



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة بلحاج بوشعيب لولاية عين تموشنت  
كلية علوم اقتصادية و تجارية و علوم التسيير  
قسم : علوم مالية و محاسبية  
تخصص : محاسبة و جباية معمقة



دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات في المؤسسات  
العمومية الاستشفائية  
دراسة حالة مستشفى احمد مدغري

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم محاسبة وجباية

إشراف الأستاذة:

من إعداد الطلبة:

- د. حبشي فادية

- العابد فريال

- رحاوي محمد الأمين فتحي

لجنة التقييم 26/06/2022

رئيسا	أستاذة محاضرة ب	د. العربي مليكة
مشرفا	أستاذة محاضرة ب	د. حبشي فادية
ممتحنا	أستاذة محاضرة ب	د. حسناوي مريم

السنة الجامعية: 2021 - 2022 م



# شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

" ويسألونك عن الروح قل الروح من أمر ربي وما أوتيتم من العلم إلا قليلا "

الحمد لله الذي انعم علي بالصحة لإتمام هذه المذكرة و حسب قوله تعالى بعد بسم الله الرحمن الرحيم \* اذْكُرُونِي أَذْكُرْكُمْ

وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُونِ \*

لقد حثنا الله في كتابه العزيز على شكر الناس قائلا " و فوق كل ذي علم عليم " ( سورة يوسف آية 76 ) صدق الله العظيم .

اشكر الله العلي القدير الذي انعم علينا بنعمة العقل و الدين القائل في محكم التنزيل عن أبي هريرة رضي الله عنه قال \_صلى الله عليه و سلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

إلى الأستاذة المشرفة التي نكن له فائق الاحترام و التقدير، و التي لم تبخل علينا بالنصح و التوجيه، الأستاذة □  
حبشي فاديه

و في الأخير لا يسعنا إلا أن نقول لمن ساعدنا أو نصحننا أو وجهنا، و لو برأي أو كلمة جزأكم الله خيرا و بارك الله فيكم جميعا.

# إهداء



بسم الله الرحمن الرحيم

و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين "محمد صلى الله عليه وسلم "

"الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله"

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا

إلى قرة عيني وجوهر الفؤاد و منبع الحنان و العطاء إلى التي حرمت نفسها وأعطيني ومن نبع حنانها سقتني...إلى من وهبتني الحياة...أمي

العزيزة حفظها الله

إلى من يزيدني انتسابي له ذكره فخرا واعتزازا و إلى كل من وفر لي كل ما أحتاجه في هذه الحياة..وجعلني أكبر في ازكي واطهر فضيلة أبي

الغالي

إلى زوجي وعائلته الكريمة.أخي و أختي.وكل عائلتي العزيزة وأحبائي

نور الهدى رانيا رزيقة إكرام لؤي محمد إيمان كريمة صفاء نورهان.نسرين إلى أستاذتي ورفيقة دربي.

# فريال







إلى التي حملتني وهنا على وهن وسقتني من نبع حنانها وعطفها الفيض

إلى من كان دعائها ورعاها عن سر نجاحي أمي

رمز كفاحي في الحياة إلى الذي تعب من أجل تربيته إلى من غرس القيم

و الأخلاق في قلبي إلى من أحمل لقبه بكل فخر واعتزاز أبي أطل الله في عمره

إلى إخوتي وأخواتي

إلى زميلاتي وزملائي في الدفعة وخاصة زميلتي التي شاركتني في هذا

العمل

أما عن أصدقائي فلن أتوان عن شكرهم علاء الدين وريان وسفيان وأيمن

وحميد وربيح وعبد اللطيف وبن سالم كلهم كانوا سندا في هذا المشوار

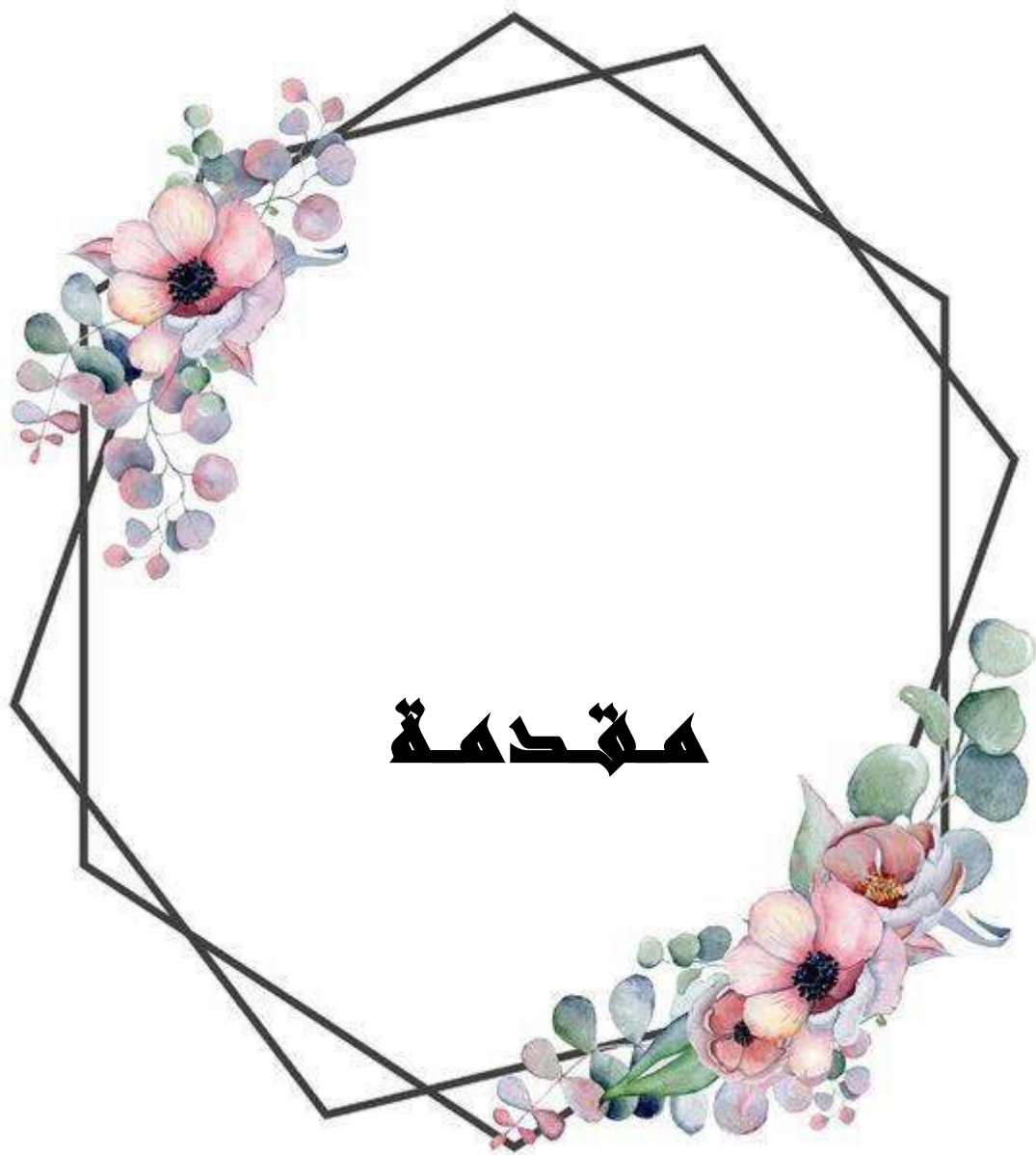
الجامعي

و من هذا المنبر اخص بالذكر أستاذتي العزيزة فادية حبشي التي أدت

الأمانة وأكثر ولن أوفيقا حقما بهذه الكلمات.

محمد الأمين فتحي





### مقدمة عامة:

لقد شهدت الآونة الأخيرة اتساع دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال الاتفاق على القطاعات التابعة لها، حيث تسعى من وراء ذلك لتحقيق أهدافها المسطرة، وتعد الصحة من أهم القطاعات التي حظيت باهتمام أغلب الدول في أنحاء العالم بعد القطاع العسكري وذلك نظرا لأهميتها ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية حيث يهدف الإنفاق على القطاع الصحي إلى تحقيق هدف أساسي وهو الوقاية من المرض أولا، والشفاء من المرض إذا أصاب الفرد، هذا الهدف يضمن المحافظة على رأس المال البشري ومن ثم زيادة إنتاجية الفرد وبالتالي زيادة الناتج المحلي الإجمالي، لذا فان الاهتمام بالإنفاق على الرعاية الصحية ليس مرجعه الدافع الإنساني فقط وإنما الدافع الاقتصادي أيضا.

وتعتبر النفقات العمومية عمود تجسيد سياسة الحكومة وناعتها حيث تكتسي المحاسبة العمومية دورا هاما في عملية مراقبة وتنفيذ النفقات العمومية لذا قامت الدولة بوضع آليات الرقابة الكفيلة بترشيد الإنفاق العام والحفاظ على المال العام من الاختلاس وتعتبر آليات الرقابة من أساسيات المحاسبة العمومية. ومن هذا المنطلق سوف نتطرق إلى التعريف بالنفقات العمومية والمحاسبة العمومية ودورها في ترشيد الإنفاق العام والرقابة عليه.

وقد واجه العالم مؤخرا في مطلع سنة 2020 وباء خطيرا وقاتلا، وصل صداه الى كل الدول وهو وباء كورونا كوفيد 19، أثر على سير جميع الأنشطة الاقتصادية في العالم، وأبرز القطاعات التي كانت في مواجهة هذا الوباء هو القطاع الصحي، إذ لاحظنا انهياره في بعض الدول وصموده في بعضها، وقد استطاع القطاع الصحي في الجزائر الوقوف في وجه هذه الجائحة على الرغم من الإمكانيات المادية الشحيحة

### إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق طرحنا الإشكالية الآتية: ماذا نقصد بالنفقات العمومية وما دور المحاسبة العمومية في الرقابة عليها؟ وتتفرع عنها عدة أسئلة منها:

- من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية؟ وكيفية صرف النفقات العامة؟
- ماهي أسباب ارتفاع النفقات الصحية؟
- هل منح الاستقلالية للمؤسسات الاستشفائية سيؤدي إلى رفع النفقات الصحية؟

### فرضيات البحث:

للإجابة وتحليل الإشكالية المطروحة يمكن طرح فرضيات في بداية الأمر كإشكالية للوصول إلى الهدف وتكون كالتالي:

- المؤسسات العمومية الاستشفائية ذات الطابع الإداري هي مؤسسات دولة تختلف عن باقي المؤسسات من حيث الاختصاص، ولديها قطاع معين حيث تقدم خدمة اجتماعية
- التحضير واعتماد الميزانية يجب أن يسود الانسجام والتوافق بين أجزاء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة.
- كل مسؤول إداري لا يمكن المباشرة في تنفيذ أو التعاقد أي عقد نفقة أو صرفها، وهنا لا توجد ميزانية ولذلك يجب أن يكون ترخيص سياسي مسبق في المجال النفقات.

### مبررات اختيار موضوع البحث:

- الأهمية التي يكتسبها هذا الموضوع من خلال أهمية المبالغ المرصدة لوزارة الصحة والتوزيع المخصص من طرف الدولة والذي يفوق كل القطاعات.
- له علاقة بمجال تخصصنا مالية المؤسسة
- الميول الشخصي لمواضيع المحاسبة العمومية
- إن موضوع المحاسبة العمومية مرتبط مباشرة بمجال العمل خاصة في الجزائر أين يسيطر القطاع العمومي على مبدأ التوظيف مما يساعدنا نحن الطلبة والباحثين الإلمام بهذا الموضوع

### أهداف البحث وأهميته:

#### أهداف الدراسة:

- التعرف على المحاسبة العمومية من خلال تعريفها ومجال تطبيقها
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومحدداتها والهدف من ورائها
- التعرف على دور المحاسبة العمومية في ضبط الإيرادات والنفقات العامة.

منهج البحث: على العموم لم يكن لدينا أي خيار آخر سوى انتهاج سبيلين هما:

- الدراسة التحليلية في الجانب النظري وذلك بشرح وتوضيح كل المفاهيم النظرية.
- دراسة حالة في الجانب التطبيقي وهي اصدق السبل للوصول إلى المعلومات واقعية.



هيكل البحث: تم تقسيم هذا العمل إلى فصلين تتقدمهم مقدمة عامة.

**الفصل الأول:** تم التطرق في هذا الفصل إلى الميزانية وكيفية إعدادها برصد مختلف المفاهيم حول ماهية الميزانية، وقواعد ومبادئ ومضمون الميزانية العامة وتبيان دورة والأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية وقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين لكل مبحث ثلاثة مطالب.

**المبحث الأول:** وقد تناولنا فيه مدخل نظري لميزانية التسيير وذلك بالتطرق إلى أهداف وتعارف خاصة بالميزانية وكذا مختلف المبادئ الأساسية ومستلزمات تطبيق الميزانية والتركيز على العناصر المؤثرة في إعدادها.

**المبحث الثاني:** تطرقنا في هذا المبحث إلى تحضير واعتماد الميزانية في تسيير المؤسسة الاستشفائية مع الشرح المفصل يبين كيفية تنفيذ الميزانية.

**المبحث الثالث:** ذكرنا في هذا المبحث آليات الرقابة وأنواعها الميزانية التسيير في المؤسسة. الاستشفائية.

**الفصل الثاني:** خصصناه للدراسة الميزانية كمحاولة للإسقاط ما رأيناه في الجانب النظري، على كيفية صرف النفقات، والرقابة عليها في المؤسسة العمومية الاستشفائية. وأخيرا قد تم التوصل إلى الخاتمة والتي تضمنت توصيات متواضعة من خلال الدراسة النظرية.

### صعوبات البحث:

صادفت دراستنا لهذا الموضوع بعض الصعوبات نذكر منها:

- نقص المراجع حول تنفيذ ميزانيات المؤسسات الصحية.
- قلة الدراسات في مجال الإدارة الصحية.
- صعوبة الحصول على المعلومات والوثائق اللازمة من المؤسسات الصحية.





## الفصل الأول

### الإطار النظري والدراسات السابقة

تضم الموازنة العامة جميع الإيرادات والنفقات المتعلقة بالمصالح العمومية بحيث تعد النفقات العامة الأداة الرئيسية التي تجسد سياسة الحكومة ونجاحها، حيث أن النفقات العامة في تزايد ونمو مستمر استجابة لمختلف المتغيرات مما أدى بالدولة إلى صب مختلف مواردها لمواجهة وتغطية هذه النفقات، وتبني آلية تدعى الرقابة المالية لتكون كفيلة بمختلف أساليبها لحماية المال العام من كل فساد واختلاس وترشيده وعدم إسرافه .

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة المفاهيم العامة حول النفقات العمومية وأساسيات المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك وفق ثلاثة مباحث وهي كالآتي :

- ماهية النفقات العمومية.
- ترشيد النفقات العامة في الجزائر.
- أساسيات المحاسبة العمومية.

### المبحث الأول: الإطار النظري حول الإنفاق العام وترشيده

تعتبر النفقة العامة أداة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة من أجل تلبية الحاجات العامة للمجتمع، كما تعتبر وسيلة لدى الحكومة من أجل تنفيذ برامجها التنموية الاقتصادية والاجتماعية، كما تسعى الدولة من خلال النفقة العامة إلى تلبية الطلب العام المتزايد على مقومات الحياة الأساسية كخدمات التعليم والصحة والأمن.

#### المطلب الأول: ماهية النفقات العمومية

##### الفرع الأول: تعريف النفقات العمومية وخصائصها

من خلال هذا المطلب سنقوم بتعريف النفقات العامة وخصائصها

##### أولاً-تعريف النفقات العامة: هناك عدة تعاريف قدمت للنفقات العامة نذكر منها :

تعرف النفقات العامة على أنها مبلغ من المال يخرج من خزينة الدولة بواسطة إدارتها ومؤسساتها وهيئتها ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة

وتعرف أيضا على أنها المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة".

كما تعرف أيضا على أنها "مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها في شكل كمية معينة من المال خلال فترة زمنية معينة بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة".

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج النفقة العامة هي مبلغ نقدي تنفقه الدولة لتحقيق منفعة عامة<sup>1</sup>.

ثانياً-خصائص النفقات العامة: من خلال استعراضنا للتعاريف السابقة نجد أنه يمكن تحديد الخصائص التالية للنفقة العامة:

1- النفقة العامة مبلغ نقدي: تعتبر المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها على السلع والخدمات الركن الأول للنفقة

العامة، أما في حالة قيام الدولة بالحصول على بعض السلع والخدمات بدون مقابل كما هو الحال في عمليات الاستيلاء جبراً وبدون مقابل فإن ذلك لا يعتبر نفقة عامة، وذلك لأن الدولة تستخدم مثل هذه الأساليب في حالات استثنائية خاصة كحالات الحروب مثلاً، وإلا فلا يعتبر استخدامها مثل هذه الأساليب قانونياً، كما ويعتبر مخالفة للمبادئ الديمقراطية أيضاً.

2- صدور النفقة العامة من أحد أشخاص القانون العام: حتى يمكن اعتبار النفقة عامة يجب أن تصدر عن الدولة

أو أحد هيئاتها العامة، وتمثل أشخاص القانون العام في الدولة بمختلف مستوياتها الحكومية، أي سواء على المستوى المركزي أو مستوى الولاية أو مستوى المحليات، فمثلاً قيام أحد الأشخاص ببناء مسجد أو مركز

<sup>1</sup> فرحي محمد، النمذجة القياسية لترشيده السياسات الاقتصادية الكلية، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1998، ص 25

صحي أو مدرسة بهدف تحقيق النفع العام فإن هذا الإنفاق لا يعتبر إنفاقا عاما وإنما يعتبر إنفاقا خاصا، ومن الأمثلة على الإنفاق العام ما تنفقه الدولة على رواتب موظفيها والإنفاق على إنشاء الجسور وشبكات الطرق والدفاع وبناء المستشفيات .<sup>1</sup>

3- الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام :ويقصد بالحاجات العامة الحاجات الاجتماعية التي يصعب إشباعها بواسطة القطاع الخاص، ولذا يتم إشباعها بواسطة الدولة وينتج عنها منفعة عامة تقدرها الدولة، وتختلف الحاجات العامة من دولة لأخرى حسب أيديولوجية التي تعتمد على القطاع الخاص في تمويل خططها التنموية. الدولة ودرجة تقدمها، حيث تزداد في الدول التي تأخذ على عاتقها تمويل مشاريعها وخططها التنموية وتقل في الدول التي تعتمد على القطاع الخاص في تمويل خططها التنموية.

### الفرع الثاني: اقسام النفقات العمومية

تنقسم النفقات العامة من الناحية النظرية إلى:

#### 1- النفقات العادية وغير العادية: وتشمل ما يلي:

1-1 النفقات العادية: هي التي تتصف بالدورية أي تتكرر سنويا في موازنة الدولة، وإن اختلف مقدارها من سنة إلى أخرى وتشمل رواتب الموظفين، ونفقات اللوازم والمهمات التي تلزم لتشغيل الجهاز الحكومي ونفقات شراء الأجهزة والآلات وما تدفعه الدولة سنويا من إعانات ومساعدات

1-2 النفقات الغير عادية: هي تلك التي لا تتكرر بصورة عادية منتظمة في ميزانية الدولة، ولكن تدعو الحاجة إليها مثل: نفقات إنشاء الطرق ونفقات مواجهة آثار الكوارث الطبيعية.

إذا كان هذا التقسيم يمكن السلطة العامة من تقدير النفقات بصورة أقرب إلى الصحة، إلا أن السياسة المالية الحديثة تعتبر كل إيرادات الدولة (عادية أو غير عادية) مخصصة في مجموعها لكل أوجه الإنفاق الحكومي.

#### 2- النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية: والتي تشمل كل من :

1-2 النفقات الحقيقية: وهي تمثل المشتريات الحكومية من سلع وخدمات إنتاجية (الأرض، العمل، رأس المال) وهي ضرورية لقيام الحكومة بوظائفها التقليدية من أمن، دفاع، عدالة، المرافق العامة، بالإضافة إلى القيام بالدور الحديث للدولة في النشاط الاقتصادي.

2-2 النفقات التحويلية: وتشمل المصروفات التي تقوم بها الدولة دون أن تحصل مقابلها على سلع أو خدمات، فهي تهدف من ورائها إلى تحويل جزء من الموارد المتاحة من مساره الأصلي لغرض تحقيق هدف اقتصادي أو اجتماعي أو مالي

<sup>1</sup> ايلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، 2000، ص 28



## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

ومن أمثلتها نذكر: مشروعات الضمان الاجتماعي والصحي، مشروع بناء دار خيرية أو ملجأ للفقراء أو مستشفى ... الخ...

وتنقسم النفقات التحويلية إلى ثلاثة أشكال :

نفقات تحويلية اقتصادية: تتمثل في الإعانات الحكومية لبعض المشروعات الإنتاجية والتي يكون الهدف منها تشجيع تلك الوحدات على زيادة الإنتاج، وتخفيض الأسعار في بعض السلع والخدمات والتي تكون غالبيتها إما سلعا أو خدمات استهلاكية ضرورية أو سلعا أو خدمات تصديرية

نفقات تحويلية اجتماعية: هي نوع من النفقات الحكومية التي تتم دون مقابل ويكون الهدف منها تحقيق البعد الاجتماعي في الإنفاق العام مثل: الإعانات المقدمة لكبار السن والعجزة، والإعانات ممنوحة في حالة الكوارث ... الخ؛

نفقات تحويلية مالية: ويكون الهدف منها مواجهة عبء الافتراض العام وتتمثل في فوائد الدين العام واستهلاكه.

### 3- النفقات الإدارية والنفقات الاستثمارية: وتتمثل فيما يلي:

3-1 النفقات الإدارية الجارية: هي النفقات الضرورية لقيام أجهزة الدولة بمهامها المختلفة دون أن تدر أي ثروة للاقتصاد القومي مثل: أجور الموظفين، ونفقات الصيانة واقتناء لوازم الإدارة.

3-2 النفقات الاستثمارية الرأسمالية: هي التي تساهم في زيادة الإنتاج الوطني والتوسع الاقتصادي، ومن بين الأشكال التي تتخذها هذه النفقات يمكن أن نشير إلى:

\* نفقات إنشاء المستشفيات والمدارس ودور الحضانة؛

\* نفقات تجهيز المؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

\* نصيب الدولة في مؤسسات الاقتصاد المختلط؛

\* نفقات إنشاء السدود والجسور؛

\* الإنفاق الحكومي على الصيانة الشاملة

4- نفقات الخدمات ونفقات تحويلية: ويعتبر هذا النوع من التقسيم كتلخيص إجمالي للتقسيمات السابقة وهي

4-1 نفقات الخدمات: وهي تنقسم إلى نوعين :

نفقات وظيفية: وتشمل المرتبات، مصاريف الصيانة الدورية للمباني العامة ومصاريف أخرى؛

## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

نفقات رأسمالية أو استثمارية: وتشمل نفقات الإنشاءات العامة، ونفقات التجهيزات والمعدات والآلات ونفقات مشروعات رأس المال الاجتماعي

### 4-2 نفقات تحويلية: وهي على نوعين كذلك:

نفقات تحويلية في صورة دخول: وتشمل الإعانات الاجتماعية ومعاشات المسنين.

معاشات تحويلية رأسمالية أو استثمارية غير مباشرة: وتشمل الإعانات الاقتصادية للمنتجين ودعم المشروعات الخاصة بالأجهزة والمعدات.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العمومية

هناك نوعين من الأسباب تؤدي إلى زيادة النفقات العامة وهي أسباب ظاهرية وأسباب حقيقية.

أولاً- الأسباب الظاهرية لزيادة النفقات العامة: قد ترجع الأسباب المؤدية إلى ارتفاع النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل رئيسية هي:

1- تدهور القوة الشرائية للنقود: يقصد بتدهور القوة الشرائية للنقود أن: "الدولة تدفع عدداً من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من قبل للحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات."

ويعني انخفاض قيمة النقود أن الزيادة في النفقات العامة تكون ظاهرية في جزء منها وأن هذا الجزء يتوقف على مدى هذا الانخفاض، ومعنى ذلك أن الزيادة في النفقات العامة قد تعود إلى ارتفاع الأثمان لا إلى زيادة كمية السلع والخدمات التي اشترتها وأنتجتها النفقات العامة، أي لا تعود إلى زيادة الدخول الحقيقية التي قامت بتوزيعها هذه النفقات، وعلى ذلك يكون من الضروري عند المقارنة بين حجم النفقات العامة في فترات مختلفة بغرض قياس الزيادة فيها عبر هذه الفترات، أن تدخل في اعتبارها التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأثمان من فترة إلى فترة أخرى.

2- اختلاف الطرق المحاسبية العامة: عند تغير الطرق المحاسبية العامة يمكن أن تظهر زيادات كبيرة في حجم الإنفاق العام، فاستخدام أسلوب صافي الحسابات عند إعداد ميزانيات الهيئات والمؤسسات العامة المستقلة يظهر حجم الإنفاق العام صغيراً نسبياً، فوفقاً لهذا الأسلوب يتم خصم إجمالي الإيرادات من إجمالي النفقات العامة لمثل هذه المؤسسات والهيئات.

أما إذا طلب من هذه المؤسسات تعديل الطريقة السابقة في استخدام أسلوب إجمالي الحسابات لديها فإن كل ما يتم إنفاقه أو تحصيله مهما كان صغيراً سوف يتم إدراجه في حسابات هذه المؤسسات أو الهيئات العامة، ومن ثم يظهر رقم إجمالي الإنفاق العام أكبر نسبياً عما كان عليه في السابق، وهذه الزيادة في رقم الإنفاق لا تدل على تحقيق زيادة في

<sup>1</sup> حسين القاضي وآخرون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 56

## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

حجم الخدمات المقدمة من قبل الحكومة، ومثال آخر عند إتباع مبدأ الإيرادات الصافية الذي يعني تسجيل قيمة الضرائب بعد خصم تكاليف جبايتها فإن هذا الوضع يوضح النفقات العامة في الموازنة بأقل من واقعها الفعلي أما إذا كان أسلوب التسجيل هو إجمالي الإيرادات فإن النفقات العامة تظهر بأكثر من مقدارها في الموازنة السابقة.

**3-زيادة مساحة الإقليم أو عدد السكان:** إن زيادة المساحة العامة للدولة وكذلك النمو السكاني يؤثر بشكل مباشر على معدل نصيب الفرد من الخدمات وبالتالي على الإنفاق العام، حيث يؤدي إلى إنفاق ظاهري دون أن يمس طبيعة تلك الزيادة بل يؤثر فقط في معدلاتها ونصيب الفرد منها وهي زيادة ظاهرية، وبعبارة أخرى إن زيادة النفقات العامة لا تنسب إلى التوسع في تقديم الخدمات العامة أو تحسين مستواها وإنما التوسع في الخدمات نفسها بسبب المساحة الجديدة التي أضيفت إلى الدولة أو لتلبية احتياجات السكان المتزايدة من تلك الخدمات بما يعني الحاجة المتنامية للإنفاق العام وهو إنفاق ظاهري وملموس في أغلب الأحيان.<sup>1</sup>

### ثانياً- الأسباب الحقيقية لزيادة النفقات العامة:

لدينا مجموعة من الأسباب الحقيقية التي تؤدي إلى زيادة النفقات العامة وهي:

**1-أسباب اجتماعية:** إن أهم النتائج التي أفرزتها هجرة السكان من الريف إلى المدن وإنشاء المراكز الصناعية والتوسع في نطاق المدن هو الزيادة في النفقات العامة المخصصة للتعليم والصحة والنقل والمواصلات والماء والكهرباء، حيث أن حاجات سكان المدن أكبر من حاجات سكان الريف وهي في تكاثر وازدياد مستمر مما أدى إلى زيادة الإنفاق العام ولاسيما النفقات التحويلية لتخفيف حدة التفاوت في الدخول والعدالة في التوزيع.

**2-أسباب اقتصادية:** بعد فشل مبدأ حيادية الدولة في حل المشكلات والأزمات الاقتصادية، خاصة الأزمة العالمية التي ظهرت في أمريكا في نهاية العشرينات من هذا القرن، ومع كثرة الحروب وجدت الدولة الرأسمالية نفسها مجبرة على التدخل في الحياة الاقتصادية، من خلال تحقيق التوازن العام للاقتصاد القومي بإتباع سياسات مالية ونقدية معينة أو من خلال إنشاء مشاريع استثمارية أو المساهمة في مشاريع قائمة، وما إلى ذلك من إجراءات لحماية التجارة ودعم السلع الأساسية ... الخ، كل هذا يتطلب نفقات مالية متزايدة مما يعني زيادة في حجم النفقات العامة وفي الدول النامية التي هي بحاجة إلى تنمية اقتصادية أصبحت الدولة تتدخل الأمر الذي يعني تخصيص نفقات عامة لتحقيق هذا الهدف.

**3-أسباب سياسية:** تبنت بعض الدول على الصعيد السياسي مسؤوليات ومهام واسعة داخلية وخارجية منها ما يتعلق بانتشار المبادئ الديمقراطية، ومنها ما يتعلق بازدياد نفقات التمثيل الخارجي دبلوماسياً وسياسياً والمشاركة الواسعة في المنظمات والمؤتمرات الدولية والإقليمية، كذلك كان لازدياد النفقات العامة سواء في وقت الحرب أو السلم و ما يتطلبه

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، 2000، ص 89

## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

ذلك من ضرورة في إعداد أساليب التسليح والدفاع العسكري الخارجي والداخلي، فضلاً عما تولده الحروب من آثار في ازدياد النفقات العسكرية وذلك لتنظيم وبناء وتقوية وإصلاح ما خلفته هذه الحروب من آثار .

**4- الأسباب الإدارية:** أدى زيادة عدد الوزارات والإدارات الجديدة ونشوء الكثير من المرافق العامة إلى زيادة عدد موظفيها وارتفاع تكاليف تسييرها وبالتالي زيادة النفقات العامة، وتؤدي الزيادة في عدد الموظفين في الإدارات إلى تدهور الإدارة الحكومية وتعدد وتعقيد إجراءاتها، بالإضافة إلى التبذير والإسراف الذي هو من سمات هذه الإدارة التي كثيراً ما تضعف كفاءة أجهزة الرقابة عليها.

### **5- الأسباب المالية:** تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

**سهولة الاقتراض:** كانت القروض تعتبر فيما مضى وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة نظراً لأن الدول كانت تعاني الكثير في سبيل الحصول عليها إذ كانت تضطر غالباً إلى اللجوء لكبار المالىين لاقتراضها، وكان هؤلاء يفرضون العديد من الشروط القاسية التي كانت تدفع الحكومات أحياناً لتجنب عقد القروض وبطبيعة الحال فقد كان ذلك يجعلها تحدد من الإنفاق العام حتى لا تحتاج لعقد القروض، أما الآن وقد تقدمت الأساليب الفنية لإصدار القروض العامة فإن الدول تستطيع بسهولة واطمئنان أن تلجأ لهذا الأسلوب لسداد أي عجز في إيراداتها، وقد شجعها ذلك مراراً على التوسع في الإنفاق العام مما ترتب عليه زيادة حجمه.

**وجود فائض في الإيرادات العامة:** يؤدي وجود فائض في الإيرادات العامة غير مخصصة لغرض معين لإجراء الحكومة بالتوسع في الإنفاق عن طريق تنمية خدماتها وتحسين مستوياتها<sup>1</sup>.

### **المطلب الثاني: مفهوم ترشيد الإنفاق العام**

#### **الفرع الأول: تعريف ترشيد الإنفاق العام:**

#### **تعريف ترشيد الإنفاق العام:**

إن مفهوم ترشيد الإنفاق هو اختيار أمثل للنفقة العامة، يحدد بدقة وفق منهج موضوعي ويهدف إلى بيان قدرة الوسائل الفنية على تحديد قيمة العائد في المجالات العامة، وهو يعني التركيز الأولي على بعض القطاعات، وبعض المشكلات الكبيرة ذات الأولوية، وإعداد إستراتيجية على المدى المتوسط لاختيار النفقة الرشيدة<sup>2</sup>.

**سياسة ترشيد الإنفاق:** من المواضيع المهمة التي باتت تمثل أهمية بالغة في مختلف اقتصاديات دول العالم سواء النامية منها أو المتقدمة، بل أصبحت تمثل هذه السياسة مطلب ضروري وملح من أجل تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تسعى دول العالم إلى تحقيقها، إذ يلاحظ أن هيكل الإنفاق الحكومي في البلدان النامية والجزائر منها

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 36

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، 2008، ص 96

بشكل خاص بات يعتريه الكثير من التشوهات المالية منها تزايد وتيرة حجم الإنفاق العام بشكل غير مبرر وعدم إنتاجيته، فضلاً عن عدم الالتزام بمبدأ الأولويات في الإنفاق من أجل تحقيق المصلحة العامة، وبالتالي أصبح الوضع يفرض على هذه الدول إعادة النظر في استخدام وتسيير الموارد والإمكانات المالية والاقتصادية المتاحة لديها، من خلال اللجوء إلى سياسة ترشيد الإنفاق التي تعمل على رفع إنتاجية الإنفاق العام إلى أعلى درجة ممكنة لغرض زيادة رفاة الفرد والمجتمع، إذ أن الإنفاق العام يكون منتجاً عندما تجيد الحكومة استخدام مواردها المالية بشكل عقلائي ورشيد، لذا أصبح من الضروري على الحكومة العراقية السير على مبدأ الحكم الرشيد في إدارة الموارد المالية المتاحة وضمان تدفقها نحو منافذها المحددة مسبقاً

### الفرع الثاني: كفاءة وفعالية الإنفاق العام

يعني ترشيد الإنفاق العام التزام "الفعالية" في تخصيص الموارد و"الكفاءة" في استخدامها بما يعظم رفاة المجتمع ويقصد بالفعالية توجيه الموارد العامة إلى الاستخدامات التي ينشأ عنها مزيج من المخرجات تتفق مع تفضيلات أفراد المجتمع، فالفعالية تنصرف إلى مرحلة دراسة الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها، وترتيب هذه الأهداف وفقاً لأهميتها النسبية بما يتفق والمرحلة التي يمر بها المجتمع وبما يمكن الدولة من تخصيص الموارد في اتجاه تحقيق هذه الأهداف أي أنه يمكن القول أن الفعالية تتم في مرحلتها إعداد الميزانية واعتمادها.

أما "الكفاءة" يقصد اتقنين العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وللـكفاءة بعدان:

#### أولاً: كفاءة المخرجات:

وتعني تحقيق أكبر قدر من المخرجات بنفس القدر من المدخلات، وعلى هذا فهي تقاس بنسبة المخرجات الفعلية/ المخرجات المتوقعة عند قدر معين من المدخلات؛

#### ثانياً: كفاءة المدخلات:

وتعني تحقيق قدر معين من المخرجات بقدر أقل من المدخلات، ومن ثم فهي تقاس بنسبة المدخلات الفعلية/المدخلات المتوقعة عند قدر معين من المخرجات. ويعتمد على كفاءة "المخرجات" عندما تكون مخرجات الإنفاق العام قابلة للقياس الكمي، أما إذا كانت تلك على مقاييس وسيطة للمخرجات. المخرجات ذات طابع اجتماعي أو أنها ذات أبعاد متعددة ومتداخلة بحيث لا يمكن قياسها بدقة، فإنه يمكن الاعتماد على مقاييس وسيطة للمخرجات<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: آليات ترشيد الإنفاق العام

آليات ترشيد الإنفاق العام الصحي: تتمثل أهم آليات ترشيد الإنفاق العام في:

<sup>1</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 36

**1- تطبيق مبادئ الحوكمة لترشيد الانفاق العام:** هي النظام الذي يهدف الى تقديم خدمات صحية ذات جودة عالية وبأقل التكاليف الممكنة من خلال الحفاظ على التوجه الاستراتيجي والرقابة على الاداء بالكشف عن الانحرافات وتصحيحها وانشاء اليات لتعزيز الافصاح والشفافية والمساءلة الفعالة. والهدف من الحوكمة ضمان تمويل صحي عادل تسمح بتقديم افضل الخدمات الصحية وبأقل التكاليف من خلال مكافحة الفساد وتدعيم الشفافية.

**2- الادارة بالأهداف كأداة لترشيد الانفاق العام:** تنصرف الى تخصيص الانفاق العام وفقا للأهداف الفرعية التي تسعى كل هيئة حكومية الى تحقيقها وهذا يقتضي تحديد الاهداف العامة بعدها يتم تحديد الاهداف الفرعية التي يعتزم تحقيقها من خلال السنة المالية ومتابعة عملية تنفيذ المشاريع والتعديل على مدار السنة والرقابة عليها وتلدليل العقبات التي تواجهها

**3- الرقابة المالية كألية لترشيد الانفاق العام:** تعتبر الرقابة المالية عبارة عن منهج علمي شامل يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والادارية بغية التأكد من المحافظة على الأموال العمومية ورفع كفاءة استخدامها ويوجد نوعان من الرقابة المالية المطبقة في المنظومة الصحية الجزائرية وهما الرقابة المالية السابقة والرقابة المالية اللاحقة لتنفيذ النفقات العامة الصحية.<sup>1</sup>

**4- وضوح الأدوار والمسؤوليات:** يجب التمييز بين القطاع الحكومي وباقي القطاع العام وبينه وبين باقي قطاعات الاقتصاد، وينبغي أن تكون أدوار السياسات والإدارة داخل القطاع العام واضحة ومعلنة للجمهور، كذلك ينبغي وضع إطار قانوني وتنظيمي وإداري واضح ومعلن لإدارة المالية العامة.

**5- علانية عمليات الموازنة:** ينبغي أن تتقيد عملية إعداد الموازنة بجدول زمني ثابت وأن تسترشد بالأهداف المحددة في مجال الاقتصاد الكلي والسياسة المالية العامة، وينبغي توفير إجراءات واضحة لتنفيذ الموازنة ومتابعتها والإبلاغ بنتائجها

**6- إتاحة المعلومات للاطلاع العام:** ينبغي تزويد الجمهور بمعلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة السابقة والحالية والمقبلة وعن أهم المخاطر فيما يتصل بالمالية العامة، حيث ينبغي توفير معلومات عن المالية العامة بشكل يتيسر معه تحليل السياسات ويعزز المساءلة يجب تعهد بنشر معلومات المالية العامة في الوقت المناسب.

**7- ضمانات الموضوعية:** يجب أن تستوفي بيانات المالية العامة معايير جودة البيانات المتعارف عليها، وينبغي إخضاع أنشطة المالية العامة للرقابة الداخلية الفعالة وأن تتوفر لها الضمانات الوقائية وإخضاع معلومات المالية العامة للفحص الخارجي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر، دور رقابة ديون المحاسبة، دراسة قانونية، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1991، ص 69



### المبحث الثاني: أساسيات العمومية في المحاسبة الجزائرية

#### المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومبادئها وأهدافها

##### الفرع الأول: المحاسبة العمومية

تعريف المحاسبة العمومية: هناك عدة مفاهيم للمحاسبة العمومية يمكن إجمالها فيما يلي:

**1- المفهوم التقني:** تتمثل المحاسبة العمومية في قواعد عرض الحسابات العمومية.

**2- المفهوم الإداري:** المحاسبة العمومية تهدف إلى:

وضع قواعد التي تقدم الحسابات الاقتصادية والى تنظيم مصالح المحاسبين العموميين، هذا لتعريف يسهل للأعوان الذين يقومون بأداء وإجراء وتنفيذ العمليات المالية العمومية وهم المحاسبون ومن بين الصنف الأخر من الأعوان وهم الأمرين بالصرف<sup>1</sup>

**3- المفهوم القانوني التقليدي:**

تبعاً لهذا المفهوم المستنتج من المرسوم الصادر في 31 مايو 1962، فإن قواعد المحاسبة العمومية هي تلك القواعد التي تفرض على المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف لكي يكون الدفع والتحصيل صحيح، هذا المفهوم تم تجاوزه في النظر الحالي لأن المرحلة الحالية تعني حفظ الأموال العمومية للأقسام والبلديات والمؤسسات العمومية<sup>2</sup>

**4- مفهوم القانون الحديث:**

يستنتج من المادة الأولى من الأمر 30 سبتمبر 1983 تبعاً لهذا المفهوم فإن قواعد المحاسبة العمومية هي القواعد التي تحدد الالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف للنفقات العمومية والمحاسبين العموميين ومجال المحاسبة العمومية يمكن أن يعرف من وجهتين:

**4-1- الأجهزة العمومية:** المحاسبة العمومية تطبق على الأجهزة العمومية التالية: الدول، المؤسسة العمومية

المؤسسات الوطنية ذات طابع غير اصطناعي أو تجاري، المجموعات المحلية (الولاية، البلدية، المؤسسة العمومية).

**4-2- وجهة العمليات:** وهي التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية وتتم بما يلي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

- تحقيق عمليات الميزانية أو الخزينة.

<sup>1</sup> قانون 21/90 المؤرخ في 15/09/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>3</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، ط1، عمان، 2009، ص 78.

<sup>2</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية دار الهدى 2003 ص08.

- إمساك المحاسبة.<sup>1</sup>

**تعريف شامل:** أما التعريف العام للمحاسبة العمومية الذي نستنتجه من التعاريف السابقة هو:

المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة للالتزامات والمسؤوليات للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية<sup>2</sup>

التسيير المالي للأشخاص العموميين يخضع لمعايير خاصة وثابتة بالإضافة إلى نصوص العمل الخاصة بهذه المبادئ ويشترط في هذه المراحل:

#### 1- الفصل ما بين نظم المحاسبة:

هذا المبدأ الأساسي جد معروف في الهيكل الإداري الذي تعتمد عليه فلسفتنا الإدارية والمالية والتي تعتبر كمبدأ أساسي بالنسبة لكل تنظيم عقلاني متوازن وفعال.

#### 2- التنظيم المالي:

مبدأ التنظيم يقتزن بهذا المفهوم بحيث نخصص له فكرة تقييم المهام المالية بين أعوان المالية المكلفين بتطبيق مختلف المراحل والعمليات المالية للهيكل العمومية والتي تتطلب التعاون والشراكة بين سلكي للأعوان المتميزين والمنفصلين (المنظمين والمحاسبين) هذا المبدأ الصادر بقانون رقم 21/90 المادة 14 من قانون المالية.

#### 3- ازدواجية أعوان التنفيذ للعمليات المالية:

هي عبارة عن مبدأ أساسي أو ضروري للآمن المطبق في الهياكل العمومية مثل المؤسسات الخاصة ولكن في المحاسبة العمومية تفريق المهام مكمل في تطبيق المراقبة التي تتطلب التعارض بين هذين النظامين ولهذا وظائف النظامين أو المنظمين والمحاسبين متعارضة.

#### 4- مبدأ الفصل:

مبدأ الفصل في المحاسبة العمومية هو هذا المبدأ الذي له لون خاص في تقييم المهام ووحدة الميزانية وتسهيل المراقبة وتسمح في محاربة الغش

#### 5- تقييم المهام:

<sup>1</sup> محمد مسعي، المرجع السابق، ص 09

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ في 1991/12 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين والإجراءات المراجعة لباقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ في 1991/12 المرجع السابق

## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

نظام المحاسبة العمومية يفرق ضمناً بين تسيير القروض المقدمة من طرف المسؤولين، على عكس تسيير الصناديق المعترف بها عند المحاسبين، تبعاً لهذه التفرقة أو التمييز فإن كل عملية دخل أو إنفاق تضمن صنفين من أعمال الشخص العمومي أو فائدة الشخص العمومي.

لكي يسمح لنا تسيير الميزانية المالية العمومية وتنفيذ عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، للتسيير السليم يجب أن تخضع العمليات لهذين المبدأين هما:

### 1-5-المبدأ القانوني:

للتمييز بين الفرصة المناسبة والتسوية يجب أن تخضع العمليات المالية لهذا المبدأ الذي من خلاله يتسنى للمحاسب العمومي بتسوية العمليات التي تهتم باقتناء هذا المنقول ويتسنى كذلك للأمر بالصرف اختيار نوعية المنقول.

### 2-5-المبدأ الإداري:

للتمييز بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف نوضح فيما يلي أدوار وصلاحيات وسلطات لآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وتعرف صلاحيات المحاسبين العموميين كما يلي:

### 5-2-أ- الإنجاز:

مختلف العمليات الصادرة عن الأمرين أو عند اقتناء العمليات التي تحدث بدون تدخل الأمر، ففي الإيرادات لهم صلاحيات تحصيل المبالغ المستحقة للجماعات العمومية من طرف مدينين وفي النفقات يكون دفع المبالغ المستحقة لدائنين الجماعات العمومية.

### 5-2-ب- حفظ الأموال:

القيم التي تتعلق بالجماعات العمومية سواء كانت هذه القيم أو الأموال بين يدي المحاسب العمومي أو في حوزته مباشرة (حساب بريدي أو بنكي) وفق الرسوم القانونية الصادرة في: (14/10/1965)، "المحاسب العمومي هو كل شخص معين قانونياً لتنفيذ عملية الإيرادات والنفقات وإدارة السندات والثروات سواء بواسطة الأموال والقيم أو عن طريق تحويل داخلي بالتسجيلات المحاسبية أو حساب خارجي للأموال الجاهزة".<sup>1</sup>

## الفرع الثالث: أهداف المحاسبة العمومية

تتوخى المحاسبة العمومية كنظام تسيير وإعلام ومراقبة وتحقيق عدة أهداف يمكن حصر أهمها في حماية الأموال العمومية وضمن احترام ترخيصات الميزانية وحسن تسيير الهيئات العمومية وتحقيق الرشاد في الإنفاق.

### 1- حماية الأموال العمومية:

كانت حماية الأموال العمومية ولا زالت تمثل هدفاً رئيسياً بل غاية جوهرية بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية فهذا النظام منذ بداية تشكله خلال القرن الثالث عشر (في فرنسا خاصة)، قد ارتكز على مفهوم "الأموال العامة" وبالتالي فإن مبرر وجوده واستمراره (على الرغم من تعقده وثقله بالنسبة للبعض) ظل مرتبطاً بالحرص على حماية هذه الأموال (بالمفهوم

1 قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999 ص 23

## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

الواسع) من كل ما يمكن أن تتعرض له أشكال التلاعب أو ما يمس بسلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبذير.....) وهكذا فإن قواعد المحاسبة العمومية الأولية المتعلقة بوحدة الصندوق وتبرير العمليات المتصلة به من قبض ودفع للأموال وتغييرات الرصيد وتسجيلها ورقابتها، كانت توفر أفضل الضمانات في مجال استخدام الأموال العمومية وحفظها.

### 2- ضمان احترام ترخيصات الميزانية:

إن ميزانية الهيئات العمومية تعد الوثيقة الأساسية التي تقدر إيرادات ونفقات هذه الهيئات للسنة المالية وترخص لها على التوالي، بتحصيلها وصرفها وذلك طبقاً للقوانين والأنظمة السارية المفعول.

وإذا كانت المسائل المتعلقة بكيفيات وإجراءات تحضير الميزانية وتقديمها لهيئة المداولة المعينة للتصويت والمصادقة عليها تدخل ضمن المجال الواسع للمالية العامة فإن الدور الحاسم للمحاسبة العمومية ينصب على تنفيذها ورقابة العمليات المتصلة بذلك، فإجراء هذا التنفيذ في إطار القواعد والتقنيات المحاسبية المعمول بها هو الذي يضمن احترام ترخيصات الميزانية.

وللتأكيد من بلوغ هذا الهدف عن طريق المقارنة (من طرف هيئات المداولة نفسها أو من طرف هيئات الرقابة) بين عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات المبينة في حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين من جهة وترخيصات الميزانية الموافقة لها من جهة أخرى.

و حيث أن هناك نزوعاً عاماً من طرف المسيرين العموميين في الاهتمام بأغراض النفقات قبل التفكير في كلفتها الحقيقية التي يمكن أن تكون أعلى بكثير من الاعتمادات المخصصة لها في الميزانية عند تنفيذها أو حتى بدون توفر هذه الاعتمادات في بعض الأحيان فقد جاءت قواعد المحاسبة العمومية لتتحد من هذا وتفرض على أولئك المسيرين الانضباط اللازم عند تنفيذ الميزانية التي تعتبر الترجمة المالية لأهداف ذات منفعة عامة وجب على الهيئات العمومية المعينة تحقيقها في الآجال المحددة فإذا كان هناك إسراف في الصرف، إن بعض النفقات أنجزت على حساب نفقات أخرى فإن ذلك سوف يؤدي حتماً إلى عدم تحقيق جزء من تلك الأهداف.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الإطار العام للمحاسبة العمومية وخصائصه

#### الفرع الأول: مفهوم العام للمحاسبة العمومية.<sup>2</sup>

لتسيير المتطلبات العمومية يتوجب قوانين وإجراءات تدخل في الإطار العام للمحاسبة العمومية. العمليات المحاسبية التي تسبق مجموع المركب من الأعمال القانونية وهذه الأعمال المعروفة تحت اسم أو تسمية (الوقائع القانونية)، ومن أجل تفرقتها بين أعمال المحاسبة يختص بالضرورة إعانة العون الإداري لكل شخص يرغب بمعرفة الهيئة الإدارية للميزانية ومحاسبة الأشخاص العمومية. حتى وإن كان العون العمومي مهتم بالمحاسبة فقط وهذا نادراً، لا بد من معرفة شروط والظروف المتدخلة في تطبيق الوقائع القانونية.

<sup>1</sup> حسني الصغر، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص 36

<sup>2</sup> إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مصر، الاسكندرية، ط1، 2002، ص 369

الوقت المحتفظ أو المخصص لفحص الوقائع القانونية المطبقة مهم جدا كوقت المحاسبة من جهة أخرى بالإضافة من تمكن العون الإداري في التحكم الجيد من الجوانب القانونية وكذا المحاسبة فالعلاقة إذا وثيقة مقارنة ما بين الوقائع القانونية والمحاسبة، نظام المحاسبة يتطلب في المقام الأول ترجمة الوقائع القانونية إلى وقائع محاسبية. في المحاسبة نبدأ عموما بتعريف المؤسسة أي الإطار القانوني الذي تدخل فيه العمليات المطبقة، أما المحاسبة العمومية لديها نفس الاهتمام مع الفرق بينهما في البعد القانوني المعقد.

### الفرع الثاني خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي: <sup>1</sup>

#### 1- المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز:

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات و إطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية لمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة " أصول وخصوم ونتيجة الدورة ووضعية المؤسسة اتجاه الغير وكذا كفاءات تكوين التكاليف والأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين فإن المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق ، حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات ميكانزمات تطور عناصر الأصول الصافية ولكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات والوقاية من التهرب وتحويل الأموال وسرقتها أو تبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني ، فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم وضابط للمال العام، إلى تحليل النتائج ووضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات وتسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية .

#### 2- المحاسبة العمومية هي فرع متخصص:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية والقانون الجبائي، استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة وجلية، حيث أنها تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية وتعتبر هذه القواعد منظمة ومركمة للعلاقات المالية لدى هيكل ومؤسسات الدولة.

#### 3- المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية:

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ ومراقبة المال العام لأنها إنتاج ومزيج لقواعد قانونية وأخرى تقنية

3 - أ - القواعد القانونية: يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية

<sup>1</sup> ابراهيم عبد العزيز شيحا، اصول الفقه الاداري، منشأة المعارف، مصر، 2007، ص 28

إضافة إلى هذا نجد:<sup>1</sup>

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- ✓ التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفياتها ومحتواها.
- ✓ التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- بعد الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية وعمات على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين.

- كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ومختلف قوانين المالية السنوية وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في:

**3-أ-1- الدستور:** وهي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة.

وهناك مجموعة من موارد الدستور (دستور سنة 1996) تعطي حق للبرلمان في الرقابة، من بينها المادة 84 من الدستور: "تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل وأداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها".

**3-أ-2- الاجتهاد القضائي:** الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق وكذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.

**3-ب- القواعد التقنية:** تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية، بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وتحديد كيفية تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها وتكون هذه القواعد في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 1990/08/15



### الفرع الثالث: اعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منها إلى مهام وسلطات محددة قانونا. ويشرف على عمليات التنفيذ عدة أجهزة مستقلة تتمثل في:

- الآمرون بالصراف.

- المحاسبون العموميون.

- المراقبون الماليون.

- وكلاء الصراف

### 1- الآمرون بالصراف.

**أولا: تعريف الأمر بالصراف:** يعتبر الأمر بالصراف هو الشخص المؤهل قانونا بالتعيين أو الانتخاب. لمنصب مسؤول التسيير تفوض له السلطة للقيام بالعمليات المالية والإدارية.

ويعرف الأمر بالصراف بأنه كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية والإدارية، باسم ولحساب الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري<sup>2</sup>.

ويعد أمرا بالصراف طبقا لأحكام المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات من حيث إثباتها وتصفياتها والأمر بتحصيلها، وفيما يخص النفقة، الالتزام بها وتصفياتها والأمر بصرفها<sup>3</sup>.

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 فإنه يعتبر أمرا بالصراف، حسب مفهوم هذا المرسوم، الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و28 و29 من القانون رقم 1-90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> احمد أبو بكر علي بدوي، مفاهيم تقليدية ومعاصرة في ادارة المالية العامة، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، ابو ظبي، 2011، ص 26

<sup>2</sup> سكوتي خالد، دور الأمر بالصراف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر العدد الثاني، 15-06-2017، ص511

<sup>3</sup> بلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص208

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط

صلاحيات الأمرين بالصراف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية العدد 48، الصادر بتاريخ 23 يوليو 1997، ص14

### ثانيا: أصناف الأمرين بالصرف:

كانت المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية قبل تعديلها تصنف الأمرين بالصرف إلى أساسيين أو ابتدائيين وأمرين بالصرف ثانويين. لكن هذه التسميات تغيرت بتعديل هذه المادة بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ليصبح تصنيف الأمرين بالصرف يتضمن ثلاثة أصناف هم أمرين بالصرف رئيسيون أو أوليين وأمرين بالصرف ثانويين والأمر بالصرف الوحيد.<sup>1</sup>

### -الأمرين بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون:

كما جاء في المادة 07 من المرسوم 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها فإن الأمرين بالصرف الابتدائيين أو الرئيسيين هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين. حسب المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية فإن الأمرين بالصرف الأساسيين هم كالتالي<sup>2</sup>:

-المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.  
-الوزراء.

-الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.

-رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

-المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

-الأمرين بالصرف الثانويين:

حسب نص المادة 08 من المرسوم 91-313 الذي سبق ذكره فإن الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

-الأمرين بالصرف الأحاديون:

<sup>1</sup> يوسف جيلالي، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانه بعليزان، معهد العلوم القانونية والإدارية، 80-81، ص، 2016  
جوان، 06 العدد

<sup>2</sup> القانون 90-21، المرجع السابق، ص 11-34

**المطلب الثالث: تعريف وذكر خصائص كل العمومي والمراقب المالي من المحاسب**

**الفرع الأول: المحاسب العمومي**

سنتناول في هذا المطلب تعريف المحاسبين العموميين وتصنيفاتهم ومسؤولياتهم.

**أولاً- تعريف المحاسب العمومي:**

هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية العمليات الإيرادات والنفقات وحياسة وتداول الأموال والقيم العمومية<sup>1</sup>.

**المحاسبة العمومية كآلية لضبط التكاليف العامة**

ويعرف المحاسب العمومي حسب المهام المنوطة إليه كما يلي " بعد 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:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات

- ضمان دراسة الأموال والسندات والقيم أو الأشياء أو المواد المكلف بما وحفظها؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد

- حركة حسابات الموجودات.

ومن هنا يمكن القول إن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدة القطاع العام لأنه العون

المكلف قانونا يقبض وصرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات

خاصة محددة قانه ناب تشتترط توفير مؤهلات تتلام مع طبيعة المهام الموكلة له.

وفي هذا الإطار بتولي وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف

والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم<sup>2</sup>.

**ثانيا: تصنيف المحاسبين العموميين**

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري الآلي للدولة، حيث يمكن التمييز بين الأصناف المواليين

للمحاسبين العموميين:

**1-المحاسب العمومي الرئيسي**

<sup>1</sup>بوشطر سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 82

<sup>2</sup>من أصناف المحاسبين العموميين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991

## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

هو الحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حسابات التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة.

ويصنف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

- أمين الخزينة المركزية.

- أمين الخزينة الرئيسية.

- أمناء الخزينة في الولاية.

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة<sup>1</sup>.

### 2- المحاسب العمومي الثانوي

هو الحاسب العمومي الذي ينقذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي وعليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى الحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات

ويتصف بصفة محاسب عمومي ثانوي كل من:

- قايضوا الضرائب

- قايضوا الجمارك

- قابضو أسلاك الدولة

أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية  
- محافظو الرهون.

### ثالثا: مسؤولية المحاسب العمومي

يمسك المحاسب العمومي محاسبة ما يسمح وفي أي وقت كان باستخراج البيانات التالية

### 1- في مجال نفقات التسيير

- الاعتمادات المفتوحة والمفوضة لكل حساب في الحسابات

<sup>1</sup>المادة 33 في القانون (90/21) المتعلق بالمحاسبة العمومية في المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313

- الأوامر بالصرف وجوالات الدفع القابلة للتسديد

- الأرصدة المتاحة

### 2- في مجال نفقات التجهيز و الاستثمار المتتالية

- رفض البرامج وتعديلاتها المتتالية.

- الالتزامات المتعلقة بكل عملية.

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة لكل حساب.

- الأوامر بالصرف أو حوالات الدفع القابلة للتحويل.

- رصيد رخص البرامج.

- الرصيد المتاح للاعتمادات المفتوحة.

إن الحاسب العمومي مطالب ومع نهاية كل سنة مالية بإعداد حسابات التسيير وتسليمه وفق الشروط والآجال المحددة قانوناً إلى مجلس المحاسبة.

ويؤخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين بناء على المادة 38 في القانون 91-12 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 إذ لا يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يثبت في حدود الصلاحيات المخولة له في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية المقدمة من طرف المحاسبين العموميين الذين أصدرت في شتم قرارات دفع باقي الحسابات المطلوبة.

مع الإشارة إلى أنه لا يأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة، ويتعين على الحاسب العمومي المأخوذ مسؤوليته المالية أن يسدد ويقوم بتبويض أمواله الخاصة مبلغ البواقي الحسابية المكلف بها، والتي تكون أما بسبب عجز في حسابات الصندوق، أو نفقة مدفوعة خطأ أو ضياع ملك من الأملاك أو بسبب إيراد غير محصل.

أما يواقي الحسابات غير المغطاة بالأموال الخاصة للمحاسب العمومي فتقيد على حساب تسبيق لكي يتسنى إعادة التوازن فوراً إلى المحاسبة، على أن يرسل المحاسب العمومي في هذه الحالة تقريراً مفصلاً إلى الوزير المكلف بالمالية. ويبلغ قرار باقي الحساب الذي يتخذه الوزير المكلف بالمالية فوراً للمحاسب العمومي المدني، عن طريق البريد المسجل مع إشعار الاستلام.

كما يبلغ المقرر الذي يتخذه مجلس المحاسبة يوضع أي حساب موضح باقي حسب الطريقة نفسها موجب طلب الإعفاء الجزئي في المسؤولية المقدم إلى مجلس المحاسبة من قبل المحاسب العمومي المأخوذ مسؤوليته، يمكن لهذا الأخير الحصول على إعفاء جزئي من مسؤوليته كما يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلباً بالإعفاء الجزئي من

## الفصل الأول:.....الإطار النظري والدراسات السابقة

المسؤولية، أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب فمن الوزير المكلف بالمالية إجراء رجائي من المبالغ المتروكة على عائقه، و عندئذ يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يمنح الإجراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات.

### الفرع الثاني: المراقب المالي

إن المراقب المالي يعتبر كجهاز رقابة مالية سابقة على النفقات العمومية:

### أولا: تعريف المراقب المالي:

المراقب المالي " هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ويعمل على مستوى الولاية أو البلدية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينونه بموجب قانون وزاري، ورقابة المراقب المالي شرعية وليست مراقبة ملائمة إذ أنها تقوم على رقابة شرعية النفقة، القانون لا يعتبر المراقب المالي وكأنه عون محاسبي، وهذا يجعله غير خاضع للمسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي.

إن وظيفة المراقب المالي المراقبة المسبقة لعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات، وذلك إن رقابة النفقات العمومية التي يلتزم بها المراقب المالي تطبق على ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات البلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.

### ثانيا: مهام المراقب المالي

تسند للمراقب المالي عدة مهام باعتباره المسؤول عن سير المصالح الموضوعة تحت وصايته ومن هذه المهام

- مسك تعداد المستخدمين ومتابعة حسب كل باب من أبواب الميزانية.
- مسك سجلات تدوين التأشيريات والرفض.
- مسك محاسبة الالتزامات حسب الشروط المحددة.
- يرسل المراقب المالي بمناسبة المهام التي يقوم بها، الى الوزير المكلف بالميزانية حالات دورية الإعلام المصالح المختصة بتطور الالتزام بالنفقات وتعداد المستخدمين .
- يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية الى الوزير المكلف بالميزانية على سبيل العرض، والى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام، تقريرا يستعرض فيه شروط التنفيذ والصعوبات التي لقيها أن وجدت في مجال
- تطبيق التنظيم والمخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية، وكذا كل الاقتراحات التي من شأنها أن تحسن شروط صرف الميزانية.. وبعد المصالح المختصة، التابعة للوزير المكلف بالميزانية، تقريرا ملخصا عاما يوزع على مجموع الإدارات المعنية ومؤسسات الرقابة.



- المراقب المالي مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعن التأثيرات التي يسلمها<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول دور المحاسبة العمومية في ترشيد الانفاق العمومي

#### المطلب الاول: الدراسات الوطنية

- خضير خبيطي ويونس مونه سنة 2001 "نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام"، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى تحديد متطلبات تبني هذه المعايير، من اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS خلاله توصلت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلي احتياجات المستخدمين، كما توصلت إلى أن التطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس الاستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تستلزمه بيئة اقتصادية، سياسة، اجتماعية... إلخ. تلائم تبني هذه المعايير
- دراسة شريفي عبير وشريفي محمد الشريف تحت عنوان الرقابة على تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري سنة 2005 حيث تطرقت على القانون المالية وميزانية المؤسسات العمومية وكيفية تنفيذها وتحضيرها وإعدادها وذلك بهدف على القيام الرقابة على الأموال العامة لضمان الاقتصاد في الإنفاق وكانت نتائج هذه الدراسة في: الرقابة المالية هي تلك الفحوصات والتدقيقات التي تجري على عمل أعوان التنفيذ والتي تهدف إلى ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف على الانحرافات والتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية. ولا تنفذ أي نفقة ما لم يؤشر على بطاقة الالتزام من طرف المراقب المالي، وكذلك يمكن للأمر بالصرف أن يصدر تغاضي للمراقب المالي إذا رفض نهائيا للتأشير على بطاقة الالتزام.
- دراسة زينة بن فرج جامعة محمد البشير الابراهيمى برج بوعرييج ومرتم ربيعي جامعة اكلي محند اولحاج البويرة تحت عنوان - معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الانفاق الحكومي. تهدف الدراسة الى معرفة الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ترشيد الإنفاق الحكومي، باعتبارها تقنية حديثة للتكفل بالمال العام والحفاظ عليه، كما أنها من العوامل المحققة للحكم الراشد لما توفره من شفافية ومصداقية في القوام المالية المعدة على أساسها و توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج منها: يعتبر ترشيد الإنفاق الحكومي عن ذلك التطبيق العملي الأفضل كفاءة في توزيع الموارد بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة و يعتبر توفر الشفافية و المساءلة في القطاع العام شرط مهم من اجل الوصول الى الرشادة المثلى في تسيير المال العام . وكذا تساعد المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تحقيق شفافية المالية العامة وتحقيق المساءلة واعطاء الحرية اللازمة للمسيرين في اعادة تخصيص الموارد مقابل تحمل المسؤولية عن تحقيق الاهداف المحددة.

<sup>1</sup>ابن داود إبراهيم، الرقابة املاية على النفقات العمومية بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق،

- دراسة مرداسي خلود و تفرات يزيد مقال تحت عنوان " أهمية اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الانفاق الحكومي -دراسة تطبيقية -" مجلة دراسات في الاقتصاد و ادارة الاعمال 2602-65701: issn مجلد 04 العدد01 جوان 2021 جامعة ام البواقي - الجزائر- : تهدف الدراسة الى استكشاف تأثير فاعلية نظام المحاسبة العمومية على ترشيد الإنفاق الحكومي؛ الوقوف على أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحقيق الرشادة في تسيير المال العام؛- التركيز على حالة الجزائر ونيتهما في تبني معايير المحاسبة الدولية كحل لتحقيق الرشادة في الإنفاق الحكومي والحد من الاختلاسات وتضيق المال العام و توصلت الدراسة الى انه يوجد أثر هام على تحسين تسيير المال العام وترشيده إذا ما تم إصلاح المحاسبة العمومية و يتيح تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق ترشيد الإنفاق الحكومي وذلك من خلال توفير معلومات قابلة للمقارنة وبالتالي التخطيط المسبق وإعداد سياسيات رشيدة من أجل عملية الإنفاق الحكومي و كذا يسمح إصلاح نظام المحاسبة العمومية لما يوافق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تحسين جودة المعلومات المقدمة في القوائم المالية وتوفير تفصيلات حول حركة التدفقات النقدية وبالتالي زيادة الشفافية والمسائلة وإدراك أوجه صرف المال العام بدقة ومنه الوصول إلى ترشيد الانفاق العمومي؛
- دراسة ماضي عبد الكريم ولونسية نجيب تحت عنوان " دور المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات وترشيد نفقات المؤسسة في ظل الازمة الحالية "دراسة حالة مؤسسة تربية (ثانوية محمود بن محمود) مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص مالية مؤسسة سنة 2017-2018: تهدف الدراسة الى اهمية أهمية واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة الى القوانين والانظمة التي تحكمها - .التعرف على الأعوان المكلفين بإعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها - .محاولة معرفة لكيفية اعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها لبعض المؤسسات العمومية في الجزائر و توصلت الباحثين الى ان الفرضيات كلها محققة الجماعات المحلية إضافة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، فنجدها تتميز بوجود قوانين تحكمها ولا سيما قانون 21/90 ، في وحين يتطلب إعداد وتنفيذ الميزانية القيام بعمليات مالية من طرف شخصين ذوي أدوار منفصلة ولكنها متكاملة، ويتعلق الأمر بكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يراقبان بعضهما البعض في إعداد وتنفيذ الميزانية، حيث كرس لهما قانون المحاسبة العمومية 21/90 مبدأ فصل السلطات بينهما عن طريق تقسيم مهامهما من أجل تحقيق الغرض المنشود في حماية الأموال العمومية إضافة إلى الرقابة المفروضة عليهم أثناء تنفيذهما لميزانية الدولة.

### المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أصبح موضوع ترشيد النفقات العامة الشغل الشاغل الذي يشغل بال المكلفين بتسيير الشؤون المالية للدولة حيث تعتبر النفقات العامة وسيلة مهمة تستعملها الدولة للقيام بوظائفها على أحسن حال وتحقيق أهدافها (الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية)....، لأنها عبارة عن مبلغ مالي يقوم شخص معين عام سواء اقتصادي أو إداري أو غيره بإنفاقه على وجه صحيح عن طريق الخزينة العمومية ، كما أن هذه النفقات في تزايد مستمر وهذا لعدة أسباب منها الحقيقية والظاهرة؛

يعتبر ترشيد النفقات العامة الحل الوحيد لتفادي شح مصادر التمويل باعتباره التزام وفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها لتعظيم رفاهية طلاب وموظفي الكلية وتجنب الإسراف والتبذير وهذا ما ذكر في محتوى الموضوع والزامية أو ضرورة الأخذ بعين الاعتبار تحقيق أهداف كل عملية إنفاق ودراسة مدى أهميته إدراج أو تصنيف النفقات العامة في موازنة الكلية لا يتم بطريقة رشيدة أي لا يتم ترشيد النفقات العامة في الموازنة العامة حيث يتم ترشيد النفقات من خلال أو أثناء الاستهلاك تنبع أعلى الدراسة من الدور المحوري الذي يلعبه الترشيح في إدارة موارد الدولة المختلفة على أحسن صورة، وتوجيهها إلى المجالات الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل على تحقيق النمو الاستدامي، وتحارب التبذير والإسراف وتحد من الفساد بكل أنواعه، ألن مشكلة سوء استخدام الموارد المتاحة لاستغلالها لأغراض لا تخدم المصلحة العامة من أهم المشكلات التي يواجهها عالمنا المعاصر ، بما في ذلك الجزائر خاصة وأن الموارد المتاحة في الوقت الحالي أكثر محدودية من أي وقت مضى، بينما التحديات التي تواجهنا تزداد بدورها تعقيد اكمشكلة البطالة والفقر وغيرها .

- **أوجه التشابه:** اتفقت دراستنا الحالية مع المضمون في توضيح دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات ومدى وجود مرجعية يستند إليها لممارسة هذه المهنة، بحيث يتضح من خلال استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل سابقتها من الدراسات والتي تعتبر حلقة وصل لما بدأته سابقتها من الدراسات والتي تركز في مجملها على إبراز دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العامة وحمايتها من الفساد المالي والإداري . ذلك ان الرقابة المالية تقوم على التأكيد من مشروعية وسلامة عمليات التنفيذ ومدى موافقتها للخطة المقررة في الميزانية العامة للدولة . وخلصت الدراسة الى التعرف على الميزانية العامة للدولة وطرق تحضيرها وكيفية تنفيذها على الواقع، وكذلك إلى معرفة النفقة العامة وعرضها ودور الرقابة في الحرص على المال العام من خلال تقليل التبذير والإسراف في النفقات العمومية . والوصول الى الغاية التي تسعى إلى تحقيقها.

### خلاصة الفصل الاول

المحاسبة العمومية عبارة عن حلقة وصل بين الدولة والمرافق الخاصة بها ؛ فمن خلال محاسبة العمومية تقرر الدولة سياستها المالية ؛ والعمل على التسيير واستغلال الجيد لأموالها وإشباع الحاجات المختلفة للمجتمع ، وما ميز المحاسبة العمومية أكثر عن باقي محاسبات هي خصائصها والقواعد المتبعة ومحدودية نطاق تطبيقها .

والمحاسبة العمومية تستند على أعوانها التي تم تبيان كل عون مهامه الخاصة به وحدود عملهم وذلك من اجل التنظيم الجيد للمهام وعدم التداخل وإعطاء قدر كبير من حرص على استغلال امثل وعدم تبذير في المال العام .

وتم التطرق إلى النفقات العامة التي تعتبر جزء هام ؛ لكون تعريفاتها تدور في نفس المعنى وهذا ما التمسناه من خلال الاطلاع على مختلف التعريفات والعناصر مكونة لها وتقسيماتها واهم أثارها الاقتصادية. وتطرقنا أيضا إلى ترشيد النفقات من خلال مفهومها والمبررات التي دفعت إلى ترشيد النفقات واهم العوامل التي تتطلبها لنجاح عملية ترشيد النفقات وذلك من خلال تبيان دور المحاسب العمومي في ترشيد النفقات.



الفصل الثاني

دراسة تطبيقية بالمؤسسة

العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

تمهيد:

تحتل الخدمات الصحية مكانة بارزة نظرا لأهميتها في الحفاظ على سلامة الإنسان وزيادة قدرته على البناء والتنمية، وهي في هذا السياق تمثل أهم ما يمكن أن يقدم للإنسان صانع الحياة والتطور وإن كانت تعكس ضرورة إنسانية فإنها تمثل ضرورة اقتصادية لبناء مجتمع قادر على الأداء الأفضل في مجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتقوم المؤسسات الصحية بتقديم خدماتها للمرضى الذين ينشدون العافية والأصحاء الذين يطلبون الوقاية، وقد شهدت في السنوات الأخيرة إقبالا واسعا في إعداد المترددين عليها، مع المطالبة بالاستجابة السريعة لمتطلباتهم واحتياجاتهم، كل ذلك حتم القائمين على إدارتها إيجاد الوسائل والسبل لمقابلة هذه المتطلبات والاستجابة لها ممكن خلال تحسين جودة خدماتها. والاهتمام بالتسيير الحسن في ترشيد النفقات.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

### المبحث الأول: لمحة شاملة عن المؤسسة الاستشفائية احمد مدغري

تعد المؤسسات الاستشفائية مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية والاستقلال المالي وهي توضع تحت وصاية الوالي (المادة 02 من المرسوم التنفيذي 07-140) حيث أوضحت هذه المادة الطابع القانوني للقطاع الصحي واعتبرته ذو طابع إداري ومنه فهو يدخل ضمن المؤسسات ذات الطابع الإداري.

سيتناول الفصل مبحثين الأول نتطرق إلى عموميات والأهمية والتنظيم في اتخاذ القرارات والمبحث الثاني أدوات نظام المعلومات والمحاسبة العمومية في ترشيد النفقات.

### المطلب الأول: ماهية المؤسسة الاستشفائية العمومية احمد مدغري

#### الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الاستشفائية العمومية احمد مدغري

مفهوم المؤسسة العمومية الاستشفائية: هي مؤسسة تخضع لتنظيم داخلي تسير من قبل مديرين ورؤساء طبقا للقوانين وأحكام تخضع لها وهي من أقدم القطاعات الصحية في ولاية عين تموشنت كما شهدت عدة تطورات في مجالها العملي وشعارها الأساسي خدمة الشعب ضمان لصحته.

#### الفرع الثاني: تعريف بالمؤسسة الاستشفائية العمومية " احمد مدغري

المؤسسة الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، وتتميز بالاستقلالية المالية، سميت المؤسسة الاستشفائية العمومية " احمد مدغري " نسبة إلى المجاهد احمد مدغري المولود في 1934/07/23 بوهران، فهي مؤسسة ذات طابع مالي تخضع لنفس قواعد المؤسسات ذات الطابع الإداري، قد عرفت المؤسسة الاستشفائية لعين تموشنت بحقتبتين:

- الحقبة الأولى: أثناء الاستعمار الفرنسي كمستشفى مدني خاضع للاستعمار تنظيما بعدما أنجز في

سنة 1934.

- الحقبة الثانية: بعد الاستقلال في بداية الأمر كانت تابعة لولاية سيدي بلعباس وبعد التقسيم الإداري

سنة 1984.

حيث أصبحت ولاية عين تموشنت تتكون من 28 بلدية وبمرسوم تأسيسي أصبحت تابعة لمديرية الصحة والسكان ومن مهامها التغطية الصحية لهذه الولاية وكذا الولايات المجاورة لها وسنة 2008 أصبحت مؤسسة عمومية استشفائية.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

تاريخ النشأة أو الموقع: أنشأ المستشفى " احمد مدغري " سنة 1934 على مساحة 6000م يتكون من 15مصلحة هذا المستشفى يحتوي على 504 سرير منظم وعلى 344 سرير تقني، محفوظ بأشجار تمنح للمريض الراحة التامة كما انه يستقبل مرضى الولاية والبلديات المجاورة له وأصبحت مؤسسة استشفائية مند 2008.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام

سنتطرق في هذا المطلب للحديث عن التقسيم الإداري للمؤسسة الاستشفائية احمد مدغري وعن هيكلها التنظيمي بما في ذلك المرافق والتجهيزات الموجودة على مستوى هذه المؤسسة.

ويتكون هذا المطلب من فرعين أساسيين وهما:

### الفرع الأول: الهيكل التنظيمي

تتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية احمد مدغري من 15 هيكل صحي وهي كالتالي:

- مصلحة الطب الداخلي نساء.
- مصلحة الطب الداخلي رجال.
- مصلحة أمراض صدرية.
- مصلحة أمراض العقلية.
- مصلحة جراحة عظام رجال.
- مصلحة جراحة عظام نساء.
- مصلحة جراحة عامة رجال.
- مصلحة جراحة عامة نساء.
- مصلحة تصفية الدم.
- مصلحة الطب الشرعي.
- مصلحة الأشعة.
- مصلحة حقن الدم.
- مصلحة الطب الداخل جديد.

SCANNER.-



- مصلحة الأشعة.

إما فيما يخص المقر الإداري فتتمثل في:

- المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
- المديرية الفرعية للموارد البشرية.
- المديرية الفرعية للمالية والوسائل.
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.

تشمل المديرية الفرعية للمصالح الصحية ثلاث مكاتب:

1. مكتب القبول.
2. مكتب التعاقد وحساب التكاليف.
3. مكتب تنظيم النشاطات الصحية ومتابعتها وتقييمها.

تشمل المديرية الفرعية للموارد البشرية مكاتبين:

1. مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.
2. مكتب التكوين.

تشمل المديرية الفرعية للمالية والوسائل ثلاث مكاتب:

1. مكتب الميزانية والمحاسبة.
2. مكتب الصفقات العمومية.
3. مكتب الوسائل العامة والهياكل.

تشمل المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة مكاتبين:

1. مكتب صيانة التجهيزات الطبية.
2. مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.
3. مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.



## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

- تنفيذ نشاطات الوقاية، التشخيص، العلاج الجوّاري ترقية وحماية المحيط في مجال الوقاية، والنظافة الصحة ومكافحة الآفات الاجتماعية.
- تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان
- يمكن استخدام المؤسسة العمومية الاستشفائية ميدانا للتكوين الشبه الطبي والتكوين في التسيير  
الأستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين

أما من الناحية الإدارية في كل مؤسسة تحتوي على ذمة مالية، وتسيير بشري وإداري. وقد تمثلت أهم مصالحها في:

**المديرية:** يتولى إدارة وتسيير هذه المؤسسة شخص طبيعي يسمى المدير يمارس هذا الأخير صلاحيات مختلفة طبقا للتنظيم ويساعده في هذا الشأن مدير مساعد أو عدة مدراء يحدد عددهم وصلاحياتهم قرار وزاري طبقا لترتيب وتصنيف المؤسسة ويمثل مدير المؤسسة باعتباره المسؤول الأول لهذه الأخيرة قضاياها ونزاعاتها أمام الجهات القضائية كما يمثلها في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام هذه الوضعية يحق له اتخاذ جميع التدابير الصالحة لضمان العمل الفعال للمؤسسة كما يعتبر كل العمال والموظفين خاضعين لسلطته.

**المديرية الفرعية للمالية والوسائل:** تضم المديرية :

**مكتب الميزانية والمحاسبة:** من مهامه:

- السهر على تنفيذ الميزانية ومراقبة احترام الاعتمادات الممنوحة.
- استلام الفواتير الموقعة من طرف المقتصد وإعداد الحوالات الدفع خاصة بما بعد مراقبتها والتأكد من مطابقة أرقام الميزانية.
- الإشراف على كل الأعمال المحاسبة العمومية من خلال التسجيل في سجل النفقات المصنعة حسب أبواب الميزانية
- إعداد وتنفيذ الميزانية لاستكمال السنة المالية وإعداد الحالة لكل ثلاثة أشهر.
- إعداد الحوالات الدفع الخاصة بالإنفاق مثل حوالات دفع الأجور ورواتب الموظفين، حوالات الدفع الأوامر بمهمة، ويرسلها الى قابضة الضرائب.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

مكتب الصفقات العمومية: ومن مهام التي يقوم بها هذا المكتب بإنشاء جميع الصفقات بالمؤسسة، من أدوية، أغذية، الاستشارات..... الخ، حيث يقوم المكتب بإنشاء دفتر الشروط الخاصة بالصفقة المراد عقدها وإرسالها إلى وزارة الصحة من اجل الموافقة عليها ويقوم بنشرها في الجريدة الرسمية، ومن ثم يقوم هذا المكتب باستقبال الملفات وفتحها بحضور المدير، ثم يقوم بدراسة الملفات على مستوى موظفين المكتب من اجل اختيار الملف المناسب وبعد اختياره تقوم بإرسال اسم الشخص للجريدة الرسمية من أجل نشره.

مكتب الوسائل العامة والتجهيزات: من مهام التي يقوم بها هذا المكتب، المحافظة على كل ما يتعلق بالمستشفى وعلى ممتلكاتها، وهو المسؤول على نظافة المستشفى، وحظيرة السيارات، وعلى سيارات الإسعاف..... الخ

المديرية الفرعية للمصالح الصحية: تهتم هذه المديرية بكل ما يتعلق بالنشاطات والأعمال الصحية الوقائية، والعلاجية التي تقوم بها المصالح الطبية داخل المؤسسة حيث يختص المكتب بتنظيم نشاطات العلاج ويتكفل بمكتب الطب الوقائي وكذا مكتب الدخول الذي يسهر على تنظيم حركة المرضى داخل المؤسسة، كما يعتبر عنصرا أساسيا لتطبيق نظام التعااضدية في تمويل المؤسسة العمومية.

مكتب تنظيم وتقييم ومتابعة النشاطات الصحية: ينقسم بدوره إلى ثلاثة مكاتب وهم:

1. مكتب تنظيم وتقييم ومتابعة النشاطات
2. مكتب الدخول
3. مكتب مصلحة الوقاية يتم إحصاء كل ما تقوم به المؤسسة في المجال الصحي وتمثل عدد الحالات الاستعجالية اليومية والشهرية:
  - جدول عمل الأطباء والمرضى.
  - جدول المناوبة.

المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة لها: يضم مكتبين هما:

مكتب صيانة التجهيزات الطبية: في هذا المكتب يتم التسجيل التجهيزات الطبية الموجودة لدى المؤسسة ويقوم بمتابعتها حيث يتم استدعاء خبير في الصيانة او تتسنى من اجل إصلاحها في أقصر الآجال.

مكتب صيانة التجهيزات المرافقة: في هذا المكتب يتم التسجيل جميع هذه التجهيزات المرافقة وتصليح أو تستبدل في أقصر مدة أن تعطلت لان لها علاقة بالتجهيزات الطبية الأولية الأساسية في إجراءات التحضير.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

المديرية الفرعية للموارد البشرية: هي مديرية فرعية على رأسها مدير فرعي موضوعة تحت سلطة المدير وتضم مكتبين هما:

مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات ومكتب التكوين، حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 المتضمن التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية.  
مهام المديرية الفرعية للموارد البشرية:

✓ إعداد مخطط تسيير الموارد البشرية: إن المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية أحدث بموجب المرسوم التنفيذي رقم 126/95 المؤرخ في 29 أبريل 1995.

إذ يهدف إلى ضبط المعلومات بصفة دقيقة حسب الجداول المشكلة له، وبرمجة كل العمليات التسييرية والإدارية خلال السنة مع تحديد نسب التوظيف المقررة قانونا، لا سيما المنشور الصادر عن مصالح المديرية العامة للتوظيف العمومية رقم 133 المؤرخ في 30 مارس 1999 المتعلق بنسب الأنماط القانونية للتوظيف.  
غير انه قبل القيام بإعداد المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية يجب القيام ب:

- إعداد جدول التعداد المالي للسنة السابقة

- إعداد جدول التعداد الحقيقي إلى غاية 12/31 من السنة الماضية.

- إعداد القائمة الاسمية للمستخدمين إلى غاية 12/31 من السنة الماضية.

- إعداد جدول تحويل المناصب المقترح.

- كافة احتياجات المناصب المالية للمؤسسة.

المبحث الثاني: ترشيد النفقات في المؤسسة العمومية الاستشفائية احمد مدغري:

في الجزائر تخضع الميزانية العامة لأحكام القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1974، الجريدة الرسمية رقم 28 الصادرة في 10 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، والذي يعتبر الركيزة الأساسية والأصل الذي يعطي التوجيهات ويحدد الأحكام التي من خلالها يتم إعداد القوانين المالية السنوية كما يعرف كذلك بالقانون العضوي لقوانين المالية.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

بينما تخضع المؤسسات العمومية الى أحكام القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الذي يحدد الإجراءات التنفيذية العامة.

### المطلب الأول: الميزانية وكيفية صرفها:

إن المؤسسة العمومية الاستشفائية- احمد مدغري - بعين تموشنت مثلها مثل هيئات ومؤسسات الدولة، حيث يقوم المدير أثناء السنة المالية الجارية بجمع المعطيات وتحليلها من أجل إعداد الميزانية الأولية للسنة المالية المقبلة، وهذا بالاعتماد على مجموعة من التعليمات الوزارية المشتركة بين وزير الصحة ووزير المالية تتضمن طريقة إعداد الميزانية وتقديمها، والتي تساعد في تحضير الميزانية.

فيتم تحضير الميزانية وفق عمل روتيني، حيث يتم ضبط الاحتياطات وفقا لمعطيات مختلفة ومؤشرات اقتصادية واجتماعية بعد أن يلتقي مدير التعليمات الوزارية، يقوم بإرسال التوجيهات والتعليمات إلى مختلف المصالح الطبية والتقنية والإدارية والتي تقوم بدورها بتحديد توقعاتها من حيث النشاطات والأعباء، وتعيدها مرة أخرى للمدير الذي يعمل على جمع هذه المعطيات، دراستها وتلخيصها في اجتماعات مصغرة مع رؤساء مختلف المصالح والمدربين الفرعيين، وبعدها يعد المدير مشروع الميزانية الأولية.

وللتطرق أكثر حول طريقة اعداد وتنفيذها ميزانية سنقوم بتقسيم هذا المبحث الى فروع نذكرها فيما يلي:

### الفرع الأول: اعداد مشروع الميزانية

تعريف مصلحة الميزانية: تقوم بترتيب وتنظيم الرواتب العمال ويتم فيه توضيح توقعات السنة المقبلة وعند صدور الميزانية بتقسيم الميزانية إلى مادتين الإيرادات ونفقات، كما تخطط من طرف مجلس الإدارة وذلك قبل المصادقة عليها ثم نقوم بتسيير الميزانية وتحسينها حسب الاعتمادات المالية التي أعطيت في الميزانية.

حسب المادة 06 من القانون رقم 84 / 17 فان الميزانية تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا، أما تعريفها في المؤسسات الصحية وطبقا للقانون رقم 90 / 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المادة 03 المتضمن قانون المحاسبة العمومية فالميزانية هي الوثيقة التي تقدر وترخص خلال سنة مدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير خلال سنة مالية تبدأ من 01/01 .... إلى غاية 31/12.

### توقعات الميزانية: les prévisions budgétaires إجراء توقعات الميزانية أو وضع مخطط الاحتياجات

المؤسسة العمومية الاستشفائية لجميع المصالح سواء كانت احتياجات اقتصادية كاللوازم، عتاد وأثاث الألبسة، تغذية، أدوية، مواد صيدلانية، او احتياجات بشرية تتمثل في أطباء عامون، أخصائيون ممرضون إداريون، عمال نظافة، وتكون

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

هذا خلال السنة الجارية، وتكتسي عملية تحضير مشروع الميزانية أهمية كبرى إذ هي المرحلة الأولية الأساسية في إجراءات التحضير .

الميزانية الأولية: عبارة عن تقديرات غير نهائية تستدعي التعديل أثناء السنة المالية الجارية وهذا عن طريق:

الميزانية الإضافية: هي وثيقة مالية تأتي لتعديل الميزانية الأولية سواء بالنقصان او الزيادة وتأتي بهدف تغيير الميزانية الأولية وهذا بتعديل بعض التقديرات للإيرادات والنفقات

• إدخال نفقات جديدة تعطى إيرادات جديدة لم تكن موجودة عند إعداد الميزانية الأولية ، وللعلم فان الميزانية تكون على شكل دفعات تسمى تسبيقات الميزانية

تسبيقات الميزانية: هي الاعتمادات المالية التي تمنح للمحاسب العمومي المعتمد لصالح المؤسسة وذلك من طرف الوصاية (وزارة الصحة) تكون على شكل دفعات 4 تسبيقات كل ثلاثة أشهر وتسمح هذه التسبيقات بتسهيل الرقابة على الميزانيات المؤسسات الصحية مع مساهمة في التحكم في النفقات وتوفير الاعتمادات في جميع الأوقات من السنة المالية.

### الفرع الثاني: إعداد الميزانية الأولية

بعد تحضير الاحتياطات لمناقشة مشروع الميزانية على مستوى مجلس الإدارة، ترسل إلى وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات ثم ترسل هذه الأخيرة إلى وزارة المالية.

كما تقوم المؤسسة العمومية للصحة العمومية الاستشفائية بتحضير قائمة احتياجات الميزانية المتعلقة بعناوين النفقات التي يوجد فيها نقائص.

يناقش هذه الميزانية على مستوى مجلس الإدارة ويعلم المجلس الطبي بذلك مع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من النقاط نذكر منها:

- متوسط النفقات خلال 03 سنوات السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار انخفاض قيمة العملة.
- المخططات الخاصة بإنجاز هياكل جديدة أو عمليات اقتناء تجهيزات جديدة.
- برنامج التمويل الخاص بالسنة المالية اللاحقة، يقوم بتحديد المقتصد.
- إعداد مخطط الأشغال والإصلاحات الكبرى من طرف نائب المدير المكلف بتجهيزات والصيانة.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

• مخطط التجهيز بالعتاد الطبي والوسائل الصغيرة.

• تطور الأسعار والأجور وكل عنصر له تأثير على الجانب المالي.

ترسل مشروع الميزانية إلى مديرية الصحة والسكان بولاية مستغانم بواسطة حافظة الإرسال، مرفقة بقائمة الديون المتبقية على عائق المؤسسة لسنوات السابقة، والتي يخولها مديرية إلى وزارة الصحة ابن تقوم بتجميع كل الميزانيات لمختلف المؤسسات الاستشفائية، وترسلها الوزارة المالية في المديرية العامة للميزانية.

وبعد صدور قانون المالية، تظهر نفقات التسيير والتجهيز.

كما يحدد قانون المالية كذلك المساهمات الجزافية لكل من الدولة وهيئات الضمان الاجتماعي في ميزانية التسيير للمؤسسات الاستشفائية، بعدها تقوم الوزارة بتوزيع الاعتمادات ميزانية التسيير على العناوين فقط سواء بالنسبة للإيرادات أو النفقات وتبلغها على مختلف المؤسسات الاستشفائية بناء على قرار وزاري مشترك بين وزارة الصحة والمالية وللإشارة إن الميزانية تكون مقسمة إلى عناوين الأول والثاني، فالأول خاص بنفقات الموظفين (أجور الموظفين) إما العنوان الثاني خاص بتسيير نفقات المؤسسة العمومية الاستشفائية. يقوم كل من مدير الصحة وإصلاح المستشفيات ومدير المؤسسة العمومية الاستشفائية وهيئات مختصة (مقتصد، مصلحة المحاسبة، والمالية ومصلحة الصفقات العمومية) بتقسيم مشروع الميزانية إلى عناوين وكل عنوان يقسم إلى أبواب وكل باب إلى مواد.

### المصادقة على ميزانية التسيير الابتدائية لسنة 2022:

في عام ألفين وواحد وعشرون 2021 وفي الثاني وعشرون (22) من شهر مارس، على الساعة الحادية عشر صباحا انعقد اجتماع محل الإدارة للمؤسسة العمومية الاستشفائية بعين تموشنت في دورة عادية تحت رئاسة السيد مدير الصحة والسكان لولاية عين تموشنت بغرض تداول النقاط المدرجة في جدول الأعمال.

حيث تم حضور كل من مدير الصحة والسكان ممثل عن الوالي (رئيسا)، ممثلا لخزينة ما بين البلديات، ممثلا للمجلس الشعبي البلدي، ممثلا للمجلس الشعبي الولائي، ممثلا للمستخدمين الطبيين، ممثلا للتأمينات الاقتصادية، ممثلا للتأمينات الاجتماعية ممثلا للمستخدمين شبه الطبيين، ممثلا للعمال، ممثلا لجمعيات مرفقي الصحة، مدير المؤسسة الاستشفائية احمد مدغري.



## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

بعد الترحيب بالحضور يقوم رئيس مجلس الإدارة بقراءة القرار الوزاري المتضمن توزيع إيرادات ونفقات المؤسسات الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية المتخصصة لكل مركز، ومقتضاه تم منح المؤسسة العمومية الاستشفائية احمد مدغري مبلغ امتنعت الإدارة عن ذكره لنا موزعة حسب الأبواب والنسب التالية:

**الباب 1: مساهمة الدولة 83%**

**الباب 2: مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي 16%**

**الباب 3: مساهمة المؤسسات والهيئات العمومية 0%**

**الباب 4: الإيرادات المتحصل عليها من نشاط المؤسسة 1%**

**الباب 5: موارد أخرى 0%**

**الباب 6: رصيد السنوات السابقة 0%**

**المطلب الثاني: تنفيذ الميزانية والمشاكل التي تواجهها**

**الفرع الأول: تنفيذ الميزانية**

فبعد المصادقة على مشروع الميزانية من طرف المدير تأتي مرحلة التنفيذ الميزانية، والتي تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية ونعني بها صرف النفقات المبوبة في كل عنوان الواردة في جانب الإيرادات ويشرف على هذا التنفيذ الأمر بالصرف، إلا وهو المدير المؤسسة العمومية الاستشفائية بالإضافة إلى المحاسب العمومي وتتم عملية تنفيذ الميزانية عبر مراحل:

**1- الالتزام:** وهي المرحلة الأولى في صرف النفقة وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، فمن جهة

الدائن فان عقد النفقة يظهر بأنه وعد بحصوله على مستحقاته وبالتالي يعتبر كضمان لحقه فقبل قيامه بأي

عملية صرف يجب التأكد من وجود الاعتمادات وأنها كافية لمواجهة النفقة

**2- التصفية:** تهدف عملية التصفية إلى التأكد من حقيقة الدين وتحديد مبلغ النفقة وتتم هذه العملية على أساس

وثائق الإثبات التي تقرر حقوق الطرفين وتعتبر عملية التصفية من مهام الأمر بالصرف

**3- الأمر بالدفع:** هي آخر مرحلة من مراحل تنفيذ الإداري، يصدر فيها الأمر بالدفع من لدى الموظف المختص

إلى الخزينة العامة بصرف مبلغ الدين، وهو أمر خطي يوجهه الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

الفرع الثاني: المشاكل التي تواجهها المؤسسة في تنفيذ الميزانية

عائق المحاسبة العمومية: إن اعتبار المؤسسة العمومية الاستشفائية، ذات طابع إداري، يتماشى مع اعتمادها المبادئ المحاسبة العمومية في تسييرها المالي، هذه المحاسبة التي تتسم بالجمود والركود الأمر الذي يعرقل السير الحسن والانفعال، إذ يهتم فقط بتقييم المال العام والتعبير عن هذا التسيير بالأرقام ومراقبته، وتظهر هذه المحاسبة في المؤسسة الاستشفائية على شكلين: المحاسبة الإدارية (محاسبة الأمر بالصرف).

المحاسبة المالية محاسبة القابض إن هذين الشكلين من المحاسبة مؤسسين على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وتقومان على تنفيذ الميزانية أي أنها محاسبة الإيرادات والنفقات إما عن محاسبة المواد المتبعة من قبل المدير الفرعي للمالية، فهي أكفل بمحاسبة المخزون والمواد وتسييرها والجرد.

والملاحظ أن المحاسبة المتبعة من قبل المؤسسة العمومية الاستشفائية لا تسمح بدراسة سعر التكاليف نقصد إعداد ميزانية تقديرية وتحضيرها بشكل دقيق، فطريقة التسيير المالي الحالية يعتمد على محاسبة مواد وصفية ومحاسبة إدارية لا تسمح ولا تعطي أهمية لحساب التكاليف بالنسبة للخدمات المقدمة سواء العلاج، الفندقة ..... الخ وهذا لا يسمح بمعرفة الاحتياجات الحقيقية للمستشفى.

مركزية التسيير: أن أهم انشغال للمؤسسة في الوقت الراهن هو تقديم خدمات علاجية ذات نوعية بأقل تكاليف ، لكن ومن خلال تحليلنا للتسيير المالي الحالي في المؤسسات الصحية من ناحية طرق تحضير وإعداد الميزانية ، وكذا تنفيذها والرقابة عليها نلاحظ وجود مجموعة من العراقيل تحول دون تقديم خدمات صحية أحسن للمرضى وإعطاء مستوى ملائم للتكفل بهم وهذا بالنظر للتسيير المالي المقيد بمختلف القوانين والإجراءات الثقيلة والبطيئة الأمر الذي يعكس على الواقع غياب الاستقلالية للمستشفيات خاصة من الناحية المالية على الرغم من أن النص المنشئ لها يقر بإضفاء الشخصية المعنوية والاستقلال المالي عليها . ففي جانب الملى نلاحظ التدخل المباشر للوصاية ليس فقط في إعداد الميزانية بتقسيم الاعتمادات بين العناوين الميزانية ن بل وعدم ترك المجال الإدارة المؤسسة العمومية الاستشفائية في توزيع هذه الاعتمادات على الفصول والمواد ووجوب المصادقة عليها من قبل الوصاية والمصادقة عليها أي تعديل يخص تحويل مبلغ من عنوان الأخر وهذا ما يؤدي إلى عرقلة عمل المؤسسة الصحية والسير الحسن للمصالحة بوضع النفقة في المكان المناسب. إضافة إلى الإجراءات المعقدة والطويلة للحصول على رخصة برنامج بالنسبة لميزانية التجهيز. كذلك عدم فسح المجال أمام المسيرين لإيجاد مصادر أخرى للتمويل، زيادة على ذلك التنظيم المعمول به فيما يخص فائض الميزانية الناتج عن عدم استهلاك الاعتمادات المفتوحة وكذا الإيرادات الناتجة عن النشاطات الخاصة، يتم إرجاعها إلى الخزينة من قبل المحاسب

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

العمومي، هذه الإجراءات شجعت المسيرين إلى التسابق نحو الإنفاق كل الاعتمادات المفتوحة مع نهاية السنة المالية دون الأخذ بعين الاعتبار الغاية والهدف من هذا الإنفاق.

وما يمكن استخلاصه في الأخير هو التدخل المباشر للوصاية مما يمس بالاستقلالية المالية المفترضة للمؤسسة، وكذا حرية اتخاذ القرار في جميع الجوانب، لذلك نجد أن الوزارة قد ابتعدت عن مهمتها المتمثلة في التوجيه، والتنسيق، المراقبة والتقييم لتصل إلى التدخل والتنفيذ.

**المدير كمنفذ لا مسير:** رغم أهمية الدور الذي يلعبه المدير في تسيير المؤسسة الا أن التنظيم الحالي لا يسمح له بالتصرف كقائد حقيقي للمؤسسة وهو مالا تمكنه من تأدية دوره على أحسن وجه واستثمار كفاءته وخبرته من أجل حل مشاكل المؤسسة، وتحسين خدماتها، خاصة في الحالات الطارئة او المستعجلة التي تتطلب منه تغيير إستراتيجيته بصفة سريعة، وتعود هذه الوضعية إلى عراقيل الإطار القانوني والتنظيمي المعتمد على تطبيق قواعد القانون الإداري.

### المطلب الثالث: مقارنة بين ميزانيات 2019-2020-2021

من أجل معرفة الإجراءات المتبعة في ميزانية سنة 2021 باعتبارها ميزانية استثنائية نظرا لمنفقات الغير

عادية التي تحملتها المؤسسة العمومية الاستشفائية احمد مدغري ، و التي جاءت اثر تفشي فيروس

كورونا كوفيد 19 في مختلف دول العالم ، حيث تضاعف استهلاك المواد الطبية والشبه طبية و الغازات

الطبية و كل ما له علاقة بهذا الوباء إلى أضعاف السنوات العادية ، ارتأينا أن نقارن بين ثلاث ميزانيات

لسنوات مختلفة و هي 2019، 2020، 2021 ، وهذا كما يلي:

#### النفقات:

العنوان الأول: نفقات المستخدمين

جدول رقم 01 : يمثل نفقات المؤسسة الاستشفائية في الميزانية الأولية للسنوات المالية ، 2019، 2020، 2021.

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

الأبواب	سنة 2019	سنة 2020	سنة 2021
الباب الأول: مرتبطات النشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والمعاونين	100.846.000.00	107.332.000.00	103.032.000.00
الباب الثاني: التعويضات والمنح المختلفة	101.120.000.00	114.476.000.00	104.055.000.00
الباب الثالث: مرتبات نشاط المقيمين الداخليين والخارجيين	0.00	0.00	0.00
الباب الرابع: مرتبات المستخدمين المتعاقدين	13.407.000.00	14.571.000.00	12.390.000.00
الباب الخامس: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمعاونين	48.977.000.00	52.829.000.00	78.229.000.00
الباب السادس: الأعباء الاجتماعية للمقيمين الداخليين والخارجيين	0.00	0.00	0.00
الباب السابع: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين	51.000.00	193.000.00	300.000.00
الباب الثامن: معاشات الخدمة للأضرار وريع حادث العمل	208.000.00	208.000.00	208.000.00
الباب التاسع: المساهمات في الخدمات الاجتماعية	6.085.500.00	6.085.500.00	6.085.500.00
مجموع العنوان الأول	270.694.500.00	295.694.500.00	305.146.000.00

المصدر: الميزانيات الأولية للمؤسسة خلال السنوات 2019، 2020، 2021

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

1-استمرار قلة الموارد التي ظهرت ابتداء من السنة المالية 2014الذي استلزم تأسيس تدريجي لانضباط أكبر في التسيير العمومي مع تبني إجراءات صارمة تهدف إلى التحكم في توسع النفقة العمومية لاسيما من خلال:

ترشيد النفقات الجارية مع الحفاظ على الأعباء غير القابلة للتقليص (الرواتب، المنح، الأعباء الاجتماعية، ..). ومراجعة، إلى أدنى حد، طبيعة النفقات الأخرى المرتبطة بوسائل التسيير وذلك مع الحفاظ على نوعية الخدمة العمومية.

2-تبني ولأول مرة سنة 2016معى تسقيف النفقات يتماشى مع مستوى التغطية المالية الدائمة لخزينة الدولة مع تقبل الأمرين بالصراف، وهذا بالحرص على تطبيق التعليمات رقم 11المؤرخة في 04جانفي، 2016للسيد الوزير الأول المتعلقة بشروط تنفيذ النفقات العمومية (تسقيف مصاريف التسيير، المشتريات، حظيرة السيارات، التغذية، صيانة المباني، مصاريف التكوين، ...)

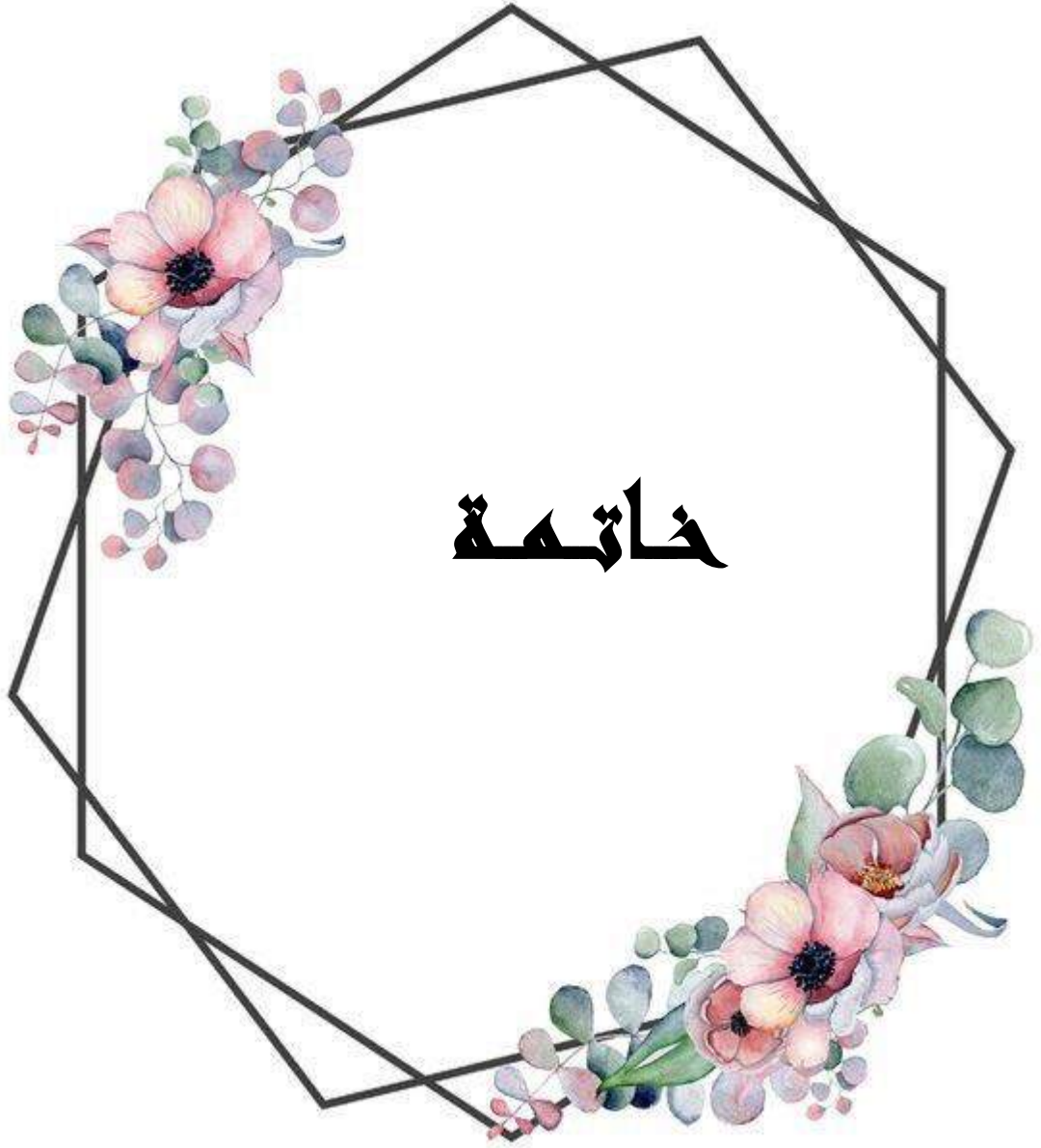
إن تفحص الجداول السابقة والمعبرة عن التطور المالي لإيرادات ونفقات المؤسسة العمومية الاستشفائية احمد مدغري ، يؤكد أن الدولة حريصة على تطبيق سياسة تسقيف وترشيد النفقات بمقارنة سنة 2019 إلى سنوات 2020 2021على التوالي مع الحفاظ على التغطية المالية اللازمة للتسيير الحسن والملائم لتحقيق الأهداف والمخاور الإستراتيجية للمؤسسة مع تحديد الأولويات اللازمة. حيث تقتصر إيرادات المؤسسة على ما تقدمه الدولة من إعانات إذ تمثل النسبة الأكبر من إيراداتها، فتمثلت مساهمة الدولة 73.04%من إجمالي الإيرادات سنة 2019لتعادل 76.24% و 77.07%على التوالي سنتي، 2021، 2020لتليها بنسبة ثابتة 21.35% و 20.01% و 19.51%مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي وأي إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة على التوالي خلال سنوات 2020 ، 2019 ، 2021 .

## الفصل الثاني:.....دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري

### خلاصة الفصل الثاني

هدفت الدراسة التطبيقية إلى معرفة مكانة المحاسبة العمومية في تسيير الميزانية على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية بدءاً من إعداد مشروع الميزانية الأولية والمصادقة عليها إلى غاية تنفيذها حيث تم تفصيل هذه الخطوات بإلقاء الضوء على الجهات المختصة والأعوان المتدخلون في تسيير الميزانية للمؤسسة الاستشفائية أحمد مدغري ودورها في ترشيد النفقات، باستخدام مجموعة من أدوات الدراسة وتمثلة في المقابلة وتحليل المعلومات.

المحاسبة العمومية تعتبر أداة هامة لمراجعة وضبط الإنفاق العام داخل المؤسسات ذات الطابع الإداري وإعطاء مجلس المحاسبة الولائي الضوء الأخضر في إبراز وتنظيم وكيفية تسيير الميزانية في مختلف تلك المؤسسات.



## خاتمة:

تعتمد الحكومة في تسيير أموالها العمومية على المحاسبة العمومية حيث نتناول مجمل النشاط الإقتصادي وتطبق في الهيئات ذات الطابع الإداري والتي لا تسعى لتحقيق الربح بل تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة على الموارد المالية وكذا مختلف النفقات العمومية وتسهر على حماية الأموال العمومية لأنها ملك للشعب لذا تعمل بجد وتواصل بمساعدة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يشكلان أعوان تنفيذها بأقصى خبرة لكل منها ورقابة عليهما في نفس الوقت على تحقيق الرشادة في الإنفاق من جهة وحسن تسيير الأداء للهيئات العمومية من جهة وذلك بدلالة التسجيل المحاسبي لأعوان التنفيذ لكل إيراد أو إنفاق عمومي لتسهيل عملية الرقابة من طرف السلطات العليا .

فهذا دور أساسي تلعبه المحاسبة وهو الرقابة على مختلف النفقات قصد الوقوف على المشروعات الإقتصادية العامة والتأكد من أنها حققت الغرض الذي أنشئت من أجله والمدى الذي وصلت إليه مع مراعاة الأخطاء ومحاولة معالجتها وتصحيحها بتفقد جميع مستويات الرقابة المطبقة.

فضابط الإقتصاد في الإنفاق يعتبر شرطا ضروريا لتحقيق المنفعة العامة بأقل تكلفة أو نفقة ممكنة و ذلك في حدود القانون المعمول به في الحكومة لتنمية الإقتصاد الوطني من جهة ومحاربة كل أنواع الإسراف والتبذير والغش والسرقة الأموال الدولة وتطبيق عقوبات صارمة على كل من قام أو حاول القيام بأعمال التدنيس.

## أفاق الدراسة:

في الأخير نأمل أن نكون قد الممنا و لو بجزء بسيط حول طريقة العمل بالمحاسبة العمومية للميزانيات في المؤسسات العمومية و خاصة في ظل وجود وباء كورونا ، الذي يجب أن نأخذ منه دروس عديدة حول تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية في ظل الظروف الاستثنائية ، على الرغم من قلة المراجع في هذا البحث بالإضافة إلى الصعوبات التي واجهناها في المؤسسات العمومية أثناء فترة التبرص حيث يعتبر مكتب الميزانية و الصفقات من المكاتب الأكثر محافظة على أسرارها و بالتالي تقل المعلومة المقدمة للطلبة . وبالتالي نقترح كأفاق بحث ما يلي:

- معالجة نفقات والميزانية العمومية محاسبيا.
- إصلاح الميزانية العامة و أثرها على المؤسسات العمومية.
- مروءة ميزانية المؤسسة العمومية في ظل الظروف الاستثنائية.



## ملخص :

من اجل الحفاظ على المال العام تبنى المشرع نظام الرقابة على النفقات العمومية, ووضعت الحكومة المحاسبة العمومية كعامل أساس ي تعتمد عليه لأجل تطبيق سياسة صحيحة متبينة لنشاطاتها المالية مع تحقيق المصالح العامة باعتبارها نظام يعتمد عليه في عمليات الرقابة بأنواعها وكذا الحفاظ على المال العام. حيث تعتبر هذه النفقات العمومية وسيلة الدولة في تنفيذ التزاماتها تجاه المجتمع, أولها المشرع بأهمية بالغة لكونها مرتبطة بالجانب الاقتصادي لدولة , تتمثل هذه الأهمية في تحديد الإطار القانوني لعملية النفقات العمومية, ومن اجل ضمان تطبيقها بشكل سليم وفي اقل وقت ممكن, وتتمثل آلية الحماية القانونية لها في الرقابة المالية التي تفرضها الدولة عن طريقة هيئات المكلفة بالرقابة عليها المتمثلة في المراقب المالي والمحاسب العمومي كآليات رقابة قبلية والمجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية, كآليات رقابة بعدية تضمن من خلال دورهم مراقبة سير العمليات المالية وتسجيل أي مخالفات قد تتعرض لها هذه العمل.

## Abstract :

In order to preserve public money, the legislator has adopted a system of control over public expenditures, and the government has established public accounting as a basic factor on which it depends in order to implement a correct policy that adopts its financial activities while achieving public interests as a system that is relied upon in the control operations of all kinds, as well as the preservation of public money. As these public expenditures are considered the state's means in implementing its obligations towards society, the first of which is the legislator with great importance because it is linked to the economic aspect of the state. In the financial control imposed by the state through the bodies in charge of controlling them, which are complied with the financial controller and the public accountant as tribal control mechanisms, the Accounting Council and the General Inspectorate of Finance, as post-monitoring mechanisms that ensure, through their role, monitoring the progress of financial operations and recording any violations that may be exposed to this work.



## قائمة المصادر و المراجع

### 1-القوانين:

1. القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990
2. المرسوم التنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية العدد 48، الصادر بتاريخ 23 يوليو 1997.
3. من أصناف المحاسبين العموميين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991
4. المادة 33 في القانون (90/21) المتعلق بالمحاسبة العمومية في المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.
5. قانون 90/21 المؤرخ في 15/09/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
6. المرسوم التنفيذي رقم 91/312 المؤرخ في 12/12/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين والإجراءات المراجعة لباقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين.

### 2-الكتب:

1. إبراهيم السيد المليحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مصر، الإسكندرية، ط1، 2002.
2. إبراهيم عبد العزيز شيحا، أصول الفقه الإداري، منشأة المعارف، مصر، 2007.
3. احمد أبوبكر علي بدوي، مفاهيم تقليدية ومعاصرة في إدارة المالية العامة، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، ابو ظبي، 2011.
4. ايلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، 2000.
5. حسني الصقر، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
6. حسين القاضي وآخرون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
7. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، 2000.
8. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، 2008.
9. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

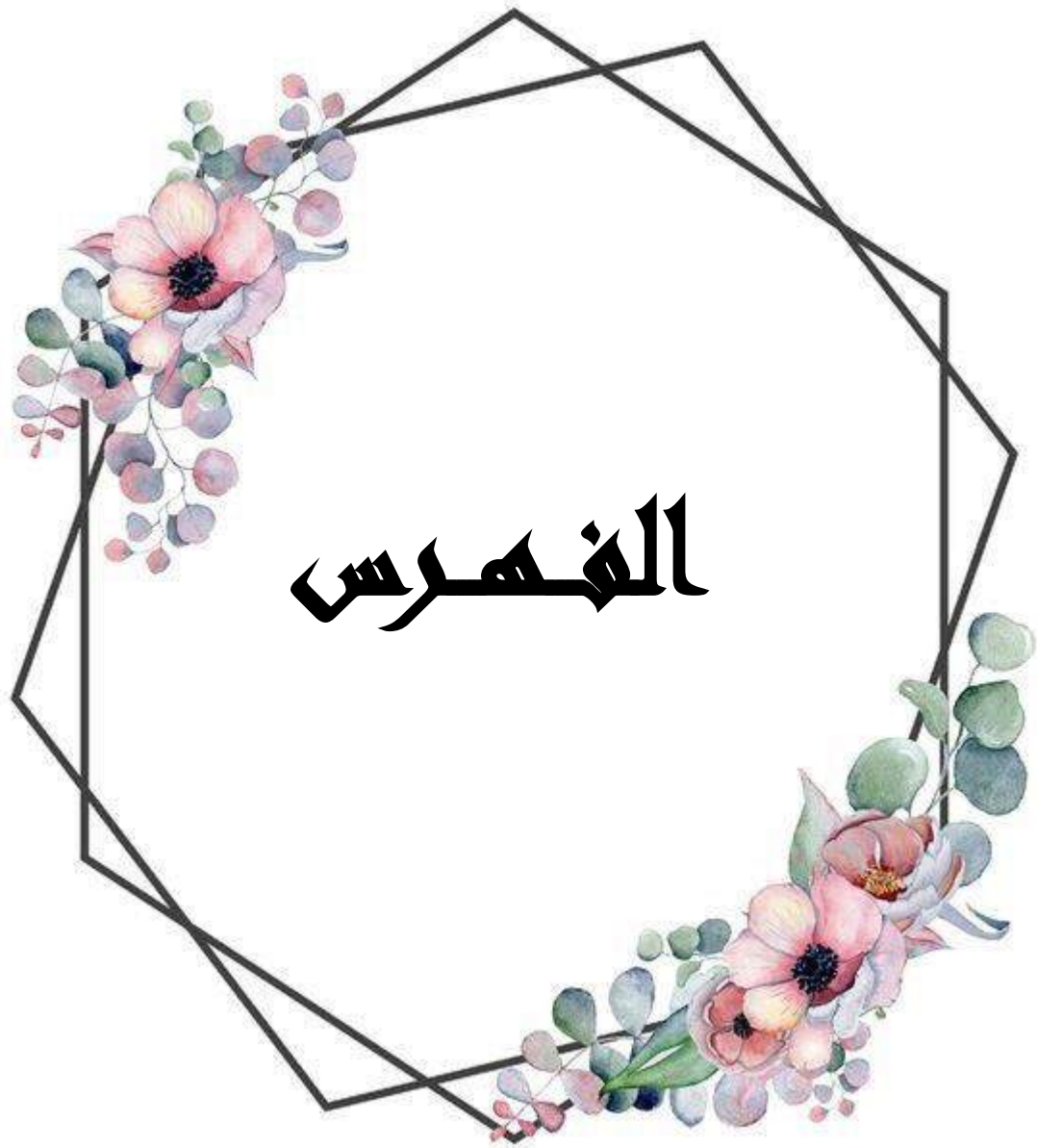
10. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
11. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، ط1، عمان، 2009.
12. عبد الرؤوف جابر، دور رقابة ديون المحاسبة، دراسة قانونية، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1991.
13. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
14. محمد مسعي، المحاسبة العمومية دار الهدى 2003 .
15. يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013.

### 3-المذكرات والاطروحات :

1. ابن داود إبراهيم، الرقابة املالية على النفقات العمومية بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق
2. فرحي محمد، النمذجة القياسية ترشيد السياسات الاقتصادية الكلية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر

### 4-المجلات :

1. سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر العدد الثاني، 2017-06-15.
2. يوسف جيلالي، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانه بغيلزان، معهد العلوم القانونية والإدارية ، 2016 جوان، العدد 06.



## Contents

الإهداء.....	
شكر وعرهان .....	
قائمة المختصرات .....	
مقدمة عامة: .....	أ

### الفصل الأول

#### الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد .....	2
المبحث الاول: الإطار النظري حول الانفاق العام وترشيده .....	3
المطلب الاول: ماهية النفقات العمومية .....	3
الفرع الاول: تعريف النفقات العمومية وخصائصها .....	3
الفرع الثاني: اقسام النفقات العمومية .....	4
الفرع الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العمومية .....	6
المطلب الثاني: مفهوم ترشيد الانفاق العام .....	8
الفرع الاول: تعريف ترشيد الانفاق العام: .....	8
الفرع الثاني: كفاءة وفعالية الانفاق العام .....	9
الفرع الثالث: اليات ترشيد الانفاق العام .....	9
المبحث الثاني: اساسيات المحاسبة العمومية في الجزائر .....	11
المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومبادئها وأهدافها .....	11
الفرع الأول: المحاسبة العمومية .....	11
الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية .....	12
الفرع الثالث: أهداف المحاسبة العمومية .....	13
المطلب الثاني: الإطار العام للمحاسبة العمومية وخصائصه .....	14

14	الفرع الأول: مفهوم العام للمحاسبة العمومية.
15	الفرع الثاني خصائص المحاسبة العمومية.
17	الفرع الثالث: اعوان المحاسبة العمومية.
18	-رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
19	المطلب الثالث: تعريف وذكر خصائص كل من المحاسب العمومي والمراقب المالي.
19	الفرع الأول: المحاسب العمومي.
22	الفرع الثاني: المراقب المالي.
23	المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول دور المحاسبة العمومية في ترشيد الانفاق العمومي.
23	المطلب الاول: الدراسات الوطنية.
24	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.
26	خلاصة الفصل الاول.

#### دراسة تطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية احمد مدغري

28	تمهيد:
29	المبحث الأول: لمحة شاملة عن المؤسسة الاستشفائية احمد مدغري.
29	المطلب الأول: ماهية المؤسسة الاستشفائية العمومية احمد مدغري.
29	الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الاستشفائية العمومية احمد مدغري.
30	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام.
30	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي.
32	الفرع الثاني: مهام المؤسسة الاستشفائية العمومية احمد مدغري.
35	المبحث الثاني: ترشيد النفقات في المؤسسة العمومية الاستشفائية احمد مدغري:
36	المطلب الأول: الميزانية وكيفية صرفها:
37	الفرع الثاني: اعداد الميزانية الاولى.
39	المطلب الثاني: تنفيذ الميزانية والمشاكل التي تواجهها.

39	الفرع الأول: تنفيذ الميزانية
40	الفرع الثاني: المشاكل التي تواجهها المؤسسة في تنفيذ الميزانية
41	المطلب الثالث: مقارنة بين ميزانيات 2021-2020-2019
44	خلاصة الفصل الثاني
45	خاتمة
46	خاتمة:
	المراجع
	الفهرس