

التوجه نحو تبني أساس محاسبة الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر
Orientation towards adopting the basis of accrual accounting in public accounting in Algeria

قنوش مولود

جامعة البويرة (الجزائر)، m.kennouche@univ-bouira.dz

تاريخ النشر: 2023/07/31

تاريخ القبول: 2023/07/09

تاريخ الاستلام: 2023/03/26

ملخص:

تهدف هذا الدراسة إلى التعرف على أهم الأسس المحاسبية المطبقة في المحاسبة العمومية، في ظل توجه الجزائر الى تبني أساس محاسبي جديد لم يكن مطبق من قبل يتمثل في أساس الاستحقاق المحاسبي، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي. ومن النتائج التي وصلت اليه الدراسة وجود أساسين محاسبين رئيسيين هما أساس النقدي و أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى أساسين آخرين يجمعان بين خصائص الأساسين السابقين وهما الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل، كما توصلت الدراسة الى نتيجة مفادها ظهور بوادر تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر، خاصة بعد الشروع في تطبيق القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية بداية من جانفي 2023، والذي يفرض التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بالإضافة إلى أساس النقدي ومحاسبة الالتزام (الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل) من خلال تطبيق محاسبة متعددة (محاسبة الميزانية، المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف، محاسبة المواد).
كلمات مفتاحية: الأسس المحاسبية؛ أساس الاستحقاق؛ الأساس النقدي؛ المحاسبة العمومية؛ التسجيل المحاسبي.

Abstract:

This study aims to identify the most important accounting principles applied in public accounting, in light of Algeria's tendency to adopt a new accounting basis that was not applied before represented in the accrual basis of accounting, this study was based on the descriptive approach.

Among the results of the study is the existence of two main accounting bases, the cash basis and the accrual basis, in addition to two other foundations that combine the characteristics of the previous two foundations, namely the adjusted cash basis and the modified accrual basis, and the study also reached

a conclusion that signs of applying the accrual basis in public accounting in Algeria, especially after the start of the application of Organic Law 18-15 on finance laws starting from January 2023, which imposes a trend towards the application of the accrual basis in public accounting in addition to Cash basis and liability accounting (adjusted cash basis and adjusted accrual basis) through the application of multiple accounting (budget accounting, general accounting, cost accounting, materials accounting).

Keywords: Accounting Bases, Accrual Basis, Cash Basis, Public Accounting, Accounting Registration

1. مقدمة :

فرضت الحاجة المتزايدة للوصول إلى الشفافية والمساءلة في إدارة القطاع العام إلى استنتاج، مفاده أن المعلومات الناتجة عن المحاسبة على الأساس النقدي قد لا تكفي لتحقيق جميع متطلبات الشفافية والنزاهة، لذا سعت العديد من الدول إلى تطوير وتحديث المالية العمومية لها، عن طريق إدخال إصلاحات في أنظمة المحاسبة العمومية، ووضع إستراتيجية للتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، استجابة لتوصيات المنظمات المالية الدولية من جهة ومواكبة التحولات الاقتصادية الدولية من جهة أخرى، لما لهذا النظام من مزايا من شأنها توفير معلومات أفضل لاتخاذ القرارات وتقييم أداء الهيئات في القطاع العام.

والجزائر على غرار الدول العربية شرعت في إصلاح نظام المالية العامة من خلال تطبيق القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، الذي تسري أحكامه بداية من سنة 2023، ومواكبة لهذا القانون شرعت الجزائر في إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي أدخل مفهوم جديد وهو أساس الاستحقاق، وهذا ما فرض علينا البحث في الجوانب النظرية والتطبيقية لهذا المفهوم.

انطلاقاً مما سبق تطرقنا في هذه الدراسة إلى الإشكالية التالية:

ما هي متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

- يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- التوجه نحو أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر يتطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة ذات البعد النظري والأكاديمي إلى شرح مفهوم المحاسبة على أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية باعتباره مفهوم جديد خاصة في ظل توجه الجزائر إلى إصلاح

المحاسبة العمومية من خلال مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مما يساعد الاكاديمين والمهني والمهتمين بميدان المالية العامة على فهم كيفية تطبيق مشروع اصلاح المحاسبة العمومية.

منهجية الدراسة: اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي الذي يلاءم هذا النوع من الدراسات ذات البعد النظري والأكاديمي، من خلال الحصول على المعلومات من مختلف المصادر، من اجل دراستها وتحليلها وتحديد مميزاتها وأبعادها المختلفة من الناحية الكيفية.

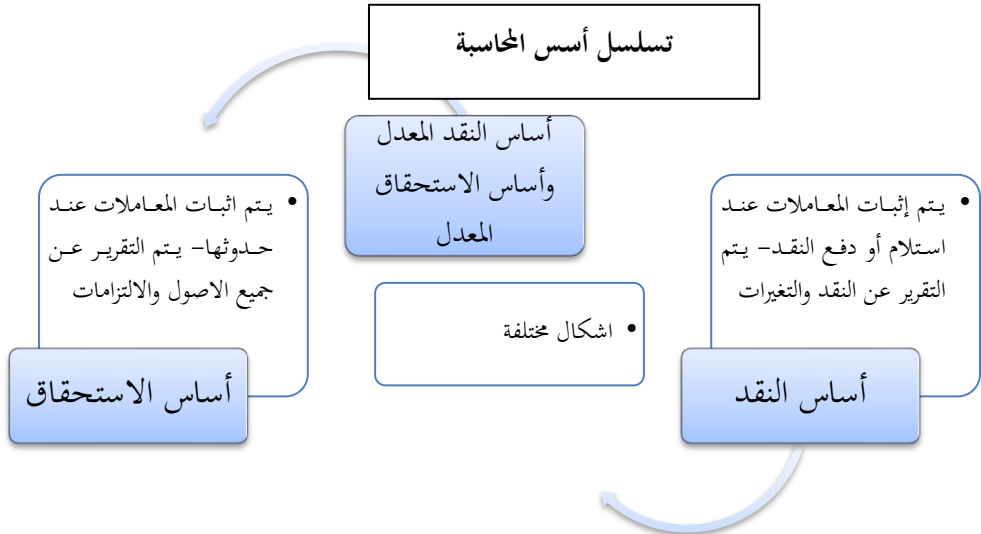
محاور الدراسة: من اجل الإجابة على الاشكالية تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية:

- الأسس العلمية التي تركز عليها المحاسبة العمومية.
- متطلبات التطبيق الناجح لأساس الاستحقاق.
- مشروع تبني المحاسبة العمومية على اساس الاستحقاق في الجزائر.

أولاً: الأسس العلمية التي تركز عليها المحاسبة العمومية

إن عملية إثبات (الإيرادات والنفقات) في المحاسبة تتم بإتباع أسس محاسبية متعارف عليها، بهدف قياس النتائج وعرضها بطريقة مناسبة، ومحاسبيا يوجد أكثر من طريقة لاحتساب الإيرادات والمصروفات، التي تخص الفترة المحاسبية، يمكن تبيين مراحل تطور اسس المحاسبة العمومية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مراحل تسلسل تطور اسس المحاسبة العمومية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على : (جاي، 2017، صفحة 138) (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021)

1- الأسس المحاسبية: هي عبارة عن طرق القياس التي تشير إلى تحقق (الإيرادات والنفقات) والأصول والالتزامات المتعلقة بها، وتتعلق هذه الأسس بوقت القياس الذي تم، بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، بمعنى أن الاختلاف بين أسس القياس راجع إلى عملية التوقيت للقياس، واثبات كل من الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات المتعلقة بها (نجم عبد الله و آخرون، 2017، صفحة 339).

ويمكن تعريف الأساس المحاسبي على أنه طريقة القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات أو الموجودات والمطلوبات المتعلقة بها، ووقت تسجيلها وإظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية وبالتحديد فإنها تتعلق بوقت القياس الذي يتم بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، ومن أهم خصائص أسس القياس هي:

- تناول عملية توظيف قياس الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات؛
 - إثبات عملية قياس الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات؛
 - التوصل إلى تقييم الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات وأدناه مناقشة ومراقبة الأسس الرئيسية، والفرعية ذات العلاقة بهذا الموضوع.
- سنعرض في هذا المجال الأسس المحاسبية لتتعرف على أي من الأسس تتناسب مع قياس الإيرادات والنفقات في الوحدات الإدارية الحكومية.

2- أنواع الاسس المحاسبية المتعارف عليها:

1-2- الأساس النقدي:

1-1-2- مفهوم الأساس النقدي:

يعني الأساس النقدي إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا واثبات النفقات عند دفعها فعلا بمعنى واقعة الصرف (الدفع)، أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات أو الإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة (نجم عبد الله و آخرون، 2017، صفحة 340).

كما يعد الأساس النقدي من أقدم الأسس المحاسبية، التي استخدمت في قياس نتائج النشاط الحكومي، ويقضي هذا الأساس بأن العبرة في تسجيل الإيرادات تكون على أساس قبض وتحصيل الأموال نقدا، خلال الفترة المحاسبية المالية، وتسجيل النفقات عند دفعها وسدادها نقدا خلال نفس الفترة المالية، بمعنى أن الأساس النقدي يقوم على واقعة تحقق الإيرادات أو النفقات النقدية خلال السنة المالية، دون

الأخذ في الاعتبار الفترة المحاسبية التي تمت فيها العمليات المتعلقة بها، ودون النظر إلى ما إن كانت الإيرادات أو النفقات المستخدمة مستحقة عن فترة سابقة وحصلت خلال الفترة المالية الجارية أو هي خاصة بسنة مالية لاحقة.

كما يعتبر هذا الأساس أن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله أو قبضه وأن المصروف يعترف به في تاريخ دفعه سواء كانت تلك الإيرادات أو المصروفات تخص عمليات الفترة الحالية أو تتعلق بفتريات سابقة أو قادمة وسواء كانت تتعلق بنشاط جار أو نشاط رأسمالي.

وطبقاً لخصائص النشاط الإداري الحكومي حيث تعتبر الإيرادات والمصروفات العامة بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دونما ارتباط بينهما أي دون علاقة سببية بين الإيرادات المحصلة والمصروفات المنفقة وتبعاً لذلك فإن غالبية دول العالم الثالث تتبع الأساس النقدي في قياس نتائج النشاط الحكومي حيث يكون الهدف من النظام المحاسبي الحكومي هو متابعة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات بموجب ما جاء في الموازنة العامة للدولة.

ويترتب على إتباع هذا الأساس أن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغي ويبطل العمل بها لأن الدفع سيتم في سنة الموالية يثبت فيها المصروفات عند إنفاقه، وكذلك فإن الإيرادات التي لم تقبض في السنة التالية عند قبضها فعلاً، أي إن ما يحصل من الإيرادات بعد انتهاء السنة المالية التي استحققت فيها يضاف إلى حساب السنة التي تم فيها التحصيل.

وبتطبيق هذه القاعدة على حسابات الحكومة، فإن حساب الإيرادات للوحدة سوف يمثل الإيرادات التي حصلت فعلاً خلال السنة، وحساب المصروفات التي دفعت خلالها سواء كان ما تم تحصيله يخص عمليات هذه السنة بالذات أو السنة السابقة أو اللاحقة، ومن ثم فإن الحساب الختامي للدولة سوف يمثل حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزائن العامة خلال السنة المالية.

2-1-2- مزايا الأساس النقدي:

يمكن إبرازها في النقاط التالية (اسماعيل، 2003، صفحة 138):

- يتميز بالبساطة والوضوح، وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس (Rossana & al, 2013, p. 221)؛
- كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدية؛
- يمكن من قفل الحسابات وإعداد الحساب الختامي في وقت مبكر مما يساعد على فعالية الرقابة

المالية؛

- يعتبر هذا الأسلوب ملائماً في حالة قيام الوحدة الحكومية بنشاط يتميز بتأدية خدمات وتكون المصروفات ممثلة في شكل أجور، ولوازم وما شابهها؛
- إن هذا الأساس يعتبر أسلوباً للدفع على ضوء الأموال الجاهزة والمحصلة .
- أكثر موضوعية حيث يتماشى مع حركة الخزينة تحصيلاً وسداداً (نجم عبد الله و آخرون، 2017، صفحة 342).

2-1-3- عيوب الأساس النقدي:

- يتضمن النظام عدم التوافق بين الإيرادات الحكومية ونفقات الحكومية مما يؤدي إلى تشويه تكاليف التشغيل الفعلية الذي لا يعكس الإيرادات بشكل صحيح؛
- يوفر معلومات قليلة عن أصول وخصوم المستقبلية؛
- عدم التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإدارية (Rossana & al, 2013, p. 221) ؛
- صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة أو بين الوحدة نفسها من سنة إلى أخرى وهذا ينعكس على عمليات التخطيط الكلي؛
- تحميل السنة المالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة مما يتطلب الخروج على مبدأ استقلال السنوات المالية عند إجراء القياس المحاسبي لأن النفقات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية تلغى وتعاد إلى خزينة الدولة.
- إن اقتصر الأساس النقدي على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العامة، لا يظهر ما أسفر عنه تنفيذ القوانين والتعليمات المالية في الوحدة الحكومية؛
- يترتب على الأساس النقدي سقوط حق الوحدات الحكومية، في المخصصات غير مستغلة حتى نهاية السنة المالية فإنها قد تلجأ إلى المغالاة في عمليات الإنفاق دون مبرر خوفاً من احتمال تخفيض مخصصاتها في السنوات المقبلة، وهذا يؤدي إلى الإسراف في استخدام المال العام للدولة؛
- لا يمكن من إجراء المقارنات بين السنوات التالية بسبب تداخل أنشطة الوحدات مع بعضها البعض، نتيجة عدم الفصل بين الإيرادات والمصروفات كل سنة على حدة؛
- الأساس النقدي يؤدي إلى فقد أهم وظائف الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية، حيث لا يمكن أن يوفر بيانات كافية لقياس نتائج النشاط، لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية مهملاً للعمليات غير نقدية.

- إهدار شخصية السنة المالية كوحدة زمنية مستقلة؛
- لا يتماشى هذا الأساس مع الأصول والقواعد المحاسبية السليمة (البدوي و عثمان، 2007،
صفحة 360).

2-2- أساس الاستحقاق:

2-2-1- مفهوم أساس الاستحقاق:

يعني أساس الاستحقاق أن الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس فقط في حالة الاستلام أو الصرف (Bellanca & al, 2015, p. 25) ، لذا نستنتج أن المحاسبة على الاستحقاق هي نظام محاسبي يمتاز بخاصيتين رئيسيتين هما (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021، صفحة 03):

- أ- إثبات الأحداث الاقتصادية وقت حدوثها، بغض النظر عن وقت حدوث المقبوضات والمدفوعات النقدية ذات الصلة وهذا يتناقض مع نظم المحاسبة على أساس النقد، حيث لا يتم التقرير عن الأحداث الاقتصادية إلا عند تبادل النقد؛
ب- إثبات الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية ويشمل هذا الأصول غير المالية وأيضاً المالية، وجميع الالتزامات وعلى نقيض، لا يتم التقرير بموجب نظام المحاسبة على أساس النقد إلا عن الارصدة النقدية.

وتشكل مفاهيم المحاسبة على أساس الاستحقاق الأساس للإحصاءات الحكومية، وتستند إلى أطر مثل نظام المحاسبة الوطنية ودليل الإحصاءات المالية الحكومية إلى مفاهيم المحاسبة على أساس الاستحقاق. وتقرر الأطر الإحصائية عن الاقتصاد ككل، أو عن قطاعات فرعية من الاقتصاد، مثل قطاع الحكومة العامة، ومع ذلك توجد حاجة غالباً إلى المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق لإدارة جهات معينة، وتستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام لتوفير هذه المعلومات لقطاع واسع من أصحاب المصلحة، في كل من القطاع الخاص، وعلى نحو متزايد في القطاع العام. ففي القطاع العام، تقوم جهات مثل الوزارات أو الإدارات أو الأجهزة الحكومية بإعداد قوائم مالية، والغرض من معايير المحاسبة للقطاع العام هو أن تستخدمها جهات القطاع العام التي تقوم بإعداد قوائم ذات غرض عام.

2-2-1- مزاي المحاسبة على أساس الاستحقاق:

تتعلق المزايا التي تعود على جهات القطاع العام من استخدام نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بزيادة وتحسين المعلومات المالية التي يتم توفيرها، وتتحقق فوائد هذه النظام عن طريق استخدام هذه المعلومات لاتخاذ قرارات مالية أفضل، وتوفير معلومات أفضل لوضع السياسات، وتفادي نقائص وقصور الاساس النقدي (جاي، 2017، صفحة 142).

وتتمثل أوجه التحسين الرئيسية للمعلومات فيما يلي (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021، صفحة 03):

أ) عن طريق قيد كل من التدفقات النقدية وغير النقدية في القوائم المالية، توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق نظرة أكثر شمولية على الاداء المالي للجهة وتكاليف أنشطتها؛

ب) قد يؤدي التقرير عن الاصول والالتزامات إلى زيادة الاهتمام الذي يتم إيلاؤه للاستحواذ على هذه البنود واستبعادها وإدارتها؛

ج) قد يؤدي استخدام المعايير المعترف بها دوليا إلى زيادة الشفافية في التقارير المالية، وزيادة موثوقيتها وقابليتها للمقارنة؛

د) قد يوفر استخدام القوائم المالية الموحدة صورة أكثر شمولية للمركز المالي والاداء المالي للجهة، ولهذا قيمة خاصة عندما تكون الجهة المعدة للقوائم المالية هي الحكومة؛

هـ) يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة وتسهيل إجراء المقارنات الزمنية (البدوي و عثمان، 2007، صفحة 361).

2-2-2- نقائص القياس بأسلوب الاستحقاق:

- الاعتماد على الحكم الشخصي عند حساب بعض عناصر النفقات مثل حساب اهتلاك الأصول الثابتة وتقييم المخزون وكذلك صعوبة إجراء التسويات الجردية والجرد كما يستلزم جهدا ووقتا لهذا الغرض؛

- تأخير إظهار نتائج الأعمال إلى ما بعد الفترة المحاسبية وذلك بسبب عمليات التسويات الجردية المتعلقة بالمقدمات والمستحقات؛

- لا يتم استخدامه في المصالح الحكومية بصورة منفردة حيث أن الجهات الحكومية لا تستطيع الصرف على بنود لم يتم اعتمادها بالموازنة العامة للدولة، أو إيجاد مصادر للإيرادات لم تكن معتمدة في اللائحة لذلك عادة ما تستخدم الجهات الحكومية الأساس المعدل إضافة إلى أن تطبيق أساس

الاستحقاق في المحاسبة الحكومية يتطلب ضرورة تقويم المخزون قد يصعب هذا الأمر في بعض الأحيان كالمخازن الحربية معدات الدفاع؛

- يحتاج تطبيقه إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده وتشغيله عما هو مطبق في الأساس النقدي حيث يحتاج إلى عدد كبير من العاملين وإلى كفاءات محاسبية قد لا تتوفر في دول كثيرة؛
- بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدي إلى وقوع ارتباكات، ويجعل من الصعب الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب وللمساعدة في إعداد الميزانية العامة المقبلة، والحسابات الختامية (نجم عبد الله و أخرون، 2017، صفحة 347).

2-3- الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل:

يظهر الواقع أن العلاقة بين الاثنين الاساس النقدي واساس الاستحقاق رمزية ولا يمكن دراسة الاثنين كل واحد على حدى، فالنظام على الأساس النقدي أقل تعقيدا وتسهل إدارته، وخلال سنوات التحول أصبح هو الخيار الأول، وصحيح أنه يحتوي على العديد من النقاط الغامضة ولا يمكنه تلبية الطلبات المعقدة لصانعي السياسة بالكامل أكثر من الاستحقاق لإعطاء صورة أكمل للالتزامات وتكاليف التشغيل، وعندما يتم تسجيل الدفعات على الأساس النقدي يفترض أن تكون السلع والخدمات قد سلمت وان الالتزامات المصاحبة له قد تمت تصفيتها وعلى العكس، يفترض أساس الاستحقاق أنه عندما يتم تسجيل الالتزامات تكون الترتيبات قد وضعت لتمويلها، والنظامين يوفران معا معلومات كاملة، كما أن مدير إدارة المصروفات يساعده أكثر على الاعتماد على عناصر كل منهما، ولحسن الحظ فإن التقنية الحديثة للمحاسبة تسمح بتسجيل كل من مراحل العملية المالية.

ويمكن بعد ذلك تطوير أنظمة إضافية لإعداد الميزانيات العمومية والمعلومة التكاليفية، وعليه فإنه للاستفادة من كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وتجنب عيوبها فإنه يمكن الجمع بين الأساسين من خلال تطبيق الأساس النقدي على الإيرادات والمصروفات مع تطبيق أساس الاستحقاق في أضيق الحدود على بعض المصروفات مقابل الأعمال التي يتم إنجازها والموارد التي تسلمها في المخازن قبل انتهاء السنة المالية، وهو ما يطلق عليه بالأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل على ضوء حصة أي منهما (لأساس النقدي، أساس الاستحقاق) وفي إطار النظام المحاسبي المعمول به (عبود، 2019، صفحة 147).

2-3-1- مفهوم الأساس النقدي المعدل:

يعرف على انه طريقة هجينة تأخذ في الاعتبار في الغالب المحاسبة النقدية مع الاخذ بعين الاعتبار المبالغ الغير مدفوعة والغير مقبوضة في نهاية السنة (Bellanca & al, 2015, p. 25). وقد يقصد بهذا الأساس تطبيق قواعد أساس الاستحقاق وتطبيق الأساس النقدي سوية أي يتم تطبيق الأساس النقدي بالنسبة لعناصر الإيرادات، بينما يتم تطبيق أساس الاستحقاق على بعض المصروفات مثال الأجور والمرتببات، أو المشتريات قبل نهاية السنة دون سدادها بسبب عدم استكمال المستندات حيث تبقى السجلات مفتوحة لمدة شهر أو شهرين بعد نهاية السنة لتسوية هذه الحالات (بن رحو، 2022، صفحة 37)، وأن القائمة المالية الأساسية هي قائمة التدفق النقدي (Tudor & Alexundra, 2006, p. 51).

إن القاعدة الأساسية في هذا الأساس هو تسجيل المصروفات والإيرادات خلال السنة المالية وفقا لواقعة الصرف الفعلي للنفقات والتحصيل الفعلي للإيرادات باستثناء بعض المصروفات التي يتم تسويتها في نهاية السنة المالية فيطلق على هذا الأساس بالأساس النقدي المعدل، إن تطبيق أساس الاستحقاق في هذا الأساس يظهر في أضيق حد ممكن.

2-3-2- مفهوم أساس الاستحقاق المعدل:

يقصد بهذا الأساس الطريقة التي يغلب عليها أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل مع بعض الاختلاف، المتمثل في عدم الاعتراف ببعض الفئات من الاصول أو الخصوم (Bellanca & al, 2015, p. 25).

إن القاعدة الأساسية لهذا الأساس هي تسجيل جميع المصروفات بعض أو جميع الالتزامات المترتبة على الحصول على السلعة أو الخدمة أو المنفعة خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ السداد وجميع الإيرادات التي تحققت خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ تحصيلها مع جواز استخدام الأساس النقدي في تسجيل بعض المصروفات خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ تحصيلها مع جواز استخدام الأساس النقدي في تسجيل بعض المصروفات خلال السنة المالية على سبيل المثال المرتببات أو بعض المصروفات الجارية كالإيجارات والاشتراكات وبعض المدفوعات التحويلية الداخلية والخارجية والتي تنظمها وزارة المالية، من خلال التعليمات التي تصدرها ففي هذه الحالة يطلق على النظام المحاسبي المطبق، بأساس الاستحقاق المعدل.

كما يمتاز بقربه من أساس الاستحقاق، إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الاستحقاق، ولكنه يتوسع في الاعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل. يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية (عبود، 2019، صفحة 149).

- الأصول وفق هذا الأساس هي الأصول المالية فقط، وتشمل الاستثمارات والمخزون المعد للبيع والقروض القائمة والإيرادات المستحقة والحسابات المدينة الأخرى.
 - الخصوم: يعترف بها بطريقة تتشابه مع تلك المعترف بها في أساس الاستحقاق يضاف إليها إجمالي المتحصل من بيع الأصول العينية، ولا تعتبر ضمن الإيرادات عمليات استلام الهبئات أو التبرع العيني الذي يتم استلامه.
 - النفقات: وتشمل تكاليف اقتناء السلع والخدمات والهبئات والتبرعات والتحويلات المدفوعة، وإنشاء الأصول العينية، ولكنها لا تشمل الإستهلاكات أو تسديد الدين أو الاستثمارات.
- 3- ومن أمثلة تطبيق هذه الاسس:

يتم إثبات اعباء منافع تقاعد الموظفين بموجب أساس الاستحقاق على أنه التزام وأعباء في الفترة التي يكتسب فيها الموظفون المنافع بالرغم من عدم دفع الالتزامات لبعض الوقت في المستقبل. وعندما يكون أساس الاستحقاق المحاسبي هو الأساس لاعداد القوائم المالية، فإن القوائم المالية ستشمل على قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في صافي الاصول/حقوق الملكية، والعناصر التي تثبت بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق هي الاصول والالتزامات وصافي الاصول/حقوق الملكية والايادات والاعباء. وتوجد العديد من التعديلات المختلفة التي قد يتم إدخالها على الاسس المحاسبية، وبالرغم من الاشارة في الغالب إلى هذه الاسس المعدلة على انها أسس نقدية معدلة أسس إستحقاق معدلة، فإنه لا يوجد شكل قياسي لهذه الاسس.

ومن امثلة التعديلات، إثبات الاصول المالية (النقد، الذمم المدينة، وخلافه) والالتزامات المالية (الذمم الدائنة، والقروض البنكية، وخلافه) وفي دول أخرى، قد يتم إثبات الاصول الرأسمالية.

4- مثال تطبيقي للاختلاف بين أساس النقد وأساس الاستحقاق:

وثيقة مديونية غير مغطاة برهن بقيمة 100.000 و.ن لمدة 10 سنوات بمعدل قسيمة 6% صادرة في 2020/07/01، الفائدة وأصل المبلغ مستحقا الدفع سنويا، نهاية الفترة المالية 31 ديسمبر.

ما هي قيود اليومية اللازمة لتقيد المعاملات بموجب أساس النقد وأساس الاستحقاق المحاسبي؟

✓ بموجب أساس النقد المحاسبي:

- يتم التقرير عن تحصيلات من إصدار الدين على أنها مقبوضات عند استلامها؛
- لا يتم إثبات أي اعباء للفائدة خلال الفترة من 01 جويلية إلى 31 ديسمبر 2020؛
- يتم التقرير عن المدفوعات خدمة الدين على أنها أعباء عند دفعها.

✓ بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي:

- يتم إثبات المتحصلات من الدين على أنها التزام عند استلامها؛
- يتم إثبات اعباء الفائدة المستحقة في القوائم المالية في 31 ديسمبر 2020 خلال الفترة 01 جويلية- 31 ديسمبر 2020؛
- يخفض القسط السنوي لاصل المبلغ والفوائد الالتزام بواقع 10.000 و.ن والفائدة المستحقة بواقع 3.000 و.ن ويتم إثبات اعباء للمبلغ 3.000 و.ن خلال الفترة 01 جانفي إلى 01 جويلية 2021.

اساس الاستحقاق			اساس النقد			تاريخ العملية
دائن	مدين		دائن	مدين		
100.000	100.000	ح/البنك ح/التزام-ديون طويلة الاجل (قيد قبض المتحصلات)	100.000	100.000	ح/البنك ح/موارد مالية قيد قبض المتحصلات	2020/07/01
3.000	3.000	ح/أعباء الفوائد ح/فائدة مستحقة (قيد اعباء الفوائد من 2020/07/01 إلى 2020/12/31)	/	/	لا يسجل اي قيد	2020/12/31

16.000	10.000 3.000 3.000	ح/التزام- ديون ط أ ح/ فائدة مستحقة ح/ أعباء الدين ح/ البنك قيد تسديد قسط أعباء الدين	16.000	16.000	ح/ خدمة الدين ح/ البنك قيد تسديد قسط واعباء الدين	2021/07/01
--------	--------------------------	---	--------	--------	--	------------

ثانيا: متطلبات التطبيق الناجح لأساس الاستحقاق

يتطلب تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة تفاصيل خاصة تساعد على التحول إلى محاسبة على أساس الاستحقاق.

1- خصائص التحويل الناجح من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

تتمثل في الخصائص التالية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021، صفحة 15):

-التكليف الواضح: من طرف حكومات البلدان الراغبة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يتجسد من خلال الاصلاحات والتوقيت المتوقع والاصلاحات الممنوحة لمختلف الجهات الحكومية للبدء في التغييرات المطلوبة.

-الالتزام السياسي: على كل من الجهة التنظيمية، أو الممثلين الذين يشرفون عليها، والحزب المعارض الذي يتعين عليه توفير الموافقة المبدائية وتقديم الدعم المستمر عند مواجهة العقبات.

-التزام الجهات المركزية وكبار المسؤولين: يتضمن التحول الى الأساس المحاسبي، جنبا إلى جنب مع إصلاح الادارة المالية مثل التفويض بصلاحيات إدارة الموارد، على التغييرات في هيكل الصلاحيات، وقد يشغل أيضا الافراد الرئيسيون الذين هم على إستعداد لدعم التغييرات علا مناصب رسمية .

-توفر الموارد الكافية (البشرية والمالية): يعد تحديد أنواع المهارات المطلوبة والتخطيط لضمان توفرها عاملا حاسما في نجاح التحول.

-الهيكل الفعال لادارة المشروع: يتطلب ذلك توثيق إطار العمل ووجود خطة تنفيذ رسمية وتوزيع واضح للمسؤوليات وتحديد مراحل المشروع والاجراءات الخاصة بمتابعة الاداء ووضع الية لاخذ الموفقات وأليات رسمية للتواصل والتنسيق ومعرفة المجالات التي تنطوي على تكاليف إضافية أثناء وضع الميزانية.

- كفاية القدرات التقنية ونظم تقنية المعلومات: تقييم النظم الحالية المرتبطة بإعداد التقارير المالية، الذي يمثل العنصر أحد القيود الرئيسية.

-استخدام التشريعات: يوفر ذلك حجة رسمية للتغييرات ويدل على التزام الحكومات بالتغيير؛

2- الخطوات الرئيسية المساعدة على التطبيق الناجح لاساس الاستحقاق:

من أجل التطبيق الناجح لاساس الاستحقاق بعد توفر جملة من الشروط، يجب إتباع خريطة طريق أو خطة تضمن الانتقال والتنفيذ السليم للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والتي يطبق من خلالها أساس الاستحقاق، والبدء في مشروع الاصلاح، وتحديد نطاق المشروع وخبطه، وتنفيذه، ليتم رفع تقرير عن ما تم تطبيقه والصعوبات التي تعترضه، والتي يمكن تلخص هذه الخطوات في النقاط التالية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021، صفحة 16):

- تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية؛
- وضع السياسات المحاسبية؛
- التطبيق الفعلي من خلال إظهار المركز المالي (أصول وخصوم)، الاثبات والقياس المحاسبي لعناصر الاصول والخصوم، وعناصر الاداء (الأعباء والإرادات).

2-1- تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية:

من الضروري تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بصفة فردية أو جماعية، ففي الكيانات الاقتصادية المتكونة من مجموعة من الفروع وتخضع لسيطرة جهة واحدة، يتم توحيد القوائم المالية للفروع عن طريق ما يسمى بالقوائم المجمعة، في حين ان في القطاع العام تكون الجهة المعدة للقوائم المالية هي كيان أو برنامج أو مجال للأنشطة قابل لتحديد، حكومي أو يتبع القطاع العام، ويقوم بإعداد تقارير مالية ذات غرض عام، وهو ما تبنته الجزائر من خلال إصلاح الميزانية العامة للدولة من خلال القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ سنة 2018، المتعلق بقوانين المالية، والذي مهد لاعداد قانون المالية لسنة 2023، والذي سمح بالانتقال إلى ما يسمى بميزانية الأهداف، عكس ما كان مطبق سابقاً، أي إعداد الميزانية على أساس الوسائل.

كما انه من الخصائص الرئيسية لجهة القطاع العام المسؤولة عن إعداد القوائم المالية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021، صفحة 17):

- انها جهة تجمع الموارد من أو بالنيابة عن المواطنين لتستعمل للقيام بأنشطة لمنفعة عامة، كما تعتمد على القوائم المالية ذات الغرض العام للمساءلة واتخاذ القرارات؛

- وجود مقدمي الموارد (الضرائب وشاهجها)، ومتلقي الخدمات العمومية (التعليم، الصحة، الطرق، الدعم الاجتماعي...) يقومون بدور رقابي عن طريق الهيئات المنتخبة بالاعتماد على القوائم المالية ذات الغرض العام.

2-2- وضع السياسات المحاسبية:

من الخطوات المهمة في التحول إلى أساس الاستحقاق، وضع السياسات المحاسبية، التي تتمثل في أسس وأعراف وقواعد وممارسات خاصة، تحدد عن طريق المعايير المحاسبية للقطاع العام عند الضرورة، أو باستخدام الخبرة المهنية في حالة عدم وجود معيار ذي صلة يحددها، يراعى في وضعها التسلسل الهرمي للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تسمح السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية، شرح تطبيق معايير المحاسبة على المعاملات والارصدة، توضيح المعالجة المختارة من بين المعالجات المحاسبية البديلة، تحديد السياسات لاعداد التقارير الخارجية في مقابل الاغراض الداخلية.

كما ينبغي على الجهة التي هي في طريقها للتحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق أن تضع سياساتها المحاسبية، والتي تشمل مبدئياً على النقاط التالية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021، صفحة 19):

- تبين طرق التقييم المستخدمة للوصول إلى الارصدة الافتتاحية الخاصة بالأصول والخصوم؛
- تفصيل أي أحكام إنتقالية في المعايير المطبقة، وأثرها على المعلومات المالية؛
- سياسات الاهتلاك/النفاذ وخسائر القيمة.

ثالثاً: مشروع تبني المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق في الجزائر

سعيًا من طرف الجزائر إصلاح المالية العمومية للدولة والتوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، شرعت في وضع مجموعة من القوانين والتشريعات، من بينها القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، كما صدرت جميع المراسيم التنفيذية والتنظيمية التي سمحت بصدر أول قانون مالية بالصيغة الجديدة (المقاربة بالهدف)، لسنة 2023، حيث أشار القانون 18-15 في المادة 65: تمسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزام ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق (أساس نقدي)، كما تمسك محاسبة الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات (اساس الاستحقاق)، تنفذ الدولة محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج، كما ان المادة 68 من

القانون 18-15 المذكور أعلاه تفرض على ان يسهر المحاسبون العموميين المكافون بمسك حسابات الدولة على إحتزام القواعد والاجراءات المنصوص عليها في هذا القانون والتشريع المتعلق بالمحاسبة العمومية. هذا ما يتطلب إصلاح قواعد المحاسبة العمومية لتتكيف مع هذا التوجه الجديد، وهذا ما يترجمه الواقع من خلال عرض مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية على المجلس الوزارة نهاية سنة 2022، للمناقشة وإثرائه قبل المصادقة عليه.

ففي قراءة لأهم النقاط المدرجة في مسودة المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، نجد تبني المشروع للمحاسبة على أساس الحقوق المثبت أي أساس الاستحقاق (في المحاسبة العامة) ومحاسبة الصندوق أي أساس النقدي (في المحاسبة الالميزانية)، حيث تبني مشروع مسودة قانون المحاسبة العمومية معظم المحاسبات المذكورة في المادة 65 من القانون العضوي 18-15 المذكور أعلاه على النحو التالية (الجريد الرسمية، 2018):

- محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزام ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق أي على أساس المحاسبة النقدية؛
 - محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والوجبات، أي على أساس الاستحقاق؛
 - محاسبة تحليلية للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج؛
 - محاسبة المواد والقيم غير متحركة أي محاسبة للجرد الدائم، تهدف إلى وصف ومتابعة ومراقبة الموجودات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة وكذا المخزونات.
- ما يلاحظ في مسودة مشروع قانون المحاسبة العمومية أنها نصت بشكل واضح لانواع المحاسبات المطلوب مسكها من طرف الاعوان المكلفون بتنفيذ المالية العمومية، كما فتح المجال لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، خاصة في المحاسبة العامة والتي تعتمد على أساس الاستحقاق، عكس القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية، 1990)، لم ينص أو يوضح انواع المحاسبات المطلوب مسكها من طرف الاعوان المكلفون بتنفيذ المالية العامة، وإنما اشار إليها في تحديد مسؤولية الأمر بالصرف والمحاسب العمومية، حيث ذكرت المادة 32 من القانون 90-21 أن الأمر بالصرف مسؤول شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لها، وهذا ما يتوافق مع محاسبة المواد المذكورة في مسودة مشروع قانون المحاسبة العمومية.

أما بالنسبة للمحاسب العمومي المادة 45 من القانون 90-21 فقد نصت على أنه مسؤول شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والحفاظة على سندات الاثبات ووثائق المحاسبة وعن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و36 من نفس القانون، دون أن توضح نوع المحاسبة وكيفية مسكها، والتي تم توضيحها في المراسيم التنفيذية والتطبيقية والتعليمات، والتي أشارت الى كيفية مسكها بالنسبة للآمر بالصرف التي تركز على الجانب الاداري تسمح فقط بمتابعة الايرادات المقبوضة والالتزام بالنفقات، ومحاسبة مالية ممسوكة من طرف المحاسب العمومي، لا ترقى إلى مستوى المحاسبة التجارية بسبب عدم وجود مخطط أو نظام محاسبي كما هو في النظام المحاسبي المالي SCF، ممسوكة على أساس نقدي، وهذا ما يهدف الى إصلاحه مشروع قانون المحاسبة العمومية وتوحيد العمل المحاسبي لمختلف هياكل الدولة والهيئات التابعة لها وتخضع لقانون المحاسبة العمومية في الجزائر، محاسبة مستوحات من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي التي تسمح بإستخراج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الذمة المالية، الوضعية المالية والنتيجة عند إقفال الدورة المحاسبية.

الخاتمة:

مما سبق الاعتماد على الأساس النقدي لإعداد القوائم المالية لا يسمح إلا بتوفير معلومات عن مصادر النقود التي تم تحصيلها خلال الفترة والأغراض التي تستخدم فيها النقود أو الرصيد النقدي في تاريخ القوائم المالية، أي يثبت الأساس النقدي المحاسبي المعاملات والأحداث الأخرى فقط عند قبض أو التسديد الفعلي للنقود أي عند دخول وخروج الاموال من حسابات الدولة أو الهيئات التابعة لها فقط، هذا ما يسمح فقط بظهور عناصر او حسابات المقبوضات والمدفوعات النقدية في القوائم المالية إن وجدت، وبالتالي عدم ظهور أو رسلمة عناصر الأصول المادية، وبالتالي لا يمكن تسجيل الاهتلاكات والعناصر أو الحسابات الحقوق والالتزامات أو الديون المستحقة، فهذا الأساس النقدي لا يصلح في المحاسبة العامة أو المالية أي التجارية إنما يطبق في المحاسبة الميزانية أو محاسبة الصندوق، التي تسجل الاحداث عند تأثيرها على السيولة، فإن الابقاء عليها يفسر بانها تسمح بتتبع صارم لتنفيذ الايرادات والنفقات العمومية للسنة الجارية.

لذا من أجل تفادي هذه السلبيات تم التوجه نحو تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في إعداد القوائم المالية، التي بموجبها يتم تسجيل المعاملات والاحداث عند حدوثها (وليس عند قبض أو تسديد النقود او تحويل الاموال المماثلة لها)، ما يجعل الاحداث والمعاملات تقيد وتثبت في القوائم المالية خلال فترات وقوعها، وهذا ما يسمح بظهور القوائم المالية التي تظهر المركز المالي (الميزانية المالية)، الاداء

المالي (حساب النتائج)، التدفقات النقدية، التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وبالتالي ظهور جميع عناصر الميزانية (أصول وخصوم) والتسيير (الاعباء والايادات)، وهذا ما يعطي أكثر مصداقية وشفافية عن الممتلكات والاداء المالي لدولة والهيئات التابعة لها والخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، غير انه يتطلب الانتقال أو تطبيق لأول مرة أساس الاستحقاق في المحاسبة العامة اعتماد مرجع محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مع توفر مجموعة من الشروط والظروف المساعدة على ذلك، كالإرادة السياسية، سن التشريعات والقوانين، تدريب الاطار الفني والتقني أي العنصر البشري مهنيا واكاديميا، مرافقة الهيئات الادارية التابعة على ذلك لنا العملية تتطلب إمكانية مالية ومادية وبشرية، التدرج في الانتقال أو التطبيق.

والجزائر على غرار الدول التي اختارت التوجه نحو تبني أساس الاستحقاق في المالية العامة للدولة خاصة في المحاسبة العمومية، من خلال سن مجموعة من التشريعات والقوانين منها ما صدرت كالقانون العضوي للقوانين المالية رقم 15-18، والمراسيم التنفيذية والتطبيقية والمذكرات والتعليمات المرافقة لكيفية تطبيقها، وأخرى في انتظار الصدور خاصة قانون المحاسبة العمومية الجديد الذي تبنى صراحة تطبيق اساس الاستحقاق في قيد المعاملات والأحداث، وإعداد القوائم المالية على هذا الاساس، لما لها من دور في تحسين النجاعة من خلال الحوكمة الجديدة، بفضل جودة التقارير، إقحام المسؤوليات، إنتاج معلومة ذات نوعية تسمح بتسيير أحسن للديون والمستحقات، وإثراء المعلومة المحاسبية.

المراجع:

- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2021). دليل المدينين، مقدمة لمعايير المحاسبة في القطاع العام ifac الوحدة 01.
- بشرى نجم عبد الله، و آخرون. (2017). المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، الجزء الاول (الإصدار 01). العراق: الذكرة للنشر والتوزيع.
- حسين اسماعيل. (2003). المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة. عمان، الاردن: دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة.
- قادة بن رحو. (2022). تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر، دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس،. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة " مراقبة وتلقيق ". سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- محمد عباس البدوي، و الاميرة ابراهيم عثمان. (2007). النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح- وغير الهادفة للربح (الطبعة 01). الاسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.

- ميلود عبود. (2019). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين. *مذكرة دكتوراه (ل،م،د)*، في العلوم التجارية، "مالية ومحاسبة". جامعة أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- هناء أمينة جابي. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرة المحاسبة العمومية- تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذا. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، 02 (10).
- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريد الرسمية. العدد 53 الصادرة بتاريخ : 2018/09/02.
- القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 35 الصادرة بتاريخ : 1990/08/15.

- Bellanca, S., & al, e. (2015). Analysis Of Accounting Systems in the European Union. *Research in Word Economy* , 06 (03).
- Rossana, G. d., & al. (2013). Accrual Basis Accounting in the Brazilia Public Sector, Empirical Research on the Usefulness Of Accounting Information. *R. Cont. Fin. USP* , 24 (63).
- Tudor, T. A., & Alexundra, M. (2006). Cash versus Accrual Accounting in Public Sector. *These de doctorat* . Universitatis Babes Bolyai economica 1.