إصلاحات المحاسبة العمومية في ظل إجراء تجميد المشاريع

–دراسة حالة على مستوى مديرية التجارة لولاية الجزائر –

Public accounting reforms in the gel measures of projects
- case study at the department of commerce in the wilaya of Algiers -

العاب سها م

Laib siham

جامعة جيجل - الجزائر

laib.siham@univ-jijel.dz

* معيزي نجة

Maizi nadjat

جامعة جيجل - الجزائر

nadjatmaizi@univ-jijel.dz

تاريخ النشر: 2021/06/30

تاريخ القبول: 2021/05/26

تاريخ الاستلام: 2021/04/29

الملخص :

تعد المحاسبة العمومية أداة مالية هامة في تنظيم الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وفي الجزائر حُصِّصت مبالغ ضخمة لإنجاز المشاريع العمومية، لكن بعد الأزمة المالية وبسبب انخفاض أسعار النفط قامت الجزائر بعدة إصلاحات في نظام المحاسبة العمومية متبعة في ذلك إجراءات تجميد المشاريع العمومية. في بحثنا هذا سلطنا الضوء على أثر إصلاحات المحاسبة العمومية على طرق المعالجة المحاسبية للمشاريع العمومية، وتوصلنا إلى أن هذه الإجراءات ساهمت بدرجة كبيرة في ترشيد النفقات العمومية والتسيير الأمثل للمشاريع.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، المشاريع العمومية، إجراء تجميد المشاريع.

تصنيف JEL: G38 , H61, M48

Abstract :

Public accounting is an important financial tool in the organization of nonprofit government units, Algeria has endowed terrible amounts for the realization of public projects, but given the financial crisis and the drop in oil prices, the authorities have implemented several reforms of the public accounting system, followed by procedures for gel public projects.

In this work, we shed light on the impact of public accounting reforms on the accounting treatment methods of public projects, and we concluded that these measures have largely contributed to the rationalization of public expenditure and the management optimal of projects.

Key words: public accounting, public projects, project gel procedures.

JEL classification codes: G38 , H61, M48

1. مقدمة:

نظرا لاهتمام الدول بتطوير نظام محاسبة عمومية يتماشى وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطها، بما يضمن لها الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطوير نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة.

وفرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول. والجزائر كغيرها من الدول، عملت جاهدة على إصلاح نظامها المحاسبي بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، فسنت القوانين والتشريعات المنظمة لذلك، ورغم التأخر المسجل في تنفيذها بسبب ضعف البنيان الاقتصادي للدولة، إلا أن الظروف المالية التي مرت بها بعد الأزمة المالية لسنة 2008، حتمت تطبيق الإصلاحات وخاصة مع توقيف مخطط النمو الخماسي للفترة 2015-2019.

وفي مجال حركة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، قدمت وزارة المالية إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتمثل في إجراء تجميد المشاريع العمومية بهدف تطوير وعصرنة الإطار التقني لنظام محاسبة الخزينة.

مما سبق سنحاول في هذا البحث الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

كيف تم إصلاح نظام المحاسبة العمومية لترشيد النفقات المتعلقة بالمشاريع العمومية؟

وتحت هذا السؤال الرئيسي تدرج مجموعة من الأسئلة الفرعية:

✓ لماذا تم تجميد المشاريع؟ وما هي التغييرات التي مست المحاسبة العمومية نتيجة هذه الإجراءات؟

✓ كيف أصبحت مشاريع مديرية التجارة لولاية الجزائر تسوى محاسبيا في ظل إصلاح نظام المحاسبة العمومية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- سوء التسيير العمومي أدى إلى فرض إجراءات تجميد المشاريع العمومية؛

- لم تتغير طرق المعالجة المحاسبية للمشاريع على مستوى مديرية التجارة لولاية الجزائر قبل وبعد الإصلاحات.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي:
- الوقوف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- الوقوف على مسار إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- التعرف على المشاريع العمومية وإجراءات التجميد التي مستها مؤخرا في الجزائر؛
- بيان كيفية المعالجة والتسجيل المحاسبي في ظل هذه الإجراءات.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية موضوع الدراسة من الأهمية الكبيرة التي توليها جل دول العالم لتسيير ميزانيتها السنوية وضمان توزيعها على مؤسساتها بشكل متوازن وتغطية مختلف نفقاتها ومتطلباتها في سياق الكفاءة والتسيير الرشيد ومحاربة أشكال الفساد المالي والإداري. كل هذا يجعل من موضوع إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في ظل إجراء تجميد المشاريع موضوعا مهما خاصة مع تأكيد الحكومة على ضرورة الإدارة الرشيدة للموارد في ظل سياسة ترشيد النفقات التي تنتهجها.

منهج الدراسة وأدواتها:

إن طبيعة الموضوع تستدعي منا استخدام المنهج الوصفي. لأننا سنركز في المقام الأول على دراسة ووصف الظاهرة محل الدراسة (إصلاحات المحاسبة العمومية واجراء تجميد المشاريع). ثم نتناول بالدراسة والتحليل مثال تطبيقي لمشروع عمومي على مستوى مديرية التجارة لولاية الجزائر بالاعتماد على المقابلات التي أجريت مع مختلف المسؤولين القائمين على تنفيذ ومتابعة انجاز المشاريع الخاصة بالمديرية، وسنحاول من خلاله ابراز مختلف الاصلاحات أو التعديلات التي مست طريقة تسيير هذا المشروع، في ظل اجراءات التقشف وترشيد النفقات والتي استدعت تجميد العديد من المشاريع العمومية في بلادنا وكيف تساهم في التحكم في النفقات العمومية.

2. الإطار النظري للدراسة:

قبل التطرق إلى الدراسة التطبيقية سنحاول تقديم بعض المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع وإعطاء تصورا شاملا لمتغيرات الدراسة كما يلي:

1.2. تعريف المحاسبة العمومية: طبقا للقانون المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 في مادته الأولى والثانية " يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات طابع إداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ ميزانية كل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات". (القانون رقم 21/9، 1990، ص03)

2.2 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 (نعيجة، 2011، ص63):

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه ؛
- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى "إثبات حقوق الدولة والالتزامات المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماته؛
- 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؛

- 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.

3.2. الأعراف المكلفون بالمحاسبة العمومية:

لقد حدد المشرع الجزائري صراحة الأعراف العموميين المكلفين بالسهر على تطبيق المحاسبة العمومية، وحصروهم في كل من الأمر بالصرف، المراقب المالي والمحاسب العمومي، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مهام ومسؤوليات كل واحد منهم على حدي.

أ- **الأمرون بالصرف:** حسب القانون 90/21 يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه كل شخص يؤوله سواء بالتعيين أو الانتخاب لتنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف من جانب النفقات، وعمليات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات ويتم اعتماد لدى المحاسب العمومي من أجل إنجاز عمليات الإيرادات والنفقات ويعرف أيضا على أنه "يعتبر أمرا بالصرف عمومي للموارد والنفقات كل شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيته وتصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده" (القانون رقم 21/90، 1990، ص 07).

ب- **المحاسب العمومي:** هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية عمليات الإيرادات والنفقات وحوارة وتداول الأموال والقيم العمومية (Lascombe, 2003, p135).

أما المادة 33 من القانون 21/90 فعرفته حسب المهام المنوطة إليه كما يلي: «يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22(التحصيل والدفع) بالعمليات التالية (القانون رقم 21، 1990/90، ص 08):

-تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

-ضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛

-تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

-حركة حسابات الموجودات.

ج- المراقب المالي: هو ممثل لوزارة المالية يختار من بين موظفيها ويعين بواسطة قرار وزاري،

يكون مقر عمله في المديرية المالية لدى الولاية المعين فيها، تسمح له بالتنقل إلى المؤسسات المعنية أو الاستقرار في إحداها إذا اقتضت الضرورة المهنية (مسعى، 2012، ص 78).

فهو يعتبر العون المؤهل قانونيا لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة. يمكن لوزير المالية أن يعين مراقبا ماليا أو أكثر لمساعدة المراقب المالي على تأدية مهامه (بن داود، 2009، ص 129).

4.2. عموميات حول تسيير المشاريع العمومية:

المشروع العمومي هو عبارة عن اقتراح من طرف الدولة أو هيئة أخرى منفصلة عنها، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتخضع بصفة عامة لرقابة الإدارة الحكومية. فالمشاريع العمومية هي مشاريع تقوم بتمويلها وإدارتها الدولة أو المؤسسات والهيئات الحكومية وهي ملك لها، تقوم بها الحكومات لأموال تتعلق بالحماية والثقافة والخدمات الاقتصادية (فحلول، 2013، ص 20).

أ- أنواع المشاريع العمومية في الجزائر : تسجل المشاريع العمومية في بلادنا ضمن إحدى البرامج التالية:

-البرامج القطاعية الممركزة PSC: وهي البرامج التي تتضمن مشاريع كبرى ذات بعد وطني واستراتيجي، أي يستفيد منها فئة معتبرة من سكان الوطن. وتكون موضوع مقررات باسم الوزراء أو المؤسسات العمومية تتعلق بالعمليات المسجلة باسم الوزراء أو باسم المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموضوعة تحت وصايتهم، وكذا المؤسسات المتمتعة بالاستقلال المالي والإدارات المتخصصة. وتنفذ هذه البرامج إما من قبل الوزارة المعنية أو المؤسسات التي تقع تحت وصايتها، مثل الوكالة الوطنية للسدود بالنسبة لمشاريع الري الكبرى (جيلالي، 2019، ص 20).

- البرامج القطاعية اللامركزية PSD: حيث تدخل ضمنها كل استثمارات الولاية و المؤسسات العمومية التي تكون وصية عليها، و يتم تسجيل هذا المخطط باسم الوالي و الذي يسهر على تنفيذه، ويكون تحضير المخطط القطاعي للتنمية بدراسة اقتراحات مشاريعه في المجلس الشعبي الولائي والذي يصادق عليه بعد ذلك (محمد، 2013، ص 138)، وما يميز هذا المخطط أنه يدرج من طرف المديرية التنفيذية للولاية تحت وصاية الوزارات المركزية التابعة لها مثل مديرية الري، مديرية الأشغال العمومية، مديرية البناء والتعمير، والمديرية القطاعية الأخرى مثل مديرية الصحة، مديرية التريبة، مديرية النقل ...

- المخطط البلدي للتنمية PCD: هو مخطط خاص بإحصاء وتسجيل مختلف جوانب الاستثمارات والمشاريع المعدة لصالح تنمية البلديات، دون الخروج عن إطار المخطط الوطني للتنمية، وقرارات قانون المالية لتلك السنة، في الباب الخاص بالاستثمار في ميزانية التجهيز للدولة ، فهو عبارة عن مخطط شامل للتنمية في البلدية وهو أكثر تجسيدا للامركزية على مستوى الجماعات المحلية، ومهمته توفير الحاجات الضرورية للمواطنين، ودعم القاعدة الاقتصادية، فالبلدية مسؤولة عن تحديد برنامجها التنموي من خلال تحديد الأولويات خاصة في الجانب الاقتصادي والاجتماعي، ويعني ذلك تحديد متطلبات وحاجات السكان وإدراجها ضمن مخططاتها الاستثمارية المستقبلية حسب الأولوية، مع الأخذ بعين الاعتبار المشاريع المبرمجة ضمن المخطط القطاعي للتنمية، وكذا المشاريع الذاتية المدرجة في الميزانية البلدية المحلية، فالتنسيق والتكامل مطلوب بين هذه الصيغ من اجل توفير الجهد والوقت اللازمين لتجسيد أكبر عدد ممكن من المشاريع التنموية (بلقيل، 2018، ص 146).

ب - أهداف إجراء تجميد المشاريع العمومية

لقد بدأت بؤادر الأزمة تلوح مع سنة 2014، حيث صدرت عدة تعليمات عن الوزير الأول وكذا وزير المالية تمهد لإجراءات تجميد المشاريع التي اتخذت سنة 2015، ففي البداية أصدرت الأوامر لمراقبة النفقات وتسقيفها لترشيد المال العام، ثم بعدها أصدرت أوامر بتحديد الأولويات على مستوى كل قطاع، لتأتي تعليمات التجميد بصريح العبارة من الوزير الأول عبد الملك سلال تحت رقم 149/ و.أ بتاريخ 15 جوان 2015 وتهدف إجراءات تجميد المشاريع العمومية إلى (فرج، 2012، ص 90):

- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانيات المتاحة على نحو يزيد من كمية ونوع المخرجات بنفس مستوى المدخلات، أو على نحو يقلل من المدخلات بنفس مستوى المخرجات؛

- تحسين طرق الإنتاج الحالية وتطوير نظم الإدارة والرقابة، وإدخال الأساليب التقنية، ودراسة الدوافع والاتجاهات؛

- خفض عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والنفقات المطلوبة، والمساعدة في السيطرة على التضخم والمديونية والمساهمة في تدعيم وإحلال وتجديد مشروعات البنية الأساسية؛

-مراجعة هيكلية للمصروفات عن طريق تقليص نوعية وحجم المصروفات التي لا تحقق مردودية كبيرة؛

- دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها؛

- محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والمال العام؛

-الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محلياً وعالمياً؛

- المحافظة على التوازن بين السكان والموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة متوسطة والطويلة؛

-المساعدة على تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي النسبي في الأمد الطويل وبالتالي تجنب مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرها.

ج- أدوات التسيير المالي للمشاريع العمومية: تستخدم العديد من الأدوات المحاسبية من أجل تسوية النفقات المتعلقة بالمشاريع العمومية في بلادنا منها:

- رخصة البرنامج **L' autorisation de programme**: يقصد بها المبلغ الإجمالي اللازم لتنفيذ البرنامج في ميزانية السنة الأولى التي ينطلق فيها الإنجاز، في صورة اعتمادات تقديرية، وهو الأمر الذي يسمح للمسير المعين خلال السنوات القادمة بالالتزام اتجاه الغير وإبرام العقود وإجراء طلبات التمويل، و هو على علم بأنه سيحصل لاحقاً على الاعتمادات اللازمة (بساعد، 2006، ص 41)، و لقد عرفت المادة السادسة الفقرة الثانية من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، رخصة البرنامج بكونها " الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للأمرين

بالصرف استعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة، و هي تبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها" (القانون رقم 21/9، 1990، ص 06).

وعلى هذا فإن رخصة البرنامج تشكل بمثابة ترخيص بالالتزام في حدود سقف محدد، وهي تتميز بما يلي من الخصائص (بساعد، 2006، ص 62):

- أنها غير محدودة المدة، أي أنها ذات طابع متعدد السنوات وهو ما يجعلها تشكل استثناء عن مبدأ سنوية الميزانية العامة.
- أنها مبالغ تسمح فقط بالالتزام دون الدفع.
- أنها قابلة لإعادة التقييم برفع مبلغها أو تخفيضه.

- اعتمادات الدفع Crédits de paiement: حسب المادة السادسة الفقرة الثالثة من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإن اعتمادات الدفع تتمثل في "التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار رخصة البرنامج." (القانون رقم 21/9، 1990، ص 06).

وعلى هذا فإن اعتمادات الدفع أقساط سنوية، تتوافق ومبدأ سنوية الميزانية العامة للدولة، وهو الأمر الذي يؤدي إلى إلغائها في حالة عدم استعمالها في السنة التي سجلت فيها. لكن وكما سبق الذكر وبما أن نفقات التجهيز تسري في إطار حساب تخصيص خاص، فإن الرصيد المتبقي من اعتمادات الدفع لا يتم إلغاؤها وإنما يتم تحجيلها تلقائياً للسنة الموالية، طبقاً للقاعدة التي تسيّر حسابات التخصيص الخاص (بلعروسي، 2011، ص 56).

- الالتزام القانوني: حسب مضمون التعليم رقم 02 الصادرة من طرف السيد وزير المالية بتاريخ 06 فيفري 2017، فإن الالتزام القانوني هو الالتزام العادي والمعمول به، ولكن دون ذكر المتبقي الحالي والمتبقي الجديد anciensolde et le nouveau solde ويذكر فيه مبلغ الالتزام فقط.

- الالتزام المحاسبي: حسب التعليم المذكورة أعلاه فإنه بعد الالتزام القانوني تقوم المصالح المتعاقدة بإعداد بطاقة التزام محاسبي يدرج فيها المبلغ الذي سيتم استهلاكه لدى المحاسب العمومي (في حدود الاعتماد المالية المتوفرة في المديرية العامة للميزانية)، ثم في نهاية الدورة يقوم بإعداد بطاقة التزام (en économie) آخذاً بعين الاعتبار مبلغ الصفقة أو النفقة مطروحا

منها مبلغ الاستهلاك ، وإن تأشيرة المراقب المالي واجبة قبل التقدم من المحاسب المالي لصرف
الوضعيات والفواتير (جويلي، 2019، ص20).

- حساب التخصيص الخاص: حسب المادة 120 من قانون المالية لسنة 2017 فإنه:
يفتح في حسابات الخزينة حساب تخصيص رقمه 145-302 وعنوانه " حساب تسيير عمليات
الاستثمارات العمومية المسجلة بعنوان ميزانية الدولة للتجهيز". ويقيد في هذا الحساب (القانون
رقم 14/16، 2016، ص 95):

في باب الإيرادات:

- مبلغ قدره (300.000.000.000 دج) ناتج عن حسابات التخصيص الخاص رقم
115-302، ورقم 120-302، ورقم 143-302، عقب إقفالها.

- مخصصات الميزانية الممنوحة سنويا في إطار قوانين المالية لتمويل برامج الاستثمار.

في باب النفقات:

- النفقات المرتبطة بتنفيذ مشاريع الاستثمار المسجلة بعنوان ميزانية تجهيز الدولة.
- النفقات المرتبطة بتنفيذ مشاريع الاستثمار المسجلة قبل تاريخ 31 ديسمبر لسنة 2016.
الوزراء والولاة آمرون بصرف هذا الحساب للعمليات المسجلة لفائدتهم ، يتم التكفل بتمويل
عمليات الاستثمارات العمومية من قبل ميزانية الدولة للتجهيز في حدود اعتمادات الدفع
المتوفرة. لا يمكن لآمرين بصرف ميزانية الدولة للتجهيز العام القيام بالتزامات على رخص البرامج
إلا في حدود اعتمادات الدفع المبلغة لفائدتهم حسب كل قطاع وقطاع فرعي في إطار قوانين
المالية.

3. المعالجة المحاسبية في ظل الإصلاحات لمشروع عمومي على مستوى مديرية التجارة لولاية

الجزائر :

سنحاول من خلال هذا المثال التطبيقي تعزيز دراستنا النظرية بدراسة حالة على مستوى
مديرية التجارة لولاية الجزائر لتوضيح الرؤية أكثر، وإبراز التغييرات التي يعمل بها حاليا والتي
تهدف بالأساس إلى ترشيد النفقات العمومية والتسيير الأمثل للمشاريع العامة.

1.3. تقديم المشروع محل الدراسة:

من خلال الاحتكاك مع الموظفين القائمين على متابعة إنجاز المشاريع العمومية
الخاصة بالمديرية وكذا إجراء مقابلات مع المسؤولين، والاطلاع على مختلف الوثائق الإدارية

والحاسبية، قمنا بالامام بمختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع، وتبسيط الأفكار وشرحها قدر المستطاع.

وبعد التشاور مع الموظفين تم اختيار مشروع يخدم موضوعنا، حيث تم الانطلاق في إنجازه قبل التعليمات الخاصة بتجميد المشاريع ومستته التعديلات الخاصة بالمعالجة المحاسبية. المشروع يندرج ضمن العملية المسماة " تهئية 35 سوق تجزئة لولاية الجزائر"، وهي عملية مسجلة ضمن البرامج القطاعية غير الممركزة (PSD)، تم اعتمادها من طرف وزارة المالية في تحكيم المشاريع لسنة 2007، إلا أن تسجيلها على المستوى المحلي تأخر إلى سنة 2009، حيث خصص لها رخصة برنامج بغلاف مالي (AP) قدر به 3500000000 دج وسجلت تحت رقم: n°01.07.116.262.1.461.5

من بين الأسواق التي سارت بصفة عادية وتمت المصادقة عليها قمنا باختيار صفقة لمقاول X، تعاقد مع المصلحة المتعاقدة من أجل إنجاز أعمال التهئية الخاصة ب 03 أسواق:

- السوق البلدي 08 ماي 1945 عين البنيان
- السوق البلدي النسيم عين النعجة
- السوق البلدي بوقرفة بلوزداد

وفيما يلي بطاقة فنية عن المشروع:

جدول رقم 01: بطاقة فنية عن المشروع

الملاحظات	البيان
مديرية التجارة لولاية الجزائر	صاحب المشروع
X	المؤسسة المقاول
15 069 600,00.....DA سوق بوقرفة: - 13 551 397.47.....DA سوق النسيم: - 29 593 395.00DA: 1945:08 ماي سوق	مبلغ المشروع
سوق بوقرفة: 06 أشهر - سوق النسيم: 06 أشهر - سوق 08 ماي 1945:06 أشهر -	مدة إنجاز المشروع:
04 فيفري 2015 تحت رقم 14 / 2015	المصادقة على الصفقة من طرف CF
03 ماي 2015	الامر بالانطلاق في الأشغال ODS

المصدر: من إعدادنا انطلاقا من وثائق المديرية

2.3. المعالجة المحاسبية للمشروع في ظل الإصلاحات الجديدة

تبدأ المعالجة المحاسبية للمشروع في قسم المالية والمحاسبة بمديرية التجارة منذ المراحل الأولى لميلاد المشروع، فبعد تلقي الإشعار بقبول المشروع من طرف وزارة المالية تأتي الخطوة الأولى وهي تسجيل العملية على مستوى مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية الجزائر حسب القطاع المعني للحصول على رخصة البرنامج التي تضم رقم العملية وتصنيفها والبرنامج الذي تندرج ضمنه وكذا المبلغ الإجمالي المخصص لها، والذي يتم إعادة هيكلته في كل خطوة من خطوات المشروع. الوثائق الإدارية اللازمة للقيام بهذه الخطوات تقتصر على مراسلات إدارية وتقارير كتابية من المدير فقط. في مرحلة التنفيذ وإنجاز الأعمال، هنا نكون بصدد تسوية نفقة عمومية، وهنا تظهر العمليات المحاسبية المتعلقة بالالتزام وتصفية النفقة وهو ما سنتطرق إليه بالتفصيل هنا.

أ- طريقة المعالجة المحاسبية قبل اصلاحات سنة 2017

كما سبق وذكرنا أنه بمجرد اختيار المتعامل الاقتصادي الذي سينجز المشروع العمومي وبعد استكمال الإجراءات الإدارية التي تحكم الصفقات العمومية بموجب المرسوم رقم 15-247 من إعلان عن المنح المؤقت واستيفاء فترة الطعون، وكذا عرض الملف على لجنة الصفقات للولاية بصفتها هيئة للرقابة الخارجية، تأتي أول عملية محاسبية وهي تسجيل الالتزام بالمبلغ الإجمالي للمشروع لدى المراقب المالي للولاية، حيث تعد بطاقة الالتزام بشكل خاص، حيث تضم كل من:

- تسمية العملية
- رقم العملية، سنة التسجيل، القطاع، الباب، المادة
- نوع البرنامج التنموي
- مبلغ الالتزام
- رصيد أول مدة والرصيد الجديد

قبل سنة 2017 كانت الإدارات العمومية تتعامل ببطاقة التزام واحدة، وبعد تعديلات 2017، أصبحت تتعامل بما يعرف بالالتزام القانوني والالتزام المحاسبي.

بالرجوع إلى مثالنا فالالتزام الذي تقوم به مديرية التجارة يكون بهذا الشكل:

جدول رقم 02: بطاقة الالتزام الخاصة بتسجيل العملية

بطاقة التزام رقم 01		
هذه المساحة مخصصة لذكر المعلومات الخاصة بالعملية		
موضوع الالتزام		تسجيل رخصة البرنامج (AP)
هنا نبين أي قسم من العملية يخص هذا الالتزام (أشغال، دراسات، إعلانات.....)		
الرصيد القديم	مبلغ الالتزام	الرصيد الجديد
350000000,00	00	350000000,00

المصدر: من إعدادنا انطلاقا من وثائق المديرية

أي على الأمر بالصرف بتسجيل الالتزام الإجمالي للعملية أولا ثم يقوم في كل مرة بتسجيل الالتزام الخاص بكل تقدم في المشروع بإنقاصه من المبلغ الإجمالي للعملية وعليه تكون بطاقة الالتزام التالية تخص مشروع تهيئة 03 أسواق السابق الذكر الذي فازت به مؤسسة X، وتكون بالشكل التالي:

جدول رقم 03: بطاقة الالتزام الخاصة بتسجيل المشروع محل الدراسة للمقولة X

بطاقة التزام رقم 02		
هذه المساحة مخصصة لذكر المعلومات الخاصة بالعملية		
موضوع الالتزام		الالتزام بالصفقة مؤسسة X
هنا نبين أي قسم من العملية يخص هذا الالتزام (أشغال، دراسات، إعلانات.....)		
الرصيد القديم	مبلغ الالتزام	الرصيد الجديد
350000000,00	58214392,47	291785607,53

المصدر: من إعدادنا انطلاقا من وثائق المديرية

أي أنه قمنا بتشكيل بطاقة التزام واحدة للأسواق الثلاثة معا التابعة لنفس المؤسسة، كما يمكننا أيضا ضم التزامات أخرى إلى نفس بطاقة الالتزام وتسجيل المبلغ الإجمالي دفعة واحدة بشرط ذكر المعلومات الخاصة بكل التزام.

وبنفس الطريقة نحتفظ دائما برصيد آخر مدة ونطرح منه مبلغ الالتزام الجديد، إلى أن ينتهي رصيد رخصة البرنامج فلا يمكننا تسوية أي نفقة حتى الحصول على أموال جديدة وإعادة تقييم العملية.

ب- طريقة المعالجة المحاسبية بعد سنة 2017

بموجب قانون المالية لسنة 2017، تغيرت طريقة تسيير النفقات العمومية وهذا سعيًا من الدولة لترشيد نفقاتها والتحكم في الأموال العامة، حيث استحدث ما يسمى بالالتزام القانوني والالتزام المحاسبي كما رأينا سابقًا.

ففي نهاية كل سنة مالية يصبح رصيد الأمر بالصرف صفراً، أي تؤخذ منه الأموال التي لم يستهلكها هذه السنة (إلغاء العمل برخص البرامج الممتدة على عدة سنوات)، و ينتظر اعتمادات الدفع الممنوحة له في السنة الموالية ليسوي بها النفقات المتبقية سواء غطتها أم لا، فيطلب اعتمادات دفع إضافية.

بالتطبيق على مثالنا السابق يصبح تسجيل الالتزام بهذا الشكل:

بطاقة الالتزام الأولى الخاصة بتسجيل العملية تبقى نفسها، أما بطاقات الالتزام اللاحقة فتتغير ويصبح هناك بطاقتين للالتزام واحدة التزام قانوني والأخرى التزام محاسبي عند التقدم في كل خطوة من المشروع. وهنا بالتطبيق على مثالنا تكون بطاقة الالتزام القانوني بهذا الشكل:

جدول رقم 04: بطاقة الالتزام القانوني الخاصة بتسجيل الصفقة محل الدراسة

بطاقة التزام رقم 17/02		
هذه المساحة مخصصة لذكر المعلومات الخاصة بالعملية		
موضوع الالتزام		الالتزام القانوني بالصفقة مؤسسة X
هنا نبين أي قسم من العملية يخص هذا الالتزام (أشغال، دراسات، إعلانات.....)		
الرصيد القديم	مبلغ الالتزام	الرصيد الجديد
350000000,00	58214392,47	291785607,53

المصدر: من إعدادنا انطلاقاً من وثائق المديرية

لاحظ هنا أنه يجب ذكر نوع الالتزام أي أنه التزام قانوني ، ثم بعدها نرى اعتمادات الدفع الممنوحة للمديرية في سنة 2017 لنقوم بالالتزام المحاسبي ، فلو فرضنا أنه منح لها في هذا القطاع اعتماد دفع CP بمبلغ 300000000,00 دج بعنوان السنة المالية 2017، ففي هذه الحالة الالتزام المحاسبي لا يمكن أن يشمل المبلغ الإجمالي للمشروع بل جزء منه فقط وبالتالي يمكن أن ننشئ التزاما محاسبيا لمؤسسة X فقط بإجمالي مبلغ اعتماد الدفع، كما يمكن أن يكون المبلغ أقل أي نقسم CP بين هته المؤسسة والتزامات أخرى، وفي هذه الحالة نكتفي بتسوية وضعية أشغال واحدة، فمثلا لو افترضنا أن المؤسسة قدمت وضعية بمبلغ 4825496,65 دج إذا في هذه الحالة تكون بطاقة الالتزام المحاسبي بهذا الشكل:

جدول رقم 05: بطاقة الالتزام المحاسبي

بطاقة التزام رقم 03		
هذه المساحة مخصصة لذكر المعلومات الخاصة بالعملية		
موضوع الالتزام		الالتزام المحاسبي بالصفقة مؤسسة X
هنا نبين أي قسم من العملية يخص هذا الالتزام (أشغال، دراسات، إعلانات.....)		

الرصيد القديم	مبلغ الالتزام	الرصيد الجديد
30000000,00	4825496,65	25174503,35

المصدر: من إعدادنا انطلاقا من وثائق المديرية

وعليه فالمبلغ المتبقي من اعتماد الدفع نسجل به التزامات محاسبية لأعمال أخرى من العملية وإذا وصل أجل 2017/12/31، ولم يستهلك فإن الرصيد المتبقي يسترجع ولا يمكن لمديرية التجارة أن تسوي به نفقات في السنة الموالية.

جدول رقم 06: بطاقة سحب الالتزام المتبقي من مشروع المقاول

بطاقة التزام رقم 18/01		
هذه المساحة مخصصة لذكر المعلومات الخاصة بالعملية		
موضوع الالتزام	سحب الالتزام المتبقي	
هنا نبين أي قسم من العملية يخص هذا الالتزام (أشغال، دراسات، إعلانات.....)		
الرصيد القديم	مبلغ الالتزام	الرصيد الجديد
291785607,53	-53388895,82	345174503.35

المصدر: من إعدادنا انطلاقا من وثائق المديرية

وفرضا في سنة 2018، قامت المؤسسة بإكمال جميع أعمال التهيئة وتم الانتهاء من المشروع، وحصلت مديرية التجارة على اعتمادات دفع جديدة خاصة بسنة 2018 بقيمة 60000000.00 دج، ففي هذه الحالة تكون بطاقة الالتزام القانوني كما يلي:

جدول رقم 07: بطاقة الالتزام القانوني لما تبقى من الصفقة

بطاقة التزام رقم 18/02		
هذه المساحة مخصصة لذكر المعلومات الخاصة بالعملية		
موضوع الالتزام	الالتزام القانوني بالصفقة مؤسسة X	
هنا نبين أي قسم من العملية يخص هذا الالتزام (أشغال، دراسات، إعلانات.....)		
الرصيد القديم	مبلغ الالتزام	الرصيد الجديد
345174503.35	53388895,82	291785607,53

المصدر: من إعدادنا انطلاقا من وثائق المديرية

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه في نهاية الدورة 2017/12/31، نحسب الرصيد الجديد حيث نطرح جميع الالتزامات القانونية التي تمت خلال السنة من رخصة البرنامج فتحصل على الرصيد الذي يعتبر بمثابة الرصيد القديم في بطاقة الالتزام الأولى لسنة 2018، في

مثالنا هذا طرحنا مبلغ الوضعية المقدمة في سنة 2017 من مبلغ AP فتحصلنا على 345174503.35 دج، ثم طرحنا منه مبلغ الالتزام المتبقى من الصفقة:

مبلغ الالتزام القانوني = مبلغ الصفقة الإجمالي - مبلغ الالتزام المحاسبي للسنة السابقة
وفي هذه الحالة يكون مبلغ الالتزام المحاسبي لسنة 2018 كما يلي:

جدول رقم 08: بطاقة الالتزام المحاسبي لما تبقى من الصفقة

بطاقة التزام رقم 18/03	
هذه المساحة مخصصة لذكر المعلومات الخاصة بالعملية	
موضوع الالتزام	الالتزام المحاسبي بالصفقة مؤسسة X
هنا نبين أي قسم من العملية يخص هذا الالتزام (أشغال، دراسات، إعلانات.....)	
الرصيد القديم	مبلغ الالتزام
60000000,00	53388895,82
	الرصيد الجديد
	6611104,18

المصدر: من إعدادنا انطلاقا من وثائق المديرية

وهكذا نكون قد التزمنا قانونيا ومحاسبيا بتسوية النفقات الخاصة بهذا المشروع، لتأتي المرحلة الموالية وهي تصفية النفقة على مستوى الخزينة العمومية.

4- الخاتمة:

لقد تطرقنا في هذا البحث إلى إصلاحات المحاسبة العمومية في ظل تجميد المشاريع العمومية من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة "كيف تم إصلاح نظام المحاسبة العمومية لترشيد النفقات المتعلقة بالمشاريع العمومية؟"

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضية من عدمها، وذلك كما يلي:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن "سوء التسيير العمومي أدى إلى فرض إجراءات تجميد المشاريع العمومية" ومن خلال دراسة النقاط المتعلقة بتجميد المشاريع والهدف منها توصلنا إلى أنها صحيحة، باعتبار أن سوء التسيير العمومي هو أحد أهم أسباب اللجوء إلى إجراءات التجميد، إضافة إلى عدة أسباب أخرى مثل رفع الكفاءة الاقتصادية ودفع عجلة التطور والتنمية واجتياز مختلف المشاكل، ومحاربة الفساد والإسراف والتبذير.

الفرضية الثانية: والتي نصت على أن "طرق المعالجة المحاسبية للمشاريع لم تتغير على مستوى مديرية التجارة لولاية الجزائر قبل وبعد الإصلاحات" حيث أنه بعد دراستنا التطبيقية

توصلنا إلى نفي هذه الفرضية، أي أن طرق المعالجة المحاسبية تغيرت مع هذه الإصلاحات، حيث وضع حيز التنفيذ حساب التخصيص الخاص 302-145، الذي عوض الحسابات القديمة.

نتائج البحث:

- ومن خلال ما تم التطرق إليه في هذا البحث تم الوصول إلى جملة من النتائج من أهمها:
 - بذلت الجزائر جهودا معتبرة في مساعيها لتطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية، لكنها لم ترقى بعد إلى ما هو معمول به دوليا؛
 - إن ترقية نظام المحاسبة العمومية للمؤسسة الجزائرية من خلال مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتوافق مع مساعي تعزيز الحكم الراشد وترشيد النفقات التي تبنتها الحكومة؛
 - تسجل المشاريع العمومية في الجزائر وفق عدة صيغ تنموية على حسب نمط التمويل الممنوح لها، فقد تسجل ضمن البرامج القطاعية الممركزة، أو البرامج القطاعية الغير ممركزة، أو مخططات بلدية تنموية؛
 - اتخذت الجزائر مجموعة من التدابير لترشيد النفقات، وفي هذا الإطار أصدرت عدة تعليمات وزارية خاصة بتطبيق إجراءات تجميد المشاريع العمومية ابتداء من سنة 2015، بهدف رفع الكفاءة الاقتصادية ودفع عجلة التطور والتنمية واجتياز مختلف المشاكل، ومحاربة الفساد والإسراف والتبذير؛
 - تنفيذ المشاريع في إطار عقود الصفقات العمومية يسبب ظاهرة احتجاز الأموال العمومية دون التقدم في إنجاز الأشغال، بسبب الاعتماد على رخص البرامج التي تمتد على عدة سنوات، لكن إجراءات التجميد والإصلاح المحاسبي جاءت للحد من هذه الظاهرة.
 - العمل بطريقة الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي ساهم بدرجة كبيرة في عقلنة نفقات المشاريع، وكذا التحكم في طرق مراقبتها؛
 - إجراءات تجميد المشاريع شددت طرق التسيير المحاسبي للمشاريع العمومية كون هذه الإجراءات ساهمت بنسبة كبيرة في المحافظة على المال العام، وعقلنة النفقات المتعلقة بالمشاريع العمومية؛
 - طريقة المعالجة المحاسبية لمشروع عمومي تغيرت بعد إصلاحات التجميد، حيث وضع حيز التنفيذ حساب التخصيص الخاص 302-145، الذي عوض الحسابات القديمة.

الاقتراحات والتوصيات:

- على ضوء ما توصلنا إليه من نتائج فإنه يمكن أن نقترح التوصيات التالية:
- ضرورة توفير الإمكانيات المادية والكفاءات البشرية لتجسيد نظام المحاسبة العمومية الحديثة وتفعيل نظام الرقابة؛
 - ضرورة وضع استراتيجية طويلة المدى لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق نهج يراعى فيه خصوصية البيئة الجزائرية حتى يتحقق على أرض الواقع؛
 - التعليمات الوزارية والقوانين المتضمنة للإصلاحات، يجب أن تدعم بممارسات لشرحها وتبسيط طرق تنفيذها على أرض الواقع؛
 - ضرورة تخفيف وتبسيط إجراءات تنفيذ المشاريع العمومية وتقليل البيروقراطية، لأن كل هذه العوامل تعيق انجاز المشاريع وبالتالي تأخر أهداف التنمية؛
 - القيام بدورات تكوينية لأعوان المحاسبة العمومية مما يسمح بتطوير قدراتهم وفهم الإصلاحات والتطبيق الجيد لها؛
 - الدراسة الجيدة والتحديد الدقيق لحاجيات مختلف الدوائر الوزارية وتحديد الأولويات يعتبر الخطوة الأولى في ترشيد النفقات العمومية؛
 - ضرورة رفع التجميد عن بعض المشاريع، رغم فعالية إجراءات التجميد في ترشيد النفقات، إلا أنها عطلت مصالح بعض القطاعات الحساسة كالتربية والتعليم.
- قائمة المراجع.

● باللغة العربية

- محمد مسعي، (2012)، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر.
- بن داود إبراهيم، (2009)، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر.
- بلعروسي أحمد التيجاني، (2011)، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر.
- يوسف جيلالي، (2019)، الإطار التنظيمي والميزانياتي لتسيير وتنفيذ نفقات التجهيز في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 11، العدد 02، جامعة حسية بن بوعلي بالشلف، الجزائر.

- نعيجة فهيم،(2011)، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، جامعة سعد دحلب البليدة.
- صبيحة محمدي،(2013)، تسيير الموارد في الجزائر-واقع وآفاق-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3.
- بلقيل نور الدين،(2018)، أثر آليات تدخل الجماعات المحلية في تحقيق التنمية المحلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر.
- شعبان فرج،(2012)، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر 2000-2010، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، الجزائر.
- فحلول مبارك ، (2013)، قرارات الاستثمار في القطاع العام، محاضرات مطبوعة موجهة لطلبة الماستر علوم تجارية، جامعة باتنة، الموسم الدراسي 2012/2013.
- بساعد علي، الميزانية،(2006)، محاضرات مطبوعة ملقاة بالمدرسة العليا للقضاء، مادة المالية العامة، الدفعة السادسة عشر، 2005-2006.
- القانون رقم 16-14، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، المؤرخ في 28 ربيع الأول 1438 الموافق لـ 28 ديسمبر 2016.
- القانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ: 15 أوت 1990.

• باللغة الأجنبية:

- M.Lascombe,(2003), **les finances publiques**, 5e édition, Dalloz, - Paris.