحقاق في العالم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المستندة إلى أساس الاستحقاق يصبح العائق المعرفي الذي يحتاج للنقاش اليوم هو توفر شروط تطبيق أساس الاستحقاق في الدول النامية التي تحتاج لتهيئة جادة تستجيب لمثل هذا التحول في ميدان المحاسبة العمومية في جانبها النظري والتطبيقي لأن المشكلات العملية أحياناً في هذا الموضوع أهم من الناحية النظرية. (بوخالفي مسعود، 2016، ص 56).

3.2 مزايا التحول من الأساس النقدي نحو أساس الاستحقاق:

لقد ألهم النقاش حول المنافسة بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي في القطاع العام العديد من الأكاديميين والمهنيين منذ أوائل التسعينيات من القرن العشرين وإلى اليوم الكثير من الأفكار التي قدمت الحجج المؤيدة والمعارضة للمحاسبة وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام.

وفي إطار سعي الجزائر إلى تحديث نظام المحاسبة العمومية وعصرنه نظام الموازنة فهي اليوم بصدد تبني مشروع قانون عضوي يقر الاعتماد على موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود، التي تعتمد بدورها على أساس الاستحقاق الذي يؤدي دوراً مهماً في إعدادها وفي كل مراحل دورتها.

وبهذا، تكون ومزايا أساس الاستحقاق بارزة بالنسبة للأساس النقدي بل وتعتبر كمعالجة لعيوب استعمال هذا الأخير وسيتم إبرازها فيما يلي:

- تبرز المحاسبة على أساس الاستحقاق على الصعيد المالي سياسة الاقتصاد الكلي الناشئة من حقيقة أنها تقيس الموجودات والمطلوبات التي لها صلة بالموقف العام للسياسة المالية والاستدامة المالية، والتي لا يمكن قياسها بواسطة المحاسبة على الأساس النقدي.
- المحاسبة وفق أساس الاستحقاق تحدد التكلفة الكلية للأنشطة الحكومية، التي تعد معلوماتها أحياناً ضرورياً لتقييم كفاءة أداء الخدمات العمومية، وبشكل أكثر تحديداً تكون المعلومات حاسمة عند النظر في خيارات تقديم الخدمة البديلة أو الاستعانة بمصادر خارجية واسترداد التكلفة وكذلك لأغراض المقارنة الدولية كتكاليف الخدمات الصحية أو التعليم.
- يساعد تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في توليد التغيرات السلوكية لدى المشرعين والتنفيذيين، حيث عند تلقي المشرعين معلومات إضافية قد يدفعهم ذلك لطرح الأسئلة التي قد تهم بحالة ودور السياسة المالية أو استخدام الموارد العامة بما في ذلك الموجودات الرأسمالية أو السياسة الحكومية.

- وفق أساس الاستحقاق، يقاس الدخل بدقة أكثر من الأساس النقدي وتعتبر الميزانية بدقة أكثر عن المركز المالي والمعلومات الدقيقة والحالية تجعل من السهل التنبؤ بالدخل المستقبلي. (khan, 2009, p 5)
- تحليل المعاملات المتوقعة في ضوء المحاسبة على أساس الاستحقاق تمكن المحاسبين في الوحدات الاقتصادية من المساهمة في تحقيق فهم أكثر للمعاملات، ويمكن أن يشمل هذا الفهم المخاطر التي تتعرض لها الدولة أو يكون أكثر تركيزا على احتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى أو من الهيئة الاقتصادية نتيجة للأحداث أو العمليات، فالمشورة المحاسبية تستطيع توفير المعرفة لقرارات مختلف الجهات بما فيها الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات وإدارة المخن وإدارة الأصول و الخصوم، وبهذا يمكن توفير معلومات مهمة للإدارة التي يمكن أن تؤثر على الاستراتيجيات التي تعتمدها.
- يسمح تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في القطاع العام بإجراء مقارنات أكثر فعالية في بعض جوانب الأداء المالي بين الإدارات والوحدات الحكومية المختلفة وكذلك المقارنات الدولية، كما أن المقارنات تكون أكثر سهولة بين الخدمات الحكومية بغرض العطاءات التنافسية وكذلك قبل وبعد الخصومة.
- يسهل تطبيق أساس الاستحقاق المقارنة أيضا في نشاط الوحدة من مدة إلى أخرى لكون كل مدة مالية ستظهر ما تحقق فعلا دون حدوث تداخل للمصروفات أو الإيرادات بين مدة وأخرى.
- تحسين المساءلة من خلال توسيع مفهوم الأداء إلى ما بعد استعمال النقدية، والتركيز على المدى البعيد على القرارات الحكومية.
- تدعم الأهداف لإتباع نهج يوفر بيئة أكثر تنافسية في القطاع العام كما تسهل إدارة أكثر كفاءة وفعالية للموارد. (ندى سليمان الحبيب، 2016، ص ص 9-10)
- إيضاح الكيفية التي يتم بواسطتها تمويل الحكومة لأنشطتها وكيفية الوفاء بمتطلباتها النقدية.
- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة استمرارية الحكومة على تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها وتعهداتها.
- يظهر الوضع المالي للحكومة والتغيرات الحاصلة فيه.
- يوفر للحكومة فرصة إثبات الإدارة الناجحة للموارد.
- يفيد في تقييم أداء الحكومة من حيث تكاليف خدماتها والكفاءة والإنجاز.
- تقديم المزيد من المعلومات عن التكلفة الكلية للعمليات مما يؤدي إلى زيادة الكفاءة.
- أداء تنظيمي أفضل من خلال تخصيص الموارد.
- تعزيز الشفافية الداخلية والخارجية. (Mohamed Madya Nafsiah, 2012, p p 5-6)

3.3 العناصر الأساسية للتحويل نحو أساس الاستحقاق:

لا يزال أساس الاستحقاق محل تضارب حول مدى تجانسه مع المالية العامة والصعوبات التي تواجه تطبيقه، إذ يرى الكثير من الأكاديميين والمهنيين بوجوب تطبيق الأساس النقدي لتجانسه مع متطلبات تسير المال العام، في حين يرى المدافعون عن تطبيقه بإجبارية ذلك نظرا لمستوى الإفصاح الناتج عنه. يفرض تطبيق أساس الاستحقاق ظهور عناصر جديدة ضمن القوائم المالية لم يكن لها أثر في النظام المحاسبي العمومي الحالي في الجزائر، ولغرض إدراج هذه العناصر لا بد من إحصائها، تصنيفها، وإعادة تقييمها. والتي تتمثل أهمها في الممتلكات، الحقوق، والديون.

3.3. 1 بالنسبة للممتلكات الدولة (عناصر الأصول ماعدا الحقوق):

يمكن أن يستند جرد ممتلكات الدولة و تصنيفها حسب طبيعتها إلى الدفاتر التي نصت على مسكها المادة 08 من القانون رقم 90-30 المؤرخ في الأول من ديسمبر 1990 والمتعلق بالأموال الوطنية المتضمن قانون الأملاك الوطنية والتي فرضت وجوب القيام بتسجيل وصف وتقييمي للأموال الوطنية في إطار جرد عام لها ولغرض تطبيق أحكامها، فرض المرسوم التنفيذي 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية على المديرية العامة للأملاك الوطنية القيام بجرد أملاك الدولة وإدراجها ضمن الجدول العام وتعيينها دوريا، كما أن تحديد خريطة الملكية يمكن استغلال مخرجات تطبيق المادة 02 من القانون 90-30 التي نصت على أن الأملاك الوطنية تشمل تلك الخاصة بالدولة والهيئات الإقليمية لعدم الوقوع في ازدواجية تصنيف عناصر الأصول ضمن ميزانيات عدة هيئات عمومية، إلا أنه وفي إطار مشروع عصرنه المحاسبة العمومية لسنة 2006 الذي كان من أهدافه اعتماد المعيار IPSAS17 "الأصول المادية" أوكلت المديرية العامة للأملاك الوطنية مهمة الإحصاء الكلي للممتلكات المادية للدولة رغم توفر قاعدة ناتجة عن مخرجات القوانين سابقة الذكر، وقد برزت أيضا عدة إشكالات توحى بتأخر العملية كالأراضي التي لا يزال الكثير منها محل نزاع بين الدولة والخواص والتي ظهرت من خلال عملية المسح التي تقوم بها مديرية المحافظة العقارية ومسح الأراضي، وهذا راجع لمبايلي:

- عدم استقرار ملكيتها نتيجة لتأميم الفلاحة منها لصالح الدولة بموجب الأمر رقم 71-73 المؤرخ في 08 نوفمبر 1971 المتضمن الثورة الزراعية، ليتم تحويل جزء منها عن طابعها الفلاحي خلال فترة تأميم، ثم قرار إرجاع تلك التي حافظت على طابعها لملاكها، وتعويض الباقي بأراضي أخرى أو ماليا بموجب قانون التوجيه العقاري رقم 90-25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 المتعلق بالتوجيه العقاري، ما أوجد نزاع وعدم قبول ووضوح في ملكية واسترجاع الأراضي إلى اليوم.

- وجود مفاهيم لا تزال عائقا أمام التحديد النهائي للملكية، كمفهوم أراضي العرش المستثناة من الاسترجاع، رغم ذلك فقد تصرف فيها الكثير من الأفراد كملكية خاصة بالاستغلال والبيع (حاجي، 2014-2015، ص 36-39).

- التعديل المتكرر للقوانين في قبول أو عدم قبول بعض وثائق الملكية كعقود البيع العرفية والنزاعات المفصول فيها في محاكم الفترة الاستعمارية، أحداث نزاعات كثيرة حول ملكيتها.

بعد إحصاء وتصنيف أصول الدولة، لابد من المرور إلى مرحلة تقييمها وفق أحد الأساليب المرخص بها ضمن الإطار المفاهيمي، إذ يعتبر أسلوب التكلفة التاريخية للتطبيق في الجزائر لتحقيقه شرط التقييم بموثوقية من خلال دمج نفقات الحياة على أصل معين للحصول على تكلفته الأصلية، إلا أن هذا قد يؤدي إلى قيم غير حقيقية لعدم التحكم في الإنفاق والذي قد ينجر عن ضعف الأنظمة الرقابية على صرف المال العام ويرجع سبب عدم القدرة على تطبيق أساليب التكلفة الجارية في الجزائر حاليا للعوامل التالية:

- ينتج عن أسلوب القيمة النفعية صعوبة تقدير قيمة الخدمة المتوقع أن يقدمها الأصل مستقبلا لعدم وجود مؤشر كمي لذلك، ولده الحياة الطويلة لبعض الأصول ما لا تمكن من تقدير التدفق المستقبلي المتولدة عنها.

- ينتج عن أسلوب التكلفة الاستبدالية صعوبة تقدير قيمة الخدمة التي سيقدمها الأصل في باقي مدة منفعتها خاصة إذا لم يكن مرتبطا بتوليد منافع أو تدفقات نقدية.
 - ينتج عن أسلوب القيمة السوقية وصافي القيمة البيعة إشكالتان، أحدهما عامة تتأتى من الطبيعة الخاصة لبعض أصول القطاع العام التي ليس لها قيمة سوقية، فهي لن تكون موجهة للبيع قطعا، وإشكالية خاصة بحالة الجزائر ناجمة عن غياب شروط السوق حتى يتم القياس على أساسه، وخبرة الجزائر مع النظام المحاسبي المالي خير دليل، فرغم إدراج القيمة العادلة إلا أن تطبيقها بقي رهن إصلاحات أخرى تتعلق بالأسواق على مختلف مستوياتها والتي تتميز بغياب المنافسة العادية والمعلومات اللازمة للمتعاملين لعدة أسباب (نعيمة حاجي، 2014، ص ص 36-39)
- هذه العراقيل قد تؤدي إلى انحراف التركيز من محاولة وضع أساس لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى إيجاد حلول لتطبيق بدائل القياس المحاسبي، في حين يمكن اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية بأقل جهد وتكلفة، ورغم أن هذا الأسلوب هو الأنسب للتطبيق، إلا أنه قد لا يصلح لتقييم بعض الأصول الخاصة كأصول البنية التحتية، أصول التراث، والأصول العسكرية التي أدرجها المعيار IPSAS17 بالتفصيل (خميسة براهيم، 2019، ص ص 56-57).

3.3.2 بالنسبة للالتزامات الدولية:

تتطلب عملية إحصاء وتصنيف التزامات الدولة تحديد مدة استحقاقها لغرض تصنيفها كالتزامات طويلة أو قصيرة الأجل، وطريقة تسديدها والمنافع المترتبة عنها، إذ تؤثر كل هذه العوامل على تصنيف الالتزامات والمنافع ضمن بنود معينة في القوائم المالية أما فيما يخص تقييمها فهي لا تخضع لتعقيدات كبيرة عناصر الأصول، لكون قيمتها متعاقد عليها مسبقا مع أطراف أخرى لذلك، يعتبر أسلوب قيمة الوفاء الذي جاء به الإطار المفاهيمي الطريقة الأنسب لتقييم الديون، والذي يتضمن قيمة أصل القرض والفوائد المترتبة عنها الواجب تسديدها مستقبلا والتي تكون محددة سلفا (IPSASB, 2015, P547)

3.3.3 جرد وتقييم حقوق الدولة:

تتعلق حقوق الدولة بالإيرادات التي من المفروض أن تحصلها من الغير نتيجة لمعاملات تبادلية، أو غير تبادلية لم تحصل بعد كالضرائب، حيث لا بد من أن تقوم مصالح تحصيل إيرادات الدولة كإدارة الضرائب الدولية والخزينة العمومية بجرد وتصنيف الحقوق المنبثقة على الغير، لغرض إدراجها في التصنيف الجديد الذي يتلاءم ونظام محاسبة الدورة (IPSASB, 2015, p 548)

4. الدراسة الميدانية:

4.1 منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك بهدف التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الهيئات العمومية.

4.2 عينة ومجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من مجموعة من موظفي وزارة المالية الجزائرية، حيث تم توزيع الاستبيان على 34 فرد تم استرجاع 31 استبيان والتي خضعت للتحليل.

4. 3 أداة الدراسة:

اعتمد الباحث خلال الدراسة الميدانية على أداة الاستبيان، تم صياغتها بصورتها النهائية من 20 سؤال وزعت على ثلاث محاور: المحور الأول: يتعلق بتطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم، المحور الثاني: يتعلق بتطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية وجودة المعلومات المحاسبية، المحور الثالث: يتعلق بتطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية ودقة ونوعية البيانات المفصح عنها. وقد اعتمدت الدراسة مقياس ليكرت الخماسي في الاستبيان لإعطاء مرونة أكثر لأفراد العينة في الاختبار حيث تراوحت القيمة بين (5-1) والموضحة في الجدول:

الجدول رقم (03): مقياس ليكرت الخماسي التدرجي

| التصنيف | غير موافق تماما | غير موافق | محايد | موافق | موافق تماما |
|---------|-----------------|-----------|-------|-------|-------------|
| الدرجة | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

4. 4 التحليل الإحصائي لإجابات الاستبيان:

من أجل معرفة الاتجاه العام لإجابات العينة على كامل الفقرات المتعلقة بالمحاور الثلاثة تم الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وتقسيم الاختيارات حسب مقياس ليكرت الخماسي.

4. 4. 1 ثبات أداة الدراسة

يظهر الجدول رقم 04 ثبات الاستبيان وأن البيانات التي تم الحصول عليها مناسبة لقياس المتغيرات.

الجدول رقم (04): معامل الثبات للاستبيان

| الرقم | المحور | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ |
|-------|---|-------------|--------------------|
| 01 | تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم | 06 | 0.836 |
| 02 | تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية وجودة المعلومات المحاسبية | 07 | 0.742 |
| 03 | تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية ودقة ونوعية البيانات المفصح عنها | 07 | 0.842 |
| | جميع الفقرات | 20 | 0.915 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان

4. 4. 2 التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان:

4. 4. 2. 1 تحليل نتائج المحور الأول:

اهتم المحور الأول بدراسة تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم من خلال 06 عبارات كما هو موضح في الجدول 05، حيث سبين الجدول التحليلي الإحصائي لاتجاه إجابات المستجوبين على العبارات من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (05): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|-------|--|-----------------|-------------------|-------------|
| 01 | تطبيق أساس الاستحقاق يوفر المعلومات المالية التي تساعد في إعداد الحسابات الختامية. | 4.18 | 0.812 | موافق تماما |
| 02 | يساعد تطبيق أساس الاستحقاق من توفير البيانات المالية التي تسهم في اتخاذ القرارات. | 4.12 | 0.911 | موافق تماما |
| 03 | تطبيق أساس الاستحقاق يساهم في توفير المعلومات المالية للرقابة على الأداء. | 4.10 | 0.604 | موافق تماما |
| 04 | تطبيق أساس الاستحقاق يساهم في توفير البيانات ومعلومات كاملة عن جميع العمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية. | 4.05 | 0.625 | موافق تماما |
| 05 | تطبيق أساس الاستحقاق يمكن من قياس الكفاءة وفعالية البرامج والأنشطة والمشاريع في الهيئات العمومية. | 4.09 | 0.887 | موافق تمام |
| 06 | تطبيق أساس الاستحقاق يوفر مجموعة من الدفاتر والمستندات المستخدمة في توفير البيانات عن العمليات المالية في الهيئات العمومية | 4.11 | 0.805 | موافق تماما |
| | المتوسطات الكلية للمحور الأول | 4.06 | 0.484 | موافق تماما |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان

4.4.2 : تحليل نتائج المحور الثاني:

الجدول رقم(06): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|-------|--|-----------------|-------------------|-------------|
| 01 | تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية يساعد في توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية. | 3.82 | 0.885 | موافق تماما |
| 02 | تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية يساعد في توفير معلومات محاسبية للرقابة على الحسابات. | 3.80 | 0.801 | موافق تماما |
| 03 | تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية يساهم في توفير معلومات محاسبية تسمح بعملية المقارنة بالأسس السابقة. | 3.91 | 0.809 | موافق تماما |
| 04 | القوائم المالية المستخرجة حسب أساس الاستحقاق تعكس المركز المالي للهيئة العمومية. | 4.08 | 0.650 | موافق تماما |
| 05 | تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية يساعد في توفير تقارير ومعلومات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب. | 4.05 | 0.737 | موافق تماما |
| 06 | تطبيق أساس الاستحقاق يوفر معلومات تتسم بالمصداقية العالية. | 3.98 | 0.595 | موافق تماما |
| 07 | تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية يساعد في توفير معلومات مالية ذات مصداقية وشفافية. | 3.70 | 0.901 | موافق تماما |
| | المتوسطات الكلية للمحور الثاني | 3.98 | 0.463 | موافق تماما |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان

4.4.2.3 تحليل نتائج المحور الثالث:

الجدول رقم (07): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث

| الرقم | العبرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|-------|---|-----------------|-------------------|-------------|
| 01 | تطبيق أساس الاستحقاق يوفر القدرة على الإفصاح عن المركز المالي للهيئات العمومية | 3.85 | 0.718 | موافق تماما |
| 02 | أساس الاستحقاق يعمل على تلبية حاجات جميع الجهات المهمة للبيانات المالية المفصّل عنها | 3.95 | 0.811 | موافق تماما |
| 03 | يساهم الإفصاح عن البيانات المالية للهيئات العمومية وفق أساس الاستحقاق من مساعدة الجهات ذوي العلاقة من استيعابها | 4.09 | 0.695 | موافق تماما |
| 04 | أساس الاستحقاق يساعد على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التاريخية | 3.76 | 0.906 | موافق تماما |
| 05 | تتسم المعلومات المفصّل عنها على أساس الاستحقاق بالحيادية | 3.79 | 0.884 | موافق تماما |
| 06 | المعلومات المفصّل عنها وفق أساس الاستحقاق تساعد على صنع القرارات | 3.72 | 0.866 | موافق تماما |
| 07 | أساس الاستحقاق يوفر الإفصاح الجيد لرقابة أفضل على العمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية | 3.88 | 0.969 | موافق تماما |
| | المتوسطات الكلية للمحور الثالث | 3.90 | 0.567 | موافق تماما |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان

4.5 اختبار الفرضيات:

بعد تحديد اتجاه عينة الدراسة سيتم اختبار الفرضيات ومن ثم مناقشة النتائج

4.5.1 اختبار الفرضية الأولى:

تتجسد الفرضية الأولى في المحور الأول للاستبيان والذي خصص لتقييم إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم. لدى نقوم بإعادة صياغتها في صيغتها الصفرية والبدلية من أجل اختبارها إحصائيا كما يلي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يمكن تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم حاليا

- الفرضية البديلة H_1 : يمكن تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم حاليا
يوضح الجدول رقم 08 اختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار T-test "ت" كما يلي:

الجدول رقم (08): اختبار صحة الفرضية الأولى

| المؤشر | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T قيمة "ت" | درجة الحرية | مستوى الدلالة sig |
|----------------|-----------------|-------------------|------------|-------------|-------------------|
| الفرضية الأولى | 4.06 | 0.482 | 18.678 | 45 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول 09 نلاحظ أن مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، أي انه يمكن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر بدلا من الأساس النقدي المستخدم، ويعود ذلك لانسجام معظم إجاباتهم بالإيجاب على أغلبية أسئلة المحور الأول وبالتالي نقبل الفرضية ونأخذ بصحتها.

4.5.2 اختبار الفرضية الثانية:

تتجسد الفرضية الثانية في المحور الثاني للاستبيان والذي خصص لتقييم تأثير تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة. لدى نقوم بإعادة صياغتها في صيغتها الصفرية والبديلة من أجل اختبارها إحصائيا كما يلي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يؤثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة
 - الفرضية البديلة H_1 : يؤثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة
- يوضح الجدول رقم 09 اختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار T-test "ث" كما يلي:

الجدول رقم (09): اختبار صحة الفرضية الثانية

| المؤشر | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T قيمة "ت" | درجة الحرية | مستوى الدلالة sig |
|-----------------|-----------------|-------------------|------------|-------------|-------------------|
| الفرضية الثانية | 3.98 | 0.463 | 18.988 | 45 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول 10 نلاحظ أن مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، أي أن تطبيق أساس الاستحقاق يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة، ويعود ذلك لانسجام معظم إجاباتهم بالإيجاب على أغلبية أسئلة المحور الثاني وبالتالي نقبل الفرضية ونأخذ بصحتها.

4.5.3 اختبار الفرضية الثالثة:

تتجسد الفرضية الثالثة في المحور الثالث للاستبيان والذي خصص لتقييم تطبيق أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية ودقة ونوعية البيانات المفصح عنها. لدى نقوم بإعادة صياغتها في صيغتها الصفرية والبديلة من أجل اختبارها إحصائيا كما يلي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يؤثر تطبيق أساس الاستحقاق على دقة ونوعية البيانات المفصح عنها
 - الفرضية البديلة H_1 : يؤثر تطبيق أساس الاستحقاق على دقة ونوعية البيانات المفصح عنها
- يوضح الجدول رقم 10 اختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار T-test "ث" كما يلي:

الجدول رقم (10): اختبار صحة الفرضية الثالثة

| المؤشر | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T قيمة "ت" | درجة الحرية | مستوى الدلالة sig |
|-----------------|-----------------|-------------------|------------|-------------|-------------------|
| الفرضية الثالثة | 3.90 | 0.567 | 16.784 | 45 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول 11 نلاحظ أن مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، أي أن تطبيق أساس الاستحقاق يؤثر على دقة ونوعية البيانات المفصح عنها، ويعود ذلك لانسجام معظم إجاباتهم بالإيجاب على أغلبية أسئلة المحور الثالث وبالتالي نقبل الفرضية ونأخذ بصحتها.

5. خلاصة:

استثمرت العديد من الدول بما فيها الجزائر في إصلاح نظم المحاسبة العمومية وذلك تماشيا مع المعطيات الدولية وهدفت كل هذه الإصلاحات إلى مجارة المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام من اجل إدارة هذا الأخير بشكل أكثر استجابة لاحتياجات المواطنين، فمنذ مطلع التسعينيات بدأت مبادرة الانتقال من المحاسبة القائمة على النقد إلى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق في القطاع العام. من أجل تسهيل إدارة الأصول والخصوم وحماية المال العام بتوفير معلومة محاسبية أكثر فعالية ونجاعة تسمح وتسهل عمليتي المساءلة والرقابة عليه، ذلك أن الأساس النقدي لا يوفر صورة كافية وشاملة للواقع الفعلي للعمليات المالية للهيئات العمومية.

ومع ذلك، فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق دائما ما تواجه تحديات التي تؤثر على عملية الانتقال ولكن وجب على الدولة خوض غمار هذا الإصلاح والتجديد. وبناء على ما تم عرضه يمكن سرد النتائج والاقتراحات التالية:

- يجب التحول إلى أساس الاستحقاق للإثبات من اجل تكوين معلومة محاسبية قيمة والتي بدورها تسهل الرقابة على المال العام.
- تطبيق أساس الاستحقاق يوفر معلومات أفضل عن التكاليف الحقيقية للإدارة من اجل استخدامها بفعالية في صنع القرار في الإدارات العمومية.
- العمل على الانتقال المحاسبي المرحلي الجزئي حتى يكون صحيحا وأقل تكلفة.
- ضرورة الشروع في تكوين المستخدمين والأعوان العموميين المكلفين.
- الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة بعقد اتفاقيات وإبرام تعهدات.
- أن ما تم اتخاذه من إجراءات للإصلاح لا يقدم حلولا للوضعية الصعبة الحالية لان المشكل هو عدم دقة التقديرات للميزانية في ظل إتباع الأساس النقدي.
- عرف نظام المحاسبة في الجزائر عدة مراحل من الإصلاح إلا أنه لا يزال غير قادر على توفير معلومات دقيقة حول الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات العمومية.
- غياب النقاش المعمق حول نظام المحاسبة العمومية وإشراك الأطراف ذات العلاقة مع ضرورة إشراك كل الإدارات العمومية في عملية الإصلاح.
- ضرورة إصلاح الجانب القلوني للمحاسبة العمومية في الجزائر.

6. المراجع:

1. الجريدة الرسمية، (15 أوت 1990)، القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية، الجزائر، المادة 1.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2010)، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، الجزء الأول، ص 13، الأردن.
3. إبراهيم عبد القدوس مفضل، (2013)، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الجيل الجديد ناشرون، اليمن.
4. تيقاوي العربي، عبود ميلود، (2017)، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASS، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري، المجلد 5 (العدد 3)، الصفحات 37.
5. بوخالفي مسعود، هواري معراج، (2016)، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية، المجلد 10 (العدد 1)، صفحة 56.
6. جابي أمينة هناء، (2017)، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلد 01 (العدد 08)، صفحة 687.
7. خلف عبد الله الوردات وآخرون، (2009)، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.
8. خميسة إبراهيم، بن موسى كمال، (2019)، نحو مسار للتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB في الجزائر كخطوة استباقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 10 (العدد 03)، الصفحات 56-57.
9. المهاني خالد، (2010)، كيفية توازن الهياكل المالية في القطاع العام الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.
10. سرمد كوكب الجميل، (2018)، الموازنة العامة للدولة مدخل معاصر، شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن.
11. عامر مريم، (2021)، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
12. الشمراي غادة شهير، (2010)، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.
13. مسعي محمد، (2003)، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
14. الحبيب ندى سلمان، بشرى نجم عبد الله المشهداني، (20-21 أبريل 2016)، التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق، المؤتمر الوطني الأول لطلبة الدراسات العليا، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق.
15. حاجي نعيمة، (2014-2015)، النظام القانوني الأراضي العرش في الجزائر بين الاجتهاد القضائي والممارسة الميدانية، كلية الحقوق الإنسانية، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.

16. IPSAS, (2015), **Manual des normes comptables international du secteur public vol 1**,

CNOCP.trad, New york.

17. Mohamed, Madya Nafsiah, (2012), **Introduction to accrual accounting**, Accounting Research Institute, University Technology Mara, Malaysia.

18. Khan Abdul, Mays Stephen, (2009), **Transition to accrual accounting, International Monetary Fund**, <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Transition-to-Accrual-Accounting-23248> (consulte le 10/09/2022).