



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان البحث

دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدي الهيئات
العمومية
دراسة حالة بلدية مستغانم

تحت إشراف الأستاذ
بوشخي بوحوص

من إعداد الطالب:
الشارف بن عطية تواتي

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	سفيان سليمان	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	بوشخي بوحوص	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	براهمي عمر	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2018



إلى من علمني النجاح و الصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.

إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها

سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى ملاكي في الحياة أينما كان.

إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة و خارجها.

إلى الأستاذ المشرف بوشخي بوحوص، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا

بالعلم و المعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا يبغى بها إلا

وجه الله و منفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.



شكر وتقدير



أرى لزاما علي تسجيل الشكر وإعلامه ونسبة الفضل لأصحابه، استجابة لقول
النبي ﷺ: "لم يشكر الناس لم يشكر الله".

وكما قيل :

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر
فالشكر أولا لله عز وجل على أن هداني لسلوك طريق البحث والتشبه بأهل
العلم وإن كان بيني وبينهم مفاوز.
كما أخص بالشكر أستاذي الكريم ومعلمي الفاضل المشرف على هذا البحث
بوشخي بوحوص فقد كان حريصا على قراءة كل ما أكتب ثم يوجهني إلى ما يرى
بأرق عبارة وألطف إشارة، فله مني وافر الثناء وخالص الدعاء.

كما أشكر السادة الأساتذة وكل الزملاء وكل من قدم لي فائدة أو أعانني
بمرجع، أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا وأن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

الفهرس

الفهرس

اهداء

الشكر وعرقان

مقدمة عامة.....1

❖ الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- *مقدمة الفصل.....02
- *المبحث الأول: أساسيات المحاسبة العمومية.....03
- المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية03
- المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية واشكالها.....05
- الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية05
- الفرع الثاني: أشكال المحاسبة العمومية.....06
- المطلب الثالث: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة العمومية.....08
- الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية.....08
- الفرع الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية.....09
- *المبحث الثاني: الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية.....11
- المطلب الأول: الأمور بالصرف.....11
- المطلب الثاني: المحاسب العمومي.....13
- المطلب الثالث: المراقب المالي.....15
- المطلب الرابع: مبدأ الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.....17
- *المبحث الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر وتنفيذ العمليات المالية.....19
- المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر.....19
- المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتقييمه.....20
- المطلب الثالث: تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية.....23
- *خلاصة الفصل27

❖ الفصل الثاني : التوازن المالي في المؤسسات العمومية

- *مقدمة الفصل.....27
- *المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسات العمومية.....28
- المطلب الأول: ماهية المؤسسات العمومية.....28
- الفرع الأول: مفهوم المؤسسات الاقتصادية.....28

- 29.....الفرع الثاني :أركان المؤسسات العمومية.....
- 31.....المطلب الثاني: خصائص المؤسسات العمومية وعلاقتها بالدولة.....
- 31.....الفرع الأول: خصائص المؤسسات العمومية
- 31.....الفرع الثاني : علاقة المؤسسة العمومية بالدولة.....
- 32.....المطلب الثالث: أهداف وأنواع المؤسسات العمومية الاقتصادية.....
- 32.....الفرع الأول : أهداف المؤسسات الاقتصادية.....
- 33.....الفرع الثاني :أنواع المؤسسات الاقتصادية.....
- 35.....المبحث الثاني : تحليل التوازن المالي.....*
- 35.....المطلب الأول : ماهية التوازن المالي.....
- 35.....الفرع الأول :مفهوم التوازن المالي.....
- 35.....الفرع الثاني :أهمية التوازن المالي
- 36.....المطلب الثاني : حالات وشروط التوازن المالي.....
- 36.....الفرع الأول :حالات التوازن المالي.....
- 37.....الفرع الثاني : شروط التوازن المالي.....
- 38.....المطلب الثالث : مؤشرات التوازن المالي.....
- 38.....الفرع الأول : رأس المال العامل.....
- 40.....الفرع الثاني : احتياجات رأس المال العامل
- 42.....الفرع الثالث : الخزينة.....
- 44.....المبحث الثالث : اختلال التوازن المالي و كيفية إعادته.....
- 44.....المطلب الأول : اختلال التوازن المالي.....
- 44.....المطلب الثاني : الإجراءات المتخذة لإعادة التوازن المالي.....
- 46.....*خلاصة الفصل

❖ الفصل الثالث : دراسة حالة بلدية مستغانم

- 48.....*مقدمة الفصل.....
- 49.....المبحث الأول: ماهية البلدية
- 49.....المطلب الأول: تعريف البلدية.....
- 49.....المطلب الثاني: مفهوم الهيكل التنظيمي للبلدية
- 51.....المطلب الثالث: الاحصائيات الخاصة بالبلدية من 2012 الى 2016

53.....	*المبحث الثاني : ماهية ميزانية البلدية.....
53.....	-المطلب الأول : اعداد الميزانية و التصويت عليها.....
53.....	الفرع الأول: تعريف الميزانية.....
53.....	الفرع الثاني : اعداد الميزانية.....
54.....	-المطلب الثاني : نفقات ميزانية البلدية.....
55.....	-المطلب الثالث : إيرادات ميزانية البلدية.....
56... 2016-2012	*المبحث الثالث: تطور الإيرادات والنفقات والتحليل الجبائي وفحص ميزانيتنا من سنة 2012-2016...
56.....	-المطلب الأول: تطور الإيرادات والنفقات.....
56.....	-المطلب الثاني: تحليل إنجازات للإيرادات جبائيه.....
58	-المطلب الثالث: فحص ميزانية البلدية حسب الاقتصاد.....
58.....	الفرع الأول: قسم التسيير.....
64	الفرع الثاني: قسم التجهيز العمومي.....
68.....	*خاتمة الفصل
70.....	*خاتمة عامة
	*قائمة المراجع

فهرس الاشكال و الجداول :

1-فهرس الاشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	عناصر النظام المحاسبي	الشكل(1-1)
22	مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية	الشكل (1-2)
24	مراحل تنفيذ النفقات العمومية	الشكل (1-3)
50	الهيكل التنظيمي للبلدية	الشكل(1-3)

2- فهرس الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
56	تطور الإيرادات والنفقات	الجدول (3-1)
57	التقديرات السنوية	الجدول(3-2)
59	الإيرادات	الجدول(3-3)
60	تصنيف الإيرادات حسب ابواب	الجدول (3-4)
61	النفقات	الجدول (3-5)
62	تصنيف نفقات حسب الطبيعة	الجدول(3-6)
63	حوصلة قسم التسيير	الجدول (3-7)
65	نفقات التجهيز عمومي	الجدول(3-8)
65	برنامج التجهيز	الجدول (3-9)
66	برامج التجهيز تم غلقها	الجدول(3-10)
67	حوصلة عامة	الجدول (3-11)

المقدمة العامة

مقدمة عامة

تمهيد :

إن وجود المحاسبة بالشكل الحالي التي هي عليه يرجع ظهورها إلى القدم و تطورت مع تطور التجارة و الصناعة ، و خلال التاريخ تطور دور المحاسبة حسب الاحتياجات الضرورية.

تعود نشأة المحاسبة إلى تاريخ اختراع الأرقام و اتخاذ وحدة النقد كأداة لقياس المنافع الاقتصادية و السلع و الخدمات بعد التخلص من نظام المقايضة السلعية نتيجة التطور الاقتصادي الحاصل و اتساع نطاق المبادلات و العمليات المالية ، لذلك كان من الضروري تدوين هذه العمليات و تبيان أثرها بطرق نظامية متعارف عليه و بشكل يكفل الرجوع إليها بهدف استخدامها كدليل إثبات عند الحاجة و لم تصبح المحاسبة علما قائما بذاته إلا بعد صدور مؤلفا للكاتب الايطالي : لوقا باتشييليو في أواخر القرن الخامس عشر الذي شرح فيه كيفية مسك الدفاتر و تقييد العمليات وفقا نظام يسمى القيد المزدوج و نتيجة للتطور الصناعي بفعل الثورة الصناعية و ظهور المؤسسات و الشركات الفردية و الجماعية ، العامة و الخاصة و تعدد المبادلات و العمليات فيما بينها و تشابكها و تطورها ، أدى هذا إلى تطور علم المحاسبة بحيث أصبحت تساهم في مجالات التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء أي أن المحاسبة تعد كنظام للمعلومات يقوم باستقبال البيانات و تسجيلها و إعادة تشغيلها و عرضها لتستخدم في ترشيد القرارات و بهذا أصبحت للمحاسبة أهمية بالغة في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها المؤسسات ، و كذلك تحديد نتيجة المشروعات ، فهي لا تهم صاحب المؤسسة فقط ، بل تهم كذلك العمال، المسيرين، مصلحة الضرائب... الخ

تعرف المحاسبة عادة أنها لغة تعمل على ترجمة البيانات المالية إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات ، كما أنها هي اساس كل مؤسسة اقتصادية او مالية او تجارية و ايضا مهما كان حجمها ، ومن بين هذه المؤسسات ، مؤسسات تجارية و اقتصادية ، حيث أنها تستعمل و تتبع نظاما محاسبيا و يعمل وفق القيد المزدوج .

حيث أصبح الاقتصاد العالمي ينتهج المنافسة الحرة و اقتصاد السوق و هذا ما يفرض على المؤسسات الاقتصادية أن تكون الحلقة الرئيسية في رسم مكانتها على مستوى النشاط الاقتصادي من خلال العمل على تحقيق المردودية لضمان البقاء في السوق.

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.

و انطلاقا مما سبق تتبلور معالم الاشكالية الرئيسية لبحثنا هذا و المتمثلة في:

هل للمحاسبة العمومية دور في تحقق التوازن المالي ؟

ومن هنا نتطرق إلى الأسئلة الرئيسية _:



مقدمة عامة

- ✓ ماهي المحاسبة العمومية و فيما تتمثل وظائفها ؟
- ✓ أين يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية ؟
- ✓ هل المحاسبة العمومية تساعد في إعادة التوازن المالي ؟
- ✓ من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية ؟

فرضيات البحث:

- ✓ المحاسبة العمومية لها دور كبير في التوازن المالي.
- ✓ الاعوان المكلفون بتنفيذ النفقات العامة هما الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميين
- ✓ التوازن المالي يتحقق من قبل السياسة المالية.

منهجية الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج 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.

أهمية وأهداف البحث:

تتمثل أهمية البحث حول كونه يساعد على الحصول و معرفة جملة من المعلومات و تتمثل في ما يلي:

- ✓ ضرورة معرفة المحاسبة العمومية لما لها من أهمية على المؤسسات و الدولة بصفة عامة.
- ✓ معرفة مدى فعالية التوازن المالي في المؤسسات و الدور الذي يلعبه فيها.
- ✓ يمكن لهذا البحث أن يقربنا من مفهوم المحاسبة و التوازن المالي.

مبررات اختيار الموضوع:

من بيع دوافع اختيار هذا الموضوع بالتحديد ، يكون نتيجة للأسباب التالية:

- ✓ دافع و رغبة في معالجة موضوع المحاسبة و التوازن المالي و التوغل فيه.
- ✓ مدى أهمية المحاسبة العمومية و التوازن المالي و مدى حاجة المؤسسة لهم.
- ✓ بث ثقافة حول هذا الموضوع.

تقسيمات البحث :



مقدمة عامة

قسمنا البحث الى ثلاثة فصول

تناولنا في الفصل الاول الاطار النظري للمحاسبة العمومية حيث قسمناه الي 3مباحث تطرقنا في المبحث الاول الي أساسيات المحاسبة العمومية و المبحث الثاني: الأعوان المكلفون بالعمليات المالية و المبحث الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر وتنفيذ العمليات المالية.

اما الفصل الثاني : التوازن المالي في المؤسسات العمومية فقسمناه كذلك الي 3مباحث تناولنا في المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسات العمومية و المبحث الثاني: تحليل التوازن المالي و المبحث الثالث: اختلال التوازن المالي و كيفية إعادته

اما الفصل الثالث دراسة حالة بلدية مستغانم فيدوره تم تقسيمه الي 3مباحث المبحث الأول: ماهية البلدية و المبحث الثاني ماهية ميزانية البلدية و المبحث الثالث: تطور الإيرادات والنفقات والتحليل الجبائي وفحص ميزانيتنا من سنة 2012-2016.

الفصل الأول

مقدمة الفصل :

ان المحاسبة بصفة عامة تعني الكتابات التي تعبر بالأرقام عن العمليات الحسابية الخاصة بالتنفيذ الإيرادات والنفقات بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة قانونيا، فهي تربط ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط اليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة وفي هذا الفصل حصرنا على إعطاء اهمية لجانب الإطار النظري للمحاسبة العمومية بحيث سنتطرق لتعريفات مختلفة للمحاسبة العمومية وذكر مبادئها ومجال تطبيقها وهذا في المبحث الأول اما المبحث الثاني فخصصناه للأعوان المكلفون بها بتنفيذ العمليات المالية وذكر مهامهم ومسؤولياتهم وبالنسبة للمبحث الأخير فشمّل المحاسبة العمومية في الجزائر وكذلك مراحل تنفيذ العمليات المالية العمومية. والذي قسم إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: الأعوان المكلفون بالعمليات المالية

المبحث الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر وتنفيذ العمليات المالية

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية علماً أكثر تميزاً عن فروع علم المحاسبة الأخرى مثل: المحاسبة المالية، محاسبة تكاليف . . وهذا لما لها من طابع خاص يميزها، وهو ما سنحاول التعرف عليه في هذا الفصل.

المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية

سنعرض فيما يلي إلى هذه التعاريف الخاصة بالمحاسبة العمومية قبل أن نحاول تقديم عاماً لها.

1-التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:

" هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة"¹

"هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية:

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفقاً لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يضع قيوداً قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ولتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات:

إضافة إلى ذلك، يحدد هذا الأخير التزامات ومسؤوليات كل من الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخبزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، ونتيجة لذلك يعتبر المحاسب في المحاسبة العمومية ملزماً باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول بها، لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها في حالة عدم احترامها، إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام"².

شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بالقائد تلمسان، 2010/2011، ص: 7.

شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013/2014، ص، ص: 5-6.

2-التعريف التقني للمحاسبة:

"هي مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات"¹
 "يعتبر هذا التعريف جد ضيقا، حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض الحسابات الهيئات العمومي، مع أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، والتزامات ومسؤوليات"².

3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:

"من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية انها " قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين "، غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا كون السمة الإدارية في هذا التعريف تنسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثنى تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف وكذا مختلف الجوانب الأخرين التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية؛

مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعاريف السابقة وتقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية" تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقه والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من النفقات وتحصيل الإيرادات كما تبين المحاسبة كذلك كيفية الحسابات سواء بالنسبة للآمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين"³.

¹ شهلال زهير، مرجع سابق الذكر، ص:6

² منصورى الزين، دروس المحاسبة العمومية، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية، جامعة سعد دحلب البليدة، ص:4.

³ منصورى الزين، مرجع سابق الذكر، ص:5.

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية وأشكالها

الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية ثلاث مبادئ هي:

1-المبدأ القانوني:

في الفصل بين الفرصة والعمل، الفرصة هي ترك المبادرة للموظف (الأمر بالصرف، المحاسب العمومي) في كيفية إنجاز مهمة ما وذلك في إطار تنفيذ الميزانية، والتنظيم هو العمل وفق القوانين والقواعد خاصة تلك المدرجة في قانون المالية والميزانية.

2-المبدأ الإداري:

في الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين، فعليه تنفيذ الميزانية يضمها كل المساهمين في إنجاز العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات، وتلك المتعلقة بدفع النفقات المرخص بها بموجب الميزانية. وهذه العمليات ينجزها أعوان إداريين يميز بينهم حسب طبيعة الوظائف المؤداة وهم الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون يعتبر مبدأ أساسي م مبادئ المحاسبة العمومية ويخضع لعدة أسباب وهي:

✓ تتعلق الوظائف بمهمتين مختلفتين: مهمة إدارية ومهمة مالية.

✓ تجنب تداخل المهام.

✓ اختلاف الكفاءات.

أما مبررات هذا المبدأ فتتمثل فيما يلي:

✓ تقسيم مهام التخصص: كل عملية متعلقة بالإيرادات أو النفقات هي في مضمونها عبارة إما 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 لا بد من القيام بجملة من المهام الإدارية والمالية بالتالي فاختلاف المهام يتطلب اختلاف الأعوان المكلفين بالإنجاز.

المراقبة المشتركة: الأمر بالصرف يمسكوا حسابات التسيير (دخول وخروج الأموال) أي حركية الأموال، وهذا ما يسهل عملية المراقبة عن طريق مقارنة الحسابات واكتشاف المخالفات وبالتالي: تحديد المسؤوليات، كما تسهل للمراقبة المتبادلة، بالأمر بالصرف يراقب المحاسب العمومي والعكس صحيح.

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

3-المبدأ التقني:

عدم تخصص الإيرادات لدفع النفقات حسب هذا 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 تؤكد 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 تسيير من طرف الدولة.

الفرع الثاني: أشكال المحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية تمسك للسنة الكاملة وهي فترة تنفيذ الميزانية وتشمل:

- ✓ العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وبالتالي الوثائق الملحقة بها وذلك 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 النفقات وتحصيل الإيرادات، تسك من قبل الأمر 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 فهي عكس المحاسبة الإدارية، تهتم خاصة بحركة الأموال، ويتم تسجيل العمليات المجزة وفق أسلوبين محاسبيين:

✓ **التسجيل البسيط (القيد المنفرد):** وفق هذا النظام كل عملية تحصيل للإيراد أو دفع لنفقة تسجيل مرة واحدة في دفتر اليومية إضافي تقييد فيه حركة الأموال حسب المصلحة أو القسم وطبيعة النشاط.

✓ **التسجيل المزدوج (القيد المزدوج):** هذا النظام المحاسبي المتبع من قبل المحاسبون الرئيسيون للخبزينة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أمين الولاية، محصل الموارد المالية، ويضع حساب دائن وآخر مدين تسجل فيه العمليات بالمبلغ حسب طبيعتها ومصدرها.

المحاسبة المالية تمارس باستخدام مجموعة من الحسابات بعضها يمسك من طرف المحاسبون والبعض الآخر وتعرف بالحسابات النظامية وتمسك من قبل أعوان المحاسبين، هؤلاء الأعوان لا يقوون بتنفيذ عملية تحصيل الإيرادات وعملية دفع النفقات، بل مهمتهم تتمثل في تجميع ومراجعة كل العمليات المنجزة من قبل المحاسبون مثل الوكالة المركزية لمحاسب الخبزينة وأهم هذه الحسابات:

✓ **الحساب الإداري:** وهو الحساب الذي يضمه الأمر بالدفع، كل الظروف التي نفذت فيها الميزانية تقدم الحسابات الإدارية للهيئة 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 الأجل السابقة: 30 جويلية السنة الموالية للسنة المنصرمة وقبل 01 سبتمبر بالنسبة لمحاسب الخبزينة ومحاسب البريد والمواصلات.

المطلب الثالث: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية.

"تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات للدول"¹.

"وفي هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:

✓ فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد

من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها

✓ فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بأول

بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة

(أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها)

✓ المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة "تعريف الاعتماد المالي:

عبارة عن مبلغ من النقود أو أي مصدر آخر يتم احتجازه بغرض القيام بنشاط محدد والوصول إلى

هدف يتفق مع التنظيمات والقيود الخاصة بها)

✓ تحديد العلاقات بين كل أنواعها خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

✓ اظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة

على أنشطة الدولة وتقييم تسيير الأموال العمومية

إضافة إلى هذه الأهداف هناك من يرى أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة

إدارية على الأموال والعمليات وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم بحيث يفحص النتائج الاقتصادية

للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها"².

¹ شهلال زهير، مرجع سابق الذكر، ص:11.

الفرع الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

" بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية العمومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة"¹.

"أما في الجزائر فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق تنفيذ الميزانيات التالية:

- ✓ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛
- ✓ الميزانيات والعمليات الخاصة بمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- ✓ العمليات المالية للميزانيات الملحقه؛
- ✓ العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)؛
- ✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

وبناء على ذلك يمكن الاستنتاج أن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة"².

دروى رشيدة، دور المحاسبة العمومية في التوازن المالي، دراسة حالة: بلدية الطواهرية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة مستغانم، غ منشورة، 2016/2017، ص:10.

¹ عبد الله عبد السلام أحمد ولآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص:28.

² شهبال زهير، مرجع سابق الذكر، ص: 8.

المبحث الثاني: الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية

"إن التحديد المسبق لمجمل إيرادات ونفقات الهيئات العمومية للسنة المالية في شكل وثيقة قانونية ملزمة وهي الميزانية، يعني فرض قيود على حرية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لهذه الهيئات. ومن أجل الاحترام الفعلي لهذه القيود وجدت قواعد صارمة يتم بمقتضاها تنفيذ الإيرادات والنفقات المرخص بها في الميزانية. ومن بين هذه القواعد تلك الخاصة بمراقبة عمليات التنفيذ. فالنظام القانوني لتنفيذ الميزانية كله يتمحور حول فكرة الرقابة التي من شأنها ضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية".

وتجسيد هذه الفكرة يبتدئ خاصة في اضطلاع ثلاث فئات متميزين ومستقلين من الأعوان بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية، هم: فئة الأمرين بالصرف وفئة المحاسبين العموميين وفئة المراقبين الماليين¹ وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث إضافة إلى مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

"الأمر بالصرف هم مبدئياً، مدراء (بالمعنى الواسع للفظ مدير) هيئات عمومية، أي الأشخاص المكلفون بإدارة وتسيير الهيئات (المصالح)، حيث أن صلاحياتهم المالية ليست مكتملة أو تابعة لصلاحياتهم الإدارية، فهم إذا لا يمثلون سلكا متخصصا يضطلع بمهام التسيير المالي للهيئات العمومية، وإنما تلحق بهم هذه الصفة (أمر بالصرف) لوجودهم على رأس هذه الهيئات. وعليه يمكن القول إن كل الأمرين بالصرف هم مدراء. أما العكس فهو ليس دائماً صحيحاً (بعض رؤساء الهيئات العمومية، مثل رئيس مجلس المحاسبة، ليس له صفة الأمر بالصرف)²".

أولاً: تعريف الأمر بالصرف:

"المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تعرف الأمر بالصرف كما يلي: "يعد أمراً بالصرف في مفهوم القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21 بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانوناً وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة.

وعلى هذا الأساس فإن الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم ولفائدة الدولة، يعين مسؤول عن تسيير مرفق عام حيث يضطلع بمهام مالية مكتملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام

¹ شويخي سامية، مرجع سابق الذكر، ص: 11.

² دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص: 11

الذي يقوم بتسييره، وبالتالي، يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية"¹.

ثانيا: تصنيف الأمر بالصرف:

" حسب المادة 25 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإن الأمرين بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو وحيدون:

1-الأمرون بالصرف الرئيسيون: وهم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية والذين هم على رأس الشخص المعنوي العمومي وذلك بتحديد الإيرادات والنفقات للميزانية.

2-الأمرون بالصرف الثانويون: حسب المادة 29 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن " الأمرون بالصرف الثانويون مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على الوظائف المحددة في المادة 23 أعلاه".

أي يقومون بإنجاز عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعين فيه وبتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي. والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع.

3-الأمرون بالصرف الوحيدون: اختصاص الأمر بالصرف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي غير الممركز (المادة 27 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية)².

ثالثا: مهام الأمر بالصرف:

"يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، وتطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يعتبر بمثابة العمود الفقري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام، التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات. أما من جانب الإيرادات يقوم بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات والتصفية وتحرير سند الأمر بالتحصيل"³

إن الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن العناصر الموالية:

¹ عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد الصديق، جيجل، الجزائر، ديسمبر 2015، ص: 13

² شلال زهير، "مرجع سابق، ص 105.

³ - شلال زهير، "مرجع سابق، ص 106.

✓ "محاسبة الإيرادات: تتضمن محاسبة الأمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات مالية في شكل جداول تظهر كل أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات.

✓ محاسبة الالتزامات: تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملتمزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية.

✓ محاسبة أوامر الصرف: يمسك الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد¹.

رابعا: طبيعة مسؤولية الأمر بالصرف:

"تنص المادة 32 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على ما يلي: " الأمر بالصرف مسؤولوهن مدنيا وجائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية. وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم".

واستنادا على هذه المادة فإن الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية وجنائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، ويكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين².

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يخص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام.

أولا: تعريف المحاسب العمومي:

"حسب المادة 33 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية "يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين بصفة قانونية القيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها وكذلك تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد مع القيام بمسك الحسابات وحركة الموجودات"³.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون.

² دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص:12.

³ شهلال زهير، مرجع سابق الذكر، ص:109.

ثانيا: تصنيف المحاسب العمومي:

"تنص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على "يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفوا بصفة مخصص أو مفوض"¹.

ثالثا: مهام المحاسب العمومي:

"قبل القيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات يقوم المحاسب العمومي بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة له:

1- بالنسبة للإيرادات:

المادة 35 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكلفة بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف، أن يتحقق من أن هذا الأمر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات وكذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

2- بالنسبة للنفقات:

المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد ويتحقق مما يلي:
مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها.
صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
توفر الاعتمادات.

تأشير عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها"².

رابعا: طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي:

"يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قد قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام. لهذا السبب، توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون
² دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص: 13.

تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها، حيث وحسب المادة 53 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية: "يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله"¹.

المطلب الثالث: المراقب المالي

"يعتبر المراقب المالي عون من أعوان المحاسبة العمومية الذي تنحصر صلاحيته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية.

1- تعريف المراقب المالي:

"هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية.

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عد بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عيب مستقبلي على عاتق الدولة"².

2- مهام المراقب المالي:

"تتمثل المهمة الرئيسية له في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع، إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات، فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي م أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية والأرصدة المتوفرة، هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج"³.

3- طبيعة مسؤولية المراقب المالي:

✓ "مسؤولية المراقب المالي وكذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية، ولكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقاً من العاصر التالية:

¹ شهلال زهير، مرجع سابق الذكر، ص: 112.

² - شلال زهير، مرجع سابق الذكر، ص: 113.

³ منصورى الزين، مرجع سابق الذكر، ص: 51.

عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية والمالية للمجلس الأعلى للمحاسبة، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية والمالية وذلك تطبيقاً للمادة 7-88 للأمر رقم 20-95 المتعلقة بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين وقواعد الميزانية والمالية.

✓ مسؤولية أمام وزارة المالية، حيث أن مهام ومسؤوليات المراقبين الماليين تخضع لنظام مسؤولية صارم من قبل وزارة المالية، فالراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات وأعمال المراقبين الماليين والتي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي ومع الحساب الإداري للأمر بالصرف وذلك للمقارنة و المقاربة بينهم، وهنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها ومخالفة للقوانين أو رفض البعض الأخر وهي مؤهلة للقبول"¹

المطلب الرابع: مبدأ الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل والمهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية العمومية، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون والتنسيق ما بين مستويين وسلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين، ألا وهما الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وعلى مرحلتين: الأولى مرحلة إدارية من اختصاص الأمر بالصرف والمرحلة الثانية هي المرحلة المحاسبية يتولاها المحاسب العمومي.

أولاً: تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

"يقتضي تطبيق هذا المبدأ على "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ".²

"يركز مفهوم هذا المبدأ على "تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منها سلطة مستقلة عن الأخر دون أن توجد علاقة رئاسية بينهما، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤولية الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات،

¹ منصور الزين، مرجع سابق الذكر، ص: 52.

² جمال عمارة، "أساسيات الموازنة العامة للدولة والمفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص148.

وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات".¹

ثانياً: أهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

"يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام، بحيث من يتداول المال العام (المحاسب العمومي) لا يملك سلطة التصرف فيه، ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازة وتداول المال العام، ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الآتية:²

1-تقسيم المهام: تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملاءمة (السعر، الكمية، النوعية، وقت... الخ)، والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف.

أما مهام المحاسب، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

2- المراقبة المزدوجة: يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق ممارسة المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يقوم بإعداد الأمر بالصرف، وحساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي، مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات.

3- تطبيق وحدة الصندوق: يسمح مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحقيق وحدة الصندوق للخزينة العمومية.

4- محاربة الغش والاختلاس: يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية بهدف حماية المال العام من الاختلاسات، عن طريق تقييد وتحديد صلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.³

ثالثاً: استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

نميز بين وعين من الاستثناءات، الأول يتعلق بالإيرادات والنوع الثاني يتعلق بالنفقات:

¹ دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص: 15.

² شهلال زهير، مرجع سابق الذكر، ص، ص: 118-119.

³ حرفوش ليلة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة ماستر، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية الجزائر، 2016/2015، ص: 23.

1-الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات: يبدو تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي نسبيا في مجال الإيرادات، مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات. إن تطبيق المبدأ يكون مشروطا بمدى ملاءمته لطبيعة الإيرادات وتنظيم الهيئة المعنية بتحصيلها.

2-الاستثناءات المتعلقة بالنفقات: يقصد بالاستثناءات في جال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أربالدفع من الأمر بالصرف والتي تعتبر لأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات¹.

المبحث الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر وتنفيذ العمليات المالية

خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني وتنظيمي خاص بها من أجل ضبط وتقييم إجراءات صرف وتداول المال العام. وتحديد مهام ومسؤوليات مختلف أعوان تنفيذ الميزانية العامة، وتحديد صلاحيات مختلف هيئات الرقابة عن تسيير المال العام.

على هذا الأساس تعتبر المحاسبة العمومية في الجزائر مادة أساسية قانونية، حيث يمكن التمييز بين الإطار التقني للمحاسبة العمومية الذي يتناول الإجراءات التقنية للقيود المحاسبية وطريقة إعداد وعرض البيانات والقوائم المالية العمومية.

وفي هذا المبحث سنتطرق لدراسة الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر وكذلك النظام المحاسبي العمومي الجزائري وتقييمه من خلال نقاط القوة والضعف وكذا سنتعرف كيفية تنفيذ العمليات المالية العمومية (الإيرادات والنفقات)

المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

" يجب أن يصمم النظام المحاسبي العمومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية ليبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد التشريعية والمالية المطبقة؛ ولقد خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط مراحل وإجراءات تسيير وتداول المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية ومن أهم النصوص التشريعية للمحاسبة العمومية في الجزائر هي:

✓ القانون رقم 84-17 المؤرخ 1984/07/07 المتعلق بالقوانين المالية المعدل والمتمم؛

✓ القانون رقم 90-21 المؤرخ 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية؛

✓ الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بمجلس المحاسبة؛

¹ محمد مسعى، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 26.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 311_91 المؤرخ 1991/09/08 المتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 314_91 المؤرخ 1991/09/07 المتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 19_92 المؤرخ في 1992/01/09 المتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتمادات لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 26/92 المؤرخ في 1992/01/13 المتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 46_93 المؤرخ في 1993/02/06 المتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة¹.

المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتقييمه

"يمكن تعريف نظام المحاسبة العمومي بأنه عبارة عن مجموعة مفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج هذا النشاط بصورة دورية، وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها.

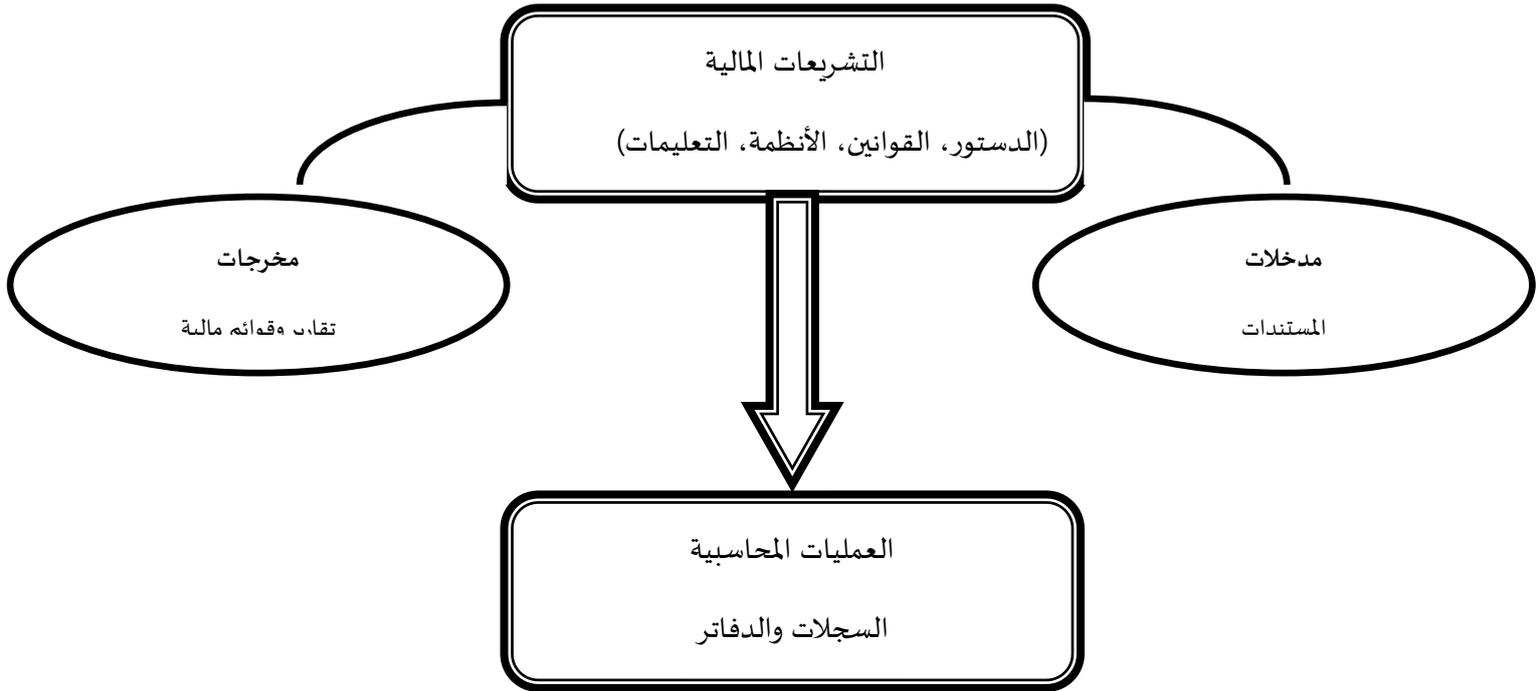
وفي هذا الإطار تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام²، حيث يمكن عرض عناصر النظام المحاسبي وفق الشكل التالي:

¹ دوري رشيدة مرجع سابق الذكر، ص، ص: 18 - 19.

² دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص: 19.

الشكل (1-1): عناصر النظام المحاسبي

المصدر: دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص. 19.



تقييم النظام المحاسبي العمومي الجزائري

يتم تقييم النظام المحاسبي العمومي الجزائري على أساس دراسة النقاط التالية:

- ✓ نقاط القوة لنظام محاسبة الخزينة العمومية
- ✓ نقاط الضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية

1- نقاط القوة لنظام محاسبة الخزينة العمومية

"يمكن عرض نقاط القوة لنظام المحاسبة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية على النحو التالي:

لا يحتاج النظام المحاسبي القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية إلى عمليات تسوية مركبة في نهاية السنة المالية.

سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم تسجيل الإيرادات عند تحصيلها بغض النظر عن تاريخ استحقاقها والنفقات عند تسديدها بغض النظر عما إذا كانت العمليات تسند لميزانية السنة الحالية أو لميزانيات سابقة.

اعتماد حسابات تفصيلية بعناوين دقيقة ومشخصة لتسهيل قيد العمليات المالية

2- نقاط الضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية

لا تقدم مخرجات نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعات حسابات الخزينة، بيانات مالية تسمح بتحقيق الإفصاح الكامل والشفاف عن نتائج النشاط الحكومي، وذلك للأسباب التالية: يتغاضى النظام المحاسبي كليا عن تسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها، وبالتالي لا يوفر النظام المحاسبي تقديرا محاسبيا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة"¹.

عدم توفر حسابات تسجيل إجراء الالتزام بالنفقات العمومية

عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل.

¹ دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص، ص: 20-21.

الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة.

المطلب الثالث: تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية

أولاً: الإيرادات العمومية

"حتى تقوم بعملية الانفاق العمومي يجب أن تتوفر لدينا الموارد اللازمة لتزويد الصناديق العمومية بالأموال ورغم أن هذه الموارد العمومية متنوعة إلا أنها لها ميزة موحدة وهي أنها يتم حمايتها من طرف المحاسب العمومي لفائدة الهيئات العمومية.

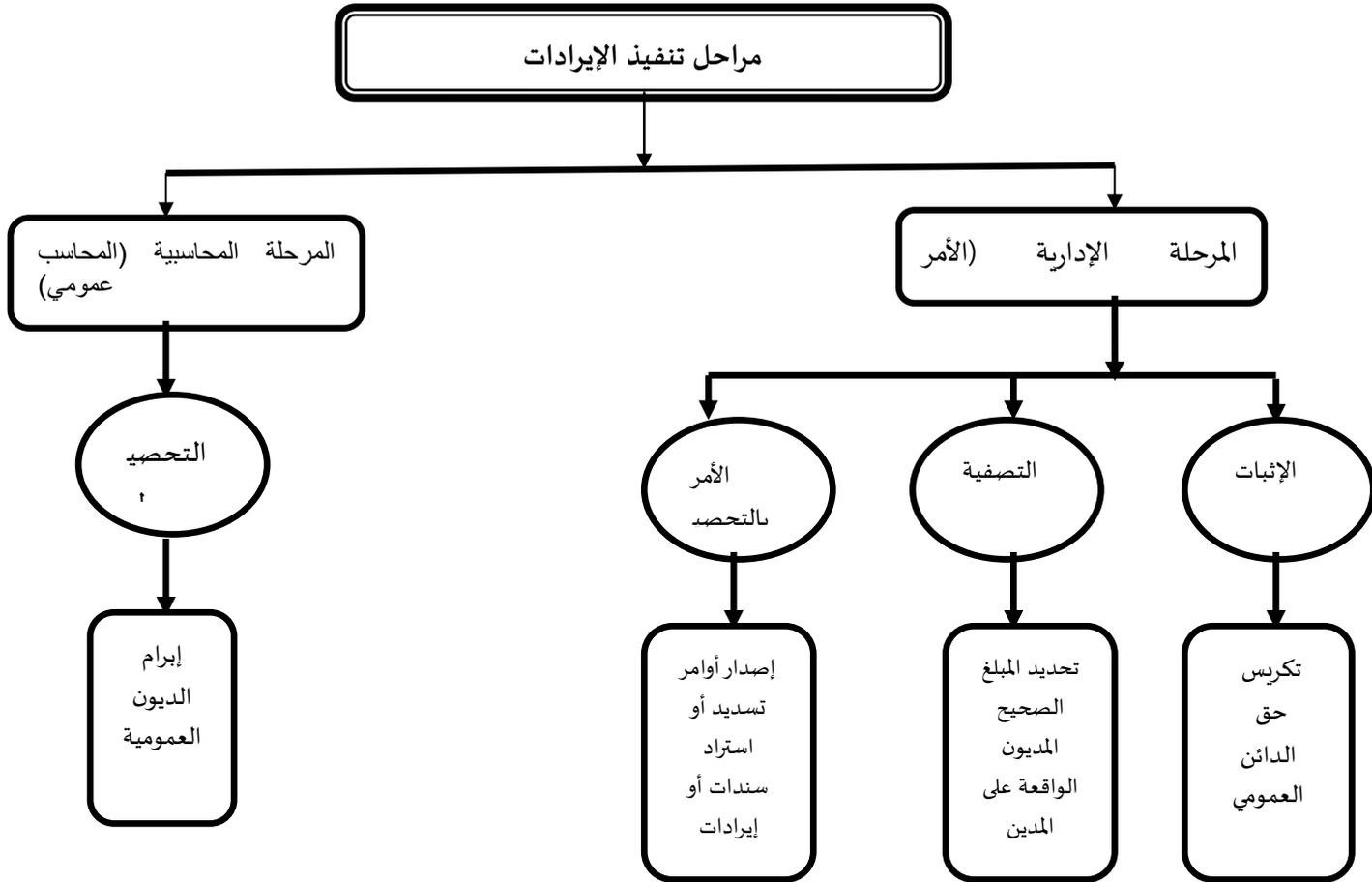
1. إجراءات تنفيذ الإيرادات العمومية

تتمثل هذه الإجراءات من خلال عمليات إثبات حقوق الدائنين العموميين، تصفيتها والأمر بتحصيلها من جهة وتحصيلها من جهة أخرى ونلخصها فيما يلي:

- ✓ مرحلة الإثبات: يعد الإثبات الإجراء الذي بموجبه تكريس حق الدائن العمومي
- ✓ مرحلة التصفية: تسمح الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح المديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي.
- ✓ مرحلة الأمر بالتحصيل: بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالتحصيل بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي.
- ✓ مرحلة التحصيل: يختص المحاسب العمومي حصرياً بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية"¹.

¹ شهلal زهير، مرجع سابق الذكر، ص، ص: 125-129.

الشكل (1-2): مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية



المصدر: دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص: 22.

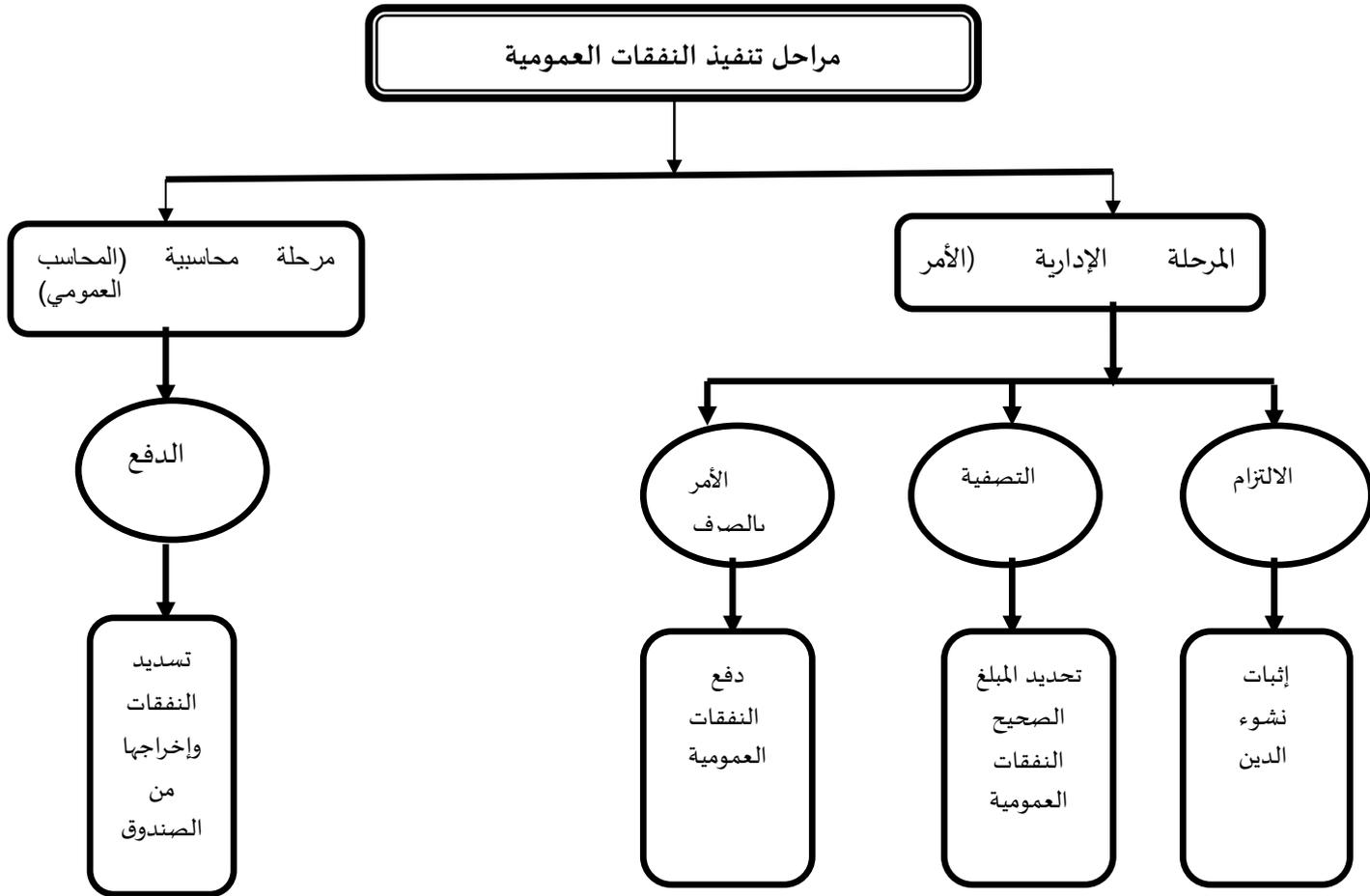
ثانيا: النفقات العمومية

"يمكن تعريف النفقات العمومية ضمن مجال المحاسبة العمومية أنها: عبارة عن ديون مستحقة على الهيئات العمومية، أو نفقات منجزة بواسطة الأموال العمومية، أو مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما. تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية على المراحل التالية:

- ✓ مرحلة الالتزام: تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية مدين، ولا تعقد النفقة إلا في حدود الاعتمادات المالية المبرمجة في الميزانية.
- ✓ مرحلة التصفية: يتم في هذه المرحلة تحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه، فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية، مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء القاصة بين الدائنين.
- ✓ مرحلة إصدار الأمر بالصرف: وتتمثل في الإذن بالصرف الذي يصدر عن الأمر بالصرف، الوزير أو من ينسب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي لجهة صاحب العلاقة بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية.
- ✓ مرحلة الدفع: يتكفل المحاسب العمومي حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها¹.

¹ شويخي سامية، مرجع سابق الذكر، ص، ص: 31-35.

الشكل (1-3): مراحل تنفيذ النفقات العمومية



المصدر: دوري رشيدة، مرجع سابق الذكر، ص:24.

خلاصة الفصل :

من خلال ما درسناه تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العمومي ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، وترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية قانون 21/90، حيث خصها المشرع بقانون يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة أو الجماعات المحلية، ومن أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ العمليات المالية لوحدات القطاع لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها وحماية المال العام من الاختلاسات في استعمال الموارد العمومية.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل :

إن الوظيفة المالية تهدف إلى توفير الموارد المالية و تسييرها بأعلى كفاءة عن طريق المسير المالي الذي بتشخيص الحالة المالية للمؤسسة من اجل الاطلاع على وضعيتها الحقيقية و معرفة مدى قدرتها على مواجهة يقوم التزاماتها المالية القصيرة الأجل و حسن و سوء إدارتها أي القيام بتحليل إحصائي لتوازنها المالي. و انطلاقا من هذا تعمل المؤسسة على ضمان توازنها المالي و ذلك بالسهر على الاستعمال الجيد للإمكانيات المتاحة و التحكم في الجانب المالي حتى تتفادى الاختلالات التي تصيب توازنها المالي فالتوازن المالي يعد المرحلة الأساسية و الضرورية لكل إدارة مالية وهذا انطلاقا من الميزانية المالية التي هدفها التحليل بالدرجة الأولى عن طريق مؤشرات التوازن المالي و النسب المالية و معرفة حالة المؤسسة من جانب السيولة. لذلك أردنا من خلال هذا الفصل تحليل التوازن المالي و ذلك بالتطرق إلى مفهومه و حالاته و شروط حدوثة إلى جانب البحث عن المؤشرات التوازن المالي التي تضمن للمؤسسة توازنها و كذلك اختلالات التوازن المالي و الإجراءات المتخذة لإعادته.

المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسات العمومية

كثيرا ما يجري الربط بين القطاع العام والاشتراكية ، إلا أن العودة إلى تاريخ نشأته في الدول النامية وفي الدول العربية خاصة والظروف الدولية المحلية المحيطة بتلك النشأة تبين أنها جاءت نتيجة خيارات وطنية تحريرية وتنموية سابقة على تجربة الدول الاشتراكية ، متأثرة بالفكر الاقتصادي السائد في المراكز الرأسمالية المتقدمة .

المطلب الأول: ماهية المؤسسات العمومية

الفرع الأول: مفهوم المؤسسات الاقتصادية

لقد تعددت التعاريف المعطاة لمصطلح المؤسسات العمومية، وهذا لتعدد الآراء والمبادئ. وسنحاول هنا إعطاء بعض التعاريف التي نراها شاملة لمختلف وجهات النظر ولكن يبقى مصعب هذه التعاريف واحدا ويمكن اجلاء ذلك في ما يلي¹ :

هي عبارة عن وحدات قطاع الأعمال التي تدار من قبل الحكومة ، والتي يمكن أن تدار من قبل القطاع الخاص وتقوم المؤسسة العامة بإنتاج السلع والخدمات وتقديمها إلى الجمهور بأسعار إدارية .
ويؤدي النشاط الحكومي لإدارة هذه المشروعات أو المؤسسات الى تعطيل آليات السوق وتشويه المنظومة السعرية وعادة ما يرتبط القطاع العام بالتخطيط المركزي للاقتصاد ولكنه غير ضروري الوجوده.
ويستهدف وجود القطاع العام تغيير للهيكل الاقتصادي وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية عند محاولة تخليصه من أية شوائب محلية أو أجنبية تقف في طريق استقلاله الاقتصادي والسياسي ويعرفها LOCDE (النظام الموحد للمحاسبة الوطنية) على أنها : تلك المؤسسات التي تنتج سلعا وتقدم خدمات مثل المؤسسات التجارية من أجل بيعها بسعر يغطي تقريبا سعر التكلفة لكنهما ممتلكة من طرف الدولة أو تخضع لمراقبتها²
كما انها تعرف : تلك المؤسسة التي تملك الدولة أو الجماعات العمومية الأخرى كل رأسمالها أو أغلبيتها ويرجع ذلك إلى طبيعة نشاطها الصناعي أو التجاري ، تخضع كلية للقانون الخاص وخاصة القانون التجاري كالمؤسسة الخاصة ولطبيعتها العمومية تخضع لعلاقات ومراقبة من طرف السلطات العمومية.
كما يعرفها الأستاذ البلجيكي " بوتجنباخ : BUTTGENBAKH" بأنها تخصيص ذمة مالية لمرفق عام ، أي أن السلطة العامة تخصص للمرفق العام ذمة مالية خاصة مستقلة عن الذمة العامة ، ولإدارة هذه الأمة الخاصة وتحقيق الغرض الذي وجد المرفق من اجله، يتمتع هذا المرفق باستقلال عضوي وفني مع خضوعه لرقابة السلطة العامة.

رغم اختلاف الآراء الفقهاء إلا أننا يمكننا أن نستنتج تعريفا مختصرا لها: في كون المؤسسة العامة هي مرفق عام تتمتع بالشخصية المعنوية وتعود ملكيتها للدولة، وتهدف إلى تحقيق الصالح العام بالدرجة الأولى وليست هناك أهمية كبيرة للربح الذي لا يعتبر هدف يجد ذاته .

¹ ضياء مجيد الموسوي، خصوصية والتصحيحات الهيكلية آراء واتجاهات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ، الجزائر 2001، ص ص 9، 10.

² سوكري مباركة وضعية التسيير الاستراتيجي في المؤسسات العمومية حالة المؤسسات الاقتصادية ،رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995-1996، ص 41.

-أن المشرع الجزائري قد استخدم مصطلح مؤسسة للهيئات العمومية وكذا للمؤسسة العمومية الاقتصادية ونتيجة لهذا الاستعمال الخاطئ أفرز لنا خلطا ونقلا غير صحيح لما استعمل في النظام الفرنسي حيث أطلق هذا الأخير مصطلح "Etablissement" على الهيئات بينما أطلق مصطلح "Enterprise" على المؤسسة، ولإزالة اللبس سنقوم بمقارنة بسيطة بين المؤسسة العمومية الاقتصادية والهيئات العمومية ليتضح لنا الأمر:

1- تنشأ المؤسسة العمومية الاقتصادية بعقد توثيقي طبقا لما جاء في المادة 05 من الأمر 01-04 بينما تنشأ الهيئات العمومية بمرسوم.

2- المؤسسة العمومية الاقتصادية تمتاز بخصائص مختلفة (المتاجرة - العمومية) فإنها تخضع لأحكام ومبادئ مستمدة من القانون التجاري كتاجر، وكشخص عام تستمد بعض الأحكام والمبادئ من القانون العام حسب المادة 02 من الأمر 01-04، ومنه فهي تخضع تارة لأحكام القانون التجاري وتارة أخرى لأحكام القانون العام بينما تخضع الهيئات العمومية للقانون المختلط.

3- المؤسسة العمومية الاقتصادية لا تسير مرفق عام، بينما الهيئة العمومية تسير مرفق عام. ومن خلال هذا التمييز البسيط بين المؤسسة العمومية الاقتصادية والهيئة يمكننا استخلاص أن مصطلح مؤسسة يطلق فقط على المؤسسة العمومية الاقتصادية وباقي التصنيفات هي عبارة عن هيئات عمومية.

الفرع الثاني: أركان المؤسسات العمومية

تتكون المؤسسات العمومية باعتبارها نوعا من أنواع التنظيمات والأنماط الإدارية المكونة للنظام الإداري في الدولة من مقومات وأركان أساسية تسند وجودها كمنظمة إدارية مستقلة وقائمة بذاتها، وتميزها عن غيرها من الأنماط والتنظيمات الإدارية الأخرى.

مهما اشد وطال الخلاف الفقهي في مسألة حصر عدد أركان ومقومات المؤسسات العمومية، فإنه يمكن التقرير بأن أركان المؤسسات العمومية هي: المنظمة الإدارية العامة، الاستقلال المالي والإداري المقيد والمحدود، ورابطة الوصاية الإدارية، أو الخضوع للرقابة الإدارية الوصاية.

1- المنظمة العامة، أو المرفق العام

فالمؤسسة العمومية كما سبق تعريفها " أنها منظمة إدارية عامة، أو مرفق عام وفقا للمعيار الراجح في تمييز وتحديد المنظمات الإدارية والمرافق العامة، وتفريقها عن المنظمات الخاصة، والمنظمات العامة هي الوحدات أو المشروعات أو المنظمات والهيئات الإدارية التي تديرها الدولة بنفسها، أو تحت إشرافها في نطاق القانون العام، للقيام بأعمال وأنشطة عامة اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية، لتحقيق أهداف عامة، من أجل إشباع الحاجات العامة المادية أو المعنوية.

ومن أبرز المنظمات الإدارية العامة، المرافق العامة باختلاف أنواعها، والوحدات، والمشروعات العامة، والهيئات العامة، والمصالح العامة الحكومية... الخ.

2- الشخصية المعنوية العامة

والركن الثاني للمؤسسات العامة هو تمتعها بالشخصية المعنوية العامة، وذلك باعتبارها منظمة لامركزية إدارية مصلحية أو مرفقية، تتمتع بالاستقلال المالي والإداري فلا يمكن تحقق صفة وطبيعة المؤسسة القانونية المعنوية العامة، فهناك الكثير من المنظمات والمرافق العامة التي لا تعد مؤسسات عامة، لأنها ليست مزودة بالشخصية المعنوية العامة.

3- التخصص والاستقلال المالي والإداري

المؤسسات العمومية باعتبارها تتمتع بمقومات وصفات النظام الإداري اللامركزي ومزودة بالشخصية المعنوية العامة، فهي كيان قانوني إداري تنظيمي قائم بذاته، ومستقل ماليا وإداريا. والمقصود بالتخصص، أن المؤسسة العمومية هي متخصصة في إنجاز وتحقيق أعمال وأهداف محددة على سبيل القانون الخاص.

أما المقصود بالاستقلال المالي للمؤسسة هو استقلالية ذمتها المالية الخاصة باعتبارها تحوز وتتمتع بالشخصية المعنوية العامة، وتمتعها بحرية التصرف المالي وحرية تحديد إيراداتها المالية الخاصة بها، وحرية الإنفاق، وتنظيم ميزانيتها الخاصة بها في حدود القانون.

أما استقلال المؤسسات العمومية الإداري، فيعني تمتع المؤسسات العمومية باعتبارها مستقلة، وتسير وتدار بالأسلوب الإداري اللامركزي بحرية وسلطة اتخاذ القرارات .

واستقلال المؤسسات العمومية المالي والإداري هذا مقيد بقيدين أساسيين هما قيد تخصص المؤسسة العمومية، حيث يجب أن تتقيد المؤسسات العمومية بممارسة سلطتها وصلاحياتها في حدود الاختصاصات والأهداف والأعمال المحددة لها بموجب قانونها الأساسي المنشئ والمنظم لها. وكذا قيد الخضوع للرقابة الإدارية الوصاية التي تمارسها السلطات الإدارية المركزية الوصية المختصة، ضمنا لسلامة وشرعية أعمال المؤسسات العمومية، وحفاظا على متطلبات وحدة نظام الدولة الإدارية.

4- التبعية والخضوع للرقابة الإدارية الوصاية

الركن الرابع للمؤسسات العمومية هو ارتباطها بالسلطات الإدارية المركزية الوصية بعلاقة التبعية والرقابة الوصاية، حيث يتقيد الاستقلال الإداري والمالي للمؤسسات العمومية بالخضوع للرقابة الإدارية الوصاية التي تحوزها وتمارسها السلطات الإدارية المركزية الوصية في حدود القانون، تطبيقا لقاعدة " لا وصاية بدون قانون" وأهداف التبعية الوصاية على المؤسسات العمومية، هي ذاتها أهداف فكرة الوصاية الإدارية في علم الإدارة في القانون الإدارية

المطلب الثاني: خصائص المؤسسات العمومية وعلاقتها بالدولة

الفرع الأول: خصائص المؤسسات العمومية

من أهم خصائص المؤسسة العمومية نذكر ما يلي :

- 1- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- 2- تعود ملكية المؤسسة العامة للدولة حيث تكون تحت سلطتها ورقابتها.
- 3- مرفق عام والهدف منه تحقيق المنفعة العامة .
- 4- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجله.
- 5- التحديد الواضح للأهداف السياسة و البرامج و أساليب العمل.
- 6- المرونة أي التأقلم مع المحيط .
- 7- يجب أن يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.¹

الفرع الثاني : علاقة المؤسسة العمومية بالدولة

إن تحديد طريقة التعامل مع المؤسسة العمومية أثناء أدائها لنشاطها يرتبط ارتباطا وثيقا بعلاقتها مع

الوصاية أو الإدارة العمومية وتشكل العلاقة ضمن دورة تتكون من ثلاث مراحل أساسية² :

أولا/ المرحلة الأولى :

وهي مرحلة إنشاء المؤسسة العمومية تتكون فيها هذه الأخيرة في حالة أو وضعية من الهشاشة في علاقتها الداخلية وتنظيمها وانسجامها. وفي هذه المرحلة ترتبط المؤسسة ارتباطا شديدا بالدولة (أو الجهة العمومية التي أنشأتها) ولأن هذه الإدارة في أغلب الحالات تعيين أعضاء منها في إدارة المؤسسة ، وهذه الأخيرة تمثل اتجاهات ومصالح الأولى، فالعلاقات بين الطرفين تنطلق في مستوى جيد من التعاون ، وعادة ما يكون المديرون هم المحفزين على إنشاء المؤسسة ، وقيمهم هي قيم الحكومة أو الإدارة الوصية والثقة السائدة بين الطرفين وحركة الاتصال بينهما جيدة.

وتصل المؤسسة في هذه المرحلة إلى وضعية الملحق الإداري للإدارة ، والمديرون يعودون إلى الوصاية كلما رأوا في ذلك مصلحة أو حاجة إلى آراء وتوجهات ، وللحصول على دعمها وتعاونها (إعانتها) وبالتالي لا تجد المؤسسة أي مشكل في تحديد توجهاتها الاستراتيجية ما دامت هي نفس توجهات الإدارة المنسجمة معها .

ثانيا/ المرحلة الثانية :

مع مرور الوقت وكبر المؤسسة العمومية ، تعمل ثلاثة عوامل على دفعها من حضانة الدولة :

- 1- تحقيق الأهداف الأولية للمؤسسة، ولم يتم إعادة النظر فيها حسب المستجدات وبغض النظر عن الدول المخططة مركزيا ، فهناك قلة من الدول تسير علاقتها مع مؤسساتها بشكل جيد باستمرار.

¹ عمر صخري ، اقتصاديات المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ص26.

² ناصر دادي عدوان، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2001، ص.86.

2- تبدأ المؤسسة في الوعي أكثر لشخصيتها ، وأعمالها تصبح شيئا فشيئا الشغل الأكبر لمسيرها ، وتتطلب منهم إجراءات أو علاقات سريعة ، وهذا يترك لهم وقتا قليلا للاحتفاظ بالعلاقات المباشرة ، الثرية والمتنوعة كما كان لهم قبل ذلك فيندسحبون .

3- نظرا لأن الحكومة تتكون من عدد من الأعضاء ، فإنها ليست منسجمة عادة بقدر كاف ، ولو مع بقاء الموظفين الإداريين بدون تغيير ، فإنهم عادة ما يحاولون ، أو ينتقلون أو يجبرون على إتباع توجهات الحكومات المنتخبة أو المعنية ، مع ما تتميز به هذه الأخيرة من اللامبالاة أو اهمال المؤسسات كما يصبحون أقل اهتماما بالعلاقات الخاصة وتوجيه مؤسساتهم مع السياسيين .

وأن تجربة التذبذب بتدخل عوامل طارئة على المؤسسة لا يمكن لهذه الأخيرة أن تحقق أهدافها التي تستدعي الاستقرار في توجهاتها وبالتالي الانغلاق بشيء ما على نفسها .

ويرتبط استقلال المؤسسة عن الإدارة ، أو تكوينها لوسائل دفاع عن نفسها بدرجة قوة وقدرة كل من المؤسسة والدولة ، وكلما اتجهت المؤسسة إلى الاهتمام أكثر بالجوانب الاستراتيجية وخدمة المجتمع التي تكون من مهمتها أو اتجهت ونجحت في حل بعض المعضلات ، أو عدم التأكد الحرج للدولة أو المجتمع أو كانت تتمتع بإنتاج وسائل وموارد ضرورية لمتابعة نموها كل هذا يؤدي بها إلى سهولة التهرب من هجمات الحكومة أو الإدارة .

ثالثا/ المرحلة الثالثة :

أو هي تطور لهذه العلاقات نحو استقلالية أكبر مع انسحاب الإدارة شيئا فشيئا أمام المجاهبات معها ، والمؤسسة العمومية في هذه المرحلة تصبح ذات شخصية ظاهرة ومنفصلة عن شخصية الإدارة وذات صورة متميزة عن الإدارة لدى المجتمع.

وتصبح المؤسسة العمومية في هذه المرحلة منافسة للإدارة أو الحكومة فيما تقدمه من إعانة للمجتمع وتحظى بتقدير منه وتحقق بعد السلطة الاقتصادية السلطة السياسية ، مما يجعل المسؤولين السياسيين يبتعدون عن مواجهتها ، بل فقط يختبرونها إن كان ذلك ضروريا وهذه الاستقلالية بنسبة تامة عن الإدارة تعمل المؤسسة بشكل أكثر حرية وأكثر اتجاها نحو المردودية والفعالية الاقتصادية .

المطلب الثالث: أهداف وأنواع المؤسسات العمومية الاقتصادية:

الفرع الأول: أهداف المؤسسات الاقتصادية

بتعدد المؤسسات العمومية في الجزائر سواء من حيث الحجم أو النشاط أو النظام القانوني المطبق فيها و بالتالي فمن الصعب تحديد أهدافها ويمكن حصرها¹:

- 1- تحقيق التوازن الجوهري و خلق مناصب شغل لا تسعى لتحقيق المردودية المالية حيث توفر الشغل
- 2- تحقيق العمالة الكاملة وتلبية الحاجات الأساسية للمواطن.
- 3- تعميق الطابع الديمقراطي لإدارتها وتسييره.
- 4 -إنتاج ثروات في خدمة البلاد
- 5- اعتبار المؤسسة العمومية أداة لإنجاز مخططات التنمية

¹ د. حما شطا ، تطور وظيفة الدولة، الكتاب الثاني نظرية المؤسسات العامة، ص8

- 6- تسويق مواد و خدمات بأسعار ربح أدني مع كلفة إنتاج مرتفعة لتمكن المستهلك من اقتناءه.
- 7- التحسين المستمر لإنتاج العمل ورأس المال
- 8- استبعاد رأس المال الأجنبي الخاص للحفاظ على الاقتصاد الوطني.
- 9- رفع معدلات التنمية وتوجيه الوحدات الإنتاجية
- 10- السيطرة على القطاعات الاستراتيجية (الإنتاج العسكري، البترول، الغاز)
- 11- تشجيع الصادرات من الفائض في المنتجات و الحد من الواردات

الفرع الثاني: أنواع المؤسسات الاقتصادية

من الصعوبة بما كان تصنيف المؤسسات العامة بدقة تامة فتطبيقاتها مختلفة، ومتنوعة فهي تختلف فيما بينها، وفي تكوينها، وفي النظام القانوني الذي تتبعه، وفي مدى استقلالها اتجاه الشخص العام الذي أنشأها، لكن على الرغم من ذلك يمكن تصنيفها وفقا لتقسيم المكرس في المادة 2: من المرسوم الرئاسي 247/15 المؤرخ في 2 ذو الحجة 1436 الموافق 16 سبتمبر 2015 المتعلق بالصفقات العمومية ومكرس أيضا بموجب المادة 2 من الأمر 03/06 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006 المتعلق بالقانون الأساسي للتوظيف العمومية إلى أربعة أصناف¹:

- ✓ المؤسسة العمومية الإدارية (ذات طابع إداري).
- ✓ المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- ✓ المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.
- ✓ المؤسسة العمومية ذات الطابع الثقافي والمهني.

1- المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

المؤسسة العمومية الإدارية هي المؤسسة التي تمارس نشاطا طبيعته إداريا محضا تتخذها الدولة، والمجموعة المحلية (الإقليمية) كوسيلة لإدارة بعض مرافقها الإدارية من خلال إعطائها الشخصية المعنوية، وتخضع للقانون العام، ويعتبر عمالها موظفين، وقراراتها إدارية وتخضع في عقودها لقانون الصفقات العمومية؛ أما منازعاتها فتعرض أمام القضاء الإداري، والأصل في عملها هو مبدأ المجانية إلا ما استثنى بنص هذا يعني أن النظام القانوني لهذا النوع من المؤسسات العامة يتميز بالصيغة الإدارية من حيث الخضوع لنظام إداري تسوده قواعد القانون الإداري سواء في تطبيقها أو نشاطها، أو منازعاتها، وتعتبر المؤسسة العمومية الإدارية أكثر الأنواع شيوعا واستعمالا إذ تمثل 90 بالمائة من مجموع المؤسسات العمومية، ومن أمثلة هذا النوع من المؤسسات الديوان، الوكالة، المركز الصندوق، الغرفة، المعهد، المكتب. * الأمر رقم 171 / 67 المؤرخ في: 31 أوت 1967 المركز الوطني التربوي الفلاحي.

المرسوم: المرسوم رقم: 457 / 83 المؤرخ في 23 جويلية 1983 المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لحماية البيئة.

¹ محبوب محمد طاهر، اجهزة الرقابة علي تنفيذ الميزانية المؤسسات العمومية، مذكرة تخرج ماستر، تخصص حقوق، جامعة بسكرة، 2016-2017 ص7.8.9.

2- المؤسسة الاقتصادية والتجارية .

هي المؤسسات التي تتخذ موضوعا لها نشاطا تجاريا أو صناعيا مماثلا لنشاط الأفراد، وقد ظهرت هذه المؤسسات مع الحرب العالمية الأولى نتيجة الظروف الاقتصادية، وبروز مبدأ ضرورة تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي لمواجهة الأزمات، ولمنع الاحتكار والمغالاة في الأسعار، وتحقيق ما يسمى بالأمن الغذائي، أو الاقتصادي، وهو نشاط يستهدف الدفع العام فخضوع المؤسسات العامة الاقتصادية للقانون الخاص يرجع إلى القانون الذي يتلاءم مع طبيعة هذا النشاط، وهو القانون الخاص، وعليه فهذا القانون يحكم دعاوى المسؤولية المترتبة عن نشاط المؤسسة، ولا يعتبر عمالها موظفين عموميين فالقانون الخاص والقضاء العادي مختص بالنظر في المنازعات المتعلقة بكافة هذه المسائل، وقد وضع القانون الإداري و القضاء الإداري في القانون المقارن معيار مركبا، أو مختلطا لتحديد المؤسسات العامة الاقتصادية، وتمييزها عن المؤسسة العامة الإدارية، والمؤسسات الخاصة في ذات الوقت ويتكون هذا المعيار المركب، أو المختلط من عنصر مادي موضوعي يتمثل في الطبيعة الاقتصادية البحتة للنشاط، وعنصر ذاتي شخصي يتجسد في آلية كل مشروع، والسلطة الإدارية التنظيمية لظاهرة، والمعلنة في النظام القانوني للمؤسسة الاقتصادية وإخضاعها لنظام قانوني يتمثل في قواعد القانون الخاص، مثلها مثل المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري. ويمكن الاستدلال على نية المشرع، والإدارة في ذلك من خلال عدة شواهد وأدلة مثل أسلوب المؤسسة وأسلوب القانون الإداري شديد التقيد والتجدد والبطء ونظام المحاسبة التي تخضع لها المؤسسة.¹

3- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.

لقد نجم عن التطور الاقتصادي والاجتماعي بل حتى السياسي تغير أنماط التسيير والنظرة التصنيف المؤسسات العمومية فبعد المصادقة على القانون التوجيهي، والبرنامج الخماسي حول البحث العلمي والتكنولوجي 2002- 1998 صدرت مباشرة المرسوم التنفيذي رقم 256/99 المؤرخ في 16 نوفمبر 1999 مبينا كيفية إنشاء مؤسسات عامة ذات طابع علمي وتكنولوجي وتنظيمها وتسييرها . ولقد نص القانون 11/98 على خضوع هذا النوع من المؤسسات النظام الرقابة المالية البعدية كخطوة تميز هذه المؤسسة عن غيرها خاصة ذات الطابع الإداري، وهذا بهدف بعث نوع من المرونة على نشاطها العلمي وأدائها وأخيرا صدر المرسوم التنفيذي 396/11 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد القانون الأساسي للمؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي، والذي اعترف في المادة 3 منه بتمتعها بالشخصية الاعتبارية وألغى هذا المرسوم الجديد المرسوم 56.99/258.

¹ بغداد كمال، النظام القانوني للمؤسسة العمومية المهنية الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص قانون المؤسسات، جامعة يوسف بن خدة الجزائر 2011-2012، ص 25.

المبحث الثاني : تحليل التوازن المالي

يعتبر التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية معيار مهم لتقييم سلوك الخزينة كونه يضمن للمؤسسة بقائها واستمرار نشاطها و بالتالي تحقيق الأمان للمؤسسة ، لأن العجز المالي يسلب المؤسسة استقلالها تحت تأثير اللجوء إلى الاقتراض هذا من جهة ، أو سحب ذوي الحقوق ثقتهم من المؤسسة لعدم وفائها بالتزاماتها من جهة اخرى .

المطلب الأول : ماهية التوازن المالي

الفرع الأول : مفهوم التوازن المالي

تنطلق فكرة التوازن المالي من الميزانية المالية باعتبار أنها تعتمد على التوازن بين الخصوم و الأصول ، أي مدى إمكانية المؤسسة من دفع ديونها اللازمة و القدرة على الوفاء عند تاريخ استحقاقها ، و أن تكون أصولها تسمح بدفع ديونها اللازمة ، على اساس أن الأموال التي تبقى في المؤسسة لمدة أكثر من سنة هي التي ستمول الاستعمالات في المدى الطويل و كذلك الأمر بالنسبة للأصول المتداولة التي ستمول ديون أو التزامات المؤسسة في الأجل القصيرة ، و بالتالي التناظر بين الموارد المالية في الميزانية و استخدامها يعبر عنه بالتوازن المالي¹ .

و لتقدير التوازن المالي فالمؤسسة في حاجة إلى عنصرين أساسين هما:

القدرة على الوفاء و هي إمكانية الوفاء بالتزاماتها المالية نحو دائناتها و قدرتها على تسديد ديونها في تاريخ الاستحقاق المحدد و هي تقيس استقلاليتها المالية² .

السيولة و تتعلق بما تملكه المؤسسة من نقديات مباشرة ، إضافة إلى نقود على المدى القصير ، أي أن تكون أصولها تسمح بدفع ديونها اللازمة عند تاريخ استحقاقها.

و من ذلك يمكن تعريف التوازن المالي كما يلي:

"التوازن المالي هو أن يكون التمويل الدائم أي الموارد الدائم أكبر أو يساوي الاحتياطات المولدة عن طريق الاستثمارات و دورة الاستغلال"³ .

الفرع الثاني : أهمية التوازن المالي

تتحلى أهمية التوازن المالي في المؤسسة فيما يلي:

- ✓ ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير و تدعيم السير المالي.
- ✓ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير.
- ✓ تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة .

¹ عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خضيرة بسكرة 2002ص52

² ناصر دادي عدون ، محمد فتحي نواصر ، دراسة الحالات المالية ، دار الأفق للنشر ، الجزائر 2001 ، ص 22

³ Pier . coso la gestion . financier douvod de potlegal 1983 – p13

المطلب الثاني : حالات وشروط التوازن المالي

الفرع الأول : حالات التوازن المالي

إن الاستقلالية المالية في منظور تحليل السيولة تلعب دورا هاما في تشخيص المالي ، حيث يعتبر كقاعدة حقيقية للمذهب الذي يهدف إلى تحقيق قواعد التسيير المالي في المؤسسة. عادة ما يتم الحديث عن الاستقامة المالية التي تعبر على مجموع القواعد الهادفة الى تحقيق توازن الهياكل المالية للمؤسسة ، وعدم خلق مخاطر للمساهمين و المقرضين فمن خلال نشاطها يمكن لأي مؤسسة أن تواجه الحالات متعددة لوضعياتها المالية ، نذكر منها¹ :

أولا : حالة التوازن الأدنى:

في هذه الحالة تكون فترة أو أجال تحويل الأصول المتداولة الى سيولة مساوية لمهلة تسديد الديون قصيرة الأجل في تاريخ استحقاقها ، ويعتبر هذا التوازن المالي الأدنى خطير لأنه اذا حصل أي خلل بسيط في تحويل الأصول المتداولة أي بين مدة حياة الأصل ومدة الموارد الذي يموله يصبح من المستحيل أن يبقى هذا التوازن على حاله ولهذا يجب أن تبقى الموارد تحت التصرف المؤسسة لفترة تتعلق بأدنى حياة الممتلكات. ان استمرارية المؤسسة يكون مضمونا اذا كانت الذمم القصيرة غير مستفيدة كليا من محققات الأصول الدورية وتسمى هذه القاعدة كذلك بمبدأ التكافؤ الزمني ، أو مبدأ الفترات المتساوية.

ثانيا : حالة التوازن الأمثل:

أما في هذه الحالة فتكون اجال تحويل الأصول المتداولة النقدية اصغر من أجال استحقاقية الديون القصيرة الأجل ، مما يجعل الخزينة موجبة و هذا ما يدل على احترام المؤسسة لقاعدة التوازن المالي عن طريق تمويل جزء من أموالها الدائمة لقسط من الأصول المتداولة بعد تمويل جزء من أموالها الدائمة لقسط من الأصول المتداولة بعد تمويل الأصول الثابتة و هو ما تسعى ألية كل المؤسسة ، ومنه قاعدة التداين الأقصى انه لا يجب تجاوز مقدار الدين لأجل قيمة الأموال الخاصة و هذا ما يعرف بقاعدة 50/50 أو أن لا يتجاوز مقدار الديون طويلة و متوسطة الأجل ثلاث سنوات من التمويل الذاتي².

ثالثا : حالة اختلال التوازن المالي:

أما الحالة الثالثة فهي تتعلق بالاختلال الناتج عن عدم التحكم الجيد في السيولة وهو الشبح الذي تحاول كل مؤسسة أن تتفادى التعرض له و هو راجع غالبا إلى مهلة اجال تحول الأصول المتداولة اكبر من مهلة اجال استحقاقية الديون قصيرة الأجل و هذا ما يدل على عدم احترامها لقاعدة التوازن المالي الأدنى على الأقل و مقدار التداين و التمويل الأقصى .

¹ عفاف عيان ، تشخيص التوازن المالي باستخدام جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي 2012.

² Depallens . p . jobard – gestion financier de l entreprise

الفرع الثاني : شروط التوازن المالي

تسعى كل مؤسسة إلى التوازن الأمثل أو الأدنى على الأقل من خلال نشاطها و ذلك عن طريق احترامها للقواعد و الشروط الضرورية للتوازن و المتمثلة في:

أولا : وجود طاقة من التمويل الذاتي¹ :

و نقصد بذلك مدى استعداد المؤسسة في تمويل استثماراتها الجديدة أو التعويضية بنفسها دون اللجوء إلى العالم الخارجي أي مدى استقلالية المؤسسة اتجاه أموال الغير.

فالعناصر المكونة للتمويل الذاتي هي مخصصات الاهتلاكات المتمثلة في المبالغ المقتطعة من إيرادات المبيعات لمواجهة نقص في قيمة الاستثمارات المملوكة بغرض تحديدها مستقبلا فطاقة التمويل الذاتي تعبر عن

فائض الخزينة و يعبر عنها بالعلاقة التالية:

طاقة التمويل الذاتي = الاهتلاكات + الأرباح.

ثانيا : تغيير

من شروط التوازن المالي كذلك التوازن بين مهلة تحويل الأصول المتداولة إلى نقدية و مهلة استحقاقية الديون القصيرة الأجل و التي سوف ينتج عنها ثلاثة حالات و هي:

- ✓ الخزينة موجبة معناه رأس المال العامل الدائم اكبر من احتياجات رأس المال العامل
- ✓ الخزينة سالبة معناه رأس المال العامل الدائم اصغر من احتياجات رأس المال العامل
- ✓ الحالة المثلى وهي التي من خلالها تحافظ المؤسسة على وضعيتها المالية " التوازن " و تحقق التسيير

العادي

ثالثا : وجود تدفقات خارج الاستغلال:

بما أن هدف المؤسسة هو الحصول على سيولة كافية فهي تقوم بنشاطات خارجة عن الاستغلال مثل البيع أو التنازل عن بعض الاستثمارات ، فالتدفقات الواردة خارج الاستغلال تتمثل في ديون فحتمًا هذه الزيادة سواء ناتجة عن التدفقات الصادرة أو الواردة الناتجة عن النشاطات العادية للمؤسسة فهي سوف تؤدي حتمًا إلى زيادة رأس المال العامل.

المطلب الثالث : مؤشرات التوازن المالي

التوازن أشمل من التوازن المالي بحث التوازن يعني مجموع الأصول = مجموع الخصوم.

و لقد استعمل المحللون ثلاث مؤشرات وهي رأس المال العامل و احتياجات رأس المال العامل و الخزينة².

الفرع الأول : رأس المال العامل

يعتبر رأس المال العامل مؤشر التوازن في المدى المتوسط و كذلك عبارة عن نقطة توازن في المدى الطويل، فهو يوضح طرق التمويل و يوفر للمؤسسة هامش أمان الأموال الدائمة بعد تغطية الأصول الثابتة أي انه مكون من الفائض للموارد الدائمة و كذلك يحتوي على جزء من رأس المال الدائم غير المستعمل في ابطار تمويل التجهيز

¹ ناصر دادي - تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي ، الجزء الأول ، ص 25

² الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي و الإدارة المالية ، دار وائل ، الطبعة الثانية ، الجزء الأول 2011 ص ص.10.7.6

و يستعمل لتمويل الاحتياجات المتعلقة بدورة الاستغلال.

إن منطق تمويل الأصول الثابتة بالأموال الدائمة و الأصول المتداولة بالديون قصيرة الأجل هي العقلانية في التمويل حسب قاعدة التوازن المالي ، إلا انه يجب على المسير المالي ترك ضمانات المؤسسة لأنها تعمل في محيط عدم التأكد ، فقد يوجد ضمن الأصول المتداولة عناصر ذات دوران بطيء لا يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة استحقاق الديون قصيرة الأجل ، لذا لا يمكن الاكتفاء بقاعدة التوازن المالي ، و الحل يكمن في توفير فائض من الأموال الدائمة لتمويل الأصول المتداولة و هذا ما يطلق عليه برأس المال العامل .

أولاً : رأس مال العامل الدائم أو الصافي:

هو جزء من وسائل التمويل التي تسمح للمؤسسة أن تجند مواردها حتى لا تقع في الأخطاء في حالة خلل مالي ، و بالتالي هو مؤشر بالتوازي على المدى المتوسط و يمكن تعريفه:

1. من أعلى الميزانية:

هو الفائض من الأموال الدائمة بعد تغطية الأصول الثابتة

$$\text{رأس المال العامل الدائم} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

رأس المال العامل هو الجزء الناشئ من الاموال الدائمة و غير المستعمل لتمويل الأصول و القيم الثابتة ، فبتعبير اخر هو الجزء من رؤوس الأموال الدائمة اللازمة لتغطية الاحتياجات الناتجة عن الدورة الاستغلالية.

2. من أسفل الميزانية:

هو ذلك الفائض من الأصول المتداولة بعد تغطية الديون قصيرة الأجل

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الديون قصيرة الأجل}$$

و يرى البعض أن هذا التعريف هو المفضل على الأول ، لأنه مرتبط مباشرة بالجانب الأسفل من الميزانية أي العوامل المؤثرة على دورة الاستغلال و التوازن المالي ، و هي كل من سرعة دوران المخزن و فترة تسديد الديون.

ثانيا : مختلف أنواع رأس المال العامل:

1. رأس المال العامل الخاص:

هو عبارة عن رأس المال العامل الدائم بعد استبعاد الديون طويلة الأجل لغرض تمويل الأصول الثابتة، وبمعنى آخر هو تلك القيمة من الأصول الخاصة التي بموجبها يتم تمويل الأصول الثابتة.

$$\text{رأس المال العامل الخاص} = \text{رأس المال العامل الدائم} - \text{ديون طويلة الأجل}$$

2. رأس المال العامل الإجمالي أو الكلي:

يقصد بهذا المفهوم عناصر الأصول التي يتكلف بها نشاط الاستغلال للمؤسسة وهي مجموعة الأصول التي تدور في مدة سنة أو أقل و تشمل مجموع الأصول المتداولة. عموما ينبغي أن يكون كافيا لمواجهة الالتزامات الجارية للمشروع من جهة و الظروف الناشئة عن التقلبات الموسمية من جهة أخرى ، و يمكن حسابه كالتالي:

$$\text{رأس المال العامل الإجمالي} = \text{مجموع الأصول المتداولة} - \text{مجموع الأصول الثابتة}$$

3. رأس المال الخارجي:

يشمل مجموع الديون الخارجية التي تمول بها المؤسسة نشاطها ، وهو يعرف على أنه عملية طرح رأس المال العامل الخاص من رأس المال العامل الإجمالي و يحسب كما يلي:

$$\text{رأس المال الخارجي} = \text{ديون طويلة الأجل} + \text{ديون قصيرة الأجل} - \text{ر.م.ع. إجمالي} - \text{ر.م.ع. الخاص}$$

ثالثا : الحالات المختلفة لرأس المال العامل:

رأس المال العامل موجب (ر م ع أكبر من) 5 هذه الوضعية يمكن وصفها بالملائمة الجيدة و تمثل القدرة على السداد ، كما يمكن القول أن المؤسسة تحترم قاعدة التوازن المالي لأنها تستطيع مواجهة الدفع بتسديد ديونها.

رأس المال العامل سالب (ر م ع اصغر من 0) معناه أن المؤسسة تعرف صعوبات لأنها غير قادرة على الوفاء بكل ديونها في المدى القصير ، كما يعني هذا أن الديون قصيرة الأجل تمويل الثابتة مما يشكل خطر على المؤسسة لأنه تمويل غير عقلاني.

رأس المال العامل معدوم (ر م ع =0) و تعني هذه الحالة وجود توازن مالي أدنى ، أي أن المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها في تاريخ استحقاقها إلا أنه قد تخلق بعض الصعوبات إذا ما حدث تذبذب في الدورة الاستغلالية ما ينتج عنه عدم الموازنة بين السيولة و الالتزامات.

الفرع الثاني : احتياجات رأس المال العامل:

و هو ثاني مؤشر للتوازن المالي في المؤسسة ، و يرتبط أساسا بدورة الاستغلال ، فنشاط المؤسسة الاستغلالي الذي يتميز بالحركية يفرض عليها البحث عن جزء مكتمل يعالج الجزء السفلي للميزانية و يبرز جوانب تطورها. و يعرف كذلك على أنه الفرق بين احتياجات الدورة و مواردها ، و هذا الفرق يعبر عن حالة المؤسسة إلى موارد أخرى دائمة غير الديون قصيرة الأجل ، و هو يمثل احتياجات التمويل المكتملة و المرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة و تحدد هذه الاحتياجات بحكم عوامل نلخصها في:

- ✓ تذبذب الحركة النموذجية الخاصة بدورة الاستغلال.
- ✓ تذبذب مرتبط بتطور نشاط المؤسسة.

أولا : طريقة حساب احتياجات رأس المال العامل:

يمكننا حساب احتياجات رأس المال العامل بالعلاقة التالية :

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = \text{احتياجات الدورة} - \text{موارد الدورة}$$

و يمكن حسابه كما يلي:

احتياجات رأس المال العامل (= قيم الاستغلال + قيم قابلة
للتحقيق -) - (ديون قصيرة الأجل - تسبيقات بنكية -
الكشف على الحساب)

ثانيا: أهمية احتياجات رأس المال العامل¹:

- ✓ ايضاح مديونية المؤسسة ل لأجل القصير.
- ✓ صيانة التوازن المالي للمؤسسة و المحافظة عليه.
- ✓ تبين السياسة المالية للمؤسسة على المدى القصير.
- ✓ تحديد السيولة النقدية للمؤسسة.

ثالثا: الحالات التي تميز احتياجات رأس المال العامل:

- احتياجات رأس المال العامل موجب : معناه احتياجات التمويل أكبر من موارد التمويل أي أن دورة الاستغلال لا تغطي احتياجاتها و بالتالي المؤسسة بحاجة إلى ايجاد موارد خارج دورة الاستغلال.
- احتياجات رأس المال العامل سالب : هذا يعني أن احتياجات التمويل أقل من موارد التمويل أي أن دورة الاستغلال لا تغطي كل احتياجاتها و بالتالي فالمؤسسة بغير حاجة إلى رأس مال عامل موجب لمواجهة أخطار محتملة.
- احتياجات رأس المال العامل معدوم : هذا يعني أن احتياجات التمويل مساوية لموارد التمويل و بالتالي المؤسسة لا تحتاج إلى تمويل خارج دورة الاستغلال.

الفرع الثالث : الخزينة

تعد الخزينة في المؤسسة صورة عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، كما أنها تعكس صورتها في استراتيجية تسييرها و يمكن تعريفها بأنها مجموعة الأموال التي في حوزة المؤسسة لمدة دورة استغلال واحدة ، و تشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا.

أولا : طريقة حساب الخزينة:

يمكن حساب الخزينة وفق العلاقة التالية:

¹ محمد عبد العزيز- الإدارة المالية و التخطيط المالي - دار النهضة - عين الشمس القاهرة ص 23

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

و يمكن حسابه كما يلي:

الخزينة = خزينة الأصول - خزينة الخصوم

ثانيا : أهمية الخزينة:

- ✓ تعتبر عاملا حيويا و استراتيجيا يتم من خلالها رسم مسار نشاط المؤسسة.
- ✓ هامش أمان : هو بقاء احتياطي نقدي لمواجهة أزمات الخزينة المختلفة.
- ✓ الربحية : استعمال فائض الخزينة في استثمارات مربحة قصيرة الأجل

ثالثا : الحالات التي تميز الخزينة¹:

الخزينة موجبة (الخزينة أكبر من 0): أي رأس المال العامل أكبر من احتياجات رأس المال العامل فالمؤسسة تجمد جزء من أموالها وهذا يطرح مشكلة الربحية ، و عليها أن تشغل هذه الخزينة و هذا إما بتعظيم قيم الاستغلال أو تمديد أجال الزبائن

الخزينة سالبة (الخزينة أصغر من 0) : أي أن هناك نقص في السيولة و منه المؤسسة عاجزة عن توفير السيولة اللازمة لتغطية الديون المستحقة و منه عليها اتخاذ اجراءات منها الحصول على حقوق أو قروض من البنك أو التنازل عن بعض استثمارات التي تؤثر على دورتها الانتاجية.

الخزينة معدومة (الخزينة =0) : و هي الوضعية المثلى ، و في هذه الحالة يكون رأس المال العامل قد غطى

احتياجاته و منه فالمؤسسة تعمل على تطابق السيولة المتوفرة مع استحقاقية الديون لكن هذه الوضعية صعبة المنال لأنها توافق التشغيل الكامل لموارد المؤسسة.

¹ دروي رشيدة دور المحاسبة العمومية في التوازن المالي .مرجع سابق ذكره ص38.

المبحث الثالث : اختلال التوازن المالي وكيفية إعادته

في الواقع إن اختلال المالي لا تحدث بشكل مفاجئ مثل الحوادث و لكنها تعكس الناتج النهائي لمجموعة من التراكمات و المضاعفات التي تبدأ من موقف معين و بدرجة معينة من درجات نقص السيولة ، فقد يحدث الاختلال المالي في حالة أن خزينة المؤسسة تكون سالبة ، وقد تتطور هذه الحالة نتيجة عدم الاهتمام بها من وضع سيئ إلى وضع أكثر سوء لذا يجب على المؤسسة أن تعمل على تفادي اتخاذ إجراءات فورية من أجل إعادة الاختلال إلى التوازن.

المطلب الأول : اختلال التوازن المالي

إن وجود المؤسسة في حالة فقدانها لتوازنها المالي يؤكد فشل السياسة المالية المتبعة من طرف المسيرين و يمكن تبيان بعض الحالات التي قد ينجر عنها اختلال التوازن المالي و من أهم الحالات نجد ما يلي:

أولا : نمو غير كافي في رقم الأعمال

تكون وضعية الخزينة في هذه ميسورة في البداية ، لكن نمو رقم الأعمال يكون بطيئا ، مما يؤدي بالمؤسسة إلى تقديم تسهيلات لزيائنها في التسديد فتؤدي هذه التسهيلات إلى زيادة مستوى الحقوق ، و بالضرورة في احتياج رأس المال العامل و هذه الزيادة في احتياج رأس المال العامل و هذه الزيادة في احتياج رأس المال العامل تتسبب في تدهور الخزينة.¹

ثانيا : نمو سريع و غير متحكم فيه:

تعرف المؤسسة في هذه الحالة نموا في احتياج رأس المال العامل بالتوازن مع نمو رقم الأعمال ، لكن سرعة نمو رأس المال العامل أقل من نمو احتياجات رأس المال العامل ، مما ينتج عنه بالضرورة أزمة في الخزينة .

ثالثا : تسجيل خسائر على عدة سنوات:

عندما تحقق المؤسسة خسائر على عدة سنوات أو دورات فتمتص هذه الخسائر من الأموال الدائمة ، و هذا ما يؤدي إلى تدهور رأس المال العامل ، و بالتالي يؤثر على الخزينة فتكون متدهورة نتيجة لتدهور رأس المال العامل.

المطلب الثاني : الإجراءات المتخذة لإعادة التوازن المالي

إن المؤسسة تنتهج سياسة مالية وهذا عند وقوعها في إحدى حالات الاختلال السابقة ، تهدف من وراء هذه السياسة إلى تحقيق التوازن المالي ، و اتخاذ إجراءات فورية و سريعة لإنقاذ وضعيتها المالية ، و تتمثل هذه الإجراءات في :

أولا : التنازل عن الاستثمارات المرتبطة بالاستغلال و الخارجة عنه:

1. التنازل عن الاستثمارات المرتبطة بالاستغلال:

و يتعلق الأمر بالاستثمارات المستعملة حاليا في المؤسسة لكنها ذات مردودية ضعيفة ، أي أن التخلي عنها لا يؤثر كثيرا على نشاط المؤسسة ، بحيث يمكن التنازل عن هذه الاستثمارات في اطار خطة التقويم المالي ، يتم فيها إعادة تنظيم جديد للمؤسسة بالاستغناء عن بعض الأصول عن طريق تجميع الهياكل و إخلاء بعضها.

¹ دروي رشيدة دور المحاسبة العمومية في التوازن المالي، مرجع سابق ذكره، ص42.

2. التنازل عن الاستثمارات الخارجة عن الاستغلال:

أي التنازل عن الاستثمارات غير الضرورية ، أي على المؤسسة أن تقوم ببيع هذه الأنواع من الاستثمارات بصفة إجمالية أن تتفادى البيع التدريجي لها ، لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى استتراف هذه الثروة دون الحصول على أي فائدة ، ففي هذه الحالة على المؤسسة أن تقوم بدراسة إمكانية التنازل على هذا النوع من الاستثمار بكل فعالية.

ثانيا : الرفع من الفائض الإجمالي للاستغلال:

لا يمكن لأي مؤسسة أن تحقق نتائج ايجابية و هي تعيش أزمة لكن في واقع الأمر طموحا من هذه النوع يمكن أن يكون واقعيًا جدا لان الأزمة في حد ذاتها تمثل المرحلة المثلى أين يمكن للمؤسسة أن تقوم بإصلاحات عميقة و نذكر منها:

✓ رفع الإيرادات و يكون عن طريق رفع حجم المبيعات ، و دراسة إمكانية رفع الأسعار.

✓ تخفيض التكاليف منها تكاليف الإنتاج و تكاليف المستخدمين ، و التكاليف العامة و المرتبطة بالهيكل

ثالثا : التخفيض من مستوى احتياجات رأس المال العامل:

يعتبر احتياج رأس المال العامل من المحددات الأساسية لمستوى الخزينة و بالتالي فإن أي مخطط لانتعاش الخزينة يجب أن يستهدف بالدرجة الأولى تخفيض هذا الاحتياج أو تكليفه مع حجم النشاط. أي أن تخفيض لاحتياج رأس المال العامل يجب أن ينصب على مكوناته الرئيسية و هي المخزون ، الموردون ، و العملاء.

خلاصة الفصل :

ان ما يمكن قوله بعد دراسة هذا الفصل الذي تضمن التوازن المالي في المؤسسة ، هو ان التوازن المالي يعتبر من المبادئ الأساسية في المؤسسة ، وهو ينتج من المقارنة بين رأس المال العامل و حاجيات الاستغلال ، و الخزينة تظهر كنتيجة من هذا التوازن ، ووضح لنا حالات فقدان التوازن المالي للمؤسسة و بعض الحالات التي ينتج عنها اختلال التوازن المالي و الاجراءات المعالجة له.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل:

باعتبار البلدية الخلفية الأساسية في الهيكل التنظيمي للدولة بحيث تعد همزة وصل بين الشعب والدولة، فكان لهذه الخلية الأهمية البالغة نظرا لأنها الهيئة الأولى الإدارية التي بواسطتها تعرض حقوق المواطنين و تفرض منها أيضا واجباته و عليه كان لنا أن نقوم بهذه الدراسة التطبيقية على "بلدية مستغانم" بالتعرض لكل المصادر الممولة للبلدية بها فمما الجبائية والأخرى، محاولين بذلك الوصول إلى فكرة لا بد من تحقيقها في المجتمع الجزائري وهي البلدية المستثمرة و في بداية هذا العمل التطبيقي قمنا بالتعرف على بلدية مستغانم.

المبحث الأول: ماهية البلدية

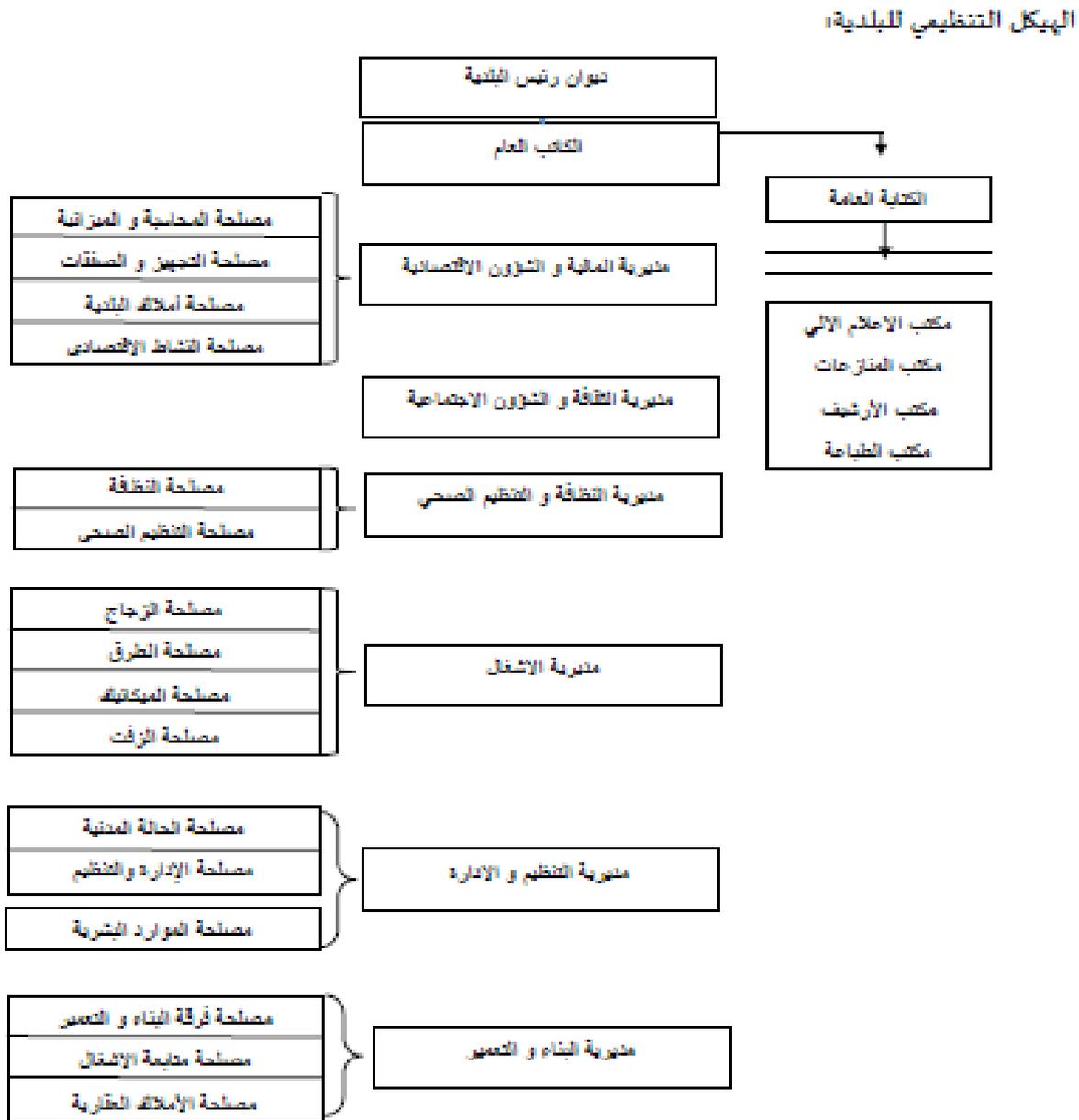
المطلب الأول: تعريف البلدية

تقع بلدية مستغانم في الشمال الغربي الجزائري تبعد عن الجزائر العاصمة ب 350 كلم شمالا البحر الأبيض المتوسط وجنوبا بلدية عين بودينار، خير الدين، حاشي ماماش و شرقا بلدية عبد المالك رمضان، و غربا بلدية مزهران و هي تتربع على مساحة قدرها 50 كلم²، و على ساحل طوله 14200م، و بلغ كثافتها السكانية وفقا لإحصائيات مسنة 2016 ب: 154000 نسمة.

المطلب الثاني: مفهوم الهيكل التنظيمي للبلدية

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

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي للبلدية



المصدر: من وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الاحصائيات الخاصة بالبلدية من 2012 الى 2016

في مجال التعليم:

عدد المدارس الابتدائية: 65 مدرسة.

عدد الأقسام: 703 قسم

عدد الأفواج التربوية: 712

عدد التلاميذ المتمدرسين: 15661 تلميذ.

عدد المدرسين: 596 مدرس

عدد المطاعم المدرسية: 39 مطعم

عدد السكنات الوظيفية: 82 مسكن وظيفي.

عدد الحاضنات: 14 حضانة منها 02 في طور الإنجاز.

في مجال الثقافة:

عدد دور الثقافة: دار واحدة

عدد المكتبات: 04 منها 03 في طور الإنجاز.

عدد المراكز الثقافية: 05 مراكز

في المجال الاجتماعي :

عدد المستفيدين من منحة الشبكة الاجتماعية: 3170.

عدد المحافظ المدرسية الموجهة للتلاميذ المحتاجين: 2000.

عدد القفف الموزعة في شهر رمضان المعظم: 3000 قفة.

في مجال الري:

عدد المتابع المائية: 04 منابع اما الإنتاج (متر مكعب / اليوم). 25013.00.

في مجال النقل:

عدد محطات الحافلات 04.

عدد محطات سيارات الأجرة: 07.

عدد محطات القطار: 01

في مجال الشباب والرياضة:

عدد دور الشباب: 03

عدد قاعات متعددة الرياضات: 01

عدد الملاعب: 03

- عدد مساحات اللعب: 58.
- عدد المسايح: 01.
- عدد مراكز الراحة: 01.
- عدد جمعيات الرياضة: 70.
- عدد جمعيات الموسيقى والمرح: 12.
- عدد جمعيات القفافية: 42.
- عدد جمعيات الاجتماعية: 58.
- عدد الرباطات: 22.
- عدد الجمعيات الدينية: 20.
- في مجال الدين:
- عدد المساجد العاملة: 46.
- عدد المدارس القرآنية: 17.
- عدد الزوايا: 04.
- عدد المصليات: 08.
- في مجال الصحة: عدد الأطباء: 334.
- عدد العاملين شبه طبي: 833.
- عدد الصيدليين: 69.
- عدد مرافق الصحة: 19.
- عدد المستشفيات: 02.
- عدد قاعات التوليد: 02. عدد مراكز الصحية: 05.
- في مجال التكوين المتني:
- عدد مراكز التكوين: 04.
- عدد المعاهد: 01.
- تأطير البلدية:
- العدد الإجمالي للعمال: 1015.
- عدد العمال ذوي مستوى التعليم الثانوي: 298.
- عدد عمال التنفيذ: 696.
- عدد أعوان التأطير: 21.

المبحث الثاني : ماهية ميزانية البلدية

في التنظيم الإداري الجزائري تتمتع الجماعات المحلية بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، وعلى السلطات المحلية أعداد وتنفيذ ميزانيتها السنوية التي تختلف تماما عن ميزانية الدولة إلا أن هذه الجماعات المحلية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعداد ميزانيتها كل التوجهات الحكومية لإدراج بعض النفقات الضرورية التي تراها تتماشى والخطة التنموية الشاملة للبلاد.

المطلب الأول : اعداد الميزانية و التصويت عليها

الفرع الأول : تعريف الميزانية

ميزانية البلدية هي جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية للبلدية .وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار . يتم إعداد الميزانية الأولية قبل بدء السنة المالية ويتم تعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية حسب نتائج السنة المالية السابقة عن طريق ميزانية إضافية يسمى فتح الاعتمادات المصادق عليه على انفراد في حالة الضرورة" اعتمادات مفتوحة مسبقا " إذا جاءت قبل الميزانية الإضافية أو" ترخيصا خاصا "إذا جاءت بعدها . يشترط فتح الاعتمادات المسبقة للميزانية الإضافية والتراخيص الخاصة بتوفر إيرادات جديدة.

أقسام الميزانية

تحتوي ميزانية البلدية على قسمين:

- ✓ قسم التسيير،
- ✓ قسم التجهيز والاستثمار.
- ✓ ينقسم كل قسم إلى إيرادات و نفقات متوازنة وجوبا .
- ✓ يقتطع من إيرادات التسيير مبلغ يخصص لتغطية نفقات التجهيز والاستثمار .

الفرع الثاني : اعداد الميزانية

يتولى الأمين العام للبلدية، تحت سلطة رئيس المجلس الشعبي البلدي، إعداد مشروع الميزانية. تعد ميزانية البلدية للسنة المدنية يقدم رئيس المجلس الشعبي البلدي مشروع الميزانية أمام المجلس للمصادقة عليه يصوت المجلس الشعبي البلدي على ميزانية البلدية يصوت على الميزانية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة المالية التي تسبق سنة تنفيذها.

يصوت على الميزانية الإضافية قبل 15 يونيو من السنة المالية التي تنفذ فيها.
 يصوت على الاعتمادات بابًا بابًا ومادّةً مادةً.
 لا يمكن المصادقة على الميزانية إذا لم تكن متوازنة أو إذا لم تنص على النفقات الإيجابية يمكن للمجلس الشعبي البلدي إجراء تحويلات من باب إلى باب داخل نفس القسم عن طريق مداولة.
 يمكن لرئيس المجلس الشعبي البلدي إجراء تحويلات من مادة إلى مادة داخل نفس الباب بموجب قرار، ويخطر بذلك المجلس الشعبي البلدي بمجرد انعقاد دورة جديدة.
 غير أنه لا يمكن القيام بأي تحويل بالنسبة للاعتمادات المقيدة بتخصيص خاص.

المطلب الثاني : نفقات ميزانية البلدية

أولاً : قسم التسيير

- ✓ يحتوي قسم التسيير في باب النفقات على ما يأتي :
- ✓ أجور وأعباء مستخدمي البلدية ،
- ✓ التعويضات والأعباء المرتبطة بالمهام الانتخابية،
- ✓ المساهمات المقررة على الأملاك ومداخل البلدية بموجب القوانين،
- ✓ نفقات صيانة الأملاك المنقولة والعقارية،
- ✓ نفقات صيانة طرق البلدية،
- ✓ المساهمات البلدية والأقساط المترتبة عليها،
- ✓ الاقتطاع من قسم التسيير لفائدة قسم التجهيز والاستثمار،
- ✓ فوائد القروض،
- ✓ أعباء التسيير المرتبطة باستغلال تجهيزات جديدة،
- ✓ مصاريف تسيير المصالح البلدية،
- ✓ الأعباء السابقة

ثانياً : قسم التجهيز والاستثمار

يشمل خصوصاً على ما يأتي :

- ✓ نفقات التجهيز العمومي،
- ✓ نفقات المساهمة في رأس المال بعنوان الاستثمار،
- ✓ تسديد رأسمال القروض،

✓ نفقات إعادة تهيئة المنشآت البلدية

المطلب الثالث : إيرادات ميزانية البلدية

أولا : قسم التسيير

تتكون إيرادات قسم التسيير مما يأتي :

✓ ناتج الموارد الجبائية المرخص بتحصيلها لفائدة البلديات بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما،

✓ المساهمات وناتج التسيير الممنوح من الدولة والصندوق المشترك للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية،

✓ رسوم وحقوق ومقابل الخدمات المرخص بها بموجب القوانين والتنظيمات،

✓ ناتج ومداخيل أملاك البلدية . ثانيا : يخصص لتغطية نفقات قسم التجهيز والاستثمار ما يأتي :

• الاقتطاع من إيرادات التسيير

• ناتج الاستغلال لامتياز المرافق العمومية البلدية،

• الفائض المحقق عن المصالح العمومية المسيرة في شكل مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري،

• ناتج المساهمات في رأس المال،

• إعانات الدولة والصندوق المشترك للجماعات المحلية والولاية،

• ناتج التملك،

• الهبات والوصايا المقبولة،

• الإيرادات المؤقتة أو الظرفية،

• ناتج القروض

المبحث الثالث: تطور الإيرادات والنفقات والتحليل الجبائي وفحص ميزانيتنا من سنة 2012-2016

المطلب الأول: تطور الإيرادات والنفقات

خلال السنة المالية تقوم الجماعات المحلية بإعداد تقديرات للإيرادات والنفقات السنوية الخاصة بالبلدية، ومنه سنحاول التعرف على محتوى وتطور النفقات والإيرادات. جدول توضيحي لإنجازات الإيرادات والنفقات منذ سنة 2010.

الجدول (3-1): تطور الإيرادات والنفقات

سنة 2014	سنة 2013	سنة 2012	سنة 2011	سنة 2010	البيان
1095441143.89	807407890.73	678022914.22	601387754.91	600341941.94	إنجازات الإيرادات
723807714.41	615166322.49	592821609.66	512603599.78	531631067.79	إنجازات النفقات
371633429.48	192241568.24	85201304.56	88784155.13	68710874.15	الفائض/العجز
%33.93	%23.81	%12.57	%14.76	%11.45	نسبة الفائض/العجز

المصدر: من وثائق المؤسسة

إن فحصنا للنفقات وإيرادات البلدية لعدة سنوات متتالية يؤدي بنا للتطرق للحساب الإداري باعتباره نتيجة السنة المالية أو بالأحرى يعتبر ميزان عام حيث يقوم كل المصاريف الحقيقية التي صرفت والإيرادات التي حصلت اثناء السنة المالية، إذ كانت الإحصائيات لسنة 2010-2011 كان عجز محقق على التوالي 7.95- و 0.78- أي ما يعادل مبلغ 38.168.514.50 و 3.716.653.95 دج على التوالي وهذا راجع لأن إنجازات النفقات كانت تفوق إنجازات الإيرادات مما جعل في سنتين اما بالنسبة للسنوات التالية كان على عكس تلك السنوات أي 2012-2013-2014-2015-2016 كان تحقيق الفائض وتزايد باستمرار كما يتضح لنا جليا أن النتيجة المحققة عند غلق السنة المالية السنة 2016 فائض قدره 371.633.429.48 دج وسيرحل إلى الميزانية الإضافية لسنة 2017

المطلب الثاني: تحليل إنجازات للإيرادات جبائيه

تعتبر الجباية من أهم الوسائل الأساسية لانعاش الاقتصاد الوطني باعتبارها أداة لتمويل النفقات الخاصة بالجماعات المحلية لتحقيق هذه المهمة انشأت وزارة مالية وهي تقوم بتسيير المالية الخاصة بالدولة وكذا

العمليات بكيفية تطبيق الضرائب وكيفية انفاقها. الجبائية لسنوات 2004 جدول المقارنة للإيرادات 2005-2006-2007-2008.

الجدول (3-2): التقديرات السنوية

تقديرات سنة 2016	تقديرات سنة 2015	تقديرات سنة 2014	تقديرات سنة 2013	تقديرات سنة 2012	طبيعة الضرائب والرسوم
185422260	16285970.00	22539130.00	24952482.00	22990877.00	الرسم على القيمة المضافة
1554591.27	11224988.00	5396045.00	7599376.00	10894795.00	الرسم العقاري ورسم التطهير
294995158.64	227297778.00	223280208.00	180712971.00	160091224.00	الرسم على النشاط المائي
0.00	0.00	3371893.00	12099142.00	29387899.00	الدفع الجزائي المحلي 30
0.00	0.00	0.00	20553534.00	20553534.00	الدفع الجزائي الوزاري 70
39296877.85	22053847.00	0.00	0.00	0.00	الضريبة الوحيدة الجزافية
254808736.00	254808736.00	254587276.00	245917505.00	243918329.00	المجموع

المصدر: من وثائق المؤسسة

بعدها قمنا بدراسة تحليلية للمداخيل الجبائية للبلدية لسنوات 2012-2013-2014-2015-2016 للاحظنا في ما يخص الرسم على النشاط المائي يلفت الانتباه اذ كان له نسبة كبيرة و حقق ارتفاع في الفترة ما بين 2016-2015 اذا بلغ مبلغ 294.995.185.46 دج وفي ما يخص الرسم على القيمة المضافة حقق ارتفاع في السنوات 2012-2013 ثم ارتفع بنسبة مرتفعة لسنة 2008 اذ حقق مبلغ 185.422.260.14 دج ولاكن ما يثير الانتباه لسنة 2015 اذ بلغ 16.285.970.00 دج ولكن بالرغم من كل ذلك تعتبر الإيرادات الجبائية أهم الموارد بالنسبة للبلدية و استطعنا توضيح المساهمات الاجمالية لهذه المصادر الجبائية في تمويل التنمية المحلية

عموما أي مشاريع البلدية على وجه الخصوص و كنتيجة يمكن القول أن المصادر الجبائية لها نسبة مساهمة في تمويل الاستثمار والاستغلال في البلدية. الحساب الإداري لسنة 2016:

خلال فترة تربصي ببلدية مستغانم و من حسن حظي صادفت نهاية السنة المالية 2017 اين بدأت التحضيرات لغلق السنة المالية واعداد الحساب الإداري بكل مراحلہ ابتداء بمقاربة كتابات الأمر بالصرف بأمين الخزينة ثم عرضها على لجنة المالية والاقتصاد و من بعد ذلك عرضها على الهيئة التنفيذية ثم على المجلس الشعبي البلدي للمناقشة و التصويت.

المطلب الثالث: فحص ميزانية البلدية حسب الاقتصاد

تنقسم ميزانية البلدية إلى قسمين هما قسم للتسيير و قسم للتجهيز نتطرق اليهما فيما يلي:

الفرع الأول: قسم التسيير:

أ-الإيرادات:

✓ تقديرات الميزانية الإضافية 884.047.317.30 دج

✓ الرخيصات الخاصة. 66.222.677.80 دج

✓ مجموع التقديرات 950.269.995.10 دج

✓ الإنجازات 1.095.441.143.89 دج

من خلال عرض هذه النتائج تجد أن نسبة الإيرادات مقارنة بتقديراتها قد تجاوزت 115.28% تقدر النسبة

الزائدة ب 15.28% وتمثل مبلغ 145.171.148.79 دج

الجدول (3-3): الإيرادات

التعيين	التقديرات	الانجازات	الفارق (+,-)	%
الفائض المرحل	192241568.24	192241568.24	0.00	%100.00
الأموال الخاصة	31201146.00	9241150.00	-21959996.00	%29.62
الجبائية	388895863.00	545328197.90	156432334.90	%140.22
نقص القيمة الجبائية	228886260.00	228886260.00	0.00	%100.00
المداخل الخاصة بالبلدية	42822480.06	53521289.95	10698809.89	%124.98
اعانة الدولة للأجور	66222677.80	66222677.80	0.00	
مجموع الإيرادات	950269995.10	1095441143.89	145171148.79	%115.28

المصدر من وثائق المؤسسة

اما نسبة الإيرادات حسب الابواب فصلتها حسب الجدول الاتي :

الجدول (3-4): تصنيف الايرادات حسب ابواب

الباب	التعيين	التقديرات	التحديدات	الالتجازات	النسبة
900	المصالح المالية	198633050.30	199532950.30	199532950.30	%100.45
901	أجور وأعباء المستخدمين الدائمين	76222051.80	81790542.33	81790524.33	%107.31
902	وسائل ومصالح الإدارة العامة	487500.00	818435.20	818435.20	%167.88
903	مجموعة العقارات والمنقولات	300.00	36600.00	36600.00	%12200.00
904	الطرق	11000400.00	12769830.16	12769830.16	%116.09
905	الشبكات	200.00	122850.00	122850.00	%61425.00
910	المصالح الإدارية العمومية	200.00	0.00	0.00	%0.00
913	المصالح الاجتماعية المدرسية	195500.00	510000.00	510000.00	%260.87
914	الشباب والرياضة والثقافة	12600.00	31300.00	31300.00	%248.41
920	المساعدة الاجتماعية المباشرة	30999996.00	9040000.00	9040000.00	%29.16
931	الأموال الخاصة بالبلدية (المنتجة للمداخيل)	14734924.00	16373046.00	16373046.00	%111.12
940	ناتج الجباية	388895863.00	545328197.90	545328197.90	%140.22
941	ممنوحات مصالحة الأموال المشتركة	229087410.00	229087410.00	229087410.00	%100.00
	المجموع	950269995.10	1095441143.89	1095441143.89	%115.28

المصدر: من وثائق المؤسسة

ب- النفقات:

- ✓ تقديرات الميزانية الإضافية. 884.047.317.30 دج
- ✓ الترخيصات الخاصة 66.222.677.80 دج
- ✓ مجموع التقديرات 980.269.995.10 دج
- ✓ التحديدات 737.872.670.07 دج
- ✓ الإنجازات 723.807.714.41 دج
- ✓ الباقي للإنجاز 14.064.955.66 دج

الجدول (3-5): النفقات

التعيين	التقديرات	الإنجازات	الفارق (+,-)	%
الاقتطاع لنفقات التجهيز	200493119.00	200493119.00		%100.00
أجور المستخدمين	455016776.22	326060683.13	-128956093.09	%71.66
الأموال الخاصة	39210642.07	8400000.00	-30810642.07	%21.42
مصاريف الإنارة العمومية	73500000.00	50935263.54	-22564736.46	%69.30
نفقات مختلفة	182049457.81	137918648.74	-44130809.07	%75.76
مجموع النفقات	950269995.10	723807714.41	-226462280.68	%76.17

المصدر: من وثائق المؤسسة

و فمالي تصنيف النفقات حسب طبيعتها :

الجدول(3-6): تصنيف نفقات حسب الطبيعة

النسبة	الباقى للإلتياز	الإنجازات	التحديدات	التقديرات	التعيين	الياب
%98.28	0.00	200523132.00	200523132.00	204023132.00	المصالح المالية	900
%71.66	0.00	326060683.13	326060683.13	455016776.22	أجور وأعباء المستخدمين الدائمين	901
%71.39	1.449.420.47	10042050.70	11491471.17	14066750.37	وسائل ومصالح الإدارة العامة	902
%74.10	1.896.457.91	40568410.90	42464868.81	54745612.38	مجموعة العقارات والمنقولات	903
%65.47	1481071.90	63448857.24	64929928.14	96913878.14	الطرق	904
%80.49	.00	24590870.68	24590870.68	30550100.00	الشبكات	905
%71.75	408870.57	4446629.51	4855500.08	6197439.42	المصالح الإدارية العمومية	910
%4.01	0.00	10015.20	10015.20	250000.00	الأمن والحماية المدنية	911
%81.36	0.00	813600.00	813600.00	1000000.00	المساهمة في أعباء التعليم	912
%85.09	288111.61	2365804.97	2653916.58	2780300.00	المصالح الاجتماعية المدرسية	913
%96.00	0.00	26630995.48	26630995.48	27739961.40	الشباب والرياضة والثقافة	914
%36.55	8541024.20	18129461.04	26670485.24	49604813.00	المساعدة الاجتماعية المباشرة	920
%87.61	0.00	963738.10	963738.10	1100000.00	النظافة العمومية والاجتماعية	921
%9.90	0.00	117290.74	117290.74	1185057045	الأفلاك الخاصة بالبلدية (المنتجة للمداخيل)	931
%100.00	0.00	5096174.72	5096174.72	5096174.72	نتاج الجباية	940
%76.17	14.064.955.66	723807714.41	737872670.07	950269995.10	المجموع	

المصدر: من وثائق المؤسسة

ومن خلال دراستنا لهذا الجدول نجد ان البلدية قد انفقت بمبلغ 723.807.714.41 دج ما يعادل نسبة . 76.17% مقارنة بالتقديرات وباقي الإنجاز والمقدر بمبلغ 14.064.995.66. دج يمثل الأموال الخاصة المتبقية

أضف إلى ذلك فواتير وصلت من بعد غلق السنة المالية 2016 والمسجلة ضمن الملحق رقم 37 المرفق للحساب الإداري كالاتي:

- ✓ فواتير مختلفة (سونلغاز، الجزائرية للمياه، اتصالات الجزائر...) 5.214.309.59 دج
- ✓ أموال خاصة

1- أجور تشغيل الشباب 392.596.07 دج

2- مساعدة العجزة وذوي الامراض المزمنة (المعوقين 100%) 1.408.800.00 دج

3- الحماية الاجتماعية للمكفوفين 3.582.300.00 دج

4- مساعدة الأشخاص المسنين 3.529.950.00 دج

5- مجموع الأموال الخاصة 8.850.646.07 دج.

حوصلة قسم التسيير:

الجدول (3-7): حوصلة قسم التسيير

التعيين	التقديرات	الانجازات	الفارق (+,-)	%
الإيرادات	950269995.10	1095441143.89	145171148.79	115.28%
النفقات	950269995.10	723807714.41	-226462280.69	76.17%
الفائض	371633429.48			

المصدر: من وثائق المؤسسة

بعد تفحصنا لقسم التسيير وخاصة نسبة الإنجاز لكل من الإيرادات والنفقات يتضح لنا جليا أن النتيجة المحققة عند غلق السنة المالية 2016، تمثل فائضا قدره 371.633.429.48 دج وسيرحل إلى الميزانية الإضافية لسنة 2017.

الفرع الثاني: قسم التجهيز العمومي

أ- الإيرادات

✓	تقديرات الميزانية الإضافية	582.554.118.71 دج
✓	الزيادة	282.323.865.74 دج
✓	مجموع التقديرات	864.877.984.45 دج
✓	التجديدات	787.459.854.91 دج
✓	الإنجازات	786.515.854.91 دج
✓	الباقى للإنجاز	944.000.00 دج

تمثل باقى إنجاز الإيرادات فى الأقساط غير المدفوعة لسنة 2004 و 2005 الخاصة باسترجاع القرض الممنوح لمؤسسة النقل الحضري للبلدية.

ب- النفقات:

✓	تقديرات الميزانية الإضافية	577.834.118.71 دج
✓	الزيادة	282.323.865.74 دج
✓	مجموع التقديرات	860.157.984.45 دج
✓	التجديدات	778.890.234.46 دج
✓	الإنجازات	290.777.984.444 دج
✓	الباقى للإنجاز	488.112.250.02 دج

من خلال هذه المعطيات نلاحظ أن نسبة إنجاز النفقات قد تجاوزت 33.80 و باقى إنجاز قدر بمبلغ 488.112.250.02 دج، اذ يمثل منها جملة من البرامج التي شرع فى تنفيذها مؤخرا بمبلغ 329.069.093.83 دج والتي تقدر بنسبة 67.41% و هي موضحة كالآتي:

الجدول (3-8): نفقات التجهيز عمومي

الرقم	القيد	تسمية البرنامج	المبلغ للإنجاز
2016/10	280-9500	دراسة وانجاز ملحقه إدارية بعي العقيد لطفي	15.000.000.00
2016/01	242-9510	اقتناء العتاد المتحرك	62.383.089.44
2016/19	281-9530	ترميم وإعادة تأهيل المدارس الابتدائية	101.780.000.00
2016/09	280-9533	انجاز ثلاث مكاتب بلدية وقاعات للمطالعة	25.536.448.85
2016/17	280-9580	دراسة وانجاز سوق مغطاة بعين الصفراء مجزأ-أ-ب	49.849.099.25
2016/18	280-9580	دراسة وانجاز سوق مغطاة بعين الصفراء مجزأ-ج-د	50.000.000.00
2016/10	280-9561	تنفيذ مخطط المرور للمدينة	10.000.000.00
2016/03	285-9561	تهيئة نهج العقيد لطفي	14.520.456.29
	المجموع		329.069.093.83

المصدر: من وثائق المؤسسة

إضافة الى البرامج الممولة في إطار المخطط البلدي للتنمية PCD التي قدرت إنجازاتها بمبلغ 140.993.484.86 دج مع العلم انه قد تم تسوية مبلغ 9.790.321.22 دج

مصدر إيرادات عقارية خاصة بالتنازل عن قطعة ارض لصالح مدرسة الصيد البحري، وفقا للمداولة رقم 49 المؤرخة في 2008/08/24 والمصادق عليها بتاريخ 2008/08/31، وقد تم تقسيم هذا المبلغ على برنامج التجهيز التالية:

الجدول (3-9): برنامج التجهيز

الرقم	تسمية البرنامج	المبلغ الاولي	الزيادة	المبلغ النهائي
2014/24	انجاز محلات تجارية بعي جبلي محمد	7.937.440.10	1.500.000.00	9.437.440.10
2015/07	مصاريف الدراسات والبحوث	6.108.409.17	1.500.000.00	7.608.409.17
2016/20	الهيئة الخارجية والربط بالكهرباء للمجمع الإداري بعي صلامندر (حضانة، مكتبة، وملحقه إدارية)	—	5.000.000.00	5.000.000.00
2016/21	الهيئة الخارجية للمركز الثقافي لحي 200 مسكن	—	1.790.321.22	1.790.321.22
	المجموع	14.045.849.27	9.790.321.22	23.836.170.49

المصدر: من وثائق المؤسسة

اضافة ال ان هناك (08) برامج تم غلقها عند نهاية السنة المالية وقدرت مبلغها 3.849.620.45 دج وفق
الجدول المبين ادناه :

الجدول(10-3): برامج التجهيز تم غلقها

الرقم	القيود	تسمية البرنامج	المبلغ المتبقي
2014/02	285-9500	تهيئة مقر البلدية وملاحقاتها	67.965.66
2014/05	285-9510	اقتناء قطع الغيار وتصليح العتاد المتحرك	1.349.922.30
2014/01	280-9520	رفع القمامات المنزلية عن طريق الامتياز	25.920.77
2016/06	285-9561	الهيئة الخارجية للمركز الثقافي والملاحقة الإدارية بخروبة	731.166.38
2015/08	280-9561	تهيئة ساحات اللعب	349.121.24
2015/12	280-9561	انجاز طريق مزدوج ادبيال	19.226.00
2015/14	285-9561	تهيئة الطريق المحادي للمحلات التجارية بحي 600 مسكن	5.201.47
2013/29	280-9564	انجاز مسكن وظيفي للامين العام للبلدية	1.301.069.63
	المجموع		3.849.620.45

المصدر: من وثائق المؤسسة

حوصلة قسم التجهيز العمومي:

وبناء على كل ما تقدم على موازنة قسم التجهيز العمومي والاستثمار الاقتصادي

786.515.854.91 دج	✓ الإيرادات
290.777.984.44 دج	✓ النفقات
495.737.870.47 دج	✓ فائض قسم التجهيز

الجدول (3-11): حوصلة عامة

الباقي لالتجاز		الانجازات		التحديثات		البيان
الايادات	النفقات	الايادات	النفقات	الايادات	النفقات	
0.00	14064955.66	1095441143.89	723807714.41	1095441143.89	737872670.07	قسم التسيير
944000.00	488112250.02	786515854.91	290777984.44	787459854.91	778890234.46	قسم التجهيز العمومي
944000.00	502177205.68	1881956998.80	1014585698.85	1882900998.80	1516762904.53	المجموع
—	—	200493119.00	200493119.00	200493119.00	200493119.00	الحساب 83
						ما يخفض
—	—	0.00	0.00	0.000	0.00	المادة 730
944000.00	502177205.68	1681463879.80	814092579.85	1682407879.80	1316269785.53	المجموع الحقيقي
501233205.68	—	—	867371299.95	—	366138094.27	الفائض
502177205.68	502177205.68	1681463879.80	1681463879.80	1682407879.80	1682407879.80	المجموع المتساوي

المصدر: من وثائق المؤسسة

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 تسهيل المعاملات للمواطنين وتمر على تدقيق الإدارة وتسيير افضل المجالات التعليم والثقافة، والشباب و الرياضة والمجال الديني والاجتماعي والصحة والتكوين، النقل الري، ولتي بدورها تعتبر مركز المعاملات مجانية وهذا حسب الأقسام الموجودة بها والمتناسبة مع كل ملف اداري ونذكر منها بالأخص قسم التجهيز وقسم التسيير اللذان بدورهما يمثلان مجموع النفقات والإيرادات الموجودة التي تدفعها وتحصلها بكل قسم من اقسام دار البلدية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

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.

للمحاسبة العمومية مكانة في التسيير الاقتصادي و المالي للأمالك العمومية حيث لا يمكن التطرق إلى كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية فدراسة المالية العمومية لا تكفي للإطلاع على جميع الأموال العمومية و توزيعها (ايرادات ، النفقات) لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية.

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.

و التوازن المالي يشمل كل اليات ، بما فيها بالطبع مرجعة الايرادات و النفقات و المشاريع المختلفة ، و أداة اعتمادها ، و مما لا شك فيه أن اعادة دراسة بعض المشاريع المقامة بالفعل و فق المستجدات ، تسهم مباشرة في خفض الانفاق الذي يقود بدوره في اتجاه التوازن المالي ، هناك كثير من النواحي التي يمكن من خلالها دفع هذا التوازن بسرعات أكبر ، و المنهج الذي تسير عليه الاستراتيجية الاقتصادية يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة الاستثمار و النفاق ، و ليس خفض الانفاق فحسب ، و كخلاصة عامة نستطيع القول أن المحاسبة العمومية تؤدي دورا هاما يكمن في تقديم البيانات و المعلومات التي تحقق التوازن المالي.

نتائج البحث :

- ✓ للمحاسبة العمومية مكانة في التسيير الاقتصادي و المالي للأمالك العمومية.
- ✓ التوازن المالي يشمل كل اليات ، بما فيها بالطبع مرجعة الايرادات و النفقات و المشاريع المختلفة ، و أداة اعتمادها.
- ✓ المحاسبة العمومية تؤدي دورا هاما يكمن في تقديم البيانات و المعلومات التي تحقق التوازن المالي.

اختبار فرضيات :

- ✓ نعم المحاسبة العمومية لها دور كبير في التوازن المالي.
- ✓ صحيح ان التوازن المالي يتحقق من قبل السياسة المالية.
- ✓ صحيح ان الاعوان المكلفون بتنفيذ النفقات العامة هما الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميين.

الخاتمة العامة

التوصيات واقتراحات

- ✓ ضرورة تطوير المحاسبة العمومية في اطار مقومات موازنة البرامج ومحاسبة الاداء.
- ✓ يجب أن تمنح للمحاسب العمومي سلطة أكبر حتى يكون له دور في ملاءمة النفقات و بالتالي الزيادة في الحرص على مكافحة الفساد و الغش الإداري.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب

- 1- عبد الله عبد السلام أحمد ولآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000
- 2- جمال عمارة، "أساسيات الموازنة العامة للدولة والمفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- 3- محمد مسعى، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 4- عمر صخري، اقتصاديات المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 5- ناصر دادى عدوان، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 6- د. حما شطا، تطور وظيفة الدولة، الكتاب الثاني نظرية المؤسسات العامة، 2001.
- 7- ناصر دادى عدوان، محمد فتحي نواصر، دراسة الحالات المالية، دار الأفق للنشر، الجزائر 2001.
- 8- ناصر دادى - تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي، الجزء الأول.
- 9- الياس بن سامي، يوسف قريشي، التسيير المالي والإدارة المالية، دار وائل، الطبعة الثانية، الجزء الأول 2011.
- 10- محمد عبد العزيز - الإدارة المالية و التخطيط المالي - دار النهضة - عين الشمس القاهرة.

مذكرات التخرج

- 1- شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بالقائد تلمسان، 2010/2011.
- 2- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013/2014.
- 3- منصورى الزين، دروس المحاسبة العمومية، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية، جامعة سعد دحلب البلدية.

قائمة المراجع

- 4- دروى رشيدة، دور المحاسبة العمومية في التوازن المالي، دراسة حالة: بلدية الطاهرية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة مستغانم، غ منشورة، 2017/2016.
- 5- عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد الصديق، جيجل، الجزائر، ديسمبر 2015.
- 6- حرفوش ليلة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة ماستر، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية الجزائر، 2016/2015.
- 7- ضياء مجيد الموسوي، خصوصية والتصحيحات الهيكلية اراء واتجاهات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، الجزائر 2001.
- 8- سوكري مباركة وضعية التسيير الاستراتيجي في المؤسسات العمومية حالة المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996-1995.
- 9- محبوب محمد طاهر، اجهزة الرقابة علي تنفيذ الميزانية المؤسسات العمومية، مذكرة تخرج ماستر، تخصص حقوق، جامعة بسكرة، 2017-2016.
- 9- بغداد كمال، النظام القانوني للمؤسسة العمومية المهنية الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص قانون المؤسسات، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2011-2012.
- 10- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خضيرة بسكرة 2002.
- 11- عفاف عيان، تشخيص التوازن المالي باستخدام جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي 2012.
- مراجع باللغة الفرنسية :

1-Pier . coso la gestion . financier douvod de potlegal 1983 – p13

2-Depallens . p . jobard – gestion financier de l entreprise

ملخص

المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العمومي ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، وترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية قانون 90/21، حيث خصها المشرع بقانون يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة أو الجماعات المحلية، ومن أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ العمليات المالية لوحدات القطاع لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها وحماية المال العام من الاختلاسات في استعمال الموارد العمومية.

للمحاسبة العمومية مكانة في التسيير الاقتصادي و المالي للأملاك العمومية حيث لا يمكن التطرق إلى كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية فدراسة المالية العمومية لا تكفي للإطلاع على جميع الأموال العمومية و توزيعها (إيرادات ، النفقات) لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية.

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.

Sommaire

système spécial de comptabilité publique de l'information comptable régissant l'activité financière des unités du secteur public à caractère administratif ou sans but lucratif, et sont liés à la comptabilité publique est étroitement liée aux textes législatifs 90/21 loi, telle que résumée par la loi du législateur vise à réglementer et contrôler la collecte des recettes publiques et l'organisation des étapes du paiement des dépenses publiques dans les mécanismes en ce qui concerne le budget général de l'onglet groupes d'État ou locales, et pour imposer un contrôle constant des agents de la comptabilité publique et de déterminer leurs pouvoirs et responsabilités dans la mise en œuvre du secteur des unités d'opérations financières pour assurer la légalité de la mise en œuvre du budget et le respect des règlements Les lois en vigueur et de protéger les deniers publics de malversations dans l'utilisation des ressources publiques.

position de la comptabilité publique dans la gestion économique et financière des biens publics ne peut pas être traitée à la façon dont la conduite des budgets des administrations publiques des finances publiques ne sont pas Figuring suffisantes pour informer tous les fonds publics et la répartition des revenus), les dépenses (sont donc recours à la comptabilité publique.

Et à travers ce que nous avons étudié est pas de chance qu'il y ait une relation entre l'équilibre fiscal et comptable public depuis l'équilibre budgétaire ne peut être atteint que s'il est expert-comptable, car il est la pierre angulaire de l'institution.

