

أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي  
- تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة -

The importance of public sector accounting reform through the transition to  
accounting accrual basis - the experience of New Zealand and the UK -

أ.جابي أمينة هناء، جامعة سطيف1، الجزائر

Abstract

À la fin des années 1990 et au début des années 2000, de nombreux pays du monde ont entrepris des réformes globales de leurs systèmes comptables dans le secteur public, en s'éloignant de la comptabilité traditionnelle de trésorerie et en se concentrant sur la nouvelle comptabilité d'exercice. Les expériences de la Nouvelle-Zélande et du Royaume-Uni sont les expériences des pays leaders dans ce domaine, qui ont attiré une large attention internationale.

Cette étude cherche à donner un aperçu des initiatives visant à établir la base du mérite dans ces deux pays, les défis auxquels ils ont été confrontés au cours de la période de mise en œuvre, la raison de choisir la comptabilité d'exercice et non la comptabilité de trésorerie, et enfin l'impact de cette mise en œuvre sur les états financiers publiés dans le secteur public.

L'étude a conclu que le passage à la méthode de la comptabilité d'exercice était le bon, car il fournissait une vision plus précise de la situation financière de l'organisme public. De plus, cette étude se termine par des leçons tirées de l'expérience de la Nouvelle-Zélande et du Royaume-Uni.

**Mots clés:** comptabilité de trésorerie, comptabilité d'exercice, secteur public, Royaume-Uni, Nouvelle-Zélande.

المخلص

أجرت العديد من الدول في جميع أنحاء العالم في أواخر التسعينيات وأوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، إصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام، وذلك بالابتعاد عن المحاسبة التقليدية القائمة على الأساس النقدي والتركيز على المحاسبة الجديدة القائمة على أساس الاستحقاق. وتعد تجربتي كل من نيوزيلندا والمملكة المتحدة من التجارب الرائدة في هذا المجال، والتي جذبت اهتماما واسعا على الصعيد الدولي.

في هذا الإطار تهدف هذه الورقة البحثية إلى تقديم لمحة عامة عن مبادرات تبني أساس الاستحقاق في هاتين الدولتين، والتحديات التي واجهتها خلال فترة التنفيذ، إضافة إلى تأثير هذا التنفيذ على القوائم المالية الصادرة في القطاع العام. وبوجه عام، خلصت الورقة إلى أن التحول إلى أساس الاستحقاق هو الخيار الصحيح، حيث أنه يقدم نظرة أكثر دقة للواقع المالي للهيئة العمومية. وعلاوة على ذلك، انتهت هذه الورقة بخطوط الدروس المستفادة من التجارب محل الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** الأساس النقدي المحاسبي ، أساس الاستحقاق المحاسبي، القطاع العام، المملكة المتحدة، نيوزيلندا.

## مقدمة

ظلت المحاسبة في القطاع العام لفترة طويلة من الزمن تعتمد على الأساس النقدي إلى غاية بداية التسعينات، أين بدأ اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعلمية يتزايد حول الانتقال إلى أساس الاستحقاق، في محاولة منهم لتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية، وكان نتيجة هذا الاهتمام أن تم إصدار معايير محاسبية دولية في القطاع العام وفقا لأساس الاستحقاق يطلق عليها إسم IPSAS، والتي تبنتها العديد من الدول.

وتعتبر نيوزيلندا السبّاقة في هذا المجال، تليها كل من أستراليا والمملكة المتحدة والسويد وغيرها من الدول. ومؤخرا بدأت بعض الدول العربية مثل الكويت، قطر، المغرب، الأردن، في التحول هي الأخرى إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام ومعايير IPSAS، نظرا لما لهذه الأخيرة من أهمية بالغة؛ حيث تهدف إلى إصدار الميزانية وحساب النتائج، وتسمح من حساب التكاليف الكاملة للإجراءات الحكومية. في حين نجد أن الأساس النقدي التقليدي لا يهتم إلا بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة، وبالتالي لا يسجل المعاملات إلا حين استلام النقدية أو دفعها، ويعتبر جميع المبالغ المستلمة إيرادات، سواء كانت ناتجة عن تحصيل الضرائب أو الاقتراض من الأسواق المالية؛ بينما نجد أن المحاسبة المالية تسجل الأولى كمنتج (في هذه الحالة: عوائد البيع)، والثانية كالترزام (أو خصم). وبالمثل، يتم التعامل مع جميع الإيرادات كنفقات، سواء دفع رواتب الموظفين، وشراء المباني أو شراء مخزونات المنتجات؛ في حين تعامل المحاسبة المالية رواتب الموظفين كتكاليف، أما الثانية والثالثة فتسجلها كأصول (ممتلكات والمعدات اللازمة لبناء والأصول والأسهم الحالية) من المرجح أن تولد الأرباح في المستقبل. (Corine Eyraud, 2011)

لذلك جاءت هذه الورقة لتوضيح كيفية تهيئة بيئة القطاع العام لاستقبال وتنفيذ أساس الاستحقاق، وذلك من خلال الاستفادة من تجارب بعض الدول الرائدة في مجال عصنة الأنظمة المحاسبية العمومية وتبني أساس الاستحقاق. وقد تم اختيار تجربة نيوزيلندا والتي تعد تجربة جديرة بالاهتمام كونها دولة رائدة في هذا المجال، وتجربة المملكة المتحدة التي لا تقل اهتماما عن تجربة نيوزيلندا، وكون هذين البلدين تبنا أساس الاستحقاق الشامل. وبناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي: ما هي دوافع ومبررات تبني أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام؟ وما هي الدروس المستفادة من تجارب نيوزيلندا والمملكة المتحدة في هذا المجال؟

وللإجابة عن هذا التساؤل ارتأينا إلى تقسيم الورقة البحثية إلى ثلاث محاور أساسية:

المحور الأول: المحاسبة العمومية بين الماضي والحاضر

المحور الثاني: تبني أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام بين مؤيد ومعارض  
المحور الثالث: تجارب كل من نيوزيلندا والمملكة المتحدة في التحول إلى أساس الاستحقاق في  
القطاع العام

### المحور الأول: المحاسبة العمومية بين الماضي والحاضر

كانت المحاسبة العمومية في وقت مضى تعتمد على الأساس النقدي وظلت على ذلك لفترة طويلة  
من الزمن، حيث أثبت فاعليته على مر هذه السنين، فالأساس النقدي لا يعترف بالإيرادات ولا  
يسجلها إلا بعد استلامها نقدا. وقد كانت هذه الطريقة محبذة نظرا لتمييزها بالسهولة والبساطة،  
فالإيرادات التي تسجل ولا تستلم هي إيرادات لم تتحقق فعلا، ولا تزال حبرا على ورق، إذا لم يتم  
استلامها نقدا. وكانت المحاسبة العمومية تهدف إلى تحقيق مبادئ شرعية ومراقبة النفقات فحسب،  
دون الرقابة على الأداء. وقد كان هذا النوع من المحاسبة كافيا للقطاع العام حتى أواخر الثمانينات،  
ومنذ ذلك الحين، شهد القطاع العام تحولا شاملا دعا بالضرورة إلى تغييرات جوهرية في النهج  
المتبع في المحاسبة العمومية، ومن ثم إلى المعايير المحاسبية. ولم يكن سبب إعادة التفكير سببا  
منفردا بل نتيجة مجموعة من العوامل، ولعل أهمها هي محدودية الأساس النقدي التقليدي.

1- أوجه قصور نظام المحاسبة العمومية التقليدية مقابل المحاسبة المالية: فيما يلي أوجه القصور الرئيسية في  
نظام المحاسبة العمومية التقليدية مقابل المحاسبة المالية: (Félix Madrid García, 2014, pp 347-348)

- ✓ الأساس النقدي مقابل أساس الاستحقاق: في المحاسبة العمومية التقليدية، لا تسجل  
المعاملات إلا عند استلام النقدية أو دفعها حقيقة. ومن ثم، لا يستطيع المديرون  
الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة؛
- ✓ الاستثمارات: في المحاسبة العمومية التقليدية، تعامل حيازة الأصول الثابتة كنفقات وتحجز  
إلى سنة محاسبية واحدة، الأمر الذي يؤدي إلى التشويه نظرا لأن العمر الإنتاجي للأصل  
أطول بكثير؛
- ✓ الاهتلاكات: لا تدرج الاهتلاكات في المحاسبة التقليدية للقطاع العام، لأن الاستثمارات  
تعامل كمصروفات، وتحسب في فترة محاسبية واحدة، ولا يترتب على الاهتلاكات أي  
صرف للمدفوعات. وبالتالي، فإنه لا يتم تسجيل انخفاض قيمة الأصول الثابتة في حساب  
الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)؛

✓ **المخزونات:** يتم التعامل مع مشتريات المخزون كمصروفات، ويتم تسجيل المبيعات اللاحقة كأرباح دون تكلفة مرتبطة بها. هذه الممارسة تشوه بشكل كبير الربح / الخسارة في السنوات المحاسبية المطبقة، خاصة إذا كانت قيمة المخزونات تظهر بشكل كبير في كشف الميزانية (مثل على المؤسسات الرسمية التي يكون نشاطها الرئيسي بيع المنشورات)؛

✓ **المخصصات (المؤونات):** لا تعتبر المخصصات سمة من سمات المحاسبة التقليدية للقطاع العام، ولا يتم الاعتراف بها إلا عندما تولد الخصوم المحتملة الدفع. إن عدم توفر هذه المعلومات في القوائم المالية للسنة المحاسبية التي تكون فيها المخصصات معروفة والتأخر في تسجيل المخصصات حتى يتم دفعها، يمكن أن يشوه صورة الكيان أو المؤسسة بشكل كبير، خاصة إذا كان مبلغ المخصصات كبيرا؛

✓ **الاستحقاقات والمدفوعات المسبقة:** لا تسجل الإيرادات أو النفقات التي تغطي أكثر من سنة مالية واحدة (كمثال، الفائدة المكتسبة من الاستثمارات أو الخصوم المالية) في المحاسبة التقليدية للقطاع العام إلا عند استلامها أو دفعها، بصرف النظر عن تاريخ توليد الإيرادات أو النفقات، مما يشوه الربح / الخسارة للسنة.

## 2- التوجه نحو تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية:

### 2-1- دواعي إصلاح القطاع العام في أواخر الثمانينات:

اضطر القطاع العام في السنوات الأخيرة إلى التغلب على التغيرات المستمرة والتحديات الجديدة، ومن أبرزها نجد ما يلي: (Félix Madrid García, Op.cit,p 346)

✓ **عولمة الأسواق:** ومن الصعب أن نتحدث عن سوق في بلد منفردة. إن الروابط التجارية المتنامية بين البلدان (من خلال المعاهدات والاتفاقات)، والسوق العالمية الوحيدة هي مجرد نقرة واحدة بفضل الإنترنت، وتدويل الاقتصاد وغيرها من العوامل تتضافر بحيث لا توجد تقريبا أسواق تقف كأفراد؛

✓ **تزايد أهمية العجز العام:** وقد تركز اهتمام الحكومة مؤخرا على العجز العام، لا سيما في منطقة اليورو؛ بيد أن الرقابة العامة على العجز والإنفاق أصبحت أولويات رئيسية لمعظم بلدان العالم؛

✓ **وتيرة بالغة السرعة للتغيير التكنولوجي:** قفزت التكنولوجيا إلى الأمام. ولم تشهد أي فترة أخرى في تاريخ البشرية تطورات بعيدة المدى في غضون فترة قصيرة من الزمن؛

- ✓ منافسة شبه مفتوحة بين القطاعين العام والخاص: فالقطاعان العام والخاص يتنافسان عمليا من أجل توفير خدمات محددة، مما أجبر القطاع العام على بذل جهد كبير لزيادة قدرته التنافسية. وهذا ما يجعل من الضروري التأكد من التكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة من أجل الحصول على معيار عند تحديد المعدلات؛
- ✓ زيادة الطلب على مزيد من الشفافية في التقارير العامة: يتطلب المجتمع معلومات أكثر موثوقية وأكثر تفصيلا؛
- ✓ الحاجة السياسية للرد على الناخبين من خلال تقديم المزيد من الخدمات العامة الموجهة نحو العملاء: وقد أصبح من الضروري سياسيا النظر إلى المواطنين كزبائن عند تقديم الخدمات العامة، مع زيادة التركيز على احتياجاتهم وحقوقهم؛
- ✓ الطلب من كبار المستثمرين المؤسسيين والخاصين لتقديم تقارير أكثر اتساقا وشمولية: يطلب المستثمرون المؤسسيون والخاصون، أي "الأسواق"، معلومات أكثر اتساقا وأكثر اكتمالا من الحكومات لمساعدتهم على تقرير ما إذا كانوا سيشترون قضايا الدين العام أو الاستثمار في بلدانهم.

## 2-2- ظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

أدت كل التطورات السابقة الذكر إلى تغيير في العقلية وتغيير في طريقة التفكير من الإنفاق إلى التكلفة؛ من الاحتكار إلى المنافسة؛ من مواطن إلى مواطن زبون؛ من البيروقراطية إلى التكيف. وبشرت بظهور المرونة والإنتاجية والوعي بأهمية الجودة في تقديم الخدمات. وهذه الحاجة إلى التحديث والتطوير من أجل التكيف مع هذا التغيير، أدت إلى ضرورة إيجاد معايير محاسبية مناسبة مبنية وفقا لأساس الاستحقاق. فالمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق هي الطريقة التي تقيس الأداء المالي والمركز المالي للمنشأة للاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث عند حدوثها، وتختلف محاسبة الاستحقاق عن المحاسبة النقدية نظرا لأن المحاسبة النقدية تعتبر النقدية أو ما يعادلها، إما عند استلامها أو دفعها. ومن المعروف أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الذي يقع تحت إشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، مسؤول عن وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويشجع الحكومة الوطنية بقوة على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (Zakiah, S. & Pendlebury, M. W, 2006, pp 421-435). ويستند المجلس عند اعداده للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على المعايير المحاسبية الدولية AS/IFRS/كلما كان ذلك ممكنا، وبما يتلاءم مع طبيعة القطاع العام.

## 2-3- المعايير المحاسبية الدولية -تغيير الثقافة، منطق الأداء وقياسه-:

يشهد القطاع العام تحولاً بصورة متزايدة من منطق الميزانية المحض إلى منطق موجه نحو النتائج، وستتيح المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام للمسيرين من استخدام هذه المجموعة الجديدة من المعايير كمساعدات لاتخاذ القرارات عن طريق التخفيف منها بمبادرات تقوم على الرغبة في تبرير الميزانيات بأي طريقة. فبفضل أساس الاستحقاق، يسمح من التحقق من النتيجة ومقارنتها بالسنوات السابقة، ولكن أيضاً وقبل كل شيء قياسها. فأساس الاستحقاق، وخلافاً للأساس النقدي، يمكنه أن يحدد على المدى الطويل ما إذا كانت التدفقات الإيجابية ستتمكن من تغطية التدفقات السلبية، كما يأخذ بعين الاعتبار جميع التزامات الهيئة العمومية. (Jacques Colibert, 2010)

فبعد ظهور هذه المعايير أصبحت المحاسبة العمومية تدريجياً تسيير على نهج المحاسبة المالية. بحيث يتعين على المحاسبة العمومية الآن أن تقي بنفس الشروط المتعلقة بالاكتمال والشمولية والصورة الصادقة للوضعية المالية للدولة، وأن تقدم المساعدة في الإدارة الفعالة للمال العام، ولا سيما بتوفير فهم أفضل لتكاليف مختلف المهام التي تؤديها الإدارة. وأصبحت هناك حاجة ماسة إلى أن تتطور المحاسبة العمومية في اتجاه تحديث الإدارة المالية للدولة، بغية تزويدها بمعلومات أكثر اكتمالاً تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل، وباختصار يجب أن تصبح المحاسبة العمومية "محاسبة اتخاذ القرارات" (L'étude n°59-2, www.senat.fr).

وعموماً يمكن تخصيص المزايا الرئيسية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام فيما يلي:  
(AIFM, 2012)

- تعزيز الشفافية والرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأصول والخصوم بوجه عام؛
- تعزيز المساءلة، بحيث تسمح معايير IPSAS من توفير نظرة شاملة ودقيقة لأنشطة الهيئة العمومية ونتائجها واعتماد أسلوب المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، وهو مبدأ أساسي لهذه المعايير؛
- تقديم تقارير واسعة وأكثر اتساقاً عن التكاليف والإيرادات، مما يؤدي إلى دعم أفضل للإدارة؛
- زيادة التوحيد والقبالية للمقارنة للقوائم المالية في الوقت المناسب وبين مختلف المنظمات.

المحور الثاني: تبني أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام بين مؤيد ومعارض

تباينت الآراء حول أهمية التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام بين مؤيد ومعارض، وارتأينا قبل أن نعرض أوجه نظر كل منهما، أن نبين الفرق بين هذين الأساسين المحاسبيين:

### 1- الفرق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام:

النظام النقدي للمحاسبة هو نظام تسجل فيه النفقات والإيرادات في الفترة التي تسدد فيها المدفوعات أو تستلمها؛ أما نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق هو 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). ويتعلق الفرق الأعمق بين النظامين 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 نظام النقد، لا تسجل النفقات حتى يتم دفعها فعلياً. وعلى النقيض من ذلك، فإنه في إطار نظام الاستحقاق، تسجل النفقات عند تكبدها، حتى ولو لم تدفع فعلاً. وبطبيعة الحال، فإن كلا النظامين المحاسبيين لهما نقاط قوة ونقاط ضعف عند تطبيقها على القطاع العام. ويبرز الجدول 1-6 نقاط القوة والضعف الرئيسية.

### جدول رقم 1: 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 السياسات
التدقيق والمراقبة	بسيطة نسبياً	صعبة نسبياً

المصدر:

Paul Boothe, Accrual Accounting in the Public Sector: Lessons for Developing Countries, in Anwar Shah (dir.), Budgeting and budgetary institutions, World Bank, Washington, D.C., 2007, p.182.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن نظام المحاسبة وفقا للأساس النقدي يسهل نسبيا تنفيذه وتشغيله بسبب بساطته، كما يتسم بالسهولة النسبية للتدقيق والرقابة. غير أن تغطيته تقتصر فقط على المعاملات التي تؤدي إلى مدفوعات نقدية أو مقبوضات، وهو يعتبر فقط المعاملات التي تحدث في الفترة المحاسبية ذات الصلة. وعلى العكس من ذلك، فإن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق معقد نسبيا 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 وتغييرات السياسات.

وقد تباينت الآراء حول التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام، فلكل وجهة نظره، فهناك من يرى أن مثل هذا التحول ضروري، وهناك من يرى أنه لا حاجة منه نظرا لصعوبته نوعا ما، ولكل حججه الخاصة التي سوف نعرض البعض منها فيما يلي.

## 2- مؤيدو فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام:

هناك عدد كبير من المؤيدين لأساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين، الذي يتولى اصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة وفقا لأساس الاستحقاق؛ والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وصندوق النقد الدولي على المستوى الدولي، ولجنة الاتحاد الأوروبي على المستوى الأوروبي.

وقد علق الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين ومجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على نطاق واسع على مزايا المحاسبة على أساس الاستحقاق للحكومات في مناسبات مختلفة وفي مختلف التقارير والدراسات.

ويعتبر صندوق النقد الدولي، وهو أيضا مؤيد للمحاسبة على أساس الاستحقاق، التطور الأخير في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في مختلف أنحاء العالم اعترافا صريحا بمحدودية الأساس النقدي، ويرجع إسهام كبير في نشر المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام إلى وضع معايير دولية للمحاسبة تستند إلى الاستحقاق IPSAS، وإلى التقارير المالية واحصاءات مالية الحكومة GFSM. وعلاوة على ذلك، فإن إضفاء الطابع المهني على موظفي



المحاسبة العمومية، وتطبيق تقنيات القطاع الخاص في القطاع العام، وظهور نظم المعلومات الإدارية المالية المحوسبة، التي تقلل إلى حد كبير من تكاليف المعاملات المتعلقة بجمع وتوحيد المعلومات القائمة على الاستحقاق، هي حجج قوية. (Joe Cavanagh and others, 2016) وعلى المستوى الأوروبي، تؤكد المفوضية الأوروبية / المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية (2013) على أن "المحاسبة على أساس الاستحقاق هي الأساس المقبول الوحيد الذي يقدم صورة دقيقة عن الوضع المالي والاقتصادي لأداء الحكومة [...]". وتماشيا مع ذلك، تدعم FEE الانتقال من النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق بإصدار بيانات تتعلق بالمحاسبة على أساس الاستحقاق وتنظيم حلقات عمل ومؤتمر بشأن هذا الموضوع. ويهدف هذا التقييم إلى تسليط الضوء على بعض المزايا الرئيسية لاعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق ومساهمتها في عملية صنع القرار المالي للحكومات. وتدعم المحاسبة على أساس الاستحقاق السياسة المالية الكلية والإدارة الأفضل للأصول والخصوم عن طريق قياس الأصول والخصوم ذات الصلة بالموقف العام للسياسة المالية والاستدامة المالية، ولكنها لا تقاس بالمحاسبة النقدية (مثل الحسابات المستحقة الدفع، والتزامات المعاشات التقاعدية للموظفين، ..).

وقال إيان بال، الرئيس التنفيذي للاتحاد الدولي للمحاسبين، إن "أزمات الديون السيادية الحالية كشفت بشكل صارخ عن أوجه القصور في ممارسات الإبلاغ التي تتبعها حكومات كثيرة، وبالتالي فهمها لمواقفها المالية الفعلية" (IFAC, 2012) ، وقال إن الاتحاد الدولي للمحاسبين وصندوق النقد الدولي يشتركان في هدف مشترك لتعزيز القطاع المالي والإبلاغ والإدارة المالية. "ويعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الحكومات في جميع أنحاء العالم يجب أن تتخذ الإصلاحات المؤسسية اللازمة لتعزيز الإدارة المالية الحكومية، وبالتالي حماية الجمهور، وكذلك المستثمرين في السندات الحكومية. ومن شأن ذلك أن يسمح للحكومات باستباق وإدارة الصدمات المالية بشكل أفضل، وأن تساعد أيضا في الحد من مخاطر أزمات الديون في المستقبل ". (IFAC, 2012)

ويوضح بلونداي الحالة المؤيدة للمحاسبة على أساس الاستحقاق بالنسبة للقطاع العام: "الهدف من تحويل التقارير المالية إلى عمليات الاستحواذ هو جعل التكلفة الحقيقية للحكومة أكثر شفافية؛ على سبيل المثال، عن طريق إسناد تكاليف المعاشات التقاعدية لموظفي الحكومة إلى الفترة الزمنية التي يعملون فيها ويجمعون حقوقهم في المعاشات التقاعدية، بدلا من تحمل هذه النفقات غير ذات الصلة بمجرد تقاعدهم. وبدلا من ارتفاع النفقات عند تنفيذ المشاريع الرأسمالية الفردية، تدرج هذه النفقات في النفقات التشغيلية السنوية من خلال مخصص للاستهلاك. إن معالجة القروض وبرامج الضمان

على أساس الاستحقاق يولي مزيدا من الاهتمام لمخاطر التخلف عن السداد من قبل من منحهم، خاصة إذا كان هناك حاجة إلى أن يتم تمويل هذه المخاطر الافتراضية مسبقا. ويمكن تصميم الديون الحكومية غير المسددة بطريقة تجعل جميع نفقات الفوائد تدفع في مبلغ مقطوع في نهاية القرض بدلا من أن يتم توزيعها خلال السنوات التي كان القرض فيها مستحقا. وتبين كل هذه الأمثلة كيف أن التركيز على النقد وحده يمكن أن يشوه التكلفة الحقيقية للحكومة" (Blöndal, Jón R, 2003, 45) .

وبالتالي، فإن الفائدة الرئيسية للمحاسبة على أساس الاستحقاق هي تخصيص الإيرادات والنفقات للحكومة بشكل صحيح مع مرور الوقت. كل الأمثلة التي استشهد بها بلوندال هي تلك التي ستحسب فيها المحاسبة على أساس نقدي والمحاسبة على أساس الاستحقاق النفقات والإيرادات ذات الصلة، ولكن في أوقات مختلفة. وفي رأيه أن المساواة تستفيد على نحو أفضل من المحاسبة على أساس الاستحقاق، التي تعترف بالمصروفات عندما تعتبر متكبدة، وليس عندما تدفع فعلا، كما هو الحال في المحاسبة النقدية.

كما يستعرض Athukorala and Reid الحجج المؤيدة للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام: من ناحية أخرى، يرى أنصار المحاسبة على أساس الاستحقاق في الحكومة أنه "إذا كانت جيدة بما فيه الكفاية للقطاع الخاص، فهي جيدة بما فيه الكفاية للقطاع العام". وقام بإدراج الحجج الرئيسية المؤيدة للاستحقاق: (Athukorala and Barry Reid, 2003, p.2.)

- يتطابق مع الاحصاءات الاقتصادية للحسابات الوطنية.
- يعترف بالمعاملات عند حدوثها بدلا من دفعها نقدا.
- يفصل الإنفاق الجاري عن الإنفاق الرأسمالي.
- يوفر معلومات أفضل عن استدامة السياسات.
- يكشف عن الخصوم مثل معاشات القطاع العام.
- يعزز الإنصاف بين الأجيال.
- يحدد متأخرات المدفوعات.

### 3- معارضو فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام:

وعلى الرغم من حماسة المؤسسات الدولية وبعض منظمات المحاسبة المهنية للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، إلا أنه لم يحظ بقبول عالمي؛ فهناك قدر كبير من الرأي على عكس ذلك. فالكثير من الدول تتخوف من تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام. وتتراوح هذه

المخاوف بشأن المسائل التقنية مثل تقييم الأصول إلى أسئلة أوسع تتعلق بالاختلافات في متطلبات القطاع العام مقابل القطاع الخاص والمساءلة الديمقراطية.

فعلى سبيل المثال، تخلت الحكومة الاتحادية الألمانية سنة 2010 عن إعداد الموازنة والمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق، وكان السبب الرئيسي لهذا الإجراء هو المخاوف البرلمانية حول فقدان رقابتهم على الميزانية ومالية الحكومة (Jones R and Lüder K, 2011).

كما أعرب بعض الباحثين عن شكوك جدية بشأن إمكانية أساس الاستحقاق في القطاع العام، وهي تستدعي حقيقة أن تقنيات أساس الاستحقاق قد صممت خصيصا لتلبية احتياجات الشركات الخاصة، إضافة إلى القضايا الأخرى المتعلقة بمشاكل القياس، ونقص الدعم النظري وزيادة الموضوعية. (Chan JL, 2003)

وينشأ شاغل أساسي بشأن مسألة ما إذا كانت المتطلبات المحاسبية لمنظمات القطاعين العام والخاص قابلة للمقارنة وأنها تخدم بشكل جيد أساس مشترك للمحاسبة. وكان أندرو وين Andrew Wynne من رابطة المملكة المتحدة للمحاسبين القانونيين المعتمدين ناقدا قويا لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الخاص على القطاع العام، حيث يقول في هذا السياق: " وضعت المحاسبة على أساس الاستحقاق على وجه التحديد لقياس الأرباح التي حققتها المنشأة التي ينبغي أن تعزى إلى سنة مالية معينة. وتمكن المحاسبة على أساس الاستحقاق أيضا شركات القطاع الخاص من موازنة تكلفة توفير السلع والخدمات مع الإيرادات المحققة من بيعها. وبالنسبة لشركات القطاع الخاص، فإن مقياس الأداء الواحد هذا يميز بدقة أدائها المالي وتحقيق هدفها الرئيسي، لتحقيق الربح. أما بالنسبة لمنظمات القطاع العام، لا يمكن توقع أن يكون المفهوم نفسه، وهو الربح، فعالا. وعلى الرغم من اختلاف دور وأهداف المحاسبة في القطاعين العام والخاص بسبب الأهداف المختلفة للكيانات في هذين القطاعين ، فإن هذه الاختلافات غالبا ما يتم تجاهلها. " (Andrew Wynne, 2003, p. 21.)

ويرى غوثري (1998) أن المحاسبة على أساس الاستحقاق لا تقيس النتائج، وتوفر المحاسبة على أساس الاستحقاق فكرة صغيرة عن الأداء، مع التركيز على تكلفة الخدمات والكفاءة. وثمة موضوع هام يتعلق أيضا بصعوبة وتكاليف التنفيذ. كل هذه الأسباب تشكل أسباب رفض الدول النامية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المبنية وفقا لأساس الاستحقاق.

وينتشر استخدام أساس الاستحقاق للمحاسبة على نطاق واسع في كثير من الدول، ولكن الوضع لا يماثل الميزانية. فمعظم الدول، حتى لو كانت تطبق أساس الاستحقاق للمحاسبة، تفضل تطبيق

الأساس النقدي للميزنة أو استخدام الاستحقاقات على عدد محدود فقط من المعاملات في الميزانية. (Anessi-Pessina E and others, 2016) فلا تحظى الميزانية المعدة باستخدام أساس الاستحقاق بشعبية كبيرة، إذ يعتقد أنها تتعرض لخطر انضباط الميزانية وتؤثر على رقابة الأموال العمومية، وهناك مقاومة عامة من جانب السلطة التشريعية لاعتمادها بسبب تعقد الاستحقاقات. (Blöndal J, 2003)

وثمة عنصر أساسي يتعلق بأنواع المساءلة في كل من القطاعين العام والخاص. فالمساءلة في القطاع الخاص موجهة للمستثمرين الأفراد وتستند على تحقيق الشركات للأهداف المالية: الربح والخسارة. وعلى النقيض من ذلك، يجب أن يكون القطاع العام مسؤولاً سياسياً. وأهم جانب مالي لهذه المساءلة هو ما إذا كانت الأموال العمومية تنفق بالطرق التي صوتت عليها السلطة التشريعية. وقد ركز Andrew Wynne على مسألة المساءلة أمام السلطة التشريعية:

" ينبغي أن يكون الهدف الأساسي للقوائم المالية لأي منظمة من منظمات القطاع العام هو الاضطلاع بوظيفة الإشراف من خلال توفير مقارنة مراجعة للاستعمال الفعلي للموارد مع الميزانية المتفق عليها. وتتسأ المساءلة المالية للحكومة عن عملية وضع الميزانية التي تتفق خلالها على مستويات الضرائب التي سيتم فرضها وعلى التمويل الذي سيتم تخصيصه لمختلف الخدمات التي تنوي تقديمها. ومن ثم فإن التقرير عن الميزانية هو الوثيقة الرئيسية التي يتم من خلالها محاسبة الحكومات على انتظام ونزاهة إدارتها المالية." (Andrew Wynne, Op.cit, p.3.)

وبالرغم من العيوب الواردة على أساس الاستحقاق في القطاع العام ، إلا أن الفوائد المتوقعة أكثر أهمية في الغالب بالمقارنة مع العيوب، وبالتالي فإن عددا متزايدا من الحكومات يشرع في اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق.

**المحور الثالث: تجارب كل من نيوزيلندا والمملكة المتحدة في التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام**

هناك مستوى عال من التنوع في الممارسات المحاسبية في الدول، فكل دولة تطبق الأساس الذي يتلاءم وطبيعتها أنشطتها، فمنهم من يطبق الأساس النقدي أو النقدي المعدل ومنهم من بدأ يتوجه نحو أساس الاستحقاق المعدل أو الكامل لما له من فوائد جمة كتحقيق الشفافية والمساءلة والمساعدة في صنع القرارات. فمسك المحاسبة وفقا لأساس لاستحقاق ينطوي على تحميل السنة المالية بما يقابلها من نفقات وإيرادات فور نشوءها. هذا النهج المحاسبي يشبه نهج المحاسبة المالية. ففي نهاية السنة المالية، فإن العمليات التي تنشأ في السنة ولكنها لم تسفر عن استلام أو دفع ترتبط بالسنة

المالية في شكل حسابات مستحقة الدفع أو حسابات مستحقة القبض. وقد تكون الأصول المعترف بها مالية أو ملموسة (ممتلكات) أو غير ملموسة (براءات اختراع). وعند قيام الدول بإصلاح أنظمتها المحاسبية في القطاع العام تلجأ إلى التحول إلى أساس الاستحقاق تدريجياً أو بشكل كامل، مع وجود بعض الفوارق طبعاً من دولة لأخرى.

والجدول الموالي يوضح أمثلة عن بعض الدول التي نفذت بالكامل المحاسبة على أساس الاستحقاق وعدد من الدول التي لم تنفذه بالكامل ولكنها تتجه نحو التنفيذ الكامل.

**جدول رقم 2: الدول التي تحولت إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام**

أساس الاستحقاق الكامل	أساس الاستحقاق المعدل	الأساس النقدي الكامل	
×			أستراليا
			النمسا
			بلجيكا
	×		كمبوديا
×			كندا
×			كولومبيا
			جمهورية التشيك
	×		فنلندا
×			فرنسا
		×	ألمانيا
		×	اليونان
		×	المجر
	×		أيسلندا
	×		إندونيسيا
	×		أيرلندا
	×		إسرائيل
	×		الأردن

		×	كينيا
	×		المكسيك
		×	المغرب
		×	هولندا
×			نيوزيلندا
		×	النرويج
		×	جمهورية سلوفاكيا
		×	سلوفينيا
		×	سورينام
	×		السويد
		×	تركيا
×			المملكة المتحدة UK
×			الولايات المتحدة الامريكية US

المصدر: Khan, A., and Mayes, S, Transition to Accrual Accounting, Fiscal Affairs Department, USA, 2009, p.2.

وسوف نحاول من خلال هذا الجزء عرض تجارب الدول التي بادرت في سنوات التسعينات إلى تبنيه، وتعتبر هي السبابة في ذلك، وهي كل من نيوزيلندا الرائدة في جميع أنحاء العالم وتجربة المملكة المتحدة. وهما تجربتان جذبت كثيرا من الاهتمام على الصعيد الدولي.

### 1- تجربة نيوزيلندا في إصلاح المحاسبة العمومية:

تعتبر تجربة نيوزيلندا في مواءمة المحاسبة العمومية مع المحاسبة الخاصة من خلال تبني أساس الاستحقاق تجربة جديدة بالذكر، على الرغم من اجراء دول أخرى لتجارب مماثلة مثل بريطانيا العظمى وأستراليا وأيسلندا وهولندا. لذلك سوف نحاول من خلال هذا الجزء إبراز الأسباب التي

دفعت بنیوزیلندا إلى الاقدام على تبني هذا الأساس، ولكن قبل ذلك نذكر أهم المراحل التي مرت بها إصلاحات المحاسبة العمومية للدولة.

### 1-1 - مراحل إصلاح الحكومة المركزية في نيوزيلندا:

لقد مرت إصلاحات الحكومة المركزية في نيوزيلندا عبر عدة مراحل، نذكرها فيما يلي: (OECD, 2002)

- المرحلة التقليدية (قبل عام 1978): تميزت هذه المرحلة باستخدام الأساس النقدي والرقابة على المدخلات؛
- المرحلة الإدارية (1978-1985): تميزت بمحاولات إدخال تقنيات إدارة مؤسسات القطاع الخاص بما في ذلك أساس الاستحقاق، في القطاع العام بأكمله، بما في ذلك: الإدارات الحكومية المركزية، الحكومات المحلية، قطاعات الصحة والتعليم، ومجموعة من الوكالات الحكومية المتنوعة؛
- مرحلة اقتصاد السوق (1986-1991): تميزت بمزيج من الأفكار الإدارية والنظريات الاقتصادية التي تركز على المصلحة الذاتية الفردية، والأسواق التنافسية والعقود. وفي هذه المرحلة تم حدوث القفزة الكبيرة؛
- المرحلة الاستراتيجية (1992-1996): تميزت بالتركيز على استراتيجية الحكومة بأكملها، من أجل التركيز على المدى الطويل والتغلب على التفتك الناشئ خلال مرحلة اقتصاد السوق، ففي سنة 1992، أصبحت نيوزيلندا أول حكومة سيادية في التاريخ الحديث، التي تعد القوائم المالية للحكومة بأكملها "Crown" وفقا لأساس الاستحقاق الكامل؛
- مرحلة القدرة على التكيف (1997-): تميزت بالتركيز على صيانة وتطوير القدرات، خاصة في مجال الموارد البشرية والمهارات. نظام انتخابي جديد يضع علاوة على الوعي السياسي للمديرين وعلى الاستمرارية في الخدمة العامة.

من خلال ما سبق يتبين لنا أنه بدأ التخطيط لإدخال أساس الاستحقاق المحاسبي في نيوزيلندا في منتصف الثمانينات، كجزء من الإصلاحات الاقتصادية، أين قامت نيوزيلندا بخصخصة للكيانات التجارية المملوكة للدولة، فضلا عن رفع قيود عن العملات والأسواق المالية النيوزيلندية، بهدف التخلي عن اقتصاد مغلق نوعا ما تتدخل فيه الحكومة بشكل كبير، والتوجه نحو اقتصاد مفتوح أمام الضغوط التنافسية وقوى السوق. فقد حولت من خلال هذه الإصلاحات إدارة خدماتها من أسلوب البيروقراطية إلى الأسلوب التجاري الاقتصادي، أي أنها قامت بإعادة دور الدولة في تقديم خدماتها

للمواطنين، كما سعت الحكومة النيوزيلندية من وراء هذه الإصلاحات إلى رفع مستوى الأداء وتعزيز المساءلة في ما تبقى من الكيانات التجارية المملوكة لها، من خلال تبني الممارسات الحديثة للإدارة. وإلى غاية سنة 1989، لم تجرى أي إصلاحات فيما يخص الأساس المحاسبي المعتمد في عملية وضع الموازنة في نيوزيلندا، فكانت تتم وفقا للأساس النقدي، إلى أن صدر قانون المالية العامة لعام 1989، حيث قامت نيوزيلندا بإعتماد الموازنة الموجهة بالنتائج، وتحولت إلى استخدام أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي (Mark Champoux, 2006). أي أنها أصبحت تربط الانفاقات بالانجازات، وتقوم بترتيب المشاريع حسب أولويتها في الموازنة العامة للدولة. وفي هذا السياق يقول غراهام سكوت، السكرتير السابق للزينة النيوزيلندية، أنه إذا كان من المقرر تلخيص تجربة نيوزيلندا في جملة واحدة، فحتما ستكون أن "المسيرين الجيدين لا يمكنهم النجاح في نظام سيئ والمسيرين السيئين لا يمكنهم أن ينجحوا في نظام جيد، فيجب أن يكونوا الاثنين جيدين على حد سواء " (Graham C. Scott, 1996).

### 1-2- دوافع تبني نيوزيلندا لأساس الاستحقاق:

أصدرت نيوزيلندا في 1992 لأول مرة قائمة مالية معدة وفقا لأساس الاستحقاق، ومن الأسباب التي دفعت بها إلى تبني أساس الاستحقاق هي: [Joanne Lye](#) (Mark Champoux, 2006 ; and others, 2005)

- ارتفاع الدين العام الذي واجهته آنذاك؛
- إلى غاية السبعينات كانت الأوضاع الاقتصادية مقبولة نوعا ما، لكن بعد تلك الفترة عاشت نيوزيلندا أوضاع اقتصادية واجتماعية مزرية. واستمرت الحكومة في انفاق أموال طائلة ، لكنها لم تكن قادرة على تعويض ذلك من خلال الإيرادات العالية، لذلك التجأت إلى الاقتراض من السوق المحلي والدولي؛
- انخفاض التصنيفات الائتمانية وخروج الدين العام عن سيطرة الحكومة: ونظرا لذلك كان على نيوزيلندا أن تتخذ تدابير إزاء السيطرة على نفقاتها. لذلك كتبت توصيات من أجل التغيير، وشملت هذه التوصيات تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق، خاصة بالنسبة للقروض والخصوم المحتملة؛
- ينبغي أن يؤدي النظام المحاسبي إلى خلق نظام الإدارة القائمة على أهداف واضحة، وقياسات الأداء المناسبة، الحوافز والحرية لإدارة جيدة.

### 1-3- النتائج المحققة بعد تبني نيوزيلندا لأساس الاستحقاق:



تسير نيوزيلندا ميزانيتها حاليا وكأنها تسير شركة، حيث تستند في تسييرها على نهج الذمة المالية، وفي داخل بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن نهج نيوزيلندا لقياس ذمة الدولة فريد من نوعه. لأن كل وزارة تقدم ميزانية عامة وحسابا تشغيليا، وتلتزم بتوليد الفائض وتحقيق مكاسب في الإنتاجية أو على الأقل الحد من عجزها. وبالإضافة إلى ذلك، تستند الميزانية إلى نتائج حساب التكاليف. حيث "يتم تحميل تكلفة استخدام رأس المال على كل إدارة بمعدل حوالي 10٪، ويتم تخصيص الاعتمادات لكل مشروع. ولذلك لم يعد المنطق قائما على منطق التدفقات، وإنما على منطق المخزونات، مع المحاسبة الكاملة للذمة المالية، مما يشير إلى قيمة الأصول المملوكة للدولة، ومبلغ ديونها، أو تقييمها في شكل الأحكام، المخاطر التي تديرها" (L'étude n°59-2, www.senat.fr).

وقد سمحت خصخصة التقنيات المحاسبية وإدارة الميزانية لنيوزيلندا بتحويل عجزها في الميزانية قدره 9٪ من الناتج المحلي الإجمالي إلى فائض قدره 1٪ من الناتج المحلي الإجمالي خلال عشر سنوات من عام 1984 إلى عام 1994. أما الدين العام فقد ارتفع بأكثر من 70٪ من الناتج المحلي الإجمالي في عام 1984 إلى 30٪ من الناتج المحلي الإجمالي، بعد خفض الإنفاق العام بمقدار 10 نقاط مئوية من الناتج المحلي الإجمالي على مدى خمس سنوات (L'étude n°59-2, www.senat.fr).

ومنذ أن تم تنفيذ الإصلاحات، أظهرت نيوزيلندا في الواقع ضبطا قويا على المالية العامة. أما فيما يتعلق بالميزنة، فإن نيوزيلندا تتحمل زيادة تقريبا في الميزانيات الأساسية لكل إدارة على مستوى اسمي ثابت فقط. ومن الجدير بالملاحظة أن الخصوم المالية الإجمالية لنيوزيلندا قد انخفضت من 65 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي في عام 1993 إلى 23 في المائة في عام 2005، في حين زادت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ككل من 66 في المائة إلى 76 في المائة في نفس الفترة الزمنية. كما أبلغت البلاد عن فوائض في الميزانية في كل عام تقريبا منذ أوائل التسعينات . (OECD Economic Outlook, 2005) ونتيجة لذلك، انخفض الدين الصافي النيوزيلندي انخفاضا كبيرا، من نحو 52 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي في عام 1992 إلى ما يقرب من 10 في المائة في عام 2005. وفي الوقت نفسه، تتمتع نيوزيلندا، في معظمها، بنمو اقتصادي معتدل إلى قوي، حيث بلغ متوسط النمو السنوي في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي حوالي 3.3٪ خلال العقد الماضي (Mark Champoux, 2006; OECD Economic Outlook, 2005)

#### 1-4- الدروس المستفادة من تجربة نيوزيلندا في التحول إلى أساس الاستحقاق:

يعد تطبيق أساس الاستحقاق في الحكومة عملية رئيسية، لا سيما إذا تم ذلك بطريقة تحقق أقصى فائدة لعمليات صنع القرار والمساءلة أمام المستخدمين الخارجيين. وتتيح تجربة حكومة نيوزيلندا الكثير من الدروس على المستويين الكلي والجزئي على حد سواء، حيث يصعب التمييز بين أكثر الدروس أهمية.

ولعل أهم درس هو أن التحول إلى أساس الاستحقاق عملية ممكنة وغير مستحيلة، حيث لا يوجد أي حاجز نظري أساسي لحكومة ذات سيادة يحول دون تطبيق أساس الاستحقاق. وبدلاً من ذلك، هناك الكثير ممن يوصي بوضع أساس الاستحقاق في الحكومة عندما يتم تنفيذه في سياق نظام يشجع الأداء الإداري. وهذا يؤدي إلى الدرس الرئيسي الثاني، وهو أن المحاسبة مهمة ومثيرة عندما تولد المعلومات التي يتم استخدامها من قبل صناعات القرار. وعلى العكس من ذلك، فدون حاجة صانعي القرار إلى المطالبة بمعلومات الاستحقاق واستخدامها، فإن جهود التنفيذ أقل احتمالاً بكثير للنجاح. كما ينبغي النظر إلى تطوير معلومات الاستحقاق على أنها عنصر لا يتجزأ من هذا الإصلاح وليس ممارسة قائمة بذاتها (Public Sector Committee , 1994).

أما على المستوى التشغيلي يمكن إبراز عدد من الدروس: (Public Sector Committee , 1994)

- **الالتزام أمر بالغ الأهمية:** ويتطلب ذلك فهماً واضحاً بأن المحاسبة على أساس الاستحقاق لن تحقق منافع في حد ذاتها، بل عن طريق توفير معلومات أكثر ثراءً يمكن أن تعود بفوائد من خلال تحسين نوعية القرارات. والدرس هو أن الالتزام القائم على توقعات كاذبة لن يستمر. والتكاليف المالية الصافية لتفعيل نظم المحاسبة على أساس الاستحقاق مقارنة بالنظم النقدية بسيطة نسبياً. إن العمليات المحاسبية الجذرية، مع العناصر الفرعية التي تكون أكثر أو أقل تكاملاً، مرهقة ومكلفة بشكل مفاجئ بالمقارنة مع أفضل ممارسات القطاع الخاص في إدارة النقدية المركزية، مع تبسيط نظم الإدارة المالية؛
- سيكون من الضروري إجراء عمليات المقايضة، ومن ثم يلزم وجود فهم مشترك للأهداف الرئيسية لإجراء هذه المقايضات. ومن الأمثلة على ذلك قرار الخزانة بعدم الاشتراك في تدريب المدراء الماليين في الإدارات على الرغم من رأي مفاده أن التدريب ضروري لتحقيق الفوائد وتقليل المخاطر المرتبطة بالنظام الجديد. ومن حيث الأهداف العليا والمطالب الأخرى لتحقيق تلك الأهداف كان هذا هو القرار الصحيح؛

- تحديد المخاطر الرئيسية والرد عليها؛ تضمنت هذه التدابير تحديد نتائج الحكومة، وتحديد جميع الأصول في سيادة التاج، وتحديد الكيان الحكومي المعني بالإبلاغ، والقضاء على تراكم الأعمال المتأخرة. وفي التحليل النهائي، لم يسمح لأي من هذه المسائل بإعاقة التنفيذ؛

- تحقيق مكاسب كبيرة من الاستفادة من المحاسبة في القطاع الخاص. وباستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، يمكن استخدام البرمجيات المحاسبية المتاحة بالسوق في القطاع الخاص، ومجموعة المهارات والخبرات المتاحة لإصلاح الإدارة المالية اتسعت بما فيه الكفاية للتعامل مع المطالب الجديدة والاستفادة من الفرص الجديدة.

## 2- تجربة المملكة المتحدة UK في إصلاح المحاسبة العمومية:

تعتبر المملكة المتحدة دولة إتحادية بموجب قرار سنة 1800، تتكون من أربع دول منفصلة (إنجلترا، إيرلندا الشمالية، اسكتلندا وويلز) ضمن وحدة سياسية رئيسية، كان ينظر إلى الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق للحكومة المركزية أنه ذو أهمية كبيرة، وسلط الضوء على هذا النحو من قبل السياسيين. على سبيل المثال، قال كينيث كلارك، وزير مالية المملكة المتحدة آنذاك: "سوف يجد الناس طرق أخرى للاحتفال بالألفية ولكن قليل منها فقط يكون ذو أهمية بالغة. ويعتبر التحول إلى أساس الاستحقاق واحد من تلك الأحداث الهامة للغاية". (HM Treasury, 1995, p. 1)

فبداية بدأ إدخال أساس الاستحقاق تدريجياً، حيث كان لا بد من تطوير الأنظمة وجلب الموارد، بما في ذلك الموظفين ذوي الكفاءات والمهارات، وقد تمت الموافقة على التغييرات التي تم تنفيذها تحت عنوان المحاسبة عن الموارد وشؤون الميزانية (RAB). فالمحاسبة عن الموارد (RA) تطبق مبادئ أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية وتسعى إلى الجمع بين الأهداف والغايات في النظام المحاسبي. أما فيما يخص ميزانية الموارد فتتطوي على استخدام معلومات RA كأساس للتخطيط وضبط الإنفاق العام من أجل محاذاة حسابات الإدارة مع الحسابات الخارجية. (Connolly and Hyndman, 2011, pp36-45)

جدول رقم 3: الأحداث الرئيسية المرتبطة بإدخال المحاسبة عن الموارد وشؤون الميزانية

### RAB في المملكة المتحدة

السنوات	الحدث الرئيسي
---------	---------------

أطلقت وزارة الاقتصاد والمالية مشاوررة عامة بشأن هذا الموضوع من خلال إصدار ورقة خضراء.	1994
ورقة بيضاء <sup>1</sup> (وثيقة سياسية) صادرة عن وزارة الاقتصاد والمالية.	1995
سنوات تجريب لإعداد حسابات الموارد.	1999/1998، 2000/1999، 2001/2000
عمليات تجريبية لاعداد ميزانيات الموارد	1999
تم تنفيذ حسابات الموارد بشكل كامل	2002/2001
السنوات الانتقالية لميزانيات الموارد	2003/2002، 2002/2001
نفذت ميزانيات الموارد تنفيذا كاملا	2004/2003

**المصدر:**

Conolly, C. & Hyndman, N., Accruals accounting in the public sector: A road not always taken, Management Accounting Research, volume 22, issue 1, 2011, p.38.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه بداية من السنة المالية 2004/2003 شرعت إدارات الحكومة المركزية في المملكة المتحدة باستخدام أساس الاستحقاق في كل من الأنظمة المحاسبية وإعداد الموازنات.

**2-1 - مراحل إصلاح الحكومة المركزية في المملكة المتحدة:**

حيث عملت معظم مجالات القطاع العام خارج الحكومة المركزية على إجراء تغييرات نحو أساس الاستحقاق لسنوات عديدة. وفي عام 1995، أعلنت وزارة الخزانة عن عزمها على نقل الحكومة المركزية إلى أساس الاستحقاق لكل من الميزنة والمحاسبة لكل إدارة من الإدارات الحكومية في إطار مصطلح "المحاسبة عن الموارد وشؤون الميزانية RAB".

وكان من المفترض أصلا أن تكون أول سنة تشغيلية للمحاسبة عن الموارد وشؤون الميزانية في الفترة 2001-2002. وعلى الرغم من أن الأخذ بنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق تمهيدا

<sup>1</sup> الورقة البيضاء هي وسيلة لعرض السياسات الحكومية قبل سننها كتشريعات؛ يساعد استخدام الأوراق البيضاء والخضراء عند عرض وتقديم السياسات في خلق الوعي بالسياسة ومشاكلها بالنسبة للبرلمانيين والعامّة على حد سواء.

المميزة على أساس الاستحقاق وفقا للخطة، فإن الشواغل المتعلقة بنوعية البيانات أدت إلى إدخال أساس الاستحقاق وفقا لمرحلتين، مع انخفاض قيمة الاستهلاك والمخصصات في ميزانيات الاستحقاق بعد سنتين من الموعد المقرر أصلا. وفي عام 1998، شرعت وزارة الخزانة والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات في دراسة مشتركة لدراسة مزايا وجدوى إصدار مجموعة من الحسابات القائمة على أساس الاستحقاق، ليس فقط بالنسبة لحسابات الحكومة المركزية، بل بالنسبة للقطاع العام ككل ، الذي يطلق عليه "حسابات الحكومة برمتها WGA " . واعتمد إنتاج مجموعة الحسابات الحكومية القائمة وفقا لأساس الاستحقاق كهدف منقح للإصلاح في قانون الموارد والحسابات الحكومية الذي أقر في عام 2000. (Danny S.L. Chow and others, 2007)

وبسبب النطاق الأكثر طموحا للإصلاح، خطت وزارة الخزانة العامة نهج تنفيذ من ثلاث مراحل:

(Joe Cavanagh and others, 2016)

- اشتملت المرحلة الأولى على إنتاج كامل للحسابات الحكومية غير المدققة استنادا إلى البيانات الإحصائية بدلا من البيانات المحاسبية؛
- تضمنت المرحلة الثانية إعداد حسابات حكومية مركزية غير مدققة تشمل حسابات جميع إدارات الحكومة المركزية، باستثناء الحكومات المحلية وصناديق التداول وبعض الهيئات الأخرى غير الإدارية؛
- اشتملت المرحلة الثالثة على نشر مجموعة عمل مدققة على أساس الاستحقاق الكامل. ونتيجة للتأخيرات في اتخاذ قرار النشر النهائي، تم أخيرا نشر أول مجموعة كاملة من تقارير الفريق العامل المدققة في 29 نوفمبر 2011، أي بعد مرور أكثر من عشر سنوات على إصدار التشريع الأصلي. ومنذ ذلك الحين، تم تحديد خطة عمل لرفع جودة البيانات ومعالجة القضايا المؤدية إلى مؤهلات التدقيق. وشملت التحسينات في الفترة 2013-2014 ما يلي: توحيد أصول وخصوم شبكة السكك الحديدية الوطنية، والتحسينات المدخلة على تقييم المدارس للأصول الثابتة، ونشر المنشورات على نطاق أوسع. (Danny S.L. Chow and others, 2007)

## 2-2- النتائج المحققة بعد تبني المملكة المتحدة لأساس الاستحقاق:

مما لا شك فيه أن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق ساهم في تحديث ممارسات الإدارة المالية في المملكة المتحدة. وهكذا، عزز النظام الجديد شفافية وصدق الحسابات العامة (نظرة حقيقية وعادلة). وقد جعل الوضع المالي للهيئات العمومية أكثر وضوحا بالنسبة لدافعي الضرائب المواطنين وللبرلمان. ويتيح استخدام عمليات مراجعة الحسابات على نطاق واسع التحقق من مطابقة

النفقات مع الموارد التي خصصها البرلمان. كما عزز تبني أساس الاستحقاق أيضا مساهمة مسيري القطاع العام حول إدارتهم المالية، ولا سيما في مجال إدارة الأصول، مما يشجع على زيادة الكفاءة في الاستخدام وزيادة الإنتاجية. كما أتاح اعتماد محاسبة الذمة المالية للمسيرين تخصيص الموارد على نحو أفضل للمجالات ذات الأولوية وفقا لاتفاقات الخدمة العامة. وأخيرا، من خلال توحيد الحسابات مؤخرًا، مكنت الحكومة من مقارنة الأداء المالي لمختلف هيئات القطاع العام. (L'étude n° 23, www.economie.gouv.fr, 2007)

### 2-3- الدروس المستفادة من تجربة المملكة المتحدة في التحول إلى أساس الاستحقاق:

أثبتت تجربة إدخال أساس الاستحقاق على الأنظمة المحاسبية وإعداد الموازنات في القطاع العام للمملكة المتحدة أن النظام يعمل بشفافية ويشير إلى اتجاه جيد. كل هذه المزايا تتطلب بعض التضحيات؛ وفيما يلي نود أن نشير إلى بعض الدروس المستوحاة من تجربة المملكة المتحدة والتي ينبغي الاستفادة منها:

- 1- إن التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يستغرق وقتًا طويلاً، ففي المملكة المتحدة كانت الفترة التي اتخذت لتنفيذ هذا التحول تقدر بسبع سنوات تقريباً، بدءاً بإصلاح قطاع الحكم المحلي وانتهاءً بالحكومة المركزية.
- 2- يجب أن تكون إصلاحات الأنظمة المحاسبية والموازنة العامة للدولة من خلال تبني أساس الاستحقاق متكاملة وتسير جنباً إلى جنب.
- 3- تدريب المديرين والمسؤولين من أجل تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزانيات؛ يجب إشراك جميع الأشخاص في العملية الانتقالية بدءاً من السياسيين والمديرين ويجب على المسؤولين فهم الاستخدام الفعال للنظام وقبول قواعد نظراً لتعقيد هذا النظام. التغيير الثقافي يتطلب الاستثمار في تدريب المديرين وحتى الموظفين.
- 4- قدرة تكنولوجيا المعلومات: تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزانية يتطلب نظاماً تكنولوجيا المعلومات أكثر تعقيداً (IT) من تلك المرتبطة بنظام النقدية من أجل توفير المعلومات اللازمة لإدارة فعالة للعمليات.

### خاتمة:

استثمرت العديد من الدول في إصلاح أنظمتها المحاسبية العمومية، حيث يندرج هذا الإصلاح تحت إصلاح أكبر منه "إصلاح الإدارة المالية"، الذي كان ولا يزال أولوية حكومية على الصعيد العالمي، وهدفت جل هذه الإصلاحات لإعادة تشكيل القطاع العام وتنشيطه ليكون أكثر استجابة ومسؤولية

لاحتياجات المواطنين والقطاع الخاص. وقد برزت في بداية التسعينات مبادرة جديدة تتمثل في الانتقال من المحاسبة القائمة على النقد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، ومن المتوقع أن تسهل هذه المبادرة إدارة الأصول والخصوم، ورفع كفاءة إعداد الموازنة العامة للدولة، ومن ثم إدارة مالية شاملة وحكيمة. ذلك أن الأساس النقدي التقليدي لا يوفر صورة كافية للواقع الفعلي للعمليات المالية للهيئات العمومية، ويمكن أن يسهم في إظهار نتائج مضللة تختلف عن الوضع المالي الحقيقي.

ومع ذلك، فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق تتعامل دائما مع التحديات التي قد تؤثر على عملية الانتقال، فالتحديات حتمية أينما حدث تغيير، وينبغي على أي دولة ترغب في اجراء الاصلاحات المحاسبية في القطاع العام أن تتعلم من أفضل الممارسات والدروس المستخلصة من الجهات الرائدة التي أساس الاستحقاق في القطاع العام . ومن أكثر التحديات صعوبة عند الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق هو أن مثل هذا الانتقال يحتاج إلى التركيز على الوعي والهياكل التنظيمية وبناء القدرات والكفاءة ولإدماج النظم لموظفي الخدمة العامة من أجل استخدام محاسبة الاستحقاق بسهولة. كما يحتاج إلى الوقت والتكلفة، فبالنسبة للوقت يأخذ من خمسة إلى عشر سنوات للبلد لاستكمال التحويل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. حيث وجدنا أن نيوزيلندا اتخذت قرابة عشر سنوات لتبني أساس الاستحقاق بالكامل، في حين أن المملكة المتحدة استغرقت قرابة سبع سنوات. وأخيرا، ينبغي التأكيد على أن المحاسبة على أساس الاستحقاق ليست عصا سحرية لتحسين أداء القطاع العام وحدها أو تعزيز المالية العامة، فهي تعد أداة واحدة من بين العديد من الأدوات للحصول على معلومات أفضل عن التكاليف الحقيقية للإدارة. ولا بد من استخدامها بفعالية، وفي سياق الإصلاحات الإدارية الأخرى، من أجل تحقيق التحسين المنشود في صنع القرار في الإدارة العمومية.

#### قائمة المراجع:

- Anessi-Pessina E, Barbera C, Sicilia M, Steccolini I , Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals. Account Audit Account J 29(3), 2016, pp. 491-519.

- Athukorala, S. Lakhsman, and Barry Reid. Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Member Countries, Asian Development Bank, 2003.
- Autorité internationale des fonds marins, Application des Normes comptables internationales pour le secteur public, 2012, sur le lien :  
[https://www.isa.org.jm/sites/default/files/files/documents/isba-18fc-3\\_2.pdf](https://www.isa.org.jm/sites/default/files/files/documents/isba-18fc-3_2.pdf)
- Blöndal, Jón R, Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments, OECD Journal on Budgeting 3 (1), 2003, pp. 43–60.
- Chan JL , Government accounting: an assessment of theory, purposes, and standards. Public Money Manag 23(1), 2003, pp. 13–20
- Conolly, C. & Hyndman, N., Accruals accounting in the public sector: A road not always taken, Management Accounting Research 22, 2011, pp.36–45.
- Corine Eyraud, Une comptabilité d'entreprise pour les États ?, Revue Sociologie et sociétés, Volume 43, Numéro 2, Automne, 2011, pp. 91–116.
- Danny S.L. Chow, et al., Developing Whole of Government Accounting in the UK, in Financial Accountability and Management, Volume 23, 2007.
- Félix Madrid García, Developments and challenges in public sector accounting, Journal of public budgeting, accounting & financial management, 26 (2), 2014, pp.345–366.



- Graham C. Scott, Government Reform in New Zealand, International Monetary Fund, Washington DC, October 1996, p.2.
- Guthrie J, Application of *accrual accounting* in the Australian public sector rhetoric or reality, Financial Accountability & Management, 14 (1), 1998, pp. 1-19.
- HM Treasury, Publication of White Paper on Resource Accounting and Budgeting, Press Notice 195, The Stationery Office, London, 1995.
- IFAC, IFAC Welcomes IMF Paper on Fiscal Transparency, Accountability, and Risk, New York, 2012, available at: <https://www.ifac.org/news-events/2012-11/ifac-welcomes-imf-paper-fiscal-transparency-accountability-and-risk>
- Jacques Colibert, les normes IPSAS et le secteur public, mars 2010, sur le lien : [http://ficadex.com/wp-content/uploads/2016/03/sic\\_mars2010\\_a.pdf](http://ficadex.com/wp-content/uploads/2016/03/sic_mars2010_a.pdf)
- [Joanne Lye](#), [Hector Perera](#), [Asheq Rahman](#), The evolution of accruals- based Crown (government) financial statements in New Zealand, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 18 Issue: 6, 2005, pp.784-815, <https://doi.org/10.1108/09513570510627711>
- Joe Cavanagh, Suzanne Flynn and Delphine Moretti, Implementing Accrual Accounting in the Public Sector, IMF, Fiscal Affairs Department, September 2016.
- Jones R, Lüder K , The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. Public Money Manag 31(4), 2011, pp.265-270

- Khan, A., and Mayes, S, Transition to Accrual Accounting, Fiscal Affairs Department, USA, 2009, p.2.
- La réforme de la comptabilité publique, levier de modernisation de l'État, Publication de l'IGPDE , Recherche - Etudes - Veille, n° 23, juin 2007, sur le lien : [https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/igpde-editions-publications/PGP23.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/igpde-editions-publications/PGP23.pdf)
- L'étude menée sur la réforme de l'ordonnance organique n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, sur le lien : <https://www.senat.fr/rap/r00-037/r00-03719.html>
- Mark Champoux, Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminary, Briefing Paper No. 27.
- OCDE, COMPTABILITÉ ET BUDGÉTISATION SUR LA BASE DE L'EXERCICE : QUESTIONS CLÉS ET RÉCENTS DÉVELOPPEMENTS, 23ème réunion annuelle des Hauts fonctionnaires du budget Washington, D.C., 3-4 juin 2002, p.12.
- OECD Economic Outlook No. 78, Annex Table 32 (2005), available at : [http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en\\_2649\\_201185\\_2483\\_901\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en_2649_201185_2483_901_1_1_1_1,00.html)
- OECD, Models of Public Budgeting and Accounting Reform, JOURNAL ON BUDGETING Volume 2/Supplement 1, 2002, pp.164-174.
- Paul Boothe, Accrual Accounting in the Public Sector: Lessons for Developing Countries, in Anwar Shah (dir.), Budgeting and budgetary institutions, World Bank, Washington, D.C., 2007, p.182.

- Public Sector Committee , Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, October 1994, available at: <http://www.icjce.es>
- Wynne, Andrew, Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?, Paper presented at the European Group of Public Administration conference "Public Law and Modernizing the State," Oeiras, Portugal, September, 2003, pp. 4-6.
- Zakiah, S. & Pendlebury, M. W, Accruals Accounting in Government – Development in Malaysia, Asia Pacific Business Review, 12(4), 2006, 421-435.