الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

تخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية "دراسة حالة بلدية عشعاشة"

إعداد الطالبين :

- بوشافة رشيد

- بوشافة عبد العزيز

إشراف الأستاذ الدكتور :

- معارفية الطيب

لجنة المناقشة

رئيسا	خليفة الحاج	جامعة مستغانم
مقررا	معارفية الطيب	جامعة مستغانم
مناقشا	موزاوي عبد القادر	جامعة مستغام

السنة الجامعية : 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

{اقرأ بإسم ربك الذي خلق(1) خلق الإنسان من علق (2)

اقرأ وربك الأكرم الذي (3)علم بالقلم (4)علم الإنسان ما لم يعلم(5) }

صدق الله العظيم.

*** إهداء ***

إلى اللذين قال سبحانه وتعالى في شأنهما: (وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا) إلى من رضاهم من رضاء الله عزو جل ورسوله صلى الله عليه وسلم.

إلى أحلى اسم نطق به لساني، ينبوع الحنان والعطف إلى التي سهرت على رعايتي إلى العين التي قاطعت النوم لراحتي إلى التي علمتني الصمود والتحدي إلى التي كانت دائما نبراسا تضيء دربي أمي الحبيبة أمد الله في حياتها في صحة ورخاء.

إلى الذي علمني أن الحياة كفاح وأن الأمل أساس النجاح، حامي البيت وراعي شؤونه إلى من وجوده أضاء لي الطريق إلى الذي تشرفت بحمل اسمه أبي حفظه الله ورعاه، وإلى من قاسمني رحم أمي وتقاسمت معهم رغيف الخبز إخوتي الأعزاء

إلى الأستاذ المشرف الذي كان لنا السند والموجه والذي صبر معنا على حمل عناء هذا البحث " معارفية الطيب "

إلى كل من علمني حرفا طوال مشواري الدراسي، إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد، إلى كل طلبة .

إلى كل من لم أذكر اسمه خاصة من تجمعني بهم صلة الرحم، إلى كل هؤلاء أهدي مذكرة تخرجي.

عبد العزيز

أهداء

قال تعالى " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا" ووصى بهما الحبير خير الأنام محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم

أهديكم سلاما لو رفع إلى السماء لكان قمرا منيرا ولو نزل إلى الأرض لكساه سندسا وحريا ولو مزج بالبحر لجعل الملح الأجاج عذبا فراتا.

إلى مثلي الأعلى وأعز وأغلى ما أملك في الدنيا فبدونه الحياة ليس لها معنى .

والدي الحبيب أطال الله في عمره

إلى التي زادتني عزما وإدارة في النجاح إلى أغلى و أعز ما أملك في الوجود أمي .

حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الله .

أهدي أسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف "معارفية الطيب "

إلى كل الأصدقاء والأحباب بعيدا كان أو قريبا .

رشيد

كلمة شكر

بادئا ببدء نشكر الله عز و جل,ونحمده على نعمه علينا,الذي سدد خطانا و يسر لنا

طريقنا و حفظنا من كل سوء و هدانا إلى طريق العلم و الكفاح للوصول إلى غاية

لطالما حلمنا بها، فصار الحلم بعناية الله وحفظه حقيقة نعيشها اليوم.

والصلاة والسلام على سيدنا وحبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين:

نشكر التي ندين لها بهذا العمل فكرا وبناءا الجامعة الجزائرية

– جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم-.

والشكر كل الشكر لكل لأستاذ المشرف "**معارفية الطيب**" الذي أمدنا بالنصائح والإرشادات ومساعدته لنا في إخراج هذا العمل المتواضع إلى النور فله ولكل من أخلصوا إلى الجامعة صادق الاعتبار وجزيل الامتنان.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل الموظفين بالمكتبة الذين أمدونا بالكتب القيمة

عبد العزيز

رشيد

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
اهداء	
كلمة شكر	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة	2-1
الفصل الأول :الإطار المفاهيمي حول المحاسبة العمومية	43-3
تمهيد	3
المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية	4
المطلب الأول : مفاهيم حول المحاسبة العمومية	4
المطلب الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية و أشكالها	6
المطلب الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية وأهدافها	9
المطلب الرابع : مكونات نظام المحاسبة العمومية	14
المبحث الثاني : أعوان المحاسبة العمومية	20
المطلب الأول : أصناف ومهام الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم	20
المطلب الثاني : المحاسب العمومي والتزاماته	28
المطلب الثالث : المراقب المالي ووكيل الصرف	33
خلاصة الفصل :	42
الفصل الثاني : التوازن المالي لدى المؤسسة الاقتصادية العمومية	85-43
تمهيد :	43
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لدى المؤسسات العمومية	44
المطلب الأول : أساسيات حول المؤسسة الاقتصادية	44
المطلب الثاني : وظائف المؤسسة الاقتصادية وأنواعها	48
المطلب الثالث : مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية وتطورها التاريخي	52
المبحث الثاني : التوازن المالي لدى المؤسسات العمومية	55
المطلب الأول : عموميات حول التوازن المالي	55

المطلب الثاني : مؤشرات التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية	56
المطلب الثالث : سياسات المستخدمة في التوازن المالي	61
خلاصة الفصل	85
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لبلدية عشعاشة	86-113
تمهيد :	86
المبحث الأول : ماهية البلدية	87
المطلب الأول : تقديم بلدية عشعاشة	87
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لبلدية عشعاشة	88
المطلب الثالث : تعريف بالمصلحة المحاسبية والميزانية في البلدية	90
المبحث الثاني : إعداد ميزانية البلدية	92
المطلب الأول : تعريف ميزانية البلدية ومبادئها	92
المطلب الثاني : إعداد ميزانية بلدية عشعاشة	97
المطلب الثالث : تنفيذ ميزانية بلدية عشعاشة والمصادقة عليها	100
المبحث الثالث : تحليل واقع التوازن المالي لبلدية عشعاشة	105
المطلب الأول : تحليل قسم التسيير لميزانية بلدية عشعاشة	105
المطلب الثاني : تحليل قسم التجهيز في ميزانية بلدية عشعاشة	108
المطلب الثالث : ميزانية بلدية عشعاشة بين التوازن والعجز	110
خلاصة الفصل :	113
خاتمة	114
قائمة المصادر والمراجع	16
ملخص	

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-2)	الميزانية (ميزانية السنة المالية المقفلة في ...)	63
(2-2)	يمثل الميزانية المالية المختصرة	68
(3-2)	جدول نموذج حساب النتائج حسب الوظيفة	71
(4-2)	نموذج جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	73
(4-2)	الجزء الأول من جدول التمويل	76
(5-3)	جدول توضيحي لدفع مبالغ الأمر بالصرف حسب درجة الموظف	91
(6-3)	يوضح تسيير الايرادات والنفقات	96
(7-3)	يوضح لنا التجهيز والاستثمارات	97
(8-3)	تطور إيرادات قسم التسيير لميزانية بلدية عشعاشة	105
(9-3)	تطور مساهمة الموارد الجبائية في إيرادات قسم التسيير	106
(10-3)	نفقات قسم التسيير	107
(11-3)	تطور إيرادات قسم التجهيز لبلدية عشعاشة	108
(12-3)	مساهمة التمويل الخارجي في إجمالي إيرادات قسم التجهيز العمومي	109
(13-3)	مساهمة الاقتطاع وإعانات PCD في نفقات قسم التجهيز	109
(14-3)	الموازنة العامة وقسم التسيير في الحسابات لبلدية عشعاشة للسنة المالية 2021	111
(15-3)	يمثل قسم التسيير	111
(16-3)	يمثل قسم التجهيز	112

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-2)	الطريقة المباشرة وغير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية	82
(2-3)	**الهيكل التنظيمي لبلدية عشعاشة**	89

مقدمة

يتمثل الدور الحديث للمحاسبة الحكومية، في دفع خطط التنمية، عن طريق توفير المحاسبة والمالية، التي تساعد في عمليات التخطيط والرقابة والمتابعة، إضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة، في مجال الشئون المالية؛ حيث تعتبر المحاسبة بصفة عامة على الكتابات التي تعبر بالأرقام على العمليات الحسابية الخاصة بتنفيذ الإيرادات والنفقات أو الأصول والخصوم، بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة، والقصد منها هو متابعة مستمرة ودائمة للوضعية المالية لمعرفة في كل وقت وزمان الرصيد المالي المتوفر والاعتماد المتبقية أو نتيجة الدورة (ربح أو خسارة،) إضافة إلى مراقبة استعمالها، فنجدها تنقسم إلى نوعين وهما المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية، فهذه الأخيرة هي عبارة عن نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية بحكم النشاط المالي لوحدات القطاع ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام. ولهذا السبب، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية .

و يمكن للمؤسسات الاقتصادية الوصول إلى هذه الأهداف بالاعتماد على نظام التسيير الفعال الذي من شأنه أن يربح أو يقلل من المخاطر و العراقيل و تخص بالذكر تلك العراقيل المالية .

الإشكالية :

ما هو دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي ؟

الأسئلة الفرعية :

- ✓ ما المقصود بالمحاسبة العمومية ؟
- ✓ أين يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية ؟

- ✓ هل المحاسبة العمومية تساعد في إعادة التوازن المالي ؟

فرضيات البحث :

- ✓ المحاسبة العمومية لها دور كبير في التوازن المالي .
- ✓ التوازن المالي يتحقق من قبل السياسة المالية .

أهمية البحث :

تكمن أهمية الموضوع في تبيان دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى المؤسسات العمومية .

أهداف البحث :

تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي:

- ✓ بيان أهمية واقع المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ✓ إبراز دور محاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي في المؤسسات العمومية .

أسباب اختيار الموضوع :

-ارتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا محاسبة.

-الرغبة الشخصية في معرفة أكثر على هذا الموضوع .

منهجية البحث :

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنبج الوصفي التحليلي الذي استطعنا من خلاله من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع. وفي الجانب التطبيقي اعتمدنا على دراسة حالة التي تمكننا من التعمق أكثر في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لهذه المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي حول المحاسبة العمومية

تمهيد

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطورا كبيرا من أجل مواكبة التطور المتمثل في حياة الدولة ووظائفها، وما ينجر عليها من زيادة ملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، زيادة إلى ذلك نمو حجم الإيرادات واختلاف منابعها ومصادرها ، حيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم وحدات القطاع العام في تسيير المال العام .

وسيتم من خلال هذا الفصل التعرف على ماهية المحاسبة العمومية وخصائصها، ليبرز لنا أعوان المحاسبة العمومية في المبحث الثاني وعلاقته بمختلف الحسابات .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث التعرف على المحاسبة العمومية من خلال المفاهيم المتنوعة التي تناولها ، ثم ابرز أهدافها وأهم مجالات استخدامها .

المطلب الأول : مفاهيم حول المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية وأهم خصائصها، إضافة إلى المصادر الأساسية التي تستمد المحاسبة العمومية منها أحكامها .

أولا : مفهوم المحاسبة العمومية

في البداية لابد من الإشارة إلى أنه لم يتم تحديد مفهوم "المحاسبة العمومية" تحديدا دقيقا ورسميا، وعليه سيتم عرض أفكار المفكرين والمختصين في هذا المجال، سواء في مؤلفاتهم أو من خلال النصوص القانونية التي ساهموا في إعدادها ونشرها، ويشير الصادر الأسود إلى مجموعة من التعاريف منها :[1]

فمن المفكرين من يرى بأن الدور الأساسي للمحاسبة العمومية يكمن في المحافظة على الأموال العمومية من الضياع والاختلاسات، وبالتالي لابد من وضع النصوص القانونية التي من شأنها تحديد المسؤوليات في حالة الضياع أو الاختلاسات .

ومنهم من يرى بأن الدور الأساسي يكمن في التنظيم، حتى تحقق الأموال العمومية الأهداف المرجوة منها، وبالتالي لابد من وضع وتحديد الاجراءات الإدارية الواجب اتباعها أثناء تنفيذ الميزانية العامة للدولة .

أما الآخرين، فيرون بأن المحاسبة العمومية يتمثل دورها الأساسي، في إيجاد الصيغة التقنية التي توضح كيفية استعمال الميزانية العامة للدولة ، وبالتالي لابد من إيجاد قواعد تقنية محاسبية، تكون قادرة على تقديم كل التوضيحات الضرورية عن كيفية تنفيذ هذه الميزانية، وطريقة عرض حساباتها المختلفة .

[1] الصادق الأسود ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011، ص 3.

ولقد جاءت المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم لتعرف المحاسبة العمومية على أنها : " الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ، ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، إضافة إلى الأحكام المتعلقة بتحديد التزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ".[1]

أما هيئة الأمم المتحدة فتعرف المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بتبويب وتقييد ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبة بالقطاع الحكومي ".

وفي تعريف آخر تعتبر المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد التي تنظم وتقنن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية، وبالتالي يمكن النظر إلى مفهوم المحاسبة العمومية من ثلاث وجهات أساسية :[2]

1- التعريف القانوني للمحاسبة العمومية : وهي مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة .

2- التعريف التقني للمحاسبة العمومية : ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها .

3- التعرف الإداري للمحاسبة العمومية : وهي مجموعة القواعد التي تنظم وتسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة، وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي .

وانطلاقا من كل ما سبق يمكن القول أن المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المتعلقة بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية للدولة، من جانب تسجيل وقيد تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات.

[1] القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم .

[2] شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص3.

ثانيا : خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يلي أهم خصائص المحاسبة العمومية :[1]

- تشترك في الوظائف الأساسية مع المحاسبة العامة، وهي قياس وتسجيل وتبويب وتوصيل المعلومات المالية التي تقيد متخذي القرارات .
- تعتبر المجال المحاسبي المتخصص بتقدير العمليات المالية في مؤسسات الدولة .
- يوجد ارتباط بين المحاسبة العمومية وبين مجالات المحاسبة الأخرى، مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .
- لا تهدف الدولة من خلال المحاسبة العمومية إلى تحقيق ربح .
- تعتبر التشريعات والنصوص القانونية كمرجعية للمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى .
- تعلق المحاسبة العمومية بالقطاع العمومي لانطباق مفهوم الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة والدوائر والمؤسسات ...) ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة العمومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بذاتها وهي في نفس الوقت مسؤولة أمام الجهات الرقابية العليا في السلطة التنفيذية .

المطلب الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية و أشكالها

أولا : مبادئ المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية ثلاث مبادئ هي :

1- المبدأ القانوني: في الفصل بين الفرصة والعمل، الفرصة هي ترك المبادرة للموظف (الآمر بالصرف- المحاسب) في كيفية انجاز مهمة ما وذلك في إطار تنفيذ الميزانية، والتنظيم هو العمل وفق القوانين والقواعد خاصة تلك المدرجة في قانون المالية والموازنة .

[1] إسماعيل حسين احمرو، **المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص ص :39-40.

2- **المبدأ الإداري** : في الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسبين العموميين، فعليه تنفيذ الميزانية يضمها كل المساهمين في إنجاز العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات، وتلك المتعلقة بدفع النفقات المرخص بموجب العمليات ينجزها أعوان إداريين يميز بينهم حسب طبيعة الوظائف المؤدة وهم الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون يعتبر مبدأأساسي من مبادئ المحاسبة العمومية ويخضع لعدة أسباب وهي :

- اختلاف تداخل المهام .
- اختلاف الكفاءات .
- تتعلق الوظيفتين بمهمتين : مهمة إدارية ومهمة مالية .

أما مبررات هذا المبدأ فتتمثل فيما يلي :

- ✓ تقسيم مهام التخصص : كل عملية متعلقة بالإيرادات أو النفقات هي في مضمونها عبارة عن دين للدولة لدى الغير مثل سند أو أمر التحصيل (تحصيل الإيرادات) أو دين يقع على عاتق الدولة مثل تعيين موظف (دفع النفقات) في كلتا الحالتين لابد من القيام بجملة من المهام الإدارية والمالية وبالتالي فاختلاف المهام يتطلب اختلاف الأعوان المكل فين بالإنجاز.
- ✓ المراقبة المشتركة : الآمرون بالصرف يمسكوا حسابات التسيير (دخول وخروج الأموال) أي حركية الأموال، وهذا ما يسهل عملية المراقبة عن طريق مقارنة الحسابات واكتشاف المخالفات و بالتالي تحديد المسؤوليات، كما تسهل للمراقبة المتبادلة بالأمر بالصرف يراقب المحاسب العمومي والعكس .

وحدة النشاط المالي : بما أن كل الأموال العمومية توضع في حساب واحد تحت مراقبة وزارة المالية فمن الطبيعي أن يكون كل المحاسبين تحت سلطة مباشرة يخضعون لها في التعيين، الترقية ، الفصل ....كما يسمح بمراقبة كل الأنشطة المالية (المالية العامة).

3- المبدأ التقني :

عدم تخصص الإيرادات لدفع النفقات حسب المبدأ، مجموع عناصر الميزانية يجب تسجيلها حسب قيمها الفعلية دون زيادة أو نقصان وهذا المبدأ تحكمه قاعدتان :

- ✓ القاعدة الأولى : وحدة الأنشطة المالية لكل مؤسسة عمومية، وكل الأموال مهما كان مصدرها تستعمل لتغطية نفقاتها مهما كانت طبيعتها، ينتج عن هذه القاعدة وجود صندوق واحد وحساب جاري واحد لكل مؤسسة عمومية ، وهذا ما تؤكده المادة 144 من قانون المحاسبة العمومية "المحاسب له صندوق واحد وبموجب ترخيص من الوزارة المالية حساب جاري واحد"
- ✓ القاعدة الثانية : تسيير الخزينة من قبل الدولة وكذلك الأموال العمومية إذ تشكل جملة من الاستعدادات المالية التي توضع تحت تصرف المؤسسات العمومية والتي تسير من طرف الدولة .

ثانيا : أشكال المحاسبة العمومية :

المحاسبة العمومية تمسك للسنة الكاملة وهي فترة تنفيذ الميزانية وتشمل :

- ✓ العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وبالتالي الوثائق الملحقة بها ذلك لمدة سنة .
- ✓ عمليات الخزينة .
- ✓ عمليات التسوية .

بما أن المحاسبة تهدف أساسا إلى تحديد وتنفيذ العمليات ومراقبتها وإعلام السلطات بنتائج مراقبة التسيير فهي تتكون من جزأين : جزء إداري (محاسبة إدارية) وجزء مالي (محاسبة مالية) .

1- المحاسبة الإدارية :

هي محاسبة اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، تضع الأوامر المتعلقة بدفع وتحصيل الإيرادات تسك من قبل الآمر بالصرف والمراقب المالي وتتمركز في وزارة المالية، فمحاسبة الالتزامات هذه، تسمح بمتابعة استخدام الاعتمادات الملتزم بها والمتوفر منها فعلا .

2- المحاسبة المالية : هي محاسبة عمليات الدفع والتحصيل في عكس المحاسبة الإدارية، تهتم خاصة بحركة الأموال ويتم تسجيل العمليات المنجزة وفق أسلوبين محاسبيين :

- ✓ التسجيل البسيط (القيد المنفرد) : وفق هذا النظام كل عملية تحصيل للإيراد أو دفع لنفقة تسجيل مرة واحدة في دفتر اليومية إضافي تقيد في حركة الأموال حسب المصلحة أو القسم وطبيعة النشاط .
- ✓ التسجيل المزدوج (القيد المزدوج) : هذا النظام المحاسبي المتبع من قبل المحاسبين الرئيسيين للخزينة ، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أمين الولاية، محصل الموارد المالية، وضع حساب دائن وآخر مدين تسجيل فيه العمليات بالمبلغ حسب طبيعتها ومصدرها .

المحاسبة المالية تمارس باستخدام مجموعة من الحسابات بعضها يمسك من طرف المحاسبون والبعض الآخر تعرف بالحسابات النظامية وتمسك من قبل أعوان المحاسبين، هؤلاء الأعوان لا يقومون بتنفيذ عملية تحصيل الإيرادات وعملية دفع النفقات، بل مهمتهم تتمثل في تجميع ومر اجعة كل العمليات المنجزة من قبل المحاسبذون مثل الوكالة المركزية لمحا سب الخزينة واهم هذه الحسابات :

- ✓ الحساب الإداري : وهو الحساب الذي يضمه الآمر بالدفع، كل الظروف التي نفذت فيها الميزانية تقدم الحسابات الإدارية للبيئة التي صادقت على الميزانية للحكم على سلامة أو عدم سلامة التنفيذ كما يجب أن تسلم مع وثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جويلية من السنة الموالية للسنة المنتهية .
- ✓ حساب التسيير : هو الحساب الذي يبين من خلاله المحاسب كيفية تسيير الأموال العمومية ومقارنته بالحساب الإداري يجب أن يقدم هذا الحساب مرفقا بوثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في نفس الآجال السابقة 30 جويلية السنة الموالية للسنة المنصرمة وقبل 01 سبتمبر بالنسبة لمحاسب الخزينة ومحاسب البريد والمواصلات .

المطلب الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية وأهدافها

أولا : مجال تطبيق المحاسب العمومية

تنحصر المحاسبة العمومية في عملها على مجال معين يحدده لها القانون، بحيث أنها تختص في تسجيل العمليات المالية من انفاق وتحصيل المال العام عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وسوف نتناول في ما يلي

عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة للقوائم المالية العمومية .

1- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية :

تختلف المؤسسات العمومية عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى باعتبار أن المؤسسات العمومية هم أشخاص معنويين أو اعتباريين يخضعون للقانون العام، وبالتالي فإن هذه المؤسسات تخضع لقواعد القانون .

كما أن هذه الهيئات العمومية الخاضعة لمجال المحاسبة العمومية، تتميز عن غيرها من حيث تهيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها ، فيعنى هذا الأخير في ظل وجود نظام المحاسبة العمومية من قبل وزارة المالية، حيث يتم تكليفهم بتحصيل العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، من حيث بيانات تقدير الإيرادات والنفقات من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.[1]

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة .

- الميزانيات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة .

- العمليات المالية للجماعات الإقليمية .

- العمليات المالية للميزانية الملحقة .

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

[1] المادة الأولى من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص 1132.

2- الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية :

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات ورقابة بتوثيق وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه المعطيات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بتلك البيانات .[1]

وعلى هذا الأساس، فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكييف أهدف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي[2] والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل (165) دولة حيث بلغعدد الدول المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقا لهذه الدراسة، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للإتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية .[3]

3- الأسس المطلقة في المحاسبة العمومية

يمكن التمييز بين نوعين من الأسس المتبعة في معالجة العمليات المالية للدولة وهي :

3-1- أساس الصندوق :

يعتبر التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات وبالتالي فغن العبرة في التسجيل المحاسبي وفقا لأساس الصندوق هو التحصيل أو الدفع النقدي الفعلي وكذلك طبقا لهذا الأساس تعرف المحاسبة بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط سواء التي تخص الفترة الحالية والفترات السابقة أو اللاحقة .

ويطلق على هذا الأساس، مصطلح "أساس" الخزينة لأنه يعكس حركة الخزينة عن طريق متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق، وبالتالي لا يتم إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات

[1] شلال زهير، آفاق نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة تدخل ضمن نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة ب ومرداس، 2013-2014، ص 9.

[*] تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة العامة، وتقدم للأجهزة العليا من 50 سنة إطارا وهياكلا مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي .

[3] شلال زهير، نفس المرجع، ص 9.

المحاسبية، حيث يتم تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أم الإيرادات فيتم تقييدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعليا وليس عند تاريخ استحقاقها .[1]

2-3- أساس الاستحقاق :

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه "أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد)، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترات الزمنية الخاصة بها ".[2]

ثانيا : أهداف المحاسبة العمومية : يمكن إبراز أهم أهداف المحاسبة العمومية في :[3]

- ❖ حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو ما يمس استخدامها (غش، اختلاس، تبديد...الخ)، وهو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال وحدة الصندوق وتبرير العمليات المتصلة به من قبض ودفع للأموال وتسجيل تغيرات والرصيد والرقابة عليها .
- ❖ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة : حيث تساد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية، أو أي جهاز تنفيذي، أو قضائي له الحق في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك .
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات : وهذا بتوفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة تفيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والسنوات، وتقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل .

---

[1] شلال زهير ، مرجع سابق، ص ص 26 – 27 .

[2] شلال زهير، مرجع سابق، ص 32 .

[3] ينظر

- بوستة سلوى، المحاسبة العمومية في الجزائر وسب تطويرها، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2016، ص ص 04 – 05 .

- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014، ص ص 11 – 13 .

- ❖ تسيير الهيئات العمومية ، فمن بين اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات وتحسين أدائها، وذلك يتجلى من خلال سعيها إلى اكتساب أساليب وتقنيات جديدة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية ومعرفة :
  - معرفة المركز المالي للهيئات العمومية .
  - حساب تكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة .
- ❖ ضمان احترام ترخيصات الميزانية : ويتم ذلك من خلال القواعد والتقنيات المحاسب ية المعمول بها، وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية .
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي : تأثير النشاط الحكومي على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذلك فغن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة الحكومية، للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الامر الذي ينعكس على الرفاهة العامة بشكل عام، وأفضل وسيلة للإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي .
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة : حيث تهدف الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية واستخدامها بشكل عقلاني بما يخدم المصلحة العامة، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك، وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة .
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية : يوفر نظام المحاسبة العموميةالمعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات الوطنية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة، إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة الوطنية والعمومية .

المطلب الرابع : مكونات نظام المحاسبة العمومية

أولا : نظام المحاسبة العمومية

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الايرادات والنفقات السنوية الحكومية .

1- تعريف النظام المحاسبي العمومي :

يعرف على أنه "مجموعة من الطر ق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الدولة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي".[1]

وتعرف أيضا على أنها "مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها".[2]

2- وظائف النظام المحاسبي العمومي :

تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي :[3]

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بضفة رقمية .
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب أو ديون أو اي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها .
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الايرادات العامة واستخدامها .
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز.

[1] محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، داروائل للنشر، الأردن، 1998، ص 13.
[2] عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، داروائل للنشر ، الأردن، عمان، 1990، ص 26.
[3] عقلة محمد يوسف المبيضين، نفس المرجع، 1990، ص 36.

- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث .
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها .
- توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو اخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي .[1]

3- الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي :

يتطلب النظام توفر شروط وتتمثل فيما يلي :[2]

- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة .
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الافصاح الكامل عن المركز المالي للدولة .
- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى .
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة .

4- الاجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي :

يمكن حصر هذه الإجراءات فيما يلي :[3]

- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة .
- على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها .

[1] عقلة يوسف المبيضين ، مرجع سابق، ص 36.
[2] محمد الهور، مرجع سابق، ص 134 .
[3] محمد الهور، نفس المرجع، ص 145 .

- اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الادارية يقوم بها مراجع مستقل .
- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة والأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق وحداتها المختلفة .
- مسؤولية الاشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية .
- تخصم جميع الارتباطات على بنود الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات.
- يجب أن تكون جميع التقارير مبينة على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الادارية المتمثلة في طبيعة النشاط والحجم .[1]
- اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل احكام المراقبة المالية والقانونية .

ثانيا : نظام الموازنة العمومية

1- تعريف الموازنة العمومية :

تعرف على أنها "خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة ".[2]

وتعرف أيضا "الخطة أو البرنامج الذي يقوم على تنبؤ مدروس لنفقات الدولة وإيراداتها، والتي تعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تجديد أولويتها بالإنفاق واختيار البرامج والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة".[3]

2- أهمية الموازنة العامة :

تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال ما يلي :

2-1- الأهمية السياسية :

[1] محمد الهور، اساسيات في المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص 134.

[2] اسماعيل حسيف احمرو، **المحاسبة الحكومية من التقميد إلى الحداثة**، دار المسيرة، الأردف، الطبعة الأولى،2003،ص 65.

[3] عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، مرجع ساق، ص 116.

إن اعتماد الموازنة من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وللميزانية العامة من قبل الناحية السياسية أهمية كبرى في الدول ذات الأنظمة النيابية والديمقراطية لأن إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية وكذلك احتياجها لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات إنفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية كم يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة وإجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو اجبارها على تنفيذ برنامج معين .

كما أن الموازنة وسيلة سياسية لتغيير أنظمة الحكم فهي تعتبر سلاحا يستطيع به إحراج الحكومة إذا رفضت اعتماد مشروع الميزانية المقدم منها ومن ثم فقد تضطرها إلى الاستقلالية .[1]

2- الأهمية الاقتصادية والاجتماعية :

للموازنة العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي وأهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية وأخذت هذه الأهمية بالتزايد ويكمن دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي عن طريق استخدام السياسة الانفاقية والإيرادية، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد، فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة، تعدل في توزيع الدخل الوطني فيما بين الطبقات المختلفة للمجتمع، وعلى الأفراد عن طريق الضرائب والنفقات العامة، ذلك أن الدولة تستطيع بواسطة الزيادة في الضرائب أن تزيد ما توزعه على غيرهم عن طريق النفقات العامة .

اتسعت رسالة لميزانية الدول المتقدمة اقتصاديا مما كانت عليه فيما مضى فلم تعد الميزانية العمل الذي تقدر بواسطته الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب، وأنما أصبحت تهدف إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوى الاقتصادية عير المستخدمة، والمساهمة في زيادة الدخل الوطني، ورفع مستوى المعيشة، وفي الدول ذات الاقتصاد المخطط وعلى الأخص البلدان الاشتراكية، يعظم دور الميزانية كثيرا لعلاقتها الوثيقة بعملية التخطيط

[1] بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2011/2010، ص 37.

الاقتصادي، إذ تصبح الميزانية والحال كذلك جزء من الخطة المالية العامة للدولة وأداة من أهم أدوات تنفيذها.[1]

ثالثا : نظام الرقابة على المال العام

1- تعريف الرقابة المالية :

يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة العمومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام .

أما تعريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها فيما يلي :

هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية .

وتعرف على أنها : مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها، ثم اتخاذ ما يلزم من اجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف .[2]

2- وسائل الرقابة المالية :

وتتمثل فيما يلي :[3]

- لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزيرة المالية مع التوصيات بشأنها .

- التقيد باعتمادات الموازنة العامة (النفقات والايرادات كل حسب بنده).

- الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها.

[1] أحمد بوجلال، **مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة لمدولة**، مذكرة مقدمة ضمف متطمبات نيل شيادة الماجستر، تخصص مقود مالية وبنوك، جامعة عمار ثميجي، بالأغواط،2010/2009، ص 9 .

[2] اسماعيل حسين احمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، مرجع سابق، ص 219 .

[3] محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص ص 212 – 222 .

- المراقب المالي (المحاسب المفوض) : يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في :

- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول .

- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية .

- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب .

- إعلام وزارة المالية فورا وخطيا بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية .

- متابعة تحصيل الايرادات في الوزارة أو الدائرة المعينة لديها، ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه .

المبحث الثاني : أعوان المحاسبة العمومية

تمارس المؤسسات العمومية وظائفها عن طريق مجموعة من الموظفين المسؤولين عن تسيير ميزانياتها، يطلق عليهم في الغالب أعوان المحاسبة العمومية، وهو ما سيتم التطرق إليهم في هذا المبحث، حيث سنتناول أصناف ومهام الآمرين بالصرف والمحاسب العمومي وفي الأخير تطرقنا إلى المراقب المالي ووكيل الصرف .

المطلب الأول : أصناف ومهام الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم

أولا : مفهوم الآمرين بالصرف

يعتبر آمرا بالصرف عمومي عمومي كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيت وتصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده .

وتنص المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه : "يعتبر آمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات، والقيام بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها أعلاه، صفة الآمر بالصرف قانونا، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة ".

فالآمر بالصرف لا ينتمي إلى إدارة مالية مختصة لكونه يمتلك صفة مسير إداري، مكلف بإدارة وتسيير مرفق عام، وصلاحياته المالية ما هي إلا مكملة لنشاطه الإداري .

وعليه فإن الآمر بالصرف هو موظف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري، يختص بتسيير وإدارة مرفق عام، إلى جانب الاختصاص الإداري للآمر بالصرف، يمتاز باختصاص مالي في مجال المحاسبة العمومية، حيث يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الايرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية .

ويجدر الذكر أن الآمر بالصرف هو العون المؤهل قانونا بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية ، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتناؤها، وذلك في حدود الاعتمادات المرخصة في الميزانية، وفي ظل احترام وتطبيق والقوانين والتنظيمات المعمول بها، وهو ما يعرف بمجال الملائمة في الأموال العمومية والذي يختص به الآمر بالصرف دون غيره .[1]

ثانيا : أصناف الآمرين بالصرف

إن الآمرين بالصرف، يكونون إن رئيسيين (ابتدائيين) أو ثانويين، كما يمكن أن نجد تصنيفات أخرى .

1- الآمرون بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون : L'ordonnateur principal ou primaire

هم الذين يصدرون الأوامر بالدفع لفائدة الدائنين، وكذلك أوامر الإيرادات ضد المدينين، وكذلك أوامر الاعتمادات لصالح الآمرين بالصرف الثانويين، والمتمثلين في المسؤولين المتواجدين على هرم السلطة والذين تم منحهم بطريقة مباشرة التراخيص الموازنية ، والمكلفين باتخاذ القرارات المتعلقة بإيرادات ونفقات الميزانية .[2]

ولقد نصت المادة 26 من القانون 90-21 على الصفات التي يمكن أن يتواجد عليها الآمرون بالصرف الرئيسيون مع مراعاة أحكام المادة 23، وهم :

- ✓ المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة .
- ✓ الوزراء .
- ✓ الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية .
- ✓ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
- ✓ المسؤولون المعنيون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- ✓ المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .

[1] شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراء، جامعة بومرداس، 2014، ص 14 .

[2] الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة –حالة الجزائر، أطروحة دكتوراء، جامعة الجزائر، 2011، 20 .

- ✓ المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 90-21 (الاثبات والتصفية بالنسبة للإيرادات والالتزام والتصفية والأمر بالدفع بالنسبة للنفقات، المواد 16-17-19-20-21).

2- الآمرون بالصرف الثانويون : L'ordonnateur secondaire

وهم مشار إليهم في المادة 27 من القانون 90-21 التي عدلت بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1992 في مادته 73، وهي تعرف الأمر بالصرف الثانوي حسب درجة المسؤولية، ومفاد نصها أن الأمر بالصرف الثانوي هو الشخص المسئول على تنفيذ العمليات المالية بالنسبة لميزانية التسيير بصفته رئيس مصلحة إدارية غير ممركزة déconcentrés وله صلاحيات بإمكانية ممركزة ، وكذلك تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من القانون 90-21، كما أن المصالح المعنوية التي يشرف عليها الآمر بالصرف الثانوي ليس لها صفة الشخصية المعنوية والاستقال المالي .

فالآمر بالصرف الثانوي هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الآمر بالصرف الرئيسي مثل رئيس مصلحة غير ممركزة لوزارة أو رئيس بعثة دبلوماسية أو قنصلية في الخارج أو عميد كلية .....الخ .[1]

وفي هذا الصدد نذكر التفرقة بين الآمرين بالصرف الرئيسيين والآمرين بالصرف الثانويين الواردة في قانون المحاسبة العمومية فبعد أن حددت المادة 26 من هذا القانون الآمرين بالصرف الأساسيين أو الرئيسيين على سبيل الحصر تطرق المادة 27 منه إلى الآمرين بالصرف الثانويين "بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة " .

أما المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فقد استند إلى معيار شكلي بحت للتفرقة بين الآمرين بالصرف الثانويين والآمرين بالصرف الرئيسيين حيث تنص المادة 07 منه على أن الآمرين بالصرف الابتدائيين أو الرئيسيين هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين أو أوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين ، وتنص المادة 08 منه على أن الآمرين بالصرف الثانويين هو الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة أو أوامر الايرادات ضد المدينين .

[1] أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 18.

بالنسبة للأمر بالصرف الثانوي والابتدائي فإن مسؤوليتهم تبقى ثابتة في انجاز العمليات المالية ولكن يبقى مطالبا باحترام الأوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية، وفي حالة تناقض الأوامر الإدارية والاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه يجب عليه أن يمتنع عن تنفيذ العمليات التي قد لا تحترم قانون المحاسبة العمومية، لأن الأمر بالصرف الثانوي (أو الابتدائي) بنفس القواعد المعمول بها من طرف الآمر بالصرف الرئيسي سيكون مسئولا شخصيا وماليا عن الأموال التي ينفقها .

3- الآمر بالصرف الوحيد L'ordonnateur unique :

إن من ضمن مميزات نظام المحاسبة العمومية المطبقة في الجزائر بعد استقلالها تأسيس فئة خاصة من الآمرين بالصرف سميت بالأمر بالصرف الوحيد (أو الأحادي) .

إذ أنه بموجب أحكام المرسوم رقم 73-135 المؤرخ في 09 أو ت 1973 المتضمن عدم تركيز اعتمادات الدولة والخاصة بالتجهيز والاستثمار لصالح الولايات والمرسوم رقم 73-138 المؤرخ في 09 أوت 1973 والمحدد لشروط تسيير اعتمادات التسيير المخصصة للمجالس التنفيذية للولايات .

أوكلت صلاحيات تسيير هذه الاعتمادات إلى الوالي بصفته آمرا بالصرف وحيدا ، فهناك عمليات ذات طابع وطني ولكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفء لتسييرها، وعادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الآمر بالصرف الوحيد .

بالنسبة لعمليات التجهيز اللاممركزة والمسجلة باسم الوالي في نطاق عمليات تجهيز القطاعات اللاممركزة وهو اللآمر بالصرف الوحيد لأنه يمثل جميع السلطات المركزية والقطاعات الوزارية .[1]

إن الآمر بالصرف الأحادي وفي إطار ما يبق، لا يعتبر بأي حال من الأحوال آمرا بالصرف رئيسيا ، لأنه ليس في حالة تصرف في الميزانية المخصصة له أصلا، والاعتمادات المالية المتواجدة لديه ، والتي يقوم بتنفيذها ما هي إلا مخصصات مالية محددة في إطار البرنامج السنوي لميزانية التجهيز للدولة .

[1] أحمد بوجلال، مرجع سابق ، ص 19.

كما أنه لا يعتبر وفي نفس الإطار آمرا بالصرف ثانويا، لأن الاعتمادات الممنوحة له في هذا المجال، لا تمنح له عن طريق "أمر بتفويض اعتماد"، ولكن عن طريق تخصيصات عند بداية السنة المالية، تدخل في إطار انجاز البرنامج السنوي للتجهيز.[1]

4- الآمر بالصرف بالتفويض L'ordonnateur par délégation :

يعطي قانون 90-21 لكل آمر بالصرف الحق في تفويض صلاحيته المحاسبية في حدود اختصاصاته، وتحت مسؤولياته في إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين دائمين (مرسمين) يكونون تحت سلطته المباشرة وفق ما تنص عليه المادة 29، ومنه الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات :[2]

- ✓ أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام أحد طرفيه .
- ✓ الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية للآمر بالصرف الأصلي (سواء كان الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي أو وحيد)، وتنتهي مهام الآمر بالصرف بالتفويض بنهاية وظيفة الآمر بالصرف الأصلي أو الموظف، مع الإشارة إلى أن هذا التفويض يمكن سحبه وفق نفس الاجراءات المتخذ بها .
- ✓ أن يكون الموظف تحت السلطة الإدارية المباشرة للآمر بالصرف .
- ✓ أن يكون التفويض في حدود اختصاص الآمر بالصرف .
- ✓ أن يكون المفوض آمرا بالصرف (رئيسي – ثانوي – وحيد) .

[1] الاسود الصادق ، مرجع سابق ، ص 23 .
[2] المادة 29 من القانون 90-21 .

5- الآمر بالصرف المستخلف :

الآمر بالصرف المستخلف هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب للآمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي، مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي المعنيين، وفق ما تنص عليه المادة 28 من قانون 90-21 .[1]

ثالثا : مهام ومسؤوليات الآمرين بالصرف

1- مهام الآمرين بالصرف :

تعتبر وظيفة الآمر بالصرف وظيفة أساسية إدارية، بحيث يختص بتسيير وإدارة المرافق العامة، وأما المهام المالية فتمثل النتيجة المباشرة لنشاطه الإداري، ويمكن تقسيم اختصاص الآمر بالصرف كما يلي :[2]

1-1- من جانب النفقات : حيث يختص الآمر بالصرف بـ :

- ✓ إجراءات الالتزام .
- ✓ إجراءات التصفية .
- ✓ تحرير سند الأمر بالصرف أو حوالات الدفع .

ويجدر الذكر أن الآمر بالصرف هو الذي يختص دون غيره في مجال ملائمة النفقات العمومية، أي هو الذي يقوم بإجراءات إثبات الدين، ويحدد مجال صرف واستعمال الأموال العمومية في ظل احترام الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها .

1-2- من جانب الإيرادات : يختص الآمر بالصرف بالعمليات التالية

- ✓ إجراءات إثبات حقوق تحصيل الإيرادات للمدينين .
- ✓ إجراءات التصفية .

[1] الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 23 .

[2] شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص ص 16 – 17 .

- ✓ تحرير سند أمر تحصيل الإيرادات .

1-3- مسك المحاسبة الإدارية : يقوم الآمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية، بحيث يتضمن الحساب الإداري للآمر بالصرف ما يلي :

- ➢ محاسبة الإيرادات : والتي تسجل مجمل الإيرادات المستحقة للدولة، ومبلغ مجمل أوامر تحصيل الإيرادات والتخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة مجمل التحصيلات التي يتم تحقيقها .
- ➢ محاسبة الالتزامات : تهدف هذه المحاسبة إلى معرفة المبالغ التي تم الالتزام بدفعها بالنسبة لاعتمادات الدفع المرخص بها، إلى جانب بيان مبلغ الأرصدة المتاحة، حيث لا يستطيع الآمر بالصرف أن يقوم بالالتزام بالدفع إلا في حدود الإعتمادات المتاحة، وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بمعرفة :

- مبلغ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين .

- المبلغ الإجمالي لاعتمادات أذونات البرامج المرخصة والتي تنجز عن طريق البرامج المأذون بها بالنسبة لنفقات التجهيز.

- مبلغ الأرصدة المتاحة .

- مبلغ الالتزامات بالدفع التي تم القيام بها .

- مبلغ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير.

- ➢ محاسبة أوامر الصرف : تعرض هذه المحاسبة مبلغ حوالات الدفع التي قام بها الآمر بالصرف بإصدارها ومبلغ الاعتمادات المتاحة، بحيث تكون أوامر الصرف التي يصدرها الآمر في حدود الاعتمادات المفتوحة لكي تكون قابلة للدفع من طرف المحاسب العمومي .

وبواسطة معطيات هذه المحاسبة يستطيع الآمر بالصرف إعداد الوضعية المالية الشهرية والحساب الإداري السنوي الذي يقدمه لمجمل المحاسبة للفحص والتدقيق .

كما يمكن إبراز مهام أخرى إجمالا يقوم بها الآمر بالصرف في النقاط التالية :

* مطالب بتقديم الوضعية المتعلقة بعمليتي الالتزام والأمر بالصرف وذلك كل 3 أشهر إلى الوزارة الوصية مع احترام المدة المحددة .

* إعداد الميزانية التقديرية وعرضها على مجلس إدارة المؤسسة ثم تقديمها إلى السلطات المعنية (وزارة المالية أو الوزارة الوصية) مع تبرير المبالغ المقدرة .

* هو الشخص الوحيد في المؤسسة الذي يخول له القانون بإصدار سندات التحصيل وقبول الهبات .

* متابعة الميزانية المصادق عليها مع احترام المبالغ المهتمدة وذلك عند القيام بعملية الالتزام والتصفية والأمر بالدفع (فيما يخص النفقات) أما فيما يخص الإيرادات فيجب اتباع جميع الاجراءات الإدارية اللازمة من اثبات وتصفية حتى تسمح للمحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية .

* مطالب بتقديم الحساب الإداري والمتعلق بالسنة المالية إلى كل من الوزارة ومجلس المحاسبة في النجال المحددة .

2- مسؤوليات الآمر بالصرف :

يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا مدنيا وجزائيا على العمليات اللاشرعية التي يقوم بها وعلى الأخطاء التي يرتكبها في تسيير المرافق العمومية، فهو مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف هيئات المراقبة من أجل دراسة طبيعة مسؤولية الآمر بالصرف، وتبرز أهم مسؤوليات الآمر بالصرف فيما يلي :[1]

2-1- المسؤولية السياسية : مسؤولية خاصة بالآمرين بالصرف الرئيسيين لاسيما الوزراء، حيث تخصص لهم اعتمادات مالية من أجل تنفيذ برنامج الحكومة، وهم مسؤولون أمام الحكومة والمجلس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة، والرشادة في استعمال الأموال العمومية، وتنفيذ الميزانية وبرامج التجهيز للدولة .

[1] شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص ص 18 – 19 .

2-2- المسؤولية الجزائية : عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري للآمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، وفي حالة إثبات وجود مخالفات صر يحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ذات طاب جزائي وفقا للقانون الجنائي يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية، للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للآمر بالصرف المعني بالأمر بعد إعلام وزير العدالة .

2-3- المسؤولية المدنية : إذا ارتكب الآمر بالصرف خطأ شخصيا أثناء إنجاز مهامه الإدارية والمالية، يكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين وللخزينة العمومية .

2-4- المسؤولية أمام مجلس المحاسبة : تحدد المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة خمسة عشر (15) مخالفة في مجال قواعد الميزانية والمالية، وإذا تم إ ثبات إحدى هذه المخالفات عند التحقيق في الحساب الإداري للآمر بالصرف، تختص هذه الغرفة بأخذ مسؤولية ومحاكمة الآمر بالصرف المعني بالأمر.

2-5- المسؤولية المالية : في حالة الأخذ بمسؤولية الآمر بالصرف وإثبات مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، يكون الآمر بالصرف مسؤولا شخصيا على تعويض الضرر من أمواله الشخصية دون أن يخل بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين، الذي يمكن لهم متابعة الآمر بالصرف شخصيا أمام القضاء .

المطلب الثاني : المحاسب العمومي والتزاماته

أولا : تعريف المحاسب العمومي

يقصد بالمحاسب العمومي في أغلب تشريعات الدول للعون الذي يتداول الأموال العامة وفقا للنصوص والقوانين المعمول بها، وهي وظيفة شهدت تطورا ملحوظا في القانون الفرنسي، حيث كان مجرد موظف تنفيذي بسيط نظرا لعدم تقريره للنفقات والإيرادات، القرار متخذ من قبل السلطة المختصة وما عليه إلا التنفيذ، ثم أضحى بفضل اختصاصاته المالي أحد الموظفين الأكثر نفوذا في الإدارة الفرنسية، من خلال قيامه بالتحقق من

صحة عملية الإنفاق قبل إجراء الدفع، وفي حالة اكتشاف الخطأ يرفض الدفع [1] وهذا ما يظهر جليا من خلال التعريف المقدم في مضمون القانون الفرنسي أين عرف المحاسب العمومي في نص المادة 11 من المرسوم المؤرخ في 29 ديسمبر 1962 .

من خلال تعداد الصلاحيات المخولة له، التي تقوم على مجموعة من العناصر الأساسية المتمثلة في : [2]

- ❖ احتكار المحاسبون في مجال معالجة الأموال العامة من حيث الإيرادات، النفقات والحفظ .
- ❖ وضعيتهم المدعومة من الاجراءات والطبيعة الملزمة والضرورية لتأسيس عمل المحاسبة .
- ❖ دورهم في مسك المحاسبة وحفظ الوثائق المثبتة لها .

على غرار المشرع الفرنسي فقد جاء تعريف المشرع الجزائري للمحاسب العمومي في المادة 33 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر وذلك بتعداد الاختصاصات المخولة له كما يلي : يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية : [3]

- ❖ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها .
- ❖ تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد .
- ❖ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات .
- ❖ حركة حسابات الموجودات .

من خلال استقراء هذه المادة يتضح أن تعيين المحاسب العمومي على المستوى المحلي يتم وفقا للتعيين المباشر من طرف الوزير المكلف بالمالية، بناءا على اختياره هو دون حاجة لاقتراح من جهة إدارية أخرى وهذا ما

[1] حرفوش ليلة وافوراح فروحة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العام للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة ماستر كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة بجاية، 2016، ص 08

[2] حرفوش ليلة وافوراج فروحة، نفس المرجع، ص 8.

[3] قانون رقم 90-21، مؤرخ في 15 أوت 1990.

يحيلنا إلى أحكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 331/11 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم من الوزير المكلف بالمالية وهم :[1]

- ✓ العون المحاسب المركزي للخزينة .
- ✓ أمين الخزينة المركزي .
- ✓ أمين الخزينة الرئيسي .
- ✓ أمناء الخزينة في الولايات .
- ✓ أمناء الخزينة في البلديات .
- ✓ أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية المؤسسات العمومية للصحة الجوارية .
- ✓ قابضو الضرائب .
- ✓ قابضو أملاك الدولة .
- ✓ قابضو الجمارك .
- ✓ محافظا الرهون .

على العكس من الآمرين بالصرف الذي تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم ال إدارية فإن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية حيث أن دورهم ومهامهم تكمن في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات .

[1] مرسوم تنفيذي رقم 331/11 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رق م 311/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتماداتهم، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011، ص 27.

ثانيا : التزامات المحاسب العمومي

يخضع المحاسبون العموميون إلى الالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للوظيف العمومي وفي القانون الأساسي الخاص بسلكهم وإضافة إلى ذلك فهم يخضعون إلى :[1]

- ✓ قرار التعيين أو الاعتماد الصادر عن وزير المالية .
- ✓ شهادة تأدية اليمين الصادرة من المحكمة المختصة إقليميا .
- ✓ عقد التأمين، إذ يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم باكتتاب تأمين يخصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة ب مسؤوليته والمرتبطة بالمهام الموكلة له ، إذ يغطي هذا التأمين مسؤولية المحاسبين الماليين، سواء ما يتعلق منها بفعلهم شخصيا أو بفعل الغير ، ويتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتتب لدى هيئة تأمين، أو بالانضمام إلى جميعة تعاضدية المحاسبين العموميين .

ويمكن التمييز بين ثلاث حالات للتنصيب :[2]

1- في حالة المؤسسة الجديدة : وهنا يعتبر المحاسب العمومي الأول بالنسبة لها، وبالتالي يتم تنصيبه في مهامه الجديدة من قبل مدير أو رئيس المؤسسة، بعد إطلاع هذا الأخير على قرار التعيين أو الاعتماد، وشهادة تأدية اليمين وكذلك عقد التأمين، ويتم بالمناسبة التوقيع على محضر التنصيب من قبل كل من رئيس أو مدير المؤسسة وكذلك المحاسب العمومي المعني .

2- في حالة إقالة أو استقالة المحاسب العمومي واستخلافه بآخر : في هذه فإن الأمر يتعلق بعملية تسليم واستلام المهام، ومن أجل ضمان تحديد مسؤولية المحاسبين (السابق والجديد) مستقبلا، يتم تحديد لجنة يتكون أعضاءها من مدير المؤسسة أو ممثلا عنه، وممثلا عن وزارة المالية وممثلا عن الوزارة الوصية .

وتتمثل مهمة هذه اللجنة أساسا في حضور مراسيم تسليم واستلام المهام بين المحاسبين العموميين المعنيين، وتنطلق العملية بإحضار الدفاتر المحاسبية الرئيسية للمؤسسة والتي كانت ممسوكة من قبل المحاسب العمومي

[1] الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 14 .

[2] الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 15 .

السابق والإطلاع عليها والتأكد من شرعيتها وصحتها (مرقمة وممضاة وغير متلفة، وأن العمليات المحاسبية المسجلة عليها مرتبة ومنظمة)، وبعد ذلك تتم عملية توقيفها (إقفالها)، وذلك بوضع خط بارز مباشرة بعد آخر عملية محاسبية قام بتسجيلها المحاسب العمومي السابق، ثم يوقع كل عضو من أعضاء اللجنة إضافة إلى المحاسبين العموميين عند هذا الخط، وبعد ذلك تتم عملية تحرير محضر تسليم المهام والذي يجب أن يتضمن :

- تفاصيل الوضعية المالية لمختلف الحسابات وأرصدتها والمستخلصة من الدفاتر الرئيسية السالفة الذكر.

- المبلغ الإجمالي لديون المؤسسة (تفاصيل هذه الديون تسجل على قائمة منفصلة وترفق بهذا المحضر).

- المبلغ الاجمالي لمديونية المؤسسة (تفاصيل هذه المديونية تسجل على قائمة منفصلة وترفق بهذا المحضر).

- رصيد حساب الخزينة (جدول تسوية حساب الخزينة يرفق بهذا المحضر) .

- رصيد الحساب البريدي (جدول تسوية الحساب البريدي يرفق بهذا المحضر) .

- تفاصيل السيولة النقدية التي سلمها المحاسب العمومي السابق إلى المحاسب العمومي الجديد بحضور أعضاء اللجنة .

- كما يمكن أن يتضمن هذا المحضر تحفظات أعضاء اللجنة وكذلك المحاسب العمومي الجديد .

وأخيرا يوقع المحضر من قبل أعضاء اللجنة إضافة إلى المحاسبين العموميين المعنيين، ليأخذ كل واحد منهم نسخة منه بتوقيعات أصلية (تسحب نسخ من المحضر ثم توقع)، وبذلك تكون عملية تسليم المهام من المحاسب العمومي السابق إلى المحاسب العمومي الجديد قد تمت، أما عملية تنصيب هذا الأخير في منصبه الجديد فتكون مباشرة بعد عملية استلام المهام، وذلك بتوقيع رئيس أو مدير المؤسسة وكذلك المحاسب العمومي الجديد على محضر التنصيب .

3- في حالة وفاة المحاسب العمومي : مباشرة بعد الوفاة يقوم رئيس أو مدير المؤسسة بإشعار الوزارة الوصية، والتي بدورها تقوم بإشعار وزارة المالية، فتقوم هذه الأخيرة باتخاذ كل التدابير اللازمة لإثبات شغور المنصب،

وتشكيل لجنة تكلف بمعاينة الوضعية المالية للمؤسسة عند الوفاة، وتعيين محاسب عمومي مؤقت لتسيير الشؤون المحاسبية للمؤسسة إذا اقتضت الضرورة ذلك، وتبدأ اللجنة المكلفة بمعاينة الوضعية المالية للمؤسسة والمشكلة أصلا من خبراء ومختصين في المحاسبة العمومية، مهمتها في المؤسسة للإطلاع على الدفاتر المحاسبة للمحاسب العمومي المتوفي، ومعاينة وضعيتها والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية المقيدة عليها، وخاصة الأخيرة منها، لتفادي استغلال هذه الدفاتر لتسجيل عمليات مالية غير شرعية بعد وفاة المحاسب العمومي .

تقوم اللجنة بعدها بتحديد الوضعية المحاسبية الحقيقية لأرصدة الحسابات الجارية للمؤسسة، والتأكد أساسا من صحة وشرعية عمليات السحب والتحليل التي تمت مباشرة بعد الوفاة، وذلك بغرض الكشف الفوري عن كل حالة اختلاس محتملة .

وأخيرا وبعد تسليم المهام إلى المحاسب العمومي الجديد من قبل اللجنة المشكلة من مدير المؤسسة وممثل وزارة المالية وممثل الوزارة الوصية، يقوم كل من مدير المؤسسة برفقة المحاسب العمومي الجديد بالإمضاء على محضر التنصيب لفتح المجال للمحاسب العمومي الجديد لمباشرة مهامه .

المطلب الثالث : المراقب المالي ووكيل الصرف

أولا : مفهوم المراقب المالي

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالي مؤهل قانونا لممارسة مهمة التأشير على مشروع الالتزام الذي يحرره الآمر بالصرف، وله صلاحية رفض ب عض العمليات المخالفة للقانون، كما يمكن للمراقب المالي أي يعطي إ رشادات ونصائح للآمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي .

إن المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية، إذ لا توجد علاقة رئاسية تربط بين المحاسب العمومي، الآمر بالصرف والمراقب المالي، حيث لا يخضع كل منهم لسلطة الآخر، وبالتالي كل عون من أعوان المحاسبة العمومية مسؤولا شخصيا عن العمليات التي قام بتنفيذها .[1]

إن منصب المراقب المالي يقتصر على الموظفين الذين سبق لهم العمل بإ دارة الميزانية دون سواها كشرط أساسي بالنسبة للمترشحين لتولي منصب المراقب المالي، وعلى التفصيل تورد المادة 11 من المرسوم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 والمتعلق بمصالح المراقبة المالية أصنافا من المرشحين الذي تتوافر فيهم القابلية للتعيين ويحوزون على الشروط المنصوص عليها في نص المادة 11، ويمكن تقسيمهم إلى مجموعتين :[2]

1- فيما يتعلق بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالميزانية : ونجد فيهم

- الذين يثبتون خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية وهم :

- رؤساء المفتشين المحليين للميزانية .
- المفتشين المحللين للميزانية .

- الذين يثبتون أكثر من خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية وهم :

- المفتشون المحللين الرئيسيون للميزانية الذين يثبتون سبعو (07) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية .

2- فيما يتعلق بفئة الموظفين المنتمين للأسلاك المشتركة بإدارة الميزانية :

- الذين يثبتون خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية وهم :

- المتصرفون المستشارون .

- الذين يثبتون أكثر من خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية ويتعلق الأمر بـ :

[1] شلال زهير، آفاق نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات العامة للدولة، ص 20.

[2] يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجا)، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015، ص 13.

- المتصرفون المستشارون الذين يثبتون ثمانية (08 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية .

- الذين يثبتون عشرة (10) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية .

1- النظام القانوني للمراقب المالي (مهامه) :

القانون لا يعتبر المراقب المالي وكأنه عون محاسبي، وهذا يجعله غير خاضع للمسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي .

فالمواد 58، 59، 60 من القانون 90-21 تنظم بصفة مبدئية وظيفة المراقب المالي وأعطت له مهمة المراقبة المسبقة لعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات، وهذه المواد تدخل في الباب الثالث الخاص بالمراقبة وليس في باب الأعوان المحاسبين، فالمادة 58 تحدد مهام المراقب المالي في :

- ✓ عليه أن يراقب الالتزام، فالدولة لا يمكن تلتزم إلا في حدود مطابقة القانون وهي مسؤولية كبيرة ملقاة على عاتق الآمر بالصرف لأنه يتصرف باسم الدولة .
- ✓ أن يتحقق من وجود اعتمادات كافية لتغطية العملية الماتزم بها .
- ✓ أن يتأكد من صحة الالتزامات التي يقررها .
- ✓ مساعدة الآمر بالصرف وتقديم الارشادات الضرورية التي يلتمسها والخاصة بعمليات تنفيذ النفقات .
- ✓ أن يؤكد صحة الالتزام بأن يمنح تأشيرة توضع على الوثائق المكونة لملف الالتزام والذي يقدمه الآمر بالصرف قبل تنفيذ عملية الشراء، فغن لم يكن الملف مطابقا للقانون يجب على المراقب المالي أن يرفض إعطاء التأشيرة شريطة أن يبرر ذلك الرفض كتابيا .
- ✓ تقديم معلومات وإحصائيات دورية خاصة بالالتزامات ومستوى الاعتمادات لوزير المالية "شهرية أو سنوية" تفيده في إعادة تنظيم العمل .

هذه المهام مذكورة أيضا في المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 1992/11/14 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .[1]

ويمكن القول أن المراقب المالي مكلف بالتأشير على بطاقة الالتزام وكذا يعتبر مستشار للآمر بالصرف بالإضافة إلى هاتين المهمتين تضاف مهمة ثالثة كونه ممثل لوزارة المالية في بعض المجالات :[2]

- ✓ فبصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فإن المراقب المالي مكلف بتمثيل وزارة المالية لدى لجان وجمعيات الأسواق العمومية، ولدى مجالس الإدارة ومجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية .
- ✓ وبصفته مستشار للآمر بالصرف فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها، فهو مكلف بالمشاركة والتنسيق مع الآمرون بالصرف ومصالح تقدير الميزانيات لدى وزارة المالية فيما يخص الأعمال المتعلقة بتوزيع الاعتمادات وكل المناقشات المتعلقة بالميزانيات والأعمال التحضيرية لها، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تسمح بتسيير فعال وناجح للأملاك العمومية .
- ✓ أما بصفته عون مراقبة، فهو مكلف بمراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على ميزانيات التسيير والتجهيز، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وكذلك على كل عمل إداري يتضمن أثر مالي ويعطي بذلك تأشيرته الخاصة، على هذا الأساس فهو ملزم بمسك محاسبة الالتزامات والوضعية المالية والإثباتات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة .

[1] المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 1992/11/14 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية رقم 82.

[2] منصوري الزين، مطبوعة دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 49.

ثانيا: مسؤولية المراقب المالي

يمكن التطرق إلى مسؤولية المراقب المالي من خلال المسؤولية الإدارية والمحاسبية والمالية

1- المسؤولية الإدارية : لا تطبق عليه المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عونا محاسبيا، ويكون مسؤولا إداريا أمام وزير المالية، والمراقب المالي اقرب أكثر إلى المحاسب العمومي بالنسبة لاحترام الأوامر والسلمية .

2- المسؤولية المحاسبية : المراقب المالي يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا يؤدي به إلى دفع التقارير الدورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية .

3- المسؤولية الجزائية : هناك عدة نقاط داخلة في المادة 88 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة ونذكر على الخصوص التأخير غير الشرعي في إعطاء التأشير الذي يعرض المراقب المالي إلى متابعة من مجلس المحاسبة، لأن هذا الأخير يتسبب في ديون على عاتق الدولة ويسبب خسارة في الخزينة، ولا يتمكن الأمر بالصرف أن يغطي بعض الديون، فيذهب الدائن إلى القضاء لاستيفاء دينه دون علم الأمر بالصرف، وبذلك يسبب مشاكل للإدارة كانت في غنى عنها .

رابعا : وكيل الصرف

1- تعريف وكلاء الصرف :

وكيل الصرف(الوكيل الإداري) هو الموظف الذي يسمح له قانونا باستعمال السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وكذلك صكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الآمر بالصرف، فوكيل الصرف يعتبر عون من أعوان تنفيذ ميزانية المؤسسة أو الهيئة العمومية، [1] كما يمكن أن يكون له نائبا أو أكثر يتم تعيينهم وفق نفس شروط وإجراءات تعيين الوكيل . [2]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها .
[2] الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 26 .

2- تعيين وكيل الصرف :

يعتبر وكيل الصرف الشخص المسؤول على تسيير وكالة الصرف التي تعتبر إجراءا استثنائيا يمس صنف من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لحالتها الاستعجالية انتظار الآجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع .

يتم اقتراح وكيل الصرف من طرف الآمر بالصرف وتسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف وقرار تعيين الوكيل، وتسلم إلى المحاسب العمومي، ويتم الرد بشكل مكتوب في أجل ثمانية (08) أيام .

بعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومي بالموافقة على قرار التعيين والإمضاء عليه أو رفضه مع تعليل سبب الرفض .

يعرض على المراقب المالي قرار إنشاء وكالة الصرف للتأشير عليه، ويجب أن يحتوي قرار وكالة الصرف على البيانات التالية :[1]

- الهدف من إنشائها .
- التسمية .
- المقر.
- أبواب النفقات أو حساب الاقتطاع من الإيرادات .
- مبلغ النفقة الموحد .
- الدليل (دليل الآمر بالصرف ورقم ترتيبه)
- المبلغ الأقصى للتسبيق المرخص به للوكيل .
- آجال تقديم الإثباتات .

[1] منصوري الزين، مرجع سابق، ص 52.

إن أي تعديل في البيانات السابقة، لا يمكن إجراءه إلى بواسطة مقرر صادر عن الآمر بالصرف، ويتم إلغاء وكالة الصرف بإصدار مقرر إلغاء يصدره الآمر بالصرف للمؤسسة، مع تبليغه للمحاسب العمومي المعني في أجل أقصاه ثانية أيام .

3- تسيير وكالة الصرف :

إذا كان تسيير وكالة الصرف يهدف أساسا لضمان تنفيذ العمليات المالية المستعجلة والضرورية لضمان السير الحسن للشؤون اليومية للمؤسسة، فإن على وكيل الصرف أن يقوم بتنفيذ هذه العمليات المالية في إطار النصوص القانونية والقواعد التقنية للمحاسبة العمومية .

ومن أجل توفير الشروط التي تسمح لوكيل الصرف بضمان تنفيذ هذه العمليات المالية المستعجلة ، تم وضع السيولة النقدية تحت تصرفه وكذلك سمح له بفتح حساب جاري لدى الخزينة، وكذلك حساب جاري لدى مصلحة الصكوك البريدية ، وبالمقابل ومن أجل المحافظة على الأموال العمومية وضمان حسن تسييرها واستغلالها، يجب على وكيل الصرف مسك محاسبته بما يسمح وفي أي وقت كان باستخراج الوضعية المالية للوكالة بما فيها :[1]

- ✓ مبلغ التسبيقات الممنوحة له .
- ✓ المبالغ المستعملة وكيفية استعمالها .
- ✓ الأرصدة المتوفرة (المتاحة) .
- ✓ المبالغ المحصلة وكيفيات تحصيلها .

وفي إطار التسيير يمكن التمييز بين وكلات الإيرادات ووكالات النفقات .

3-1- وكلات الإيرادات : يجب التنبيه بأن وكالات الصرف لا يمكنها بأي حال من الأحوال تحصيل الضرائب والرسوم وغيرها، وفيما عدا ذلك يقوم وكيل الإيرادات بتحصيل الإيرادات المحددة فقط على مقرر إنشاء وكالة الإيرادات، بتحصيل الإيرادات المحددة فقط على مقرر وكالة إنشاء الإيرادات، بتحصيل الإيرادات، وذلك إما

[1] الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 27 .

نقدا أو عن طريق الحساب البريدي الجاري أو حساب الخزينة، على أن يتم دفع السيولة النقدية إلى المحاسب العمومي مرة على الأقل كل أسبوع، في حين أن الصكوك البنكية يجب أن تسلم إلى المحاسب العمومي بعد 24 ساعة التي تلي استلامها ، وفي حالة ما إذا لم يكن الحساب البريدي لوكيل الصرف متوفرا، فيجب تسليم الصكوك إلى المحاسب العمومي في نفس الآجال .

3-2- وكالات النفقات : تتكفل وكالات النفقات بتسديد النفقات التالية :

- ✓ النفقات البسيطة التي تخص الأدوات والتسيير.
- ✓ أجور الموظفين العاملين باليوم أو الساعة .
- ✓ التسبيقات الخاصة بمصاريف المهام .
- ✓ الأشغال المنجزة في الوكالات .

وفيما عدا هذه الاصناف من النفقات، فإن تنفيذ أي صنف آخر يحتاج إلى ترخيص كتابي من وزير المالية، يو ضع تحت تصرف وكيل الصرف تسبيقا وفق ما تم تحديده على مقرر إنشاء وكالة الصرف، ولا يمكن مراجعته إلى وفق نفس الشروط، ويتم تحويل مبلغ التسبيق هذا من حساب المحاسب العمومي إلى حساب وكيل الصرف بطلب من هذا الأخير.

يتم تحميل عبء هذا التسبيق على ميزانية المؤسسة، وذلك بتجميد المبلغ على مستوى أبواب الميزانية وفق ما هو منصوص عليه في مقرر إنشاء الوكالة .

يقوم وكيل الصرف بتسديد النفقات، سواء نقدا أو بواسطة الحوالة البريدية أو بواسطة التحويل من حساب إلى حساب أو بواسطة الصك القابل للسحب، وذلك وفق نفس إجراءات الدفع التي يقوم بها المحاسب العمومي .

يقوم وكيل الصرف بتسليم الوثائق المحاسبية لعمليات الدفع التي قام بها، على الآمر بالصرف مع نهاية كل شهر، إلا أنه يكون معفى من ذلك إذا كانت النفقة لم تبلغ حد السقف المحدد قانونا من قبل وزير المالية .

يصدر الآمر بالصرف حوالة الدفع لتسوية النفقات التي تأكد من صحتها .

مع نهاية السنة المالية يجب على وكيل الصرف أن يقوم بتسوية التسبيق مع المحاسب العمومي .

ويجب الإشارة إلى ان مراقبة تسيير وكالة الصرف تتم عن طريق الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، كما يمكن لكل من مجلس محاسبة والمفتشية العامة للمالية وكذلك الأجهزة والسلطات المرخص لها قانونا بإجراءات عمليات التفتيش والمراقبة والتحقيق، وفي حالة ملاحظة أي عجز في تسيير الوكالة، يخضع الوكيل لنفس القوانين والاجراءات المطبقة على المحاسب العمومي .[1]

[1] الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 28 .

خلاصة :

تعد المحاسبة العمومية مجموعة من القواعد التي تنظم وتقنن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية عن طريق تقدير وقياس وتسجيل العمليات المالية وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بها، وفق مجال تطبيق يحدده القانون، وتختلف المحاسبة العمومية بحسب الأسس المتبعة في تطبيقها حيث نميز بين نوعين من الأسس المتبعة وهي على أساس الصندوق وعلى أساس الاستحقاق، كما أن للمحاسبة العمومية جملة من الأهداف لعل أهمها حماية الأموال العمومية كما أن لها خصائص تميزها عن المحاسبة العامة، ويتم تطبيق المحاسبة العمومية عن طريق أعوان تم تحديد وظائفهم عن طريق اقانون 21/90 وهم الآمرين بالصرف والمحاسبون العموميون .

الفصل الثاني:
التوازن المالي لدى المؤسسة الإقتصادية العمومية

تمهيد :

يرتكز النشاط الاقتصادي لأي بلد على عدد من الأعوان الاقتصاديين من بينهم المؤسسة، التي تعتبر كنواة أساسية فيه وعنصر هام من عناصر التنمية الاقتصادية، حيث تسعى من خلال الوظائف التي تقوم إلى تحقيق أهداف معينة من بينما تحقيق الربح، لضمان الحفاظ على حصتها السوقية في ظل محيط يتقلب باستمرار ويتميز بظروف تنافسية شديدة وحتى تتمكن المؤسسة من مواجهة هذه الظروف لا بد من وضع أسس تعتمد عليها لتحليل وضعيتها المالية، ويعد التوازن المالي المرحلة الأساسية لكل إدارة مالية انطلاقا من القوائم المالية للمؤسسة.

ومن أجل ذلك سيتم التطرق في هذا الفصل وتحديدا في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للمؤسسات العمومية مركزين في ذلك على تعريفها ثم يلي بعد ذلك الوظائف المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية العمومية.

أما في المبحث الثاني فخصص للتوازن المالي في المؤسسات العمومية سيتم التطرق إلى تعريف التوازن المالي بالإضافة إلى أهميته ، وفي الأخير سيتم التطرق إلى السياسات المستخدمة في التوازن المالي.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لدى المؤسسات العمومية

تعتبر المؤسسة النواة لإحداث أي تطور اقتصادي فبقدر ما تكون المؤسسة فعالة في أدائها بقدر ما ينعكس ذلك على مستوى الاقتصاد ككل كما أن هذه الفعالية تكون على درجة التسيير المطبق الذي أصبح ضرورة ملحة في الوقت الحاضر.

المطلب الأول : أساسيات حول المؤسسة الاقتصادية

من أجل الإلمام بتعريف المؤسسة الاقتصادية، سوف نتطرق في هذا المطلب إلى جوانب المؤسسة بتحديد مفهومها، وظائفها وأنواعها .

أولا : مفهوم المؤسسة الاقتصادية

إن اختلاف الأزمنة والاتجاهات انجر عنه تعدد لمفاهيم المؤسسة الاقتصادية، ويمكن أن نجمع بعضها في النقاط التالية :[1]

- هي عبارة عن متعامل اقتصادي له مكانة متميزة وهي العمود الفقري للاقتصاد الوطني.

- هي من عناصر الإنتاجية البشرية والمالية التي تستخدم وتسيير وتنظم بهدف إنتاج وخدمات موجهة للبيع وهذا بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائل مختلفة.

- تعرف كذلك على أنها المكان الذي يتم الحصول على منتج يتم بيعه في السوق.

- تعتبر المؤسسة مجموعة منسقة من الأعضاء تم تنظيمها حسب أهداف معينة لأداء بعض الوظائف وذلك من خلال تنفيذ عمليات مختلفة تؤول إلى بيع السلع والخدمات في السوق وتتميز بما يلي:

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة كشخص معنوي له حقوق وعليه واجبات.

- القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي أسست من أجلها.

[1] ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة"، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998، ص 9 – 10 .

- التحديد الواضح للأهداف والبرامج وأساليب العمل.

- يجب أن تكون مواتية للبيئة التي توجد فيها لتضمن أداء مهمتها في أحسن الظروف.

- تعتبر وحدة اقتصادية لها أهمية كبيرة باعتبارها مصدر رزق العديد من فئات المجتمع.

ويمكن تعريف المؤسسة الاقتصادية بأنها مجموعة عناصر الإنتاج البشرية والمادية والمالية التي تستخدم وتسيير وتنظم بهدف إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع، وهذا بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائل مختلفة كتسيير الموازنات وتقنية المحاسبة التحليلية وجداول المؤشراتde Tableaux Bord.

وتعرف المؤسسة كذلك كمنظمة اقتصادية مستقلة تستعمل الوسائل البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها قصد إنتاج السلع والخدمات مخصصة للسوق أو البيع، ونستطيع ذكر ثلاث مميزات رئيسية للمؤسسة وهي:

1. المؤسسة وحدة انتاجية :

نجد في كل بلد عدد كبير من المؤسسات التي تختلف من حيث الشكل القانوني، الحجم أو طبيعة النشاط، وللمؤسسة دورا هاما في اقتصاد إذ أنها تقوم بإنتاج سلع أو خدمات، وبتوزيع إيرادات وكذلك بتوفير مناصب الشغل وحتى تتمكن المؤسسة من القيام بنشاطها الإنتاجي تستخدم عوامل إنتاج مختلفة وهي: العمل والموارد الأولية، منتجات نصف مصنعة، طاقة، تجهيزات إنتاج، وتحول هذه العوامل إلى منتجات أو خدمات تقديمها إلى السوق.

وتتحصل المؤسسة على كل هذه العناصر من الأسواق المختلفة لعوامل الإنتاج وعندما تبيع المؤسسة إنتاجها فتحقق القيمة التي ظهرت خلال عملية الإنتاج والتي تساوي قيمة إنتاج منقوصا منها الاستهلاكات الوسطية والجزء الكبير من هذه القيمة المصادفة تقوم المؤسسة بتوزيعه غلى بعض المتعاملين الاقتصاديين والذي يمثل بالنسبة لهم دخل أو إيرادات والتي تصنف كما يلي:

- الضرائب التي تسدد للدولة والجماعات المحلية.

- الاشتراكات التي تدفع إلى الضمان الاجتماعي والى صندوق التقاعد.

- الفوائد التي تسدد إلى المقرضين، ومنهم البنوك.

وفي النهاية لا يبقى للمؤسسة من القيمة المضافة إلا:

- **الاهتلاكات والمخصصات** :التي تمثل انخفاض قيمة التجهيزات الإنتاجية والأصول الأخرى وتمكن من تجديد تجهيزات المؤسسة التي أصبح استعمالها غير ممكن.

- **جزء من الأرباح** :الذي لم يوزع على أصحاب المؤسسة ويوضع ضمن الاحتياطيات، الإيرادات التي توزعها المؤسسة تمثل بالنسبة للمستفيدين إيرادات أولية لأنها تنخفض في مرحلة ثانية عند تسديد الضرائب والمصاريف المستحقة الأخرى، وتزداد في بعض الأحيان مع الحصول على الإيرادات الاجتماعية مثل المنح والتعويضات الاجتماعية.

2. المؤسسة خلية اجتماعية :

بما أن المؤسسة نوفر مناصب شغل لمجموعة من الأشخاص فإنها تقوم بوظيفة اجتماعية، تتمثل هذه الأخيرة في تلبية أو إشباع مجموعة من حاجات المستأجرين نذكر منها: الاستقرار في المنصب، مستوى الأجر، الترقية والتكوين..... وتتعدد الحاجات التي ينتظر العمال تلبيتها من طرف المؤسسة.

وتمثل المؤسسة مجموعة اجتماعية مكونة من فرق أو جماعات أو أشخاص يتميزون من حيث الكفاءة والثقافة والأهداف، ويساهم كل عضو في المؤسسة في تحقيق الأهداف المشتركة المحددة من طرف مديرية المؤسسة.

3. المؤسسة مركز اتخاذ القرار:

تلعب المؤسسة دورا هاما في اقتصاد السوق بحيث أنها تعتبر مركز اتخاذ القرار الاقتصادي فيما يتعلق بطبيعة وكمية المنتجات وأسعارها، وبكمية ونوعية المواد الأولية في عملية إنتاج.

وهذه القرارات تكتل اختيارات اقتصادية، أي اختيارات تتعلق بكيفية استعمال الموارد المالية والمادية والمحددة قصد تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية قصوى وتدعم القرارات المتخذة من طرف المؤسسة بالحساب الاقتصادي الذي يتمثل في المقارنة بين التكاليف والعوائد الناتجة عن قرار معين، والذي يستلزم جمع المعلومات واستعمالها كتقنيات مختلفة تساهم في اتخاذ القرار.

ثانيا : محيط المؤسسة الاقتصادية

التعريف بالمحيط المؤسسة الاقتصادية

"المحيط هو كل ما يوجد خارج المؤسسة"

من خلال هذا التعريف نقول أن محيط المؤسسة هو جميع العناصر الخارجية لهذه المؤسسة التي يمكن أن يؤثر على نشاطها.

ومن الصعب تحديد محيط المؤسسة بصفة دقيقة لذي نقتض بذكر جوانب المحيط ذات الأهداف القصوى بالنسبة للحياة اليومية للمؤسسة.

1- المحيط التكنولوجي :

يلعب المحيط التكنولوجي دورا هاما خاصة وهو يتطور باستمرار وبسرعة ويفرض التطور التقني على المؤسسة من خلال المنافسة حيث إذا أرادت المؤسسة أن تحتفظ أو تتوسع حصتها السوقية ويجب عليها متابعة التطورات التي يمكن أن تحدي في ميدانها مثل إنتاج منتوج جديد أو استعمال طريقة إنتاج حديثة ذات أكبر مرد ودية من طرف أحد منافسيها.

2- المحيط الاقتصادي :

ويشمل المحيط الاقتصادي مجموعة من الخصائص الثابتة تتعلق بمستوى التطورات أو النمو الاقتصادي للبلاد وقد تشكل هذه الخصائص هيكل البيئة (المحيط)، كما يتضمن المحيط الاقتصادي أيضا الظروف الاقتصادية الراهنة) CONJONCTURE)مثل الركود، النمو، التضخم..

3- المحيط السياسي والقانوني :

يحدد المحيط القانوني والسياسي جميع القواعد المتعلقة بالنشاط الاقتصادي التي تفرض على المؤسسة مثل القانون التجاري، قانون العمل، قانون الضرائب وتؤثر السياسة الاقتصادية المتبعة من طرف السلطات الوطنية على معطيات الحساب الاقتصادي في المؤسسة حيث تحدد هذه السياسة نسبة الضرائب المستحقة، نسبة الفوائد المستحقة على القروض، معدل الصرف سعر العملة الوطنية بالنسبة لسعر العملة الأجنبية .

4- المحيط الاجتماعي :

ويمثل المحيط الاجتماعي مجال حاجات ورغبات العمال إزاء المؤسسة ومتعاملين الأساسين في هذا الميدان هم العمال والمؤسسات النقابية.

5- المحيط الثقافي :

ويتضمن أسلوب المعيشةMODE DE VIE)) والقيم الأخلاقية والأفكار الشائعة للمجتمع الذي توجد فيه المؤسسة.

وتؤثر هذه الأفكار في الاحتياجات الاقتصادية التي يجب تلبيتها وعلى صورة المؤسسة في المجتمع.

المطلب الثاني : وظائف المؤسسة الاقتصادية وأنواعها

سوف نتطرق إلى أهم الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها بإضافة إلى أهم أنواعها:

أولا : وظائف المؤسسة الاقتصادية

1. وظيفة الاستغلال : تعتبر من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة حيث هي عبارة عن مجموعة العمليات والأنشطة التي تساهم في تنفيذ البرامج، والخطط المتعلقة بالجانب التشغيلي، وتتوقف نتيجة المؤسسة وبقائها

إلى حد كبير على الدورة الاستغلالية ومدى نجاحها في تحديد أهداف الكفاءة الإنتاجية من جهة ومدى تكيف هذا الجهاز مع معطيات المحيط الذي تعمل فيه المؤسسة من جهة أخرى وتشمل وظيفة الاستغلال ما يلي:

أ- **وظيفة التموين:**هي عبارة عن كل المهام والعمليات التي تسمح بإمداد المؤسسة بالمواد الضرورية لتحقيق الإنتاج، بحيث نجد فيها كل من عملتي الشراء وتسيير المخزون، بالإضافة إلى ذلك فهي تمثل الخطوة الأولى في نشاط المؤسسة وتحتل أهمية كبيرة وتحتوي على فرعين هما: [1]

- **وظيفة الشراء** :يمكن إدراك هذه الوظيفة من خلال تتبع نشاطها ابتداء من إرسال الطلبات إلى الموردين ثم متابعة هذه الطلبات على الاستلام للمواد المطلوبة ومراقبة تسليمها إلى مصلحة التخزين.
- **وظيفة التخزين** :عن استلام السلع الواردة لدى قسم الشراء وايصالها إلى قسم المخازن تبدأ مهام التخزين وهي مراقبة دخول المواد للمخزن للتأكد من موافقة ما دخل ماديا مع ما هو مسجل في الفواتير.[2]

ب-**وظيفة الإنتاج** :تعتبر من أهم الوظائف في المؤسسات خصوصا الصناعية منها وهي تتعلق بخلق المنافع الشكلية للموارد والخدمات وذلك بتحويلها إلى سلع يمكن أن تشبع حاجات ورغبات المستهلكين.

2- **وظيفة التسويق** :تنطوي هذه الوظيفة على كل الأنشطة التي تبذل عند انسياب السلع من مراكز استعمالها أو استهلاكها، هذه الوظيفة تعتبر المحور الرئيسي في مؤسسات الأعمال تنطوي بدورها على وظائف هامة مثل: البيع، النقل، التخزين...الخ [3]

3- وظيفة توفير عوامل الإنتاج :وتتمثل في مجموع المهام التي تتعلق بتوفير كل من الأموال ومتابعتها والموارد البشرية المتعلقة بها ويمكن توضيحها في:

[1] محمد حسين الطيب، محمد إبراهيم عبيدات، "أساسيات الإدارة المالية في القطاع الخاص"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1999، ص 02.

[2] ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق، ص 15.

[3] جميل أحمد توفيق، "إدارة الأعمال"، النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1986، ص 489.

أ- **وظيفة الموارد البشرية** :تعتبر العملية الإدارية في مجموعها مجموعة من المهام يقوم بها عدد من المصالح أو الإدارات منها ما هو وظيفي ومنها ما هو عملي تنفيذي فإدارة الموارد البشرية داخل المؤسسة تعتبر من الوظائف المساندة في المؤسسة، فهي تهتم بإعداد الخطط وكل ما يتعلق بتسيير الموارد البشرية في المؤسسة، ويمكن القول أن إدارة الموارد البشرية مثل الإدارة العامة تعتبر كفن وعلم في نفس الوقت، فالجانب العملي يأتي من كون أنها تعتمد على قواعد علمية، نتيجة لبحوث ودراسات نظرية وتطبيقية، أما الجانب الفني فيعود إلى أن التطبيق لتلك القواعد والاستفادة منا في الواقع يعتمد على قدرات والمهارة والتجربة لدى مسؤولين.

ب-**الوظيفة المالية** :هي مجموعة من المهام التي تصب في توفير الموارد المالية وتسييرها، وتتجلى هذه الوظيفة بأهمية بالغة نظرا لأن معظم الأهداف والسياسات والقرارات والعمليات التسويقية والإنتاجية يستحيل النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية .[1]

ثانيا : أنواع المؤسسة الاقتصادية :

يمكن تصنيف المؤسسة وفقا لعدة معايير مختلفة، نذكر منها الطبيعة القانونية، طبيعة النشاط والحجم.

1. حسب المعيار القانوني :

ترتبط الطبيعة القانونية للمؤسسة بشكل ملكيتها على اعتبار أن شكل الملكية هو المحدد لنمط القوانين والأنظمة التي تحكم إجراءات وقواعد تسييرها، ويتجلى تصنيف المؤسسة وفقا لهذا المعيار في ثلاث أنواع وهي:

أ- **المؤسسة الخاصة** :وهي المؤسسة التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص كمشاريع الفردية وشركات الأشخاص وتنقسم إلى:

- ✓ **المؤسسة الفردية** :وهي التي يمتلكها شخص واحد أو عائلة، ويقدم هذا الشخص رأسمالها المكون الأساسي لهذه المؤسسة بالإضافة إلى عمل الإدارة أو التنظيم أحيانا، وقد يقدم أيضا جزءا من عمل المؤسسة، غالبا ما يكون عدد العاملين بها مرتفعا بالإضافة إلى سهولة في التنظيم أو الإنشاء .[2]

[1] عبد الحليم كزاجة، "الإدارة والتحليل المالي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2000، ص 13 .

[2] عمر صخري، "اقتصاد مؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط ،2الجزائر، بن عكنون، 2001، ص 20 .

- ✓ **مؤسسات الشركات** :وهي عبارة عن مؤسسة تعود ملكيتها إلى شخص أو أكثر، حيث يلتزم كل واحد منهم بتقديم حصة في صفة نقدية أو عينية من أجل اقتسام الأرباح والخسائر الناتجة عن نشاطها .[1]

ب-المؤسسات العامة :وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين التصرف فيها كما يحلو لهم والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير المؤسسات العمومية مسؤولون عن عملهم اتجاه الدولة وفقا للقوانين العامة.

ج-المؤسسة المختلطة :وهي بصورة عامة المؤسسات التي تعود ملكيتها بصفة مشتركة بين قطاعين كالقطاع الخاص والقطاع العام.

2. حسب طبيعة النشاط :

تصنف المؤسسة حسب طبيعة نشاطها إلى توعين أساسيين بحيث يختص النوع الأول بإنتاج السلع، ويتمثل دور النوع الثاني في مؤسسات بأداء أو تقييم الخدمات.

أ- المؤسسة الإنتاجية :وهي تلك المؤسسة التي تختص بإنتاج سلع من أجل إشباع حاجيات المجتمع، فهي تخضع بعض المواد الأولية للتحرير أو التغيير أو التحويل.

ب-المؤسسة الخدمية :هي مؤسسات تختص بتقديم الخدمات فقط لمجتمع أو لفئة معينة من أفراده، حيث تحصل على عائداتها لقاء تلك الخدمات المقدمة.[2]

3. حسب معيار الحجم :

معظم المؤسسات لا تأخذ حجما واحدا عند إنشائها، إذ أن حجم المؤسسة يتحدد أساسا قبل بداية إنشائها، وتنقسم المؤسسات حسب حجمها إلى:

[1] ناصر دادي عدون، "اقتصاد مؤسسة"، مرجع سابق، ص، 60.

[2] زيدان، "مؤسسة الأعمال"، دار زهرات للنشر والتوزيع، ط ،8عمان، الأردن، 1996، ص 20.

أ- المؤسسات الكبيرة :ونعني بها المؤسسات التي تستوعب عدد من العمال ما بين 80000 فما فوق، ورأس المال المستثمر كبير جدا.

ب-المؤسسات المتوسطة :ونقصد بها المؤسسات التي تستوعب عدد من العمال ما بين 200 إلى500عامل، ورأس مال المستثمر فيها متوسط وهذا مقارنة بالذي يستثمر في المؤسسات الكبيرة.

ج-المؤسسات الصغيرة :والتي يتراوح عدد عمالها بين 300 إلى 200 عامل أو أقل، وذلك حسب نشاط المؤسسة ورأس المال المستثمر يكون صغيرا مقارنة بالمؤسسة الكبيرة والمتوسطة .[1]

المطلب الثالث : مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية وتطورها التاريخي

بعدما تعرضنا إلى تعريف المؤسسة الاقتصادية سوف نتطرق في هذا المطلب إلى المؤسسة الاقتصادية العمومية بالإضافة إلى تعريف المؤسسة العمومية وأهم تطورها التاريخي.

أولا : مفهوم المؤسسات العمومية

تعرف على أنها: مؤسسات التي تعود ملكيتها إلى الدولة، ورأس مالها مملوك لمجموعة عمومية متمثلة في الدولة أو الجماعات المحلية، كما ترجع سلطة القرار إليها، وتهدف من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق المصلحة العامة والمساهمة في الخطة الوطنية، وتتميز في كونها لا تولي أهمية كبيرة لربح وتتميز المؤسسات العمومية في النظام الاشتراكي بالضخامة والتمركز وتأخذ المؤسسات العمومية أشكال مختلفة أهمها :[2]

1. المؤسسات العمومية المسيرة مباشرة :

وهي المؤسسات التي تمتلكها السلطة العامة وتديرها، وترتبط بالموازنة العامة للدولة وتتبع للوزارة الوصية أو الجماعات المحلية.

[1] CNEP: Rapport sur l'état des lieux sur la PME/PNI-mars: 2000, p.12.

[2] انظر القانون رقم ،88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية رقم ،02 بتاريخ، 13 يناير 1988، ص 56 .

2. المؤسسات العمومية المستقلة :

والتي تملكها الدولة ولها كيان قانوني مستقل عن الموازنة العامة للدولة، ولها ميزانية مستقلة وتخضع لرقابة خاصة وتأخذ شكل قطاع أعمال عام، هدفها تحقيق الأرباح.

3. مؤسسات نصف عمومية (شبه عمومية) :

ظهرت أول مرة بألمانيا في القرن 11ثم انتشرت في باقي دول العالم والهدف من إنشائها هو محاولة مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية والتحكم فيها من طرف الدولة وهي تتكون من طرفين هما الدولة والقطاع الخاص وتنشأ المؤسسات المختلطة بطريقتين هما:

- ❖ الإنشاء من العدم: وهذا باتفاق الطرفين ويتم تحديد التفاصيل غالبا ما لا تقل مساهمة الطرف العمومي عن 51 % .
- ❖ الإنشاء بواسطة طريقة التأميم: أي بحيازة الدولة لجزء من رأس مال مؤسسة خاصة وتعويض الجانب الخاص .[1]

4. مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية :

هي عبارة عن كيان له مكان في النشاط الاقتصادي، مستقل ماليا بحيث تؤول ملكيته إلى الدولة، بحيث أن رأس المال الخاص بالمؤسسة الاقتصادية العمومية هو عبارة عن ملك لمجموعة متمثلة في الدولة أو الجماعات المحلية وتتميز بالضخامة والتمركز.

ثانيا : التطور التاريخي للمؤسسة الاقتصادية العمومية

لقد مرت المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر خصوصا تلك المؤسسات الصناعية منها بعدة مراحل والتي واكبت عملية البناء الاقتصادي والاجتماعي منذ الاستقلال في الجزائر وأفرزت العديد من المكاسب المحققة في ظل القطاع العام ولعل أبرز المراحل التي مرت بها المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر على النحو التالي :[1]

[1] ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق، ص، 66 .

- المرحلة الأولى :

وهذه المرحلة كانت قبل 1980 وهي مرحلة عملية التسيير المركزي للنشاط الاقتصادي الوطني وللمؤسسات الاقتصادية الوطنية وقد عرفت أنماط تسيير مختلفة.

- المرحلة الثانية :

وهي مرحلة من بداية سنة 1188والى يومنا هذا وهي عبارة عن مرحلة الإصلاحات الاقتصادية والتحول من المركزية إلى اللامركزية في التسيير ومتمثلة في إعادة الهيكلة للمؤسسات قبل مرورها إلى الاستقلالية فيما بعد[2].

[1] ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق، ص، 100.

[2] ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق، ص، 100.

المبحث الثاني : التوازن المالي لدى المؤسسات العمومية

إن الهدف الرئيسي من الوظيفة المالية يهدف إلى توفير الموارد المالية وتسيرها بأعلى كفاءة عن طريق المسير المالي الذي يقوم بتشخيص الحالة المالية للمؤسسة من أجل الاطلاع على وضعيتها الحقيقية ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة الالتزامات المالية قصيرة الأجل، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تعريف التوازن المالي، بالإضافة إلى أنواعه وأهميته، ومؤشرات التوازن المالي وفي الأخير تناولنا السياسات المستخدمة في الوازن المالي.

المطلب الأول : عموميات حول التوازن المالي

أولا : تعريف التوازن المالي

تنطلق فكرة التوازن المالي من الميزانية المالية بإعتبار أنها تعتمد على التوازن بين الخصوم والأصول، أي مدى إمكانية المؤسسة من دفع ديونها اللازمة والقدرة على الوفاء عند تاريخ إستحقاقها، وأن تكون أصولها تسمح بدفع ديونها اللازمة، على اساس أن الأموال التي تبقى في المؤسسة لمدة أكثر من سنة هي التي ستمول الإستعمالات في المدى الطويل وكذلك الأمر بالنسبة للأصول المتداولة التي ستمول ديون أو إلتزمات المؤسسة في الأجال القصيرة ،[1]وبتالي التناظر بين الموارد المالية في الميزانية وإستخدامها يعبر عنه بالتوازن المالي .[2]

ثانيا : أنواع التوازن المالي

يتمثل التوازن المالي في نوعين أساسيين هما :

- **التوازن المالي قصير الأجل :** هو جزء من موجودات المؤسسة المحتفظ بها على شكل سائل، إذ يعتبر المقياس الأساسي الأمثل لتسيير الخزينة ومؤشر المراقبة للوضع النقدي للمؤسسة بتاريخ معين إذ يجب أن تبقى الأموال المستخدمة من قبل المؤسسة لتمويل قيمة الموجودات المتاحة لها خلال فترة زمنية

[1] pierr. Coso.**lagestion.finonciere,** duvod Depotlegal, paris, 1983, p : 150.

[2] ناصر دادي عدون، محمد فتحي نواصر، دراسة الحالات المالية، دار الافاق للنشر، الجزائر، 2001، ص 22.

[1]،وبموجبها تتحدد حاجة المؤسسة للأموال السائلة أهمها تحريك الدورة التشغيلية وتسديد الالتزامات بتواريخ استحقاقها .[2]

- **التوازن المالي طويل الأجل :** يكون التوازن المالي طويل الأجل للمؤسسة جيدا من حيث إمكانية التوسع المستقبلي الذي يتطلب استثمارات رأسمالية طويلة الأجل، ومقدرة المؤسسة على تسديد ديونها بتواريخ استحقاقها بطريقة مستمرة[3].

ثالثا : أهمية التوازن المالي

تسعى الإدارة المالية إلى تحقيق التوازن المالي بين السيولة، الربحية والمردودية وأن تحافظ على التوازن باستمرار حيث أن المؤسسة بصفة عامة تحبذ أن تتوفر لديها السيولة كبيرة للقيام بمصاريفها من ناحية ومن ناحية أخرى فهي تعمل جاهدة على تحقيق مردودية عالية اعتمادا على استثمار أكبر قدر ممكن من أموالها، كما أن أي مؤسسة تتجنب قدر الإمكان تمويل استثماراتها اعتمادا على الديون قصيرة الأجل، تحسبا لأخطار عدم القدرة على سداد الديون في مواعدها وبالتالي تكمن أهمية التوازن المالي في المؤسسة فيما يلي:

- ✓ ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الاجل القصير وتدعيم اليسر المالي .
- ✓ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير .
- ✓ تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

المطلب الثاني : مؤشرات التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر التوازن المالي مقياس لمعرفة وضعية المؤسسة وبالتالي لابد من دراسة بعض المؤشرات المتمثلة في رأس المال العامل الاحتياج في رأس المال العامل، الخزينة والمردودية.

أولا : راس المال العامل Fond de roulement (FR)

[1] Florence Delahaye & Jacqueline Delahaye, **Finance d' entreprise (Manuel et applications),** 2e édition Dunod, Paris, 2009 , P : 258.

[2] حمزة محمود الشيخي، **قرارات الادارة المالية**، الجامعة المستنصرية، مصر، 1983، ص ص 17 – 18 .

[3] وليد ناجي الحيالي، **التحليل المالي**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 280 .

1مفهوم رأس المال العامل : يمثل الفرق بين راس المال العامل والاصول طويلة الاجل المتمثلة في الموارد المستقرة والذي يعبر عن هامش امان للمؤسسة الذي يسمح لها بتمويل بعض الوضائف من دورة الاستغلال.[1]

2- الحالات الممكنة لرأس المال العامل :

هناك ثلاث حالات لرأس المال العامل كالآتي :[2]

- ✓ **الحالة الاولى : راس المال العامل الصافي الاجمالي موجب (FRng>0)** يشير ذلك الى ان المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل، حيث تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها طويلة المدى وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية .
- ✓ **الحالة الثانية : راس المال العامل الصافي الاجمالي معدوم (FRng=0)**يشير ذلك ان المؤسسة في حالة التوازن الامثل على المدى الطويل، لكن دون تحقيق فائض، حيث ان المؤسسة نجحت فقط في تمويل احتياجاتها طويلة المدى دون تحقيق فائض ولا عجز .
- ✓ **الحالة الثالثة : راس المال العامل الصافي الاجمال سالب FRng<0)** (يشير ذلك ان المؤسسة عجزت عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية الثابتة باستخدام مواردها المالية الدائمة، وحققت بذلك عجز في تمويل هذه الاحتياجات، وبالتالي فهي بحاجة لمصادر تمويل اضافية، او بحاجة الى تقليص مستوى استثماراتها الى الحد الذي يتوافق مع مواردها المالية الدائمة.

3- أنواع ر أس المال العامل :

- ✓ **رأس المال العامل الإجمالي** :هو مجموعة الأصول المتداولة المتعلقة بنشاط الاستغلال للمؤسسة التي تدور وتتحول إلى سيولة في مدة أقل من سنة .

[1] Jean-François OILLIC ،un article intitulé **La situation financière Analyse de la trésorerie,** Numéro 3.

[2] الياس بن ساسي, يوسف قريشي ,**التسيير المالي الادراة المالية** ,دار وائل,الطبعة الثانية,الجزء الاول ، 2011، ص 103 .

رأس المال العامل الإجمالي = الأصول المتداولة = قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة

- ✓ **رأس المال العامل الصافي** :هو الأكثر استعمالا، يمثل الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.[1]

رأس المال العامل الصافيFRN) = (الأموال الدائمة – الأصول الثابتة = الأصول المتداولة – ديون قصيرة الأجل.

- ✓ **رأس المال العامل الخاص** :وهو عبارة عن رأس المال العامل الصافي(FRN) ولكن بدون ديون طويلة ومتوسطة الاجل الموجهة لتمويل الأصول الثابتة، ويوضح درجة الاستقلالية المالية للمؤسسة، ومدى قدرتها على تمويل استثماراتها بأموالها الذاتية .

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة – الأصول الثابتة = الأصول المتداولة – مجموع الديون= رأس المال العامل الصافي– ديون طويلة ومتوسطة الأجل

- ✓ **رأس المال العامل الأجنبي :** هو ذلك الجزء من الديون الخارجية التي تمول رأس المال العامل الإجمالي، أو الأصول المتداولة .[2]

رأس المال العامل الأجنبي = مجموع الخصوم – الأموال الخاص= ديون طويلة ومتوسطة الأجل + ديون قصيرة الأجل

- ✓ **رأس المال العامل الأجنبي :** هو ذلك الجزء من الديون الخارجية التي تمول رأس المال العامل الإجمالي، أو الأصول المتداولة

[1] وليد ناجي الحيالي، **التحليل المالي**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 280 .

[2] نزار نصيبي، **مقالة بعنوان : دور التحليل المالي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة**، الجزء، 23 – 24، تونس 2013 .

ثانيا : الاحتياج في رأس المال العامل Le besoin en fonds de roulement (BFR)

مفهوم الاحتياج في رأس المال العامل : يعبر عن الفرق بين احتياجات وموارد دورة الاستغلال، التي يتوقف حجمه على طبيعة نشاط المؤسسة، والشروط التسييرية الخاصة بها، [1] كما يعرف على أنه قياس لتوازن وخلل الخزينة ، [2]الذي تحتاج إليه المؤسسة فعلا لمواجهة احتياجات السيولة عند مواعيد استحقاق الديون القصيرة الأجل ، [3]باعتباره يتفاوت باستمرار تبعا لمستوى المخزونات في الموجودات والديون التشغيلية. [4]

ويسمى إحتياج لأنه إذا كانت استخدامات الاستغلال أكبر من موارد الاستغلال، فإن الرصيد سيكون موجبا، ولابد من تمويله، أما إذا كان سالبا فهذا يعني أنه مورد أفرزته دورة الاستغلال، وفي هذه الحالة يسمى احتياج لرأس المال العام السالب.

ويتكون هذا الاحتياج من احتياج في رأس المال العامل للاستغلال(BFR EXP) الذي هو مرتبط بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال(BFR HEXP) الذي هو استثنائيا لا يرتبط بالنشاط العادي للمؤسسة، ويحسب كل منهم كالتالي : [5]

- **الاحتياج لرأس المال العامل للاستغلال(BFR_{EXP}) = المحزونات +حقوق الاستغلال – ديون.**
- **الاحتياج لرأس المال العامل خارج الاستغلال(BFR HEXP) = استخدامات خارج الاستغلال – موارد خارج الإستغلال.**

ثالثا : الخزينة La tresorerie (T)

مفهوم الخزينة : هي عن عبارة مجموعة الأموال في التي حوزة المؤسسة لدورة استغلالية، أي ما يمكن للمؤسسة أن تتصرف من فيه قيم جاهزة التي تكون تحت تصرف المؤسسة وتستطيع استخدامها فورا ، بحيث

[1] تبر زغود، **محددات سياسة التمويل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية)دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بالقطاعين العام و الخاص في الجزائر .(مذكرة ماجستير، غير منشورة**، ورقلة، 2009، ص 10 .

[2] Pierre maurin.**contrôle de gestion facile "Guide à l'usage des PME"**, afnor, **2008**, p : 79.

[3] نور عمارة، مذكرة ماستر بعنوان : **الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، غيرمنشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010، ص 65 .

[4] Florence Delahaye & Jacqueline Delahaye, **Finance d' entreprise (Manuel et applications)**, 2e édition Dunod, Paris, 2009 , P : 260.

[5] نور الدين بن عمارة، **الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، ماستر، غيرمنشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2001، ص 65 .

يكون لديها القدرة على تسديد ديونها في مواعيد ،ها وهذا ما يجعلها مؤشرا يسمح بمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها في آجال استحقاقاتها .[1]

رابعا : المردودية (R) La rentabilité

مفهوم المردودية : هي عن عبارة العلاقة قوة بين تحقيق النتائج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة، ولدراسة مردودية المؤسسة يمكن الاعتماد على النسب التالية :[2]

1- معدل المردودية الاقتصادية (Re) Teaux de la rentabilité économique :هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع رؤوس الأموال المستعملة للحصول عليها. وتحسب بالعلاقة التالية:

معدل المردودية الاقتصادية = نتيجة الاستغلال بعد الضريبة / الأصل الاقتصادي

أي تقيس مساهمة الأصول الاقتصادية في تكوين نتيجة الاستغلال، أي حساب مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة كأصول في تكوين نتيجة الاستغلال.

2- معدل المردودية المالية (Rf) Teaux de la rentabilité Financrie: تعرف بأنها مردودية الاموال الخاصة التي تقيس معدل مردوية المؤسسة من وجهة نطر المساهمين، وبالتالي تعبر عن مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح ومكافاة المساهمين وتحسب بالعلاقة التالية : **RF=Rnet/CP**

حيثRF : : المردودية المالية، Rnet :النتيجة الصافية، CP:الاموال الخاصة.

[1] نزار نصيبي، **مقالة بعنوان : دور التحليل المالي في تقييم الوطعية المالية للمؤسسة** الجزء 26 .

[2] Vernimen Pierre; Finance d'entreprise, 5éme édition, DALLOZ, Paris 2002, p324.

أثر الرافعة المالية l'effet de levier :تعرف بأنها النسبة التي تبين مدى اعتماد مصادر التمويل لأي مشروع أو مؤسسة على الاقتراض ،[1]باعتباره يقيس تأثير الاستدانة على مردودية الاموال الخاصة ، [2]لمعرفة كيفية قيام شركة ما بتمويل نشاطاتها وعملياتها التمويلية ، [3]ويحسب كالتالي : [4]

أثر الرفع المالي = المردودية الاقتصادية + (المردودية الاقتصادية - معدل فوائد الديون Xالديون ÷ اموال خاصة) وبالتالي يقيس الرفع المالي الاثر الايجابي أو السلبي للمديونية على مردوديتها المالية.

المطلب الثالث : سياسات المستخدمة في التوازن المالي

تتركز أهمية النظام المحاسبي لأي شركة أو مشروع في تجميع كم هائل من البيانات عن كل ممتلكات الوحدة وعن كل الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها هذه الوحدة.

أولا : الميزانية المالية

1. تعريف الميزانية المالية :

- تعرف الميزانية المالية على أنها جدول يتضمن جانبين جانب الأصول وجانب الخصوم وتترتب الأصول حسب درجة السيولة وترتب الخصوم حسب تاريخ الاستحقاق وهي كجرد تقوم به المؤسسة في وقت معين كالشهر والفصل أو السنة لمجموع ما تمتلكه المؤسسة من أصول وما عليها من ديون والفرق يمثل الأموال الخاصة .[5]

- الميزانية المالية هي صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة، أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة (ماله وما عليه) .[6]

---

[1] http://isegs.com/forum/showthread.php?t=1542 أطلع عليها بتاريخ 2023/05/13

[2] زغود تبر، **مرجع سابق**، ص ص: 44-45 .

[3] تامر مخيمر، مقال بعنوان :**الرافعة المالية ونسبة الربحية للشركات المدرجة في بورصة عمان، مصر، 2010** .

[4] زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011 ، ص ص 89 – 91 .

[5] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص، 17 .

[6] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ديوان المطبوعا الجامعية، ط 05 ، الجزائر 2005، ص 11 .

وبالتالي فالميزانية تمثل صورة فوتوغرافية للوضع المالي للمؤسسة لحظة إعدادها، أما الهدف منها فيتمثل حسب النظام المحاسبي المالي في قياس المركز المالي من خلال معرفة القيمة الحقيقية للموارد المراقبة (ليس فقط الممتلكة قانونا) من طرف المؤسسة، ومعرفة مصادرها .[1]

2. مزايا الميزانية المالية :

من أهم المزايا التي تحققها الميزانية المالية نذكر منها ما يلي :[2]

- ✓ تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.
- ✓ بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد ميزانيتها حيث يتضمن مالها من حقوق وما عليها من التزامات.
- ✓ التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- ✓ التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة.
- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- ✓ الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
- ✓ تقدم الميزانية تصورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية(الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية.

[1] مريخي عبد الرزاق، التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسا الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ،03 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، 2010 ، ص 25 .

[2] خالد جمال الجعارا، معايير التقارير المالية الدولية، دار النشر أثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 113 .

3. محددات الميزانية المالية :

هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمنشأة في وقت محدد ومن هذه المحددات نذكر :[1]

- ✓ عدم شمول الميزانية للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية.
- ✓ التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية.

4. شكل الميزانية المالية :

الجدول رقم (2-1) : الميزانية (ميزانية السنة المالية المقفلة في ...)

الأصول	ملاحظة	اجمالي N	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية - فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة					

[1] محمد أبو ناصر، جمعة حميدا، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، داروائل، عمان، الأردن، 2008، ص37.

مساهمات أخرى وحسابات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، قرار مؤرخ في 26 يوليو، 2008، ص 28.

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم اصداره			
رأس مال مستعان به			
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع)			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع عام للخصوم			

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، قرار مؤرخ في 26 يوليو، 2008، ص 28.

5. العناصر المكونة للميزانية المالية :

أ- الأصول وتصنيفاتها :

تعريف الأصول :هي موارد تراقبها و تتحكم فيها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية ينتظر منها الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها والمتمثلة في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها لصالح المؤسسة،[1] ويجب أن تتوفر الخصائص الثلاث الآتية حتى يوصف البند بأنه أصل:

- أن تكون المؤسسة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل وتمنع أو تقيد فرصة حصول المؤسسات الأخرى على تلك المنافع.
- يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات صافية في المستقبل.
- أن يكون الحدث الذي وفر للمؤسسة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

تصنيفها :تصنف الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية

- الأصول غير الجارية (الأصول غير المتداولة:) هي العناصر التي يمتلكها الكيان لمدة أكثر من سنة مالية واحدة، بصورة دائمة في شكل استهلاكات .[2]
- الأصول الجارية (الأصول المتداولة:) وهي النقدية وممتلكات المنشأة التي يمكن تحويلها إلى نقدية خلال الدورة التشغيلية .[3]

[1] JEAN François des Robert, François machin, Herve Puteaux,**" normes IFRS et PME"** , d'undo ,paris,2004,p24.

[2] حسيني منال،إعداد وتحليل القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى تطابقه مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير،
جامعة سعد دحلب، البليدة،الجزائر أكتوبر 2010، ص 71 .

[3] محمد عمر الطبيري وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، أثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 20 ، 2009، ص 37.

ب- الخصوم وتصنيفاتها :

- **تعريف الخصوم** :هي الالتزام الراهن للكيان المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية)،[1]تتمثل المنافع الاقتصادية في القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة المؤسسة.

- **تصنيفها :** يمكن التمييز بين مجموعات الخصوم التالية :

* **الأموال الخاصة** :ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1تسمى حقوق الملكية، وهي تمثل حقوق المساهمين قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة.

* **حقوق الملكية** :تعرف الأموال الخاصة على أنها "القيمة الباقية من أصول المؤسسة بعد طرح الخصوم منها " ،بمعنى أنها الفائدة الباقية من المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة في أصوله بعد حسمها من خصومها أو هي الأموال المقدمة من المساهمين في المؤسسة أو تركت تحت تصرف المؤسسة كأرباح غير موزعة وكل الاحتياطات وعلاوات الإصدار.

* **الخصوم غير الجارية** :وهي الالتزامات والديون الواجب سدادها خلال فترة تزيد عن الفترة المالية أو الدورة التشغيلية، ويطلق عليها أحيانا بالالتزامات طويلة الأجل.

* كما تعرف على أنها الخصوم التي لا تحقق شروط الخصوم المتداولة، أو بعبارة أخرى هي تلك الخصوم التي لا تنتظر المؤسسة تسويتها خلال الدورة العادية.[2]

* الخصوم الجارية: هي الالتزامات التي تستحق على المنشأة خلال الدورة التشغيلية أو الاثني عشر شهرا التالية لتاريخ إعداد الميزانية، ويطلق عليها أحيانا بالمطلوبات قصيرة الأجل.

[1] انظر القانون رقم ،88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية رقم ،02 بتاريخ، 13 يناير ،1988 ص 88 .

[2] مريخي عبد الرزاق، التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسا الاقتصادية ، مرجع سابق، ص 27 .

ج- الشكل النموذجي للميزانية المالية المختصرة :

جدول رقم (2- 2) : يمثل الميزانية المالية المختصرة

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
- الأصول غير جارية -الأصول الجارية **قيم الاستغلال** **قيم قابلة للتحقيق** **قيم جاهز**		**- الأموال الدائمة** **1- الأموال الخاصة** **2- ديون طويلة الأجل** **- ديون قصيرة الأجل**	
المجموع		**المجموع**	

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ،15 مارس ،2009 قرار مؤرخ في26 يوليو ،2008 ، ص 28 .

ثانيا : جدول حسابات النتائج

يعتبر جدول حسابات النتائج الوثيقة المحاسبية الثانية في التحليل المالي التي تكمل حسابات الميزانية، لذا في هذه النقطة سوف يتم شرح تفصيلي لهذه الوثيقة المحاسبية كالأتي:

1. تعريف جدول حسابات النتائج :

لقد برزت عدة تعاريف لجدول حسابات النتائج من بينها :[1]

- يعرف بأنه جدول يظهر صافي الربح أو الخسارة الناتجة عن عمليات المؤسسة خلال فترة زمنية محددة وعادة ما تكون سنة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد ،19وثيقة سبق ذكرها، ص24.

- ويمكن تعريفه بأنه جدول يظهر النتائج المستخرجة من العمليات المرتبطة بالاستغلال العادي. وكذلك النتائج المستخرجة من الاستغلال غير العادي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة.

- ويمثل رصيد ما حققته المؤسسة من ربح أو ما تحملته من خسارة في تلك الفترة، أما قائمة الأرباح والخسائر المقارنة فهي قائمة تظهر نتائج العمليات لعدد من الفترات المحاسبة.

- أو هو جدول يجمع بين مختلف عناصر التكاليف وعناصر الإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة النشاط للمؤسسة (التجاري والإنتاجي) في دورة معينة دون تحديد تواريخ تسجيلها، أي يعبر عن التدفقات التي تتسبب في تكوين نتيجة دورة استغلالية معينة.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن جدول حسابات النتائج هو:

- جدول يظهر نتيجة النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

- جدول يبين إيرادات وتكاليف المؤسسة في فترة معينة.

2. مميزات جدول حساب النتائج :

يتميز جدول حسابات النتائج بعدة خصائص نذكر منها ما يلي :[1]

- ✓ التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة.
- ✓ معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- ✓ التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح وخسارة.
- ✓ تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم.
- ✓ التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية.

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، دار النشر أثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 120.

3. أهداف جدول حساب النتائج :

ويمكن تحديد أهداف جدول حساب النتائج على النحو التالي :[1]

- ✓ تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإدارية).
- ✓ توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى، والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإدارية.
- ✓ التقرير(الإعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة مسبقا.

4- محددات جدول حساب النتائج :

هناك محددات تؤثر على جدول حساب النتائج أو قائمة الدخل، وبالتالي هناك بعض المعلومات التي تتضمنها هذه القائمة تحد من الفوائد المرجوة منها، ويمكن ذكر ما يلي[2]:

- ✓ البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل.
- ✓ تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة.
- ✓ مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي.

5. عناصر كشف حساب والنتيجة وأشكاله :

أ- عناصره :وتتضمن قائمة حساب نتائج البنود التالية :[3]

- **الإيرادات :**هي تدفقات داخلة أو زيادات أخرى في أصول منشأة معينة تسوية لالتزاماتها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة[1].

[1] محمد أبو ناصر، جمعة حميدا، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، داروائل، عمان، الأردن، 2008، ص 47.

[2] محمد أبو ناصر، جمعة حميدا، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، نفس المرجع، 2008، ص 48.

[3] مريخي عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 28.

- **المصروفات(الأعباء (:**تعرف الأعباء على أنها ذلك الانخفاض في المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة مالية، والتي تكون في شكل خروج أو نقصان في الأصول أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض في الأموال الخاصة غير المتعلقة بتوزيع الأرباح وتتضمن الأعباء الناتجة عن النشاط العادي للمؤسسة مثل: تكلفة المبيعات، أجور العمال...الخ، إضافة إلى بنود أخرى التي ينطبق عليها هذا التعريف مثل الناتجة عن التخلي عن أصول طويلة الأجل.... الخ.

- **المكاسب** :وتمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة سواء أن كانت بسبب النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة.

- **الخسائر** :تمثل النقصان في حقوق الملكية نتيجة عمليات عرضية أو خارجة عن النشاط العادي للمنشأة، ومن جميع العمليات والأحداث الأخرى التي أثرت في المنشأة خلال الفترة ماعدا تلك التي نتجت عن المصروفات.

ب- أشكال جدول حسابات النتائج :

جدول رقم (2-3) : جدول نموذج حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الاجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			

[1] أمين السيد أحمد لطبفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط 1، لاسكندرية، مصر، 2008، ص 129.

تقديم تفاصيل حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين مخصصات الاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (المتغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصى المجمع (1)			

المصدر: القرار المؤرخ في 2008/07/26 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 31 .

جدول رقم (2-4) : نموذج جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتوجات المصنعة والمنتوجات قيد التصنيع			
الانتاج المثبت			
اعانات الاستغلال			
1- انتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			

6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادلة قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة الجمع (1)			

المصدر: القرار المؤرخ في 2008/07/26 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص 30.

ثالثا : جدول التمويل

1. المفهوم :

هو جدول يبين التغيرات التي تحدث على الذمة المالية للمؤسسة بين فترتين، ويفسر التغيرات التي تطرأ على مكونات الميزانية غي سنة معينة، بحيث يوضح لنا الجدول مصدر الموارد الجديدة التي تحصلت عليها المؤسسة خلال تلك السنة، والاتجاهات التي استعملت فيها من جهة أخرى.

2. أهمية جدول التمويل :

يستفيد المحلل المالي من استخدام جدول التمويل للحصول على المعلومات التي تمكنه من متابعة تنفيذ الخطة المالية الماضية للمؤسسة، ويعتبر الجدول أداة تحليلية تقدم معلومات لها أهميتها خاصة فيما يتعلقب:[1]

- ✓ إبراز التغيرات المالية التي لا تستطيع الميزانيات لمحاسبية والمالية إظهارها.
- ✓ إظهار صافي التمويل الذاتي كمص أسي للتمويل.
- ✓ مساعدة المسير المالي في اختيار القرارات التي تخص المؤسسة في الاستخدام الأمثل للأموال التي تحت تصرفها، وفي اختيار الاستثمارات مستقبلا واللجوء إلى المصادر المناسبة للتمويل.
- ✓ يساعد على معرفة وضع التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والطويل.

3. بناء جدول التمويل :

يقوم جدول التمويل على الفرق بين التدفقات المستقرة والتدفقات القصيرة الأجل، فالجزء الأول من الجدول يبين الاستخدامات المستقرة والموارد الدائمة، ومن خلال الفرق بينهما نحصل على التغير في رأس المال العامل.

أما في الجزء الثاني من الجدول فيبين التدفقات القصيرة الأجل، وذلك من خلال الفرق بين موارد الاستغلال وخارج الاستغلال والخزينة وبين استخدامات كل منهم على حدا، ويتمثل هذا الفرق في التغير في رأس المال العامل الصافي الإجمالي.[1]

[1] اليمين سعادة،" استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها"، مذكرة ماجستير، الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص 77.

أ- الجزء الأول من جدول التمويل :

محتوى الجزء الأول من الجدول :يحتوي الجزء الأول من جدول التمويل على العناصر التالية:

- الموارد الدائمة التي جلبتها المؤسسة خلال الدورة المالية.

- الاستخدامات المستقرة التي كونتها المؤسسة لنفس الدورة.

تتمثل الموارد الدائمة في التغير في الموارد الدائمة بين نهاية الدورة ونهاية الدورة الحالية، أما الاستخدامات المستقرة فتتمثل في التغير في الاستخدامات المستقرة لدورتين متتاليتين، وبالتالي فالجزء الأول من الجدول يتضمن التغير في رأس المال العامل الصافي الإجمالي، وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\Delta RD - \Delta Es = \Delta FRng$$

يعطي الجزء الأول من جدول التمويل التي التغير في رأس المال العامل الصافي الإجمالي معبرا عنه بالتغيرات في الموارد الدائمة والاستخدامات المستقرة، والجدول التالي يبين مضمون الجزء الأول من جدول التمويل.

الجدول رقم (2 - 5) : الجزء الأول من جدول التمويل

الاستخدامات المستقرة	الموارد المستقرة
حيازة استثمارات جديدة مصاريف موزعة على عدة سنوات تسديد الديون البنكية والمالية التخفيض في الأموال الخاصة تسديد مكافأة رأس المال (توزيع الأرباح)	القدرة على التمويل الذاتيCAF التنازل عن الاستثمارات الرفع في الأموال الخاصة الحصول على قروض جديدة
التغير في الاستخدامات المستقرة (-)	التغير في الموارد المستقرة (+)
Δ FRng	

المصدر :الياس بن ساسي، بن قريشي، مرجع سابق،ص، 128 .

[1] الياس بن ساسي، يوسف قريشي، "التسيير المالي الإدارة المالية "، أجوبة تمارين وحلول، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2011 ، ص 18 -19

-**تحليل محتوى الجزء الأول من الجدول** :يتضمن الموارد الدائمة لدورة معينة وأوجه استخدامها خلال نفس الدورة، ونلخص هذه العناصر في النقاط التالية:

- **الموارد الدائمة (تغير رأس المال العامل الموجب)** : وتتضمن العناصر التالية

- ✓ القدرة على التمويل الذاتيCAF : تعتبر القدرة على التمويل الذاتي من بين أهم الموارد الدائمة التي تعتمد عليها المؤسسة في تمويل احتياجاتها المالية، والعلاقة التالية توضح كيفية حساب هذا المورد:

CAF=النتيجة الصافية + الاهتلاكات والمؤونات

- ✓ التنازل عن عناصر الأصول الثابتة: في بعض الأحيان تلجأ المؤسسة الى التنازل عن بعض أصولها للتقليل من الاحتياجات والرفع في الموارد، وتتضمن هذه العملية التنازل عن الاستثمارات المادية والمعنوية والمالية بسعر تنازل يحدد محاسبيا وبناءا على معطيات السوق.
- ✓ الرفع في الأموال الخاصة: هي الوسيلة التي تمكن المؤسسة من جلب أموال جديدة، وذلك من خلال فتح رأس المال للمشاركة من قبل المستثمرين، وتبرز أهمية هذا المورد في وجود سوق المال، إذ تعطي فرصة أكبر لرفع رأس المال خصوصا إذا كانت المؤسسة تحقق مردودية مرتفعة، لأن ذلك حافز هام للمساهمين للإقبال على شراء أسهمها، كما تضمن العملية إعانات الاستثمارات التي تلقتها المؤسسة خلال الدورة المالية.
- ✓ الارتفاع في الديون المالية: وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال الدورة المالية (باستثناء الاعتماد البنكية الجارية).

ديون الدورة الحالية = ديون الدورة السابقة + الارتفاع في الديون -التسديدات

- **الاستخدامات المستقرة (تغير رأس المال العامل السالب)** : وتتضمن العناصر التالية:

- ✓ حيازة الأصول الثابتة: وتشمل الاستثمارات المادية والمعنوية والمالية، حيث تحسب بسعر الحيازة.

استثمارات الدورة الحالية = استثمارات الدورة السابقة + الحيازة -التنازل

- ✓ توزيعات الارباح المدفوعة خلال الدورة الجارية : تتمثل في أرباح الأسهم (نتيجة الدورة السابقة) الموزعة خلال الدورة المالية الجارية .

الأرباح الموزعة = نتيجة الدورة السابقة – الارتفاع في الاحتياطات

- ✓ المصاريف الموزعة على عدة سنوات: وهي تلك المصاريف التي وزعت على السنوات الخمس القادمة، حيث تلعب الاهتلاكات دور في التخفيض من المصاريف الحالية وإنعاش النتيجة.
- ✓ الانخفاض في الأموال الخاصة: وهي عملية معاكسة لعملية الرفع في الأموال الخاصة، وتعني تخلي المساهم عن المؤسسة خصوصا في حالة تحقيق خسائر أو إعادة الهيكلة.
- ✓ تسديد الديون: تتمثل في اهتلاك القرض (ما عدا الاعتماد البنكية الجارية) خلال الدورة الجارية.

ديون الدورة الحالية = ديون الدورة السابقة + الارتفاع في الديون -التسديد

ب – الجزء الثاني من جدول التمويل :

-محتوى الجزء الثاني من الجدول :إذا كان الجزء الأول من جدول التمويل يتناول التغير في رأس المال العامل الصافي من أعلى الميزانية، فان الجزء الثاني منه يتناول التغير في رأس المال العامل من أسفل الميزانية، وعليه يحتوي الجزء الثاني على التغيرات التالية[1]:

- التغير في عناصر الاستغلال **ΔBF Rex** .
- التغير في العناصر خارج الاستغلال **ΔBFRhex** .
- التغير في الخزينة الصافية الإجمالي **ΔTng** .

[1] الياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سابق، ص 130 .

- تحليل محتوى الجزء الثاني من الجدول :

- التغير في عناصر الاستغلال ΔBF Rex:ويقصد بها الاحتياجات المالية لدورة الاستغلال في الدورة الجارية الناتجة عن التباعد الزمني بين أجال التسديد وأجال الدفع، التي تحسب بالفرق بين الاستخدامات والموارد:
- التغير في استخدامات الاستغلال: تتمثل في التغير في المخزونات، والتغير في حقوق الاستغلال، حيث يؤدي مجموع التغير في العنصرين إلى حساب التغير في استخدامات الاستغلال.
- التغير في موارد الاستغلال: تتمثل في التغير في ديون الاستغلال خصوصا المورد والحسابات الملحقة به.

ويمكن حساب التغير في عناصر الاستغلال من خلال العلاقة التالية:

$$\Delta BFRex = \Delta Eex - \Delta Rex$$

- التغير في العناصر خارج الاستغلال ΔBFRhex:يتمثل في الاحتياجات المالية الناتجة عن النشاطات غير الأساسية والأنشطة ذات الطابع الاستثنائي، وتتضمن العناصر التالية:

* التغير في الاستخدامات خارج الاستغلال: وهي الاستخدامات غير المتضمنة في استخدامات الاستغلال.

* التغير في الموارد خارج الاستغلال: وهي الموارد غير المدرجة في موارد الاستغلال.

$$\Delta BFRhex = \Delta Ehex - \Delta Rhex$$

- **التغير في عناصر الخزينة ΔTng**:يعتبر محصلة كل التغيرات السابقة، ويتشكل أساسا من عنصرين:

* التغير في موارد الخزينة: متمثلة في الاعتمادات البنكية الجارية التي جلبت خلال الدورة الجارية.

* التغير في استخدامات الخزينة: وتشمل السيولة النقدية التي وضعت في شكل متاحات خلال الدورة.

الفرق بين استخدامات الخزينة وموارد الخزينة ينتج التغير في الخزينة وذلك كالآتي:

$$\Delta Tng = \Delta Et - \Delta Rt$$

بالنسبة لتغيرات الخزينة يمكن أن تكون موجبة، وهذا عندما يكون التغير في رأس المال العامل أكبر من التغير في احتياجات رأس المال العامل، وتكون سالبة إذا كان التغير في رأس المال العامل أقل من احتياجات رأس المال العامل .[1]

وبناءا على التغيرات في العناصر الثلاثة السابقة يمكن حساب التغير في رأس المال العامل من أسفل الميزانية وفقا للعلاقة التالية:

$$\Delta BFRex + \Delta BFRhex + \Delta Tng = \Delta FRng$$

رابعا : جدول التدفقات النقدية (الخزينة)

يعتبر جدول التدفقات النقدية إحدى مكونات القوائم المالية وجاء مكملا للميزانية وجدول حسابات النتائج باعتباره يتوفر على معلومات لا تظهر فيهما، وحسب النظام المحاسبي المالي فان الهدف منه هو معرفة قدرة المؤسسة على توليد تدفقات النقدية وما يعادلها، وتقديم معلومات حول استخدام هذه السيولة .[2]

وترتكز قائمة التدفقات النقدية على عرض مصادر واستخدامات النقدية على أساس نشاطات المؤسسة(التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية) بقصد تحديد أسباب التغير في رصيد النقدية على مدار الفترة المحاسبية، ويتحدد من خلال صافي التدفق النقدي بموجب الأساس النقدي على خلاف جدول حسابات النتائج الذي يحدد صافي الدخل على أساس الاستحقاق، فمثلا عندما تبيع المؤسسة بضاعة تحتسب في جدول حسابات النتائج بمجرد تحول المنافع والمخاطر المتعلقة بهذه البضائع إلى المشتري، أما في جدول التدفقات النقدية فلا تحتسب إلا عندما يتم التحصيل الفعلي للنقدية المتعلقة بها، ومن هذا المنطلق فان تحقيق المؤسسة لرقم مرتفع من صافي الدخل لا يعني بالضرورة أنها حققت تدفقا والعكس بالعكس .

1. مفهوم جدول تدفقات الخزينة :

برزت عدة تعاريف لجدول تدفقات الخزينة :

[1] اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قرارتها، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ،ص 81 .

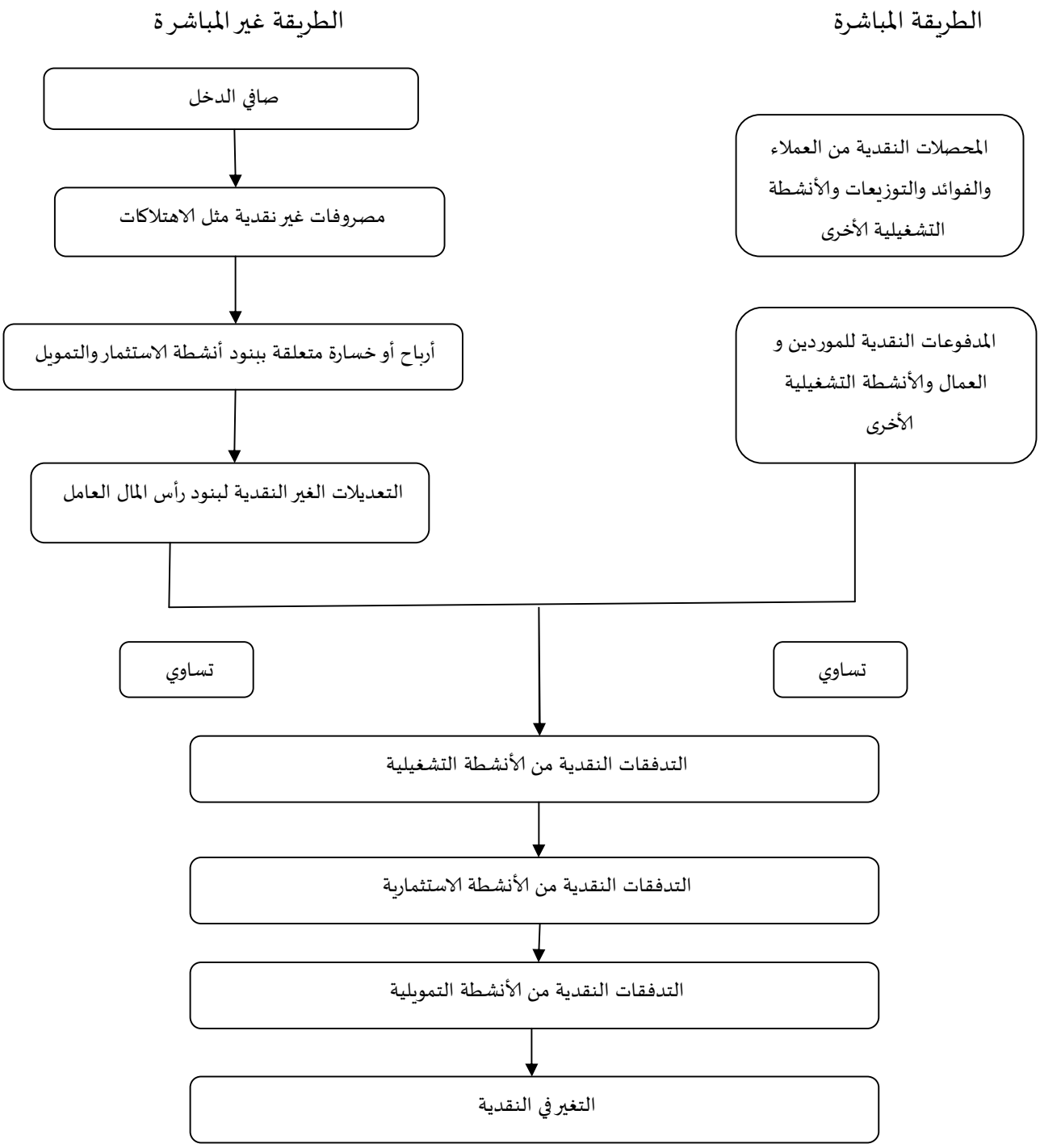
[2] قرار مؤرخ في ،2008/07/26، الصادر الجريدة الرسمية رقم، 19 بتاريخ، 25مارس ،2009، ص 24 .

- ✓ جدول يشرح كيفية تغيير الخزينة ويظهر التدفقات التي تشرح الميكانيزمات المالية للمؤسسة وكذا مساهمة كل وظيفة للتغيير الإجمالي للمؤسسة.
- ✓ جدول يبين التدفقات النقدية الواردة والصادرة والناتجة عن أنشطة التشغيل الثلاث، أنشطة العملية والاستثمار والتمويل.

وانطلاقا مما ذكر سالفا نستنتج أن جدول تدفقات الخزينة يقيم سيولة المؤسسة من دورة إلى أخرى ومدى قدرتها على تسديد التزاماتها.

2. كيفية إعداد جدول تدفقات الخزينة :

الشكل رقم (2-1) : الطريقة المباشرة وغير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية



المصدر: طارق حماد عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، دار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006،ص 272.

من خلال الشكل السابق يتضح أن الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لإعداد جدول التدفقات النقدية، يكمن في كيفية عرض التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية، فبموجب الطريقة المباشرة يتم عرض مقبوضات ومدفوعات الأنشطة التشغيلية بالمبالغ الإجمالية للوصول إلى صافي التدفق النقدي من عمليات التشغيل.

أما الطريقة غير المباشرة فيتم بموجبها تعديل صافي الربح أو خسارة الدورة، مع أخذ في الحسبان العمليات غير النقدية مثل: الامتلاك، التغيير في المخزونات ...الخ، وأية بنود مؤجلة أو مستحقة مرتبطة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية مثل: الضرائب المؤجلة، وكذلك التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل مثل فائض أو نقص القيمة الناتج من التنازل عن الاستثمارات.[1]

3. محتوى جدول التدفقات :

يتوجب تبويب أو تصنيف المعلومات التي تعرضها قائمة التدفقات النقدية إلى ثلاث أبواب رئيسية، يتألف كل باب من نوعين من التدفقات، تدفقات نقدية داخلة (المقبوضات)، وأخرى خارجة (المدفوعات)، وهذه الأبواب هي كما يلي حسب ترتيب عرضها في القائمة:[2]

أ- التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية :

وتمثل الآثار النقدية للمعاملات والأحداث التي تدخل في تحديد نتيجة المؤسسة (صافي الدخل) غير تلك المتعلقة بالاستثمار والتمويل، ومنها:

- ✓ المدفوعات النقدية المدفوعة للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- ✓ المدفوعات النقدية للمستخدمين أو لحسابهم.
- ✓ المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم خدمات.

[1] قرار مؤرخ في 2008/07/26، الصادر الجريدة الرسمية رقم، 19 بتاريخ، 25مارس 2009، ص 26.

[2] IASB-IFRS, Including IAS and interpretation as at 17 January 2008 ،page،986-988.

- ✓ المقبوضات والمدفوعات النقدية لمؤسسة التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن بوالص التأمين.
- ✓ المقبوضات النقدية الناتجة عن منح حقوق، امتيازات الرسوم والعمولات وغيرها من الإيرادات.
- ✓ المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مسترجعة على النتيجة، مادامت غير مشتركة بصفة مباشرة مع أنشطة استثمارية أو تمويلية.

ب- التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية :

وتتمثل في التدفقات النقدية الناتجة عن الحيازة أو التنازل أو استبدال الأصول الثابتة ومنها:

- ✓ المدفوعات النقدية للحيازة على الاستثمارات المادية والمعنوية والأصول الثابتة الأخرى.
- ✓ المدفوعات النقدية التي تمت بغرض إما الحيازة على حقوق الملكية أو القروض لدى مؤسسات أخرى أو المساهمة في مشروعات مشتركة مع أطراف أخرى.
- ✓ المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة المادية والمعنوية والأصول الثابتة الأخرى.
- ✓ المقبوضات النقدية نتيجة التنازل عن حقوق الملكية أو عن القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى، أو عن حصصها لدى المشروعات المشتركة.
- ✓ القروض والتسبيقات المقدمة من أطراف أخرى، غير تلك المقدمة من المؤسسات المالية.

ج- التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية :

وهي التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التي تؤدي إلى التغيير في عناصر حقوق الملكية وعناصر الالتزامات طويلة الأجل، ومنها:

- ✓ المقبوضات النقدية الناتجة عن إصدار أسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.
- ✓ المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها.
- ✓ النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهونات العقارية، أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.
- ✓ النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي.

خلاصة :

يحتوي هذا الفصل على مفاهيم أساسية حول المؤسسة الاقتصادية العمومية والتوازن المالي، كما خصص المبحث الأول إلى أساسيات على المؤسسة الاقتصادية العمومية والتي تعرف بمجموعة الأنظمة المتفاعلة المتناسقة فيما بينها والموجهة نحو إنتاج أو بيع سلع بغية تحقيق أهداف تختلف الأهداف باختلاف نشاط المؤسسة، بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف: ولتحقيق هذه الأهداف تقوم المؤسسة بعدة وظائف.

إن الهدف الأساسي للمؤسسة اليوم هو ضمان بقائها في ضل القيود المفروضة عليها من المحيط، فعليها إذا أن تضمن نوعا من التوازن المالي الذي يسمح لها بمواصلة نشاطها لذلك فإن الجانب المالي ركيزة أساسية بالنسبة للمؤسسة لتحقيق مردودية باعتبارها مطلب أساسي لتغطية تكلفة رأس المال و هي أيضا ضرورة مالية، سواء للحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة أو لضمان توازنها المالي أو لزيادة قدرتها التوسعية .

كما أن معطيات التوازن المالي تتمثل في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وهي (الميزانية، جدول حسابات النتيجة وقائمة التدفقات النقدية..

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية لبلدية عشعاشة

تمهيد :

باعتبار أن البلدية الخلية الأساسية للهيكل التنظيمي للدولة، بحيث تعد همزة وصل بين الشعب والدولة فكان لهذه الخلية الاهمية البالغة نظرا لأنها الهيئة الاولى الإدارية التي بواسطتها تعرض حقوق المواطن، وعلاقة الفرد بالبلدية بدأت تتوثق وتتطور باستمرار لظاهرة اجتماعيةيتحدد بمقتضاها مدى نمو وتطور ورقي الدولة، إذ تعمل البلدية على تقريب الإدارة من المواطنين والتمكن من حصر حاجياتهم وخدمتهم وإعطاء الفرصة لهم في التسيير.

وتتمثل ميزانية البلدية المنهج الحقيق للإدارة المحلية الذي تريد تطبيق ها خلال سنة معينة، وهي تعكس الخطط والاتجاهات من أجل احتياجات ورغبات المواطنين كما أنها الوثيقة الأكثر أهمية في السنة باعتبارها أداة تستعمل لمعرفة الوضعية المالية للبلدية .

المبحث الأول : ماهية البلدية

المطلب الأول : تقديم بلدية عشعاشة

عشعاشة إحدى بلديات دائرة عشعاشة التابعة لولاية مستغانم يحدها من الشمال البحر الأبيض المتوسط ومن الشرق بلدية أولاد بوغالم ولاية مستغانم وبلدية الظهرة ولاية شلف أما غربا فتحدها بلدية وخضرة وعلى الجهة الجنوبية تحدها بلدية نكمارية أي يمكن القول أنها تتمركز في قلب دائرة عشعاشة، تقدر مساحتها الاجمالية بـ 65 كلم أي ما يعادل 6500 هكتار منها 4400 هكتار صالحة للزراعة ويقدر تعدادها السكاني حوالي 30000 نسمة حسب احصائيات 2008 .

تقع بلدية عشعاشة في سهل شاسع خال من العراقيل الطبيعية، ضمن سلسلة شبه رطبة (مناخ البحر الأبيض المتوسط) بين سفح شمالي لجبال الظهرة والبحر الأبيض المتوسط الذي يمنح البلدية شريطا ساحليا يبلغ طوله 7 كلم .[1]

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة .

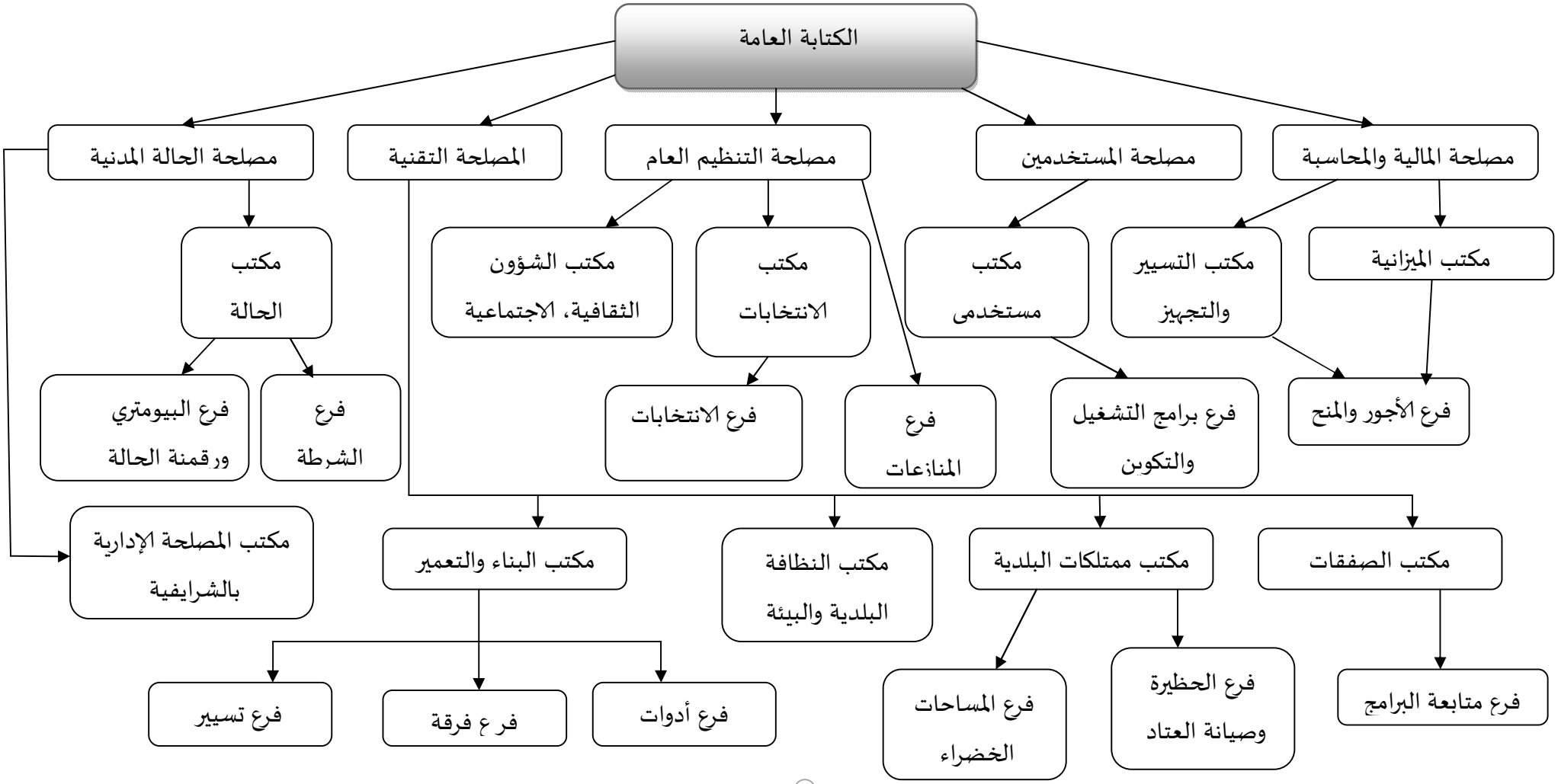
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لبلدية عشعاشة

أولا : مفهوم الهيكل التنظيمي للبلدية

مفهوم الهيكل التنظيمي :يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة بمثابة شبكة متينة تعمل على الحفاظ على الوضعية العملية وتنظيم كل الأقسام و الفروع من الأعلى إلى الأسفل وكيفية توزيع المهام على كل الفروع و كذا توضيح العلاقات الوظيفية و ادراج المسلم الإداري و كذا الكشف عم قيام كل موظف بمهامه .

ثانيا : الهيكل التنظيمي لبلدية عشعاشة

الشكل رقم (3-1) : يمثل الهيكل التنظيمي لبلدية عشعاشة



المطلب الثالث : تعريف بالمصلحة المحاسبية والميزانية في البلدية

مصلحة المحاسبة والميزانية أو ما يسمى مصلحة أو مكتب الميزانية والعمليات المالية ومكتب الصفقات العمومية التي تقوم بمهام وسجلات منها :

مهام رئيس المك تب محددة بالمادة 123 من المرسوم رقم 91/26 المؤرخ في 1991/02/02 .

إعداد الميزانية ومتابعة الإيرادات والنفقات الخاصة بالبلدية والملحقات التابعة لها : التأشيرة لسند الطلب للتأكد من القروض المالية .[1]

تتوفر مصلحة المحاسبة في البلدية على دفترين :

- سجل التجهيزات حيث يفتح في كل برنامج ورقة يوضع فيه مبلغ الاعتمادات المفتوح ثم مبلغ الارتباط وفي الصفحة المقابلة المبالغ المدفوعة .
- دفتر التسيير حيث يفتح لكل بند في الميزانية وتسجل فيه كل المصروفات في إطار هذا البند .

تزودك المعلومتين بكفية تنجاز الملاحق وتقدم لك النماذج عنها كما c1 و c2 ، تتوفر المصلحة على تعليمتين :

تقدم لك الشرح الشبه الوفي لكيفية إعداد الميزانيات والحساب الأداري والعمليات المالية وكل الملاحق .

*** مختلف المهام التي تقوم بها مصلحة المحاسبة والميزانية في البلدية :**

- الأمر بمهمة : هي نوع من مهام المصلحة ويدرج ضمن النفقات وهو عبارة عن تسديد البلدية للموظف عند قيامه بمهمة خارجية وتقوم بدفع مبلغ أي كأجر إضافي للموظف ويكون بتصريح كتابي حيث تقسم حسب درجة كل موظف كما هو موضح في الجدول رقم 01 .

[1] مرجع سابق

الجدول رقم (3-1) : جدول توضيحي لدفع مبالغ الأمر بالصرف حسب درجة الموظف

الموظف	المبيت	الأكل
الموظف المدمج	1200 دج	400 دج
الموظف غير المدمج	800 دج	250 دج

المصدر: بلدية عشعاشة

- الإنارة العمومية والماء والغاز والكهرباء : البلدية تقوم بدفع للإنارة العمومية للمدارس والمساجد العمومية ومساجد الأحياء بالإضافة إلى أن ملاحق البلدية تتطلب حاجيات كالغاز والكهرباء، حيث تدفع البلدية مبالغ عنها فتترك دائما نسخة عن الفواتير لتدخرها ضمن سجلات عملياتها .
- المقابر: تقوم البلدية بتهيئة المقابر من خلال إصلاحات تقوم بها في حالة التلف أو التضرر .
- المدارس : تقوم البلدية من خلال مصلحة المحاسبة الميزانية بالتكفل وتخصيص إعانات للمدارس الابتدائية كالمطاعم والطاولات ....الخ .

المبحث الثاني : إعداد ميزانية البلدية

المطلب الأول : تعريف ميزانية البلدية ومبادئها

نظرا لكون ميزانية البلدية هي الوسائل القانونية للمالية المحلية واعتبارا لما لها من استقلال مالي فقد خص المشرع الجزائري تعريفها في قانون البلدية لاسيما المادة 176 منه لما لها من خصائص متميزة ومن خلال ذلك نتطرق في هذا المطلب إلى تعريفها وأهم الخصائص التي تتمتع بها .

أولا : تعريف ميزانية البلدية .

لقد عرفت ميزانية البلدية بأنها "ميزانية الإدارة المحلية هي المنهاج الحقيقي للإدارة المحلية التي تريد تطبيقه خلال سنة معينة، وهي تعكس بذلك الخطط والاتجاهات من أجل تحقيق احتياجات ورغبات المواطنين .

المرحلة 01 : تبدأ من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر، المرحلة الإضافية : تمتد إلى غاية 15 مارس من السنة الموالية بالنسبة لعمليات التسديد وصرف النفقات، وإلى غاية 31 مارس بالنسبة لعمليات تسديد وجباية الإيرادات ودفع النفقات .[1]

ثانيا : مبادئ ميزانية البلدية

تقوم ميزانية البلدية على مجموعة من المبادئ .

1- مبدأ السنوية :

من بين المبادئ التي تقوم عليها الميزانية نجد مبدأ السنوية الذي يعتبر استغلال كل دور محاسبة على الأخرى والمتمثلة في سنة حيث أن إيرادات البلدية ونفقاتها تتحدد وتتجدد كل سنة، ومن خلال ما تقدم شرحه تبين أن مدة سريان الميزانية هي 12 شهرا .

[1] قديد ياقوت ، الاستقلالية المالية للجماعات المحلية، "دراسة حالة ثلاثة بلديات" مذكرة ماجستير تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة عبد العابد عيب، تلمسان، 2011/2010، ص 65 .

2- مبدأ وحدة الميزانية :

إضافة إلى مبدأ السنوية الذي يعتبر المبدأ الأساسي في مبادئ الميزانية نجد مبدأ وحدة الميزانية والذي يتمثل في تجمع كل النفقات والإيرادات وتظهر في بيان واحد من أجل سهولة عرض الميزانية ومعرفة المركز المالي للجماعة المحلية، إذا ومن خلال هذا المبدأ الذي تقوم عليها الميزانية يسهل بطريقة مباشرة عرض الميزانية وتوضيحها للمركز المالي .

3- مبدأ التخصص والتوازن :

تقوم الميزانية أيضا إلى مبدأ السنوية ومبدأ الوحدة إلى مبدأ التخصيص الذي بدوره يعني تخصيص إيرادات خاصة من أجل نفقات أي تخصيص إيرادات محددة لا يجب صرفها لنفقات أخرى وتخصيص هذه الايرادات يجب أن يعود بالقائدة على البلدية .

وأيضا مبدأ التوازن الذي يعرف بأنه تساوي تقديرات النفقات وتقديرات الإيرادات، فيجب أن تكون متعادلة، يهدف إلى المحافظة على التسيير المستقبلي للبلدية وهذا مبدأ يقوم على الدقة فهو مبدأ أساسي يتم من خلاله موازنة ميزانية البلدية .

4- مبدأ الشمولية :

وختاما نجد ميزانية البلدية تقوم على مبدأ الشمولية والذي يقصد به أن تظهر في الميزانية كافة التقديرات والنفقات والإيرادات، ويهدف إلى أن يسجل بالتفصيل في هذه الوثيقة كل تقديرات النفقات والإيرادات دون إغفال الإيرادات لتغطية النفقات أو العكس، أي أنها تشمل المبلغ الصافي بغرض تسهيل عملية المراقبة من طرف الهيئات المعنية .[1]

ثالثا : أنواع الميزانية

[1] مرجع سابق، ص 65 .

تتكون ميزانية البلدية من ثلاثة وثائق وهي : الميزانية الأولية والميزانية الإضافية إضافة إلى حساب الإداري الذي يأتي بعد انتهاء السنة المالية وسنفصل في هذه الوثائق فيما يلي :

1- الميزانية الأولية :

هي الوثيقة الأولى التي يتم إعدادها خلال السنة المالية، فهي عبارة عن كشف وبيان تفصيلي لكافة العمليات المالية المقررة لها خلال سنة، ويتم إعدادها قبل بدء السنة المالية السابقة كما جاء في المادة 150 من قانون البلدية "توضع الميزانية الأولية قبل بداية السنة المالية السابقة، ويتم عرضها على شكل تقديرات" أي النفقات التي تصرف والإيرادات التي ستحصل لتنفيذها من طرف البلدية خلال السنة السابقة لتنفيذها حتى يتم التصويت عليها .

2- الميزانية الإضافية :

هي وثيقة مالية تأتي لتعديل الميزانية الأولية سواء بالزيادة أو بالنقصان فهي تسمح بتعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة المالية السابقة أي الميزانية الإضافية هي الميزانية الأولية مضاف إليها ترحيل بواقي الحساب الإداري والتغيرات في الايرادات والنفقات التي يراها المجلس ضرورية للسنة المعنية وللميزانية الاضافية ثلاث مهام هي :

- ارتباطها بالسنة المالية السابقة .

- ضبط الميزانية الأولية الأولية للسنة المقبلة .

برمجة العتاد : أي الملحق الذي يسجل فيه الممتلكات ذات طابع المنقول حيث يجب أن يكون موقع وعليه ختم سلطة الوصاية .

يتم التصويت على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المصادق خلالها .

3- الحساب الاداري :

هو حوصلة للميزانيتين السابقتين الأولية، الإضافية فهو يعتبر الميزانية الحقيقية للبلدية، فهو يقدم كل المصاريف التي صرفت والإيرادات التي حصلت أثناء السنة المالية، وكل البواقي التي سجلت على مستوى كل من قسم التسيير وقسم التجهيز وقسم الاستثمار وبين الوضعية المالية للبلدية .

والحساب الإداري له دور كبير في إعداد الميزانية الإضافية لأنه يبين بواقي الانجاز والتحصيل لفرع التسيير، ويستخرج الرصيد الاجمالي لفرع التجهيز والاستثمار ، يستخرج الفائض أو العجز إن وجد، يتم إعداده قبل 31 مارس من السنة المالية .

وهو يعمل على تسهيل عملية الرقابة المختلفة على الميزانية، كما يعبر على النتيجة الحقيقية المنجزة .

رابعا : محتوى الميزانية

تشمل ميزانية البلدية قسمين هما : قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار، وينقسم كل قسم إلى إيرادات ونفقات تتوازن وجوبا .

حيث يقتطع مبلغ من مداخيل قسم التسيير يخصص لتغطية نفقات التجهيز والاستثمار حسب ما جاء في المادة 151 من قانون البلدية : " كل قسم يحتوي على النفقات والإيرادات ويكون متوازنا إجباريا مع اقتطاع إجباري لـ 10 % على الأقل من قسم التسيير، مخصص لتمويل قسم التجهيز والاستثمار.

أولا : قسم التسيير

يحتوي على توقعات النفقات والايرادات دائمة تسمح لرئيس المجلس الشعبي البلدي بالتسيير الحسن لجميع مصالح البلدية، حيث تنقسم نفقات التسيير إلى ثلاثة أصناف :

- نفقات إجبارية مثل الأجور .
- النفقات الضرورية للمصالح مثل الهاتف وأدوات المكتب .
- النفقات الاختيارية مثل الاعانات .

ويشمل قسم التسيير الايرادات والنفقات التالية :

الجدول رقم (3-2) : يوضح تسيير الايرادات والنفقات

الإيرادات	النفقات
✓ محاصيل الموارد الجبائية	✓ نفقات ال أجور وتكاليف موظفي البلدية .
✓ المساهمات التي تمنحها الدولة	✓ المساهمات المقررة .
✓ رسوم وأجور وحقوق الخدمات	✓ - نفقات صيانة الأموال المنقولة والعقارية .
✓ محاصيل وأملاك البلدية .	✓ صيانة الطرقات .
✓ حصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.	✓ نفقات تسيير المصالح .
✓ نواتج استثنائية ونواتج الاستغلال .	✓ فوائد الديون .
	✓ اقتطاع نفقات التجهيز والاستثمار.

المصدر: بلدية عشعاشة

ثانيا : قسم التجهيز والاستثمار

يعمل قسم التجهيز والاستثمار على تمكين رئيس المجلس الشعبي البلدي من الحفاظ على أموال البلدية، سواء عمومية أو خاصة، المنقولة أو العقارية، عن طريق الاستهلاك أو الزيادة فيها عن طريق الاقتناءات أو الانفاقات الجديدة .

كما يسمح له من جهة أخرى بوضع خطة للتدفقات المالية، القروض والهبات بينه وبين الأطراف الأخرى .

حيث أن هناك صلة بين قسمي ميزانية البلدية يظهر من خلال التمويل الذاتي أو ما يسمى بالاقتطاع من أجل نفقات التجهيز العمومي .

ويشمل فرع التجهيز والاستثمار ما يلي :

جدول رقم (3-3) : يوضح لنا التجهيز والاستثمارات

الايرادات	النفقات
✓ الاقتطاعات الحاصلة من إيرادات التسيير. ✓ حصة البلدية من الصندوق المشتركات للجماعات المحلية . ✓ فائض المصالح العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري . ✓ إعانات الدولة في إطار برامج التنمية المحلية. ✓ محاصيل القروض وتخصيصات الدولة للولاية . ✓ المساهمات والمساعدات . ✓ الهبات والوصايا .	✓ الأعباء الخاصة بالاستهلاك العمومي . ✓ نفقات التجهيز العمومي . ✓ نفقات التجهيز برأس المال على سبيل الاستثمار.

المصدر: بلدية عشعاشة

المطلب الثاني : إعداد ميزانية بلدية عشعاشة

إن ميزانية بلدية عشعاشة تتكون من الميزانية الأولية والميزانية الاضافية والحساب الاداري وسنتطرق لإعداد كل منهما .

أولا : إعداد الميزانية الأولية لبلدية عشعاشة

هي ميزانية تقديرية تخضع لمبدأ السنوية يتم إعدادها قبل ثلاثة أشهر، تتضمن جزء خاص بقسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار.

يتم تحصيل الايرادات الخاصة بها عن طريق :

1/ بطاقة الحسابية (الضرائب) : هي بطاقة تضم جدولين يتم إرسالها في أول سنة من طرف مديرية الضرائب إلى بلدية عشعاشة يحتويان هذين الجدولين على :

أ) الجدول الأول : يتضمن نسبة فائدة البلدية من تحصيلات خاصة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، والجباية .

ب) الجدول الثاني : يكون فارغ تقدر فيه البلدية إيرادات ممتلكاتها الخاصة .

2/ القيمة الجبائية : هي المبالغ الجبائية التي تستفيد منها البلدية خلال سنة كاملة والتي لم يتم تقديرها في بطاقة الضرائب .

3/ منحة معادلة التوزيع بالتناوب وإيرادات البلدية :

هي عبارة عن مداخيل أو نسبة من مداخيل التي تستفيد منها البلدية عن طريق حساب خاص يتم إعداده بعد أن ترسل البلدية إلى المصالح المختصة "س2" "c2 " إذا تتمثل هذه المنحة في مواقف السيارات، كراء المحلات، وغيرها من الأملاك المنتجة للمداخيل .

يقوم بإعداد الميزانية الأمين العام تحت إشراف رئيس المجلس الشعبي البلدي للبلدية ويصوت عليها المجلس الشعبي البلدي ومدته خمسة عشر يوما (15) أي بإعداد ودراسة الميزانية الأولية والتصويت تدوم مدة شهر واحد، ثم ترسل مع ملحقاتها كالمداولة الخاصة بالمصادقة عليها وقوائم الأجور ....الخ إلى رئيس الدائرة للمراجعة والمصادقة عليها من طرف رئيس الدائرة .

إذ ترسل نسخة للمراقب المالي مع الملحقات وبطاقات الاخذ بالحساب لأن النفقات والايرادات لا تقبل عند المراقب المالي إلا ببطاقة الأخذ بالحساب إذ هي بطاقة يتم ارسالها إلى المراقب المالي للبلدية مع الميزانية الأولية والإضافية تسمى النسبة :

- الميزانية الأولية : بطاقة الأخذ بالحساب للاعتمادات الأولية .

- الميزانية الإضافية : بطاقة الأخذ بالحساب لاعتمادات الإضافية .

تدرج فيها المبالغ المقدرة في الميزانية بالزيادة (+) يتم صرفها بعد ذلك ببطاقة التزام (-) نقصان .

وكما ترسل للمراقب المالي ترسل أيضا نسخة لأمين خزينة البلدية مع الملحقات إضافة إلى سندات التحصيل الخاصة بالإيرادات .

ثانيا : إعداد الميزانية الإضافية لبلدية عشعاشة

هي ميزانية تعديلية للميزانية الأولية سواء بالزيادة أو النقصان أي عند تقدير مبلغ في الميزانية الأولية و كان هذا المبلغ زائد فيتم تعديله في الميزانية الإضافية وإن كان ناقصا هذا المبلغ المقدر يتم تعديله في نصف السنة والإضافة له .

إيرادات الميزانية الإضافية تتكون من :

- الباقي من منحة معادلة التوزيع .
- بعض إيرادات ممتلكات البلدية إن وجدت .
- مساعدات الولاية إن وجدت .
- وتشمل أيضا على برامج مخططات البلدية والتنمية والاعانات .

نفقات الميزانية الإضافية :

يتم تدعيم المصالح المختلفة للبلدية المذكورة في نفقات الميزانية الأولية، وهذا في حالة الحاجة لتدعيم، وهذه النفقات سواء الاجبارية أو الضرورية .

فرئيس المجلس الشعبي البلدي هو من يقوم بإعداد الميزانية الإضافية ثم يتم التصويت عليها من طرف المجلس الشعبي البلدي، يتم إرسالها إلى دائرة من أجل المصادقة عليها .

المطلب الثالث : تنفيذ ميزانية بلدية عشعاشة والمصادقة عليها

أولا : تنفيذ ميزانية بلدية عشعاشة

تقوم ميزانية البلدية على مبدأ السنوية والمتمثل في تنفيذ الميزانية خلال سنة كاملة أي من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر لنفس السنة مع أجل إضافي يمتد إلى السنة الموالية فتنفيذ الميزانية يتطلب تنفيذ النفقات والإيرادات وهذا ما سنتطرق له فيما يلي :

1- تنفيذ نفقات البلدية :

إن النفقات العامة هي تلك المبالغ التي تقوم بصرفها البلدية وتمر عمليات تنفيذ نفقات البلدية بمرحلتين أساسيتين وهما المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية .

أ/ المرحلة الإدارية :

إن المرحلة الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وهو رئيس المجلس الشعبي البلدي، إذ تمر المرحلة الإدارية بثلاث فترات وهي الالتزام بالنفقة وتصفيتها والأمر بصرفها .

- الالتزام بالنفقة : وهو ما يطلق عليه بعقد النفقة وهو تصرف بمقتضاه تنشئ البلدية التزاما ينشئ عبء تكليف، وهذا طبقا لما نص عليه المرسوم 64/71 بالنسبة للبلدية فإن الالتزام بدفع النفقة ينتج في الواقع كما يلي :

- قاعدة تنظيمية أو قانون .
- أجور الموظفين وتعويضات .
- حصص ومساهمات على حساب البلدية .

أما المادة 19 من قانون المحاسبة العمومية تنص على أنه "يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين" .

وبالتالي هذا الدين قد يكون مصدره التزام إرادي أو لا إرادي .

فالالتزام الارادي هو التصرف القانوني الذي ينشأ التزاما عليها مثل شراء معدات ولوازم البلدية، إنشاء طريق بلدي ....الخ .

أما الالتزام اللاإرادي قد ينشأ عن طريق الارتباط بالنفعة نتيجة واقعة معينة يترتب عليه التزام البلدية بإنفاق مبلغ ما .

فالتصفية من خلال هذه المادة هي تحديد المبلغ الذي تلتزم البلدية بدفعه نتيجة النفقة السابق الالتزام بها، فلا يمكن صرف النفقة إلا بعد التحقق من أداء الخدمة الفعلية من طرف الدائن ومطابقة الأداء لشروط الالتزام بالنفقات، وبالتالي لا تدفع البلدية النفقة للمستفيد إلا بعد انجازه للخدمة فعليا .

- الأمر بصرف النفقة :

وهو الأمر بالدفع في قرار إداري بموجبه يتلقى المحاسب العمومي (أمين خزينة البلدية) التي كانت محل التزام وتصفية، وهذا طبقا لنص المادة 21 من قانون المحاسبة العمومية، ويتخذ الأمر بالدفع شكل الحوالة التي تنطبق عليها كل معلومات الميزانية التي تخص النفقة .

وتتضمن الدورة المالية التي تنطبق عليها ورقم المادة المرتبطة بها، والوثائق المدعمة، هوية الدائن موضوع النفقة وتاريخ الانجاز.

ب/ المرحلة المحاسبية :

إن المرحلة المحاسبية هي من اختصاص المحاسب البلدي بصفته محاسب عمومي للبلدية وتمر بمرحلة واحدة وهي دفع مبلغ النفقة للدائن، والمحاسب البلدي .

1- دفع النفقة :

هي مرحلة محاسبية في تنفيذ النفقات وهذا ما نصت عليه المادة 22 من قانون المحاسبة العمومية : "يعد الدفع الاجراء الذي يتم بموجبه إيراد الذين العمومي " .

فدفع الدين هو عملية يتم بموجبها إيراد ديون البلدية ويقوم بها المحاسب العمومي الذي ينفذ أوامر الأمر بالصرف بممارسة نوع من الرقابة المفروضة في حدود صلاحياته، إضافة إلى كونه أمينا على الصندوق .

فيمثل دور المحاسب العمومي كأمين للصندوق في التحقق من صدور الحوالة لفائدة صاحب الدين الحقيقي أو ممثله الشرعي بعد توفر كل الشروط ومطابقتها للقوانين، ويتم الدفع في أجل أقصاه 10 أيام ابتداءا من استلام ملف النفقة، "الأمر بالصرف" أما في حالة ما إذا كان هناك رفض نهائي يقوم المحاسب العمومي بالرد كتابي على الأمر بالصرف يوضح فيه رفضه القانوني لدفع النفقة ضمن أجل أقصاه 20 يوما منذ تسلمه الأمر بالصرف وهذا طبقا لنص المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية، فإن على كل محاسب أن يرفض الامتثال لتسخير إذا كان الرفض معللا بما يأتي :

- عدم توفر الاعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة .
- عدم توفر أموال الخزينة وانعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير الإبرامي .
- انعدام تأشيرة النفقات الموظفة، أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلى إذا كان ذلك منصوص عليه في التنظيم المعمول به .

وعند تلقي الأمر بالصرف قرار الرفض بالكتابة يطلب من المحاسب العمومي التنازل وصرف النظر عن قرار رفضه الدفع مع تحمل الأمر بالصرف بكامل المسؤولية طبقا لنص المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية، وهذا ما يعرف بتسخير المحاسب العمومي والتسخير هو وسيلة قانونية اختصرها المشرع الأمر بالصرف قصد صرف نظر المحاسب عن رفضه للدفع .

2- تنفيذ إيرادات البلدية :

تنفذ إيرادات البلدية وفق مرحلتين أساسيتين وهما المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية .

أ/ المرحلة الإدارية :

تمر هذه المرحلة بخطوتين وهما : الاثبات والتصفية .

- **الإثبات :**

حسب نص المادة 16 من قانون المحاسبة العمومية : يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس عن الدائن العمومي، فالإثبات يتعلق بنشأة الحقوق ومعاينتها ويكون على عاتق إدارة البلدية وتتم عن طريق إجراء الإثبات ومن خلال المادة أعلاه فالدائن العمومي هو البلدية .

- **التصفية :**

هي تحديد مبلغ معين للمدين المستحق للبلدية والقابل للتحصيل وهذه العملية هي من اختصاص الأمر بالصرف وأيضا الإثبات من اختصاص الأمر بالصرف وهذا طبقا لما نصت عليه المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية .

ونجد أن الإثبات وتصفية إيرادات البلدية هما عمليتان متكاملتان وغالبا يتم إجراؤها في وقت واحد وهذا ما يجعلهما تحت عبارة تحديد الإيرادات .

ب/ المرحلة المحاسبية :

تتمثل هذه المرحلة في التحصيل وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إيراد الدين العمومي فيقوم المحاسب العمومي بمراقبة شرعية العملية لتحصيل المبلغ المحدد في السند باستثناء الإيرادات التي يمكن للمحاسب تحصيلها دون إرسال السند ويتعلق الأمر بالإيرادات التي تدفع نقدا مثل الهبات .

إن التحصيل عملية محاسبية يقوم بها المحاسب العمومي المتمثل في المحاسب البلدي، فبعد وصول سند التحصيل إلى مكتبه يتحقق من أن هذا السند مرخص له بموجب القانون والأنظمة للتحصيل ثم يقوم بتسجيل هذا السند ويلتزم بمتابعة السندات والمداخيل وجميع المبالغ التي ترجع إلى البلديات ويراقب صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات .

ثانيا : المصادقة على مشروع ميزانية البلدية

إن ميزانية البلدية بعد التصويت عليها من طرف المجلس الشعبي البلدي ترسل إلى الولاية للم صادقة عليها من طرف الوالي أي مشروع الميزانية وسنتطرق إلى المصادقة الصريحة والضمنية وأنواعها .

1- المصادقة الصريحة على الميزانية

المصادقة الصريحة هي اتخاذ الوالي قراره صراحة بالمصادقة على مداولات المجلس الشعبي البلدي في الحالات المنصوص عليها في المادة 57 من قانون البلدية .

لا تنفذ إلا بعد المصادقة عليها من الوالي المداولات المتضمنة ما يأتي :

- الميزانيات والحسابات .
- قبول الهبات والوصايا الأجنبية .
- اتفاقية التوأمة .
- التنازل عن الأملاك العقارية البلدية .[1]

2- المصادقة الضمنية على الميزانية :

إن الأصل في المصادقة هو أن تكون صريحة ومن طرف السلطة الوصية بعد مرور 21 سوما من تاريخ إيداعها إلى الولاية ليدلي الوالي برأيه أو بقراره فيما يخص شرعية القرارات المتخذة في المداولة وصحتها طبقا للمادة 56 من قانون البلدية لكن الاستثناء هو أن تنقلب المصادقة الصريحة إلى مصادقة ضمنية إذا لم تفصح السلطة الوصية عن قراره خلال فترة زمنية حددها المشرع بثلاثين يوما في المادة 58 من قانون البلدية.[2]

[1] المادة 57 من قانون البلدية 10/11 .
[2] المادة 56 – 58 من قانون البلدية 10/11 .

المبحث الثالث : تحليل واقع التوازن المالي لبلدية عشعاشة

المطلب الأول : تحليل قسم التسيير لميزانية بلدية عشعاشة

أولا إيرادات قسم التسيير لميزانية بلدية عشعاشة

قبل القيام بتحليل قسم التسيير لبلدية عشعاشة سوف نقوم بدراسة تطور إيراداتها .

الجدول رقم (3-4) : تطور إيرادات قسم التسيير لميزانية بلدية عشعاشة (المبالغ بالدينار الجزائر) .

السنوات	إيرادات التسيير
2019	269365865.01
2020	248207315.42
2021	338611118.92

المصدر: الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنوات المالية 2019 إلى 2021 .

من خلال قراءتنا للجدول رقم (3-4) يتضح إن إيرادات التسيير لبلدية عشعاشة عرفت تطور ملحوظ مع تذبذب طفيف خلال السنوات الثلاثة الأخيرة فبعدما كانت إيرادات التسيير في 2019 حوالي 269365865.01 دج فقد انخفضت إلى 248207315.42 دج سنة 2020 لتعاود الارتفاع من جديد في سنة 2021 إلى 338611118.92 دج.

وتشكل الموارد الخارجية أهم مصدر تمويلي لميزانية بلدية عشعاشة حيث تتمثل هذه الموارد في مختلف المنح والاعانات الممنوحة من ميزانية الدولة وصندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية وميزانية الولاية وبعض المؤسسات العمومية، ويمثل وزن هذه الموارد في مجموع موارد البلدية المؤشر الأكثر تحديدا لانعدام الاستقلالية المالية الحقيقية ما يؤثر على استقلالية اتخاذ القرارات ورسم الخطط والاستراتيجيات وتحديد الأهداف فهي بمثابة عامل مهم في بنية ميزانية البلدية وفي المقابل نجد أن الموارد الداخلية سواء الذاتية أو الجبائية مساهمتها ضئيلة جدا ويمكن أن نقول هامشية في إجمالي موارد البلدية وهذا ما سنوضحه تباعا في الجداول التالية من

خلال تبيان تطور بنية هذه الموارد خلال السنوات الثلاثة السالفة الذكر ومقدار مساهمتها في إجمالي موارد البلدية .

الجدول رقم (3-5) : تطور مساهمة الموارد الجبائية في إيرادات قسم التسيير (المبالغ بالدينار الجزائري) .

	السنوات					
	2019		2020		2021	
التذكير بإيرادات التسيير (جدول رقم	269365865.01		248207315.42		338611118.92	
الموارد الجبائية	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
الرسم العقاري	75014.00	0.03	126645.40	0.05	61656.00	0.02
الرسم على النشاط المهني	11463614.40	4.25	7662176.82	3.09	11628464.88	3.43
الرسم على القيمة المضافة	639831.90	0.23	608804.16	0.25	76625770	0.23
الضريبة الجزافية الوحيدة	11654319.28	4.32	8601781.88	3.47	116584452.87	3.44
مجموع الإيرات الجبائية	23832.779.58	8.48	16999408.26	6.85	24114831.45	7.12

المصدر الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنوات المالية 2019 إلى 2021 .

من خلال تحليلنا للاحصائيات المبينة في الجدول رقم (3-5) يتضح لنا أن الايرادات الجبائية لبلدية عشعاشة على طول الدراسة تتميز بمساهمتها الضئيلة جدا في إجمالي موارد البلدية كما أنها تشهد تذبذبا ملحوظا من سنة إلى أخرى ويرجع ذلك لقلة الأنشطة الاقتصادية التي تشكل أوعية ضريبية لأنها بلدية ذات طابع ريفي تفتقر للأنشطة الاقتصادية الاستراتيجية حيث تتوزع المساهمات المتاحة بنسب متفاوتة وعليه يمكن إعطاء الاستنتاجات التالية :

حيث تحتل الضريبة الجزافية الوحيدة النسبة الأكبر تتراوح ما بين 4.32 % و 3.44 % من إجمالي إيرادات التسيير خلال السنوات الثلاثة وهذا راجع إلى كون بلدية عشعاشة يغلب عليها النشاط التجاري والخدماتي الخاضع في أغلبه لنظام الربح الجزافي ثم يحتل الرسم على النشاط المهني النسبة الثانية المساهمة في تمويل ميزانية البلدية ولكن هو ضعيف مقارنة بالضريبة الجزافية الوحيدة فيه لا يتجاوز 4.25 %.

ثانيا : نفقات قسم التسيير في ميزانية بلديات محل الدراسة

تتعدد أوجه الانفاق في ميزانية البلدية على مختلف المصالح المباشرة والغير مباشرة التابعة لها ويمكن ايجازها واختصارها في الجدول التالي :

الجدول رقم (3-6) : نفقات قسم التسيير (المبلغ بالدينار الجزائري).

السنوات	نفقات التسيير	أعباء التسيير	النسبة	الاقتطاع لنفقات قسم التجهيز	النسبة	نفقات أخرى	النسبة
2019	214532004.61	65880958.00	30.71	21686275.19	10.11	126964771.42	59.18
2020	185203677.32	65647515.59	35.44	22049124.07	11.91	97507037.66	52.65
2021	238575871.83	98060925.37	41.40	22086978.43	9.25		49.64

المصدر: الحساب الإدري لبلدية عشعاشة للسنوات المالية 2019 إلى 2021

من خلال الجدول رقم (3-6) وبالنظر لموارد البلدية المشار إليها في الجدول رقم يتضح أن بلدية عشعاشة نجحت لحد الآن في تحقيق التوازن المالي القائم على الموارد الخارجية عبر ممارسة سياسة تقشفية وتخفيض النفقات في ظل الموارد المتاحة وعلى العموم فمن خلال الجدول نلاحظ أعباء المستخدمين تسجل ارتفاع قياسي رغم التراجع المسجل في 2020 مقارنة بباقي النفقات أما بخصوص الاقتطاع لنفقات قسم التجهيز فقد مس قانون البلدية 10 – 11 سيما المادة 198 منه على ضرورة اقتطاع جزء من إيرادات التسيير وتحويلها إلى قسم التجهيز والاستثمار ويقدر هذا الارتفاع بـ 10 % من إيرادات التسيير طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2020/04/16 الجريدة الرسمية العدد 27 حتى تتمكن البلدية من تحقيق حد أدنى من الاستثمار لفائدة ذمتها المالية ويحظى هذا

الاقتطاع بأهمية كبيرة في ميزانية البلدية وانطلاقا من الجدول أعلاه يتضح لنا أن الاقتطاع يشهد تأرجحا خلال السنوات الثلاثة فبعدما كان 10.17 % ارتفع خلال السنة 2020 إلى 11 % كمعدل عام ليعاود الانخفاض سنة 2021 عند نسبة 9 % ويبرر هذا التراجع بزيادة نفقات التسيير على حساب نفقات التجهيز وتراجع حجم الموارد فظل السياسة التقشفية الممارسة من قبل الحكومة ما أثر على الانفاق العام عموما، حيث اضطرت البلدية إلى التقيد بالحد الأدنى للاقتطاع أما بخصوص باقي نفقات التسيير الأخرى المكونة من مصاريف التسيير العام والمصاريف المرتبطة بالأملاك العقارية والمنقولة ومختلف الأعباء الاستثنائية ...الخ تتأرجح بين الزيادة والنقصان من سنة إلى أخرى وهذا مرتبط بحجم نشاط البلدية فكلما زاد تدخل البلدية كلما زادت حاجتها للأموال والعكس صحيح .

المطلب الثاني : تحليل قسم التجهيز في ميزانية بلدية عشعاشة

تساهم البلدية في تحقيق التنمية المحلية من خلال انجاز مشاريع تنموية والقيام باستثمارات في حدود اقليمها الجغرافي وهذا باستعمال مواردها المحلية إضافة إلى الموارد الخارجية وقصد تحليل بنية قسم التجهيز وتقييم تسيير الاعتمادات المالية المرصودة لهذا القسم نقوم بتحليل كل من نفقات وإيرادات هذا القسم خلال السنوات الموالية الثلاثة محل الدراسة .

أولا : إيرادات قسم التجهيز لميزانية البلدية

الجدول رقم (3-7) : تطور إيرادات قسم التجهيز لبلدية عشعاشة (المبلغ بالدينار الجزائري)

السنوات	إيرادات التجهيز
2019	156681080.93
2020	135122739.45
2021	201911036.95

المصدر: الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنوات المالية من 2019 إلى 2021 .

الجدول رقم (3-7) يوضح تراجع إيرادات قسم التجهيز في ميزانية بلدية عشعاشة خلال السنة 2020 ويفسر هذا الانخفاض لانخفاض بواقي الانجاز الملاحظة من السنوات السابقة لتمويل قسم التجهيز والتقيد بالحد الأدنى ومن أهم الإيرادات التي تحصل عليها البلدية في قسم التجهيز وإلى جانب الاقتطاع نجد الاعلانات الخارجية الممنوحة من قبل الدولة في إطار برامج المخططات البلدية لتنمية PCD وإعانات صندوق التضامن للجماعات المحلية وإعانات الولاية، وبعدها ارتفعت خلال السنة 2021 .

الجدول رقم (3-8) : مساهمة التمويل الخارجي في إجمالي إيرادات قسم التجهيز العمومي (المبالغ بالدينار الجزائري).

البلديات	إيرادات التجهيز	اعانات PCD		اعانات CGSCL		اعانات الولاية	
السنوات		المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
2019	156681080.93	20784450.87	%13.26	26200000.00	%16.72	20070000.00	%12.81
2020	135122729.45	2124997.59	%1.57	6836000.00	%5.06	/	/
2021	201911036.95	89866086.33	%44.51	26492255.87	%13.12	900000000	%4.46

المصدر: الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنوات المالية من 2021/2019

يتضح من خلال الجدول رقم (3-8) أن اعانات الدولة متمثلة في مخططات البلدية للتنمية موردا هاما لتمويل قسم التجهيز في ميزانية البلدية حيث تبلغ نسبتها 13.26% في موازنة 2019 ثم تراجعت في 2020 مسجلة انخفاظا بنسبة 1.75% لتكرر الارتفاع في موازنة 2021 بنسبة 44.51%، أما بخصوص صندوق التضامن للجماعات المحلية واعانات الولاية هي مجرد اعانات رمزية مقارنة بباقي مصادر تمويل قسم التجهيز.

ثانيا : نفقات قسم التجهيز العمومي

الجدول رقم (3-9) : مساهمة الاقتطاع وإعانات PCD في نفقات قسم التجهيز (المبالغ بالدينار الجزائري).

السنوات	نفقات التجهيز	اقتطاعات لنفقات التجهيز والاستثمار	اعانات PCD

		المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
2019	52568473.14	21686275.19	%41.18	20784450.87	%39.54
2020	81661558273	22049124.07	%27.00	2124997.59	%2.60
2021	163918814.48	22086978.43	%13.47	89866086.33	%54.82

المصدر: الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنوات المالية من 2019 إلى 2021 .

يتضح من خلال الجدول رقم (3-9) أن نسبة مساهمة الاقتطاع لنفقات التجهيز والاستثمار في تغطية نفقات التجهيز مرتفعة جدا بنسبة 41.18% خلال السنة 2019 لتنخفض انخفاضا تدريجيا في موازنة 2020 بنسبة 27 % ، وفي موازنة 2021 بنسبة 13.47 % ويعود سبب هذا التراجع إلى نقص الموارد الجبائية وكذا منحة معادلة التوزيع بالتساوي التي تعتبران متغيران اساسيتان لدلالة الاقتطاع وزيادة نفقات التسيير مما ألزم البلدية بالتقيد بالحد الأدنى للاقتطاع، لكن بالمقابل نجد أن نسبة مساهمة اعانات الدولة في تمويل قسم التجهيز معتبرة ومقبولة لحد ما حيث سجلت أعلى نسبة مساهمة لها في سنة 2021 بنسبة 54.82% وأقل نسبة مساهمة في موازنة 2021 حيث سجلت 2.60 % .

وهذا دليل على أن بلدية عشعاشة تعتمد على الموارد الخارجية أكثر من اعتمادها على مواردها الذاتية (الاقتطاع) في تمويل برامجها التنموية في قسم التجهيز العمومي في ميزانياتها .

المطلب الثالث : ميزانية بلدية عشعاشة بين التوازن والعجز

في هذه المطلب سوف نستعرض الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنة المالية 2021 وإظهار الموازنة العامة وكذا حسابات قسم التسيير بنوع من التفصيل وحسابات قسم التجهيز بشكل مختصر وتبيان حجم وواقع التوازن المالي ومدى جودته .

أولا : تحليل الموازنة العامة لميزانية البلدية

الجدول رقم (3-10) : الموازنة العامة وقسم التسيير في الحسابات لبلدية عشعاشة للسنة المالية 2021 (المبالغ بالدينار الجزائري).

النفقات	المبالغ	الايرادات	المبالغ
نفقات التسيير	238575871.43	ايرادات التسيير	338611118.92
نفقات التجهيز	163918814.48	ايرادات التجهيز	201911036.95
المجموع	402494686.31	المجموع	540522155.87
فائض الإيرادات	138027469.56	فائض النفقات	/
مجموع متساوي في النفقات والإيرادات	540522155.87	مجموع متساوي في النفقات والإيرادات	540522155.87

المصدر: الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنة المالية 2021 .

جدول رقم(3-11) : يمثل قسم التسيير

النفقات	المبالغ	الايرادات	المبالغ
60- سلع ولوازم	34261392.50	70-منتوجات الاستغلال	840000.00
61- مصاريف المستخدمين	38034019.07	71-ناتج الأملاك العمومية	18148318.48
62-ضرائب ورسوم	15927354.29	72- تحصيلات وإعانات	112452931.61
63- مصاريف على الأملاك العقارية والمنقولة	98060925.37	73- تقليص الأعباء	360717.03
64- مساهمات وحصص	236280.00	74- ممنوحات صندوق الأموال المشتركة	110189300.00
65-منح العائلات	0.00	75-ضرائب غير مباشرة	4356624.45
66-مصاريف التسيير العام	28420792.90	76-ضرائب مباشرة	24663042.25

68-الضمان للجماعات المحلية	0.00	79- ناتج استثنائي	34663042.25
69-أعباء استثنائية	898128.00	82- ناتج السنوات المالية السابقة	64132938.10
83- الاقتطاعات لنفقات التجهيز والاستثمار	22086978.43		
مجموع النفقات	238575871.83	مجموع الإيرادات	338611118.92
فائض الإيرادات	10035247.09	فائض النفقات	

المصدر: الحساب الإداري لبلدية عشعاشة للسنة المالية 2021 .

جدول رقم (3-12) : يمثل قسم التجهيز

النفقات	المبالغ	الايرادات	المبالغ
214-اقتناء المنقولات والعتاد الكبير	9734150.27		
280-اشغال جديد	154184664.21	60-العجز أو فائض القيمة	53461146.72
	/	10- تزويدات	148445320.63
		23- كوارث	4569.60
	37992222.47		
	163918814.48	مجوع الايرادات	201911036.95

المصدر: الحساب الاداري لبلدية عشعاشة للسنة المالية 2021 .

لحساب الفائض الموازي للسنة المالية 2021 نقوم بطرح انجازات الإيرادات لقسمي التسيير والتجهيز من انجازات النفقات للقسمين السالف الذكر.

الفائض الموازي (2021) = 540522155.87 – 402494686.31 = 138027469.56

الفائض الموازني يتكون من فائض الإيرادات قسم التسيير مضافا إليه فائض الايرادات قسم التجهيز.

الفائض الموازني (2021) = 100035247.09 + 37992222.47 = 138027469.56 .

خلاصة الفصل :

على ضوء الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى دار البلدية تبين لنا أنها الخلية الأساسية في الهيكل التنظيمي للدولة في تهدف إلى تسبيل المعاملات للمواطنين و تمر على تدقيق الإدارة وتسيير افضل المجالات التعليم والثقافة. والشباب والرياضة والمجال الديني والاجتماعي والصحة والتكوين. النقل الري. ولتي بدور تعتبر مركز المعاملات مجانية وهذا حسب الأقسام الموجودة بها والمتناسبة مع كل ملف اداري ونذكر م بالأخص قسم التجهيز وقسم التسيير اللذان بدورهما يمثلان مجموع النفقات والإيرادات الموجودة التي تدفعها وتحصليها بكل قسم من اقسام دار البلدية .

خاتمة

إن ما يمكن قوله بعد الاتمام من الدراسة حول موضوع دور المحاسبة العمومية في التوازن المالي . هو أن التوازن المالي يعتبر من المبادئ الأساسية في المؤسسة . و هو ينتج عن المقارنة بين رأس المال العامل و حاجيات تمويل الاستغلال و الخزينة تظهر كنتيجة من هذا التوازن .

تعتبر المحاسبة العمومية على أنها مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام عمى مستوى شبكة المحاسب العمومي، وتعتبر كذلك قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، وهذا في ظل وجود نظام محاسبي كامل ومتطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى، وأن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة عمى الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة وهذا بالضبط ما تدعو اليو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تهدف أساسا الى تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم، وهذا من خلال تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية، بالإضافة الى تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومي.

و من خلال ما درسنا لا حظنا أن هناك علاقة ما بين التوازن المالي و المحاسبة العمومية حيث أن التوازن المالي لا يتحقق إلا بوجود المحاسب العمومية لأنها هي الركيزة الأساسية في المؤسسة.

نتائج البحث :

من خلال موضوعنا هذا تمكنا من الوصول إلى بعض النتائج، إحداها متعلقة بالجانب النظري وأخرى بالجانب الميداني وهي كالأتي:

- للمحاسبة العمومية مكانة في التسيير الاقتصادي و المالي للأملاك العمومية

- التوازن المالي أداة جوهرية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك فالتحليل المالي يساهم في اتخاذ العديد من قرارات، سواء القرارات التي تخص المؤسسة أو التي تخص لأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة .

- تتعدد الأدوات المستخدمة في التوازن المالي، فكل أداة منها هدف إلى تقييم علاقة معينة بغرض تفسير صورة معينة .

- التوازن المالي يشمل كل اليات . بما فيها بالطبع مرجعة الايرادات و النفقات و المشاريع المختلفة.

اختبار الفرضيات :

- نعم للمحاسبة العمومية دور كبير وفعال في تحقيق التوازن المالي .

- صحيح ان التوازن المالي يتحقق من قبل السياسة المالية .

توصيات واقتراحات :

من خلال النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تساهم في تحسين أداء المؤسسة:

- ضرورة تطوير المحاسبة العمومية في اطار مقومات موارنة البرامج ومحاسبة الاداء .

- وجب عمى المؤسسة تحديد وبشكل دقيق احتياجاتها والعمل على مراجعة مواردها لكي تتمكن من بلوغ هدف التوازن المالي.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

1- اسماعيل حسيف احمرو، المحاسبة الحكومية من التقميد إلى الحداثة، دار المسيرة، الأردف، الطبعة الأولى،2003 .

2 - إسماعيل حسين احمرو، **المحاسبة الحكومية من التقميد الى الحداثة**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2003 .

3- الياس بن ساسي, يوسف قريشي ,التسيير المالي الادراة المالية ,دار وائل,الطبعة الثانية,الجزء الاول ، 2011 .

4- أمين السيد أحمد لطبفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط 1، لاسكندرية، مصر، 2008 .

5- جميل أحمد توفيق، "إدارة الأعمال"، النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1986 .

6- حمزة محمود الشيخي، قرارات الادارة المالية، الجامعة المستنصرية، مصر، 1983 .

7- خالد جمال الجعارا، معايير التقارير المالية الدولية، دار النشر أثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 .

8- زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011 .

9- زيدان، "مؤسسة الأعمال"، دار زهرات للنشر والتوزيع، ط ،8عمان، الأردن، 1996 .

10- عبد الحليم كزاجة، "الإدارة والتحليل المالي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2000 .

11- عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر ، الأردن، عمان، 1990 .

12- عمر صخري، "اقتصاد مؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط ،2الجزائر، بن عكنون، 2001 .

13- محمد أبو ناصر، جمعة حميدا، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الأردن، 2008 .

14- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 .

15- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ديوان المطببوعا الجامعية، ط 05 ، الجزائر 2005 .

16- محمد حسين الطيب، محمد إبراهيم عبيدات، "أساسيات الإدارة المالية في القطاع الخاص"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1999 .

17- محمد عمر الطبري وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، أثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 20 ، 2009 .

18- منصوري الزين، مطبوعة دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

19- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة"، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998.

20- ناصر دادي عدون، محمد فتحي نواصر، دراسة الحالات المالية، دار الافاق للنشر، الجزائر، 2001.

21- وليد ناجي الحيالي، التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

22- يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجا)، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015.

23- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، دار النشر أثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ،2007.

القوانين والمراسيم :

24- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم.

25- المادة الأولى من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.

26- تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة العامة، وتقدم للأجهزة العليا من 50 سنة إطارا وهياكلا مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي.

27- المادة 29 من القانون 90-21.

28- قانون رقم 90-21، مؤرخ في 15 أوت 1990.

29- مرسوم تنفيذي رقم 331/11 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رق م 311/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتماداتهم، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011.

30- المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 1992/11/14 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية رقم 82.

31- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها .

32- انظر القانون رقم ،88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية رقم ،02 بتاريخ، 13 يناير 1988 .

33- انظر القانون رقم ،88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية رقم ،02 بتاريخ، 13 يناير ،1988 .

34- قرار مؤرخ في ،2008/07/26، الصادر الجريدة الرسمية رقم، 19 بتاريخ، 25مارس ،2009 .

35- قرار مؤرخ في ،2008/07/26، الصادر الجريدة الرسمية رقم، 19 بتاريخ، 25مارس ،2009 .

المقالات :

36 - نزار نصيبي، مقالة بعنوان : دور التحليل المالي في تقييم الوطعية المالية للمؤسسة الجزء 26 .

37- تامر مخيمر، مقال بعنوان :الرافعة المالية ونسبة الربحية للشركات المدرجة في بورصة عمان، مصر، 2010.

38- نزار نصيبي، مقالة بعنوان : دور التحليل المالي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة، الجزء، 23 – 24، تونس 2013 .

الرسائل العلمية :

39- الصادق الأسود ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011 .

40- شلال زهير، آفاق نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة تدخل ضمن نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة ب ومرداس، 2013-2014 .

41- شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002 .

42- بوستة سلوى، المحاسبة العمومية في الجزائر وسب تطويرها، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2016 .

43- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2011/2010 .

44- أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة لمدولة، مذكرة مقدمة ضمف متطمبات نيل شيادة الماجستر، تخصص مقود مالية وبنوك، جامعة عمار ثميجي، بالأغواط،2010/2009، .

45- حرفوش ليلة وافوراح فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العام للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة ماستر كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة بجاية، 2016 .

46- تبر زغود، محددات سياسة التمويل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية)دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بالقطاعين العام و الخاص في الجزائر ،(مذكرة ماجستير، غير منشورة، ورقلة، 2009 .

47- نور الدين بن عمارة، الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، ماستر، غيرمنشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2001 .

48- مريخي عبد الرزاق، التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسا الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ،03 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، 2010 .

49- حسيني منال،إعداد وتحليل القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى تطبابقه مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة،الجزائر أكتوبر 2010 .

50- اليمين سعادة،" استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها"، مذكرة ماجستير، الحاج لخضر، باتنة، الجزائر ،2008 .

المراجع باللغة الفرنسية :

51-JEAN François des Robert, François machin, Herve Puteaux," normes IFRS et PME" , d'undo ,paris,2004.

52-IASB-IFRS, Including IAS and interpretation as at 17 January 2008 ،page،986-988.

53-CNEP: Rapport sur l'état des lieux sur la PME/PNI-mars: 2000.

54-pierr. Coso،lagestion.finonciere, duvod Depotlegal, paris, 1983.

55-Florence Delahaye & Jacqueline Delahaye, Finance d' entreprise (Manuel et applications), 2e édition Dunod, Paris, 2009 .

56-Jean-François OILLIC ،un article intitulé La situation financière Analyse de la trésorerie, Numéro 3.

57-Pierre maurin،contrôle de gestion facile "Guide à l'usage des PME", afnor, 2008.

58-Vernimen Pierre; Finance d'entreprise, 5éme édition, DALLOZ, Paris 2002.

المواقع الالكترونية :

59http://isegs.com/forum/showthread.php?t=1542 أطلع عليها بتاريخ 2023/05/13