

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم التجارية

التخصص: مالية المؤسسة

بعنوان:

إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ودوره في تفعيل السياسة المالية
للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري - دراسة حالة بلدية بنورة -

من إعداد الطالب: حاج محمد اسماعيل. تحت إشراف الأستاذ: الدكتور مصيطفى عبد اللطيف.

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/21

أما اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ بن سانية عبد اللطيف رئيسا

الدكتور/ مصيطفى عبد اللطيف مشرفا

الأستاذ/ أعبادة عبد الرؤوف مناقشا

السنة الجامعية: 2014 / 2015.

إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد:

إلى من عُمراني برضاهما، إلى الوالدين الكريمين أطل الله في عمرهما
ومتعهما بالصحة والعافية،

إلى من قاسموني غناء انجاز هذا البحث، بوهابشة توفيق وبوجناح سليمان
إلى من ساندوني وشجعوني، إخوتي، أخواتي حفظهم الله،

إلى كل عائلة حاج أحمد وخير الناس

وكل من قدم لي دعماً مادياً ومعنوياً ولو بدعاء من قريب أو بعيد لإتمام
هذا العمل.

كلمة شكر و عرفان

بعد شكر الله عز وجل على حسن توفيقه لي في انجاز هذه المذكرة،
أتقدم بالشكر الجزيل لصديقي بوهايشة، على صبره ودعمه وتشجيعه الدائم لي،
الشكر الجزيل لأستاذي المشرف الدكتور "مصطفى عبد اللطيف"
لقبوله الإشراف على مذكري على الرغم من انشغالاته،
وإلى الأستاذ "رواني بوحفص" الذي لم يبخل علي بعلمه و وقته،
إلى أساتذتي الذين علموني، وأخص بالذكر أساتذة الماستر،
ثم الشكر موصول لدفعة ثانية ماستر علوم اقتصادية وت.وع.تسيير
إلى كل من ساعدني وشجعني على المضي قدما لإتمام هذا العمل،
لكل هؤلاء جزيل الشكر والفضل والعرفان.

قائمة الرموز

| الرموز | التعريف |
|--------|----------------------------------|
| IPSAS | المعايير المحاسبية الدولية |
| Fisc | حافطة النقود |
| TF | الرسم العقاري |
| TA | رسم التطهير |
| VF | الدفع الجزائي |
| TAP | الرسم على النشاط المهني |
| TVA | الرسم على القيمة المضافة |
| IP | الضريبة على الأملاك |
| FCCL | الصندوق المشترك للجماعات المحلية |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 45 | مخطط تنفيذ النفقات العمومية في الجماعات المحلية | (01-01) |
| 80 | يوضح التمثيل البياني للأعمدة تقدير نفقات ميزانية بنورة | (01-02) |
| 82 | يوضح نسب الفرق في الميزانية الإضافية لبلدية بنورة | (02-02) |
| 83 | يمثل نسب الزيادة في الميزانية الإضافية عن الميزانية الأولية لبلدية بنورة | (03-02) |
| 84 | يمثل إجمالي نفقات بلدية بنورة المحققة في الفترة (2013-2009) | (04-02) |
| 85 | نفقات التسيير و التجهيز المحققة لبلدية بنورة خلال الفترة (2013-2009) | (05-02) |
| 93 | يمثل تقدير إيرادات الميزانية الأولية والإضافية لبلدية بنورة خلال (2013-2009) | (06-02) |
| 94 | يمثل نسب الفرق بين الميزانية الإضافية و الأولية لبلدية بنورة | (07-02) |
| 96 | يمثل الإيرادات المحققة فعلا خلال الفترة (2013 -2009) | (08-02) |
| 97 | يمثل التطور النسبي لمجموع الإيرادات بلدية بنورة خلال الفترة (2013 -2009) | (09-02) |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|--|------------|
| 28 | مجموعة حسابات الخزينة | (01) |
| 80 | يوضح تقدير نفقات ميزانية بلدية بنورة | (02) |
| 81 | يمثل فرق تقدير نفقات الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية لبلدية بنورة | (03) |
| 81 | يوضح نسب الزيادة في الميزانية الإضافية عن الميزانية الأولية لبلدية بنورة | (04) |
| 83 | يمثل تطور نفقات بلدية بنورة خلال الفترة من (2009 إلى 2014). | (05) |
| 84 | نسب الزيادة النسبية في نفقات بلدية بنورة خلال الفترة(2009-2013) | (06) |
| 89 | يوضح مختلف الضرائب و الرسوم | (07) |
| 92 | تقدير إيرادات البلدية من خلال الميزانية الأولية و الإضافية(2009-2013) | (08) |
| 93 | يبين الفرق بين الميزانية الإضافية و الأولية | (09) |
| 94 | يمثل نسب الفرق بين الميزانية الإضافية و الميزانية الأولية | (10) |
| 95 | تطور إيرادات البلدية خلال الفترة (2009-2013) | (11) |

| | | |
|----|--|------|
| 96 | يوضح الإيرادات المحققة فعلا خلال الفترة (2013-2009) | (12) |
| 97 | يوضح التطور النسبي لمجمل إيرادات بلدية بنورة خلال الفترة (2013-2009) | (13) |
| 98 | يوضح نسب مشاركة كل إيراد في تكوين الإيرادات الإجمالية لبلدية بنورة خلال الفترة (2013-2009) | (14) |

قائمة الملحق

| رقم الملحق | بيان الملحق |
|------------|---|
| ملحق 1 | الهيكل التنظيمي لبلدية بنورة |
| ملحق 2 | ميزانية البلدية |
| ملحق 3 | رفض دفع الحوالة |
| ملحق 4 | كشف التحصيل |
| ملحق 5 | أمر 3 بالتسديد |
| ملحق 6 | سند التحصيل |
| ملحق 7 | كشف مفصل للمبالغ المأمور بصرفها |
| ملحق 8 | التقديرات الجبائية لبلدية بنورة |
| ملحق 9 | تقدير الإيرادات الجبائية لصالح الجماعات المحلية |

قائمة المحتويات

| | |
|---------------|--------------------------|
| II..... | الإهداء |
| III..... | كلمة شكر |
| IV..... | قائمة الاختصارات والرموز |
| V..... | قائمة الأشكال |
| VI – VII..... | قائمة الجداول |
| VIII | قائمة الملاحق |
| IX | فائمة المحتويات |
| XI | ملخص |
| أ-ج | المقدمة العامة |

الفصل الأول: مدخل للمحاسبة العمومية

| | |
|--|--|
| 18..... | المبحث الأول: المحاسبة العمومية و الإصلاح المحاسبي |
| 18..... | المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية طبيعتها وخصائصها و إطارها التقني والقانوني |
| 18 | الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية |
| 19..... | الفرع الثاني: التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية |
| 20..... | الفرع الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية |
| 22..... | الفرع الرابع: مجال تطبيق المحاسبة العمومية و الهيئات المستفيدة منها |
| 25..... | المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر |
| 25..... | الفرع الأول: الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومكوناته |
| 32..... | الفرع الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر |
| 36..... | الفرع الثالث: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية |
| 41..... | المطلب الثالث: المحاسبة العامة والسياسة المالية للمؤسسة العمومية |
| 41..... | الفرع الأول: ماهية السياسة المالية وأهدافها |
| 42..... | الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في السياسة المالية |
| 43..... | الفرع الثالث: تنفيذ نفقات وإيرادات الميزانية العامة |
| 46..... | الفرع الرابع: الأعوان المكلفون بالتنفيذ والهيئات الرقابية |
| المبحث الثاني: دراسات السابقة الوطنية والأجنبية أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية. | |
| 52..... | المطلب الأول: دراسات سابقة وطنية |

| | |
|---|--|
| 59..... | المطلب الثاني: دراسات أجنبية. |
| 61..... | المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف. |
| 62..... | خلاصة الفصل. |
| الفصل الثاني: دراسة تطبيقية حالة بنورة | |
| 65..... | المبحث الأول: ماهية البلدية. |
| 65..... | المطلب الأول: تقديم بلدية بنورة. |
| 66..... | المطلب الثاني: مفاهيم عامة. |
| 68..... | المطلب الثالث: طبيعة ميزانية البلدية و خصائصها. |
| 73..... | المبحث الثاني: تحليل مختلف الإيرادات والنفقات البلدية. |
| 73..... | المطلب الأول: نفقات بلدية بنورة. |
| 86..... | المطلب الثاني: إيرادات بلدية بنورة. |
| 100..... | خلاصة الفصل. |

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

الملاحق

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة العمومية والسياسة المالية وذلك من خلال الإصلاحات الحديثة, انطلاقا من الإشكالية كيف انعكست إصلاحات المحاسبة العمومية على فعالية السياسة المالية في بلدية بنورة؟ وذلك من خلال إبراز واقع نظام المحاسبة العمومية, واستخدام منهج وصفي تم اعتماده في تحديد الإطار المفاهيمي والقانوني للمجالس الشعبية البلدية في ضوء قانون 10/11 و 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك لإبراز دور المحاسبة العمومية, (المحاسب العمومي والمراقب المالي), ومنهج تحليلي تم من خلاله تحديد دور البلدية في التنمية المحلية وذلك من خلال دراسة أهم الإيرادات والنفقات, من خلال قسم التسيير والتجهيز وتحديد دور الإطار البشري للبلدية في التنمية المحلية, والمالية للبلدية, وذلك باستخدام Excel, القوائم المالية, المقابلة الشفوية؛ وفي الأخير تقديم النتائج وتوصيات وتقديم الاقتراحات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية، المال العام، القطاع العام، الخزينة العمومية، الميزانية، الرقابة، السياسة المالية، الجماعات المحلية.

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de la comptabilité publique et la politique budgétaire par des réformes modernes, sur la base de la façon dont problématique reflète réformes comptables publics sur l'efficacité de la politique budgétaire dans la municipalité de Bannoura? Par le système le plus important réalité de la comptabilité publique, et l'utilisation de l'approche et descriptif été adoptée dans la définition du cadre conceptuel et juridique pour les conseils municipaux populaires à la lumière de l'11/10 et 90/21 sur le droit de la comptabilité publique afin de souligner le rôle de la comptabilité publique, (expert-comptable et le contrôleur), et de la méthodologie de l'analyse était de qui déterminent le rôle de la municipalité dans le développement local à travers l'étude des revenus et dépenses le plus important, à travers le Département de la gestion, de traitement et de définir le rôle du corps humain à la municipalité dans le développement local, et de la finance pour la municipalité, l'aide d'Excel, les états financiers, et l'orale correspondante; Dans la présentation finale des résultats et des recommandations et de soumettre des propositions.

Mots clés: comptabilité publique, de l'argent public, le secteur public, le Trésor public, du budget, de contrôle, de la politique financière, et des groupes locaux.

مقدمة

نظرا لاهتمام الدولة الجزائرية بتطوير نظام المحاسبة العمومية بما يتماشى مع التطورات الحاصلة في أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها، ولكي تضمن الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، تسعى الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي بما يتماشى مع الإصلاحات الراهنة الدولية وذلك من أجل الحفاظ على المال العام، وبسط هيمنتها على السياسة المالية للدولة، من أجل تحقيق الشفافية والموضوعية نظرا لاتساع نشاطات الدولة وعدم قدرتها على التحكم فيها أو الاطلاع على برامجها، إن تدخل الدولة في الاقتصاد ومحاوله التحكم في السياسة المالية للدولة أدى إلى تسخير الوسائل والإمكانيات بغية الوصول إلى فرض سيطرتها على الاقتصاد وتوجيهه من خلال الحفاظ على المال العام. ولأن الميزانية العامة للدولة تعتبر المرآة العاكسة للسياسة المالية للدولة، فكل هذه الجهود تكمن في الرقابة الجيدة من خلال القيام بإصلاح المحاسبة العمومية للدولة.

تبنّت الجزائر النظام الإداري اللامركزي واعتبرته كوسيلة لتوزيع النشاط الإداري بين مختلف الهيئات والأجهزة الإدارية والهيئات اللامركزية في الدولة وهي "البلدية" و "الولاية" وسمّاهما بالهيئات الإقليمية للدولة، وهذا نظرا للدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في خدمة المواطنين، ترجع هذه الأهمية للبلدية نظرا للموقع الذي تمتاز به فهي حلقة الوصل بين الجهات العليا المركزية في الدولة و بين أبسط مواطن. إذ تعتبر الجماعات المحلية (الولاية، البلدية...) القاعدة الأساسية للدولة فكلما كانت السياسة المنتهجة من طرف الجماعات المحلية جيدة بما يخدم الصالح العام من خلال ترشيد نفقات والمحافظة عليه من الاختلاسات والسرقة، ونظرا للمكانة الهامة التي تحتلها البلدية فإن أعباء و مسؤوليات خدمانية وإدارية تقع عليها، هذه الأخيرة تتميز بنوع من الثقل الأمر الذي يجعلها في الواجهة. فمؤشرات التطور والتنمية - سواء كانت على المستوى المحلي أو حتى على المستوى المركزي - ترتبط إيجابا وسلبا بمدى فعالية هذه المؤسسة في أداء المهام المنوطة بها، ومن بين المجالات التي تلقى على عاتقها المهام الكبرى هو مجال المحاسبة، وعليه فإن التساؤل الرئيسي من خلال الإشكالية التالية:

2- الإشكالية العامة:

- كيف انعكست الإصلاحات المحاسبية العمومية على فاعلية السياسة المالية في بلدية بنورة؟.

و تندرج ضمن هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية من أهمها:

- ما هي الأساليب التي تعتمد عليها الجزائر في إصلاح نظامها المحاسبي للدولة؟

- ما هي المتطلبات الضرورية التي أدت إلى إصلاح المحاسبة العمومية؟

- كيف تساهم المحاسبة العمومية في تفعيل السياسة المالية للجماعات المحلية؟

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- ساهمت إجراءات المحاسبة العمومية في تفعيل السياسة المالية للمؤسسة العمومية.

3- الفرضيات الفرعية:

- يساهم نظام المحاسبة العمومية في تفعيل السياسة المالية للمؤسسة العمومية.
- تتأثر السياسة المالية بالتعديلات التي تطرأ على المحاسبة العمومية.
- تؤدي المحاسبة العمومية إلى ضبط إجراءات اعتماد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها.
- المحاسبة العمومية الإدارية هي رقابة قبلية للسياسة المالية.

4- دوافع اختيار الموضوع:

- هناك عدة أسباب لاختيار الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:
- الاهتمام بالمجال المحاسبي و الإصلاحات الحديثة ؛
 - كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً؛
 - المرحلة الانتقالية التي تشهدها الجزائر في مختلف الجوانب، لإصلاح أنظمتها المالية والإدارية و التي تساعد على تحقيق الشفافية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة .
 - الاهتمام بموضوع البحث نظرا لارتباطه بمجال تخصص مالية ومحاسبة؛

5- أهمية الدراسة:

- تستمد أهمية هذا الموضوع من الأهمية الكبيرة لمجال المالية العامة، حيث يتضمن نظام المحاسبة العمومية الإطار التقني المتمثل في النظام المحاسبي والتشريعات القانونية التي تهدف إلى المحافظة على الأموال العمومية والسهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية باستخدام الأجهزة الرقابية التي تساعدها على تحقيق أهدافها المسطرة، بالإضافة إلى تزامن هذا البحث مع تحديث نظام المحاسبة العمومية لدى الدول المتقدمة والنامية على حد سواء من خلال الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفقا للمعايير الدولية.

6- أهداف الدراسة:

- تتجلى أهم أهداف الدراسة في:
- محاولة إبراز دور المحاسبة العمومية وما يميزها عن باقي المحاسبات الأخرى؛
 - التطرق إلى أعمال تطوير النظام المحاسبي العمومي وتحديثه؛
 - محاولة التعريف بالمحاسبية العمومية والسياسات المالية التي تتبناها الهيئات الادارية العمومية.
 - التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر قبل وبعد الإصلاحات.
 - التعرف على الإستراتيجية المتبعة في ميدان عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التطورات الحديثة.

7- المنهج المستخدم:

- منهج وصفي تم اعتماده في تحديد الإطار المفاهيمي و القانوني للمجالس الشعبية البلدية في ضوء قانون 10/11 وقانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك لإبراز دور المحاسبة العمومية،

ومنهج تحليلي تم من خلاله تحديد دور البلدية في التنمية المحلية وبدقة، وذلك من خلال دراسة أهم الإيرادات والنفقات، من خلال قسم التسيير والتجهيز وتحديد دور الإطار البشري للبلدية في التنمية المحلية، والمالية للبلدية.

8- تقسيمات الدراسة:

تضمن الفصل الأول مدخل للمحاسبة العمومية وقسم إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: المحاسبة العمومية و الإصلاح المحاسبي، وتناولنا في هذا المبحث المفاهيم المحاسبية وتمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية كما تطرقنا إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و أهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة.

✓ المبحث الثاني: دراسات السابقة الوطنية والأجنبية أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية.

تضمن الفصل الثاني: دراسة حالة بلدية بنورة

التعريف بالبلدية، الهيكل التنظيمي للبلدية المساهم في التنمية المحلية، تحليل الميزانية التقديرية الإضافية ونفقات التسيير والتجهيز، وتم التطرق لدور كل من المنتخبين والموظفين في التنمية المحلية، وتضمن أهم المعوقات التي تقف دون تحقيق التنمية المحلية والمتمثلة في توسيع صلاحيات المجلس الشعبي البلدي، بالمقابل محدودية الوسائل المادية التي بموجبها تمارس الصلاحيات، بغية الوصول إلى دراسة نقدية تحليلية لدور البلدية في العملية التنموية.

9- صعوبات الدراسة:

و في سبيل إنجاز هذه المذكرة واجهتنا بعض الصعوبات والمتمثلة أساساً في قلة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع، بالإضافة إلى تلك المتمثلة في عدم تمكننا من الحصول على المعلومات الدقيقة التي نخدم بها البحث وهذا عند توجهنا إلى البلدية والولاية، وعدم التجاوب رغم انه لدينا وثيقة التصريح من الجامعة.

الفصل الأول

مدخل للمحاسبة العمومية

تمهيد:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة في تنوعه وازدياد حجمه, فعندما كان نشاط الدولة يقتصر على أداء الوظائف لحماية السيادة مثل الأمن, الدفاع والعدالة, كانت المحاسبة العمومية مقتصرة في تسجيل عمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات.

وعندما تطورت وظائف الدولة وأصبحت تشمل وظائف أخرى مثل الصحة, التربية, التعليم, الاقتصاد و التنمية الاجتماعية, ونتيجة لذلك فقد ازداد نشاط الدولة الذي بدأ يأخذ اتجاهات أخرى في التخطيط الاقتصادي و الاجتماعي الشامل و الذي تبعه زيادة في الخدمات كما ونوعا,

مما اوجب على المحاسبة العمومية أن تتطور وتواكب هذه النقلة الجديدة في وظائف الدولة, وما ترتب عليه من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها, و الإيرادات وتنوع مصادرها, حيث أصبحت تعنى بشكل كبير في تقديم البيانات المالية الكاملة و الصحيحة ضمن تقارير مناسبة وفي أوقات محددة إلى مختلف الجهات المسؤولة .

بالإضافة فالمحاسبة العمومية تعتبر أداة هامة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العمومية إنفاقا وتحصيلا, أصبحت أداة مهمة لتقييم أداء الدولة ومصدرا مهما للبيانات الأزمة لأغراض التخطيط المالي و التنمية الاقتصادية .

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: المحاسبة العمومية و الإصلاح المحاسبي

✓ المبحث الثاني: الدراسات السابقة الوطنية والأجنبية وأوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية.

المبحث الأول: المحاسبة العمومية و الإصلاح المحاسبي:

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، إضافة إلى تحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة العمومية وتحليل حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية، مع تقديم مقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية لبيان أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية طبيعتها وخصائصها و إطارها التقني والقانوني

تم معالجة مفهوم المحاسبة العمومية وفق النقاط الآتية:

- تعريف المحاسبة العمومية
- خصائص نشاط وحدات القطاع العام.
- التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكر منها ما يلي:

المحاسبة العمومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك".

وقد عرّفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام"¹.

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها "نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة".

¹ شلاي زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية

كما يمكن تعريفها باختصار: بأنها الإطار الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذلك مسؤوليتهم كما يحدد الأحكام التي تطبق عند تنفيذ النفقات وتحقيق الإيرادات وعمليات الخزينة و نظام محاسبتها¹.

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقنن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية، وبالتالي، يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- المفهوم التقني: ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.
- المفهوم الإداري: وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.
- المفهوم القانوني: وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة".

الفرع الثاني: التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية²:

تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكييف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما على النحو الآتي:

1. الإطار القانوني للمحاسبة العمومية:

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، وفي حالة ما إذا "كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في بتعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك".

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفقا لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 أوت 1990، والمتعلق بالمحاسبة العمومية،

¹ القانون رقم 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990، المادة الأولى.

² شلالى زهير، مرجع سبق ذكره ص: 5.

والذي يضع قيوداً قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

إضافة إلى ذلك، يحدد هذا الأخير التزامات ومسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى القوانين والتنظيمات المتعلقة بضبط وتقنين إجراءات صرف المال العام وتنفيذ الصفقات العمومية وتحصيل الإيرادات.

2. الإطار التقني للمحاسبة العمومية:

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفقاً للمخطط المحاسبى للخزينة العمومية، من أجل تحقيق ومراقبة شريعة تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية، كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخزينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية.

وفي هذا الإطار، تعتبر التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر لقيود المعاملات المالية للدولة.

الفرع الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية

يتناول هذا الفرع عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه خصائص المحاسبة العمومية.

1- 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 المالية للدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق "تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود إعمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة"¹؛

¹ سعد بن محمد الهويهد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص: 46.

- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى "إثبات حقوق الدولة وإلتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها"¹؛
- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها؛
- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة؛
- "توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة"²؛
- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة؛
- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة؛
- "إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها".

2- خصائص المحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص عن أنواع المحاسبات الأخرى وأهم هذه الخصائص تتمثل في:

- نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح، وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، الدفاع عن العدالة والصحة العامة تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المرداة؛
- لا يوجد رأسمال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا حيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها من خلال الموازنة العامة؛

¹ سعد بن محمد الهويهد وعبد الله بن علي الحسين مرجع سبق ذكره، ص: 47.

² شلالى زهير، مرجع سبق ذكره ص: 13.

- عدم وجود حافز الربح لا يمكن استخدام الربح كأداة للتقييم والرقابة، وبالتالي فإن تقييم نجاح وكفاءة الوحدة يعتمد على كفاءتها في الاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة، من أجل توفير السلع وتحقيق الخدمات؛ وذلك يجعل عملية تقييم أداء هذه الوحدات صعبة مع عدم وجود مؤشر كمي يمكن قياسه كالربح¹؛
- عدم وجود سوق تنافسية: تقدم السلع والخدمات ودون وجود سوق تنافسي مفتوح، يتم فيه قياس رضا المستهلك؛ و تحديد ما إذا كانت السلع والخدمات تقدم بمقابل أو مجاناً، و يعتمد حجم المقابل المطلوب على تكاليف السلعة، وليس على قوى العرض والطلب، و بالتالي فإن المستهلك ليس له أي مجال للاختيار بين المتنافسين، وإنما الاختيار يكون في الخدمات المقدمة من طرف الدولة؛
- عدم وجود شخصية معنوية مستقلة: لا تتمتع الوحدات الإدارية الحكومية بشخصية معنوية مستقلة، لأنها مملوكة بالكامل لهيئاتها السياسية، وليست عبارة عن حقوق ملكية في صورة أسهم مملوكة لأفراد بحيث يمكن بيعها والمتاجرة فيها؛
- النظام المالي موحد، فهو مستمد من التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية؛
- الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها، ويمكن تقسيم الوحدات العمومية إلى:

أ- وحدات إدارية: وهي الوحدات التي تحصل إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير مثل مصلحة الجمارك؛

ب- وحدات غير إدارية: وهي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات، أو تحقق إيرادات ضئيلة القيمة نسبياً مثل القطاعات الدفاع و الصحة والتعليم.

الفرع الرابع: مجال تطبيق المحاسبة العمومية و الهيئات المستفيدة منها:

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدوداً قانوناً لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل و صرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ويتناول هذا المطلب عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية من خلال الفروع الموالية:

¹ يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر، شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدينة، 2009، ص. .

1- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية:

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الإعتمادات 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.

✓ المحاسبة العمومية: تتطرق لمجموع المعاملات التي يكون فيها طرف على الأقل ذو طابع إداري ، بالمقابل هناك بعض العمليات ذات الطابع الإداري لا تخضع للنظام المحاسبي العمومي مثل الحسابات الخاصة بالخبزينة².

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث "تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها"³.

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقاً لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

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

¹ عبد الله عبد السلام احمد وآخرون ، أساسيات المحاسبة الحكومية و المحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة 2000، ص:28.
² <http://www.ouarsenis.com/vb/showthread.php?s=867fe2a16cc1805abecc3d9590c66019&t=19929>
visite 29-03-2015 , h: 21:45.

³ لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص:35.

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

2- الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية:

إن أهم الوظائف التي تؤديها المحاسبة العمومية هي توفير المعلومات و البيانات اللازمة إلى مختلف الجهات التي لها اهتمامات (تهتم) بالبيانات، وتمثل هذه الجهات في¹:

- الإداريون : وهم المسؤولون عن الإدارة اليومية للأعمال الحكومية.
- السلطة التشريعية: والتي تهتم بقراءة هذه البيانات للتأكد من أن سياستها قد تم تنفيذها، وان الأموال العامة تنفق في الأوجه المخصصة لها، وتستعملها كمرشد لها في رسم سياسات المستقبل.
- المستثمرون : يهتم المستثمرون المحليون أو الأجانب في البيانات المحلية للوصول إلى مؤشرات تقنعهم بالقيام باستثمارات مختلفة، كما أن هذه البيانات تمكنهم من معرفة الوضعية المالية للدولة وأيضا تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة²؛
- السلطة التنفيذية: تعتمد السلطة التنفيذية على التقارير و القوائم المالية التي تعد بنهاية كل فترة مالية؛

بالإضافة إلى التقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطبقها، و بالطريقة والوقت الذي تريد، كما أن هذه البيانات تمكن السلطة التنفيذية من:

- تحديد الأنشطة و الخدمات العامة لكل فترة مالية³؛

- رقابة أداء الواجبات الإدارية و الحكومية، و متابعتها و اتخاذ القرارات المناسبة لتقومها؛

- تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها؛

- إعداد خطة الموازنة العامة للدولة .

- الجهات الرقابية :إن البيانات التي توفرها المحاسبة العمومية للجهات الرقابية تمكنها من أداء مهامها على أكمل وجه؛
- الباحثون :من أمثال الدارسين في المالية العامة و العلوم السياسية، وفي كثير من فروع العلوم الاجتماعية، والذين يحتاجون لهذه البيانات لمتابعة بياناتهم؛

¹ محمد السيد سرايا، كامل سمير، " المحاسبة في الوحدات الحكومية و القومية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1998 ، ص 34 .

² إبراهيم السيد المليجي، مرجع سابق، ص3.

³ خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، " المحاسبة الحكومية"، ط 1 ، دار وائل للنشر، عمان، 2008 ص36.

كما يمكن إضافة أفراد الجمهور بصفة عامة كمجموعة خاصة لها بعض الاهتمامات بالأموال المالية والإدارة المالية للحكومة¹.

المطلب الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتمد الجزائر كغيرها من الدول، نظام المحاسبة العمومية، باستخدام تقنيات التسجيل المحاسبي لتنفيذ العمليات المالية، بالاعتماد على مدونة حسابات الخزينة، التي تعتبر الإطار المرجعي التي تحدد تقنيات و قواعد القيد المحاسبي لتنفيذ عمليات الموازنة.

وتعتبر سنوات التسعينات منعرجا حاسما في ميدان الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة، وذلك بتبني السلطات العمومية وسائل وتقنيات جديدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها، والتي تخضع لفكرة ترشيد استعمال الأموال العمومية، هذه الأخيرة تتطلب وجود نظام فعال وشفاف يضمن الإحاطة بكل المصادر وتدفقات المال العام، وهو ما يوفره نظام المحاسبة العمومية الذي يسهر على تسجيل ومتابعة كل العمليات المالية للدولة.

وهذا المطلب يعطي نظرة شاملة حول الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمفاهيم التي تميزه، بالإضافة إلى مرحلة الإصلاح الأولية لنظام المحاسبة العمومية. وقد قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فروع كما يلي :

- تحديد الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية؛
- ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- إصلاحات المحاسبة العمومية.
- الفرع الأول: الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومكوناته.
- تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة، والتعرف على مدى فعالية دور الدولة في تقديم الخدمات، ودرجة تدخلها من خلال السياسة المالية المتبعة، وتطبق الجزائر المحاسبة من خلال نظامها المحاسبي الذي مع مرور الوقت تغير وتطور تبعا للمتطلبات التي يفرضها العالم الخارجي.

1- التطور التاريخي لنظام للمحاسبة العمومية في الجزائر:

مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وشملت هذه المراحل ما يلي²:

¹ إبراهيم السيد المليجي ، مرجع سابق ، ص 3 .

² يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص:66.

أولاً- مرحلة الاحتلال:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

ثانيا- مرحلة بعد الاستقلال:

قامت الجزائر في هذه المرحلة بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية، التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي، ومن أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

ثالثا- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية:

تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975 تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها.

رابعا- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية:

تعد هذه المرحلة بداية ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يلي:

المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتاب تأمين يغطي مسئولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، بصدر التعليم رقم 078 في 17 اوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

2- مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

يتكون نظام المحاسبة العمومية من نظم فرعية تشكل هذا النظام، وتشمل على النظام المحاسبي للدولة، ونظام الموازنة العامة، ونظام الرقابة على المال العام.

أولاً- النظام المحاسبي للدولة.

يشمل الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية على مدونة الحسابات أعدتها وزارة المالية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية.

1. تعريف النظام المحاسبي للدولة: هو عبارة عن محاسبة عامة متعلقة بالدولة يمسكها المحاسبون العموميون حسب طريقة القيد المزدوج لمعرفة عمليات الموازنة وعمليات الخزينة ومراقبتها، وتحديد النتائج السنوي¹.
2. مدونة الحسابات: هي عبارة عن جدول يضم الحسابات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها الخزينة العمومية لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية من أجل إحكام الرقابة على المال العام.

¹<http://www.ouarsenis.com/vb/showthread.php?s=867fe2a16cc1805abecc3d9590c66019&t=19929>

الجدول رقم (01) : مجموعة حسابات الخزينة.

| الملاحظات | حركة الحساب | الحساب المقابل | الوضعية | المحاسب | اسم المجموعة | الحساب الفرعي | الحساب الخاص |
|-----------|-------------|----------------|---------|---------|--------------|---------------|--------------|
| | | | | | | | |

Source : Ministère de finance, nomenclature des comptes du trésore, direction général de trésore, 1992,p 03.

هذا الجدول مقسم إلى ثماني 08 خانات، الخانة الأولى تسمى بالحساب الخاص وتضع رقم الحساب الرئيسي، الخانة الثانية وتضم رقم الحساب الفرعي للحساب الخاص، أما الخانة الثالثة فتحتوي على عنوان أو اسم مجموعة الحسابات سواء أكانت حسابات عامة أم حسابات خاصة، الخانة الرابعة تبين من هو المحاسب العمومي المكلف بتسيير الحساب، الخانة الخامسة توضح عدد الحالات الإحصائية العشرية المعدة، أما الخانة السادسة فتبين الحساب الذي يعمل مع الحساب الفرعي طبقاً لقاعدة القيد المزدوج، الخانة السابعة والتي تلزم بتبرير الحساب في إحدى حالاته الثلاث، إما مدين، دائن أو الرصيد، الخانة الثامنة والأخيرة تحتوي على ملاحظات تبين المرجع القانوني لفتح الحساب المعني سواء كانت قوانين، مراسيم، تعليمات، إجراءات ... تحدد طبيعته و طريقة عمله و المخولين بمسكه..

3. حسابات المدونة: تضم حسابات المدونة تسع مجموعات من الحسابات، كل مجموعة مقسمة إلى عدد من الحسابات العامة والتي بدورها تتفرع إلى حسابات رئيسية هي الأخرى كذلك تتفرع إلى حسابات فرعية، و تشمل المدونة على حسابات في شكل مجموعات و كل مجموعة تختص بتسجيل نوع خاص من العمليات و هي كمايلي¹ :

- تضم المجموعة الأولى حسابات عمليات الصندوق والمحفظة المجمعة؛
- تضم المجموعة الثانية الحسابات المتعلقة بعمليات الموازنة؛
- تضم المجموعة الثالثة الحسابات المتعلقة بعمليات الخزينة؛
- تضم المجموعة الرابعة الحسابات المتعلقة بالأطراف الأخرى المتعاملة و مراسلي الخزينة؛
- تضم المجموعة الخامسة حسابات عمليات للترتيب؛
- تضم المجموعة السادسة حسابات النتيجة؛

¹ يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص:69.

- تضم المجموعة السابعة حسابات الديون المضمونة من طرف الدولة؛

- تضم المجموعة الثامنة حسابات حقوق الدولة؛

- تضم المجموعة التاسعة حسابات القيم غير الفاعلة.

ثانيا - نظام الموازنة العامة للدولة.

تشكل الموازنة العامة للدولة في الجزائر حسب المادة (6) من القانون 84-17 المؤرخ في 17/08/1984

المتعلق بقوانين المالية، من النفقات والإجراءات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموازنة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

- ويحدد القانون 90-21 طبيعة العمليات المنفذة في إطار المحاسبة العمومية في المواد 14-21 تحت عنوان عمليات التنفيذ.

وتمر الموازنة العامة للدولة في الجزائر بعدة مراحل مختلفة متعاقبة ومتداخلة، وتمثل منهجية تتبعها في تسيير الموازنة وتشمل هذه المراحل ما يلي:

■ إعداد الموازنة العامة: وتشمل على¹:

- إجراءات إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة وتشمل تحضير موازنة التسيير وموازنة التجهيز بالإضافة إلى عملية تقدير الإيرادات العامة للدولة؛

- جدول تحضير الموازنة.

1. اعتماد وإقرار الموازنة العامة: تبدأ المناقشة في البرلمان بعرض مقدمة تقرير موازنتي التسيير والتجهيز، ثم

مناقشة النواب لمشاريع الموازنات القطاعية، وأخيرا ردود الوزراء على ملاحظات وتساؤلات النواب.

بعد الموافقة على مشروع قانون المالية يدخل المشروع المعتمد مرحلته الأخيرة، وهي الإقرار، وهنا يأخذ صفته الرسمية والشرعية ويوقع عليه من طرف رئيس الجمهورية، وينشر في الجريدة الرسمية للدولة.

2. تنفيذ الموازنة العامة: تتغير عمليات تنفيذ الموازنة العامة للدولة عندما يتعلق الأمر بالإيرادات أو بالنفقات،

حيث يمثل تحصيل الإيرادات التزام على عاتق الحكومة، أما الإجازة البرلمانية للنفقات العامة فلا تحدد

سوى السقف الذي ينبغي عدم تجاوزه من طرف الحكومة.

ثالثا- نظام الرقابة على المال العام².

¹ يوسف السعيدى أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 69.

² يوسف السعيدى أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

مفهوم الرقابة على المال العام.

هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة العمومية، الذي يهتم بالرقابة على المال العام، أما مفهوم الرقابة على المال العام؛ فتعني الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه، استنادا إلى مرجعية تشريعية.

1-تعريف الرقابة: هي الإشراف والفحص والمراجعة للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية بأحكام القوانين والأنظمة، واللوائح والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلفا المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعية، وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة، وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن من الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن من علاجها وتفادي تكرارها .

2-أهداف الرقابة على المال العام: تتحدد أهداف الرقابة على المال العام في:

-التحقق من أن جميع الإيرادات العامة للدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية؛

-التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها، ومن حسن استخدامها الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها؛

-مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها، واقتراح التعديلات الضرورية؛

-الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها، ودراسة أسبابها؛

4. الرقابة المحاسبية.

هي ذلك النوع من الرقابة الذي يهدف إلى التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة، أي أنها تهتم بمراقبة مدى الالتزام بتنفيذ القوانين واللوائح التي تنظم عمليات الموازنة العامة للدولة، دون النظر إلى مدى تحقيق الأهداف العامة للموازنة أو آثارها الاقتصادية والاجتماعية.ولذلك تعتبر الرقابة على الحسابات رقابة تتلاءم مع منهجية الموازنة العامة للدولة .

1-إجراءات الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية :

تشمل هذه الإجراءات الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد حصلت وفقا للتعليمات وأنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وأن مستنداتها مستوفاة وصحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات، فهي رقابة تركز على القواعد المحاسبية وعلى تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها.

وتتمثل إجراءات الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية فيما يلي¹:

أ - مطابقة المستندات على السجلات والتحقق من التوجيه المحاسبي: التأكد من صحة تسجيل العمليات المالية، والتأكد من أنها تستند إلى المستندات المؤيدة لتحصيل إيرادات وصرف نفقات الميزانية العامة للدولة.

ب - التحقق من مراعاة قواعد الإقفال: تتمثل في مبدأ وحدة الصندوق، نظام القيد المزدوج، والمدة المحاسبية وفقاً لأسلوب مبدأ السنوية.

ج - التمييز بين محاسبة النقدية ومحاسبة المواد والقيم والسندات: يتم قيد العمليات الخاصة بالأموال بقيمتها الحقيقية بينما يتم قيد العمليات الخاصة بالمواد والقيم والسندات بالقيمة المتفق عليها.

د - ترتيب الحسابات: الحسابات المفتوحة بمحاسبة الدولة تكون مدرجة ضمن قائمة عامة للحسابات العمومية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكن قيد أي عملية يتم تنفيذها إلا بالحسابات الواردة بهذه القائمة الموضوعية بموجب قرار وزير المالية.

ر - إعداد الخلاصات الحسابية المعلنة والتحقق من مطابقة الأرقام: يتم التحقق من أن الحساب الختامي للميزانية العامة للدولة يتضمن كافة النفقات العامة والإيرادات العامة طبقاً للقواعد المعتمدة في الميزانية العامة، وبناءً على قواعد إعداد الحساب الختامي الصادرة عن الدولة، وفي المواعيد القانونية، والتأكد كذلك من اعتماده من قبل صاحب السلطة. ويتم مطابقة الأرقام الواردة بالحسابات الختامية والخاصة بالإنفاق العام.

2- أنواع الرقابة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية: تتمثل أنواع الرقابة المحاسبية وفقاً لمتطلبات نظام الرقابة على المال العام في العناصر الآتية:

أ - الرقابة على حسابات الموازنة: تشمل الرقابة على حساب النفقات في مراقبة مدى تعديل الاعتمادات، و مقابلة الأرقام الفعلية على الخلاصة الحسابية؛

ب - الرقابة على حسابات خارج الموازنة: تعتمد الرقابة على حسابات خارج الموازنة على متابعة تطور أرصدة حسابات خارج الموازنة ودراسة أسباب التأخر في تسديدها، و مطابقة أرقام حسابات خارج الموازنة مع الخلاصات الحسابية الشهرية والنهائية؛

ج - الرقابة على الدفاتر المحاسبية: من حيث تجميعها في سجلات عن كل حساب وعن كل قيد مالي. والالتزام بقائمة الحسابات الموضوعية من طرف صاحب الصلاحية.

د - الرقابة على موازين المراجعة: يجب على مراقب الحسابات التأكد من أنه تم إعداد ميزان المراجعة في نهاية كل شهر للتحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات بالدفاتر اليومية متساوية

ر - مراقبة الحسابات الخاصة بالجهات الخاضعة للرقابة: التزام الأمرين بالصرف أصحاب الصلاحية والمحاسبين العموميين بالنسبة لبعض الدول بالقواعد والتعليمات المنصوص عليها في القوانين

والأنظمة المعمول بها و أن مجموع تلك الحسابات الختامية الخاصة يتفق مع ما ورد بالحساب الختامي للدولة.

ز - مراقبة الحساب الختامي للدولة: هو عبارة عن كشف مسجل فيه كافة المبالغ الفعلية التي أنفقتها الدولة، وكافة المبالغ الفعلية التي قامت الدولة بتحصيلها خلال السنة المنصرمة، متبعاً في هذا التسجيل

نفس التبويبات والتقسيمات المتبعة في موازنة الدولة، و هو وسيلة المراجعة للتأكد من التزام الدولة بتنفيذ ما اعتمده السلطة التشريعية من نفقات وبرامج وسياسات، ووسيلة لتحسين طرق التقدير و التنبؤ.

الفرع الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

إن توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، وضرورة التكيف مع هذه المتغيرات الجديدة، فرض على الدولة تغيير نظامها المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المر دودية والفعالية، و إعطاء نظرة متكاملة على وضعية ذمة الدولة وتطورها.

I. دواعي إصلاح محاسبة الدولة.

✓ محدودية الإطار المحاسبي الحالي (مدونة حسابات الخزينة)¹:

بقي الإطار المحاسبي للدولة مجسدا في "مدونة حسابات الخزينة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به رغم التعديلات التي مسته نظرا لعدة نقائص منها أساسا²:

أ. المدونة لا تعطي نظرة شاملة حول ذمة الدولة : حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق أي ماتم تحصيله و ماتم إنفاقه لاغير، مهملة بذلك أهم عناصر الذمة المالية للدولة من أملاك عقارية ومنقولة، مستحقات الدولة وديونها، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي (extra-comptable)، من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير هذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها؛

ب. جمود ترقيم حسابات المدونة : إن ترقيم حسابات المدونة غير مرن نظرا للإعتماد على الترقيم الخطي مما أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة وصعب من عملية التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغير في نشاطات الدولة. المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها؛

ت. صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية : فمدونة الحسابات هذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تجميع مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي. بل إن عملية التجميع في غالب الأحيان لا تتم في الأجال المحددة، مما يسبب تأخرا في الحصول على كل المعلومات وبالتالي إتخاذ القرارات الملائمة، وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة عقلنة وترشيد النفقات العمومية وكذا التسيير الفعال للمالية العمومية.

¹ د. عبد السميع رونية، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، مداخلة في المحور الوطني : واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛ كلية العلوم

الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير، قسم التسيير جامعة بسكرة، 2011، ص5.

² نفس المرجع، ص6.

✓ حتمية الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية¹: يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائصا عديدة لا تتماشى و شروط دخول الجزائر في اتّفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظّمات دولية. فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العموميّة، هاته المعايير من شأنها توحيد لغة التّخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدّول وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعدّ أحد أهم وسائل المقارنة الدوليّة.

إن الإستجابة للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية لم يعد خيارا أمام الدول، الشيء الذي يسمح للحكومة وكذا ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بعيدا عن فزاعة التدخل في الشؤون الداخلية للبلاد.

وفعلا جدّدت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، حيث إعتد أعضاء هذا الفوج بالخبرة الفرنسية من خلال زيارته لمديرية المحاسبة العمومية الفرنسية ، وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي للسهر على الإنتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة من خلال وضع بديل للإطار المحاسبي الحالي . وانتهى عمل الفوج بتقديم مشروع المخطط المحاسبي للدولة، والذي شرع في اختباره منذ سنة 2003.

✓ ضرورة إحترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي: يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم امتدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن ذكر: القانون العام، الاقتصاد العمومي، علم اجتماع المنظمات والعلوم السياسية. وهنا تبرز إحدى أهم مقومات التسيير العمومي ألا وهي الشرعية. " فالدولة التي يتمتع قضاؤها بالاستقلالية في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصّه القوانين، وعليه فالشّرعية مرتبطة بالعدل. كما أنه أيضا في الدّولة التي يعرف مواطنوها القانون جيدا بإمكانهم توقّع قرارات القاضي قبل النطق بها، فإذا ما كثرت الشكاوي المرفوعة أمام القاضي معناه أن الحقوق في هاته الدّولة مهضومة وأنّ الشّرعية فيها مهزوزة وضعيفة. أما في بلد لا يتمتع جهازه القضائي بالاستقلالية فإنه لا مجال للحديث البتّة لا عن الشّرعية و لا عن العدالة²."

إن الرّوح العمومية "public spirit" المحسّدة في الجمع بين الحبّ والواجب من شأنها التّأثير إيجابيا في تسيير الإدارات العموميّة، ذلك أن المواطن لا يكثرث لإهتماماته الشّخصية في المجتمع بالقدر الذي ينشغل فيه بإهتمامات ومصالح غيره من المواطنين، الشّيء الذي يزيد في تماسك النّظام السياسي."

¹ د. عبد السميع روبينة، مرجع سبق ذكره، ص6.

² نفس المرجع ص:7.

إنّ هذا التماسك من شأنه أيضا تسهيل إنسياب القرارات والأوامر من السلّطة التشريعية إلى السلّطة التنفيذية، فإذا ما علمنا أنّ قطاع الوظيفة العمومية يتميّز بقدر كبير من التّعليمات والمناشير التي تشكّل إطاره القانوني فإنّ أيّ تصدّع في العلاقة بين السلّطة التشريعية والسلّطة التنفيذية سيحوّل أي برنامج إصلاح في الوظيفة العمومية بإعتبارها أحد الأجهزة التنفيذية إلى مجرد عناوين بارزة على صفحات الجرائد تستخدم مجرد المزايدة السياسية.

II. أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية¹.

يهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى إنشاء نظام محاسبي فعال من حيث دقة المعلومات المتعلقة بتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الأموال العمومية. ويسعى إلى وضع إطار محاسبي جديد لتسيير الأموال العمومية عن طريق مخطط محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، و يهدف إلى²:

- تطبيق مراقبة مستمرة وفعالة تضمن مشروعية وعقلنة العمليات المالية للدولة والاستعمال الأمثل

للموارد العمومية؛

- تقديم نظام معلوماتي فعال ودقيق يسمح بتسجيل أصول وخصوم الدولة؛
- تكوين نظام محاسبي يسمح بتقديم المعلومات المحاسبية والإحصائية الدقيقة عن الوضعية المالية؛
- معرفة الممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة³؛
- حساب تكلفة ومردودية الخدمة العامة؛
- حساب نتائج تنفيذ الموازنة من أجل تقييم نشاط الإدارات العمومية؛
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام⁴؛
- تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة؛
- ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءا من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
- وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛

¹ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص: 107.

² ايت محمد مراد، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، تحديات وأهداف، مداخلة مقدمة في ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب بليدة: تاريخ: 13-14 أكتوبر 2009، ص: 7.

³ شلالى زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013، ص: 184.

⁴ د. براق محمد، أ. قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

- إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
 - تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
 - تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات؛
 - تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة.
- III. مبادئ عصرنه نظام المحاسبة العمومية.**

يعتمد عصرنه هذا النظام على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي¹:

- إعداد الحسابات المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل وضع نظام محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية؛
- تطبيق مبدأ الاستحقاق: إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الموازنة؛
- الربط بين الموازنة والنظام المحاسبي للدولة: يعتمد هذا المبدأ الربط بين عناصر الموازنة وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية؛
- إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب: ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات وإنشاء حساب الأهداف.
- الذي يتطلب معرفة هيكله المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين والضرائب والجمارك.
- في ظل عصرنه نظام الموازنة العامة للدولة أصبح من الضروري عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم مع هذه التغيرات، وقد شملت الهيكل المقترح لحسابات الدولة بهدف تحديد الخطوط الرئيسية لتطوير نظام المحاسبة للدولة، ونمط من التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الفرع الثالث: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية

نظرا لتطور حجم نشاط وحدات القطاع العام وتشعب الإدارة المالية الحكومية، يجب على نظام المحاسبة العمومية التكيف مع هذه المتطلبات، سواء من حيث استيعاب تطور حجم المعاملات المالية للدولة أو من حيث

¹ يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 105.

السرعة في توفير بيانات مالية ذات جودة عالية تسمح بتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

1- الإنتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.

"ففي الجزائر، تحكم المحاسبة العمومية نصوص تشريعية وتنظيمية تضم هذه القواعد، بداية بالقانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية وكذا القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية اللذان يشكّلان المصدر الأساسي للقواعد التي تسيّر الأموال العمومية، إذ حدّدت مبادئ الموازنة ومواردها وتخصيصاتها وكذا المتدخلين في إعدادها، تنفيذها ومراقبتها. وفي المقابل تستمد القواعد التقنية من التعليمات العامة لسنة 1967 الصادرة عن وزارة المالية والمتعلقة بمحاسبة الدولة، حيث حدّدت مدوّنة حسابات الخزينة الحالية المستوحاة من المدوّنة الفرنسية لسنة 1934، إذ تعتمد هذه الأخيرة على فكرة محاسبة الصندوق لتقتصر بذلك على التقييد المحاسبي للعمليات المالية للدولة (عمليات الموازنة، عمليات الخزينة)، حقوق الدولة و ديونها وكذا حركات الأموال وعمليات التسوية التي تجري بين المحاسبين العموميين.

إنّ اعتماد المدوّنة على هذا الأساس جعلها قاصرة على تقديم نظرة شاملة على نشاط الدولة لاسيما من ناحية ذمتها المالية، إلى جانب عدم مسايرتها للمعايير الدولية المعمول بها حاليا، الأمر الذي استلزم إيجاد بديل للإطار المحاسبي الحالي ممثلا في مشروع المخطط المحاسبي للدولة بهدف اعتماده كمرجع للحسابات التي يستعملها المحاسبون العموميون لمسك حساباتهم.

أ- الحقوق المثبتة للدولة:

وهو أبرز ما جاء به المخطط المحاسبي للدولة على الإطلاق، فتبني مبدأ الحقوق المثبتة كان نتيجة حتمية للإتجاه نحو المعايير الدولية المحاسبية بهدف التحديد الدقيق لمستحقات الدولة المحصّلة وغير المحصّلة. ويقصد بالحقوق المثبتة كل التّواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتّحصيل يكرّس حق الدائن العمومي. وتخضع هذه الحقوق إلى تقييد محاسبي مزدوج :

- تقييد عملية الإثبات : وتكون باستعمال الحسابات الفرعية للحسابين الرئيسيين :

* ح "38" : مستحقات للتّحصيل، والذي يظهر دائما بالمبالغ المثبتة فيه.

* ح "40" : المكلفون بالضريبة والذي يظهر مدينا بالمبالغ المثبتة فيه.

- تقييد عملية التّحصيل : وذلك ضمن الحسابات الفرعية للحسابين:

* الحساب الرئيسي "90": إيرادات الميزانية وهو حساب نهائي يقيّد بالتّقابل مع الحسابات المالية المستعملة في عملية التسوية.

* الحساب المالي الموافق للصنف "5".

ب- نتيجة ذمة الدولة¹:

من أجل تحديد هذه النتيجة في نهاية السنة، هناك حسابات خاصة بهذا الغرض تضمن للعون المحاسبي المركزي للخزينة الانتقال من النتيجة المالية إلى نتيجة الذمة. هذه الحسابات هي :

* الصنف السادس " التكاليف " : والتي تسجل نوعين من العمليات :

- عمليات الانتقال من حسابات التفقات المسجلة في : حسابات تنفيذ قانون المالية لحساب نفقات التسيير، حسابات الميزانية : الإستثمارات، السلفات، التسيقات والمساهمات.

- عمليات خارج الميزانية والمسجلة مباشرة في هذا الصنف .

* الصنف السابع (التواتج) : التي تستعمل للانتقال من حسابات الإيرادات المسجلة:

- ح "90" : إيرادات الميزانية، بالنسبة للإيرادات المحصلة.

- ح "38" : مستحقات للتحصيل، بالنسبة للإيرادات غير المحصلة .

* الصنف التاسع (تنفيذ قانون المالية) : والمتمثلة في :

- ح "98" : نتيجة تنفيذ قانون المالية.

- ح "99" : تصوّر نتيجة تنفيذ قانون المالية

2- الاتفاقيات المبرمة لمشروع العصرية.

تتمثل الاتفاقيات المبرمة من أجل الشروع في عملية عصرية النظام المحاسبي للدولة وفق أسس ومبادئ تستجيب للمقاييس الدولية، في الجوانب التعاقدية من أجل الانطلاق بصفة رسمية، والجوانب الإدارية عن طريق اللجان القائمة على متابعة المشروع من أجل فحص وتقييم الأعمال المقدمة من طرف الهيئة المشرفة على عملية العصرية وتمثل هذه الجوانب في ما يلي:

- الجوانب التعاقدية: تمثلت هذه الجوانب في أطراف العقد بالنسبة للجزائر ممثلة بالمدير العام للوسائل لوزارة المالية، أما المشرف على إعداد مشروع العصرية فتمثل في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بوزارة الاقتصاد والمالية بفرنسا ممثلة بالرئيس دانيال مورال لبداية مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ابتداء من تاريخ 13 /04/2009 وقد حدد تاريخ نهاية الأشغال إلى غاية تاريخ 30/04/2009.

¹المادة: 6-7 من المرسوم الرئاسي رقم 12-327 مؤرخ في 17 شوال عام، 1433 الموافق لسنة 2010،

- الجوانب الإدارية: تتمثل الجوانب الإدارية بتكوين لجان إداريين مكلفين بالمخطط المحاسبي للدولة في الإشراف على عملية الإصلاح، بالإضافة إلى فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، وتتمثل المهام المكلفين بها في ما يلي:

- يشمل عمل أعضاء اللجنة التوجيهية بفحص النسخة الأولى من مجموعة حسابات الدولة المحددة لنمط التكيف مع المعايير المحاسبية للدولة، والتحقق من الأعمال المنجزة من أجل العمل على وضع معايير لحسابات الدولة الجزائرية؛

- اللجنة التنفيذية لعصرنة نظام الموازنة من أجل التنسيق بين العناصر المكونة لمشروع عصرنة الموازنة لتتوافق مع المخطط المحاسبي للدولة، ومناقشة مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من قبل البرلمان، وضرورة تكييف المنظمة لاحتياجات الإصلاح، على أساس مختلف المواضيع التي يتعين معالجتها، مثل: اعتماد نص يحدد الأهداف العامة، إنشاء مراكز لتقديم الدعم، إستراتيجية الاتصال؛

- يشمل عمل فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية الجزائرية، بدراسة كل مرحلة من مراحل المشروع.

3- الدراسات والمسوحات (2005-2009)¹:

شمل المشروع منذ أفريل 2005 في إطار إعادة الهيكلة المقترحة لعملية تنفيذ الإنفاق العام، إلى تجديد الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية لمواكبة إصلاح وتحديث نظام الموازنة التي تقوم بها الدولة الجزائرية، ومن إعادة بناء حسابات الدولة لتتماشى مع إصلاح الموازنة ووضع مجموعة من المعايير المحاسبية على أساس المعايير الدولية.

أولا - الدراسات لسنة: 2005

تم القيام خلال سنة 2005 بإسداء مهمة الانطلاق للقيام بدراسة تمهيدية، لمختلف الجوانب المتعلقة بالإصلاح والتي تتمثل في مختلف التقارير الصادرة عن المجمع المتمثلة فيما يلي:

- تقرير بداية العمل: شملت الفترة الممتدة من 15-02-2005 إلى غاية 1-04-2005، بدراسة مختلف الجوانب التعاقدية والإدارية لتحديد مرحلة الانطلاق والإعلان عنها بوضع تقرير بداية العمل.

- تقرير بداية عرض اختيار مبادئ الإصلاح: تمتد من 1-04-2005 إلى غاية 30-07-2005، يتم في هذا التقرير تحديد و صياغة مختلف الاختيارات المتعلقة بإصلاح نظام المحاسبة العمومية وعرضها للتشاور في الوثيقة.

¹ يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 107.

- تقرير اختيار دورة النفقات: تمتد من 01-08-2005 الى غاية 10-11-2005, ليشمل على العمل في تطوير الإطار المفاهيمي لمختلف جوانب النظام.

- تقرير عن التدفقات: امتدت من 01-11-2005 الى غاية 01-11-2005 إلى غاية 02-01-2006, لدراسة التطبيقات وطرق العمل، دراسة نظام العمل وصياغة دفتر الشروط للنظام التكميلي (مارس وجويلية 2005), واقترح نظام الرقابة والتدقيق على حسابات الدولة .ومعطيات التسجيل للنظام الجديد المتعلق بالمهام والمسئوليات لكل المسؤولين.

ثانيا- الدراسات لسنة: 2006

لقد تم القيام خلال سنة 2006 بإسداء مهمة تقييم التقارير السابقة للقيام بدراسة ووضع النظام المحاسبي للدولة، وتوافقه مع مختلف المعايير الدولية، حيث شملت مرحلة التقييم ما يلي¹:
-التقويم الشامل للنظام المقترح: امتدت من 01/1/2006 الى غاية 30/06/2006 لدراسة وتقييم النظام المقترح من أجل تحقيق الشمولية والعمل على استخراج نقاط النقص.

- الدليل المقترح لطرق العمل: امتدت من جويلية 2006 إلى غاية نوفمبر 2006 وذلك لصياغة نظام المعلومات المحاسبي للموازنة العامة للدولة لتحديد طرق العمل.

- ملخص لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: امتدت من 07/12/2006 إلى غاية 01/09/2007 وذلك بعرض ملخص حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أجل وضع الرسم البياني لنظام المحاسبة العمومية لحسابات المخطط المحاسبي للدولة للتوافق مع هذه المعايير.

- الاجتماعات: امتدت من ديسمبر 2006 إلى غاية سبتمبر 2007 وهي فترة الاجتماعات المبرمة بين وزارة المالية والقائم على المشروع لتقييم الأعمال المنجزة وتقديم وتصحيح الإضافات الواجب القيام بها إلى جانب تقديم شروحات حول مشروع النظام.

ثالثا- الدراسات لسنة 2007:

تم التطرق في هذه السنة إلى دراسة المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام من خلال ما يلي:

- دليل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: امتدت هذه الفترة من سبتمبر 2007 إلى غاية أكتوبر 2007 لتشمل وضع دليل المشروع التقني لمعايير المحاسبة للدولة.

¹ يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص108.

- التوافق بين المخطط المحاسبي للدولة والمعايير المحاسبية الدولية: امتدت من جوان 2007 إلى غاية أبريل 2008 من أجل تطوير وسائل جديدة وهذا بوضع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

رابعاً- الدراسات لسنة 2008:

تتميز هذه المرحلة بتحديد مختلف الجوانب النهائية للنظام المحاسبي المتعلقة بالإطار العام لحسابات الدولة، والنصوص القانونية التي تحدد العمليات المالية للدولة بالإضافة دراسة المعايير التي تحاول الدولة تطبيقها كمرحلة أولى والتي تراها مناسبة للتطبيق حيث شملت المرحلة النهائية ما يلي:

- تقرير حول التقرير الشهري: امتدت من جانفي 2008 إلى غاية جويلية 2008 لدراسة وتحديد طرق العمل مع إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلق بالنفقات العمومية.

- دليل المخطط المحاسبي للدولة: امتدت من جانفي 2008 إلى غاية أكتوبر 2008 لدراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الجديد.

- مشروع النصوص: امتدت من جانفي (2008 إلى غاية أكتوبر 2008) لصياغة النصوص والوثائق الإدارية خارج نظام المعلومات المحاسبي الآلي.

- المخطط المحاسبي للدولة : امتدت من جانفي 2008 إلى غاية مارس 2008 لتقديم التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة الجزء الأول، بالإضافة إلى التعريف بالقوائم المالية لهذا النظام، و إجراء تكوينات لتدريب الإطار العليا في هذا المجال.

- مشروع النصوص: امتدت من جويلية 2008 إلى غاية سبتمبر 2008 لدراسة وصياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي للموازنة.

- التقارير المطبقة على البرامج التكوينية: امتدت من جوان 2008 إلى غاية سبتمبر 2008 لدراسة التكوينات والبرامج الأساسية حول مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

-التقرير الوسيط: امتدت من سبتمبر 2008 إلى غاية ديسمبر 2008 من أجل تعميم تطبيق النظام الجديد عبر كامل الوزارات.

-التقرير الشهري: ابتداء من ديسمبر 2008 إلى غاية مارس 2009 هذا التقرير ينص على تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة حول عملية الإصلاح.

-التقرير النهائي: الصادر في أبريل 2009 يظهر في الاجتماع النهائي الذي يضم الهيئة المشرفة على المشروع وفريق العمل المكلف بمشروع الإصلاح والذي يحدد التصور النهائي لمشروع الإصلاح.

المطلب الثالث : المحاسبة العامة والسياسة المالية للإدارة العمومية

الفرع الأول: ماهية السياسة المالية وأهدافها:

1- تعريف السياسة المالية:

اشتق مصطلح السياسة المالية أساساً من الكلمة الفرنسية "Fisc" وتعني حافظة النقود أو الخزانة¹. السياسة المالية تعرف بأنها مجموعة الأهداف و التوجيهات والإجراءات والنشاطات التي تتبناها الدولة للتأثير في الاقتصاد والمجتمع بهدف المحافظة على استقراره العام وتنميته ومعالجة مشاكله ومواجهة كافة الظروف المتغيرة. السياسة المالية تعني كذلك دور الدولة في تحديد المصادر المختلفة للإيرادات العامة والأهمية النسبية لكل منها، وكيفية استخدام هذه الإيرادات في المجالات التي من شأنها تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وكانت السياسة المالية يراد في معناها الأصلي كلا من المالية العامة و ميزانية الدولة، و تعزز استخدام هذا المصطلح على نطاق واسع أكاديمي بنشر كتاب السياسة المالية و دورات الأعمال للبروفيسور H. HANSEN، ويعكس مفهوم السياسة المالية تطلعات و أهداف المجتمع الذي تعمل فيه ، فقد استهدف المجتمع قديماً إشباع الحاجات العامة و تمويلها ومن ثم ركز الاقتصاديون جل اهتمامهم على مبادئ الموازنة العامة و ضمان توازنها ، ولكن نظراً لأن اختيار الحاجات العامة المطلوب إشباعها يتطلب من المسؤولين اتخاذ قرارات، وأن هذه الأخيرة قد تحدث آثاراً متعارضة أحياناً فتثير مشكلة كيفية التوفيق بين هذه الأهداف المتعارضة وتحقيق فعاليتها على نحو مرغوب ، وفي ضوء تلك التوفيقات والتوازنات يتكون أساس ومفهوم السياسة المالية. يزخر الفكر المالي بتعريفات مختلفة لمفهوم السياسة المالية نسوق بعضها على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر:

- وتعرف السياسة المالية على أنها القرارات التي تهدف إلى تخصيص الموارد المالية الضرورية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية وذلك ضمن القيود المالية التي تفرضها الوضعية المالية والامكانيات المتوفرة للمؤسسة².
- فنعرف السياسة المالية بأنها مجموعة السياسات المتعلقة بالإيرادات العامة و النفقات العامة بقصد تحقيق أهداف محددة.
- كذلك يمكن القول هي ذلك الجزء من سياسة الحكومة الذي يتعلق بتحقيق إيرادات الدولة عن طريق الضرائب و غيرها من الوسائل و ذلك بتقرير مستوى و نمط إنفاق هذه الإيرادات.
- و هناك تعريف آخر لا يخرج عن مضمون التعريفات السابقة، يوضح أن السياسة المالية هي تلك السياسات والإجراءات المدروسة و المعتمدة والمتصلة بمستوى و نمط الإنفاق الذي تقوم به الحكومة من ناحية و بمستوى و هيكل الإيرادات التي تحصل عليها من ناحية أخرى.

¹ طارق لحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 2.

² مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، ط1، دار اسامة للنشر والتوزيع عمان-الأردن، 2007، ص 152.

ومن خلال التعريفات السابقة، نستطيع القول أن السياسة المالية هي أداة الدولة للتأثير في النشاط الاقتصادي بغية تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بمعنى أن السياسة المالية هي أسلوب أو برنامج عمل مالي تتبعها الدولة عن طريق استخدام الإيرادات و النفقات العامة، علاوة على القروض العامة لتحقيق أهداف معينة في طبيعتها النهوض بالاقتصاد الوطني و دفع عجلة التنمية و إشاعة الاستقرار الاقتصادي و تحقيق العدالة الاجتماعية و إتاحة الفرص المتكافئة لجمهور المواطنين بالتقريب بين طبقات المجتمع والإقلال من التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخل والثروات.

ومما سبق يمكن القول أن السياسة المالية هي السياسة التي يفضلها تستعمل الحكومة برامج نفقاتها وإيراداتها العامة والتي تنتظم في الموازنة العامة لإحداث آثار مرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة على الدخل والإنتاج والتوظيف أي تنمية واستقرار الاقتصاد الوطني ومعالجة مشاكله ومواجهة كافة الظروف المتغيرة.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في السياسة المالية:

1- تأثير العوامل السياسية على السياسة المالية¹:

يمكن أن ينظر لهذا التأثير من ناحيتين: فمن ناحية تأثر البنات السياسية نجد ان الطبقة الحاكمة في أي تاريخ تمثل عنصرا هاما للتوجيه المالي للدولة، أي أن السياسة المالية وحجم توزيع النفقات وتحصيل الإيرادات مكيفة بقدر كبير حسب النظام السياسي السائد، أي أن الفئة ذات التفوق السياسي تستعمل سلطتها المالية للمحافظة على سيطرتها في الدولة سواء عن طريق السياسة الضريبية أو حتى عن طريق النفقات العامة التي أصبحت تستخدم كوسيلة تأثير اجتماعي و اقتصادي قوية مثل ما هو معروف بالنفقات الحكومية و الإعانات.

- أما من ناحية تأثير الوقائع السياسية، هو أن الأحداث السياسية الهامة لها انعكاسات على السياسة المالية لما لها من تأثير على إمكانيات الإيرادات وما تحدثه من تغيرات في قيمة ومحل النفقات العامة، ومن هذه الوقائع السياسية نجد الأحداث العسكرية وما لها من تأثير واضح على السياسة المالية، ويمكن تتبع تطور السياسة المالية من خلال تطور الظواهر العسكرية، فميلاد الضريبة مثلا مرتبط بظهور الحملات العسكرية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن الحروب عادة تترك خلفها آثار مالية، مثل عبئ القروض و نفقات إعادة التعمير، لذلك يجب معالجة هذه النفقات الاستثنائية بطرق مختلفة، زيادة عن الحروب نجد كذلك الاضطرابات الاجتماعية التي هي الأخرى لها انعكاسات على السياسة المالية و عادة تؤدي هذه الاضطرابات إلى عرقلة عمل المصالح الضريبية الذي ينعكس هو الآخر على التحصيل الضريبي نجد في الوقت المعاصر ملامح التدخل بين الاعتبارات السياسية والسياسة المالية تظهر أثناء الحملات الانتخابية، قد يأخذ البرنامج طابعا ماليا مثل المطالبة بتخفيض الضرائب، أو إلغاء نوع معين من الضرائب، حيث تنفيذ أي برنامج سياسي يكون عن طريق نفقات جديدة.

2- تأثير العوامل الإدارية على السياسة المالية:

إن هذا التأثير هو تأثير مزدوج فهناك أثر البنات الإدارية، وكذلك تأثير السياسة الإدارية وذلك على النحو التالي:

¹ مصطفى الفار, مرجع سبق ذكره, ص:153.

أ- تأثير البنيات الإدارية على السياسة المالية:

هناك بعض البنيات الإدارية تحتاج إلى نفقات كبيرة لأنها تحتوي على عدد كبير من المرافق وما تتطلبه من عنصر بشري ومالي قد لا يكون متوفرا في الدولة المعنية، كذلك في حالة اعتماد الأسلوب اللامركزي على نحو موسع فإنه يؤدي إلى زيادة النفقات لأن الهيئات المحلية ذات الاستقلالية المالية تميل عادة إلى المبالغة في نفقاتها، كما أن هناك اتجاه مفاده إن الإدارة المحلية أقل صلاحية من الإدارة المركزية من ناحية تحصيل الضرائب، ويرجع ذلك لندرة الكفاءات الإدارية في الهيئات المحلية بالإضافة إلى المرتبات الأقل والوضع الأدنى، لكن هذه النتيجة ليست حتمية لأنه يمكن اعتبار الهيئة المحلية إدارة سيئة بل قد تكون أفضل من الإدارة المركزية.

ب- تأثير السياسة الإدارية على السياسة المالية:

للسياسة الإدارية مظاهر عديدة لها انعكاسات مالية كالمؤسسات والمنشآت الإدارية، فبناء المصانع والمنشآت العامة في جهة ما تكون مصدر موارد مالية هامة لما يفرض على المصنع من ضرائب مختلفة، كما أن هذا المصنع يساهم في زيادة النشاط الاقتصادي للناحية عن طريق تنمية الاستهلاك ومنه زيادة الموارد المالية، وهذا ما لا نجده في المناطق التي تنعدم بها المصانع ومؤسسات العمل لما تعانيه من صعوبات مالية جمّة، لأنه مع غياب الأنشطة الاقتصادية فمن الصعب فرض ضرائب .

الفرع الثالث: تنفيذ نفقات وإيرادات الميزانية العامة:

إن مكانة المحاسبة العمومية في التسيير الاقتصادي والمالي للأموال العمومية لا يمكن التطرق إلى الأملاك العمومية دون التطرق إلى كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية فدراسة المالية العمومية لا تكفي للإطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها (إيرادات، نفقات) لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية.

تعرف النفقة العمومية بأنها " مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة"¹ وتعتبر المحاسبة العمومية رقابة قبلية للسياسة المالية فكلما كانت المحاسبة العمومية فعالة أي الرقابة على المال العام وذلك من خلال الوسائل والترتيبات الحديثة كانت السياسة المالية للدولة جيدة وهي عبارة عن دراسة تحليلية للنشاط المالي للقطاع العام، وتتضمن تكييفها كميًا لحجم الإنفاق العام و الإيرادات العامة، وتكييفها نوعيًا له للنهوض بالاقتصاد ودفع عجلة التنمية إذ تؤثر السياسة المالية على النمو و الاستقرار و الفعالية وتعتبر المحاسبة العمومية رقابة على السياسة المالية ومنه سنتطرق الى أنواع الرقابة و منفذي الرقابة على المال العام.

أولاً: تنفيذ الميزانية: بعد المصادقة على الميزانية يتبع ذلك دخولها في مرحلة التنفيذ ويقصد بتنفيذ الميزانية العامة إنفاق المبالغ وتحصيل الإيرادات التي أدرجت فيها بعد اعتمادها من طرف السلطة التشريعية، ويتولى سلطة تنفيذ الميزانية السلطة التنفيذية.

● كيفية تنفيذ عملية النفقات: كيفية تنفيذ عملية النفقات العامة المقررة في الميزانية لا تعني إجازة السلطة التشريعية لاعتماد النفقات العامة الواردة بالميزانية العامة التزام الحكومة بإنفاق العام في حدود هذه المبالغ

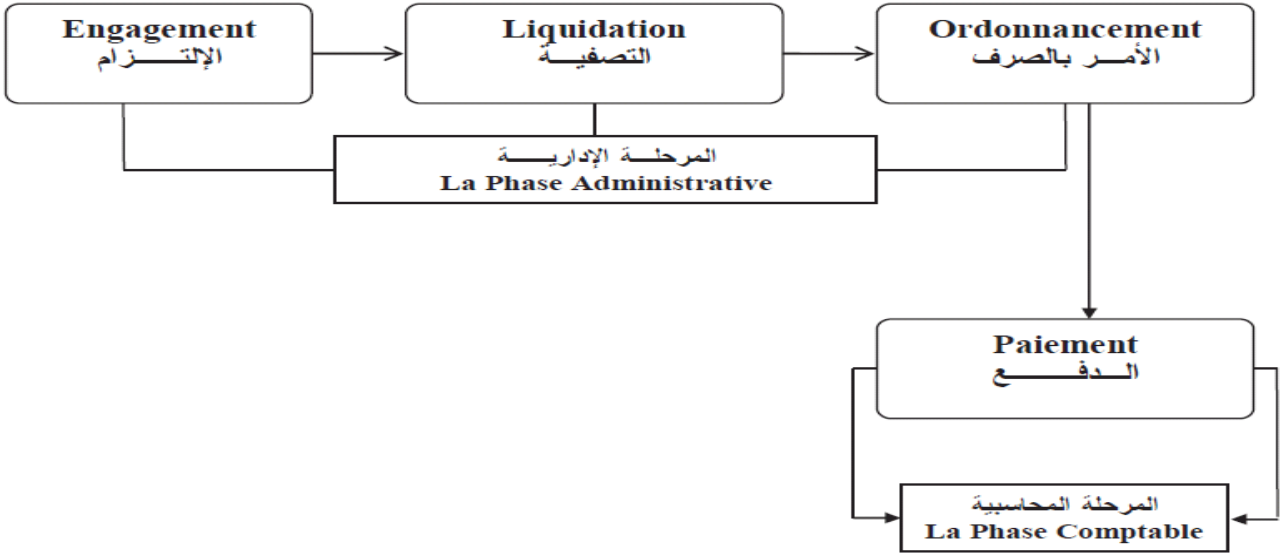
¹ .حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 ، ص:11.

على الأوجه والتقسيمات المعتمدة من أجلها وعدم تجاوزها لهذه الأرصدة المخصصة، ويمكن للحكومة عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو جزء منها ما لم تكن هناك حاجة تدعو إلى ذلك وفي هذا الإطار نجد مجموعة من الإيرادات والتي تتمثل في مجموعة من الخطوات تمر بها عملية النفقات، حيث تستهدف هذه الخطوات الحفاظ على أموال الدولة ومنع أية إساءة في استخدامها وذلك يوضع رقابة على تنفيذ الميزانية وتبدأ هذه الخطوات كالآتي¹:

- (1) الإرتباط بالنفقة: ففي الخطوة الأولى المتعلقة بالارتباط بالنفقة حيث بموجبه تتعهد وتلتزم هيئة عمومية بتحصيل عبء معين تصبح بموجبه الدولة مدنية للغير كإبرام صفقة أو تعيين موظف... الخ وتمنح صلاحية التعهد للأمر بالصرف المكلف بتسيير الفصل الذي يحتوي على الاعتمادات الخاصة بذلك بعد تأشير الالتزام من طرف المراقب المالي في بعض الحالات؛
- (2) التصفية: تهدف عملية التصفية إلى تحديد المبلغ بدقة والتأكد من حقيقة الدين يقع عبؤه على الدولة من خلال تطابق العمل المنجز، كما يتطلب هذا القرار أيضا التأكد من أنه لم يسبق الدفع من قبل وأن الدائن ليس مدينا للدولة بشيء حتى يمكن إجراء مقاصة بين الدينين؛
- (3) الأمر بالصرف: وهو القرار الذي يصدر عن الهيئة المختصة يتضمن أمرا بدفع مبلغ النفقة التي ارتبطت بها الإدارة والتي سبق تحديدها وغالبا ما يصدر هذا الأمر في وقت واحد مع القرار الصادر بتحديد النفقة أي الأمر وهو بمثابة طلب دفع المبلغ المحدد على شكل أمر موجه من الأمر بالصرف إلى المحاسب من أجل دفع المبلغ المستحق؛
- (4) الدفع: ويقصد به الصرف الفعلي للمبلغ إلى صاحب الحق فيه أي دائن الدولة وهي المرحلة المحاسبية، يراقب بصدها المحاسب العمليات الإدارية السابقة ليتأكد من توفر الاعتمادات المالية الكافية وسلامة إدراج النفقة في الفصل المعني وكذلك إنجاز العمل المقصود بالدفع (عن طريق التأشيرات الخاصة) بعد ذلك يحرر المحاسب حوالة الدفع ليصبب المبلغ في الحساب البنكي أو البريدي الجاري أو بواسطة حوالة بريدية أو في شكل مبلغ نقدي لصاحب الحق (أو لفائدة المعني).

¹ جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والإتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص:

كما يوضح الشكل: رقم (01-01) مخطط تنفيذ النفقات للمؤسسة العمومية .



المصدر: البلدية والجماعات المحلية

• كيفية تنفيذ عمليات الإيرادات في الميزانية العامة:

أ - كيفية تنفيذ عمليات الإيرادات:

تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للاعتمادات الواردة في ميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بإجازة النفقات، فبينما تعني إجازتها للنفقات الترخيص للحكومة بالإفناق في حدود مبالغ الاعتمادات المحدودة، فإن إجازتها للإيرادات تنشئ التزاما على عاتق الحكومة (بمرافقتها وهيئاتها العامة) بتحصيل كافة الإيرادات الواردة في الميزانية بحيث هذه لا تملك عدم تحصيل جزء منها وإلا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام ممثلي الشعب. ومن المعلوم أن الأساس القانوني لتحصيل الحكومة للإيرادات والضرائب والرسوم منشأة القوانين المختلفة السارية في الدولة، وكذلك مبلغ القروض التي تعقدها الدولة، أما الرسوم فتقوم بتحصيلها الوزارات والمصالح المختلفة التي تؤدي الخدمات التي تستحق عنها هذه الرسوم وتقوم بتوريدها على الخزينة العامة للدولة.

ب- مسؤولية الإدارة في جباية الإيرادات: إن من المشاكل الأولى التي تواجه الإدارة هي مشكلة جباية الإيرادات وبالخصوص علاقة المكلفين بالإدارة المعنية بتحقيق الإيرادات من المصدر وذلك لأن كل مصدر من مصادر الإيرادات (كالضرائب والرسوم وأجور الخدمات المقدمة... الخ) غالبا ما يعهد بمسؤولية تنفيذ القوانين الخاصة بها إلى إدارة متخصصة، تتحمل هذه الأخيرة مسؤولية تنفيذ القانون والتعليمات، ومتابعة العملية وما يترتب على ذلك من مسؤوليتها في مسك التسجيلات الخاصة بتلك وتثبيت حقوق الخزينة المتحققة بذمة كل مكلف ومتابعة تحصيلها وإرسالها إلى الخزينة العامة.

وهنا تبرز ظاهرة خروج عن الصيغة المطلقة لمسؤولية الخزينة في التنظيم المحاسبي والجباية المتمثلة في¹:

- 1- قيام الوحدة الفرعية المتخصصة بتحقيق الإيرادات وجبايته تم إرسال إجمالي المبالغ دفعة واحدة إلى الخزينة العامة في مواعيد دورية معينة من نهاية اليوم ونهاية الأسبوع ... الخ؛
- 2- مسؤولية الوحدة الفرعية المتخصصة بتحقيق الإيراد بمسك سجلات محاسبة خاصة؛
- 3- قيام الوحدة المحاسبية المتخصصة بإجراء تحليل محاسبي للإيرادات يمكنها من التبويب الصحيح للمبالغ التي تودعها من الخزينة العامة عندما تنظم مستند إيداع النقد، حيث ستعتمد الخزينة العامة على هذا المستند في تسجيل المبالغ المسلمة إليها في حسابها الصحيح؛
- 4- توفير المعلومات، والتثبت من سلامة العمليات التي تنشأ بين الوحدة والخزينة ما كان منها ما يتعلق بالتحقيق من صحة عمليات القبض والدفع (حركة النقد بين الوحدة والخزينة)؛
- 5- وضع نظام رقابة داخلية تتناسب وطبيعة أعمال الوحدة وعلاقتها بالخزينة العامة.

وفي الأخير يمكن القول أن توافر بيانات المتابعة لدى السلطة المالية العليا عن سير التدفقات المالية للدولة وحركة الموجودات النقدية للخزينة العامة بصورة منتظمة من خلال بيانات المتابعة الشهرية وحتى اليومية إن أمكن إضافة إلى التحليلات المالية عن طريق المقارنة للفترة الزمنية الماضية، والأخذ بالاعتبار ما تم تحديده بالميزانية العامة ومالها من التزامات دفع ومعرفتها بمعدل الدخل الشهري من الضرائب والإيرادات الأخرى كالعوائد النفطية. كل هذه العناصر توفر للإدارة المالية اتخاذ القرارات الخاصة بالاستخدام الأمثل للأموال المتوفرة على أساس استثمار الفائض أو افتراض من أجل مبلغ ممكن لأقصر مدة ممكنة وهذا في حالة توقع عجز نقدي لدى الخزينة العامة.

الفرع الرابع: الأعراف المكلفون بالتنفيذ والهيئات الرقابية:

يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحق والميزانيات للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين².

الأعراف المكلفون بالتنفيذ: يضطلع بتنفيذ عمليات الميزانية كل من:

1- الأمرين بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونيا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو النفقات، وقد يكون الأمر بالصرف معنيا مثل الوالي أو المدير

¹ د. حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة، المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة سنة 1998، طبعة أولى، ص 308.

² المواد 1-2 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يمكن أن يكون أمر بالصرف رئيس أو أمر بالصرف ثانوي.

يكون الأمرين بالصرف ابتدائيين أو أساسيين وأمرين بالصرف ثانويين¹:

أ- الأمرين بالصرف الرئيسيين:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء؛
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلدية؛
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولون المعينون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف في إطار إنجاز الإيرادات والنفقات؛

ب- الأمرين بالصرف الثانويين:

الأمرون بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة وينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعينون فيه وبتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي².

2- المحاسبون العموميين :

يعتبر محاسبا عموميا كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية، وضمان حراسة السندات والأموال والقيم أو الأشياء والموارد المكلف بها وحفظها وكذلك تداول الأموال و السندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد مع القيام بمسك محاسبة لحركة الموجودات³.

يعين أو يعتمد المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية و يمارس عليه سلطته الرئاسية، يراقب المحاسب مشروعه لتحصيل أو الدفع (أي له مجال الصحة) خلافا للأمر بالصرف الذي يتصرف في إطار مجال الملائمة).

لهذا يتعين على المحاسب قبل قبوله دفع نفقة ما إن يتحقق مما يلي:

مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها وهي:

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛

¹ المادة 25 من القانون السابق

² المادة 26 من القانون السابق.

³ انظر المادة 33 من نفس القانون السابق.

- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
 - توفر الاعتمادات المالية؛
 - إن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة؛
 - صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه (أي المعروف لديه بتسليمه نسخة من مرسوم أو قرار تعيينه إضافة إلى نماذج إمضائه)؛
 - صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها أي مع المادة والفصل؛
 - صحة الدين أي تبرير الخدمة المنجزة، صحة التصفية، تقديم الوثائق المبررة؛
 - شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات، كتابة المبلغ بالأحرف، الشهادات الإدارية عندما تكون إلزامية)؛
 - مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (نفقات المستخدمين ونفقات العتاد والصفقات العمومية)؛
 - عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي؛
 - عدم انقضاء الدين بالسقوط الرباعي أي سقوط حق دائي الدولة المتماطلين بمرور أربع سنوات؛
 - تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين وعلى النفقات الملتمزم بها الأخرى ماعدا بالنسبة لميزانية البلدية)؛
- مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين: يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون سلطته وبالتالي فهم تحت حمايته كذلك، وفي بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كأن يضع تأشيرته أو رأيه الموافق على قرار التعيين.
- يمكن أن تكون المسؤولية المالية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامره.
- " كما أن الآمرون بالصرف مسئولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وبهذه الصفة فهم مسئولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم¹."
- " ومما تجدر الإشارة إليه فإن (المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة²."

¹ انظر المادة 39 من نفس القانون.

² انظر المادة 46 من نفس القانون.

✓ مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

يقتضي تطبيق هذا المبدأ "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ"، حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري، وفق القانون رقم: 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يحدد مجال اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر، "هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيآت العمومية"¹.

أ- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي²: يقصد بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هو أنه لا يمكن أن يقوم الأمر بالصرف بالأعمال والمهام المنوطة بالمحاسب العمومي هذا الأخير الذي يتم تعيينه بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لسلطته وفي نفس الوقت حمايته.

وعلى اعتبار أن المحاسب يقوم بمراقبة الأوامر بالصرف ومنه فإنه يجب أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصين متميزين يقوم المحاسب بمراقبة العمليات المحاسبية والمالية التي يقوم بها الأمر بالصرف ومنه فإنه لا يمكن إخضاع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

يمكن أن يكون المحاسب تحت سلطة الأمر بالصرف الإداري، بل وهذا شائع كالعلاقة بين الوالي وأمين الخزينة، ورئيس المجلس الشعبي البلدي وأمين الخزينة البلدي، هذا الأخير الذي يعتبر محاسب البلدية وهذا ما جعل القانون يمنع الأمر بالصرف من تعيين محاسبة وخول هذه السلطة للوزير المكلف بالمالية أو على الأقل موافقته، هذا بالإضافة إلى أن المشرع ذهب إلى بعد من هذا حيث منع أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أزواجاً.

ب- تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

إن من واجبات المحاسب أن لا يقبل دفع نفقة يكون الأمر بالصرف أمر بصرفها بما نقصا أو غير مطابقة للقوانين وللوائح الجاري العمل بها وعليه فإنه من الضروري على المحاسب رفض هذا النوع من النفقات الغير قانونية ومنه فإن هذا الرفض لا بد أن يكون كتابيا ومعللا، وضمانا للسير العادي للأوامر بالصرف، يقوم الأمر بالصرف بتكملة أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب وفقا للقانون إلى أنه في المقابل فإن كل محاسب تسبب، بغير حق في رفض أو تعطيل دفع قانوني، أو الذي لم يصرح برفضه المسبب يعتبر مسؤولا عن الأضرار التي قد تنجم، ويتحمل حسب خطورة الوضع، العواقب التي قد تصل إلى فقدته لمنصبه.

مع مراعاة أحكام المادة 46 السالفة الذكر فإن المحاسبين العموميين مسؤولين شخصا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ومنه فإننا نستنتج أن مجال الأمر بالصرف هو وان مجال المحاسب العمومي هو مجال الرقابة متبادلة بين كل منهما (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي).

¹ Ali Bissaad, **droit de la comptabilité publique**, Houma, Algérie, 2004, p:15.

² بولروح محمد، أعوان المحاسبة العمومية، 2004، مرجع سبق ذكره.

• الهيئات الرقابية على المال العام:

يقصد بالرقابة مجموعة الإجراءات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة بقصد التعرف على أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال¹.

و تهدف المراقبة المالية التي هي جانب من جوانب الرقابة إلى التأكد و التحقق من التزام المنفذين بالقوانين و التنظيمات و امتثالهم لقواعد التسيير السليم و محافظتهم على الأموال الموضوعة تحت تصرفهم، وحرصهم على استفاء حقوق الدولة أو الأشخاص العامة المعتمدين لديها أو المسؤولين عليها كما أنها تكتسي خصوصية بارزة من الناحية السياسية إذ تكن ممثلي الأمة من متابعة أعمال الحكومة و كيفية استخدامها للمالية العمومية. نظام الرقابة على المال العام:

تعد الرقابة ركنا أساسيا في نظام المحاسبة العمومية، فإذا كانت الفكرة الرئيسة التي يتمحور حولها هذا النظام منذ نشأته، هي حماية الأموال العمومية من كل أشكال الانحراف والغش والتلاعب، فإن الرقابة تعتبر التجسد الواقعي لهذه الفكرة، وهذا ما يفسر تعدد أشكال هذه الرقابة، وتنوع طبيعتها، واختلاف أهدافها، وكثرة الهيئات والمؤسسات المضطلة بها.

1. الرقابة الداخلية: هي رقابة الهيئة تقوم بها وزارة المالية من خلال الأجهزة المختصة التابعة لها. ويمكن أن نفرق بين ثلاثة أنواع من الرقابة وهي:

- أ- رقابة المحاسب العمومي: تتم هذه الرقابة أثناء التنفيذ وبعد تأشيرة المراقب المالي.
- ب- رقابة المراقب المالي: يمارس المراقب المالي المهام المرتبطة بممارسة الرقابة كالاتي²:
 - يقوم بمسك تعداد المستخدمين ومتابعته حسب كل باب من أبواب الموازنة؛
 - بمسك سجلات تدوين التأشيرات والرفض؛
 - بمسك محاسبة الالتزام

ج- رقابة المفتشية العامة للمالية: هي هيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية، مهمتها تتمثل في الرقابة اللاحقة على العمليات التي يقوم بها المحاسب العمومي من خلال ما تم دفعه وتحصيله.

2. الرقابة الخارجية: تقوم بها الهيئات العليا للدولة وتتضمن هذه الهيئات ما يلي :
- الرقابة البرلمانية: يمارس البرلمان رقابة قبلية وبعديّة على تنفيذ الموازنة، والمتمثلة في ما يلي:

¹ محمد احمد حجازي ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، الطبعة الرابعة 1998 ، ص 363.

² ج.د.ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المتعلق بالرقابة السابقة بالنفقات، المؤرخ في: 14 نوفمبر 1992، الجريدة الرسمية رقم 82 ، الصادرة بتاريخ 20 جمادى الأولى 1413 هـ. الموافق ل 15 نوفمبر 1992.

- تتمثل الرقابة القبلية في مراقبة النشاط العام للدولة من خلال المعلومات المقدمة من طرف الحكومة حول تنفيذ العمليات المالية الخاصة بنشاطات القطاعات؛

- تشمل الرقابة اللاحقة في تقديم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرض عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها في إطار موازنة السنة المالية المنقضية من جهة؛ والتصويت من قبل كل غرفة على قانون يتضمن تسوية تلك الموازنة، من جهة أخرى.

- رقابة الجهاز الأعلى للرقابة: يقصد بها قيام مجلس المحاسبة بمراقبة الإيرادات والنفقات التي تتضمنها حسابات الدولة، للتأكد من تنفيذها بصورة سليمة دون ارتكاب مخالفات للقواعد المالية، ومراجعة الحسابات المعاشات والتأمينات الاجتماعية، وفحص القرارات المتعلقة بشئون العاملين، ومراجعة حسابات التسوية، والسلف والقروض، والتسهيلات الائتمانية، والرقابة على المخازن، ومراجعة الحسابات الختامية للشركات، ومنشآت القطاع العام وبفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، وبحث أسبابها ووسائل تفاديها مستقبلاً، ومراجعة تقارير مراقبي الحسابات والشركات التي تدخل في اختصاصه، ويختص الجهاز بفحص ومراجعة كل الحسابات أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه ومراجعته من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء ويبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته على الجهة طالبة البحث¹.
- وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة إلى التأكد من الامتثال لقوانين المالية وقواعد الموازنة لا سيما ما يخص شرعية العمليات والترخيص بها وتبرير الإيرادات والنفقات العمومية، والالتزامات الخاصة بها وكل عمل يتعلق بتسيير الأملاك العمومية².
- كما يهدف إلى إعلام السلطات أن المبالغ المسجلة في حساب تنفيذ موازنة الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية ذات الطابع الإداري في نظر الأحكام المالية مطابقة للمبالغ المبينة في السجلات، وأن الإيرادات والنفقات المفحوصة مثبتة شرعاً.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2003، ص: 460.

² ج.د.ش، وزارة المالية، القانون رقم 32/90 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، الجريدة الرسمية رقم 53، الصادرة بتاريخ 18 جمادى الأولى 1411هـ الموافق ل 05 ديسمبر 1990، المادة رقم: 06.

المبحث الثاني: دراسات السابقة الوطنية والاجنبية اوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية.

خلال انجازنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة الوطنية و الأجنبية و التي تتعلق بالإصلاح المحاسبي العمومي ودوره في تفعيل السياسة المالية والتي تم إعدادها, في إطار إعداد رسالة ماجستير , ماستر, وفي مايلي أهم هذه الدراسات ومدخلات:

المطلب الاول: دراسات سابقة وطنية

❖ شلال زهير, آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة,

أطروحة دكتوراه, شعبة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, تخصص تسيير المنظمات, جامعة أمحمد بوقرة بومرداس, 2013.

يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

وفي هذا السياق، يمكن عرض إشكالية الدراسة التي صاغها الباحث على النحو الموالي:

ما هو واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

وتندرج ضمن هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية تتضمن الدراسة الإجابة عليها، أهمها ما يلي:

- ما هو أثر تطبيق مختلف الأسس المحاسبية على نظام المحاسبة العمومية؟

- ما هو دور وأهمية المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟

- ما هي الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات أعوان المحاسبة العمومية في

الجزائر؟

منهج البحث

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام أدوات المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية.

❖ صالحى بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، 2009.

تطرق الباحث من خلال هذا العمل إلى إبراز أهمية النظام المحاسبي الجديد في ظل الإصلاحات وكان هذا العمل تحت الإشكالية التالية : ما هي آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر؟ وما هي السبل الكفيلة بتنفيذ وإنجاح عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي الجديد؟

وللإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، قسم الباحث هذا البحث إلى أربعة فصول:

الفصل الأول: البيئة المحاسبية الدولية؛

حاول من خلاله استعراض المخطط المحاسبي الوطني والمبادئ التي يقوم عليها ومحاولة تقييمه واستخراج نقائصه ومواطن القصور فيه.

الفصل الثاني: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر " الطبيعة، الأسباب والنتائج"؛

قام باستعراض النماذج المحاسبية الرائدة في العالم، والاستراتيجيات التي تقوم عليها والتطرق لأهمية التوافق المحاسبي الدولي.:

الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية الجزائرية؛

حاول في هذا الفصل إبراز ملامح النظام المحاسبي المالي، بعرض الظروف التي جاء فيها هذا النظام، أهميته، بنيته ثم محاولة إبراز مدى توافقه من عدمه مع المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية؛

استقصاء آراء المهتمين بالمحاسبة في الجزائر، حول جملة من القضايا المتعلقة بالمحاسبة، خاصة حول الممارسة المحاسبية، التعليم والتكوين المحاسبين والإصلاحات الواجب القيام بها تجاههما، إضافة إلى الوقوف على آرائهم فيما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والآثار المترتبة عن ذلك.

بعد الدراسة لموضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك في سياق التحولات الاقتصادية الوطنية و الدولية من أجل إبراز أهمية هذا النظام الجديد ، استنتج الباحث انه يمكنه القيام باستنباط واستخراج العيوب ومواطن الضعف من خلال الممارسة سواء عند أساتذة الجامعات أو عند الخبراء المحاسبين.

❖ يوسف السعيدى أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، رسالة ماجستير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، 2009.

تعتبر الجزائر كباقي الدول التي تسعى إلى مواكبة أنظمة المحاسبة العمومية الحديثة، في ظل التبعية إلى مختلف الهيآت الدولية، التي تشترط الشفافية والانفتاح الاقتصادي ونظرا لاهتمام الجزائر بتوسيع نطاق الإصلاح لنظامها المحاسبي الذي يضمن الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية، والرقابة على تنفيذها، يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن لهذه الإصلاحات أن تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية؟ و ما هي آفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

ولقد تطرق الباحث في مذكرته الى الفصول التالية حيث قسمها إلى أربعة فصول:

- الفصل الأول: مدخل لدراسة المحاسبة العمومية.
 - الفصل الثاني: الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية
 - الفصل الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
 - الفصل الرابع: آفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
- و في الأخير بعد تحليل الموضوع توصل الباحث إلى استخلاص النتائج التالية:
- تعد المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمساءلة المالية، عن كيفية التصرف بالمال العام للدولة، التي تعبر عن برنامج مالي يتضمن أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها.
 - الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة، أحد أولويات الإصلاح لنظام المحاسبة العمومية، التي على أساسها يتم وضع مخطط محاسبي للدولة.
 - سيتم تعديل الأدوار والمسؤوليات لمختلف الموارد البشرية لتعكس هيكل لتطوير المديرين، وإلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية، وإعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة.
 - اعتماد نظام المحاسبة العمومية في تصنيف حسابات الدولة بما تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إحدى الاستراتيجيات المستقبلية لبناء إطار محاسبي جديد يعتمد على تغليب الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني.

❖ **قمو آسية, اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) 2002-2012**, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير, علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير, محاسبة وجباية, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2012.

جاءت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لاستخدامها من قبل المؤسسات العامة على المستوى الوطني و الإقليمي (السلطات المحلية: البلديات و الدوائر) وأية هيئة (وكالة أو سلطة أو مجلس), و تستخدم على نطاق واسع IPSAS المنظمات الحكومية الدولية, ولا تنطبق على الشركة العامة التي لديها مركز تجاري أو التشغيل في تنافسية التنظيم. رغم الاختلاف المتباين بينهم, وقد جاءت هذه المعايير لتحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام , للسماح لقرارات تخصيص الموارد بناء على معلومات أكثر موثوقية, وتحسين الشفافية و المسألة المالية في هذا المجال, الأمر الذي يتطلب من النظام المحاسبي العمومي بالجزائر ايجا دالية تمكنه من العمل على كافة الأصعدة و بكفاءة عالية لمواكبة القرن الحادي و العشرين بالتماشي مع المعايير الدولية الموضوعية, مما سبق توصلت الباحثة إلى طرح الإشكالية التالية:

- فيما تتمثل الإصلاحات التي مر بها نظام معلومات المحاسبة العمومية في الجزائر, والى أي مدى يمكن للإصلاحات التي يمر بها هذا النظام أن يوافق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
و للإجابة عن الإشكالية قامت الباحثة بتقسيم مذكرتها إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول: العوامل المسببة لتطوير النظام المحاسبي العمومي

الفصل الثاني: واقع وتطور المحاسبة العمومية في الجزائر

الفصل الثالث: سبل إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر للاندماج ايجابيا في الحركة العالمية

و في الأخير بعد تحليل الموضوع توصلت الباحثة إلى استخلاص النتائج التالية:

- الفساد في المال العام في الجزائر يتمثل في ثغرات القانون, و التي تمنح الفرصة لأعوان التنفيذ التلاعب فيها ؛
- الفساد في المال العام سببه إهمال دور المراجعة الخارجية للقوائم المالية المستخرجة من نظام المحاسبة العمومية ؛
- ما دامت المعايير المحاسبية الدولية تصدر من هيئات دولية فإنها ستسهل عملية التدخل غير المباشر في الدول النامية المطبقة لهذه المعايير وبطريقة غير مباشرة التحكم و السيطرة عليها, وذلك من خلال الرجوع المتكرر في شرح تطبيق هذه المعايير.

❖ احمد بوجلال, مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة, مذكرة لنيل شهادة ماجستير, جامعة عمار ثليجي الاغواط, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير, تخصص نقود وبنوك, 2009.

- تكمن أهمية الدراسة التي تطرق إليها الباحث في مدى تحكم المحاسبة العمومية في إدارة الأموال العامة والعمل على الاستخدام الأمثل لها لتكون الوسيلة التي لا بد منها من اجل متابعة ومراقبة هذه الأموال, مما يتطلب أن تكون لها أسس وقواعد تحكمها وتجعلها تؤدي وظيفتها بكل فعالية ومصداقية, وتهدف الدراسة الى إبراز دور وأهمية مجال المحاسبة العمومية وما يميزها عن باقي فروع المحاسبة الأخرى, قياس مدى فعالية المحاسبة العمومية في انجاز العمليات المالية للميزانية ودورها في المساعدة على الرقابة وتقييم الأداء وتقوم الانحرافات.

- ولقد استخدم الباحث المنهج التحليلي في الجاني النظري وعلى المنهج الوصفي في الجانب التطبيقي من خلال استخدام بعض الإحصائيات والأساليب الإحصائية في تحليل واستخلاص النتائج. تطرق الباحث الى أهمية الرقابة المالية عموما و الرقابة السابقة بالخصوص على النفقات العمومية وضرورة تطويرها, بحيث تساعد مساعدة عملية واعية على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي توختها الدولة من خلال أرقام النفقات العمومية المدرجة ضمن الميزانيات العمومية بشكل مجمل وكان هذا العمل تحت الإشكالية التالية: ما مستوى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة؟ وما نوع العلاقة الموجودة بينهما؟

و في الأخير توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- يعتبر قانون المالية المصدر أو الأساس القانوني للميزانية العامة ؛
- الميزانية هي المجال الذي يمارس فيه الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المختلفة الموكلة لهم وفق القواعد القانونية دون تجاوز المحور المحدد لهم؛
- الفصل بين مهام العونين سهل وبشكل كبير الحصول على نتائج دقيقة ويساعد على ضمان الرقابة الفعالة على الأموال العمومية, حيث ان كل عون يراقب الاخر قبل عمله النهائي؛
- الرقابة المالية بكل أنواعها هي الأداة الفعالة تضمن سلامة تنفيذ العمليات المالية وتساعد على كشف الانحرافات والمخالفات وكذا الاختلاسات الممكنة للأموال العمومية؛
- الرقابة المالية هي انعكاس لسياسة الدولة المالية وبالتالي هي تجسيد للأهداف السياسية والاقتصادية ككل؛
- للمراقب المالي أهمية كبيرة لا يمكن الاستغناء عنه أثناء تنفيذ النفقة.

❖ الدائرة حسام الدين, تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في المحاسبة بولاية ورقلة, مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة ماستر أكاديمي, علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية الشعبة : علوم مالية ومحاسبية, جامعة قاصدي مرباح - ورقلة, 2013.

تطرق الباحث عن التطورات التي ألزمت الجزائر على ضرورة مسايرة ومواكبة التطورات من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي المستنبط من معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي. الذي تم إصداره بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الذي أصبح ساري المفعول ابتداءً من أول جانفي 2010 .

وذلك من خلال صياغة الإشكالية التالية: ما مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات عرض القوائم المالية؟

وتهدف الدراسة إلى :

- الوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي المالي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
 - بيان إسهامات النظام المحاسبي في تحقيق فعالية العرض في القوائم المالية؛
 - إظهار دور النظام المحاسبي المالي في توفير بيانات مالية أكثر وضوح ومصداقية؛
- ولالإجابة على هذه الإشكالية تطرق الباحث إلى خطة العمل التالية:

حيث قسم هذا البحث الى فصلين:

الفصل الأول: أسس إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

في الأخير توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة من خلال الانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة فإنه لا يمكن للنظام المحاسبي الجزائري أن يبقى جامدا في ظل التحولات المشهودة؛
- تكمن فعالية إعداد وعرض القوائم المالية في مدى ملائمة و مصداقية البيانات و المعلومات المالية و المحاسبية المنشورة بحيث تستطيع المؤسسة تقديم صورة صادقة عن وضعها المالي، وقياس كفاءتها ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية ؛
- إظهار المعلومات المحاسبية بدقة وصدق ووضوح وقانونية تسمح بتشجيع المستثمرين على جلب الأموال التي تفتقدها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- إن النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية الدولية وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين.

❖ نور الدين مزياني, مداخلة بين الإستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية, ملتقى النظام المحاسبي الجزائري الجديد, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة سكيكدة. الجزائر, 2011.

لقد كللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد يوم 25 نوفمبر 2007 والذي سيكون ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010م ولقد حدد الأستاذ في مداخلته أربعة جوانب رئيسية يهدف إليها هذا البحث :

-تقديم أهم المستجدات المحاسبية الدولية و أثرها على مهنة المحاسبة.

-وصف النظام المحاسبي الجزائري الجديد وتحديد أهم خصائصه، ودرجة توافقه مع معايير المحاسبة الدولية.

- تشخيص واقع البيئة الجزائرية ومدى ملائمتها لتطبيق النظام المحاسبي الجديد.

إن تحقيق أهداف هذا البحث ستكون من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

1- ماهو الإطار الفكري و التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية ؟

2-ما هي تداعيات تبني معايير المحاسبة الدولية ؟

3-ما هي مبررات إصلاح النظام المحاسبي القديم ؟ ما طبيعة النظام المحاسبي الجديد ؟

4-ما مدى توافق هذا النظام مع معايير المحاسبة الدولية ؟

لتحقيق أهداف البحث بالإجابة على الأسئلة السابقة فإن خطة البحث تشتمل على المحاور الآتية:

1- نظرة تاريخية عامة على المحاسبة الدولية .

2- التوافق المحاسبي الدولي: المزايا و المعوقات.

ولقد توصل الباحث من خلال مداخلته الى النتائج التالية:

- محدودية المخطط المحاسبي الوطني (1975) ، وضرورة الإستجابة للتحويلات المحاسبية الدولية؛

- النظام المحاسبي الجزائري الجديد ومدى إستجابته لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ؛

- ضعف إستعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام :فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية؛

- غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة ؛
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة و النظام الضريبي من جهة أخرى؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية؛
- غياب نظام معلومات للإقتصادي الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية؛
- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين؛
- فما زالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و التي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع،

المطلب الثاني: دراسات اجنبية

❖ الدكتور عادل الخصاصي, القانون التنظيمي للمالية: مدخل للإصلاح المهيكل للدولة, أستاذ مختص

في التشريع المالي, بجامعة محمد الخامس الرباط, الأحد, 11-01-2015,

تطرق الدكتور في مداخلته إلى ان الإعتمادات المالية التي يقع التصويت عليها في الميزانية العامة هي التي تفتح الأوراش الكبرى للتنمية، و تضخ الحيوية في أنشطة المصانع و المقاولات بفضل الصفقات العمومية التي تحتل نسبة 19 % من الناتج الداخلي الخام، والتي تُؤدى في غالبيتها من إعتمادات ميزانيات الإستثمار، كما تسمح بدفع رواتب الموظفين التي تصرف من ميزانيات التسيير .

وبناء عليه، يبقى إصلاح المشهد المالي العام رهينا بمراجعة القانون التنظيمي للمالية و بمدى مواكبته للمستجدات التي تشهدها الساحة المالية، لاسيما بعد إقرار الوثيقة الدستورية لفتح يوليوز 2011، إذ ثمة إرتباطا عضويا بين المراجعات الدستورية و تعديل القوانين التنظيمية للمالية. وإذا كانت هذه العلاقة التلازمية لا زالت قائمة بين المراجعة الدستورية وإقرار قانون تنظيمي جديد للمالية وكانت هذه المداخلة تحت الإشكاليات التالية: ما هي إذن الرهانات التي ينبغي أن يرفعها القانون التنظيمي للمالية حتى يستجيب لثقافة التدبير المالي الجديد؟ التي أرسى ضوابطها الدستور الحالي و التي تتركز على ربط المسؤولية بالمحاسبة، وهل هذا الإطار القانوني الجديد قادر على نقل أسس التدبير العمومي من منطق تدبير الوسائل إلى فلسفة تحقيق النتائج والفعالية؟ ثم ما هي الإنعكاسات المحتملة لهذا القانون على وظيفتي المراقبة المالية و دعم المصالح المتدخلة في مجال التدبير المالي العام؟ بالإضافة إلى طرح التساؤل بخصوص التعديلات الواجب إدراجها أو النصوص التشريعية المفترض إصدارها من أجل مصاحبة أحكام القانون التنظيمي الجديد و إعادة ترتيب المهن المالية المختلفة التي لها إتصال مباشر بتدبير المالية العمومية .

و للإجابة على هذه التسؤولات تطرق الدكتور في مداخلته الى:

✓ المواءمات الضرورية في القانون التنظيمي للمالية

✓ القانون التنظيمي للمالية و قيادة الإصلاح

1. إدراج القاعدة الذهبية التي تستبعد تمويل نفقات التسيير عن طريق الاقتراض وفقا لأحكام المادة 20 من القانون التنظيمي. ذلك أنه لا يجب أن تتجاوز حصيلة الإقتراضات مجموع نفقات الاستثمار وسداد أصول الدين برسم السنة المالية، لأجل الحفاظ على توازن مالية الدولة؛
2. إثراء محاسبة ميزانية المداخيل و النفقات التي يتم مسكها بصفة مسترسلة ومنتظمة على طول السنة بمحاسبة عامة تشمل مجموع عمليات الدولة، و إتماد محاسبة لتحليل كلفة مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج على أساس الاستحقاق؛
3. منع ترحيل الإعتمادات المالية تطبيقا لأحكام المادة 63 من هذا القانون الجديد. و ذلك نتيجة لإمكانية ترحيلها من سنة لأخرى نظرا لاستمرار الإعتمادات التي يقع الإلتزام بها دون إصدارها، و جاء القانون التنظيمي للمالية الجديد ليقر بكون الإعتمادات المالية المفتوحة بالميزانية العامة برسم السنة المالية لا يمكن ترحيلها إلى السنة الموالية؛
4. حصر الحسابات الخصوصية للخزينة في خمسة أصناف بدلا من ستة؛
5. جاء القانون التنظيمي الجديد للمالية ليضمن المجهود المبذول في مجال عدم التركيز واللامركزية من خلال إدراج البعد الجهوي في تقديم الميزانية لقراءة أفضل للمعطيات حول التوزيع الترابي للإعتمادات المالية المرصودة لكل برنامج؛
6. إشراك السلطة التشريعية في عملية إتخاذ القرار المرتبط بالميزانية.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف.

بعد استعراضنا للدراسات السابقة التي تم إجرائها في مجال الدراسة نجد أنه هناك أوجه تشابه واختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسات ومع دراستنا وأهمها ما يلي :

- من ناحية الهدف لقد ارتكزت جل الدراسات بما فيها الدراسة الحالية، حول هدف رئيسي واحد المحافظة على الأموال العمومية والسهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية التي تسعى الدولة من ورائها تحقيق النفع العام، ولكن لكل طريقته الخاصة في صياغة هدفه وأسلوب معالجته.
- بالنسبة للاختلاف يكمن في عينة الدراسة نجد أن كل الدراسات قامت بدراسة الميزانية، لكن الاختلاف الموجود هو أن كل دراسة تختلف عن الأخرى في نوع العينة المختارة للقيام بالعملية التطبيقية على حسب وجهة نظر الباحث، فهناك دراسة اعتمدت على الاستبيان من خلال الرقابة بالاعتماد في

عينات الدراسة على المحاسب العمومي والمراقب المالي , وأخرى اعتمدت على دراسة الميزانية من خلال الرقابة في مؤسسة عمومية ذات الطابع الإداري وهي دراستنا الحالية لبلدية بنورة , وبعض الدراسات اعتمدت تحليل بعض المؤشرات للوقوف على مختلف الإيجابيات المحققة لتحسين الشفافية المالية العمومية.

— بالنسبة لطريقة المعالجة فهناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف، من ناحية الاختلاف نجد أن كل دراسة اعتمدت على عامل يختلف عن الثاني لدراسة المحاسبة العمومية ودورها، في حين أنها أجمعت على استنتاج واحد وهو أن لدراسة المحاسبة العمومية يجب الاعتماد على أحد العوامل التي تتحكم في السياسة المالية لهذه المؤسسة وهي الرقابة للتمكن من معرفة الوضعية المناسبة لها.

خلاصة الفصل:

يعتبر مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مشروعاً طموحاً يهدف إلى عصنة وتطوير المحاسبة العمومية وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ قانون المالية، عن طريق تقديم قوائم مالية في الوقت المناسب ومفيدة لمتخذي القرار بهدف تقييم ومراقبة أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام .

ان الإدارة العمومية تعمل على تحقيق أهداف معينة لا يجب أن تكتفي بالنتائج المحققة بل تبحث عن النتائج مناسبة بالمقارنة مع الوسائل المستعملة وبالتالي مفهوم الفعالية في السياسة المالية يتطلب تحديد مفهوم التحكم في المحاسبة العمومية.

لا يمكن التطرق إلى الأملاك العمومية دون النظر إلى تسيير ميزانيات والإدارات والهيئات العمومية، فدراسة المالية العمومية لا تكفي للاطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها (إيرادات, نفقات), لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية.

فالمحاسبة العمومية تشمل على جميع عمليات إثبات وتحصيل الإيرادات العامة, وكيفية إنفاقها على الأنشطة المختلفة للدولة تمهيد لإظهار البيانات المالية عن تلك الأنشطة, ضمن التقارير دورية تقدم إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة في التعرف على نتائج نشاط الدولة.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية حالة بلدية بنورة

تمهيد:

تعد البلدية الخلية الأساسية اللامركزية الإقليمية فهي تلعب دورا هاما في التكفل بحاجيات المواطنين و بالتالي فهي تلعب دورا رئيسيا في مختلف الجوانب الاقتصادية و الاجتماعية , و لن يتحقق ذلك إلا من خلال رسم إستراتيجية أو سياسة او خطة متوازنة و متكاملة فهي التي تعبر بوضوح عن الوضعية المالية و الاقتصادية للبلدية وذلك بتحضير واعتماد الميزانية وتنفيذها بشكل جيد من خلال الجانب المتعلق بنفقات التجهيز والاستثمار والجانب الإداري المتعلق بنفقات التشغيل.

وهذا ما أوجب إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي في بلدية بنورة من خلال دراسة تقدير النفقات والإيرادات ابتداء من سنة 2009 إلى سنة 2013.

ومن خلال الدراسة النظرية سنتعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بميزانية البلدية من خلال إعدادها, تحضيرها وكذا تنفيذها, كذلك إيراداتها ونفقاتها ومدى مساهمتها في دفع عجلة التنمية, ذلك وأهم العوائق المالية التي تحول دون تحقيق البلدية لأهدافها, مع اقتراح حلول وإدراج بعض الأفاق التنموية للبلدية.

وستتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين كمايلي:

- المبحث الأول: ماهية البلدية
- المبحث الثاني: تحليل مختلف الإيرادات والنفقات

المبحث الأول: ماهية البلدية

المطلب الأول: تقديم بلدية بنورة

قبل أن نقوم بتحليل إيرادات ونفقات البلدية لابد من إعطاء بطاقة تعريفية للبلدية وكذا هيكلها التنظيمي انظر الملحق رقم(01) بالإضافة إلى التطرق إلى ميزانية البلدية.

تقديم بلدية بنورة:

هي إحدى الثلاثة عشر بلدية التي تحتويها ولاية غرداية, الموقع الجغرافي على بعد 600 كلم جنوب مدينة الجزائر وعلى كيلومترين شرق مركز الولاية تقدر مساحتها ب810 كم², عدد السكان 35744 نسمة, تاريخ الإنشاء 01-01-1985م تتكون البلدية من قصر:

بنورة:

- تأسس قصر بنورة سنة 1084م وبني على جبل منعزل تلتقي على قدميه ثلاث وديان: ميزاب وأزويل وانتيسة, ينقسم القصر إلى قسمين:
القسم الأعلى " أغرم نوجنا" قد هجره السكان منذ القرن الثامن عشر ولم تبق إلا أطلال المساكن ماعدا مسجده لا يزال قائما وشاهدا على ذلك العصر بعد ترميمه سنة 1983م تم سنة 2001م
القسم الأدنى " أغرم نوادي" الذي يعتبر تمديدا طبيعيا للقصر ولا يزال عامرا إلى حد اليوم يتميز هذا القصر بجهته المتكونة من مساكن على شكل سور مبنية على صخور يبلغ ارتفاعها عدة أمتار محاذية وادي ميزاب. للقصر ثلاث واحات: أزويل ولبدوعات وتانومة ويشتهر أيضا بصناعته التقليدية.
- بن يزقن: يقع قصر بني يزقن الذي تأسس سنة 1347م على الحافة اليسرى لوادي انتيسة أحد روافد وادي ميزاب. يشتهر هذا القصر المحاط بسور تتخلله أبراج للحراسة مضافا عليه طابعا خاصا بسوقه ذي البيع بالمزاد العلني وبصناعته التقليدية خاصة الخمار المطروز وزربية بني يزقن.
له واحة واسعة على امتداد وادي انتيسة ويعتبر سده البالغ طوله 430م وعلوه 14م (من أعماق نقطة) رائعة ينبغي مشاهدتها عند سيلان الوادي
- سيدي اعجاز: يعود تاريخ المساكن الأولى التي كون امتدادها فيما بعد حي سيدي اعجاز إلى سنة 1850م يقع هذا الحي على الحافة اليسرى لوادي ميزاب وقد سمح امتداده بتركيز أغلب مقرات الإدارات والمؤسسات العمومية مثل البلدية والدائرة والمستشفى والأمن الحضري... الخ
لقد شهد في السنوات الأخيرة جهودا معتبرة لترقية صناعته التقليدية خاصة زربية النيلة.

المطلب الثاني: مفاهيم عامة

➤ مدخل إلى المالية العامة

ازدادت أهمية المالية العامة في المدة الأخيرة مع تطور دور الدولة و توسع سلطاتها وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية, و ترجع أهمية المالية العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها النهائية التي تسعى إليها, لذلك سنتطرق إلى أهم الوسائل التي تستخدمها المالية العامة في تحقيق أهدافها في ما يلي:

➤ مفهوم المحاسبة العمومية

إذا تعرف المحاسبة العمومية: بأنها الإطار الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذلك مسؤوليتهم كما يحدد الأحكام التي تطبق عند تنفيذ النفقات وتحقيق الإيرادات وعمليات الخزينة و نظام محاسبتها. وحتى يكون النظام المحاسبي جيد و فعال في تسيير المالية المحلية.

➤ مفهوم المالية المحلية

إن دور الدولة الحديث فرض ضرورة نقل بعض مسؤوليات الإنفاق و التمويل من الحكومة المركزية للجماعات المحلية, و هذا ما يعكس لامركزية الإدارية أو ديمقراطية الإدارة وذلك بهدف تخفيف شدة الرقابة المركزية والاستغلال الكفاء للموارد, مما جعل المالية المحلية لا تخرج على نطاق المالية العامة للدولة, فالمالية العامة تبحث عن إيجاد مختلف مصادر التمويل لتغطية النفقات العامة للدولة "ميزانية الدولة" و يمكن تعريفها بأنها: "العلم الذي يهتم بدراسة النشاط المالي للدولة من إيرادات و نفقات عامة و ميزانية و استخدام السياسة المالية لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية و مستوى الرفاهية في المجتمع. و نجد العديد من الدول النامية انصب اهتمامها حول سياسات التمويل المحلي تزامنا مع برامج الإصلاح الاقتصادي.

ماهية الميزانية

➤ تعريف الميزانية

إن الميزانية تعكس نشاط البلدية و سياستها المتبعة باعتبارها تظهر بجانبها أوجه النفقات و صور الإعتمادات فهي أداة فعالة للتخطيط والتوجيه, فهناك عدة تعاريف للميزانية تختلف فيما بينها باختلاف الزوايا التي ينظر إليها منها غير أن مجمل التعاريف تتفق على أن الميزانية هي خطة سنوية معتمدة قانونيا من قبل السلطة صاحبة الاختصاص و تتضمن مجموعة البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات و النشاطات أو المشاريع التي يفترض إنجازها خلال فترة زمنية محددة بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة ماليا لمختلف الإيرادات و النفقات المتعلقة بذلك.

➤ ميزانية بلدية بنورة

من خلال هذا الفرع سنتعرف على ميزانية بلدية بنورة من خلال إعطاء المبادئ التي تقوم عليها ميزانية البلدية طبيعتها وخصائصها وفي الأخير سنتطرق إلى مجمل الأهداف التي تسعى هذه الميزانية لتحقيقها.

وقد عرفها المشرع الجزائري ب:

"إنها الوثيقة التي تقدر (Acte de prévision) للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الإستثمار

ومنها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال, ملحق رقم (02).

تتمتع البلدية كشخص معنوي في القانون العام، بميزانية، والتي هي " جدول التقديرات الخاصة بإيراداتها ونفقاتها السنوية، وتشكل كذلك أمرا بالإذن والإدارة يمكن من حسن سير المصالح العمومية".

➤ المبادئ العامة للميزانية:

تخضع ميزانية البلدية لعدة مبادئ لا بد من العمل بها أثناء إعداد وتنفيذ الميزانية حيث تضمن هذه المبادئ الوضوح، الدقة، الواقعية وحسن استغلال الأموال والرقابة عليها ويمكن أن نلخصها فيما يلي:

❖ مبدأ سنوية الميزانية: تعد الميزانية ويصوت عليها لسنة مدنية، وتنفذ طيلة سنة واحدة، والنظر إلى خصوصية الجماعات المحلية، تتمتع ميزانية البلدية بفترة إضافية عند تنفيذها، وتمتد إلى غاية 31 مارس من السنة الموالية، بمعنى أن فترة تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات العامة لا تزيد عن سنة واحدة.

❖ مبدأ وحدة الميزانية: مبدئيا يجب اظهار كل الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة تسمى الميزانية.

اما في المجال التطبيقي توجد عدة ميزانيات

الميزانية الاولية، وهي الوثيقة الاساسية

فتح الاعتماد المسبق، ويتم قبل الميزانية الإضافية

الميزانية الإضافية وهي وثيقة تعديلية تأجيلية.

يأتي الترخيص الخاص بعد الميزانية الإضافية.

الحساب الإداري بالنسبة للأمر بالصرف وحساب التسيير بالنسبة للمحاسب.

ملاحظة: يجدر التذكير ان فتح الاعتمادات المسبقة والترخيصات الخاصة بمنع استعمالها إلا في حالة وجود إيرادات حقيقية بإمكانها تغطية النفقات الجديدة المزمع تسجيلها، وتتخذ طابعا استثنائيا.

❖ مبدأ الشمولية: يجب اظهار بالميزانية مجموع الإيرادات والنفقات طبقا للإطار المحاسبي وهو ما يسمى

المدونة ومن النتائج المترتبة عن ذلك

- منع القيام بتعويضات ما بين النفقات والإيرادات

- عدم تخصيص الإيرادات لتغطية النفقات فقط

- مبدأ وحدة الصندوق الذي يسمح مع ما هو متوفر من تغطية اية نفقة.

غير أن هناك لعض الاستثناءات المحدودة في بعض النفقات مثل حقوق الحفلات، إعانات المكفوفين، مساعدة الأشخاص المسنين، الهبات والوصايا.... الخ. والتي هي إيرادات مخصصة تخصيصا خاصا يمنع تغيير وجهة صرفها.

❖ مبدأ التوازن: وهو اهم مبدأ في قواعد تسيير ميزانية البلدية، يهدف الى الحفاظ على تسيير مستقبل

البلدية وعدم رهنه المالي.

يتحقق التوازن باحترام ثلاثة قواعد اساسية :

- توازن قسم التسيير والتجهيز والاستثمار

- صحة التوقعات أي إقصاء كل تقليل او تضخيم في تقدير الإيرادات والنفقات.

- يجب ضمان تسديد المديونية عن طريق الموارد الذاتية للبلدية دون اللجوء الى الاقتراض.

المطلب الثالث: طبيعة ميزانية البلدية و خصائصها

فطبيعة الميزانية هي:

- إذن بالتقرير: بمعنى أداة هامة لتنظيم وتأطير المستقبل ويعبر عن طريقها بلغة الأرقام المجلس الشعبي البلدي عن برنامج عمله.
- أمر بالإذن: يرخص عن طريق المجلس الشعبي البلدي للرئيس إنجاز النفقات في حدود التقديرات المصوت عليها من طرف المجلس والمصادقة عليها من طرف السلطات العمومية وتتكون ميزانية البلدية من الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية والحساب الإداري.

◆ خصائص ميزانية البلدية:

تمتاز ميزانية البلدية بجملة من الخصائص أهمها:

- الميزانية هي عمل علني: يعني أن كل مساهم في دفع الضريبة له الحق في الإطلاع على مدى استعمال المداخيل الجبائية من قبل البلديات قصد تحقيق المنفعة العامة هذا من جهة, و من جهة أخرى لا يمكن للمواطن المشاركة في النقاش عند التصويت على الميزانية.
- الميزانية هي عمل تقديري: تقوم البلديات بتقدير المشاريع المراد تحقيقها, وهذا العمل التقديري يحدد النفقات المتوقعة بالتفصيل.
- الميزانية هي عمل مرخص: تسجل في الميزانية رخص الإيرادات والنفقات المقترحة وهذه القاعدة إلزامية لكل البلديات.
- الميزانية هي عمل دوري: هناك ميزانية واحدة لكل سنة مالية تعد بشكل دوري أي قبل نهاية السنة المالية تعد ميزانية السنة الموالية وهكذا , وفي الجزائر تعد الميزانية في 31/12/200n.

➤ مراحل الميزانية

تنقسم مراحل الميزانية بالتتابع مما يؤدي إلى تحديد دورة كاملة للميزانية العامة تضم مراحل متعاقبة وهذه المراحل هي:"مرحلة الإعداد و التشريع ,مرحلة اعتماد الميزانية(التصويت والمصادقة),مرحلة تنفيذ الميزانية".

◆ **مرحلة إعداد الميزانية:** هي المرحلة الأولى من مراحل الميزانية وهي من اختصاص رئيس المجلس الشعبي

البلدي, باعتباره السلطة المكلفة بتسيير مرافقها, وتنفيذ سياستها الداخلية و الخارجية,فتم هذه المرحلة من خلال وضع تقديرات شاملة لنشاط الهيئة مستقبلا, وعادة يتم التقدير لفترة السنة الموالية على أساس السنة الجارية مسترشدة بواقع أحوالها و ظروفها السياسية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية و من ثم إتباعها في التقديرات.

◆ **مرحلة الاعتماد:** هي المرحلة الثانية من مراحل الميزانية واعتماد الميزانية هو إعطاء إذن و ترخيص بأن

تقوم السلطة التنفيذية بوضع بنود الإيرادات المالية و النفقات موضع تطبيق و مباشرة إنفاقها و يخضع للإجراءات التالية:

أ- التصويت: يتم التصويت على الميزانية من قبل المجلس الشعبي البلدي, ويصوت لزوما على الميزانية الأولية, قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق سنة تطبيقها, أما الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة التي تطبق فيها, يتم التصويت على الاعتمادات بابا بابا و مادة مادة و يمكن للمجلس الشعبي البلدي إجراء تحويلات من باب إلى باب داخل نفس القسم أو إجراء تحويلات من مادة على مادة داخل نفس الباب, غير أنه لا يجوز تحويل اعتمادات مقيدة معينة.

ب- المصادقة: تتم المصادقة من قبل السلطات الوصية, فبعد التصويت على مشروع الميزانية من قبل المجلس الشعبي البلدي, يحول مرفقا بمحضر لجنة مالية أو كراس الملاحظات والمداومات المتعلقة بالتصويت إلى السلطة الوصية التي تتمثل في الولاية, حيث يخضع لعدة مراجعات وتدقيقات ومن ثم المصادقة عليه.

♦ مرحلة تنفيذ الميزانية: هي المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية وهي من اختصاص السلطة التنفيذية,

فبعد التصويت من قبل المجلس الشعبي البلدي من طرف السلطة الوصية على مشروع الميزانية, يصبح التنفيذ ممكنا. ويعني تنفيذ الميزانية تحصيل الإيرادات المسطرة, والإنفاق لكل الاعتمادات المالية الواردة في بنود الميزانية, وإلا عجزت الهيئة العمومية على تحقيق خطتها القومية التنموية, وضمانا لتحقيق الأغراض الموجودة منها جرى إخضاع عمليات تحصيل الإيرادات و صرف النفقات لقواعد مهمة منها:

- بالنسبة لتحصيل الإيرادات: يجب مراعاة ظروف وشروط هذا التحصيل كمواعيده وكيفية إجراءاته وطرقه وكأن تكون مواتية وملائمة وكما تنص عليه القوانين, كتحصيل الضرائب عند توفر الأموال و الحصول على الدخول وقطف الثمار وعند تحقيق الأرباح, وكذلك مراعاة التقيد بالقواعد الضريبية القانونية العامة عند التحصيل, كقاعدة العدالة والوضوح و الملائمة والاقتصاد في التكاليف الجبائية وغيره من القواعد التي تكفل التحصيل الإيجابي لإيرادات الميزانية, و يجب الفصل بين عمليتي التحصيل وتحديد مقداره وموعده... الخ, ويحاط بالعملية الثانية أي الحسابية القيام بالتحصيل الفعلي للإيرادات المالية المعتمدة في الميزانية.

- بالنسبة لصرف النفقات: تخضع النفقات ومؤشرات و تعليمات قانونية حتى يتم صرف الأموال ضمن القوانين والأنظمة المعمول بها التي تستهدف أن يحقق صرف النفقات الغايات المرجوة منه ومن هذه القواعد, التأكد من حقيقة العلاقة بين الإدارة ومستحق النفقة, وأن هذا الدائن قدم فعلا للهيئة شيئا يستحق النفقة, وقام بالأسباب المنشئة للاستحقاق المالي في ذمتها وأن يصدر الأمر بصرف أمرا بالصرف.

وأن يكون هذا الصرف قانونيا, كأن يؤشر عليه من صاحب الصلاحية. وأن يتأكد من مقدار النفقة, وغيرها من القواعد التي تضمن الإنفاق السليم لبنود الخزينة المالية بعيدا عن أي خطأ أو تسبب قد يترتب عليه آثار سلبية يتعذر معالجتها وكما هو الحال بالنسبة للإيرادات فإنه يجب الفصل بالنسبة للإنفاق بين عمليتي الإنفاق الإداري والإنفاق الحسابي تفاديا لمنع إستعمال السلطة في الإنفاق.

و نظرا للأهمية الكبرى التي تحظى بها نفقات وإيرادات البلدية سواء على مستوى الميزانية بمختلف المراحل من حيث

التقدير أو التنفيذ, أو على مستوى التعبير على التنمية و التطور.

➤ أنواع ميزانية البلدية.

نظرا لعدم دقة التقديرات و واقعتها في أغلب الأحيان, فإنه يستحيل العمل بميزانية واحدة تقدر قبل بدء السنة المالية لغاية إنتهاء السنة المالية. لذلك نجد هناك ميزانية أولية تقدر قبل السنة المالية وتوضع تقديراتها وفق ظروف معينة, ويتم تعديل هذه التقديرات خلال السنة المالية عن طريق ميزانية إضافية, وعند إقفال السنة المالية وإقفال الحسابات يوضع الحساب الإداري لمعرفة ما أنجز فعلا من الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية وما تبقى من الإنجاز, ملحق (07).

1- الميزانية الأولية: بعد وضع مشروع الميزانية الذي يتم إعداده من قبل أعوان التنفيذ التابعين لمصلحة الميزانية فتؤخذ ضمن هذا المشروع تقديرات السنة الحالية بناء على مشروع الميزانية للسنة الماضية, ويتم نقل هذا المشروع المعد من قبل أعوان التنفيذ والأمر بالصرف إلى مصلحة النشاط المحلي بالولاية للمراقبة واعطاء تحفظات اذا أمكن طبقا للمرسوم التنفيذي. ثم يبعث إلى السلطة الوصية للمصادقة, إذ يتم إعداد الميزانية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة المالية السابقة للسنة المالية التي يطبق خلالها, وإذا لم يتم التصويت لأي سبب من الأسباب فإنه يستمر في العمل بإيرادات و نفقات الميزانية السابقة حتى يتم التصويت على الميزانية الجديدة. و لكن يتم الإلتزام بالنفقات و صرفها في حدود جزء من اثني عشر في كل شهر من مبلغ إتمادات السنة المالية السابقة ويتم اعتماد الميزانية الأولية في 12/31 من كل سنة.

أ- الوثائق المرفقة بالميزانية الأولية: وهي تتمثل في:

- مداولة التصويت على الميزانية الأولية في 06 نسخ.
- بطاقة الحساب المتعلقة بالضرائب المباشرة في 04 نسخ شريطة أن تمضى من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي.
- مداولة على قائمة العتاد المتحرك بحظيرة العتاد للبلدية في 06 نسخ.
- دفتر الملاحظات.
- مداولة التصويت على الاشتراك في المنشورات خلال السنة.
- مداولة التصويت على المساعدات المقترحة في إطار الأنشطة الاجتماعية و الثقافية.
- جدول الأجور في 05 نسخ.
- قائمة المكفوفين في البلدية في 05 نسخ.
- جدول القيم في 05 نسخ.
- قائمة المسنين في البلدية في 05 نسخ.

2- الميزانية الإضافية: عند الانطلاق في تنفيذ الميزانية الأولية يلاحظ أعوان التنفيذ أن الاعتمادات المالية المدرجة ضمن الميزانية الأولية غير كافية, وتظهر احتياجات جديدة وقد يعود سببها إلى سوء التقدير أو طول المدة بين تاريخ وضع الميزانية الأولية والمصادقة عليها, وهذا ما يؤدي إلى اللجوء لإجراء تعديلات على الميزانية, حيث تكون هذه الميزانية المعدلة تابعة للميزانية الأولية, كما أن اعتمادها يكون في آخر الثلاثي من السنة التي تطبق

خلالها, ويمتد أجل تنفيذ الميزانية لغاية 16 مارس من السنة التالية بالنسبة لعملية التصفية وصرف النفقات أما تصفية وتحصيل الإيرادات ودفع النفقات فيحدد بتاريخ 31 مارس من السنة التالية.

ب- الوثائق المرفقة بالميزانية الإضافية:

- مداولة التصويت على الميزانية الإضافية في 06 نسخ.
- مداولة التصويت على الحساب الإداري في 06 نسخ.
- دفتر الملاحظات للميزانية الإضافية في 05 نسخ.
- كشف باقي للإنجاز (نفقات) عند اختتام السنة المالية في 05 نسخ.
- كشف إعمادات فرع التسيير المرتبط بها نهائيا إلى غاية 31 ديسمبر من السنة السابقة في 05 نسخ.
- كشف باقي للإنجاز (إيرادات) إلى نهاية 31 مارس من السنة المالية في 05 نسخ.

3- الحساب الإداري: ويقصد بمفهوم واصطلاح الحساب الختامي بأنه عبارة عن بيان النفقات التي تم

إنفاقها والإيرادات التي تم تحصيلها فعليا خلال الفترة التي نفذت فيها الموازنة الموضوع فيها الحساب الختامي. وعادة يعد الحساب الختامي بعد إنتهاء السنة المالية بعدة شهور من قبل السلطة التنفيذية, ويتم اعتماده من السلطة التشريعية .

و يبين الحساب الإداري مدى دقة النفقات والإيرادات و اختلافهما أو تطابقهما التي تضمنتها الميزانية العامة والواقع الفعلي.

ويفيد الحساب الإداري دائرة الميزانية العامة أو مكتب الميزانية العامة في إعداد تقديرات الميزانية العامة للسنة المالية المقبلة, إذ أنه في الكثير من الدول يعتمد موظفو الميزانية على أرقام الحساب الإداري الفعلية لسنوات سابقة عند تقديرهم للإيرادات و النفقات للميزانية العامة للسنة المالية المقبلة.

أما أهم أوجه الشبه بين الميزانية العامة و الحساب الإداري تكمن في:

* كلا منهما يحتوي على الإيرادات والنفقات العامة.

* إن إجازة الحساب الختامي و الميزانية العامة تتم من قبل السلطة التشريعية.

* يستخدم في تبويب النفقات و الإيرادات في الميزانية العامة الحساب الإداري تبويب واحد, سواء كان

التبويب على أساس النفقة أو على أساس الوحدات التنظيمية.

أما أوجه الاختلاف بين الميزانية العامة و الحساب الإداري فهي كما يلي:

* أرقام الميزانية العامة أرقام تقديرية للإيرادات و النفقات بينما أرقام الحساب الإداري فهي أرقام حقيقية

فعلية للإيرادات و النفقات.

* الميزانية العامة تعد للسنة المالية المقبلة بينما الحساب الختامي يعد لسنة مالية منتهية.

* يهتم بالميزانية المواطنين والشركات والسلطة التشريعية, بينما يعتبر الحساب الإداري أكثر أهمية من الميزانية العامة بالنسبة إلى دائرة الميزانية العامة والدروس والعبر المستفادة منها وكذلك للاقتصادي والإحصائي والأكاديمي, لأنها تنفيذ في تفسير وتسجيل الوقائع التي تمت فعلا.

* يمكن للبلدية إعداد مداولات للحساب الإداري والميزانية الإضافية حسب السنة المالية.

أما فيما يخص تبويب الميزانية التي لا تختلف في تبويبها عن الحساب الإداري فهي تنقسم إلى قسمين هما قسم التسيير و قسم التجهيز و الاستثمار, حيث ترتب المصاريف و الإيرادات داخل المصالح بالنسبة إلى قسم التسيير من جهة و البرامج و العمليات التي لا تندرج في البرامج بالنسبة إلى قسم التجهيز و الاستثمار من جهة أخرى, تبعا للعد العشري و حسب الحسابات و المواد و فروعها.

حيث نجد قسم التسيير يشمل على المصالح التالية في خمس مجموعات مقسمة إلى فصول

الصف 9: المحاسبة التحليلية

المجموعة 90: المصالح غير المباشرة

المجموعة 91: المصالح الإدارية

المجموعة 92: المصالح الاجتماعية

المجموعة 94: المصالح الجبائية

المجموعة 95: برامج البلدية

المجموعة 96: برامج لحساب الغير والبرامج المتعلقة بالتعاون المشترك ما بين البلديات.

المجموعة 97: العمليات الخارجة عن البرامج.

- الصف 06 النفقات - الصف 07 الإيرادات - الصف 08 النتائج.

كما يبينه المرسوم الرئاسي رقم 327/12 المؤرخ في 17 شوال 1433 الموافق ل: 4 سبتمبر 2012.

المبحث الثاني: تحليل نفقات وإيرادات البلدية

المطلب الأول: نفقات البلدية

من أجل تحقيق أهداف المجتمع وإشباع حاجاته, تلجأ الجماعات المحلية للإنفاق الذي يعتبر أداة مهمة من الأدوات المالية الرئيسية للبلدية, فإن الإنفاق العام يعكس لدرجة كبيرة فعالية الحكومة, ومدى تأثيرها في النشاط الاقتصادي ومع تطور الدولة ازدادت النفقات العامة للدولة حجما, ومع تطور من الدولة في ظل المركزية إلى اللامركزية أي الدولة و الجماعات المحلية.

➤ مفهوم النفقات

هناك عدة تعاريف مختلفة و متنوعة حول النفقات العامة نذكر منها:

تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ من المال تستعمله الدولة أو إحدى هيئاتها الرسمية لتحقيق غرض عام. كما عرفت على أنها مبالغ نقدية أقرت من السلطة التشريعية ليقوم شخص عام بإنفاقها في توفير سلع و خدمات عامة و تحقيق

الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية.بالإضافة إلى أنها مبالغ نقدية تخرج من الذمة المالية للدولة أو أحد تنظيماتها بهدف إشباع حاجة عامة .

- هدف النفقة العامة:

هو إشباع حاجة عامة أي تحقيق الصالح العام للمجتمع حيث يستفيد أفراد المجتمع بصورة عامة من تلك الخدمة التي تقدمها الحكومة.

- تطور مفهوم النفقات العامة:

إن دور الدولة يحدد حجم النفقات العامة لأن القيام بوظائف الدولة هو الذي يستلزم هذه النفقات وبالتالي يمكن فهم تطور النفقات العامة من خلال استعراض بسيط لتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي في مجال الإنفاق العام.

➤ أنواع النفقات

هناك العديد من التقسيمات التي تحدد بنين النفقات العامة للدولة, وبشكل عام يتوقف بنين النفقات العامة على ما تنقسم إليه من أنواع, وعلى العلاقة القائمة بين هذه الأنواع عادة فإن أسس التقسيم إدارية واقتصادية وسياسية ومالية وعلى هذا الأساس نجد عدة تقسيمات منها:

✓ نفقات التسيير: وهي عبارة عن المبالغ المالية المخصصة لتسيير ممتلكات البلدية ومصالحها العمومية المحلية مساهمة مالية تتناسب وطبيعة الخدمة المقدمة ونوعيتها وهذا ما نصت عليه المادة 147 من قانون البلدية.

كما يشمل قسم التسيير على ما يلي:

* نفقات أجور و تكاليف موظفي البلدية .

* المساهمات المقررة في القوانين على أموال البلديات وإيراداتها.

* نفقات صيانة الأموال المنقولة والعقارية.

* نفقات صيانة الطرق البلدية.

* الحصص والأقساط المترتبة على البلديات.

* نفقات تسيير المصالح البلدية.

* فوائد الديون .

* الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار.

✓ نفقات التجهيز والاستثمار: وهي عبارة عن مبالغ مالية لتنفيذ برامج التجهيزات العمومية و النفقات

بالرأسمال. ويشمل قسم التجهيز والاستثمار ما يلي:

* الأعباء الخاصة باستهلاك الدين .

* نفقات التجهيز العمومي.

* نفقات المساهمة برأس المال على سبيل الاستثمار .

تقسيم النفقات العامة حسب دوريتها وانتظامها: وتنقسم النفقات العامة من حيث دوريتها ومدى انتظامها إلى نوعين:

- النفقات العادية: ويقصد بها تلك النفقات التي يتكرر صرفها دوريا كل فترة زمنية محددة (شهريا مثلا) كمرتبات الموظفين.

- النفقات غير العادي: وهي تلك النفقات التي لا تتكرر بصورة دورية مثل نفقات مساعدة منكوبي الكوارث الطبيعية كالزلازل أو الفيضانات أو غيرها من الأحداث الطارئة.

و فائدة هذا التقسيم هو تمكين الحكومة من تقدير نفقاتها تقديرا أقرب إلى الصحة, و تدبير ما يلزم لسدادها من الإيرادات العادية وأهمها الضرائب..

➤ تقديرات النفقات وتنفيذها

إن تقديرات النفقات يحتم ضرورة توافر كل المعطيات التي تسمح بترجمة تلك الاحتياجات ترجمة مالية وتحديد العوائق و الحوافز, إذ أنه لا توجد قواعد ثابتة لتقدير النفقات, فتقسم النفقات العمومية إلى نفقات ثابتة وأخرى متغيرة. فالنفقات الثابتة "إجبارية" هي التي تكون دورية كل سنة مثل رواتب و أجور الموظفين و العمال, معاشات التقاعد, أقساط الدين العام, المساهمات المقدرة في القوانين على أموال البلدية... الخ.

فهذه النفقات تتكون ثابتة ومتجددة كل سنة لذلك يسهل التنبؤ بها و تقديرها بالإضافة إلى هامش إضافي في حالة حدوث تغير أو طارئ.

أما النفقات المتغيرة فهي نفقات موجهة للتغيير وتكون مرتبطة بالمحيط الاقتصادي وبمدى الاستقرار الاقتصادي واستقرار الأسعار وتذبذبها, وهذا ما جعل أمر تقديرها يصعب ولا يستند لأي تصور أو منهج علمي وإنما يكون عن طريق تقدير تكاليف المخططات الموضوعية وهذا ما يتطلب ضرورة جمع معلومات قبل الشروع في عملية التقدير

➤ تحليل نفقات بلدية بنورة من (2009 - 2013)

إن النفقات هي عبارة عن مبالغ مالية تخرج من ذمة البلدية لتلبية حاجات عامة قصد تحقيق مصالح عامة. لذلك توجب تقديرها بشكل دقيق وتحليلها وهذا ما سنتطرق إليه من خلال الدراسة الميدانية لميزانية بلدية بنورة.

➤ تقدير نفقات ميزانية البلدية خلال الفترة (2009 - 2013)

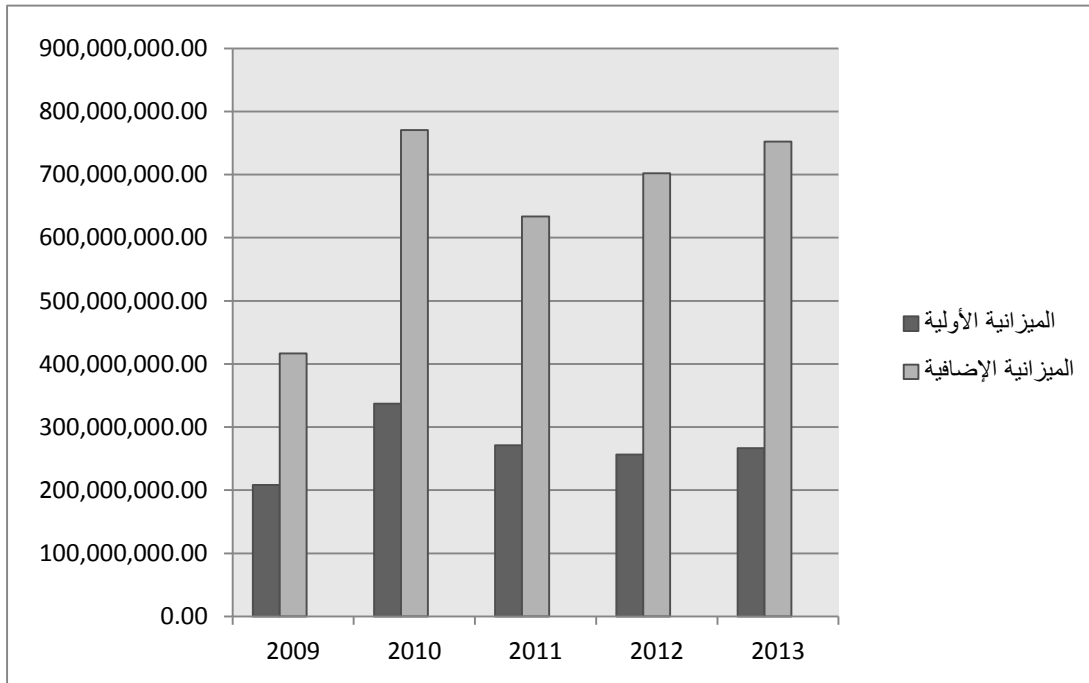
الجدول رقم (02) يوضح تقدير نفقات ميزانية بنورة من خلال الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية عبر سنوات الدراسة

الوحدة: الدينار الجزائري

| النفقات / السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| نفقات الميزانية الأولية | 208364317 | 337215600 | 271036015 | 256347892 | 266387938 |
| نفقات الميزانية الإضافية | 416922409 | 770640525 | 633546856 | 701958619 | 752197576 |

المصدر: ميزانية البلدية, والجماعات المحلية

الشكل رقم: (01-02) التمثيل البياني للأعمدة يوضح تقدير نفقات ميزانية بنورة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول (02).

من خلال الجدول رقم(02) نلاحظ أنه هناك فرق بين تقديرات الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية وهذا ما يوضحه الجدول رقم (03) كما يلي:

الجدول رقم (03) يمثل فرق تقدير نفقات الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية

| السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| الفرق | 208,558,091.50 | 433,424,926.00 | 362,510,842.00 | 445,610,727.00 | 485,809,639.00 |

المصدر: من إعداد الطالب حسب المعلومات المتوفرة من الميزانية الأولية و الإضافية لبلدية بنورة.

ومن خلال هذا الجدول 03 يمكن حساب نسب الزيادة في الميزانية الاضافية عن طريق نسبة الزيادة الاضافية = (مجموع النفقات للسنة ن+1 - مجموع النفقات للسنة ن) / مجموع نفقات السنة ن.

الجدول رقم(04): يوضح نسب الزيادة في الميزانية الإضافية عن الميزانية الأولية عبر سنوات الدراسة (2009-2013)

| السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| النسب | 100.09% | 128.53% | 133.75% | 173.83% | 182.37% |

المصدر: من إعداد الطالب

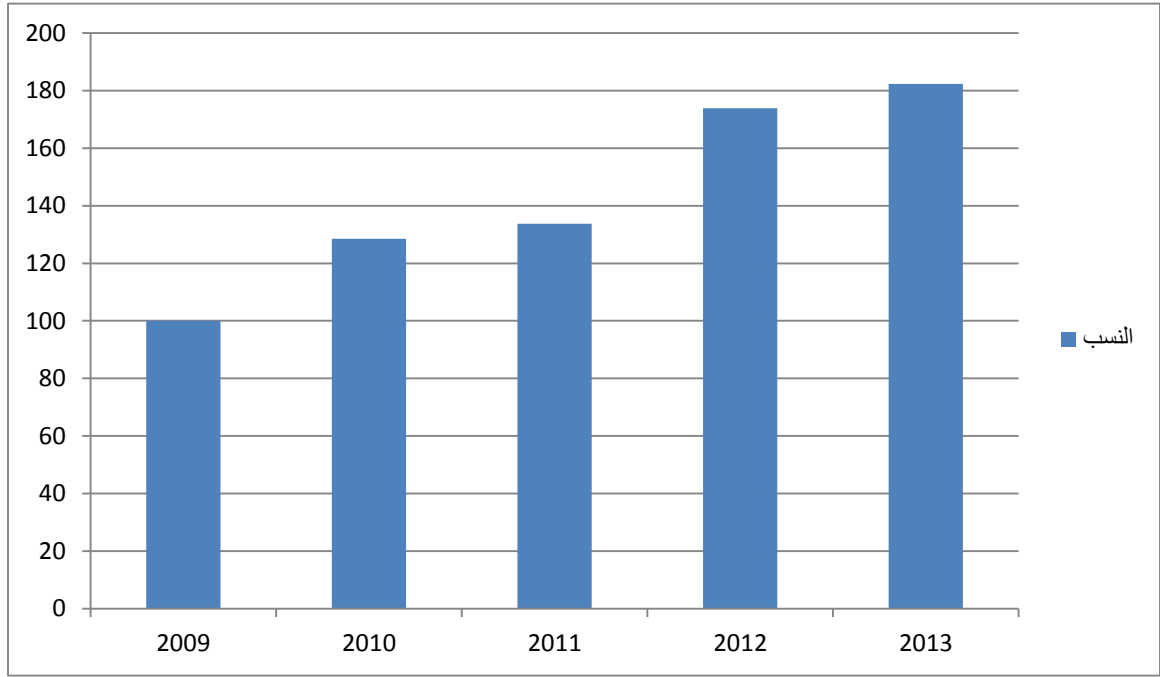
كما لدينا متوسط النسب = مجموع النسب ÷ عدد النسب

$$\text{متوسط النسب} = 715.57\% \div 5$$

$$\text{متوسط النسب} = 143.71\%$$

حسب معطيات بلدية بنورة خلال الفترة (2009-2013) نلاحظ أن هناك فرق كبير بين تقديرات النفقات في الميزانية الأولية وتقديرات الميزانية الإضافية, حيث تزيد النفقات في الميزانية الإضافية عن الميزانية الأولية بنسبة متوسطة تقدر ب 143.71%, فكانت أكبر نسبة اختلاف في سنة 2013 حيث قدرت نفقات الميزانية الأولية ب: 266387938 سنتيم لتزيد بنسبة 182.37% في الميزانية الإضافية وتصل بذلك إلى 752197576 سنتيم, أما أقل نسبة فكانت في سنة 2009 حيث كانت نفقات الميزانية الأولية تقدر ب 208364317 سنتيم, لتزيد في الميزانية الإضافية بنسبة 100.09% لتصل بذلك إلى 416922409 سنتيم. أما بالنسبة لباقي السنوات فتراوح نسب الاختلاف في التقديرات بين الميزانية الأولية والإضافية الى 144%.

الشكل رقم: (02-02) يوضح نسب الفرق في الميزانية الإضافية عن الميزانية الأولية عبر سنوات الدراسة
(2009-2013)

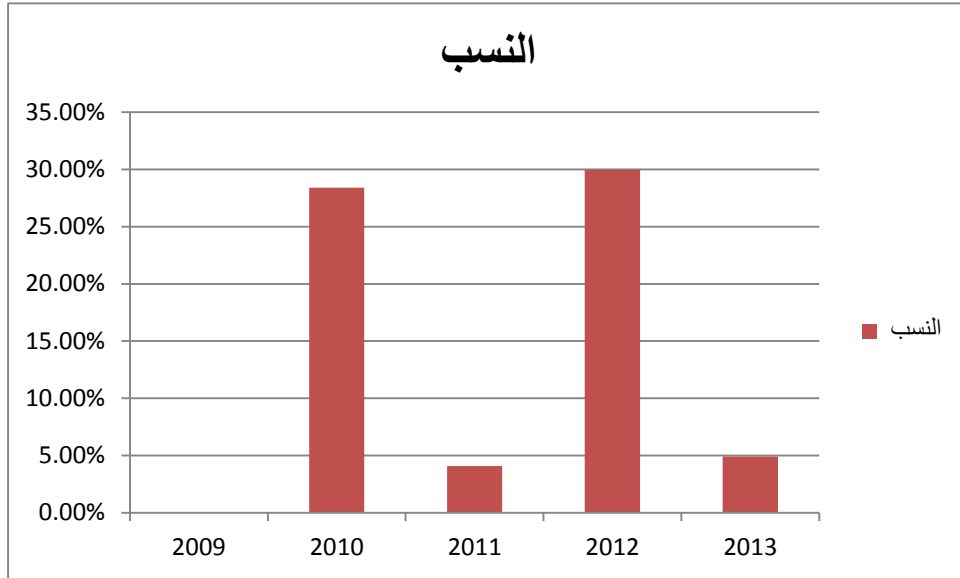


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول 03.

إن هذا الفرق في تقدير النفقات بين الميزانية الأولية والإضافية يعود لعدة عوامل منها:

- ◆ عدم استعمال أساليب علمية ودقيقة في التقدير.
- ◆ عدم توفر البلدية على المعطيات الإحصائية اللازمة في الوقت المناسب, لتقدير الإيرادات أو النفقات مما يفسر الاعتماد في تقديرات الميزانية الأولية على التقدير لمدة تقل عن سنة مثل: عدم وصول المعلومات المتعلقة بالجباية, المتعلقة بالتحصيل, والمعلومات المتعلقة بالإجراءات الجديدة المتخذة من طرف الهيئات المختلفة كزيادة الأسعار أو زيادة الأعباء المشتركة "الغاز والكهرباء".
- ◆ عدم التحكم في تكلفة المرفق العمومي بشكل عام لا من حيث تكلفة الأجور ولا من حيث وسائل تسيير المصالح, ولا من حيث التجهيزات المختلفة.

الشكل رقم(02-03) يمثل نسب الزيادة في الميزانية الإضافية عن الميزانية الأولية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول 04.

نفقات بلدية بنورة المحققة خلال الفترة (2013-2009)

لمعرفة حالة نفقات بلدية بنورة لا بد من الإطلاع على ما تم صرفه فعلا خلال فترة الدراسة وهذا من أجل معرفة وضعية النفقات في بلدية بنورة أي معرفة إذا ما كانت نفقاتها في تزايد أم في ثبات أو هي متناقصة، وهذا ما سنحاول التعرف عليه من خلال الجدول الموضح أدناه.

الجدول رقم (05) يمثل تطور نفقات بلدية بنورة خلال الفترة من 2009 إلى 2013.

الوحدة: الدينار الجزائري

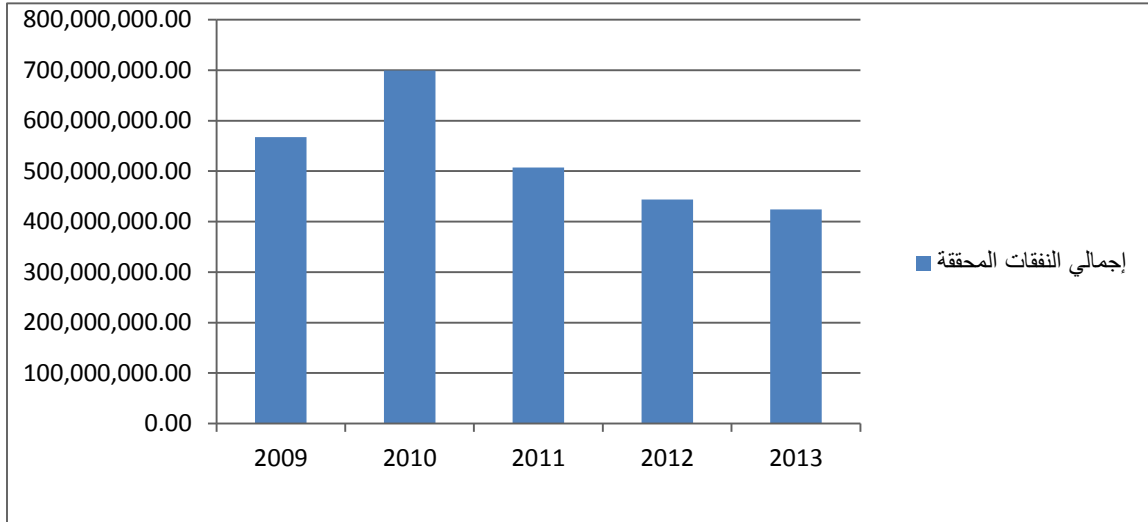
| السنوات / النفقات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| نفقات التسيير المحققة | 170325816.6 | 145444828 | 203018975 | 255094197 | 242678351 |
| نفقات التجهيز المحققة | 396980569.7 | 553705773 | 304291044 | 188810164 | 181447473 |
| المجموع | 567306386.3 | 699150601 | 507310019 | 443904361 | 424125824 |

المصدر: ميزانية البلدية، والجماعات المحلية .

و فيما يلي التمثيل البياني لمجموع النفقات بلدية بنورة المحققة من الحساب الإداري حتى تتضح لنا حالة نفقات

بلدية بنورة.

الشكل رقم(02-04): يمثل إجمالي نفقات بلدية بنورة المحققة في الفترة (2009-2013)



المصدر: من إعداد الطالب

وفيما يلي جدول يوضح التزايد النسبي في نفقات بلدية بنورة حسب معطيات الجدول رقم.

ومن خلال هذا الجدول يمكن حساب نسب الاختلاف في تقديرات الميزانية الأولية والإضافية كما يلي:

نسب الاختلاف = الفرق بين الميزانيتين للسنة ن = المبلغ المقدر في الميزانية الأولية للسنة ن

الجدول رقم(06) نسب التطور النسبية في نفقات بلدية بنورة خلال الفترة(2009-2013)

| السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------|------|--------|-------|--------|-------|
| النسب % | - | 28.41% | 4.06% | 29.97% | 4.91% |

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال جدول التطور النسبية لنفقات بلدية بنورة والشكل الممثل لإجمالي النفقات المحققة نلاحظ نفقات بلدية

بنورة تتجه نحو التناقص المتذبذب عبر مختلف سنوات الدراسة وبذلك تتحقق ظاهرة التناقص للنفقات العامة .

من خلال ملاحظة الجدول رقم (02-07)) و جدول النسب رقم(02-08) نلاحظ أن نفقات بلدية بنورة

في تناقص بنسب مختلفة ومتفاوتة من سنة إلى أخرى, فكانت زيادة نفقات البلدية من سنة 2009 إلى 2010

هي 28.41%.

وأما بالنسبة لباقي السنوات فبدأت في الانخفاض وهذا ما يلاحظ من خلال السنوات 2010 إلى 2011 بنسبة

تقدر ب 24.39%, اما من 2011-2012 نلاحظ ان هناك ارتفاع بنسبة 25.91% وهذا ما يدفعنا لاستنتاج

أن نفقات البلدية في تناقص غير أن هذا التفاوت في نسب الزيادة أو النقصان في النفقات لا يعبر عن زيادة

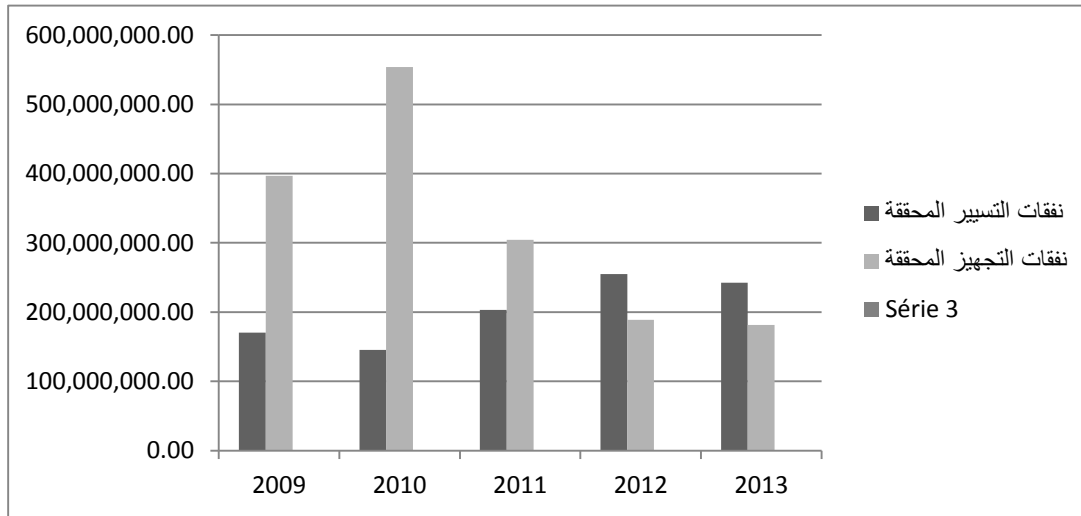
الخدمات المقدمة من طرف البلدية أو الزيادة في كفاءتها وإنما هذا راجع لتذبذب قيمة العملة الذي تعاني منه العملة الجزائرية. و يظهر لنا ذلك من خلال المستوى العام للأسعار خلال سنوات الدراسة.

- نفقات بلدية بنورة و التنمية المحلية

لمعرفة مدى تأثير نفقات البلدية على التنمية, وهل زيادة الإنفاق أدى إلى زيادة التنمية لابد من المرور بالتنمية لمعرفة. إن عملية التنمية تهدف إلى الزيادة في الطاقة الإنتاجية, وهذا يعتمد على أمور عدة من أهمها زيادة الاستثمار, وهذا يتعين على القائمين بعملية التنمية اختبار الإستراتيجية الملائمة للتنمية التي تساعد على تطوير الاقتصاد وتحقيق الأهداف المطلوبة.

والشكل رقم(02-04) الذي يمثل بيانات الجدول رقم (02-07) لنفقات التسيير ونفقات التجهيز والاستثمار المحققة خلال الفترة (2009-2013).

الشكل رقم(02-05): نفقات التسيير و التجهيز المحققة خلال الفترة (2009-2013)



المصدر: من إعداد الطالب حسب المعلومات المتوفرة من الحساب الإداري لبلدية بنورة

نلاحظ أنه إذا استثنينا سنتي 2011 و 2012 فإن الزيادة في نفقات البلدية كانت تفسر نفقات التجهيز والاستثمار أكثر بكثير من نفقات التسيير.

وبذلك فإن أول انطباع هو التزايد في النفقات الملاحظ سابقا كان يخدم التنمية المحلية بدليل أنه كان يرافق هذه الزيادة الكبيرة في النفقات الإجمالية زيادة مماثلة في نفقات التجهيز والاستثمار التي تعكس مدى إنفاق البلدية على إنجاز المشاريع والاستثمارات, والتي من شأنها تطوير التنمية, لكن الزيادة لم تفسر نفقات التسيير بالشكل الذي مس نفقات التجهيز وهذا ناتج عن حسن التسيير والتوسع في تشغيل الكفاءات والإطارات مما يزيد من نفقات المستخدمين والضرائب المدفوعة, وهذا ينعكس في مستوى الخدمات المقدمة وزيادتها.

وبالنسبة للزيادة الملاحظة على نفقات التسيير من 2011 إلى 2012 فإنه بالعودة إلى أصل هذه النفقات من خلال تفاصيل الميزانية فإننا نلاحظ أن هذه الزيادة لم تدل على زيادة نفقات المستخدمين والضرائب وإنما كانت نتيجة عجز مرحل من سنوات سابقة بقيمة كبيرة مما جعله يظهر في الميزانية على شكل نفقة في فرع التسيير.

المطلب الثاني: إيرادات البلدية

➤ مفهوم الإيرادات

إن البلدية تتمتع بالاستقلالية المالية، مما يدفعها إلى البحث عن إيرادات لتمويل نفقاتها المتزايدة، ويمكن وصف إيرادات البلدية على أنها إيرادات ذات سيادة ذلك أنها تخضع في تحديد أنواعها وجمعها وطرق تحصيلها إلى نصوص التشريعات والقوانين ويمكن تعريف إيرادات البلدية على أنها إيرادات عمومية، والإيرادات تمثل أية زيادة في الموجودات لا يقابلها أي زيادة في الالتزامات أو الديون المعدومة.

و تتمثل إيرادات قسم التسيير مما يلي:

* محاصيل الموارد الجبائية التي يؤذن بقبضها لصالح البلديات بموجب القوانين و التنظيمات المعمول بها؛

* المساهمات و مبالغ التسيير التي تمنحها الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية؛

* رسوم و حقوق و أجور الخدمات التي أنجزت وأذنت بها القوانين والتنظيمات المعمول بها؛

* محاصيل و مداخيل الأملاك البلدية.

أما إيرادات قسم التجهيز والاستثمار فتتمثل:

* الاقتطاع الحاصل من إيرادات قسم التسيير؛

* فائض المصالح العمومية المسيرة على شكل مؤسسة ذات طابع صناعي و تجاري؛

* محصول الامتيازات المتعلقة بمحاصيل البلدية؛

* محصول المساهمات برأس المال؛

* محصول القروض المأذون بها و تخصيصات الدولة و الولاية و تخصيصات الصندوق المشترك للجماعات المحلية و

صندوق المساعدات و المساهمات في التجهيز و المبيعات و الهبات و الوصايا و جمع الإيرادات المؤقتة العرضية.

➤ أنواع الإيرادات

يمكن تصنيف الإيرادات العامة حسب معايير مختلفة على النحو التالي:

1. من حيث المصدر: تنقسم الإيرادات العامة إلى

✓ إيرادات أصلية أي أملاك الدولة ؛

✓ إيرادات مشتقة تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاعها لجزء من أموال الأفراد متمثلة في الضرائب.

2. من حيث الإلزام: و تنقسم الإيرادات إلى

- ✓ إيرادات إجبارية تفرضها السلطة العامة جبرا على الأفراد (الضرائب, الغرامات الجبائية)؛
- ✓ إيرادات اختيارية تحصل عليها الإدارة العامة عن طريق الاختيار مثل الرسوم, القروض الاختيارية.

3. الإيرادات من حيث الانتظام: ونجد

- ✓ إيرادات عادية مثل دخل الدومين العام, الضرائب.؛
- ✓ إيرادات غير عادية (استثنائية) لا تتوفر على صفة الدورية و الانتظام مثل القروض, الإصدار النقدي الجديد, و ذلك لمواجهة ظروف استثنائية و طارئة.

- مصادر الإيرادات

تحدد مصادر تمويل ميزانية البلدية التي تعتبر مسؤولة عن تسيير وسائلها المالية في ما يلي:

- حصيلة الموارد الجبائية و الرسوم؛

- مداخيل ممتلكاتها؛

- الإعانات؛

- الإقتراضات.

- كما يوضحه الملحق (09).

و فيما يلي عرض لهذه المصادر:

❖ حصيلة الموارد الجبائية و الرسوم:

تتحصل البلدية على إيرادات ناتجة عن مجموعة من الضرائب التي قد تكون مباشرة أو غير مباشرة و يطلق عليها اسم الإيرادات السيادية, وتستمد هذه التسمية من سلطة الدولة و سيادتها في فرض الضرائب, و أصبحت تحتل مكان الصدارة بالنسبة لإيرادات البلدية لكبر نسبة مشاركتها في تمويل النفقات العمومية, و لما تلعبه من دور في مجال تحقيق أهداف الخطط القومية السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية و المالية و التنموية, و لكثرة ما تثيره من مسائل تستحق الدراسة مما جعل الاهتمامات تصب عليها من جانب علماء المالية.

- تعرف الضريبة بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة.

❖ الرسوم:

أما الرسم فهو مبلغ من النقود يعود لصالح الدولة أو إحدى مؤسساتها أو هيئاتها العمومية باقتطاعه جبرا من الأفراد مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب إحدى الهيئات العمومية.

❖ الهيكل الجبائي للبلدية (المحصل لفائدة البلدية):

هناك عدة ضرائب تحصل لفائدة تمويل ميزانية البلدية, قد تكون هذه الضرائب مباشرة أو غير مباشرة, كما تختلف هذه الأخيرة في سبل التمويل, و فيما يلي عرض لأهم الجوانب المتعلقة بالضرائب المباشرة و غير المباشرة:

أ- الضرائب المباشرة: هي التي تفرض على عناصر ثابتة مثل رأس المال, العمل... الخ.

ب- الضرائب غير المباشرة: هي الضرائب التي تفرض على الثروة أثناء تداولها واستعمالها "إنفاقها" و التي تختفي داخل السعر الذي تباع به السلعة التي يشتريها الممول.

ويمكن أن نذكر هذه الضرائب فيما يلي:

- الرسم العقاري (TAXE FONCIERE(TF)

- رسم التطهير (TAXE D'ASSAINISSEMENT(TA)

- الدفع الجزائي (VERSEMENT FORFAITAIRE(VF): 30% تحصل لفائدة

البلدية, 70% تحصل لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية؛

- الرسم على النشاط المهني (TAX SUR ACTIVITE PROFESSIONNELLE

(TAP):

كما تقسم هذا الرسم بدوره إلى:

65% محصلة لفائدة البلدية؛

29.41% محصلة للفائدة الولاية؛

5.49% محصلة للفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

- الضريبة على الأملاك (IMPOT SUR PATRIMOINE :

تقسم حصيلة هذه الضريبة على النحو التالي:

20% محصلة لفائدة ميزانية البلدية؛

60% محصلة لفائدة ميزانية الدولة؛

20% إلى حساب التخصيص بعنوان - الصندوق الوطني للسكن.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA): هي ضريبة غير مباشرة لأنها ضريبة عامة تمس الاستهلاك.

إن هذه الضريبة ذات مردودية كبيرة, تمثل المصدر الجبائي الأكثر أهمية في جميع الدول كونها تخص

الاستهلاك. و في الجزائر لأسباب متعلقة بالأوضاع الداخلية و التعديل الجبائي, فقد خصصت حصة من إيرادات هذا

الرسم إلى البلديات و الصندوق المشترك لجماعات المحلية.

و تنقسم حصيلة هذا الرسم كما يلي:

85% محصلة لفائدة ميزانية الدولة؛

10% محصلة لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية؛

5% محصلة لفائدة ميزانية البلدية.

و الجدول التالي يعطي صورة موجزة و مختصرة لمجمل الضرائب و الرسوم التي تعود مواردها إلى حساب البلدية, حسب النسب التي تنص عليها القوانين وتعكس أهم مصادر دخل البلدية كما يبينه الملحق رقم (08).

الجدول رقم (07) يوضح مختلف الضرائب و الرسوم

| نسبة التحصيل لصالح البلدية | الرسم أو الضريبة |
|----------------------------|-----------------------------------|
| 100% | الرسم العقاري و رسم التطهير TF.TA |
| 65% | الرسم على النشاط المهني TAP |
| 20% | الضريبة على الأملاك IP |
| 5% | الرسم على القيمة المضافة TVA |
| 40% | ICR-TAP |
| 100% | الرسم على المذابح |
| 100% | رسوم الحفلات |

المصدر: البلدية, وزارة الداخلية والجماعات المحلية.

❖ مداخيل ممتلكات البلدية: باعتبار البلدية شخصية معنوية, فهي تحوز على عدة ممتلكات مثل الأراضي, المحلات, و العقارات بأشكال عديدة, فتقوم البلدية بالتصرف في هذه الأموال بأوجه مختلفة كالزراعة في الأراضي أو كراء المحلات... الخ. إن عوائد هذا الاستغلال للممتلكات يعود على البلدية بإيرادات تدخل ضمن مواردها الخاصة, و هذا ما زاد من أهمية هذا الإيراد باعتباره يدعم الاستقلالية المالية للبلدية, و ذلك أن البلدية تحصل عليه من الموارد الذاتية لها أو من الممتلكات الخاصة بها.

❖ الإعانات: في حالة تعذر البلدية عن تمويل ميزانيتها من مواردها الذاتية تبحث عن مصادر أخرى لتمويل, هذه المصادر تكون خارجية و من بين هذه العناصر الخارجية التي تعتمد عليها البلدية في تمويل ميزانيتها هناك الإعانات. حيث تتلقى البلدية عدة إعانات تعتمد عليها لتمويل ميزانيتها و تمويل مشاريعها, هذه الإعانات قد تكون من مصادر مختلفة ويمكن أن تكون من طرف الولاية, أو من طرف الدولة كما يمكن أن تحصل البلدية على إعانات من طرف الصندوق المشترك للجماعات المحلية, أو من جهات أخرى داخلية أو خارجية.

- إعانات مقدمة من طرف الدولة: غالبا ما تتحصل البلدية على إعانات من قبل الدولة في إطار المخططات البلدية للتنمية, فتقوم البلدية بإعداد مخططاتها التنموية القصيرة و المتوسطة و الطويلة الأجل من خلال مشاركة مختلف الأجهزة الإدارية في البلدية لترسل المخططات إلى الولاية على مستوى إدارة التخطيط.

- إعانات مقدمة من طرف الولاية:

تقوم الولاية بتقديم إعانات للبلديات حسب الحاجة التي تدعو إلى هذه الإعانة و بالأخص هناك إعانات التوازن التي تمنحها الولاية للتوازن بين إيرادات و نفقات البلدية.

- إعانات مقدمة من طرف الصندوق المشترك للجماعات المحلية FCCL:

يقصد بالصندوق المشترك للجماعات المحلية تلك المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري و المدرجة تحت رعاية وزارة الداخلية و الجماعات المحلية, وأسندت إليه مهمة تسيير صناديق الضمان و التضامن في الولاية و البلدية.

❖ الإيرادات الناجمة عن القروض: قد تكون مجموع الإيرادات التي تحصل عليها البلدية غير كافية لنا يستجيب لمتطلبات إنفاقها وهذا ما يستوجب البحث عن مصدر آخر للإيرادات و المتمثل في القروض التي تمنح في حدود معينة تتمثل هذه الحدود في مدة القرض, فائدة و طبيعة التجهيزات المختصة بهذا القرض.

➤ تقدير إيرادات البلدية و تنفيذها

تعتبر عملية تقدير الإيرادات أصعب وأكثر تعقيدا من تقدير النفقات وذلك لارتباط الإيرادات وتأثرها بشكل واضح بالأوضاع الاقتصادية مما جعل اهتمام علماء المالية ينصب حولها فوجدت عدة طرق لتقدير الإيرادات, ولكن الطريقة المعتمدة في الجزائر في تقدير إيرادات ميزانية البلدية هي الاعتماد على مجاميع إيرادات السنة الماضية مع إضافة هوامش تحسبا للتغيير, وذلك من خلال جمع معلومات تتعلق بالإيرادات.

*تنفيذ الإيرادات:

إن عملية تنفيذ الإيرادات تتم ضمن عمليات تنفيذ الميزانية كما سبق الإشارة إلى ذلك, فتتسم هذه العملية من حيث الإيرادات عن طريق الإجراءات التالية: الإثبات, التصفية و التحصيل. وتشمل هذه الإجراءات في مضمونها على مرحلتين: مرحلة إدارية و أخرى محاسبية.

1. الإثبات: هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي, فيأخذ الإيراد صيغته الشرعية من

خلال إدراجه في بنود الميزانية مع وضع مبرراته القانونية التي يعتمد عليها.

2. التصفية: تسمح هذه العملية بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة البلدية بالاستناد إلى

الوثائق الخاصة بذلك.

3. التحصيل: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء دين البلدية وتشمل على ما يلي:

*إصدار سندات التحصيل, فبعد انتهاء الأمر بالصرف من إجراءات التصفية والتأكد من صحة المبلغ يقوم بإصدار سند لتحصيل الإيراد كما يبينه الملحق رقم (06).

إن هذه العملية العمليات المذكورة سابقا و المتمثلة في الإثبات و التصفية وإصدار سند التحصيل عبارة عن مرحلة إدارية من مراحل تنفيذ الإيرادات و يقوم بهذه العمليات الأمر بالصرف.

أما المرحلة المحاسبية فتشمل على التحصيل الفعلي لهذه الإيرادات, فهذه المرحلة تعد آخر إجراء يقوم به المحاسب العمومي بإبراء الديون العمومية للبلدية, فبعد وصول سند التحصيل إلى مكتبه لا بد من أن يتحقق من أن هذا السند مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة للتحصيل ومن ثم يقوم المحاسب العمومي بالتكفل بالسند من حيث تسجيله والتزام المحاسب العمومي بمتابعة السندات والمداخيل وجميع المبالغ التي ترجع إلى البلديات كما يثبت إرسال الأمر بالصرف للسند إلى القابض البلدي ملحق (04) و بهذا تقع المسؤولية التامة على عاتق القابض البلدي بالتحصيل المبلغ و فضلا عن ذلك يجب على المحاسب العمومي على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات و التسويات كما يبينه الملحق (03).

➤ تحليل إيرادات بلدية بنورة خلال الفترة (2009-2013)

إن الإيرادات هي المبالغ التي تتحصل عليها البلدية سواء من ممتلكاتها أو من مداخيل الجباية أو تتحصل عليها من الدولة أو الولاية في شكل إعانات من أجل تغطية احتياجاتها الضرورية أو للنهوض بالتنمية المحلية, وهذا ما سنحاول معرفته من خلال هذا المبحث .

تقدير إيرادات بلدية بنورة خلال الفترة (2009-2014)

سننظر في هذا المطلب إلى المقارنة بين تقدير إيرادات الميزانية الأولية و الإضافية و محاولة توضيح أسباب

الاختلاف بينهما

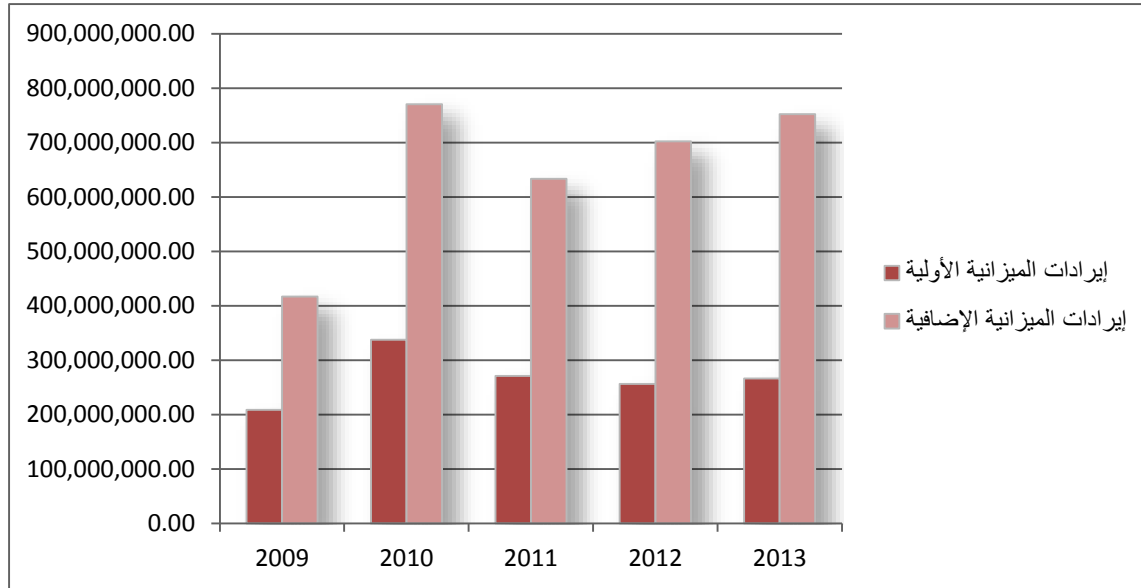
الجدول رقم (08): تقدير إيرادات البلدية من خلال الميزانية الأولية و الإضافية (2009-2013)

الوحدة: دينار جزائري

| النفقات / السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|----------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| إيرادات الميزانية الأولية | 208364317 | 337215600 | 271036015 | 256347892 | 266387938 |
| إيرادات الميزانية الإضافية | 416922408.5 | 770640525 | 633546856 | 701958619 | 752197576 |

المصدر: ميزانية البلدية, والجماعات المحلية

و فيما يلي التمثيل البياني الذي يوضح هذه التقديرات
الشكل رقم (02-06) يمثل تقدير إيرادات الميزانية الأولية والإضافية خلال (2009-2013)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول 08.

إن أول ما يلاحظ من الرسم البياني الموضح في الشكل رقم (02-06) أن هناك فرق بين تقدير إيرادات الميزانية الأولية والإضافية، حيث أن تقدير إيرادات الميزانية الإضافية تزيد عن تقدير إيرادات الميزانية الأولية بنسبة معينة وهذا ما سنحاول توضيحه في الجدول التالي الذي يوضح الفرق بين تقدير إيرادات الميزانية الأولية و الإضافية. كما يمكن حساب نسبة الزيادة في الميزانية الإضافية بالنسبة إلى الميزانية الأولية كما يلي:

نسبة الزيادة في الميزانية الإضافية بالنسبة إلى الميزانية الأولية =

(تقديرات الميزانية الإضافية - تقدير إيرادات الميزانية الأولية) ÷ تقدير إيرادات الميزانية الأولية

الجدول رقم (09): يبين الفرق بين الميزانية الإضافية و الأولية

| السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| الفرق | 208558091.5 | 433424926 | 362510842 | 445610727 | 485809639 |

المصدر: من إعداد الطالب حسب معلومات الميزانية الإضافية و الأولية لبلدية بنورة.

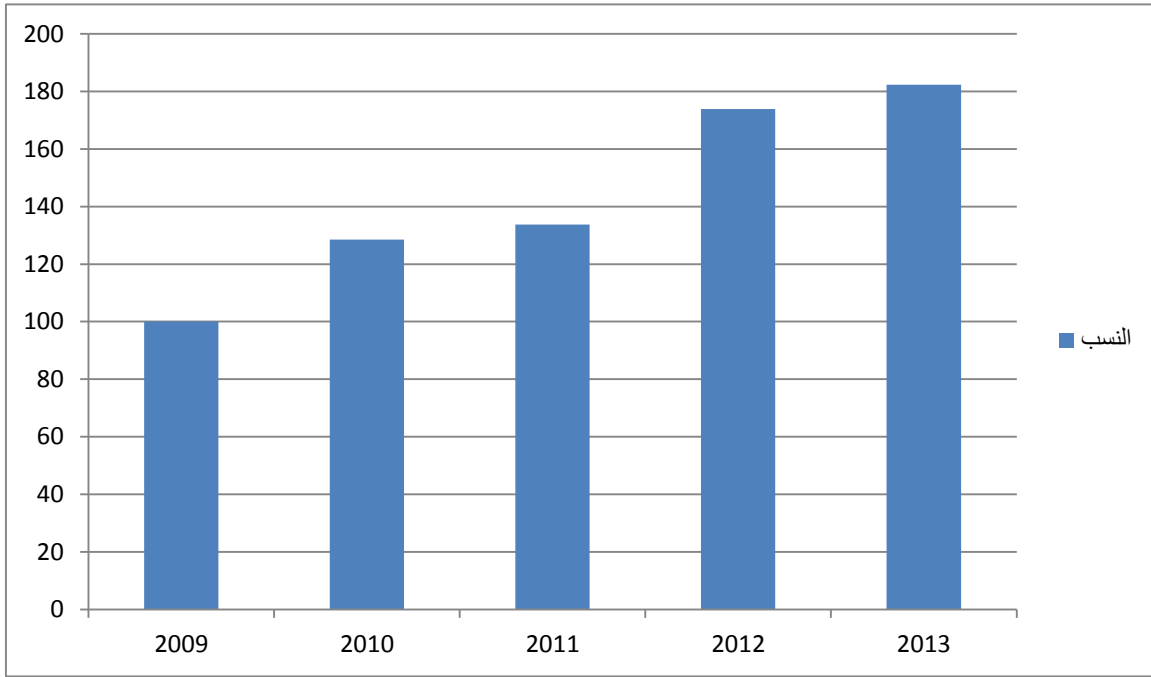
الجدول رقم(10) يمثل نسب الفرق بين الميزانية الإضافية و الميزانية الأولية

| السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| النسب | 100.09% | 128.53% | 133.75% | 173.83% | 182.37% |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول 09.

و فيما يلي التمثيل البياني الذي يوضح بيانات الجدول رقم (10) حتى نستطيع معرفة إلى أي مدى تختلف التقديرات في الميزانية الأولية و الإضافية.

الشكل رقم (02-07) يمثل نسب الفرق بين الميزانية الإضافية و الأولية لبلدية بنورة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات بلدية بنورة.

يعود الاختلاف في هذه التقديرات إلى أسباب مختلفة من سنة إلى أخرى مثل الاعتماد على تقديرات السنة السابقة ووضعها مباشرة أو زيادتها بنسبة قليلة, وتقدر النسب القانونية الواجبة الدفع دون الحساب الفعلي لها بالإضافة إلى مصادر الإيرادات المعتمد عليها في التقدير تتمثل في الإعانات والضرائب, إلا أن هذه المداخيل ليست ثابتة سنويا بل تتغير إما بالزيادة أو النقصان حسب الظروف المستجدة, كما أن للبلدية إيراداتها الجبائية محددة متمثلة في TAP و VF سابقا.

➤ تطور إيرادات بلدية بنورة خلال الفترة (2009-2013)

إن للبلدية إيرادات جبائية تستفيد منها على مدار السنة مثل الضريبة على النشاط المهني TAP والدفع الجزائي VF ومداخيل تتحصل عليها نتيجة كراء أملاكها الخاصة، وإيرادات خارجية مثل الإعانات ومنح معادلة التوزيع بالتساوي. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (11): تطور إيرادات البلدية خلال الفترة (2009-2013)

الوحدة: دينار جزائري

| 2013 | 2012 | 2011 | 2010 | 2009 | البيان / السنوات | |
|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------------|------------------|
| 195579231 | 173967418.7 | 196371467 | 274589259 | 141576418 | ضرائب مباشرة | إيرادات ذاتية |
| 22198651.84 | 29182108.48 | 16675353 | 2192283100 | 16503636 | ضرائب غ. مباشرة | |
| 217777882.8 | 203149527.2 | 213046820 | 2466872359 | 158080054 | مجموع الضرائب | |
| 2233224.98 | 3190492.9 | 2376917.8 | 2352835.91 | 1323300 | إيرادات ممتلكات | |
| 434967811.2 | 351297657 | 352897786.2 | 298305017.2 | 222965344.4 | الإعانات | |
| - | - | - | - | - | القروض | خارجية |
| 654978919.04 | 557637677.00 | 568321523.97 | 2767530212.13 | 382368698.43 | مجموع الإيرادات | |

المصدر: ميزانية البلدية، والجماعات المحلية لبلدية بنورة (الحساب الإداري).

من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن مجموع ضرائب بلدية بنورة لسنة 2010 كان مرتفعا مقارنة ب 2009 وهذا راجع إلى إلغاء الدفع الجزائي VF الذي كان قبل سنة 2009 يمثل 6%. لكن بالنسبة لباقي السنوات فقد كانت الضرائب تتأرجح بين الارتفاع تارة والانخفاض تارة أخرى حيث ارتفعت في سنة 2010 إلى 2466872359 سنتيم، لتتخفض في سنتي 2011/2012 على التوالي لتصل إلى 213046820 سنتيم 203149527.2 سنتيم، وهكذا بالنسبة لباقي السنوات وهذا التذبذب راجع إلى ظروف البلدية بالإضافة إلى طبيعة المجتمع حيث نجد بعض أصحاب الأموال يتهربون من دفع ما عليهم من ضرائب خاصة الضريبة على الأرباح. أما بالنسبة لأموال البلدية فكانت منخفضة سنة 2009 بقيمة تقدر ب 1323300 سنتيم لترتفع إلى 2352835.91 سنتيم لتستقر

نوعاً ما خلال 2010-2011 و ترتفع بدرجة كبيرة سنة 2012 3190492.9 سنتيم و تنخفض إلى: 2233224.98 سنتيم سنة 2013, و هذا راجع إلى عودة الأمور إلى مجراها واستقرار البلدية أمنياً, بالإضافة إلى زيادة اهتمام سلطات البلدية بالسياحة فيها مما أدى إلى جلب السياح و زيادة عدد المستأجرين للمحلات التجارية والسكنات ذات الطابع الإيجاري. بالإضافة إلى إستفادة البلدية من إعانات مقدمة من طرف الدولة خلال السنوات 2009-2013, كما أنها استفادت أيضاً من منح معادلة إعادة التوزيع بالتساوي المتمثلة في نسبة 70% مخصصة للجماعات المحلية.

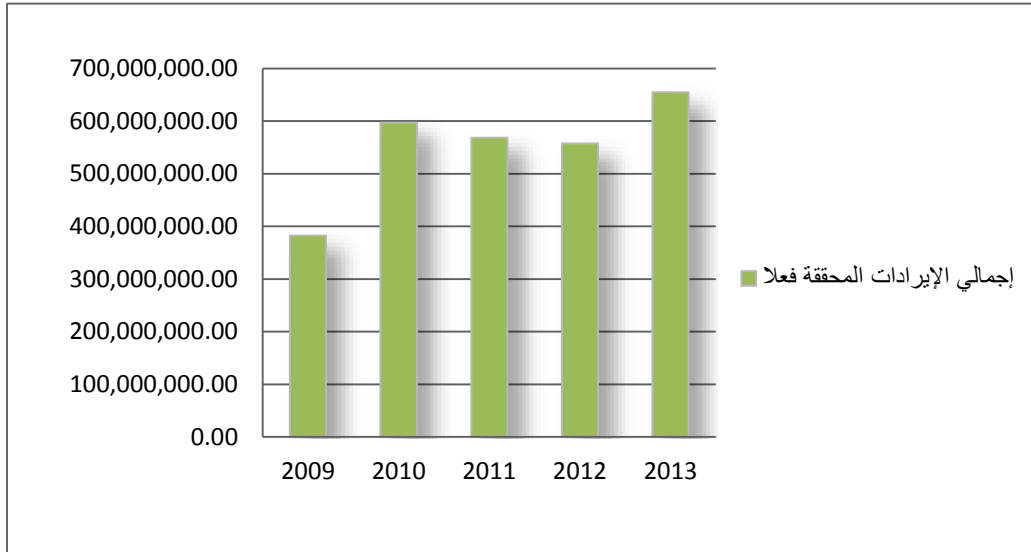
و الجدول التالي يوضح تطور مجمل إيرادات بلدية بنورة خلال الفترة (2009-2013)
الجدول رقم (12) يوضح الإيرادات المحققة فعلاً خلال الفترة (2009-2013)

| السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|
| إجمالي الإيرادات المحققة | 382368698.43 | 2767530212.13 | 568321523.97 | 557637677.00 | 654978919.04 |

المصدر: ميزانية البلدية, والجماعات المحلية (الحساب الإداري)

و فيما يلي التمثيل البياني للجدول حتى تتضح لنا أكثر وضعية إيرادات بلدية بنورة خلال فترة الدراسة.

الشكل رقم (02-09): يمثل الإيرادات المحققة فعلاً خلال الفترة 2009 - 2013



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على بيانات الجدول 12.

من خلال الجدول رقم (12) و التمثيل البياني الموضح نلاحظ أن البلدية حققت أكبر إيراد سنة 2013 وهذا راجع إلى زيادة الاستثمارات في البلدية خلال تلك السنة من طرف الاعانات التي كانت تمثل اكبر نسبة وهذا أدى إلى زيادة مداخيل البلدية, كما نلاحظ أن هناك تطور طفيف في إيرادات بلدية بنورة من سنة إلى أخرى بنسب متفاوتة وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (13): يوضح التطور النسبي لمجمل إيرادات بلدية بنورة خلال الفترة (2009-2013)

| السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------|------|--------|-------|--------|-------|
| النسب % | - | 28.41% | 4.06% | 29.97% | 4.91% |

المصدر: من إعداد الطالب

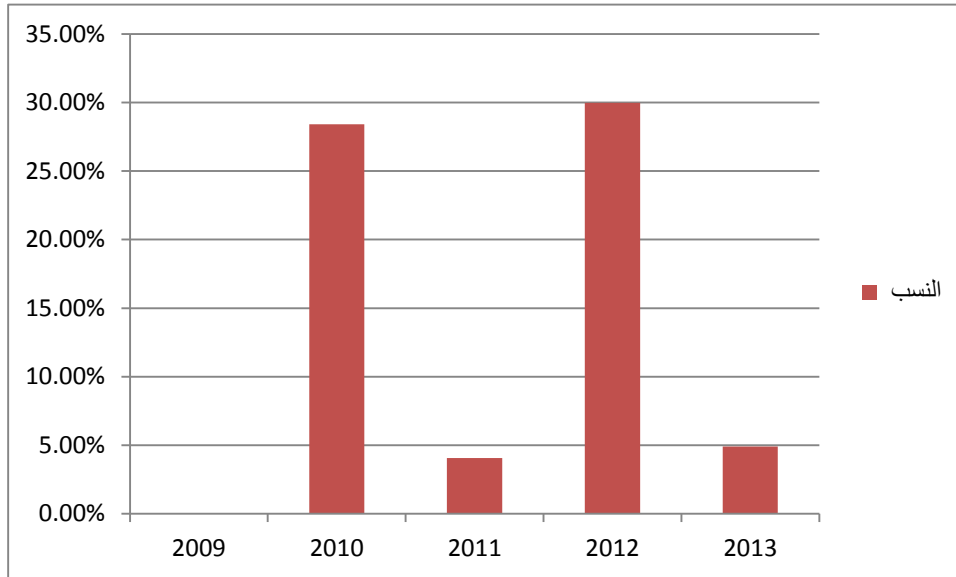
يمكن حساب نسبة التطور النسبي كما يلي:

نسبة التطور النسبي = الإيراد المحقق لسنة (ن+1) - الإيراد المحقق للسنة ن ÷ الإيراد المحقق للسنة ن

وفيما يلي التمثيل البياني الذي يوضح بيانات الجدول رقم (11)

الشكل رقم (02-09): يمثل التطور النسبي لمجمل الإيرادات بلدية بنورة خلال الفترة

2013-2009



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول رقم 13.

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والتمثيل البياني الممثل له أنه بعد سنة 2007 بدأت الإيرادات في الانخفاض النسبي، بعد أن بلغت أعلى نسبة لها في سنة 2007 تقدر ب 109.52% لتبدأ في الانخفاض في السنتين الموالتين (2009,2008) بنسبة تقدر ب (31.61% , 13.93%) على الترتيب لترتفع سنة 2010 بنسبة تقدر ب 21.74%.

➤ مكونات إيرادات بلدية بنورة

إن الإيرادات هي مجمل المداخيل التي تتحصل عليها البلدية لتمويل نفقاتها و تغطيتها، ومن أهم ما يميز مكونات بلدية بنورة هي أنها متنوعة نوعا ما مثل الضرائب أي الإيرادات الجبائية وممتلكاتها خاصة بالبلدية بالإضافة إلى الإعانات و المنح وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (14) يوضح نسب مشاركة كل إيراد في تكوين الإيرادات الإجمالية لبلدية بنورة خلال الفترة (2009-2013)

| البيان / السنوات | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| الإيرادات الجبائية | 41.34% | 49.65% | 37.49% | 36.43% | 33.25% |
| إيرادات الممتلكات | 0.35% | 0.39% | 0.42% | 0.57% | 0.34% |
| الإعانات | 58.31% | 49.95% | 62.09% | 63.00% | 66.41% |

المصدر: من إعداد الطالب حسب معطيات الجدول رقم (11).

و تحسب هذه النسب وفقا للصيغة التالية:

بالنسبة للإيرادات الجبائية = إجمالي الإيرادات الجبائية ÷ إجمالي الإيرادات × 100

بالنسبة لإيرادات الممتلكات = إجمالي إيرادات الممتلكات ÷ إجمالي الإيرادات × 100

بالنسبة للإعانات = إجمالي إيرادات الإعانات ÷ إجمالي الإيرادات × 100

من خلال دراسة مكونات إيرادات بلدية بنورة عبر الجدول رقم (14) و التمثيل البياني الشكل (2)-

(10) فإننا نجد أن معظم إيرادات البلدية ناتجة عن الإعانات المقدمة من طرف الدولة وإيرادات الممتلكات مثل (الغابات،..... الخ.) بنسب متفاوتة بالإضافة إلى اعتمادها على الإيرادات الجبائية كما يمكن القول أن البلدية تتمتع بمداخيل جبائية معتبرة بالنسبة لمجمل الإيرادات، لكنها تعتمد في نفس الوقت على نسب معتبرة من الإعانات في تمويل ميزانيتها خاصة في السنوات الثلاثة الأخيرة حيث بلغت أقصى نسبة تقدر ب 66.41% وهي أعلى نسبة

خلال سنوات الدراسة (2009-2013)، وهذه الإعانات قد تكون مقدمة من طرف الولاية أو الدولة أو الصندوق المشترك للجماعات المحلية .

وغالبا ما تكون هذه الإعانات مخصصة، وهذا ما يظهر القيود التي تفرضها الإعانات فهي تمثل نسبة متوسطة تقدر ب 59.52% وهي أكبر نسبة مشاركة في تكوين إيرادات بلدية بنورة و هذا يخدم الاستقلالية المالية للبلدية التي تدعم عن طريق تطوير الموارد الذاتية. إن الاهتمام بتطوير الموارد الذاتية (الجباية عوائد الممتلكات) يعود إلى عدة اعتبارات، كالتأثير على الاستقلال المالي للبلدية وبالتالي الحرية في العمل ومدى إمكانية البلدية في المبادرة في التخطيط للتنمية المحلية، بالإضافة إلى أن اللامركزية و الاستقلالية المالية للبلدية تؤدي إلى تحقيق شدة الرقابة المركزية و الاستغلال الجيد للموارد أيضا.

خلاصة الفصل:

بعد تعرضنا لميزانية البلدية توصلنا إلى أن للبلدية ميزانيتين أولية وإضافية وهي ترحيلية وتعديلية للميزانية الأولية حيث يتم ترحيل الفائض الموجود في الحساب الختامي للسنة الماضية إلى الميزانية الإضافية للسنة الموالية و تعديل التقديرات الموجودة في الميزانية الأولية إما بالزيادة أو النقصان، كما تطرقنا إلى المراحل التي تمر بها كل من نفقات وإيرادات البلدية حسب ما ينص عليه المشرع الجزائري. وبالرغم أننا نعلم أن معظم الجماعات المحلية تعاني من مشكلة الزيادة السريعة في النمو الديمغرافي والنزوح الريفي لانعدام بعض المرافق الضرورية وظهور مشاكل اجتماعية تدفع البلديات إلى الزيادة في تقديم الخدمات إلى المواطنين الموجودين في حدود الإقليم مما يؤدي إلى الزيادة في الإنفاق ، إلا أن هذه الأسباب يمكن تداركها والسيطرة عليها وذلك عن طريق وضع خطط محكمة لتفادي الإنفاق المتزايد الذي يفوق عن الإيرادات والذي يحدث إخلال في الميزانية.

وعلى رؤساء المجالس المحلية الالتزام خلال تسير شؤونهم بالتعليمات التالية:

- محاربة التبذير بجميع أشكاله.
- البحث عن موارد جديدة لميزانياتهم.
- استحسان استغلال المصالح العمومية.
- السهر على أن تكون توقعات المداخيل والنفقات قريبة من الحقيقة من أجل تفادي المداخيل الوهمية.
- السهر على الاستعمال الأمثل والعقلاني للإمكانات البشرية والمادية المتوفرة.
- احترام القواعد والقوانين الخاصة بالمحاسبة العمومية.

خاتمة

الخاتمة العامة

إن المحاسبة العمومية هي أول فروع المحاسبة التي مورست في التاريخ، وهذا ما يعطيها حق الأولوية في تطوير نظامها ليتماشى مع التطورات التي سايرت العصر، ووضع المبادئ الخاصة بها استجابة لضرورتها في خدمة المصلحة العامة. فالمحاسبة العمومية تقوم بتوفير التقارير المالية الدورية السنوية التي تشمل مختلف مصادر تدفقات المال العام، كما تلعب المحاسبة العمومية دورا حيويا في توفير المعلومات التي تساهم في خلق نظام إعلامي فعال يهدف إلى تحقيق الشفافية والرقابة على التصرف بالمال العام.

فرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من الإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية التي تهدف الى ترشيد و عقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول.

وانطلاقا من هذا تناولنا في هذا البحث إشكالية تتمحور أساسا حول: انعكاس الإصلاحات المحاسبية العمومية على فاعلية السياسة المالية في بلدية بنورة ؟ , بالتركيز على العناصر والمبادئ التي أدت إلى الإصلاح وكذلك الوسائل التي تؤدي إلى تفعيل السياسة المالية, ولمعالجة المشكلة المطروحة اشتمل البحث على العناصر التالية:

مدخل للمحاسبة العمومية التي تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التفسير المحاسبي على مختلف الأنشطة التي تقوم بها الدولة، دراسة النظريات والأسس التي أعطت التفسير العلمي للمحاسبة العمومية وكذا العناصر المكونة لنظام المحاسبة العمومية بعرض المحتوى العام لكل نظام بصفة عامة. آليات تحديث نظام المحاسبة العمومية لبيان المفاهيم الحديثة لهذا النظام، مداخل تطويره بما يستجيب لمتطلبات هذا العصر، والوقوف على نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وماهيتها مع عرض لتطور أساليب إعداد الموازنة العامة، والأبعاد النظرية لتطور الرقابة المالية في القطاع العام.

الاتجاهات الحديثة لتطوير النظام ببيان الجهود والدراسات الدولية بما يضمن إصلاحات على مستوى أجهزة القطاع العام، والتجارب التي قامت عليها مختلف الدول للوقوف على أثر تطبيق الأسلوب الحديث على النظام المالي للدولة.

وبعد تحليل مختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى نتائج تتعلق بالإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة في مقدمة البحث، والفرضيات التي بنيت على أساسها دراستنا والمصنفة إلى نتائج اختبار الفرضيات ونتائج عامة.

نتائج اختبار الفرضيات:

● من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الرئيسية حيث ساهمت إجراءات المحاسبة العمومية في تفعيل السياسة المالية نتج عن اهتمام الجزائر بإصلاح وتطوير أجهزة قطاعها العام خاصة الإدارية منها، ويتم ذلك عن طريق الانتقال من محاسبة على أساس الخزينة إلى أساس الاستحقاق والتحول إلى تطبيق موازنة على أساس النتائج موازنة البرامج والأداء، إضافة إلى التسيير المتكامل للأموال العامة عبر غرس نظام معلوماتية ونظام معلومات متكامل تفعيلاً لجهاز الرقابة على المال العام.

أما فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية:

- أما من خلال اختبار الفرضية الثانية: توصلنا إلى أن تحديث النظام المحاسبي للدولة ونظامي الموازنة العامة للدولة والرقابة المالية في القطاع العام يؤدي إلى تحديث نظام المحاسبة العمومية.
- العلاقة بين المحاسبة العمومية والميزانية العامة للدولة، يمكن القول بان هذه الأخيرة هي نقطة انطلاق عمل المحاسبة العمومية، ووظيفتها تنفيذ هذه الميزانية وفقاً للنظم والقواعد والنصوص القانونية والمحاسبية المعمول بها وهذا ما ثبت صحة الفرضية الثالثة.
- يمكن الإشارة إلى ان تنفيذ العمليات المالية للميزانية لا يكون إلا من طرف عونين مخول هما ذلك قانوناً هما المحاسب العمومي و الأمر بالصرف، الملزمين بقواعد و اختصاصات خاصة لا يحق لكل منهما تجاوزها فمبدأ الفصل بين هذين العونين أدى إلى ضمان وحدة العمليات المالية على مستوى الدولة وانسجامها وبذلك الرقابة عليها من طرف الاجهزة المخولة لذلك، كما انها تمكن السلطات التنفيذية من معرفة الأوضاع المالية في كل وقت ومتابعة عمليات التنفيذ بصورة دقيقة، ومنه ثبت صحة الفرضية الرابعة.

النتائج:

ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة ما يلي:

السعي إلى توفير قدر كاف من الموارد وحسن استغلالها واستخدامها عامل مهم في النهوض بالتنمية، غير أن واقع الجماعات المحلية أثبت عكس ذلك فهي تعاني من عجز في موارد التمويل الذاتي الذي تقاس به درجة استقلالية البلدية مالياً.

عند التفحص في ميزانية البلدية نلاحظ أن النفقات المسجلة أكبر بكثير من الإيرادات الحقيقية المسجلة مما يضطر البلدية إلى تقديم طلب منح الإعانة لإعادة التوازن.

إن للبلدية دور هام في مجال التنمية المحلية حيث منحت لها كافة الصلاحيات التي تجعل منها أداة لخدمة المواطنين عن قرب، وهذا لن يتحقق إلا إذا كانت البلدية متكاملة من حيث مواردها المادية و البشرية وتركز على الموارد المادية التي تعتبر ضرورية لتمويل برامج التنمية المحلية، لكن قلة الموارد المالية و الإمكانيات للبلدية حال دون ذلك.

التوصيات

وفيما يلي سنقترح بعض التوصيات التي من الممكن أن تساعد في النهوض بالتنمية المحلية:

- ضرورة الاهتمام بتطوير معارف وخبرات المحاسبين والمهنيين والتي من شأنها أن تساهم في ترقية الممارسة المحاسبية والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي الدالي؛
- السهر على الاستغلال الأمثل للإمكانيات المادية و البشرية المتاحة، مع خلق استثمارات بتكوين مشاريع مدرة للدخل قد تغطي الكثير من التكاليف خاصة؛
- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- إجراء دورات تدريبية للمسؤولين عن مالية البلدية لتحسين كفاءتهم المهنية في التسيير؛
- البحث في مدى إمكانية قيام الهيئة بمسؤولية وضع معايير محاسبية للقطاع العام وطنية مناسبة؛
- فسح المجال لمشاركة المواطنين خصوصاً الشباب و ذوي الكفاءات العلمية وخريجي الجامعات بشكل عام في القرارات المحلية خاصة الاستثمارية؛
- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي وكذا التدريب، عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم.
- الاستفادة من تجارب الدول الأوروبية والعربية تونس، الأردن في تكييف وتحضير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة انضمام الهيئات المحاسبية الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين.

آفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في تفعيل السياسة المالية وذلك في سياق التحولات الاقتصادية الوطنية و الدولية من أجل إبراز أهمية الإصلاحات وعلاقة المحاسبة العمومية بالسياسة المالية ، و لم تتناول جميع المعايير التي جاءت بها الإصلاحات بالتفصيل، الذي يمكن أن يكون موضوعاً

لأبحاث أخرى استنادا إلى دراسات مقارنة بين هذه المعايير والمعايير المحاسبية الدولية كمرجع لهذه المقارنة, كما يمكن القيام باستنباط واستخراج عيوبه ومواطن الضعف فيه من خلال الممارسة سواء عند أساتذة الجامعات أو عند الخبراء المحاسبين.

كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب، يمكن لها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة ب:

- تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛
- تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي؛
- دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل بورصة الجزائر؛
- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على جودة الإبلاغ المالي الحكومي؛
- دور حداثة المحاسبة العمومية في تفعيل الرقابة على صرف النفقات العمومية؛

قائمة المراجع

✓ الكتب:

- ❖ إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان، 2003.
- ❖ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ، 2008.
- ❖ حسام أبو علي، الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ، دار الحامد، عمان ، 2004.
- ❖ سعد بن محمد الهويهد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005.
- ❖ محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- ❖ محمد جمال علي هلاي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002 .
- ❖ إبراهيم السيد المليجي، " المحاسبة في الوحدات الحكومية"، ط1 ، الإسكندرية، مصر، 2002 .
- ❖ عبد الله عبد السلام احمد وآخرون ، أساسيات المحاسبة الحكومية و المحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة 2000.
- ❖ لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
- ❖ محمد السيد سرايا، كامل سمير، " المحاسبة في الوحدات الحكومية و القومية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1998 .
- ❖ خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، " المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، دار وائل للنشر، عمان، 2008 .
- ❖ طارق لحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999 .
- ❖ مصطفى الفار، الادارة المالية العامة، ط1، دار اسامة للنشر والتوزيع عمان-الأردن، 2007.
- ❖ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 .
- ❖ جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والم ارحل والإتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004 .
- ❖ د.حنا زروقي الصائغ ، محاسبة وادارة الاموال العامة ، المحاسبة الحكومية ، الجامعة المفتوحة سنة 1998 ، طبعة اولى .

- ❖ محمد احمد حجازي ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، الطبعة الرابعة 1998 .
- ❖ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2003 .
- ✓ الرسائل:

- ❖ شلالى زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013،
- ❖ يوسف السعيدى أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر، شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدينة، 2009.
- ❖ شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باتنة، الجزائر، 2008 .
- ❖ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 .
- ✓ الأنترنت:

بولرواح محمد، أعوان المحاسبة العمومية، 2004، 2015-04/28، 21:15،

❖ <http://www.ouarsenis.com/vb/showthread.php?s=867fe2a16cc1805>

-2015.3 visite 29-0abec3d9590c66019&t=19929

❖ <http://www.ouarsenis.com/vb/showthread.php?s=867fe2a16cc1805>

abec3d9590c66019&t=19929

✓ المداخلات:

- ❖ د. عبد السميع رويينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، مداخلات في المحور الوطني : واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛ كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، قسم التسيير جامعة بسكرة، 2011.
- ❖ ايت محمد مراد، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، تحديات وأهداف، مداخلات مقدمة في ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية -IAS IFRS، جامعة سعد دحلب بليدة: تاريخ: 13-14 أكتوبر 2009.
- ❖ د. براق محمد، أ. قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011

✓ القوانين و المنشورات و المراسيم:

❖ ج.ج.د.ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المتعلق بالرقابة السابقة بالنفقات، المؤرخ في: 14 نوفمبر 1992، الجريدة الرسمية رقم 82، الصادرة بتاريخ 20 جمادى الأولى 1413 هـ. الموافق ل 15 نوفمبر 1992.

❖ ج.ج.د.ش، وزارة المالية، القانون رقم 32/90 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيهه، المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، الجريدة الرسمية رقم 53، الصادرة بتاريخ 18 جمادى الأولى 1411 هـ الموافق ل 05 ديسمبر 1990، المادة رقم: 06.

❖ القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

❖ المرسوم الرئاسي رقم 12-327 مؤرخ في 17 شوال عام 1433 الموافق لسنة 2010،
✓ المراجع باللغة الأجنبية:

❖ Ali Bissaad, **droit de la comptabilité publique**, Houma, Algérie, 2004