

## تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

### تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

أ.بوخالفي مسعود أ.د هوارى معراج  
جامعة غرداية

الملخص:

تعد قضية اختيار الأساس المحاسبي الأنسب للتطبيق في المحاسبة العمومية مسألة أشكّلت على الباحثين والمهتمين، فالتغيرات الحديثة في أهداف المحاسبة العمومية وصدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ عوامل أحيّت النقاش المتعلق بضوابط المفاضلة بين الأسس المحاسبية للإثبات. لذلك هدفت هذه الدراسة إلى بيان الإجابة التي تساعد في عملية الترجيح بين الأسس المحاسبية للإثبات خصوصا في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وصندوق النقد الدولي. بناءً على هذه التغيرات الحديثة ينبغي على الدول التي لم تفكر بعد في مناقشة الأساس الأنسب للتطبيق في نظام المحاسبة العمومية لديها، أن تبادر إلى دراسة ما يناسبها في ضوء الأنواع المعدلة للأسس المحاسبية كمرحلة أولية.

الكلمات المفتاحية:

الأسس المحاسبية للإثبات، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المحاسبة العمومية، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي.

#### ABSTRACT

The issue of selecting the most appropriate accounting basis in public accounting was a matter for researchers. Especially, with the recent changes in the objectives of public accounting and the issuance of IPSAS that have revived the debate on the means of differentiation between accounting principles. The aim of this study is to give an answer, which helps in the process of weighting between accounting principles, particularly in the context of transition from the cash basis to the accrual basis in public accounting as requested by the International Public Sector Accounting Standards and the International Monetary Fund. Based on these recent changes, countries that have not yet considered discussing the most appropriate basis to adopt in their public accounting system should consider what is appropriate in light of the modified types of accounting principles as an initial stage.

Keywords: Accounting Basis, Accrual Basis, Cash Basis, International Public Sector Accounting Standards, Public Accounting

مقدمة:

شهد موضوع تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية<sup>1</sup> اختلافا بينا في الآراء المؤيدة والمعارضة لاستخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية؛ فالباحث علاء (2007) توصل إلى نتيجة مفادها أن اتباع أساس الاستحقاق سوف يجعل أنظمة المحاسبة العمومية قادرة على توفير المعلومات اللازمة التي تساعد متخذي القرارات على تقييم أداء الوحدات الحكومية في تحقيق أهدافها، أما الباحث جمال فله رأي مخالف حيث أظهرت نتائج دراسته أنه لم يطرأ أي تحسن على الكفاءة حتى بعد استخدام أساس الاستحقاق بالمقارنة مع الفترة قبل التطبيق، في حين أن الباحثة غادة اقترحت التحول التدريجي من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق باستخدام الأنواع المعدلة للأساسين حتى تصل الحكومة لاستخدام أساس الاستحقاق الكامل، أما الباحثة أماني (2011) أظهرت أن الصعوبات المتعلقة بتبني أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي بشكل عام هي بمثابة مشاكل تنفيذية وليست مشاكل تتعلق بالإطار العملي، أما الباحث صالح (2015) أخذ موقفا حذرا فبالرغم من اعترافه بالمزايا الناتجة من تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، إلا أنه اقترح الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر والابتعاد عن المشاكل المالية المتوقعة.

### تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

كما يعتبر أساس الاستحقاق التوجه الحديث لإصلاح نظم المحاسبة العمومية في العالم؛ فالباحثة Sabrina (2014) أظهرت من خلال الاستقصاء الذي أجرته في الدول الأوروبية أن هناك تفاوتاً هاماً بين الدول الأوروبية سواء بالنسبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas أو لنوع المحاسبة المستخدمة؛ كما وجدت ميل لاستخدام نظم محاسبية حديثة تستند إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق التي تقترب من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أمام هذه الرؤى المتباينة؛ نجد أن العلاقة بين العمليات المالية وتوقيت الاعتراف بها لا زالت تُشكل على الباحثين في مجال اختيار الأساس الأنسب للتطبيق في المحاسبة العمومية، وذلك واضح في اهتمامات ونقاشات الباحثين التي أحييت هذا التساؤل من خلال المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية عبر المنظمات الدولية والإقليمية مثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومنظمة الأمم المتحدة وصندوق النقد الدولي.

لذلك جاءت فكرة هذا المقال الذي يهدف للإجابة على الإشكالية التالية:

- ما هي المتغيرات التي ساهمت في المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية؟
- ينبثق عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية هي:
- هل ساهمت دراسة الأسس المحاسبية للإثبات في اختيار الأساس الأنسب للتطبيق في المحاسبة العمومية؟
- ماهي الأسباب الفعلية للمطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية؟
- ما هو المنهج المعتمد للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية؟

نحاول من خلال هذا المقال بيان الاختلافات الواردة حول تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية اعتماداً على المنهج الوصفي والتحليلي؛ فالإجابة على التساؤلات السابق ذكرها قد تكون المرتكز في ترجيح عملية الاختيار بالنسبة للأسس المحاسبية للإثبات، وتساعدنا في معرفة عوامل التأييد والمعارضة لتطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، فالملاحظ في الواقع أن هناك معطيات جديدة مثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية ينبغي أخذها في الاعتبار عند مناقشة الآراء السابق ذكرها .

تظهر الأهمية العلمية لهذا البحث في تتبع المستجدات الحديثة في ميدان المحاسبة العمومية؛ خصوصاً وأن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية أضحي مطلباً أساسياً لاستعادة ثقة المواطنين في الحكومة عبر ما يحققه من معلومات كافية تمكن من تجسيد المساءلة والشفافية.

المبحث الأول: الأسس المحاسبية للإثبات

شكّلت العلاقة بين العمليات المالية وتوقيت الاعتراف بها جوهر التساؤل الذي يقتضي سبب تعدد الأسس المحاسبية والراجع إلى اختلاف النظرة في كيفية ربط الإيرادات والنفقات بالفترة المحاسبية. لازال هذا التساؤل يقع ضمن اهتمامات ونقاشات الباحثين اليوم في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية عبر المنظمات الإقليمية والدولية مثل منظمة الأمم المتحدة وصندوق النقد الدولي.

أولاً: مفهوم الأسس المحاسبية للإثبات

تطبيقاً لقاعدة السنوية، فإن الترخيص الميزاني<sup>2</sup> يسمح لسنة واحدة (مبدأ الرخصة السنوية للتحصيل)، لكن بما أنه عند نهاية السنة المالية (31 ديسمبر) تبقى بعض عمليات الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة قيد الإنجاز (أو التنفيذ) فإنه يطرح إشكال حول معرفة لحساب أي سنة تلحق هذه العمليات الغير منتهية السنة المتعلقة بها أصلاً، أو السنة التي انتهت خلالها أي طريقة تسجيلها الزمني .

### تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

حل الإشكالية السابقة يقودنا إلى دراسة أنواع الأُسس المحاسبية للإثبات التي تضم صوراً مختلفة تمتد عبر سلسلة يمثل طرفها كلا من الأساس النقدي التام وأساس الاستحقاق الكامل، بينهما أشكال متنوعة من الأُسس المحاسبية المعدلة، يتحدد موقعها الصحيح في السلسلة اعتماداً على طبيعة التعديلات التي تبين مدى قربها من أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي ويطلق عليها إما أساس نقدي معدل أو أساس الاستحقاق المعدل .

ثانياً : الأنواع الرئيسية للأُسس المحاسبية للإثبات

هناك أربعة أنواع رئيسية من الأُسس المحاسبية هي: الأساس النقدي، الأساس النقدي المعدل، أساس الاستحقاق المعدل، أساس الاستحقاق .

**1- الأساس النقدي:** " يعرف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود، دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، ولا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدماً"<sup>3</sup> . نفهم من التعريف السابق أن العمل بالأساس النقدي يقتضي الاعتراف بالعمليات المالية النقدية فقط، أي تحميل الفترة المحاسبية بالإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة، لذلك يسجل في الحساب الختامي لأي سنة مالية الإيرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة بغض النظر عن تاريخ نشأة الحق والالتزام الذي قد يعود لسنة سابقة أو لاحقة.

اعتماد الأساس النقدي في الاعتراف يوجب على الوحدة المحاسبية عند انتهاء السنة المالية التوقف عن تحصيل الإيرادات وصرف الاعتمادات تماشياً مع قانون المالية فالاعتمادات التي لم تصرف يتم إلغاؤها أو إعادة تخصيصها مرة أخرى خلال السنة التي تليها حسب الحاجة، أما الإيرادات فإن المحصل منها بعد ذلك التاريخ يسجل في الحساب الختامي لسنة التحصيل .

**2- أساس الاستحقاق:** " يعرف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب عن ذلك إظهار الأصول والالتزامات و السنوات الختامية كاملة، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن غيرها و بطبيعة الحال فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية"<sup>4</sup> .

طبقاً للتعريف السابق تحمل الفترة المحاسبية للمؤسسة بالإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة دون مراعات العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي أي أن عملية التسجيل تتم وفقاً لنشأة الحق أو الالتزام المرتبط بالفترة المحاسبية، وهذا تماشياً مع المبادئ العلمية التي يقوم عليها هذا الأساس مثل التسويات الجردية ومبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ الدورية . والعمل بهذا الأساس يتطلب أن تبقى حسابات الدولة مفتوحة مدة إضافية تسمى (المدة المتممة) أو التكميلية بعد نهاية السنة المالية والمدة المتممة لها، لأن هذا النظام يقوم على أساس الربط القانوني بين عمليات الموازنة والسنة المالية التي منح فيها الترخيص بهذه العمليات مهما كانت فترة إنجازها .

**3- الأساس النقدي المعدل:** " يشمل هذا الأساس المبالغ التي قبضت فعلاً مضافاً إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلاً، إضافة لقيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال الفترة المحددة القادمة، و هي الفترة نفسها التي حددت عند الاعتراف بالحسابات المدينة المتوقع تحصيلها"<sup>5</sup> . عرفنا فيما سبق الأساس النقدي بأنه الأساس الذي يعترف بالإيرادات المقبوضة نقداً والنفقات المدفوعة نقداً، إذا ما هي طبيعة التعديلات التي يشملها الأساس النقدي المعدل؟

### تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

يرى البعض أن التعديل الشائع على الأساس النقدي يتمثل في احتواء القوائم المالية للوحدة الحكومية على معلومات حول العمليات والأحداث التي ستسفر عن مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية خلال فترة لا تتجاوز نهاية السنة المالية مباشرة إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية والأرصدة النقدية.

ملاحظة: الفرق بين الأساس النقدي المعدل وأساس الالتزام:

يعتمد الأساس النقدي المعدل العديد من الأشكال والنماذج ومنها أساس الالتزام الذي اختلفت المصادر في تسميته حيث يسمى أحيانا بأساس الالتزام أو الأساس المشترك وهو شائع الاستخدام في الحسابات الحكومية؛ وهو الأساس الذي يعتمد عليه تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها من خلال السنة المالية دفعت أم لم تدفع .

4- أساس الاستحقاق المعدل:

أ- تعريفه: يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات تعكس قياس تدفق الموارد المالية، الكلية وفي واقع الأمر من الصعب وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية.<sup>6</sup>

ب- نماذج وأشكال اساس الاستحقاق المعدل:

- الاعتراف بكل الموجودات والمطلوبات باستثناء الموجودات المادية.

- الاعتراف بكل الموجودات عدا الموجودات البنينة التحتية والدفاعية والتراثية والتي يعترف بها كمعروف في وقت تشييدها

- الاعتراف بمعظم الموجودات والمطلوبات وفقا لأساس الاستحقاق، لكن الإيرادات يعترف بها وفق الأساس النقدي أو بعض تعديلاته.

- الاعتراف فقط بالموجودات أو المطلوبات قصيرة الأجل.

- الاعتراف بكل المطلوبات باستثناء بعض منها مثل متطلبات التقاعد .

المبحث الثاني : مسوغات تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

تكمن أهمية الاجابة على التساؤل الذي تثيره الأسس المحاسبية للإثبات في البحث المتواصل عن الأساس الانسب للاعتراف بالعمليات المالية الخاصة بالموازنة العامة للدولة، وفي ملاحظة التغييرات الحاصلة بتحول الأجهزة الحكومية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

المطلب الأول: ضوابط المفاضلة بين الأسس المحاسبية للإثبات

يثير تعدد الأسس المحاسبية للإثبات سؤالاً مفاده: ما هو الأساس الأنسب للاعتراف بالعمليات المالية (الإيرادات والنفقات) وعرض تقاريرها؟ إذ الملاحظ في الواقع أن اختيار الأساس في كثير من الأحيان خضع للعادة المتبعة أكثر من الدراسة المنطقية والحسابية على حد تعبير بريكماند.<sup>7</sup>

ولكن واقع تطبيق الأسس المحاسبية أفرز لنا العديد من وجهات النظر يمكن استعراضها وفق الآتي:<sup>8</sup>

الأولى: ترى أنه لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفرده كافة احتياجات المستخدمين، وأن الأخذ بأسس متنوعة مثل أشكال الأسس المعدلة يمكن في ظل ظروف معينة أن يكون هو الأكثر ملاءمة.

## تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

الثانية: ترى أن تحديد الأساس المحاسبي المناسب سوف يعتمد على عدد من العوامل التي ينبغي معايرتها وفق معيار التكلفة /المنفعة أي محاولة تقييم التكاليف والمنافع الممكن تحقيقها من تطبيق أساس واحد أو خليط من تلك الأسس ومن ثم اختيار الأساس الذي يحقق أكبر منفعة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة.

يسترد في عملية الترشح بين الأسس المحاسبية للإثبات بالإجابة على الأسئلة التي طرحنا سابقا في المبحث الأول وهي :

-ماهي طبيعة وعناصر القوائم المالية المراد إعدادها وتقديمها عند كل فترة ؟

-ماهي الرسالة والمعلومات التي تصورها وتعرضها القوائم المالية للوحدة (نوع الموارد ، توقيت الاعتراف) ؟

-ماهي الأهداف المتوقع إنجازها على مستوى كل أساس؟

يوضح الجدولان الآتيان في الشكل (1-2) والشكل (1-3) مقارنة بين الأسس المحاسبية المختلفة:

جدول (1-1) مقارنة الأسس المحاسبية للإثبات بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية

الأهداف المحاسبية	الأساس النقدي	الأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق الكامل
الالتزام بالموازنة المعتمدة	نعم	نعم	نعم	نعم
الالتزام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية بما في ذلك قيود الإنفاق	متطلبات وقيود النقد	متطلبات وقيود النقد وشبه النقد	متطلبات وقيود النقد المالية والنقدية	متطلبات وقيود الموارد الاقتصادية والمالية والنقدية
تخصيص واستخدام الموارد	الموارد النقدية	الموارد النقدية وشبه النقدية	الموارد المالية والنقدية	الموارد المالية والنقدية
المتطلبات التمويلية والنقدية	الموارد النقدية	الموارد النقدية وشبه النقدية	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى
القدرة على تمويل الأنشطة ومواجهة الالتزامات	من النقدية	من النقد وشبه النقد	من الموارد المالية	من الموارد الاقتصادية
الوضع المالي والتغيرات فيه	المركز النقدي	المركز النقدي وشبه النقدي	الموارد المالية	الموارد المالية والاقتصادية
الأداء المالي حول تكاليف الخدمات	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها	الإبلاغ عن معلومات محدودة	يوفر معلومات ضرورية لتقييم الأداء

المصدر: إبراهيم عبدالقدوس مفضل ، مرجع سابق ، ص:49-50.

جدول (1-2) محور القياس وعناصر القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية

الأساس المحاسبي	محور القياس	عناصر القوائم المالية الرئيسية
الأساس النقدي	الأرصدة النقدية والتغيرات فيها	المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية
الأساس النقدي المعدل	الموارد المالية الحالية والتغيرات فيها	المقبوضات النقدية زائدا المستحقات المدينة والمدفوعات النقدية زائدا المستحقات الدائنة والأرصدة النقدية وشبه النقدية.
أساس الاستحقاق المعدل	الموارد المالية الكلية والتغيرات فيها	الإيرادات والتنفقات والموجودات المالية والمطلوبات وصافي الموارد المالية.
أساس الاستحقاق	الموارد الاقتصادية والتغيرات فيها	الإيرادات والمصرفوات (بما في ذلك الإهلاك والموجودات (المالية والمادية المحسوسة) والمعنويات وصافي الحقوق.

المصدر: إبراهيم عبدالقدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 50.

### تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

من خلال الجدول السابق تُظهر عملية المقارنة بين الأسس المحاسبية للإثبات المعطيات التي يوفرها تطبيق كل أساس مما يتيح لمتخذ القرار اختيار الأساس الذي يلي متطلباته على المستويات الثلاث: الأهداف، القياس، القوائم المالية.

المطلب الثاني: أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

يطرح هذا المطلب تساؤلاً يتركب من شقين الأول يبحث في العوامل التي رسخت اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة العمومية رغم الانتقادات الموجهة له، والثاني يتقصى عوامل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق رغم الصعوبات المتفاوتة بين البيئة المحاسبية المختلفة بين الدول النامية والمتقدمة.

أولاً: عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية

رغم أوجه القصور الموجودة في الأساس النقدي إلا أن جل حكومات الدول النامية لازالت تعتمد هذا الأساس أرجعها أحد الباحثين للأسباب التالية:<sup>9</sup>

1- الأسباب السياسية: من خلال استخدام المحاسبة على الأساس النقدي، يمكن للسياسيين بسهولة إظهار النتائج الإيجابية أو الحد في النتائج السلبية وإقناع الرأي العام أنهم يفعلون شيئاً مختلفاً عما هو عليه في الواقع، وهو يخدم السياسيين أكثر مما يخدم الجمهور. على سبيل المثال: يمكن أن الحكومة تريد أن تقنع الناس بالعجز في الميزانية التي هي أقل مما في الواقع.

- أنه لم يتم تجاوز سلطة الانفاق الممنوحة من قبل الهيئة التشريعية

- أن النمو في إجمال النفقات أقل مما هو في الحقيقة.

- إن الالتزامات التي يتعين الوفاء بها للأجيال المقبلة هي أقل مما هي عليه بالفعل.

- بالمقارنة مع غيرها من الحكومات أداؤها جيد جداً.

2- الأسباب التقليدية: المحاسبة النقدية قد استخدمت من قبل الحكومات لوقت طويل حتى أصبحت واحد 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

3- مقاومة التغيير: عادة الخدمة المدنية ليست نشطة بما فيه الكفاية 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 لظهور مثل هذه المقاومة.

4- ندرة في الموظفين المؤهلين ذوي المعرفة المتقدمة في مجال المحاسبة الحكومية أحد الأسباب الرئيسية للحفاظ على المحاسبة النقدية.

ثانياً: 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 (IFAC) إصدار معايير محاسبية حكومية دولية تشجع على تبني أساس الاستحقاق.

- إصدار صندوق النقد الدولي (IMF) دليل إحصاءات مالية حكومية عام 2000 وفق أساس الاستحقاق.

## تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

-اعتمدت منظمة الامم المتحدة أساس الاستحقاق في نظام الحسابات القومية لعام 2008.

كما أن التغييرات الواردة بالتحويل لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية كانت استجابة منطقية لأهداف المحاسبة العمومية الحديثة المتمثلة في الآتي<sup>10</sup>:

1-المساءلة: ويقصد بها الالتزام بتقديم تفسيرات عن أعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية أو أي جهة (تنفيذية، قضائية، ناخبين) ولكل من له حق إجراء المساءلة، ويتحقق هدف المساءلة من خلال تقارير مالية تتضمن معلومات تكون مفيدة في:

-تحديد كفاية إيرادات السنة الحالية لتغطية نفقاتها.

-تنفيذ العمليات المالية تم وفقاً للموازنة المعتمدة.

-تحديد مدى الالتزام بالقوانين والقواعد والنظم ذات العلاقة.

-تقييم جهود وانجازات الوحدة الحكومية لتقييم كفاءة وفاعلية أداء هذه الوحدات.

2-مصادر واستخدامات الموارد: مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوي على مستوى كل وحدة إدارية حكومية، وتحقيق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

-مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية.

-كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها و مواجهة متطلباتها النقدية.

-تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها و تلبية مطلوباتها و التزاماتها.

-مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانوناً.

3-الوضع المالي: مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمه الوحدة الحكومية، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، وتحقيق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

-القيود القانونية و الشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.

-الوضع المالي للوحدة الحكومية أو الحكومة و التغييرات فيه.

4-الأنظمة والرقابة: مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في فهم وتقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية والمحاسبة والرقابة المالية والإدارية ويأتي ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في:

-التأكد من تنفيذ العملية المالية وفقاً لقانون المالية.

-التأكد من إن الأصول المملوكة للدولة قد تم عملية المحافظة عليها بشكل صحيح لردع الاحتيال والتبذير و سوء الاستخدام.

5-الحسابات الختامية: يجب أن يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والجهاز طبقاً للمفاهيم والتعريف المستخدمة في الحسابات الختامية وتزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسك حساباتها العمومية وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) والذي سيسند إلى مفاهيم ومبادئ نظام الحسابات القومية (SNA) وبالرجوع إلى دراسة لجنة المعايير الدولية في القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين نجد أن أساس الاستحقاق يوفر معلومات تمكن من إنجاز كافة أهداف المحاسبة العمومية الحديثة بناءً على النتائج التي أقرتها الدراسة.<sup>11</sup>

لقي استخدام أساس الاستحقاق معارضة حول اعتماده في المحاسبة العمومية وهذا راجع إلى الخلاف الوارد حول التساؤل الثاني، وهو هل تنطبق مبادئ المحاسبة المالية على المحاسبة العمومية؟ خصوصاً الرأي القابل بعدم إمكانية قياس الأداء وفق

### تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

أساس الاستحقاق<sup>12</sup>. الخوض في هذا الموضوع أصبح من الجدل الذي لا فائدة فيه مع الاتجاه المتزايد للتحوّل إلى أساس الاستحقاق في العالم بتطبيق معايير IPSAS المستندة لأساس الاستحقاق يصبح العائق المعرفي الذي يحتاج للنقاش اليوم هو توفر شروط تطبيق أساس الاستحقاق في الدول النامية التي تحتاج لتهيئة جادة تستجيب لمثل هذا التحوّل في ميدان المحاسبة العمومية في جانبه النظري والتطبيقي. لأن المشكلات العملية أحيانا في هذا الموضوع أهم من الناحية النظرية. الخاتمة:

أصبحت مسألة تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية خيارا ينبغي التفكير فيه بجدية بالنسبة للدول التي تتهرب من هذا الاختيار. فعلى الدول التي لم تفكر في الموضوع الاستعداد لمثل هذا التوجه العالمي والتحضير له وفق منهج يناسب نظام المحاسبة العمومية والمالية العامة لديها. وهذا الاقتراح مبني على عدة عوامل يمكن ملاحظتها من خلال التوجهات الحديثة لإصلاح نظم المحاسبة العمومية في دول العالم مثل:

- التغيرات الحاصلة في أهداف المحاسبة العمومية، مثل قياس الأداء والمساءلة والشفافية التي ساهمت في إحياء النقاش المتعلق باختيار الأساس المناسب للاعتراف بالعمليات المالية الخاصة بالموازنة العامة للدولة.
- حقيقة النقاش تعبر عن مدى الحاجة لتقارير مالية حكومية تُمكن من استيفاء الغايات الحديثة للمحاسبة العمومية، عن طريق المطالبة بالتحوّل من الأساس النقدي لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.
- التوجه الحديث لتطبيق معايير محاسبية حكومية دولية (ipsas) مستندة لأساس الاستحقاق في كثير من المنظمات الإقليمية والدولية.

بناءً على هذه التغيرات الحديثة ينبغي على الدول التي لم تفكر بعد في مناقشة الأساس الأنسب للتطبيق في نظام المحاسبة العمومية لديها، أن تبادر إلى دراسة ما يناسبها في ضوء الأنواع المعدلة للأسس المحاسبية كمرحلة أولية. المراجع:

- 1- نشير إلى الدراسات السابقة الواردة في المقدمة في قائمة المراجع.
- 2- الترخيص الميزاني: الترخيص العام المعطى سنويا بوجوب قانون المالية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- 3- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية (من التقليد إلى الحداثة)، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2003، ص: 138.
- 4- إسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص: 139.
- 5- إسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص: 141.
- 6- براهيم عبدالقدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، 2013، ص: 47.
- 7- بريكماند، المحاسبة العمومية الفعالة، ترجمة حسن بن عبد الرحمن، مراجعة أحمد أبو مندور إبراهيم وبابكر الأمير بابكر، مركز البحوث الدراسات، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، ص: 188.
- 8- براهيم عبدالقدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 149.
- 9- غادة شهير الشعراي، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة، جامعة الملك سعود، (بدون سنة نشر)، ص: 30.
- 10- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 29-31. بتصرف

<sup>11</sup> - IFAC. Study no. 14 transition to the accrual basis of accounting guidances for public sector entities"; 3 Edition. 2011.



تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية

<sup>12</sup>- صالح بن راشد العماري، الأساس النقدي أو الاستحقاق، جريدة الرياض الاقتصادي، المملكة السعودية، 27 أكتوبر 2015، العدد 17295.