

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع:

المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية

- دراسة عينة من المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف الدكتور

فيصل قميحة

إعداد الطالبتين:

- منال قرين

- شهرزاد فنور

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة الأصلية	الصفة
د. رشيد علاب	جامعة جيجل	رئيسا
د. فيصل قميحة	جامعة جيجل	مقررا
أ. فريد زعرات	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

The image displays the Basmala in a highly stylized, bold black calligraphic font. The text is arranged in a slightly curved, horizontal orientation. Five long, straight arrows point upwards from the top of the letters, indicating the direction of the pen strokes. Small numbers (1, 2, 3) are placed at the start of various strokes to denote the sequence of writing. The calligraphy is set against a white background and is enclosed within a decorative blue border with corner ornaments.



# شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

"قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من اصطنع إليكم معروفا فجازوه، فإن عجزتم عن مجازاته

فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم، فإن الله يحب الشاكرين"

"اللهم لك الحمد إذ ألهمتنا من الخطأ استغفاراً، ولك الحمد فارزقنا الجنة واصرف عنا النار"

لا يسعنا ونحن في هذا المقام إلا أن نتقدم بوسع الشكر والتقدير إلى من لم يبخل علينا بنصائحه

وإرشاداته لإكمال هذه المذكرة، كما نشكر له طول صبره في تحمل قراءتها وتصحيح فصولها بكل عناية

واهتمام وصبر وحكمة إلى أستاذنا ومرشدنا "الدكتور فيصل قميحة".

"جزاه الله على كل خير"

كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى موظفي المؤسسة العمومية الصحية "مجدوب السعيد

بالطاهير" وبالأخص مؤطرنا السيد "بوملطة عمر" الذي ساعدنا كثيرا بتوجيهاته وتزويدنا بكل ما نحتاجه من

وثائق ومعطيات، نقول له شكرا جزيلا رغم أن الشكر لا يكفي مقابل وقته الثمين الذي منحه لنا.

كما لا ننسى الشكر الجزيل إلى الذي ساندنا في عملنا هذا بكل ترحيب وروح عفوية إلى "قجبور زيدان"

وإلى جميع أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة، والشكر الكبير إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد

لإتمام هذا العمل المتواضع.

## منال وشهرزاد



# إهداء

إلى الذين تعلمت منهما الصبر والشموخ وحب العلم، وزرعا في قلبي بذور الأمل، وغمراني بعطفهما  
وحنانهما.

إلى من علماني معنى الحياة والطموح وشبعاني بالقيم والأخلاق، إلى من ربياني فأحسننا تربيتي، إلى  
اللذان تمنيا رؤيتي في أعلى المراتب.

أدامهما الله الشمعة التي تنير دربي إلى الغالين أمي وأبي

إلى أخواتي: رانيا وخولة

إلى إخوتي: حسام، أيمن، يوسف، ياسين

إلى: "الدكتور فيصل قميحة"

إلى من جعلت فؤادهما حبا أستودع فيه أسراري: مريم، راوية، شهرزاد

إلى كل صديقاتي دون استثناء

إلى من شاركني حزني قبل فرحي إلى رفيق دربي وصديق عمري إلى من قضيت برفقته أمتع الأوقات  
وأجمل اللحظات "صلاح الدين" الذي أتمنى له التوفيق والتألق في حياته.

إلى كل من عرفه قلبي ونسيه قلبي إلى كل إنسان في الوجود

أهدي ثمرة جهدي

# منال

# إهداء

الحمد لله أولا وآخر الذي أعاني لبلوغ ما أنا عليه ولإنجاز هذا العمل المتواضع الذي أهديه إلى:  
الذنان قال فيهما الله عز وجل "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" أمي  
وأبي.

إليك يا من لم أجد العبرات لوصفك وإحصاء فضلك إليك يا من تحملت أشواك السنين،

إلى من سهرت الليالي لتجعلها لي نورا، إلى نور قلبي وبصيرتي،

إلى أعز من على وجه الأرض أمي الحبيبة.

إلى الذي ألبسني ثوب المعرفة،

إلى سندي ومثالي ومصدر فخري، إليك أبي الغالي.

كما أهديه إلى أستاذي المشرف وكل من ساهم في تعليمي،

وإلى إخوتي وأخواتي خاصة كلثوم ومريم وأولاد أختي أمين إباد،

كما أهديه إلى رفيقتي وصديقتي منال وأحلام ومفيدة

وإلى جميع أصدقائي وزملائي وإلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

# شهرزاد

# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الإهداء
ب	فهرس المحتويات
و	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
5-2	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية</b>	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
08	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
10	المطلب الثاني: مبادئ وأهداف المحاسبة العمومية
14	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والفئات المستخدمة للمعلومات
17	المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية
17	المطلب الأول: أساس النقدي
19	المطلب الثاني: أساس الإستحقاق
21	المطلب الثالث: أساس الإلتزام
22	المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
22	المطلب الأول: الأمر بالصرف
26	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
32	المطلب الثالث: المراقب المالي
35	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: أساسيات حول الميزانية العامة</b>	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة



38	المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة
41	المطلب الثاني: مبادئ الميزانية العامة
45	المطلب الثالث: تبويب ومكونات الميزانية العامة
47	<b>المبحث الثاني: دورة الميزانية العامة</b>
47	المطلب الأول: إعداد الميزانية العامة
50	المطلب الثاني: اعتماد الميزانية العامة
52	المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة
59	<b>المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة</b>
59	المطلب الأول: عموميات حول الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة
60	المطلب الثاني: أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية
61	المطلب الثالث: أنواع الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة
67	<b>خلاصة الفصل</b>
<b>الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها</b>	
69	<b>تمهيد</b>
70	<b>المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير</b>
70	المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة العمومية الصحية
71	المطلب الثاني: المصالح الموجودة بالمؤسسة العمومية الصحية
73	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة العمومية الصحية
79	<b>المبحث الثاني: إعداد ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير</b>
79	المطلب الأول: إعداد الميزانية الأولية
86	المطلب الثاني: إعداد الميزانية المعدلة
88	المطلب الثالث: إعداد الحساب الإداري
97	<b>المبحث الثالث: تنفيذ الميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد والرقابة عليها</b>
98	المطلب الأول: تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد
99	المطلب الثاني: الرقابة على تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد

102	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: إسهام المحاسبة العمومية في تسيير العمليات المالية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل
104	تمهيد
105	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية
105	المطلب الأول: منهجية الدراسة
106	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة
107	المطلب الثالث: صدق وثبات الإستبانة
111	المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة
111	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
116	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
123	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق
123	المطلب الأول: اختبار الفرضيات
125	المطلب الثاني: اختبار الفروق
128	خلاصة الفصل
130	الخاتمة
135	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

# قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المصالح الطبية الموجودة بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير .	72
02	تعداد الموظفين في المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير .	78
03	ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب الإيرادات لسنة 2018.	80
04	ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات الموظفين لسنة 2018.	81
05	ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات التسيير لسنة 2018.	83
06	ملخص مشروع الميزانية المعدلة من جانب الإيرادات لسنة 2018.	87
07	ملخص مشروع الميزانية المعدلة من جانب نفقات التسيير لسنة 2018.	88
08	ملخص الحساب الإداري من جانب الإيرادات لسنة 2018.	90
09	ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات الموظفين لسنة 2018.	91
10	ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات التسيير لسنة 2018.	94
11	الإحصائيات الخاصة بالإستبانة.	105
12	جدول التوزيع لمقياس لكارث.	106
13	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول.	108
14	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.	109
15	الاتساق البنائي للمحاور .	110
16	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ).	110
17	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	111
18	توزيع أفراد العينة حسب العمر .	112
19	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.	113
20	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	114
21	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.	115
22	اختبار التوزيع الطبيعي.	116
23	تحليل فقرات المحور الأول.	117
24	تحليل فقرات المحور الثاني.	120
25	اختبار الفرضية الأولى T- test نتائج الاختبار .	124
26	اختبار الفرضية الثانية T- test نتائج الاختبار.	124
27	اختبار الفروق بالنسبة للجنس.	125
28	تحليل التباين الأحادي بالنسبة للمتغير العمر .	125
29	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي.	126
30	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة.	126
31	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة.	127

## قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير .	74
02	توزيع أفراد العينة حسب الجنس .	111
03	توزيع أفراد العينة حسب العمر .	112
04	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي .	113
05	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .	114
06	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة .	115

# مقدمة عامة

تعتبر المحاسبة العمومية جزء متكامل من الهيكل المالي للدولة لكونها تحدد الإجراءات القانونية والتقنية الواجب احترامها من طرف أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، فالمحاسبة العمومية لها مكانة استراتيجية وحساسة في تقسيم الإدارة المالية للدولة لأنها تتميز عن باقي المحاسبات بكونها تختص بتداول الأموال العمومية، فمن الطبيعي أن يخصها المشرع الجزائري بإجراءات خاصة تهدف إلى تنظيم وتقنين مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة من أجل مراقبة صرف الأموال العمومية وضمان الاستغلال الأمثل للموارد وأي مخالفة صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول الأموال العمومية تؤدي إلى الأخذ بمسؤولية العون المعني أمام هيئات المراقبة التي تنتشر ضمن عدة هيكل يخول لها قانونيا التدخل في أي وقت يتطلب الأمر لذلك.

تعتبر المؤسسات العمومية الصحية مؤسسة ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تطبق عليها قواعد القانون الإداري سواء من حيث سيرها وقواعد تنظيمها، إذ تقوم هذه الأخيرة بإعداد ميزانيتها في شكل جدول أو كشف يبين توقعات خاصة بالإيرادات والنفقات السنوية المراد تنفيذها، وتعكس هذه الميزانية الصورة الحقيقية للمؤسسة العمومية الصحية.

كما تخضع المؤسسة العمومية الصحية أثناء القيام بمختلف العمليات المالية المنفذة أو المنجزة من قبل الأعوان المكلفين بذلك إلى مجموعة من الأشكال الرقابية التي يحددها القانون لتأكد من سلامة التنفيذ وحسن التسيير.

من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

### ما مدى إسهام المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات العمومية الصحية؟

ومن خلال هذا التساؤل الجوهرى يمكننا صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة العمومية؟ وما هو مجال تطبيقها؟ ما هي المبادئ والأسس التي تقوم عليها؟
- فيما تتمثل ميزانية المؤسسة العمومية الصحية وما مكوناتها ومن هم المتدخلون في تحضيرها؟ كيف يتم إعدادها؟ وما هي الطرق المتبعة لتنفيذها؟
- لمن تعود مهمة المصادقة على ميزانية المؤسسة العمومية الصحية ومن هم الأعوان المخول لهم قانونا تنفيذها؟

- أيمكن القول إن الإجراءات الرقابية المعتمدة في تتبع تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية كافية لضمان حسن تسيير الأموال العمومية؟

## ثانيا: فرضيات الدراسة

وكمحاولة للإجابة على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية موضوع البحث قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

✓ إعداد الميزانية وتنفيذها بالنسبة للمؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد بالطاهير تتم وفق الإجراءات التي تدخل في إطار ما يعرف بقواعد المحاسبة العمومية والتي تسمح بضبط وتنظيم ومراقبة النفقات والإيرادات.

✓ يعبر نظام المحاسبة العمومية في ولاية جيجل عن واقع المؤسسات العمومية الصحية.  
✓ تساهم المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة العمومية الصحية في ولاية جيجل.

## ثالثا: أسباب اختيار الموضوع

هناك العديد من الأسباب حفزتنا على اختيار الموضوع منها أسباب شخصية وأخرى موضوعية:

## 1- الأسباب الشخصية:

- من أهم الأسباب الشخصية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع نذكر ما يلي:
- ارتباط موضوع البحث بالتخصص نظرا لكون المحاسبة العمومية جانبا مهما من جوانب الدراسات المحاسبية والجباية المعمقة.
- الميول الشخصي إلى دراسة المواضيع المتعلقة بالمحاسبة العمومية.
- الرغبة في الاطلاع الميداني على مختلف الإجراءات المتبعة في تسيير ميزانية المؤسسة العمومية الصحية.

## 2- الأسباب الموضوعية:

- من بين الأسباب الموضوعية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع نذكر ما يلي:
- التحسيس بأهمية المحاسبة العمومية في مجال الأموال العامة وحمايتها.
- المكانة التي تلعبها المؤسسات العمومية الصحية في النظام الإداري الجزائري.
- محاولة تقديم دراسة شاملة لبعض الجوانب المتعلقة بموضوع البحث وإضافتها إلى الدراسات العلمية السابقة للموضوع.

## رابعا: أهمية الدراسة

إن معالجة هذا الموضوع كانت بغية الوصول لعدة نقاط تتلخص فيما يلي:



- تأكيد أهمية المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات العمومية الصحية.
- إبراز الأهمية التي تحتلها المحاسبة العمومية في مجال المالية العامة.
- تقديم صورة عن واقع المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية.
- الاطلاع الميداني على محتوى ميزانية المؤسسات العمومية الصحية واكتشاف كيفية إعدادها.

#### خامسا: أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

- تقديم إطار نظري يحدد مفاهيم المحاسبة العمومية بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالميزانية العامة.
- محاولة معرفة كيفية إعداد الميزانية وتنفيذها والرقابة عليها من خلال دراسة ميدانية للمؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد بالطاهير .
- إثراء الكم المعرفي.

#### سادسا: منهج الدراسة:

للاوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، من أجل معالجة إشكالية البحث المقدمة والتأكد من صحة الفرضيات وذلك باعتباره المنهج الأكثر ملائمة لوصف وتحليل الإشكالية المطروحة والإلمام بمختلف الجوانب النظرية، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة للحصول على المعلومات المساعدة في عرض ميزانية المؤسسة العمومية الصحية بمختلف جوانبها وذلك بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد بالطاهير والمقابلات والاستبيان في عملية جمع المعلومات.

#### سابعا: أبعاد الدراسة

لموضوع البحث أبعاد تتمثل في:

#### - البعد الزمني:

جميع المعلومات المقدمة في الجانب التطبيقي كانت في الفترة الممتدة من شهر فيفري إلى غاية أواخر شهر ماي 2019 بالنسبة لتوزيع الاستبيان على عينة من المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل، وكذلك الحصول على المعلومات من المؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد بالطاهير المتعلقة بسنة 2018.

**- البعد المكاني:**

لقد قمنا باختيار المؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد بالطاهير التي على مستواها تطبيق المحاسبة العمومية لإجراء الدراسة الميدانية، كما قمنا بتوزيع استبيان على مختلف المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل.

**ثامنا: هيكل الدراسة**

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة ارتأينا تقسيمه إلى أربعة فصول إذ تضمن الجانب النظري فصلين والجانب التطبيقي كذلك قمنا بإنجازه في فصلين، حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة العمومية الذي تضمن ثلاث مباحث المبحث الأول عبارة عن ماهية المحاسبة العمومية، أما في المبحث الثاني فكان حول أسس المحاسبة العمومية، أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى أعوان المحاسبة العمومية أما الفصل الثاني فتضمن أساسيات حول الميزانية العامة والذي شمل على ثلاث مباحث المبحث الأول بعنوان عموميات حول الميزانية العامة، أما المبحث الثاني فكان حول إعداد واعتماد وتنفيذ الميزانية العامة، أما المبحث الثالث فكان حول الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، أما الفصل الثالث بعنوان إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها يتضمن ثلاث مباحث، في المبحث الأول تناولنا تقديم المؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد بالطاهير، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى كيفية إعداد ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد بالطاهير، أما المبحث الثالث تكلمنا فيه عن تنفيذ والرقابة على ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجذوب السعيد، وفي الفصل الرابع والأخير قمنا بدراسة ميدانية للمؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل والذي تضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى تحليل بيانات ونتائج الدراسة، أما المبحث الثالث فقمنا فيه باختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

## الفصل الأول:

### الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

#### تمهيد

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية؛

المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية؛

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.

#### خلاصة

## الفصل الأول:

### الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

#### تمهيد

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية، وترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

وفي هذا السياق تضافرت الجهود لبناء إطار مفاهيمي واضح ومنفرد لتسهيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي في نشاط الوحدات العمومية من أجل تحقيق الشفافية والمتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي وكذلك الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام وتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية العمومية. وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية من خلال:

**المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.**

**المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية.**

**المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.**

### المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تلعب المحاسبة العمومية دورا هاما في مجال التطبيق بصفة عامة، إذ تمتاز بمجموعة من الخصائص والمبادئ الرامية إلى تنظيم عملية التطبيق وضبطها بهدف تقديم معلومات مفيدة للفئات المهتمة.

#### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

إن الاهتمام الذي تحظى به المحاسبة العمومية أدى إلى تنوع البحوث في هذا المجال وبالمحصلة أدى إلى ظهور تعريف عديدة لها سنحاول إيجاز أهم هذه التعاريف فيما يلي:

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

تعددت تعريف المحاسبة العمومية نذكر منها:

عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها "تختص بقياس وتبويب وتقييم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة في القطاع الحكومي".<sup>(1)</sup>

عرف كهولر المحاسبة العمومية بأنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات العمومية القومية".<sup>(2)</sup>

كما تعرف على أنها "فن تقدير إيرادات الميزانية العامة، واعتمادها وتخصيصها وتسجيل بيانات عمليات الوحدات العمومية الممكن قياسها وتصنيفها وتبويبها، وعرضها ضمن التقارير والقوائم المالية باعتبارها مصدرا للمعلومات وأساسا لاتخاذ القرارات، وتحقيق الرقابة على المال العام، وتقييم الأداء وتحسين التخطيط".<sup>(3)</sup>

ويمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين".<sup>(4)</sup>

حسب المادة 01 من القانون 21/90: هي القانون الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم وتطبق هذه الأحكام على تنفيذ النفقات العمومية وتحصيل الإيرادات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها.<sup>(5)</sup>

(1) نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 11.

(2) محمد فضل مسعد وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 13.

(3) توفيق عبد الجليل، خالد البدر، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص: 10.

(4) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، ط2، دار الهدى، عين مليلية، الجزائر، 2003، ص: 08.

(5) المادة 01 من القانون 21-90، مؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم: 35.

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية هي نظام الذي يحدد النصوص القانونية والقواعد التقنية المحاسبية والإجراءات الإدارية الواجب احترامها وإتباعها وتنفيذها أثناء الميزانية العامة للدولة من قبل كل أعوان التنفيذ وعلى كل مستويات هرم السلطة العمومية.

### الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية:<sup>(1)</sup>

- إنها تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة عموماً، وهي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات، وهذا هو المفهوم الحديث الواسع للمحاسبة العمومية والذي لا يجعلها قاصرة على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات والنفقات.

- إن المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بتقدير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، وهذه من أهم خصائص المحاسبة العمومية، وتعني أن المحاسبة العمومية تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية خلال الفترة أو الفترات القادمة، وهو ما يسمى بالميزانية العامة، ويعزز هذه الخاصية وجود التشريعات والضوابط المالية العديدة، والإجراءات الإدارية التي تتبع سنوياً من أجل ضمان إصدار الميزانية العامة، ومرورها في مراحل محددة من دوائر السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية.

- ينطبق على المحاسبة العمومية تعرف (المحاسبة) بشكل عام، فإنها تحمل بضرورة، نفس المقومات الأساسية للنظام المحاسبي والتي هي القواعد والمعايير والموارد البشرية والرقابة الداخلية والتقارير وأوراق العمل والمستندات والسجلات والمستوى التكنولوجي.

- ترتبط المحاسبة العمومية في الوحدات العمومية دون غيرها، ومن هذه الخاصية تأخذ المحاسبة العمومية أساس تسميتها، وعليه فإن النموذج المحاسبي الذي يخدم الوحدات العمومية، على مستوى الانفرادي أو الجماعي، يعتبر نموذجاً للمحاسبة العمومية، بغض النظر عن مجال نشاط الوحدة العمومية.

- وحدات الجهاز الحكومي تقوم بأنشطة مالية متنوعة منها النشاط الإنفاقي الكامل أو النشاط لإيرادي الكامل أو النشاط الخدمي أو النشاط التجاري أو النشاط المختلط، فإنه من المؤكد أن تظهر نماذج متعددة للمحاسبة العمومية وليس نموذج محاسبة واحد، ولكن تميزها جميعها ميزة النشاط الحكومي لا يهدف إلى تحقيق الربح.

- لأغراض المحاسبة العمومية بشكل خاص، فإن الدولة تصدر تشريعات مالية محددة، وتعتبر هذه التشريعات، مرجعية المحاسبة العمومية بالدرجة الأولى.

(1) إسماعيل حسيين حمروا، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ص ص: 39، 40.

- تتعلق المحاسبة العمومية بالقطاع الحكومي وينطبق مفهوم الحوكمة على الوحدة العمومية، كما ينطبق على الحكومة بالمفهوم العام والذي يشمل جميع هذه الوحدات في الوقت نفسه.

### المطلب الثاني: مبادئ وأهداف المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على جملة من المبادئ، كما تسعى أيضا لتحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

#### الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

#### أولا: المبدأ الإداري (مبدأ الفصل بين المهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي)

يعتبر هذا المبدأ الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة العمومية حيث نصت المادة 55 من القانون 90-

21 "تتفانى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي".<sup>(1)</sup>

ويقصد به أنه لا يمكن للأمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي، بمعنى أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزان يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول، وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفة.<sup>(2)</sup>

#### ✓ مبررات مبدأ الفصل بين المهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعد مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية إذ يساعد هذا المبدأ على:

- ضمان سلامة تحصيل الإيرادات وعدم إفساح المجال للتلاعب وإساءة استعمال المال العام.
- تمكين وزارة المالية من ممارسة الرقابة على الوزارات والمصالح الأخرى.
- مراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال.

#### ✓ فوائد مبدأ الفصل بين المهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تتمثل فوائد مبدأ الفصل بين المهام فيما يلي:

- **تقسيم العمل:** إن الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يؤدي إلى تجزئة الاختصاص والمهام بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، الشيء الذي يمنع على موظف واحد أن يملك سلطتي القرار والتنفيذ معا.

<sup>(1)</sup> المادة 55 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(2)</sup> حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، ط 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص: 124.

- **المراقبة المتبادلة:** إن إسناد عملية التنفيذ المالي إلى صنفين من الموظفين لها أسباب شرعية، إذ أنها تؤدي إلى التمييز بين أصناف الموظفين، وتخفيض مسؤولية الأمرين بالصرف وهذا نظرا لأن قراراتهم تخضع لعدة رقابات، بالإضافة إلى مسؤولية المحاسبين تكون مشددة لكون أنهم يمارسون مهامهم باستقلالية تامة، ودون أي ضغط بالمقارنة مع الأمرين بالصرف.<sup>(1)</sup>

- **وحدة العملية المالية:** إن مبدأ الفصل هذا يخول لوزير المالية حق ممارسة الرقابة على كافة العمليات المالية وهذا يؤدي بدوره وكنتيجة حتمية إلى وحدة العمليات المالية المؤدية إلى اطلاع وزير المالية ومن وراءه الدولة عن الوضعية المالية والاقتصادية.

- **تسيير الرقابة القضائية:** إن تقسيم المهام بين الأمرين بالصرف والمحاسبين يسهل عملية الرقابة القضائية خاصة في حالة وجود أخطاء، إذ أن الأمرين بالصرف يمسون حسابات التعهد والأمر في مجال النفقات وحساب الحقوق المثبتة في مجال الإيرادات، أما المحاسبون العموميون يمسون حسابات القبض والدفع.

#### ✓ الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين المهام

1- **الاستثناءات من جانب الإيرادات:** حسب المادة 57 من القانون 90-21 لا يحتج بالتنافي المذكور في المادة 55 على المحاسبين العموميين بالوكالة المالية عندما يقومون بتحصيل بعض الإيرادات الواقعة على عاتقهم، فهذه العمليات تحدث ذو أمر مسبق بالتحصيل ولا يتدخل الأمر بالصرف إلا بعد الدفع ويستقبل سندات التسوية.<sup>(2)</sup>

2- **الاستثناءات من جانب النفقات:** يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف والتي تبرر لأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، والتي تظهر بصورتين:<sup>(3)</sup>

أ- **النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المسبق:** ويتعلق بالحالات الآتية:

- الدفع بواسطة وكالات التسييفات.
- أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال.
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.

<sup>(1)</sup> علي زغود، المالية العامة، ط 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص: 136-138.

<sup>(2)</sup> المادة 57، من قانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(3)</sup> منصور الزين، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشورة) جامعة البليدة، الجزائر، ص ص: 10، 11.



وتقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية ومن دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة وشرعية النفقات.

- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.

وتقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية ومن دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة وشرعية النفقات.

ب- النفقات بدون أمر الصرف: تكون هذه الأخيرة في ثلاث حالات:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة.

- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة.

- المصاريف والأموال الخصوصية.

فهذه الصور من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف والامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة والطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة والعمليات السرية.

ثانيا: المبدأ القانوني (مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة)

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي بينها يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية الأمر بالصرف، فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفقا للقوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام للمحاسب، أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

ثالثا: المبدأ المحاسبي أو التقني

يحمل المبدأ المحاسبي أو التقني جملة من المبادئ وهي كالتالي:

✓ مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات: بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز إلا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 08 من القانون رقم 84-17 "لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز" غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد

لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية: الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة للخزينة، الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات.<sup>(1)</sup>

وكانت هذه الفكرة مصدر قاعدتين هامتين في النظام المالي الجزائري وهما:<sup>(2)</sup>

- **القاعدة الأولى:** كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكافة النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية.

- **القاعدة الثانية:** كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها ومسيرة من طرف الدولة.

✓ **مبدأ تخصيص النفقات:** تحكم صرف النفقات العامة قاعدة "تخصص الإعتمادات" التي تعني توزيع النفقات على مختلف الوزارات وبالنسبة لمختلف الأبواب في صورة إعتمادات معينة ومحددة لكل منها.<sup>(3)</sup>

#### الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

تكمن الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها في:<sup>(4)</sup>

- تسجيل منظم لما يتم من إنفاق عام، أو تحصيل لموارد عامة في الوحدات العمومية وتقدير لما يتوقع إنفاقه أو ما يتوقع تحصيله خلال سنة مالية مقبلة.

- المحافظة على المال العام و ذلك بالتأكد من دقة وصحة إجراءات تحصيل موارد الدولة والتصرف فيها- بإنفاق عام- وبالطريقة المقررة لها في حدود القوانين والتعليمات الصادرة في هذا الشأن.

- توفير المعلومات اللازمة لممارسة عمليتي التخطيط والرقابة في مختلف مستويات أجهزة الإدارة العمومية بما يضمن ترشيد السياسات المالية العامة.

وهناك أهداف أخرى للمحاسبة العمومية نذكرها على النحو التالي:<sup>(5)</sup>

- الرقابة على تحقيق الموارد المقدره بالميزانية ومتابعة تحصيلها.

- الرقابة المالية قبل الصرف في حدود إعتمادات وأغراض الميزانية.

(1) خلف عبد الله الواردات، سهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة برنامج الأداء، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 36.

(2) حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 99-101.

(3) محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص ص: 107-109.

(4) بشير عبد الحفيظ لبناء، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، ط 1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 12.

(5) صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية والقومية، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص: 10، 11.

- ترشيد الإنفاق على النحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الميزانية.
- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة.
- تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها.
- إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الميزانية العامة الجارية والرأسمالية.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات.
- توفير البيانات والمعلومات الملائمة للجهات التي لها اهتمامات بهذه المعلومات.

### الفرع الثالث: وظائف المحاسبة العمومية

- تتحدد الأهمية التي تشغلها المحاسبة العمومية بكونها تظهر جميع عمليات تشكل الإيرادات العامة وإنفاقها، وللتعرف على جوهر المحاسبة العمومية لابد من تحديد الوظائف التي تؤديها، إذ أن جوهر المادة يظهر من خلال وظائفها، ويمكن أن نذكر منها الوظائف الرئيسية التالية:<sup>(1)</sup>
- تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تتم في الإدارات العمومية.
  - الرقابة على الأموال العامة، وكشف أي تلاعب أو تزوير أو خطأ فيها.
  - حصر ما يستحق للدولة على الأفراد من ضرائب ورسوم أو أي إيرادات أخرى.
  - توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الميزانية العامة للدولة بمقارنة الواردات المحصلة فعلا والاستخدامات المصروفة مع تقديرات الميزانية العامة ودراسة الانحرافات (الفروقات) واتخاذ ما يلزم لمعالجة ذلك.
  - معرفة المركز المالي للدولة.
  - دراسة اقتصادية لنشاطات الدوائر العمومية ومحاولة ترشيد النفقات.
  - تيسير تقديم البيانات التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة في الدوائر العمومية.

### المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها

تستخدم المحاسبة العمومية على نطاق واسع باعتبارها نظام للمعلومات يتم من خلاله إيصال المعلومات للجهات المستهدفة.

### الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية العمومية غير هادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمويل نشاطها من الإعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة لدولة، وعلى

(1) خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 21.

هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة".<sup>(1)</sup>

ولاستناد إلى المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن "قانون المحاسبة العمومية يحدد الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة والميزانية الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".<sup>(2)</sup>

وعليه فإن قواعد المحاسبة العمومية تطبق على كل من:<sup>(3)</sup>

- الدولة ممثلة في الحكومة ووزاراتها المختلفة.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مثل: المستشفيات، الجامعات.
- الجماعات المحلية مثل الولايات والبلديات والميزانيات الملحقه.
- صناديق الخزينة والحسابات الخاصة في الخزينة مثل: صندوق التضامن الاجتماعي.
- مجلس الأمة (بعد تأسيسه بموجب دستور 1996).
- المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.

وما يميزه هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه مجموعة من الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم كما أن محاسبيها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون أيضا بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات ومختلف العمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

#### الفرع الثاني: الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبة العمومية

تتعدد فئات المستخدمين الذين يهتمون بمخرجات النظام المحاسبي العمومي ويسعون للاستفادة منها في ترشيد أداؤهم لأعمالهم ونوضح فيما يلي أهم الفئات:<sup>(4)</sup>

(1) زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تدبير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014، ص: 08.

(2) المادة 01 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

(3) الزين منصوري، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

(4) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999، ص: 52-53.

### أولاً: الأجهزة الإدارية

وتشمل هذه الفئة المسؤولون في الأجهزة العمومية عن وضع السياسات واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء للوحدات التابعة لهم والعاملين بها، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير دورية عامة وخاصة تفيدها في رسم السياسات واتخاذ القرارات.

### ثانياً: الأجهزة المركزية

وتشمل هذه الفئة الأجهزة التخطيطية والتنفيذية ووضع السياسات، ووزارة المالية وديوان الموظفين، المجلس التشريعي وديوان المحاسبة والهيئات القضائية... الخ، وتحتاج هذه الفئة إلى التقارير الدورية عامة وخاصة تفيدها في أغراض التخطيط ووضع الإستراتيجيات والخطط القومية وفي تقييم الأداء والرقابة والمسائلة لوحدات الجهاز الحكومي.

### ثالثاً: الأجهزة الخارجية

تشمل هذه الفئة المؤسسات المالية العامة مثل حكومات الدول المانحة للمساعدات والإعانات والمنظمات العالمية والإقليمية الأخرى، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير خاصة تفيدها في التقييم العام للوضع المالي والاقتصادي للدولة.

### رابعاً: المستثمرون

وتشمل هذه الفئة المستثمرين الحاليين أو المتوقعين في السندات أو القروض العمومية وتلك المؤسسات التي تعتمز زيادة أو تجديد القروض أو إعادة جدولتها، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقييم وضع السيولة والحالة المالية والاطمئنان على استثماراتهم ومدى إمكانية استردادها.

### خامساً: دافعوا الضرائب والإيرادات الأخرى

وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب والرسوم ومقدمي الإعانات أو التبرعات للجهات العمومية وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في التعرف على كيفية استخدام الأموال التي حصلت عليها الجهات ومدى الكفاءة في استخدامها في المجالات المحددة ولتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

### سادساً: الجمهور

وتشمل هذه الفئة جمهور الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين الضرائب والرسوم أو متلقين للخدمات العمومية أو الإعانات والمساعدات العمومية وتحتاج هذه الفئة إلى التقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد الشعب وثرواتهم.

### المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية

إن الدول تطبق أسس محاسبية مختلفة، يمكن بيانها على خط أفقي، طرفه الأول يمثل الأساس النقدي وطرفه الثاني يمثل أساسا الاستحقاق وبينهما يقع مزيج هذين الأساسين، وتتفاوت الدول في درجة تطبيقها لأي من هذه الأسس، ويعتمد اختيار الدول للأساس المحاسبي على الأهداف التشغيلية للوحدة العمومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها.

#### المطلب الأول: الأساس النقدي

يعتبر الأساس النقدي من أقدم الأسس التي استخدمت في تشغيل البيانات وقياس النتائج في النشاط الحكومي وهو مطبق لدى العديد من دول العالم.

#### الفرع الأول: تعريف الأساس النقدي

يمكن تعريف الأساس النقدي بأنه "إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في سجلات عند دفعها فعلا بمعنى أن واقعة الصرف (الدفع) أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات بغض النظر عن هذه النفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة".<sup>(1)</sup>

ويمكن تعريفه كالتالي: "يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو سنة سابقة أو لاحقة".<sup>(2)</sup>

#### الفرع الثاني: مزايا وعيوب الأساس النقدي

##### أولاً: مزايا الأساس النقدي

من مزايا الأساس النقدي ما يلي:<sup>(3)</sup>

- البساطة وسهولة التطبيق والفهم.
- السرعة في إعداد التقارير والقوائم المالية حيث لا يحتاج إلى عمل تسويات جردية.
- تكلفة تطبيقه قليلة.
- الأساس النقدي موضوعي لا يتدخل في عنصر التقدير الشخصي.
- يمكن بواسطة هذا الأساس إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي في أقصر وقت ممكن.

(1) نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

(2) مالك لعلايبي، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيل، الجزائر، العدد 15، 2016، ص: 32.

(3) إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، 2011، عمان، ص: 50.

- يعتبر هذا الأسلوب ملائماً في حالة قيام الوحدة العمومية بنشاط يتميز بتأدية خدمات وتكون المصروفات ممثلة في شكل أجور ورواتب ومشابهها.
- إن هذا الأساس يعتبر أسلوباً للدفع على ضوء الأموال الجاهزة والمحصلة.
- الاهتمام والتركيز على الميزانية العامة، وبالتالي تركز المهمة الرئيسية للمحاسبة العمومية في مراقبة ومتابعة تنفيذ الميزانية العامة التي تم الموافقة عليها.

### ثانياً: عيوب الأساس النقدي

تتمثل عيوب الأساس النقدي في النقاط التالية:<sup>(1)</sup>

- يقتضي تطبيق هذه الطريقة وجود كثير من الوقائع المالية، الضرورية التي تساعد على إعداد المركز المالي السليم والنتائج الصحيحة للنشاط الحكومي.
- إن تداخل تدفقات إيرادات وإنفاق كل سنة في السنوات المالية التالية، لا يوضح بصورة دقيقة الإمكانيات المالية للدولة.
- إن الأساس النقدي ليس نظاماً للمحاسبة العمومية، لأنه يركز اهتمامه فقط على جوانب العمليات التي تتجسد في قبض الأموال النقدية ودفعها.
- تثير طريقة الأساس النقدي صعوبات كبيرة في الوصول إلى تتبع إجمالي للإنفاق العام على المشروعات، التي يتطلب تنفيذها رصد إعتمادات مالية، لها عدة سنوات مالية.
- لا يسجل كل الأحداث المالية التي تقع خلال السنة المالية ويقتصر الإثبات على الموارد والنفقات.
- لا يساعد النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات العمومية، لأنه يقوم بقيد العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية عند إثبات واقعة القبض أو الدفع النقدي، وبالتالي فإن العمليات التي لا يترتب على تنفيذها تدفق نقدي مباشر من وإلى الخزينة العمومية لا تظهر في السجلات المحاسبية سواء عند حدوثها أو عند حلول تاريخ استحقاقها.
- يوفر الأساس النقدي مجالاً للحكومات للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الإسراع في استهلاك الإعتمادات المالية في نهاية السنة. حتى لا تحول الأرصدة الباقية إلى الخزينة العمومية مما قد ينشأ عنه الإسراف في إنفاق المال العام، حيث يؤدي عدم الإفصاح عن قيم كبيرة من الالتزامات العمومية بالقوائم المالية إلى عدم كفاءة عملية تقييم الأداء المالي ونتائج الأعمال، والمركز المالي للوحدة العمومية.

(1) خالد شحادة الخطيب، محمد خالد مهايني، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

- الأساس النقدي يعرض الوضع النقدي وليس الوضع المالي للوحدة المحاسبية لأنه يتجاهل قيد حقوق الهيئات العمومية التي بلغت آجال استحقاقها والتي لم تحصل إضافة إلى عدم قيد التزامات الوحدات العمومية التي تعتبر ديونا على الخزينة العمومية والتي لم يتم دفعها خلال السنة المالية، وهذا يؤدي إلى عدم دقة البيانات المالية وفق الأساس النقدي.

### المطلب الثاني: أساس الاستحقاق

يعد أساس الاستحقاق من الوحدات العمومية وراء تطبيق الاتجاهات الحديثة في الميزانية وإجراء تقييم فعال للأداء الحكومي وتنميته وتحسينه خاصة في الدول النامية.

### الفرع الأول: تعريف أساس الاستحقاق

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه "أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد). ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترة الزمنية الخاصة بها".<sup>(1)</sup>

كما يمكن تعريف أساس الاستحقاق بأنه "يقوم بتحميل حساب الختامي للفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات وتعد الفترة المحاسبية مستقلة فتحمل بما يخصها من إيرادات ونفقات تماشياً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض استمرارية المشروع وإجراء التسويات الجردية لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة وإجراء جرد فعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد المستفيد منها خلال السنة المالية".<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني: مزايا وعيوب أساس الاستحقاق

#### أولاً: مزايا أساس الاستحقاق

تتمثل مزايا أساس الاستحقاق في:<sup>(3)</sup>

- حسابات الاستحقاق تعطي تلقائياً قائمة قائمة صحيحة وواقعية وسليمة بالموجودات والالتزامات نتيجة معالجة كل من الإيرادات والنفقات ومقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال تحميل ما يخص السنة المالية وما يخصها.
- أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات لكل من إيرادات ومصروفات سنة مالية إلى أخرى.
- يؤدي إلى تحقيق وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الاتفاق.

<sup>(1)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص: 906.

<sup>(2)</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد مهاني، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

<sup>(3)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 906.



- أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
- يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية وما يعكسه ذلك من أثر إيجابي على عدالة وصدق البيانات المالية.
- يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.

### ثانياً: عيوب أساس الاستحقاق

تتمثل عيوب أساس الاستحقاق في:<sup>(1)</sup>

- سوء تحميل الإيرادات والنفقات من حيث تضخيم المصاريف المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الإنفاقية أو تخفيض الإيرادات المستحقة لإخفاء عجز الإدارة عن متابعة تحصيل الإيرادات المستحقة.
- تشويه المركز النقدي وإحداث خلل فيه لاشتماله على بيانات مستقبلية محتملة لا تتحقق.
- تدخل العنصر الشخصي والاعتماد على التقدير عند تحديد بعض المصروفات والقيام بعملية الجرد والتسويات.
- تبني تطبيق أساس الاستحقاق مكلف ويحتاج إلى مهارات محاسبية لنجاح تطبيقه.
- يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من إجراء التسويات الخاصة بمصروفات وإيرادات السنة، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية، وبالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها ويضعف من الرقابة المالية.
- استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد بعض النتائج موضوعاتها، كما هو الحال في جرد المخازن وتقييمها وتقدير المخصصات المختلفة وجرد الديون المستحقة.

(1) محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 55.

### المطلب الثالث: أساس الالتزام

يؤدي إتباع أساس الالتزام في المحاسبة العمومية إلى متابعة دقيقة لحجم التزامات الدولة اتجاه الغير وتخصيص التغطية المالية من الإعتمادات السنوية من أجل تسديدها، وإظهار نتائجها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

### الفرع الأول: تعريف أساس الالتزام

يطلق عليه الأساس المعدل لكونه يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وقد لقي هذا الأساس قبولا لدى التنظيمات الغير هادفة لتحقيق الربح خاصة لدى الحكومات التي اعتمدت استخدام الأساس النقدي في معالجة الإيرادات وأساس الاستحقاق في معالجة النفقات وعليه فإن هذا الأساس يعالج مشكلة تحقيق النفقات حيث تحمل السنة المالية بالنفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا أنه عجز كما الأساس النقدي من قبله معالجة الإيرادات المستحقة والمقدمة.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: مزايا وعيوب أساس الالتزام

#### أولا: مزايا أساس الالتزام

يؤدي تطبيق أساسا لاللتزام إلى تحقيق العديد من المزايا نذكر منها:

- إظهار مختلف حقوق الغير بما يمكن من تأمين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم.
- تسيير عمليات التحليل والمقارنة يحقق رقابة أفضل للنفقات.
- إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي.
- يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد.

#### ثانيا: عيوب أساس الالتزام

تتمثل عيوب أساس الالتزام في ما يلي:

- تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها لأنها متعلقة بتوريد لوازم أو تنفيذ خدمة في مستقبل.
- تجميد الأموال لحين تنفيذ الخدمة أو توريد اللوازم.
- عدم التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية وبالتالي التأثير سلبا على الحساب الختامي والمركز المالي.

(1) محمود عبد الله محمود وشاح، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

- قد تلجأ إليه الوحدة الإدارية للاستفادة من المخصصات غير مستغلة لزيادة قدرتها الإنفاقية في السنة القادمة.

### المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

لقد حدد قانون المحاسبة العمومية ومختلف المراسيم والتنظيمات في مجال المحاسبة العمومية الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة للدولة وأجاز لهم مباشرة المهام المحددة في التنظيم ضمن الإطار المسموح به مع تحديد مسؤولية كل عون.

#### المطلب الأول: الأمر بالصرف

يعد الأمر بالصرف أحد الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة.

#### الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف

عرف الأمر بالصرف بأنه: "الشخص الذي يعمل باسم الدولة والمجموعات المحلية، أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو قيمته أو تحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات".

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 97-268 يعتبر الأمر بالصرف كل موظف معين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، التي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26، 28، 29 من القانون 21/90.<sup>(1)</sup>

الأمر بالصرف قد يعين أو ينتخب ويجب اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي وذلك حسب المادة 24 ويقصد بالاعتماد تقديم نسخة من مقرر التصويب + نسخة من الإمضاء.<sup>(2)</sup>

#### الفرع الثاني: أصناف الأمرين بالصرف

لقد حددت المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف حيث نصت على ما يلي: "يكون الأمرين بالصرف ابتدائيين أو أساسيين وإما أمرين بالصرف ثانويين".<sup>(3)</sup> ومن هنا نستنتج أن للأمرين بالصرف صنفين أمرين بالصرف رئيسيين (أساسيين) وأمرين بالصرف ثانويين بالإضافة إلى الأمر بالصرف الأحادي والمفوض والأمر بالصرف المستخلف.

<sup>(1)</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسئولياتهم.

<sup>(2)</sup> المادة 23، 24 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(3)</sup> المادة 25 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

**أولاً: الأمرون بالصرف الرئيسيون**

الأمر بالصرف الرئيسي "هو كل شخص خصصت له الإعتمادات المرصودة في الميزانية مباشرة".<sup>(1)</sup>  
 حسب المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فإن: "الأمرون بالصرف الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تقويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين".<sup>(2)</sup>

وحسب المادة 26 من قانون 21/90 فإن الأمرين بالصرف هم:<sup>(3)</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 قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانيات الملحقة.
- المسؤولون المعينون قانوناً على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من بين الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف في إطار انجاز الإيرادات والنفقات.

**ثانياً: الأمرين بالصرف الثانويين**

حسب المادة 08 من المرسوم 91-313 فإن "الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين".<sup>(4)</sup>  
 حسب المادة 27 من القانون 90-21 (المتعلق بالمحاسبة العمومية) الأمرين بالصرف الثانويين مسؤولون عن ميزانية التسيير بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية على الوظائف المحددة في المادة 23 من نفس القانون.<sup>(5)</sup>

(1) عز الدين فؤاد، استخدام أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016، ص: 17.

(2) المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

(3) المادة 26 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

(4) المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

(5) المادة 27 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

ومن أجل ضمان السير الحسن والمستمر للهيئات العمومية التي يشرف عليها الآمرون بالصرف لابد من تعيين من ينوب عليهم وهذا حسب المادة 28 و 29 من قانون 90-21.

#### ثالثا: الأمر بالصرف الأحادي

إضافة إلى صفة الأمر بالصرف الرئيسي الذي يمتلكها الوالي بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية فانه يمتلك صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لتنفيذ برامج التجهيز اللامركزي للدولة على مستوى الولاية بحيث ترخص على أساس ميزانية الدولة وإعتمادات بالرقم التسلسلي الذي يتولى تنفيذها وفقا لبرنامج التجهيز السنوي المقرر من طرف الحكومة.<sup>(1)</sup>

#### رابعا: الأمر بالصرف المفوض

هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي توقيعه، هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة، ولكن المراقبة ومسؤولية الأمر بالصرف.<sup>(2)</sup>

#### خامسا: الأمر بالصرف المستخلف (الموقت)

هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي، مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي. يعين الأمر بالصرف المستخلف حسب قانون المؤسسة وحسب القانون المنصوص عليه ويقوم بجميع المهام.

#### الفرع الثالث: مهام الأمر بالصرف

حددت المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 أنه: "يمسك الآمرون بالصرف الرئيسيون والثانويين التابعين للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات".

#### أولا: بالنسبة للإيرادات

- حسب المادة 15 من المرسوم التنفيذي 91-313 تعرض المحاسبة الإدارية للإيرادات كما يأتي:
- الديون الدائنة المثبتة والموفى بها أي تكريس حق الدائن العمومي.
  - الأوامر الصادرة بالتحصيل وكذلك كل التخفيضات والإلغاءات المنجزة بناء على الأوامر.
  - التحصيلات التي تتم بناء على أوامر أي تصفية الإيرادات.

<sup>(1)</sup> سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، ص: 80.

<sup>(2)</sup> المرجع السابق.

ثانيا: بالنسبة للنفقات

يقوم الأمر بالصرف من جانب النفقات بالمهام التالية:<sup>(1)</sup>

- 1- **الالتزامات بالدفع:** أي قيام في لحظة بتحديد ما التزم بدفعه من مبلغ بالنسبة إلى البرامج المأذون بها.
- 2- **الأوامر بالصرف:** وهي تلك الأوامر التي يصدرها الأمر بالصرف ويرسلها إلى المحاسب العمومي وحسب المادة 24 من المرسوم التنفيذي 91-313 فإن تعرض محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات التي يمسكها الأمر بالصرف ما يأتي:
  - الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة.
  - التعويضات بالاعتمادات الممنوحة لأمرون بالصرف الثانويين.
  - مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة.
  - الاعتمادات المتاحة.

الفرع الرابع: مسؤوليات الأمر بالصرف

تتمثل المسؤولية في ضرورة تعويض الضرر الناتج عن ارتكاب خطأ من طرف الأمر بالصرف، وحسب المادة 31 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على "الأمرون بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشعورية والأخطاء التي يرتكبها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة".

أما المادة 32 من نفس القانون فتتص على أن "الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية".<sup>(2)</sup>

ومن جهة أخرى فقد نص المرسوم 97-268 في مادته 06 على أنه "يجب على أمر بالصرف أن يحترم بدقة التنظيم الجاري به العمل فيما يخص الالتزام بالنفقات المسبق".<sup>(3)</sup>

وفي حالة عدم احترام هذه القاعدة يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا وماليا لتشريع والتنظيم الجاري بهما العمل وتطبق عليه العقوبات المدنية والجزائية المنصوص عليهما في المادتين 88 و 89 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.<sup>(4)</sup>

(1) المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

(2) المادة 31،32 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

(3) المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268، مرجع سبق ذكره.

(4) المادتين 88،89 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، الصادر في 17 جويلية 1995، الجريدة الرسمية العدد 39.

### المطلب الثاني: المحاسب العمومي

بالإضافة إلى الأمر بالصرف يعتبر المحاسب العمومي من بين الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة.

### الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

يعرف المحاسب العمومي على أنه "هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا يتصرف باسم الدولة، جماعات محلية، مؤسسة عمومية، من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أي بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه".<sup>(1)</sup>

وحسب المادة 33 من القانون 90-21 (المتعلق بالمحاسبة العمومية) 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:<sup>(2)</sup>

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.

- تداول الأموال أو السندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

- حركة حسابات الموجودات.

وان تعيين واعتماد المحاسبين العموميين يكون عموما من طرف وزير ولكن ليس إجباريا، وإنما يختلف حسب التنظيم الذي يتبعونه كما يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتسب تأمينا على المسؤولية المالية.

أما بخصوص إنهاء المهام وسحب الاعتماد فيتم وفق نفس الإجراءات التي تم تعيينهم بها، أما في حالة ارتكابهم خطأ فتتم العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.<sup>(3)</sup>

### الفرع الثاني: أصناف المحاسبين العموميين:

يمكن تصنيفه من حيث طبيعة المهام أو المرافق العمومية التي يتولى مسك محاسبتها:

<sup>(1)</sup>M. Las combe, Vanden Driesch, **les finances publique** 5 édition, dalloz, paris,2003,p:135.

<sup>(2)</sup> المادة 33 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(3)</sup> المادة 31 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

أولاً: التصنيف من حيث المهام

1- المحاسب العمومي الرئيسي: حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-313 المحاسبون الرئيسيون هم "المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990".<sup>(1)</sup>

ويتمثل المحاسبون العموميون الرئيسيون التابعون للدولة حسب المادة 31 من المرسوم التنفيذي

91-313:<sup>(2)</sup>

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمين الخزينة في الولاية.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات اللاحقة.

2- المحاسب العمومي الثانوي

حسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91/313 يختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات، أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب.

كما أن المحاسب الثانوي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي أي أنه (المحاسب الثانوي) يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب الرئيسي للقيام بتجميعها وقيدتها في السجلات المحاسبية بصفة نهائية.<sup>(3)</sup>

3- شبه المحاسب

عرفته المادة 51 من القانون 90/21 على أنه: "يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصاريف عامة يداول القيم والأموال العمومية دون أن تكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33 أعلاه ودون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض".<sup>(4)</sup>

<sup>(1)</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

<sup>(2)</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

<sup>(3)</sup> المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

<sup>(4)</sup> المادة 51 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.



#### 4- محاسب بدون صندوق

هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي، دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب بدون صندوق بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي.<sup>(1)</sup>

#### ثانيا: التصنيف من حيث المرافق العمومية

**1- المحاسبون الرئيسيون للدولة:** وفق المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم فإنه صنف المحاسبين كما يلي:<sup>(2)</sup>

#### أ- أمين الخزينة

وهو مكلف بتسيير المصالح الخارجية للخبزينة وتنظيمها وبذلك تنفيذ العمليات المالية للدولة والمأمور تنفيذها من قبل الوزراء والمفوضون وكذلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤهلة وطنيا.

ب- أمين الخزينة الرئيسي: مكلف ب:

- مسك محاسبة المنح العسكرية والمنح الخاصة بالمعطوبين ومنح التقاعد ومنح المجاهدين.
- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخبزينة والقروض.
- مسك المحاسبة العامة للدولة.

#### ت- الوكيل المحاسبي المركزي

مكلف بتجميع جميع حسابات محاسبي الدولة وذلك من خلال تجميع أرقام الوضعيات المالية المقدمة من قبل أمناء الخزينة لمراجعة الوثائق المحاسبية إذا اقتضت الضرورة لذلك كما له مهمة تنفيذ العمليات المالية المتعلقة ب:

- الحسابات الجارية للخبزينة والمفتوحة لدى مركز الصكوك البريدية.
  - حسابات سنوية مع أمناء الخزائن الأجنبية.
  - الحسابات الخاصة بالبنوك والتسيقات والسلفيات المفتوحة في حساباته.
- هذا المحاسب لا يملك الصندوق لدى معروف بمحاسب دون صندوق.

(1) سليمة بوشنطر، مرجع سبق ذكره، ص: 84.

(2) المرجع السابق، ص: 85.

ث- أمين الخزينة الولائي

هو محاسب رئيسي منصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية ويقوم كذلك بمراقبة صناديق والتسيقات والإيرادات، الأعوان المحاسبين للعمليات الإدارية على مستوى الولاية إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لخرزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخرزينة.

2- المحاسبون الثانويين للدولة: يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من: (1)

- قابضي الضرائب.
- قابضي أملاك الدولة.
- قابضي المحفظة العقارية.
- قابضي البريد والمواصلات.
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات.
- قابضي الجمارك.
- محافظو الرهون.
- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية.
- أمناء خزائن القطاع الصحي.

الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي

أولاً: مهام المحاسب العمومي

بالإضافة إلى المهام المشار إليها في المادة 33 من القانون 90-21 يقوم المحاسب العمومي بالمهام

التالية:

- حسب المادة 35 من القانون رقم 90-21 "يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف من أن هذه الأخيرة مرخصة له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات." (2)

(1) الزين منصور، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

(2) المادة 35، من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

- كما يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات وكذلك عناصر الخصم التي تتوفر عليها.
- وحسب المادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فإنه يلزم على المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي إعداد حساب التسيير، وكل محاسب عمومي ملزم بإعداد تقارير دورية حول وضعية الخزينة التي يشرف عليها<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: مسؤوليات المحاسب العمومي

للمحاسب العمومي مسؤوليات نوجزها في ما يلي:<sup>(2)</sup>

- حسب المادة 38 من القانون 90-21 فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليهم.
- وحسب المادة 41 من القانون 90-21 "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه".
- كما تشير المادة 45 من القانون رقم 90-21 إلى "يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الإثبات ووثائق المحاسبة وعن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و36 من هذا القانون".
- يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية الشخصية حسب المادة 43 من القانون 90-21 "عند حدوث وارتكاب مخالفات في تنفيذ العمليات المشار إليها في المادتين 35 و36 من نفس القانون"، وحسب المادة 42 من القانون 90-21 فإن المسؤولية المالية المنصوصة عليها في المادة 41 من نفس القانون تكون قائمة عند إثبات نقص في الأموال أو القيم<sup>(3)</sup>.
- وحسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 "يتعين على المحاسبون المأخوذ بمسؤوليتهم المالية أن يسدد من أموالهم الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكفون بها<sup>(4)</sup>.
- كما يكون مسؤولا عن مخالفة مقتضيات التشريعية والتنظيمية أو القوانين السارية على المنظمة التي يمارس فيها الوظيفة، وأيضا عن كل مخالفة لصحة في تنفيذ الميزانية أو الحسابات التقديرية، وكذا عن عدم الدفع إلى الخزينة العامة المبالغ الذي ترجع إلى الدولة، كما يكون مسؤولا عن حساب المصاريف أو القيم

(1) المادة 37، من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

(2) المواد 38، 41، 45 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

(3) المادتين 42، 43 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

(4) المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312، مرجع سبق ذكره.

التي يباشر تسليمها، ما لم يثبت أنه تأكد من كل النقاط المشار إليها في المادة 36 من القانون رقم 90-21<sup>(1)</sup>

- حسب المادة 48 من القانون رقم 90-21 "إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرئة ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق والعمليات المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها، حيث تعود المسؤولية في ذلك إلى الأمر بالصرف.<sup>(2)</sup>

#### الفرع الرابع: التزامات المحاسبون العموميون

المحاسبون العموميون هم قبل كل شيء موظفون عموميون، وبهذه الصفة فهم يخضعون للالتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلكهم، وإضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من الالتزامات:<sup>(3)</sup>

#### أولاً: التنصيب وتسليم المهام

بعد تعيين المحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية وأدائه اليمين القانوني في حالة تعيينه لأول مرة واكتتاب تأمين مسؤولية المالية أو الممثلة ويترتب عن هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضورياً من قبل المحاسب المباشر لمهامه (الداخل) والمهام المنتهية، مهامه (الخارج).

#### ثانياً: تعارض الوظائف

ويتعلق الأمر أساساً بتطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين حيث أن التعارض لا يقتصر فقط على التنافي بين وظائف الآخرين والأمرين بالصرف (حسب المادة 55 من قانون المحاسبة العمومية) بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم حسب المادة 56 من القانون 90-21.

#### ثالثاً: إيداع الحسابات

المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية أو انتهاء مهامهم بإيداع تسييرهم لدى كتابة مجلس المحاسبة لمراجعتها والبت في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب.

<sup>(1)</sup> علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص ص: 140، 141.

<sup>(2)</sup> المادة 48، من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>(3)</sup> سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2011، ص: 20.

### المطلب الثالث: المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي من أعوان المحاسبة العمومية الذي تتحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية.

### الفرع الأول: تعريف المراقب المالي

تم تعريف المراقب المالي بأنه "عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية بين موظفي المديرية العامة للميزانية من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية".<sup>(1)</sup>

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 "هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين أو على مستوى الولاية، ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري".<sup>(2)</sup>

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والتي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة.

### الفرع الثاني: مهام المراقب المالي

حسب المادة 58 من القانون 90-21 يقوم المراقب المالي بالمهام التالية:<sup>(3)</sup>

- السهر على صحة النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.
- التحقق مسبقا من توفر الإعتمادات.
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعديل رفض التأشيرة عند الاقتضاء وذلك ضمن الآجال المحددة.
- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات وبالوظيفة العامة للإعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.
- وحسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي 92-414 يقوم المراقب المالي إعداد تقرير حول ظروف تنفيذ الميزانية كل ثلاثة أشهر أو ستة أشهر ويقوم بإرسالها أي كل من الوزير المكلف بالمالية والأمر بالصرف.<sup>(4)</sup>

(1) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

(2) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-381، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصلحة المراقبة المالية.

(3) المادة 58 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

(4) المادة 03، من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

### الفرع الثالث: مسؤولية المراقب المالي

للمراقب المالي مسؤولية إدارية ومحاسبية وجزائية. فيكون مسؤولاً على التأشيرات التي يمنحها ومذكرات الرفض التي يصدرها، كما له مسؤولية اتجاه مصالحه.

ونتيجة لذلك فإن المراقب المالي إما أن يؤشر على القرارات ويمنح لها رقم خاص للتأشيرة وإما أن يصدر مذكرة رفض وذلك في حالة كون الاقتراح الملتزم بالنفقة أو المقرر مشوب بعيب أو مخالف للقوانين والتنظيمات أو في حالة انعدامه أو نقصان الوثائق الثبوتية الخاصة بالملف أو نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة، حيث يصدر المراقب المالي مذكرة رفض تكون مؤقتة إلى غاية تصحيح ما ورد في مذكرة حيث يشترط أن يكون الرفض معلل، أما حالة الرفض النهائي يتم إصدار مذكرة رفض نهائية ويشترط أيضاً أن يكون الرفض معللاً ويكون إما بسبب:

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

- عدم توفر الإعتمادات أو المناصب المالية.

- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصياً أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات غير قانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية لمجلس المحاسبة المؤهلة قانوناً لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي.<sup>(1)</sup>

#### ✓ المسؤولية الإدارية

لا تطبق عليه المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عوناً محاسبياً، ويكون مسؤولاً إدارياً أمام وزير المالية، والمراقب المالي أقرب أكثر إلى المحاسب العمومي بالنسبة لاحترام الأوامر والسلمية. حيث يتعرض إلى عقوبات إدارية كغيره من الموظفين عند الإخلال بمهامه حيث تتمثل هاته العقوبات في النقل.

#### ✓ المسؤولية المحاسبية

المراقب المالي يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي به إلى دفع التقارير الدورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية.

(1) محمد حمودي، دور المراقب المالي في متابعة المسار المهني للموظف، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 02، تندوف، ص: 546، 547.

٧ المسؤولية الجزائية

هناك عدة نقاط داخلة في المادة 80 من الأمر 20-95 ونذكر على الخصوص التأخير غير الشرعي في إعطاء التأشير الذي يعرض المراقب المالي متابعة من مجلس المحاسبة، لأن هذا التأخير يتسبب في ديون على عاتق الدولة ويسبب خسارة في الخزينة.

ولا يتمكن الأمر بالصرف أن يغطي بعض الديون، فيذهب الدائن مباشرة إلى القضاء لاستيفاء دينه دون علم الأمر بالصرف وبذلك يسبب مشاكل للإدارة كانت في غنى عنها.

في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر (البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر 95/20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة).

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية وإدارية على المراقب المالي الذي منح تأشير غير قانونية وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي.<sup>(1)</sup>

(1) سليمة بوشنطر، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

### خلاصة الفصل

من خلال تعرضنا لدراسة الفصل الأول وهو الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية يبرز جليا أن المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة، تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وبتسوية وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي بهدف فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة في اتخاذ القرار، مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصائص كون أن الوحدات العمومية لا تهدف إلى الربح بل إلى تأدية خدمات عامة والرقابة على صرف المال العام، كما أن لها مجال تطبيق خاص وجهات مستفيدة من معلومات المالية التي تقدمها من خلال اختصاصها بدراسة المبادئ وأسس القياس المحاسبي لحفظ المال العام.

وفي هذا المجال توكل مهمة تنفيذ هذه العمليات إلى أعوان مختصين كل حسب مهامه المحددة قانونا وهم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي.

ولمعرفة الدور الفعال للمحاسبة العمومية في مجال تسيير الميزانيات سنتطرق إلى أساسيات حول الميزانية العامة في الفصل الموالي.



## الفصل الثاني:

### أساسيات حول الميزانية العامة

#### تمهيد

المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة؛

المبحث الثاني: إعداد واعتماد وتنفيذ الميزانية العامة؛

المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.

#### خلاصة

## الفصل الثاني:

## أساسيات حول الميزانية العامة

## تمهيد

تعتبر الميزانية العامة للدولة أداة من أدوات السياسة المالية، التي من خلالها تقوم الدولة بتخصيص الموارد المتاحة لتغطية النفقات اللازمة لإشباع الحاجات العامة، بما يحقق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لأفراد المجتمع.

وبالنظر إلى أهمية الدور الذي تقوم به الميزانية العامة للدولة فقد كانت دوما محل اهتمام كبير من طرف السلطتين التنفيذية والتشريعية بالإضافة إلى الباحثين والدارسين، وغيرهم من المهتمين بمتابعة السياسة المالية للدولة ورصد تغيراتها السنوية بصفة مستمرة.

ولقد أدت التطورات التي شهدتها العالم في الثلث الأخير من القرن العشرين والتي كان من أبرز معالمها التخلي عن الاقتصاد المخطط والانتقال إلى اقتصاد السوق، أفرزت تحولات اقتصادية واجتماعية وسياسية في الجزائر، جعلت دور الدولة تجاري مقتضيات تغير فلسفة دولة ووظائفها، وبدون شك فقد أثر ذلك في الميزانية العامة فجعلها تسير في وظيفتها وأهدافها التغير في دور الدولة، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم العناصر التي تخص الميزانية العامة وذلك من خلال ثلاث مباحث كما يلي:

**المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة.**

**المبحث الثاني: إعداد واعتماد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.**

**المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة.**

## المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة

باعتبار أن النشاط المالي للدولة يسير وفق برنامج محدد بصورة دقيقة يشمل مجموعة من نفقات الدولة وإيراداتها التي تقررها مسبقاً على العموم والمعروف أن إيرادات الدولة ونفقاتها تدون في وثيقة يطلق عليها الميزانية العامة ويمكن اعتبار هذه الوثيقة هي المحور الذي تدور حوله أعمال الدولة، ونشاطها في جميع المجالات.

## المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة

أوضحت الميزانية العامة من المواضيع المهمة والجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي والفعال في تحريك النشاط الاقتصادي للدولة، كما أنها تعتبر أداة مباشرة من مختلف أدوات تقدير النفقات وتحصيل الإيرادات.

## الفرع الأول: نشأة الميزانية العامة

إن المفهوم البسيط للميزانية المتمثل في ضبط الإيرادات والنفقات كان سائداً منذ القدم، فقد احتوت بعض مؤلفات أرسطو وأفلاطون إشارات واضحة للمبادئ والأصول التي تقوم عليها الإيرادات والنفقات وكذلك حاول العراقيون والمصريون القدماء وضع جداول وحسابات توازن بين الإيرادات والنفقات، فمسلة حمو رابي فيها إشارات إلى موضوع تنظيم الضرائب وجبايتها وكيفية التصرف بالأموال.

أما فكرة ميزانية النفقات وإيرادات الدولة عن فترة مقبلة بالصورة التي هي حالياً فكرة حديثة العهد تزامن ظهورها مع عصر النهضة وظهر مفهوم الدولة الحديثة فتطورت مؤسسات الحكم وأخذت شكلاً دستورياً وظهر مجلس النواب في بعض الدول الأوربية وهؤلاء النواب أخذوا يطلبون بحقهم في معرفة أسباب عرض الضرائب ومقدارها وطرق جبايتها، وحققت أول نجاح لها سنة 1628 في إنجلترا عندما أصبح ضرورة اعتماد الإيرادات والمصروفات من السلطة التشريعية والإذن للملك شارل الأول في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة واستقر هذا المبدأ نهائياً في سنة 1688 في دستور الحقوق الذي أعلن عدم مشروعية جباية أية أموال من الشعب إلا بمقدار وبمواعيد يوافق عليها.

وتطورت الفكرة إلى طالب النواب بضرورة الرقابة على كيفية إنفاق حصيلة الضرائب ومناقشة كافة

الإيرادات والنفقات الخاصة بالدولة.<sup>(1)</sup>

(1) سليمة بوشنطر، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

الفرع الثاني: تعريف الميزانية العامة

تعددت تعارف الميزانية العامة نذكر منها ما يلي:

عرف القانون الفرنسي الميزانية العامة بأنها "الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وإيراداتها ويؤذن بها، وقررها البرلمان في قانون الميزانية الذي يعبر عن أهداف الحكومة".<sup>(1)</sup>

وتم تعريف الميزانية العامة حسب القانون الأمريكي بأنها "صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وإيراداتها بموجب المادة المعمول بها عند تقديم الاقتراحات الجبائية المعروفة فيها".<sup>(2)</sup>

الميزانية العامة هي "التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة بتنفيذه في السنة القادمة تحقيقاً لأهداف المجتمع".<sup>(3)</sup>

بينما عرفها القانون الجزائري على أنها "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات الرأسمال وترخص بها".<sup>(4)</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن: "ميزانية الدولة هي الغلاف المالي المخصص لمالية الدولة وهي بذلك تحمل حسابات النفقات العامة والإيرادات العامة، أي تسجل مختلف الإيرادات وخصص الإنفاق الخاصة بالدولة، وهي بيان يرخص ويناقش مسبقاً وي طرح في قانون المالية، كما تعتبر أداة من أدوات السياسة الاقتصادية.

أولاً: خصائص الميزانية العامة

تتمثل خصائص الميزانية العامة فيما يلي:<sup>(5)</sup>

- **تقدير مفصل لإيرادات الدولة ونفقاتها:** بمعنى أن الميزانية العامة ليست فقط أرقام إجمالية للإيرادات والنفقات العامة وأرقام مالية لبنود هذه الإيرادات والنفقات، بل أيضاً توضيح مفصل لمصادر الإيرادات وأوجه الإنفاق، فيجب أن تحتوي الميزانية على جميع المصادر للحصول على المال العام.

- **وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية:** من الناحية الدستورية لا يعتبر تقدير الإيرادات والنفقات العامة ميزانية إلا بعد اعتمادها من السلطة التشريعية وهي المجالس النيابية في الأنظمة الديمقراطية.

(1) جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، ط 1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص: 39.

(2) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص: 28.

(3) حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 55.

(4) المادة 3 من القانون 21-90، مرجع سبق ذكره.

(5) فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص: 19، 20.

- تعبير مالي عن أهداف المجتمع: الميزانية هي وسيلة الحكومة في تحقيق برنامج العمل الذي تعتمه تنفيذه، أي أصبحت الإطار الذي يوضح اختيار الحكومة لأهدافها ووسائل الوصول إلى تلك الأهداف.
- تعبير عن خطة عمل مالية لفترة زمنية قادمة: الميزانية هي عبارة خطة عمل مالية خلال فترة زمنية متصلة، وكما جرت العادة أن تكون هذه الفترة محددة بسنة واحدة.

#### ثانيا: أهمية الميزانية العامة

تحظى الميزانية العامة في وقتنا الحالي بأهمية متزايدة تغطي أبعادا سياسية واقتصادية واجتماعية في الدول المختلفة، وفيما يلي نتناول هذه الأهمية في ثلاث نقاط على التوالي:

- أهمية الميزانية من الناحية السياسية: للميزانية من هذه الناحية أهمية كبرى في الدول ذات الأنظمة النيابية والديمقراطية، لأن إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية لكي يجيز لها نواب الشعب صرف النفقات وتحصيل الإيرادات، يعني إخضاعها للرقابة الدائمة لهذه المجالس، ولعل مما يزيد في الدلالة على هذه الأهمية أن معظم الثروات والتغيرات الدستورية ترجع في معظمها إلى سوء واضطراب الأحوال المالية وما يترتب عليه من مطالب الشعب بتوسع مدى سلطته في الإشراف على المسائل المالية للدولة.<sup>(1)</sup>

- أهمية الميزانية من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية: للميزانية العامة أهمية من الناحيتين الحاليتين لا تقل شأنًا من أهميتها من الناحية السياسية، هذه الأهمية أخذت في التزايد باتساع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الدول المعاصرة، فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة أن تعدل في توزيع الدخل القومي فيما بين الطبقات المختلفة للمجتمع وعلى الأفراد عن طريق الضرائب والنفقات العامة فلم تعد الميزانية العمل الذي يقدر بواسطته الإيرادات والنفقات يؤخذ بها فحسب، وإنما أصبحت تهدف إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوة الاقتصادية غير المستخدمة والمساهمة في زيادة الدخل القومي، ورفع مستوى المعيشة، وفي الدول ذات الاقتصاد المخطط يعظم دور الميزانية كثيرا لعلاقتها الوثيقة بعملية التخطيط الاقتصادي، إذ تصبح الميزانية جزء من الخطة المالية العامة للدولة وأداة من أهم أدوات تنفيذها.<sup>(2)</sup>

- أهمية الميزانية العامة من الناحية المالية: تظهر أرقام الميزانية العامة بجلاء حقيقة المركز المالي للدولة، فالميزانية تفصل وتعدد جميع المصادر التي تغل الإيرادات العامة على الدولة في أثناء السنة المالية كما توضح في الوقت ذاته النفقات العامة التي يجب على الدولة إنفاقها.

<sup>(1)</sup> عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار الجامعية للنشر، مصر، 2006، ص 287، 288.

ومن خلال مقارنة هذه النفقات بتلك الإيرادات يمكن معرفة إذا ما كانت الميزانية في حالة توازن أو اختلال (عجز أو فائض)، فضلا عن ذلك فإنها توضح ماهية النفقات وأوجه صرفها وماهية الإيرادات ومصادر الحصول عليها، فهي إذن الأداة الرئيسية للتخطيط المالي إذا تحرك عملية التمويل والإنفاق وتؤدي دورا قياديا في نظام الدولة المالي.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثاني: مبادئ الميزانية العامة

من أجل السير الجيد للميزانية العامة تستلزم عمليات تحضيرها وتنفيذها الالتزام بالعديد من المبادئ وتتلخص هذه المبادئ فيما يلي:

#### أولاً: مبدأ سنوية الميزانية

**1- تعريفه:** يقصد بمبدأ سنوية الميزانية أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة ميزانية مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن ميزانية السنة السابقة وعن ميزانية السنة اللاحقة.<sup>(2)</sup>

#### 2- أسباب سنوية الميزانية ومبرراتها

- إن للدورة الزمنية غير السنوية الكثير من المساوئ، فإذا كانت هذه الدورة أقل من سنة مالية فإن مؤدى ذلك عرض الميزانيات العامة على السلطة التشريعية عدة مرات خلال السنة المالية وإطالة فترة المناقشات البرلمانية وإذا كانت هذه الدورة أكثر من سنة مالية فإن من شأن ذلك إضعاف رقابة السلطة التشريعية بسبب إطالة مدة الدورة وتقلب الظروف الاقتصادية خلالها، فالسنة إذن هي المدة الطبيعية التي تستطيع خلالها تصوير الوضع المالي للدولة.

- السنة هي المدة الضرورية والكافية لإعداد الميزانية العامة والمصادقة عليها، لأن الحكومة لا تستطيع أن تعد أكثر من ميزانية واحدة خلال العام وبالمقابل لا تستطيع السلطة التشريعية التخلي عن مهمتها أكثر من سنة.

- إن تنظيم الميزانية العامة التقانة لفترة أقل من سنة، عملية محفوفة بالمخاطر والأخطاء وسوء التقدير والتفاوت بين حجم وأزمة شققات الإيرادات والنفقات.

<sup>(1)</sup> ياسين بن ربح، آليات الرقابة المالية على الميزانية العامة، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد 05، العدد 02، تاريخ النشر 2016/06/01، ص: 215.

<sup>(2)</sup> عزوز مناصرة، أثر الزكاة على الموازنة العامة للدولة في مجتمع معاصر، رسالة ماجستير في الاقتصاد الإسلامي، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2007، ص: 24.

### 3- بداية السنة المالية

تختلف بداية السنة المالية من دولة إلى أخرى فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة في أول جانفي، وهي حالة الجزائر أين توافق سنة تنفيذ السنة المدنية أي من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر. والبعض الآخر كمصر والولايات المتحدة الأمريكية يجعلها في أول جويلية على أن تنتهي في آخر جوان من السنة التالية المهم أن تراعي كل جولة عند تحديد بداية السنة المالية لميزانيتها العامة، يأتي هذا التحديد متناسبا مع أحوالها الإدارية والتشريعية والاقتصادية حتى لا تتغير الظروف والأحوال تغيرا من شأنه عدم تحقق توقعات الميزانية من جهة أخرى.<sup>(1)</sup>

### 4- ختام السنة المالية

يثير ختام السنة المالية مشكلات دقيقة من الناحية الفنية الأكثر تعقيدا من موضوع تحديد بداية السنة المالية، فالميزانية توضع لمدة مستقبلية من الزمن هي السنة، ولا بد من نهاية السنة من إغلاق حساباتها لمعرفة المبالغ التي تم تحصيلها فعلا، وهي بالطبع تختلف عن تقديرات الميزانية في بداية السنة المالية.<sup>(2)</sup>

### ثانيا: مبدأ وحدة الميزانية

**1- تعريفه:** يعني هذا المبدأ إدراج كل عناصر الميزانية في بيان واحد، أي أن تخصص ميزانية واحدة تكون ملمة بجميع النفقات والإيرادات وذلك مهما كانت طبيعتها.<sup>(3)</sup>

وينتج عن هذا المبدأ أن تعرض الميزانية على السلطة التشريعية بصك واحد ينظم مختلف أوجه أنشطة الدولة المالية وفعاليتها، ولا فرق بين أن يتم عرض هذا الصك دفعة واحدة أو على مراحل متتالية.

فمبدأ وحدة الميزانية بمفهومه الحديث يسمح بتسجيل مختلف أنواع النفقات والإيرادات دون سهو أو غموض.

### 2- سمات مبدأ وحدة الميزانية

- يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حسابا واحدا.

- يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في صك واحد للميزانية العامة.

(1) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص: 325.

(2) خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص: 280، 281.

(3) لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة جزائر وتونس)، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 164.

- يساعد السلطة التشريعية على أن تفرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق الأكثر ضرورة.
- يحول مبدأ وحدة الميزانية دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والاعتماد.
- يكشف عن إساءة استعمال النفقات العامة وعن التبذير في إنفاقها.
- يساعد على إيجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة وإدارتها المختلفة.
- يدعم أسلوب التخطيط لأن الميزانية العامة ما هي إلا الوجه المالي للخطة الاقتصادية.
- وهناك بعض الاستثناءات من مبدأ وحدة الميزانية أهمها: (1)
- الميزانية الملحقة.
- الميزانيات الاستثنائية.
- حسابات الخزينة خارج الميزانية.

### ثالثاً: مبدأ توازن الميزانية

يحتوي مبدأ توازن الميزانية على مفهومين تقليديين ومفهوم حديث وذلك على النحو التالي: (2)

**1- المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية:** يعني هذا المبدأ التقليدي على تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان، من هذا المفهوم ينظر إليه إذا نظرت حسابية بحتة وهذا موازنة الأفراد والمشروعات الخاصة وذلك خشية حدوث عجز يتحده بطبيعته على تزايد إذ تمت تغطيته عن طريق الاقتراض، وإلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي أو حدوث فائض يدفع على الإسراف والتبذير.

ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق الاتجاه إلى القروض، من شأنه أن يؤدي تناقص الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت متوجهة في الغالب الاستثمار مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي نقصاً لا يعوضه قيام الحكومة بإنفاق حصيلة القروض في سد العجز في إنفاق غير الاستثماري فإن ذلك يعني تناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع مما يؤدي زيادة البطالة.

**2- المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية:** أما النظرة الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي، ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن. كل ما هنالك أنه يميل على أن يستبدل

(1) جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص: 99-104.

(2) محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 342.



فكرة التوازن المالي بفكرة أوسع منها هي فطرة التوازن الاقتصادي للعالم حتى ولو أن إلى حدوث عجز مؤقت في الميزانية.

هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه بنظرية العجز المؤقت والمنظم وتتمثل هذه النظرية في أنه في فترات الركود والكساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة في الحقيقة العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بالمفهوم المحاسبي، كما يشير أصحاب المفهوم التقليدي. وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات، ونظرا لحالة الركود القائم لا يقوم الأفراد أو المشاريع الخاصة بهذه الاستثمارات. ولهذا يتعين على الدولة من ناحية، أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحالة الاقتصادية وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للعاطلين عن العمل وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب، كما يتعين عليها من ناحية أخرى أن تخفض من حجم الاقتطاعات العامة (تخفيض معدل الضريبة أو عدم فرض الضريبة).

#### رابعاً: مبدأ الشمولية أو العمومية

**1- تعريفه:** يعني هذا المبدأ أن تظهر كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات في وثيقة الميزانية دون أن أي مقاصة بينهما، ويعتبر هذا المبدأ مكمل لمبدأ وحدة الميزانية.<sup>(1)</sup>  
مزايًا وعيوب مبدأ الشمولية: تتمثل فيما يلي:<sup>(2)</sup>

#### أولاً: مزايًا مبدأ شمولية الميزانية العامة

- تسهيل عملية مراقبة السلطة التشريعية على الإيرادات والنفقات وذلك لأن جداول الميزانية تتضمن جميع الإيرادات والنفقات للدولة.
- تبين الأوضاع المالية على حقيقتها، فتقيد بموجبها الإيرادات وتكاليف كل نوع من أنواع النفقات.
- تساعد على التقليل من الإسراف والتبذير في أموال الدولة لأن الاعتمادات المخصصة للإنفاق محددة ولا يجوز تجاوزها عند الصرف.

#### ثانياً: عيوب مبدأ شمولية الميزانية العامة للدولة

- أنها تلزم كل وزارة ومصلحة حكومية بأن تقيد في جداول الإيرادات، وفي جداول النفقات تفاصيل كثيرة عن أنواع الإيرادات والنفقات، والتي قد لا تكون لها في بعض الأحيان قيمة كبيرة أو أهمية تذكر.

<sup>(1)</sup> F.ADAM, O.FERRAND, R.RIUUX, **FINANCES PUBLIQUES**, 2EDITION, PRESSES DE SCIENCEPO. ET DAILOZ, France, 2007, P43.

<sup>(2)</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008، ص ص: 59، 60.

- لا تشجع المصالح والمرافق على بدل الجهد والعمل على زيادة الإيرادات، لأن تلك المصالح والمرافق تعلم سلفاً، بأنها لن تستفيد كثيراً من هذه الإيرادات لتحسين الأوضاع والأداء فيها، إذ إن الإيرادات تتحول رأساً بعد تحصيلها إلى خزينة الدولة.

#### خامساً: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات

**تعريفه:** يقتضي هذا المبدأ أن تكون الموارد والنفقات الواردة بالميزانية العامة غير محددة فلا يجوز تخصيص إيرادات معينة لمقابلة نفقات معينة، لأن التخصيص يفقد الميزانية العامة مرونتها. فضلاً عن أنه قد يؤدي إلى الإسراف إذا كان حجم الإيراد المخصص للنفقة كبيراً، أو قد يخل بالخدمة إذا كان حجم الإيراد المخصص للنفقات يقل عن النفقات اللازمة لأداء الخدمة.<sup>(1)</sup>

كما يعني أنه يمنع التخصيص في استعمال الإيرادات، أي أنه لا يجوز تخصيص مورد معين لتغطية نفقة معينة، بل أن مجموع الإيرادات يغطي مجموع النفقات، وعلى وجه الشروع.<sup>(2)</sup>

#### المطلب الثالث: تبويب ومكونات الميزانية العامة

##### الفرع الأول: تبويب الميزانية العامة

يقصد بتبويب الميزانية العامة شكلها أو الكيفية التي يتم بموجبها عرض النفقات والإيرادات في الميزانية وتصنيفها بما يؤمن البيانات والمعلومات عن حجم النفقات والإيرادات بصورة إجمالية، وتتمثل أهم أنواع التبويب المتبع في:<sup>(3)</sup>

**1- التبويب الإداري:** بموجب هذا التبويب المعتمد في الميزانية حسب الإدارة التي ستقوم بالإنفاق والجباية أي يعطي مقدار الإعتمادات الخاصة بالإدارة كالوزارة أو الهيئة العامة أو المديرية العامة.

**2- التبويب الاقتصادي:** بمقتضاه يتم التمييز بين النفقات والإيرادات الجارية والنفقات والإيرادات الرأسمالية ويفيد هذا النوع من التبويب لمعرفة نسبة استخدامات المواد.

**3- التبويب النوعي:** ويعتمد هذا التبويب على توزيع التخصصات أو الإيرادات حسب نوع النفقة أو الإيراد أي تظهر التخصصات باسم النفقة كأن يخصص اعتماد للرواتب وبالنسبة للإيرادات الذي يجري نفسه كأن يقدر مبلغ معين كإيراد من ضريبة الدخل.

(1) عبد الرزاق قاسم الشحادة، وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط 1، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص: 114.

(2) حسين عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة، نفقات، إيرادات (ضرائب، رسوم)، القروض، الإصدار النقدي، الخزينة، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2013، ص: 69.

(3) محمد لمين نور، دور الموازنة العامة في التنمية الفلاحية والريفية كبديل اقتصادي خارج المحروقات، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011، 2012، ص ص: 24-26.

4- التبويب الإقليمي: يقصد بهذا النوع من التبويب توزيع النفقات والإيرادات وفقا لأقاليم البلد أو مناطق بهدف معرفة مقدار حصة كل إقليم أو ذلك الإقليم في الإيرادات العامة من جهة من أجل توزيع النفقات العامة على جميع أجزاء البلد المعني بصورة عادلة حسب احتياجاتها.

5- التبويب الوظيفي: وبموجبه يتم توزيع النفقات العامة في الميزانية حسب وظيفة النفقة إذ توجد هناك وظائف رئيسية للدولة تخصص لها المبالغ بغية إنجازها لخدمة المواطنين والاقتصاد الوطني، وقد اختلفت الدول في عدد الوظائف لنفقاتها فبعض الدول وزعت النفقات على تسع وظائف ودول أخرى وزعت النفقات على عشر وظائف.

الفرع الثاني: مكونات الميزانية العامة: تتكون الميزانية العامة من جانبين أساسيين يتمثلان في: (1)

أولاً- تعريف الإيرادات العامة: يقصد بالإيرادات العامة مجموع الدخل التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة.

1- الضرائب: تعرف الضرائب بأنها اقتطاع مالي تقوم به عن طريق الجبر من ثروات الآخرين ودون تطبيق مقابل خاص بدافعها وذلك بغرض تحقيق نفع عام ويمكن تقسيمها إلى:

- ضرائب مباشرة: تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم دفعها مباشرة من طرف المكلف متحملاً عبئها.
- ضرائب غير مباشرة: تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا اقتطعت في أي نقطة من الدورة الاقتصادية، يدفعها المكلف بطريقة غير مباشرة وتكون في حالة استهلاك السلع والخدمات.

2- الرسم: الرسم هو المقابل الذي يدفعه الفرد لهيئة عامة، نظير خدمة معينة تؤديها له بناء على طلبه.

3- الدومين: يقصد بالدومين كل ما تملكه الدولة سواء كانت ملكية عامة أو خاصة.

- دومين عام: يشمل جميع الأموال التي تمتلكها الدولة والتي تخضع لأحكام القانون العام.

- دومين خاص: يراد به الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة، والتي تخضع بوجه عام لقواعد القانون الخاص.

4- القروض العامة: يعرف القرض العام بأنه "عقد مالي تعقده الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من الأفراد.

(1) فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص تدبير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص ص: 24-26.

ثانيا- النفقات العامة: مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة، وتنقسم النفقات إلى أنواع عديدة تختلف باختلاف معايير التقسيم.

### 1- النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية

- النفقات الحقيقية: يقصد بالنفقات تلك التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع وخدمات.
- النفقات التحويلية: النفقات التحويلية تشكل النفقات التي تقوم بها الدولة دون أن تحصل مقابلها على سلع أو خدمات.

### 2- النفقات من حيث أغراضها

- النفقات الإدارية: ويقصد بها النفقات التي تتعلق بسير المرافق العامة واللازمة لقيام الدولة.
- النفقات الاجتماعية: هي النفقات المرتبطة بالوظائف والتدخلات والاجتماعية للدولة.
- النفقات الاقتصادية: وهي نفقات متعلقة بخدمة الدولة ذات الطابع الاقتصادي.

### 3- النفقات حسب خصائصها الاقتصادية

- نفقات التسيير: ويقصد بها تلك النفقات المستمرة اللازمة لسير المرافق العمومية للدولة.
- النفقات الاستثمارية: تضم النفقات الرأسمالية الإنفاق على الأصول الرأسمالية الثابتة التي يزيد عمرها العادي عن عام واحد، والتي تزيد قيمتها عن حد أدنى معين وتستعمل لغرض الإنتاج.<sup>(1)</sup>

### المبحث الثاني: دورة الميزانية العامة

يقصد بدورة الميزانية العامة المراحل المختلفة التي تتداول خلالها الميزانية بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، بدءاً من مرحلة التحضير والإعداد وصولاً إلى مرحلة الرقابة والمراجعة، وفي هذا المبحث سنتكلم على كيفية إعداد الميزانية فيه مختلف إجراءات وتحضير الميزانية العامة وكذلك اعتماد في الميزانية العامة وتنفيذها.

### المطلب الأول: إعداد الميزانية العامة

تقوم في عملية إعداد الميزانية مراحل وهي كالآتي:

(1) نفس المرجع السابق، ص ص: 26-29.

أولاً: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية العامة

تستلزم دراسة إجراءات تحضير وإعداد الميزانية العامة أن نتطرق إلى السلطة المختصة بتحضير الميزانية والإجراءات المتبعة بصدد تحضير الميزانية، وأخيراً الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية.

1- السلطة المختصة بتحضير الميزانية العامة

إن عملية تحضير ميزانية الدولة تبقى من اختصاص السلطة التنفيذية (الحكومة) ويعود هذا الاختصاص إلى وزارة المالية بالذات التي تعتبر مؤهلة تقنيا لهذا العمل وذلك بالتزامن مع القطاعات (الوزارات) الأخرى.

2- الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية العامة

جرى العمل أن وزير المالية باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية يقوم بمطالبة كافة الوزراء والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

وبمعنى آخر فإن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من النفقات، وما تتوقع الحصول عليه من الإيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها، وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتقيحها ويكون من سلطاته إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، وتقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي (نفقات وزارة المالية) وتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها، وتتولى إدارة الميزانية بالوزارة جميع كافة التقديرات المشار إليها وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقاً به مذكرة تفسيرية، وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية، ويتم عرضه على مجلس الوزراء الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.<sup>(1)</sup>

(1) سوزي عدلي ناشر، المالية العامة، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص: 312.

### 1- الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية

تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الميزانية، ويمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية بعدة طرق كالتالي:

أ- **تقدير النفقات:** يتم عادة تقدير النفقات دون صعوبات تقنية كثيرة. إذ أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة مضافا إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة. ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق:<sup>(1)</sup>

- **الاعتمادات المحددة والاعتمادات التقديرية:** الاعتمادات المحددة تعد طريقة أساسية في اعتماد النفقات وتطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل والتي يكون لها خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلية. مما يعني عدم تجاوزها للإعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات، أما الاعتمادات التقديرية يقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب. وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على أن يتم عرض الأمر عليها فيما بعد للحصول على موافقتها، أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

أ- **إعتمادات البرامج:** وهذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشروعات التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين، أما عن طرق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية وتسمى هذه الطريقة بطريقة الاعتمادات الربط أو عن طريق إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى قانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية. ويقسم إلى عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها.<sup>(2)</sup>

ب- **تقدير الإيرادات:** يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات فنية، إذ أنه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على الاقتصاد القومي من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة، وخاصة الضرائب، في السنة المالية المقبلة، ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:<sup>(3)</sup>

- **التقدير الآلي:** تتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس إلى لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية فيما يتعلق بتقدير المتوقع الحصول عليها.

- وتستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة الأخيرة. إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير الميزانية الجديدة. وقد أضيفت قاعدة أخرى إليها هي قاعدة الزيادات

(1) محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 359، 360.

(2) ، ساعة التصفح: 19:15، تاريخ التصفح [www.tribunaldz.com/forum/t2443.dz2019/04/23](http://www.tribunaldz.com/forum/t2443.dz2019/04/23)

(3) محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 435-437.

التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفدت، تحدد على أساس متوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس (05) سنوات السابقة. وتتميز هذه الطريقة بأن تحديد حجم الإيرادات والنفقات يتم بصورة تحفظية.

- **التقدير المباشر:** تستند هذه الطريقة أساساً على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدي، وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة.
- فتطلب السلطة المختصة من كل مشروع في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته وإيراداته العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من الإيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.
- وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات فإن اللجنة المختصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جداً من الواقع، تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها ومستوى النشاط الاقتصادي المتوقع والتغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق.. الخ) مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب مما يكون إلى الواقع.

### المطلب الثاني اعتماد الميزانية العامة

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة موازنة تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقاً للنظام السياسي لكل دولة. والسبب الرئيسي في ذلك، أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل القومي الحقيقي بين الطبقات والفئات والأفراد، وبالتالي تحرص الدول المختلفة على ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب، أي السلطة التشريعية، لمشروع الموازنة حتى يصبح قابلاً للتنفيذ. والسلطة المختصة باعتماد الميزانية هي المجلس التشريعي، ويتم إعداد الموازنة داخله بإجراءات معينة حسب دستور الدولة.

### أولاً: مرحلة الإعداد والتحضير

إن عملية تحضير وإعداد الميزانية العامة هي عملية إدارية بحث تختص بها السلطة التنفيذية في جميع الدول، ويضم تحضير وإعداد الميزانية العامة تقدير كل من النفقات العامة والإيرادات العامة للسنة القادمة.

في الجزائر يتولى وزير المالية (وزارة المالية) إعداد مشروع الميزانية العامة، وتبدأ هذه المرحلة عادة بقيام أصغر الوحدات الحكومية التابعة للوزارات والمؤسسات والهيئات والمصالح العامة، بإعداد تقديراتها من

نفقات وما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوب إعداد ميزانيتها ويتم هذا كله بعد استلام التعميم (المنشور) التي ترسله وزارة المالية عن طريق رئاسة الحكومة إلى جميع الوحدات الحكومية المعنية يدعوها فيه إلى تقديم تقديراتها خلال مدة محددة.

بعد أن تنتهي وزارة المالية من مناقشة تقديرات الوزارات والهيئات العامة تقوم بوضع مشروع الميزانية العامة للعرض على مجلس الوزراء الذي يقوم بمناقشة المشروع ووضعه بصورته النهائية التي سوف تعرض على السلطة التشريعية.<sup>(1)</sup>

### ثانياً: مرحلة الاعتماد (التصويت)

بعد إعداده من طرف السلطة التنفيذية يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية (المجلس الشعبي الوطني)، بغرض اعتماده تطبيقاً لقاعدة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ"، وذلك حسب المراحل التالية:<sup>(2)</sup>

- **المناقشة (Discussion):** بعد إيداع مشروع قانون المالية مرفقاً بجميع الوثائق المرتبطة به إلى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، يقوم هذا الأخير، طبقاً للقوانين والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط، تقوم هذه اللجنة بدراسة ومناقشة مشروع القانون مع ممثل الحكومة، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها واقتراحاتها.

يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة.

- **التعديل (Amendment):** يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني، شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص "لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفقاً بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها".

- **التصويت (Vote):** تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق "التصويت على ميزانية الدولة".

كما يقوم مجلس الأمة لاحقاً بمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور.

(1) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص ص: 298-302.

(2) سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، بيروت، 2008، ص ص: 609-615.



خلافا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية بابا بابا، فإن المادة 70 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية Globalement، والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المالية الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية Annualité .

- **المصادقة:** كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 120 من الدستور على ما يلي: "يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوماً (75) من تاريخ إيداعه، طبقاً للفترات السابقة".

### ثالثاً: مرحلة التنفيذ

وفي هذه المرحلة تقوم الحكومة بتنفيذ الميزانية، فتتولى الوزارات والمصالح والهيئات المختلفة القيام بالبرامج والمشروعات وتسيير الخدمات التي اعتمدها السلطة التشريعية، ولا تقتصر مهمة تنفيذ الميزانية على مجرد تحصيل الإيرادات ودفع المصروفات التي أدرجت في الميزانية العامة بل عليها أن تتبّع آثار هذه العمليات على الاقتصاد الوطني وأن تراقب اتجاهاتها نحو الأهداف الاقتصادية حتى تستطيع في الوقت المناسب تعديل سياستها الإنفاقية والإيرادية إن لزم الأمر.<sup>(1)</sup>

### رابعاً: مرحلة المراجعة والرقابة

كانت النظرة إلى مرحلة المراجعة والرقابة في هذه الفترة غاية في البساطة، وتركز الهدف منها في فحص الحسابات العامة فحصاً حسابياً ومراجعتها مراجعة مستندية دقيقة للتأكد من مطابقتها للأصول العلمية للمحاسبة والتحقق من صحة تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية.

إن الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة تواكب جميع مراحلها من مرحلة الإعداد ثم التنفيذ للتأكد من سلامة تنفيذ الخطة المالية للدولة إنفاقاً وتحصيلاً وفق ما قرره قانون الميزانية العامة.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة

كخطوة لاحقة لإعداد الميزانية العامة وإبلاغها إلى الوحدات الحكومية تباشر هذه الوحدات عمليات التنفيذ وفقاً لما هو محدد.

### الفرع الأول: تنفيذ النفقات

(1) حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص: 290-292.

(2) فاطمة السويسي، المالية العامة (موازنة الضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005، ص: 197.

تعرف النفقة العامة بأنها "مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام"، ويتبين من هذا التعريف أن عناصر النفقة العامة ثلاثة:<sup>(1)</sup>

- **النفقة العامة مبلغ نقدي:** إن النفقة العامة تتخذ طابعا نقديا، يتمثل فيما تدفعه الدولة أو هيئاتها العامة للحصول على الموارد الإنتاجية من سلع وخدمات أو على سلع استهلاكية تحتاجها جميعا للقيام بنشاطها، كدفع مرتبات وأجور العاملين ودفع مستحقات الموردين والمقاولين، والإنفاق على الجيش وقوات الأمن والإنفاق على الخدمات والمرافق العامة والأشغال العامة، والإنفاق على خدمة الدين العام بما يتطلبه من سداد الأقساط والفوائد.

وبذلك لا يعد من قبيل النفقة العامة ما تدفعه الدولة بصورة عينية كتقديم خدمات دون مقابل كالإعفاء من سداد إيجار المساكن أو نفقات العلاج والتعليم وأجور المواصلات أو تخفيض قيمتها بالنسبة لبعض موظفي الدولة.

- **تدفع قيمة النفقة من خزانة عامة (شخص معنوي عام):** يقصد بالخزانة العامة تابعة لأحد أشخاص القانون العام كالدولة والهيئات والمؤسسات العامة، بحيث تنحصر النفقة فيما يدفع من هذه الخزائن وفقا لما يحدده لها التنظيم الإداري من اختصاصات ومسؤوليات تتطلب منها القيام بإنفاق نقدي في حدود ما تسمح لها الإعتمادات المالية المخصصة لها وفقا للميزانية العامة.

- **هدف النفقة العامة إشباع حاجة عامة:** يجب أن تكون غاية النفقة وهدفها تحقيق نفع عام يعود على جميع المواطنين لا على فرد معين بالذات أو فئة معينة على حساب الآخرين، فاستخدام الطبقة الحاكمة لمبالغ بقصد منافع خاصة لبعض المقربين أو منافع شخصية لا يمكن اعتباره إنفاقا عاما، إنما هو إساءة أو انحراف عن تحقيق هدف إشباع الحاجات العامة.

### ثانيا: أصناف النفقات

وتنقسم النفقات إلى:<sup>(2)</sup>

**1- نفقات التسيير:** هي تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البيانات الحكومية وغيرها، وهذا النوع من النفقات موجه فقط لإمداد هيكل الدولة لما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من استمرارية في التسيير وتظهر في الجدول "ب" الملحق بقانون المالية السنوي وتتمثل أساسا في:

(1) المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام النفقات والقروض العامة، ط 1، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000، ص: 63.

(2) محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص ص: 66-68.

- أعباء الذين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات.
- تخصصات السلطات العمومية.
- نفقات الخاصة بوسائل المصالح.
- التدخلات الحكومية.

**2- نفقات التجهيز:** يتم توزيع هذه النفقات حسب الخطة الإنمائية السنوية لدولة وتظهر في الجدول "ج"

الملحق بقانون المالية السنوي حسب القطاعات وتتفرع إلى ثلاثة أبواب:

- الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة.
- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة.
- نفقات أخرى برأسمال.

### ثالثا: شروط تنفيذ النفقات العامة

لتنفيذ النفقات العامة يفترض توفر شرطين هما:

- 1- ترخيص الميزانية:** بالنسبة لكل سنة مدنية فإن قانون المالية يقر ويرخص بمجمل موارد الدولة وأعبائها، وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية، وكذا نفقات بالرأسمال.<sup>(1)</sup>
- 2- أصل الديون العمومية:** إن ترخيص الميزانية لا يعطي إلا حق الإنفاق دون إنشاء الالتزام بالإنفاق فإذا كان التصويت على الميزانية العامة هو شرط شكلي من آجال تنفيذها فإن وجود الدين يمثل الشرط الأساسي لذلك.

### رابعا: الإجراءات العامة لتنفيذ النفقات العامة

يجرى تنفيذ عمليات النفقات العامة من قبل طرفين منفصلين هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وذلك حسب مرحلتين مختلفتين هما المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية.<sup>(2)</sup> وسنعرض ما تتضمنه كل مرحلة بالتفصيل فيما يلي:<sup>(3)</sup>

#### 1- المرحلة الإدارية: ويتولى تنفيذ هذه المرحلة الأمر بالصرف وذلك عن طريق:

<sup>(1)</sup> المادتين 03،01 من القانون رقم 84-17، مرجع سبق ذكره.

<sup>(2)</sup> جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص: 211.

<sup>(3)</sup> المواد 19،20،21،22،36 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

أ- الالتزام بالنفقة (L'engagement): يقصد بالالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، أي خلق النفقة العمومية، وحددت آجال خلق الالتزامات بـ 10 ديسمبر بالنسبة لنفقات التسيير و 20 ديسمبر بالنسبة لنفقات التجهيز من السنة المالية المعنية.

ب- التصفية (La liquidation): هي التحقق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح لنفقات العمومية.

ج- الأمر بالصرف (l'ordonnancement): وهو الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية. تاريخ غلق تحرير الحوالات فتحدد بالنسبة لمختلف أنواع النفقات في 25 ديسمبر لسنة المالية المعنية. 2- المرحلة المحاسبية: ويتولى تنفيذ هذه المرحلة المحاسب العمومي وذلك من خلال القيام بالإجراءات التالية:

الدفع (le paiement): وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي على المحاسب العمومي وقبل القيام بأي عملية دفع يجب أن يتأكد مما يلي:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنشطة المعمول بها.
- صفة الأمرة بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الإعتمادات المالية.
- أن الديون لم تسقط أجالها أو أنها محل معارضة.
- الطابع لإبرائي للدفع.
- تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها (تأشير المراقب المالي).
- الصحة القانونية للمكسب لإبرائي.

#### خامسا: الإجراءات الخاصة لتنفيذ النفقات العامة

تأخذ الإجراءات الخاصة لتنفيذ النفقات العامة شكلين هما: (1)

#### 1- النفقات القابلة للدفع قبل التصفية (الإجراءات المتعلقة بالصفقات العمومية):

تعرف الصفقات العمومية على أنها "عقود مكتوبة حسب مفهوم التشريع المعمول به ومبرمة وفق شروط محددة، قصد انجاز الأشغال واقتناء المواد والخدمات لحساب المصلحة المتعاقدة".

(1) المادة 03 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، يضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، العدد 50.

ومنه تتم التسوية المالية للصفحة بدفع التسبيق، وهو كل مبلغ يدفع قبل تنفيذ الخدمات موضوع العقد وبدون مقابل للتنفيذ العادي للخدمة، و/أو الدفع على الحساب وهو كل دفع تقوم به المصلحة المتعاقدة مقابل تنفيذ جزئي لموضوع الصفحة، و/أو التسوية على رصيد الحساب وهي الدفع المؤقت أو النهائي السعر المنصوص عليه في الصفحة بعد التنفيذ الكامل.

## 2- النفقات القابلة للدفع قبل الأمر بالصرف (وكالات النفقات):

تمثل الوكالات إجراء استثنائيا لتنفيذ صنف من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لحالتها الاستعجالية الانتظار للأجال التطبيقية للتنفيذ (الإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو الدفع). ويمكن أن تتكفل الوكالة بالنفقات التالية:<sup>(1)</sup>

- نفقات صغيرة تخص الأدوات وتسيير.
- أجور الموظفين العاملين بالساعة واليوم.
- تسبيقات عن مصاريف والمهمات.

### الفرع الثاني: تنفيذ الإيرادات العامة

قبل التطرق إلى عمليات تنفيذ الإيرادات سوف نقوم بتعريف الإيرادات العامة مع ذكر أصنافها.

#### أولا: تعريف الإيرادات العامة

الإيرادات العامة هي "مجموع الأموال التي تحصل عليها الحكومة للإنفاق على المرافق والمشروعات العامة ووضع سياساتها المالية موضع التنفيذ".<sup>(2)</sup>

#### ثانيا: أصناف الإيرادات العامة

قسم المشرع الجزائري موارد الميزانية العامة لدولة إلى ما يلي:<sup>(3)</sup>

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات.
- مدا خيل الأملاك الثابت للدولة.
- التكاليف المدفوعة لقاء خدمات المؤدات والأتاوى.
- الأموال المخصصة للمساهمات الجديدة والهيايا والهبات.
- التسديد برأسمال لقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة والفوائد المترتبة عنها.
- مختلف حواصل الميزانية التي نص القانون على تحصيلها.

(1) جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

(2) زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص: 89.

(3) المادة 11 من القانون 84-17، المؤرخ في 7 جويلية 1984، المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية رقم: 28.

- مداخيل المساهمات المالية لدولة المرخص بها القانون.
- الحصة المستحقة لدولة من أرباح المؤسسات القطاع العمومي المحسوبة والمحصلة وفقا لشروط المحددة في التشريع المعمول به.

### ثالثا: شروط تحصيل الإيرادات العامة

للقيام بعملية تحصيل الإيرادات يجب توفر شرطين أساسيين هما:<sup>(1)</sup>

- 1- أصل الدين: يمكن تبويب أو تصنيف أصل الديون إلى قسمين:
  - أ- ديون ناشئة عن استعمال القوة العمومية والتي ليس لها مقابل أي يكون مقدارها الضرائب والحقوق والرسوم والغرامات والأحكام المالية.
  - ب- الديون المماثلة لديون الأشخاص الطبيعيين والتي تنتج عن حقوق ملكية الهيئات العمومية أو تعتبر مقابل سلع التي قامت الدولة بتسليمها، أو الخدمات التي أدتها، أو الخدمات المعنية التي استفادة منها ويتعلق الأمر أساسا بحصيلة الأملاك العامة وحصيلة الاستثمارات الصناعية والتجارية وصناديق المساهمات والهبات.

2- رخصة الميزانية: ينبغي أن يكون تحصيل الإيرادات العامة مقدر ومرخص به كل سنة بموجب أحكام قانون المالية حيث أن التصويت على الميزانية العامة كشرط مسبق لتنفيذ الإيرادات العامة يستمد من تعريف هذه الوثيقة التي تنص على ما يلي: "يقرر ويرخص قانون المالية لكل سنة مدنية بمجمل موارد الدولة وأعبائها".

### رابعا: الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات العامة

- يجرى تنفيذ عمليات الإيرادات العامة من قبل طرفين منفصلين هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وذلك حسب مرحلتين هما: المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية.
- 1- المرحلة الإدارية: ويتولى تنفيذ هذه المرحلة الأمر بالصرف وذلك عن طريق:
    - أ- الإثبات (La constatation): يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.<sup>(2)</sup>
    - ب- التصفية (La liquidation): تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح لديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها، أي إعداد سند التحصيل.
  - 2- المرحلة المحاسبية: ويتولى تنفيذ هذه المرحلة المحاسب العمومي وذلك عن طريق:<sup>(3)</sup>

(1) جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، ط 1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص ص: 214، 215.

(2) المادة 16 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

(3) المادة 18 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

**التحصيل (Recouvrement):** يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية، حيث يصدر الآمرون بالصرف سندات التحصيل ويرسلونها إلى المحاسبون العموميون المكلفون بالتحصيل وهذا الأخير يكون حسب طريقتين هما:

ت- **التحصيل الودي أو بالتراضي (Recouvrement a' l'amiable):** بمعنى أن على كل مكلف بالضريبة تم إشعاره أن يتقدم إلى قباضة الضرائب من أجل الوفاء بديونه قبل تاريخ الاستحقاق.

ث- **التحصيل الجبري (Recouvrement forcé):** وهذا في حالة ما إذا مر تاريخ الاستحقاق ولم يتم المكلف بدفع ما عليه يلجأ المحاسب العمومي لتحصيل الجبري لديون العمومية بالتماس القوة التنفيذية لمديره الولائي لضرائب قبل أخذ إجراءات الإكراه في إطار المهام المخولة إليه.

#### خامسا: الإجراءات الخاصة بتحصيل الإيرادات العامة

تتعلق هذه الإيرادات الخاصة بالإيرادات المستوفاة قبل التصفية والإيرادات المدفوعة نقدا كما يلي:<sup>(1)</sup>

**1- الإيرادات المستوفاة قبل التصفية:** يمثل وجود الدين شرط ضروري لتسوية غير أن دفع بعض الإيرادات قد يكون استثناء أو تحقيقا على هذه القاعدة سابقا على تحقيق الأفعال المنشئة لديون أو سابق على تحقيق هذه الأفعال ويتعلق الأمر بالسلف، التسبيقات.

أ- **التسبيقات:** عندما تنفذ الإدارة بعض الخدمات أو الأشغال المدفوعة الأجر يمكنها أن تشرط دفع تسبيقات مقدما، ولا تكون هذه المدفوعات إيرادات نهائية بعد إنجاز الأشغال أو خدمات كليا.

ب- **الدفع على الحساب:** تؤسس بعض الإيرادات على ديون تنتج من أعمال متتالية تعطي الفرصة لتصفيات على مجالات منتظمة كما يمكن أن تفرض الإدارة على المدينين دفع تسبيقات تخصم يحسمها من ديونهم عند التصفية النهائية وفي هذه الحالة الضرائب المباشرة التي تكون محل تسبيقات تقدر شهريا أو ربع سنويا والتي يتم تسويتها بجدول تصدر لاحقا.

**2- الإيرادات المدفوعة نقدا:** فيما يتعلق بالحقوق المدفوعة نقدا يشرع المدين في تسديد دينه في اللحظة التي يصرح فيها وتخص حقوق الضمان وحقوق اختبار المواد التتمية كالذهب والفضة والبلاتين ويتم دفع هذه الحقوق نقدا لدى قابض متخصص.

(1) جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 217، 218.

### المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تعد الرقابة على تنفيذ الميزانية المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية، الهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية.

#### المطلب الأول: عموميات حول الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

إن الرقابة عمل أساسي لا بد من توفره عند تنفيذ الميزانية العامة وذلك من أجل ضمان سلامة المال العام.

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عدة تعاريف منها:

الرقابة على تنفيذ الميزانية هي: "الأنشطة التي تركز تحديد المتحقق ومقارنتها بالمخطط في سبيل حصر الفروقات وتحديد الانحرافات والوقوف على أسبابها واقتراح معالجتها".<sup>(1)</sup>

الرقابة هي "مجموعة الإجراءات الإدارية والقانونية التي تضعها الدولة لغرض حماية الأموال العامة من خلال مراقبتها لجميع النشاطات المالية لأجهزة الدولة".<sup>(2)</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن "الرقابة هي عملية يقصد بها التأكد من أن الخطة قد تم تنفيذها حسبما هو مقرر لها، وتتضمن قياس النتائج ومقارنتها بالأهداف وتحديد الفروق وتحليل أسبابها ووضع الحلول المناسبة لها".

#### الفرع الثاني: أهمية الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تتمثل أهمية الرقابة في النقاط التالية:<sup>(3)</sup>

- إنها الوظيفة التي تستطيع المؤسسة من خلالها معرفة مقدار ما تم إنجازه من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.
- هي الوظيفة التي تبين نقاط الضعف والقوة في العمل، فتقوم على معالجة نقاط الضعف وزيادة الاهتمام والتركيز على نقاط القوة، ثم اكتشاف الأخطاء ومعرفة السبب وتجنب وقوع هذه الأخطاء في المستقبل.
- يمكن بواسطة الرقابة التنبؤ بالمستقبل ومعرفة الصعوبات التي قد تواجه الخطة.
- في غياب الرقابة نجد أن الفوضى تسود العمل في المؤسسة، حيث يسمح للفرد أن يعمل بشكل سيئ.

(1) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 207.

(2) مؤيد عبد الرحمن الدوري، طاهر موسى الجنابي، إدارة الموازنات العامة، دار زهران للنشر، عمان، 2000، ص: 127.

(3) موسى قاسم القريوتي، على خضر مبارك، أساسيات الإدارة الحديثة، ط3، دار تنسيق للنشر، عمان، 2006، ص ص، 186، 187.



- الرقابة تزيد الحماس، تشجع الكفاءات، وتعمل على تحقيق الأهداف بأقصى كفاءة ممكنة حيث يمكن استخدامها للتأثير على سلك الأفراد داخل التنظيم.
- تؤثر وتتأثر بوظائف الإدارة الأخرى: التخطيط والتنظيم والتوجيه واتخاذ القرارات، في غياب الرقابة لا يمكن أن تكون هناك فائدة للوظائف الإدارية الأخرى.

### المطلب الثاني: أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تتمثل أهداف الرقابة فيما يلي:<sup>(1)</sup>

- ✓ **أهداف سياسية:** تتمثل في التأكد من احترام رغبة البرلمان وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي يصدرها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة، حيث أن رغبة البرلمان هي تعبر عن الرغبة الشعبية التي يتولى البرلمان تمثيلها وبالتالي فإن احترام رغبة البرلمان هو مظهر من مظاهر احترام الإيرادات العامة للشعب.
  - ✓ **أهداف اقتصادية:** تتمثل في كفاية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام وعدم الإسراف في صرفها وإنفاقها ومنع صرفها على غير الأوجه المشروعة والتي تشع مصلحة عامة محددة كذلك المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة والإهمال أو التقصير في تحصيلها وغير ذلك من أوجه سوء الاستعمال أو عدم حمايتها والحفاظة عليها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال.
  - ✓ **أهداف قانونية:** تتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجيهات والأصول المالية المتبعة.
  - ✓ وترتكز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصاً على سلامة التصرفات المالية ومعاينة المسؤولين عن أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموماً.
  - ✓ **أهداف اجتماعية:** تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صوره وأنواعه مثل الرشوة والسرقة والإهمال أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل الواجبات اتجاه المجتمع.
- هذه الأهداف الرقابية تركز على الجوانب السلوكية للأداء وهي أقوى أنواع الرقابة ويصعب قياسها وضبطها من حلال الأدوات والأساليب الرقابية الخارجية، وبالتالي فإن الجوانب السلوكية تتحقق من خلال الحافز الداخلي أو الذاتي للعاملين وهو أمر يمكن تعزيزه من خلال نظام الحوافز والاتصال المباشر بين المسؤول وموظفيه.

(1) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص ص: 194، 195.

✓ تساعد الرقابة على تقييم أداء الوضع العام للمؤسسة وتحديد مركزها المالي والاقتصادي والإداري، كما تساعد الرقابة على تقييم أداء العاملين لأغراض الحوافز والتدريب والاختيار.

### المطلب الثالث: أنواع الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

لقد تعددت صور وتقسيمات الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، بتعدد الزوايا التي يمكن أن ينظر إليها، وتقسّم الرقابة إلى رقابة إدارية ورقابة مجلس المحاسبة ورقابة برلمانية (سياسية).

### أولاً: الرقابة الإدارية (الرقابة الداخلية) للميزانية العامة

الرقابة الإدارية هي التي يقوم بها الرؤساء من موظفي الحكومة على مرؤوسيه، وتقوم بها الوزارة المالية على بقية الوزارات والمصالح الحكومية بواسطة القسم المالي في كل وزارة أو مصلحة، أي أنها رقابة ذاتية تقوم بها الحكومة على نفسها، ونفذها موظفون داخل الإدارات، أو هيئات رقابية متخصصة في بعض الحالات.

وتتناول الرقابة الإدارية عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات صرف النفقات التي يأمر بها الوزراء يفرضونهم عنهم للتأكد من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية العامة، وفي القوانين واللوائح التنظيمية.

ومن صفات هذه الرقابة أنها غالباً ما تكون رقابة مستقلة أو تتم خلال التنفيذ، وتتناول النفقات أكثر من تناول الإيرادات. ومن الطبيعي أن عمليات المراجعة والرقابة تتم على حساب النفقات فقط، حيث لا يجوز أن تتم رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات العامة.<sup>(1)</sup>

### 1- الرقابة السابقة على التنفيذ

تمثل الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية وتكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقاً للقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة.

وقد نص قانون المالية على وجوب امتناع مدري الحسابات ورؤسائها ووكلائهم عن التأشير على كل أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلاً أو ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر. كما نص أيضاً هذا القانون على أنه يتعين على المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للحكومة ووحدات الحكم المحلي والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بأي مخالفة.<sup>(2)</sup>

(1) جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 162.

(2) محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 374.

وتمارس الرقابة السابقة على النفقات من قبل الأجهزة التالية:

#### أ- رقابة مفتش الوظيف العمومي

يتولى مفتش الوظيف العمومي في مجال تسيير الوسائل والسهر على مشروع القرارات واحترام التنظيمات الخاصة بالتوظيف، وسير الحياة المهنية لمستخدمي الإدارة العامة.<sup>(1)</sup>

#### ب- رقابة المراقب المالي

بالرجوع إلى أحكام المرسوم التنفيذي 414\_92 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها، نجد أن الرقابة التي يمارسها المراقب المالي تقوم على محورين:

- الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها.
- محاسبة الالتزام بالنفقات.

رقابة المراقب المالي هدفها الأساسي هو منع ارتكاب المخالفات المالية التي يقع فيها معدو ومنفذو الميزانية العامة، حيث أن هذا النوع من الرقابة يدخل ضمن سياسة عدم التركيز، كما يعتبر المراقب المالي المرشد والحارس على تنفيذ الميزانية مع إعلام المصالح المالية بالأخطاء التي يرتكبها الأمر بالصرف مع تقدير العقوبات.

تتم مراقبة المراقب المالي في أجل أقصاه عشرة أيام يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتطلب فحص وتدقيق عميق ويقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ التأشيرة وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية.

#### 2- الرقابة اللاحقة على التنفيذ

الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية هي رقابة تعقب عمليات التنفيذ، حيث تبدأ بعد انتهاء السنة المالية، وقفل الحسابات، واستخراج الحساب الختامي للدولة.

وتغطي الرقابة اللاحقة جانبي الإيرادات والنفقات العامة، فهي خلافا للرقابة السابقة التي تقتصر على النفقات، تمدد لتشمل جانب الإيرادات العامة، للتأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين وعدم تهاونها في تحصيل الضرائب المفروضة، وأن كل عائدات الجباية ترد بالفعل إلى الخزينة العامة للدولة.

وتتخذ الرقابة اللاحقة أشكالاً منها المراجعة المحاسبية والمستندة لجميع العمليات المالية بهدف الكشف عن المخالفات المالية التي ارتكبت. وبحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة المتاحة.<sup>(2)</sup>

<sup>(3)</sup> المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سبق ذكره.

<sup>(2)</sup> جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 164.

ويقوم بهذا النوع من الرقابة كل من المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية.

#### أ- رقابة المحاسب العمومي

ويمكن حصر الهدف من ممارسة وظيفة رقابة المحاسب العمومي على النفقات الملتزم بها في الآتي: (1)

- السهر على منح توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.
- التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات.
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعديل رفض التأشيرة عند الاقتضاء وضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي فيها طبيعة الوثيقة.
- تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.
- إعلام وزير المالية شهريا بصحة توظيف النفقات والوضعية العامة للإعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.
- وقد أسندت للمحاسب العمومي مهمة ثانية وتتمثل في إعداد تحصيل الإيرادات العمومية المقررة في الميزانية مع اتخاذ كل الإجراءات من أجل التحصيل بالطرق الودية أو الجبرية.

#### ب- رقابة المفتشية العامة للمالية

أنشأت هذه الهيئة الرقابية وفقا للقانون وحددت صلاحياتها وتنظيم هيئاتها المركزية والجهوية بهدف ممارسة الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية. تمارس المفتشية العامة للمالية الرقابة أيضا على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدات المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق ضمان.

وتحدد عمليات الرقابة التي تقوم بها المفتشية في برنامج سنوي يعد ويعرض على وزير المالية خلال الشهرين الأولين من السنة، ويتم إعداد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة والهيئات والمؤسسات المؤهلة، وقد حددت المادة 06 من المرسوم التنفيذي 272\_08 ما يجب أن تقوم به المفتشية العامة للمالية ويتمثل فيما يلي: (2)

- رقابة تسيير الصناديق وفحص الأموال والقيم والسندات من أي نوع والتي يحوزها المسيرين أو المحاسبون.

(1) علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص: 135-143.

(2) فاطمة مفتاح، مرجع سبق ذكره، ص: 64.

- التحصل على مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية أو خبرة خارجية.
- القيام بأي بحث إجراء أي تحقيق بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في الحسابات.
- الاطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها.
- القيام بعين المكان بأي فحص بغرض التيقن من صحة وتمام التقيد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي.
- التأكد من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة.
- وبهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون ومحاسبو العمليات غير أنها لا يمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.
- عند معاينة قصور أو ضرر جسيم خلال المهمة تعلم المفتشية العامة للمالية فورا السلطة السلمية أو الوصية حتى تتخذ في الحين التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسات أو الهيئة المراقبة وإعلام العامة للمالية بالتدابير المتخذة في هذا الصدد.
- كما تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا يتضمن حصيلة نشاطاتها وملخص معاينتها والأجوبة المتعلقة وتسلمه إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول للسنة التي أعد بخصوصها.

### ثانيا: رقابة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة أعلى مؤسسة للرقابة في مجال المالية العمومية وأكثر فعالية وكذلك الأكثر اختصاصا وشمولية وحددت كيفية الرقابة من طرف مجلس المحاسبة بموجب القانون 90-32 المؤرخ في 1990/12/04 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره.<sup>(1)</sup>

تم تأسيس هذه الهيئة الرقابية ميدانيا سنة 1980، حيث يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم: رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون، الناظر العام والناظر المساعدون. وحددت القوانين اختصاصاتها حيث نصت على أنه مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية... حيث ينظر مجلس المحاسبة بعديا في مدى صحة ونظامية الإيرادات والنفقات في حسن تسيير الأموال العمومية، وذلك عند تاريخ ومنهجية هذه الرقابة بصفة مباغته في الميدان

(1) محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص: 143.

وعلى الوثائق مع اتخاذ كل الإجراءات الضرورية لضمان سرية تحرياته وتحقيقاته، وتبلغ له طلبه كل وثيقة أو معلومة يراها ضرورية لإنجاز رقابته على العمليات المالية والمحاسبية أو لتقييم تسيير الوسائل والأموال العمومية، وفي حالة ما ماذا ألحقت أضرارا بالخرينة العامة فإنه يحمل المسؤولية للمتسبب ويعاقب على: (1)

- خرق الأحكام التشريعية والتنظيمات المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.
- استعمال الاعتمادات والمساعدات التي تمنحها الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية في غير الأهداف التي منحت لأجلها.
- صرف النفقة بطرق غير قانونية.
- التسيير الخفي للأموال والقيم أو الوسائل أو الأملاك العامة.
- تقديم وثائق مزيفة أو إخفاء مستندات.
- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك الحسابات وسجلات الجرد.

### ثالثا: الرقابة البرلمانية (السياسية) للميزانية العامة

يمارس البرلمان رقابة بعدية على الميزانية العمومية للدولة عن طريق التصويت على قانون ضبط الميزانية بعد نهاية السنة المالية، حيث تعرض الحكومة على البرلمان لتنفيذ الميزانية، ويقوم البرلمان بالمقارنة بين ما تمت المصادقة عليه في قانون المالية السنوي الذي يمثل نظرة تقديرية للمبالغ التي سيتم تحصيلها وإنفاقها خلال فترة مالية مستقبلية غالبا ما تكون سنة. (2)

فالهدف من الرقابة بصفة عامة هو التأكد من احترام السلطة وتقيدها بقرارات السلطة التشريعية من إتمادات في مجال الجباية والإنفاق.

ولا تتوقف رقابة البرلمان على الميزانية العامة عند حد اعتمادها، بل ممتدة لعناصر التنفيذ أو تكون لاحقة عليه، ووفق ذلك فإن رقابة السلطة التشريعية على الميزانية تنقسم إلى رقابة أثناء التنفيذ ورقابة لاحقة.

#### 1- الرقابة أثناء تنفيذ الميزانية

هي الرقابة المعاصرة لتنفيذ الميزانية، وتقوم بها عادة اللجنة المالية في البرلمان، التي لها أن تطلب البيانات والوثائق اللازمة لسير الميزانية العامة أثناء السنة المالية.

ونظرا لقلة خبرة اللجنة المالية بالأمر المالية والمحاسبية فكثيرا ما تضطر إلى الاستعانة بهيئة فنية متخصصة تقوم بأعمال الرقابة المعاصرة واللاحقة للتنفيذ، وتقدم تقريرها للسلطة التشريعية.

(1) جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص: 225.

(2) مراد بقالم، مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر (دراسة مقارنة)، الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 04، العدد 01، تاريخ النشر

2018/09/23، ص: 232.

فإذا أظهرت المعلومات المقدمة وجود مخالفات في تنفيذ الميزانية. فإنه يحق لأعضاء البرلمان مسألة الوزراء المعنيين لاستيضاح مواقفهم تجاهها، وتحريك المسؤولية السياسية ضد كل من تثبت مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية.<sup>(1)</sup>

## 2- الرقابة اللاحقة لتنفيذ الميزانية

تتمثل الرقابة اللاحقة في مناقشة السلطة التشريعية للحساب الختامي للميزانية، بعد انتهاء السنة المالية، وتهدف هذه المناقشة للتأكد من مدى مطابقة الأرقام الواردة في هذا الحساب بتلك التي سبق اعتمادها في الميزانية العامة، وكذا مدى احترام الحكومة للقواعد المالية لتنفيذ الميزانية وإذا اتضح لهم سلامة الموقف المالي للحكومة قاموا باعتماد هذا الحساب. أما إذا تبين أن هناك مخالفات مالية كبيرة في تنفيذ الميزانية العامة، فإن بإمكانهم تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المعنيين، أو ضد الحكومة بأكملها.<sup>(2)</sup>

(1) جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص: 166.

(2) مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي (نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص: 380.

### خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للفصل الثاني وهو أساسيات حول الميزانية العامة يتضح أن الميزانية العامة للدولة هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار غير أن مفهوم الميزانية بالمعنى الحالي حديث العهد، تقوم على خصائص ومبادئ تتفرد بها على باقي الميزانيات الأخرى ولها دور وأهمية اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية تسمح بالإلمام بالوضع العام للمجتمع والتأثير فيه باستخدام أساليب وسياسة خاصة.

كما تحضى الرقابة على تنفيذ الميزانية بأهمية بالغة في وقتنا الحالي وتزداد هذه الأهمية بزيادة حجم الميزانية، والهدف من هذه الرقابة هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد، كما تأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة وهي الرقابة الإدارية، رقابة مجلس المحاسبة والرقابة البرلمانية. وخلال الفصل التطبيقي سوف نتطرق إلى كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية العامة وطرق الرقابة عليها من خلال دراسة حالة المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.



## الفصل الثالث :

إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية وطرق الرقابة  
عليها

### تمهيد

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير؛

المبحث الثاني: إعداد وثائق ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير؛

المبحث الثالث: تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد والرقابة عليها.

### خلاصة

## الفصل الثالث:

### إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

#### 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، لذلك فإن المؤسسات العمومية الصحية بحاجة لموارد مالية من أجل تغطية النفقات الواقعة على عاتقها، كل هذا يظهر في كشف خاص أو ما يسمى بميزانية المؤسسات العمومية الصحية وحسب ما يخوله القانونوفي هذا الفصل سنحاول التعرف على كيفية إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية مجدوب السعيد بالطاهير وطرق الرقابة عليها من خلال:

**المبحث الأول:** تقديم المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.

**المبحث الثاني:** إعداد ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.

**المبحث الثالث:** التنفيذ والرقابة على ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد.

### المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد

إن محاولة التعرف على كيفية تسيير ميزانية المؤسسة العمومية الصحية يقتضي منا إعطاء لمحة عنها وعن مهامها وهيكلها التنظيمي.

#### المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة العمومية الصحية

المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير مؤسسة عمومية ذات طابع خدماتي تحتوي على مجموعة من الطاقات البشرية والمادية تعمل على خدمة المرضى ودشنت يوم 03 ديسمبر 1986 وهذا بعدما كان مقررا فتحها في أول جانفي من ذات السنة كانت تسمى سابقا القطاع الصحي بالطاهير تقع هذه المؤسسة العمومية الصحية في الناحية الشمالية الشرقية للدائرية على بعد 17 كلم من مقر الولاية، وتتمثل حدود القطاع الصحي فيما يلي:

- من الجهة الشمالية: البحر الأبيض المتوسط.
- من الشرق: القطاع الصحي الميلية.
- من الغرب: القطاع الصحي جيجل.

تبلغ مساحته 15 ألف متر مربع منها 13939 متر مربع مبنية وهي من نوع البناء الجاهز يتسع إلى 240 سرير وتشغل 715 فرد في أسلاك مختلفة، وتأمين التغطية الصحية لمجموعة سكانية قدرها 206786 نسمة إلى غاية 1999/12/31 موزعة عبر 10 بلديات تابعة لدائرة الطاهير ودائرة الشقفة وبلدية أخرى تابعة لدائرة العنصر بمعدل 37180 ساكن، وتعد المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير والوحدات التابعة لها من أهم المؤسسات الصحية لأنها تقوم بالمتابعة الصحية لجميع سكان البلديات العشر التابعة لها: بلدية الطاهير، الشقفة، الأمير عبد القادر، برج طهر، وجانة، ولاد عسكر، سيدي عبد العزيز، الجمعة بني حبيبي.

#### الفرع الأول: مهام المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد فيما يلي:<sup>(1)</sup>

- ضمان تنظيم وتوزيع الإسعافات وبرمجتها.
- يطبق النشاطات المتعلقة بالصحة التتاسلية والعلاج والتخطيط العائلي.
- يطبق نشاطات الوقاية والتشخيص وإعادة التكيف الطبي والإستشفائي.
- يطبق البرامج الوطنية والجمهورية والمحلية للصحة والسكان.

<sup>(1)</sup> الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

- السهر على تنفيذ البرامج الوطنية الخاصة بالوقاية العامة.
- فتح فروع للمؤسسة في مناطق أخرى قصد التغطية الصحية لجميع المناطق النائية.
- تساهم في إعادة تأهيل مستخدمي المصالح الصحية وتحسين مستواهم حسب المرسوم التنفيذي رقم 466/97 المؤرخ في 1997/12/2 وهذا في وحدات صحية تغطي مجموعة سكانية معينة تطلق عليها تسمية قطاعات صحية وفرعية حتى يتمكن من تأدية المهام المسندة إليه.

### الفرع الثاني: أهداف المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير

- تسعى المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وأهمها:
- تحقيق مستوى عالي من الرعاية الصحية لكل من يطلبها.
  - تعليم وتدريب العاملين في ميادين الطب والتمريض والعلوم الطبية المساعدة.
  - توفير خدمات الرعاية الصحية الأولية اللازمة للنهوض بالمجتمع من الناحية الصحية.
  - تشجيع البحوث العلمية في مجال العلوم الطبية.

### المطلب الثاني: المصالح الموجودة بالمؤسسة العمومية الصحية

- يمكن تقسيم المصالح الموجودة بالمؤسسة العمومية الصحية إلى نوعين من المصالح:
- مصالح طبية ومصالح تقنية وتضم كل واحدة منها مجموعة من الأقسام وذلك كما يلي:

### الفرع الأول: المصالح الطبية

- توجد 12 مصلحة بالمؤسسة الصحية مجدوب السعيد بالطاهير وهي كما يلي:
- مصلحة طب الأطفال.
  - مصلحة طب الأمراض المعدية.
  - مصلحة جراحة العظام.
  - مصلحة الإنعاش.
  - مصلحة طب النساء.
  - مصلحة طب الأمراض الصدرية.
  - مصلحة الطب الشرعي.
  - مصلحة الاستعجالات.
  - مصلحة الجراحة العامة.
  - مصلحة العلاج الخارج.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

- مصلحة طب العمل.

- مصلحة المعاينة الخارجية.

وتتوزع هذه المصالح وفق التقسيم الموضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (01): يوضح المصالح الطبية الموجودة بالمؤسسة العمومية الصحية**

الطابق	الجهة اليمنى	الأطباء	المرضى	عدد الأسرة	الجهة اليسرى	الأطباء	المرضى	عدد الأسرة
الخامس	وحدة الأمراض الصدرية	05	12	28	شاغرة	-	-	-
الرابع	مصلحة الجراحة العامة	11	16	38	مصلحة جراحة العظام	14	14	18
الثالث	مصلحة الطب الداخلي	13	31	38	مصلحة الأمراض المعدية	11	11	18
الثاني	مصلحة طب الأمومة	08	38	28	مصلحة أمراض النسل	-	-	18
الأول	مصلحة طب الأطفال	07	24	26	الإدارة	-	-	-
الأرضي	مصلحة الإنعاش	06	14	-				
		03	16	-				
	مصلحة المراقبة الطبية	-	-					
	مصلحة الاستجالات	9	25		الصيانة			
	مصلحة جراحة الأسنان	03	11					
	الصيدلية	03	17					
	المخبر	01	06		المخبر			
	مركز حقن الدم	-	-	06	المحرقة			
	جناح العمليات							
	مكتب الدخول							
مكتب الاستقبال								
وحدة الأشعة								

المصدر: المديرية الفرعية لإدارة الموارد البشرية بالمؤسسة العمومية الصحية بالظاهير.

### الفرع الثاني: المصالح التقنية

#### 1- مكتب تنظيم وتقييم النشاطات الصحية

- إعداد التقارير الخاصة بكل مصلحة.
- تحضير برامج العمل بكل مصلحة.

#### 2- مكتب الاستقبال والإعلام والتوجيه

- يقوم بالاستقبال وتوجيه المرضى والزوار وتزويدهم بمعلومات وإرشادهم عند دخول المستشفى

#### 3- مكتب الدخول ويعتبر من أهم المكاتب

#### 4- مجلس الإدارة ويتضمن كل من:

- ممثل الوالي رئيسا.
- ممثل الإدارة المالية.
- ممثل التأمينات الاقتصادية.
- ممثل هيئة الضمان الاجتماعي.
- ممثل مجلس الشعبي البلدي لبلدية مقر المؤسسة.

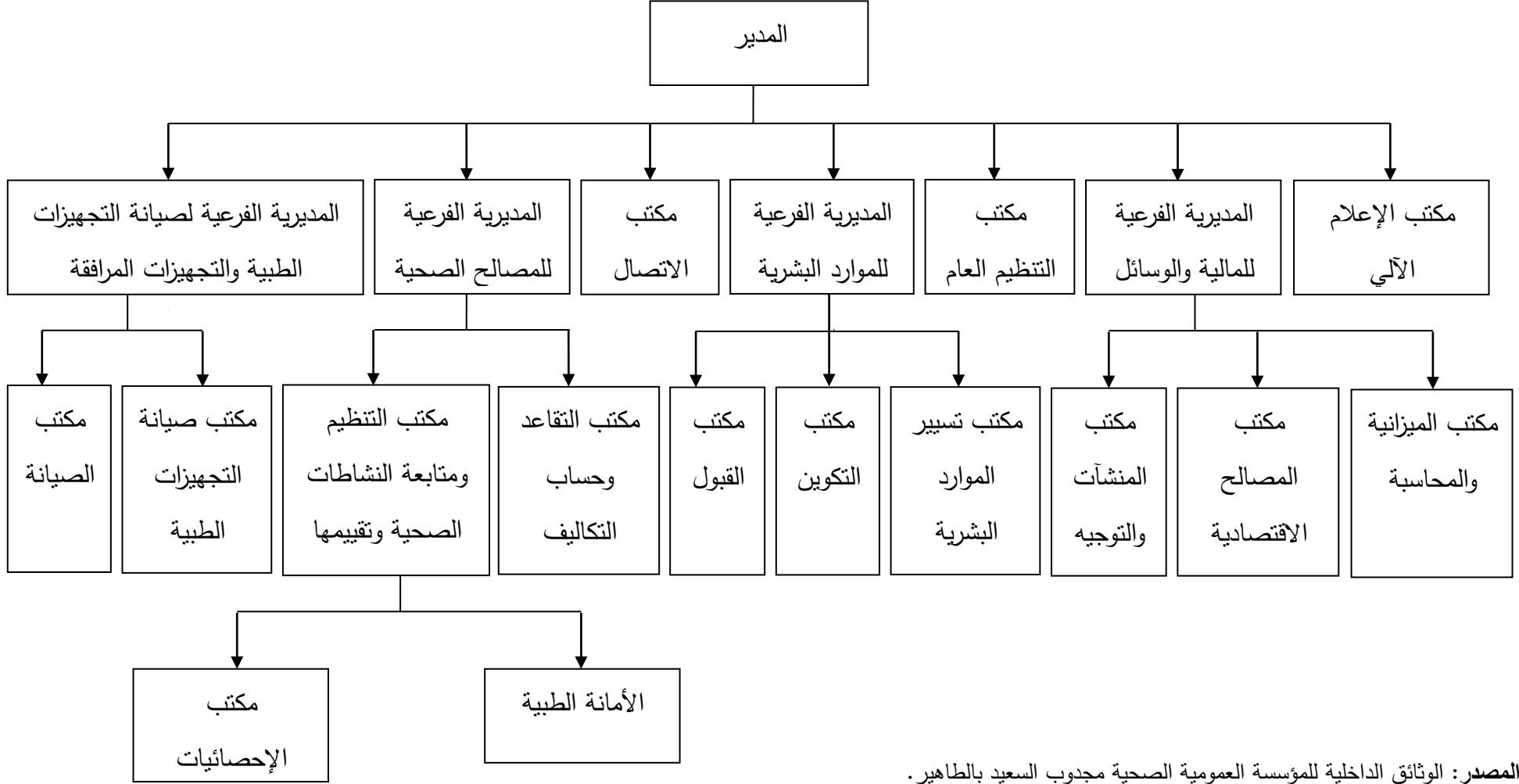
### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة العمومية الصحية

الهيكل التنظيمي للمؤسسة عبارة عن مخطط عام، يوضح المصالح والمديريات الموجودة داخل أي مؤسسة وهو يعطي فكرة على شكل ونشاط أي مؤسسة من أجل قيام المؤسسة العمومية الصحية بوظائفها لابد من وجود هيكل خاص يساعد على توزيع المسؤوليات بين مختلف المديريات، وهيكل المؤسسة العمومية الصحية بالطاهير يتكون من ثلاث مستويات:

- مستوى الإدارة العامة ويكون فيها المدير.
- المستوى الثاني ويتكون من مجموعة من المكاتب والمديريات الفرعية.
- المستوى الثالث ويتكون من مجموع المكاتب والمديريات الفرعية، هذه المديريات الفرعية تنفرع منها مجموعة من المكاتب تعمل تحت إدارتها من بين هذه المكاتب مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات ويمكن توضيح هذا الهيكل كما يلي:

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

### الفرع الأول: المدير

- يرأس القطاع الصحي ويمثله أمام الهيئات المختلفة كما يسهر على الإشراف والتنسيق بين مصالح القطاع ويمكن إيجاز مهامه في:
- الأمر بالصرف.
  - الإشراف على النظام الداخلي للمستشفى.
  - القيام بتنفيذ مداورات مجلس الإدارة.
  - وضع التقرير السنوي للنشاطات وإرساله إلى السلطات الوصية.
  - إبرام جميع العقود والاتفاقيات في التنظيم المعمول به.
  - المصادقة على جميع القرارات المتخذة في المؤسسة العمومية الصحية.
  - ممارسة السلطة التنظيمية على مستخدمي القطاع الصحي ويساعد المدير في القيام بمهامه مكتبين ويمكن شرحهما كما يلي:

### الفرع الثاني: مكتب التنظيم العام

- هو مكتب تابع لمكتب المدير حيث تكون له ارتباطات هامة مع مختلف المصالح تتمثل مهامه في:
- تسجيل البريد الصادر والوارد من وإلى مختلف المؤسسات العمومية في سجل خاص لكل وحدة منه وذلك بعد معاينته من طرف المدير.
  - إرسال واستقبال الفاكسات من المصالح الخاصة منها الطبية والإدارية وكذلك مختلف الوحدات الصحية والسكان.

### الفرع الثالث: مكتب الاتصال

- هو مكتب يقوم بدور الوسيط بين مختلف المصالح الداخلية والاتصالات الخارجية وتتمثل مهامه في:
- الإشراف على الحملات التحسيسية بالتنسيق مع البلديات.
  - تعداد بطاقات خاصة بالمعوزين للعلاج المجاني.
  - الاحتفاظ بجميع المنشورات الخاصة بالمستشفى في وسائل الإعلام الكتابية.
  - الرد على الاتصالات الداخلية والخارجية.
  - إعلام وتوجيه الموظفين.



### الفرع الرابع: المديرية الفرعية للمصالح الصحية

- تعمل تحت وصاية المدير العام ويديرها مدير فرعي، تلعب دورا مهما في القطاع الصحي لما تقوم به من أعمال شتى والسهر على حسن استعمال القطاع الصحي ويتكون من ثلاث مكاتب:
- مكتب القبول.
  - مكتب التعاقد وحساب التكاليف.
  - مكتب التنظيم ومتابعة النشاطات الصحية وتقييمها.
- وهذه المديرية تقوم بالمهام التالية:
- تطبيق جميع التوصيات والإجراءات والتنظيمات الخاصة بالوقاية من جميع الأمراض والأوبئة.
  - القيام بنشاطات التلقيح على جميع الوحدات الصحية في حالة ظهور الأوبئة.
  - إعداد التقارير الخاصة بكل مصلحة.
  - تحضير برامج العمل لكل مصلحة.
  - تنظيم النشاطات الصحية والغير استشفائية.
  - تقديم الإرشادات والاستعجالات للمرضى.
  - السهر على سير حركة المرضى من الدخول إلى الخروج.

### الفرع الخامس: المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة

- تحاول هذه المديرية تغطية الاحتياجات الضرورية من مواد غذائية ومواد النظافة ومواد الصيانة وتتمثل مهام المديرية فيما يلي:
- مسك جميع السجلات الخاصة بمحاسبة المواد.
  - إعداد ترخيص للطلبات الخاصة بشراء مستلزمات المطلوبة.
  - متابعة طلبات الشراء إلى أن يتم استلامها.
  - القيام باستقبال السلع والمواد والمستلزمات المطلوبة.
  - متابعة طلبات الشراء إلى أن يتم استلامها.
  - القيام باستقبال السلع والمواد والمستلزمات المطلوبة.
  - التنسيق مع جميع المخازن والسهر على السير الحسن لها.
  - الاهتمام بجلب الأجهزة وتوزيعها على مختلف المصالح الأخرى وإحصاء كل ما هو موجود.
  - القيام بالصيانة بمختلف أنواعها مثل التدفئة وغيرها...

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

### الفرع السادس: المديرية الفرعية للمالية والوسائل

يشرف عليها نائب المدير المكلف بمراقبة الميزانية وإعداد الكشوفات الخاصة بتكاليف الصحة وينقسم إلى ثلاث مكاتب:

#### أولاً: مكتب الميزانية والمحاسبة:

يمكن اختصار مهام هذا المكتب فيما يلي:

- إعداد السجل الخاص بمراقبة الميزانية ووصلاتها.
  - إعداد مشروع الخاص بالميزانية التقديرية للسنة المقبلة.
- كما أنه يحتوي على ثمانية أبواب تتمثل في: التكوين، التغذية، الأدوية، الوقاية، العتاد الطبي، صيانة الهياكل الصحية، مصاريف مختلفة، الخدمات الاجتماعية.

#### ثانياً: مكتب المصالح الاقتصادية

تتمثل مهام هذا المكتب فيما يلي:

- مراقبة طلبات الشراء إلى حين استلامها.
- تسجيل حسابات المواد في السجل الخاص بهم.

#### ثالثاً: المنشآت والتجهيزات

يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- جلب الأجهزة وتوزيعها على مختلف المصالح الأخرى.
- إحصاء كل ما هو موجود في المصلحة.

### الفرع السابع: المديرية الفرعية للموارد البشرية والمنازعات

يعتبر هذا الأخير أهم المكاتب بالمؤسسات العمومية الصحية نظراً لتعدد المهام التي يقوم بها تتكون من مكتبين:

#### أولاً: مكتب التكوين

هو مكتب تابع للموارد البشرية ويتمثل دوره في:

- تكوين الرسكلة للأشخاص بالمؤسسة العمومية الصحية.
- المتابعة لجميع العمال الموجودين بالمؤسسة العمومية الصحية.
- توجيه الموظفين المؤهلين لحضور الملتقيات.
- تكوين الشبه طبي.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

- متابعة وتوجيه المتربصين.

ثانيا: مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات

تتمثل مهام التي يقوم بها هذا المكتب في:

- تعيين وترقية وتحويل ونقل الموظفين العاملين بالمؤسسة.

- إعداد المقررات الخاصة بالإجازات السنوية والمرضية

- إعداد مخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية والسهر على تنفيذها.

- تطبيق العقوبات القانونية الخاصة بالغيابات المتكررة أو وقوع أي مخالفة.

- إعداد قائمة شهرية بعدد الموظفين في مختلف الأسلاك

- توفير الأمن في حالة وقوع أي اعتداء.

- إعداد مقررات تغيير المناوبات الطبية والقيام بتحريات حول أي مشكل يطرأ بالمؤسسة.

إن الموظفين يعتبرون الركيزة الأساسية في نظام الخدمة الطبية في المؤسسة العمومية الصحية لأنهم

يساهمون بموجداتهم في إيصال الرعاية الطبية للمرضى، وسيتم توضيح تركيبة البشرية للمؤسسة العمومية

الصحية من خلال الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02):** تعداد الموظفين في المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير

العدد	الفئة الوظيفية	السلك
30	الأطباء المختصون	السلك الطبي
50	الأطباء العامون	
06	جراحي الأسنان	
03	الصيدلة	
333	المرضون	الشبه طبي
01	أساتذة تعليم شبه طبي	
57	الموظفون الإداريون	الأسلاك المشتركة
81	الموظفون المهنيون	
10	سائقي السيارات	
14	أعوان الوقاية والحراسة	
585		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمصلحة الموارد البشرية.

### الفرع الثامن: مكتب الإعلام الآلي

تتمثل مهام هذا المكتب في:

- الإشراف على صيانة عتاد الإعلام الآلي والبرمجيات.
- متابعة متربصي الإعلام الآلي.
- الإشراف على وضعية الإعلام الآلي في المؤسسة.
- التحكم في تزويد المصالح بشبكة الانترنت.

### ✓ العلاقة بين المديرية الفرعية للمصالح الطبية وبعض هذه المصالح:

1- المدير: يعتبر المحرك الرئيسي في الإدارة إلا أنه لا يمكن لمعاملة أو وثيقة أن تمر دون أن يدرسها ويوقع عليها.

### 2- المديرية الفرعية للمالية والوسائل:

- تزويد المديرية بجداول المناوبة.
- تزويد المديرية بالنشاطات الطبية.
- 3- المديرية الفرعية للموارد البشرية:
  - بعث الإجازات المرضية والسنوية للأطباء.
  - إرسال مقررات التعيين.
  - الإعلان عن الموظفين والأطباء الجدد.

### المبحث الثاني: إعداد ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير

تتمثل ميزانية المؤسسة العمومية الصحية أساسا في الميزانية الأولية، الميزانية المعدلة، الحساب الإداري، فتح الاعتمادات المسبقة، ومن خلال الدراسة الميدانية سنحاول إعطاء مثال تطبيقي حول كيفية إعداد هذه الميزانية.

### المطلب الأول: إعداد الميزانية الأولية

تعتبر الميزانية الأولية الوثيقة الأولى التي يتم إعدادها خلال السنة، إذ توضع قبل 25 مارس من سنة التنفيذ، كما تعرف على أنها كشف تنبؤي لكل نفقات وإيرادات المؤسسة العمومية الصحية بالطاهير.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

### الفرع الأول: مرحلة التحضير

يعود تحضير الميزانية الأولية إلى المدير الفرعي للمالية والوسائل (المقتصد) ويتم البدء في صياغتها عند وصول القرار الوزاري المشترك المتضمن توزيع الإيرادات والنفقات والمناصب المالية للمؤسسات العمومية الصحية من وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات.<sup>(1)</sup>

#### أولاً: الإيرادات

تحصلت المؤسسة العمومية الصحية على الإيرادات في ميزانية محتواة في قرار وزاري مشترك متضمن توزيع الإيرادات والنفقات والمناصب المالية للمؤسسات العمومية الصحية من طرف وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات خلال كل ثلاثي من سنة 2018 على شكل تسبيقات وتكون موزعة في شكل أبواب كما هو مبين في الملحق رقم (01).

عند تحضير مشروع الميزانية الأولية يتم توزيع الأبواب الممنوحة على مواد في شكل اقتراحات مقدمة من طرف المدير وأخرى من طرف مجلس الإدارة كما هو مبين في الملحق رقم (03).<sup>(2)</sup>

الجدول رقم (03): ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب الإيرادات للمؤسسة العمومية الصحية الطاهير

(وحدة القياس: دج)

لسنة 2018.

الباب	المادة	البيان قسم التسيير-الإيرادات	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
1		مساهمة الدولة	729.530,00
	مادة وحيدة	مساهمة الدولة	729.530,00
2		مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	190.000.000,00
	مادة وحيدة	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	190.000.000,00
4		إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة	3.000.000,00
	1	مساهمات المرضى ومصاريف الاستشفاء، الفحص والاستشارة	3.000.000,00
6		أرصدة السنوات المالية السابقة	60.000.000,00
	مادة وحيدة	أرصدة السنوات المالية السابقة	60.000.000,00
		مجموع الإيرادات	982.530.000,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (03).

(1) مقابلة مع السيد بوملطة عمر، محاسب ثانوي بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير، يوم 2019/03/07، الساعة 14:00.

(2) نفس المقابلة السابقة.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

### ثانيا: النفقات

ترسل وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات إلى المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير مقرر وزاري مشترك يتضمن نفقات سنة 2018 على شكل فرعين يتمثل الفرع الأول في نفقات الموظفين والفرع الثاني في نفقات التسيير كما هو مبين في الملحق رقم (02)، من أجل إعداد مشروع الميزانية الأولية حيث يتم تخصيص النفقات على أساس السنوات السابقة واحتياجات المؤسسة العمومية الصحية للسنة 2018 تكون هذه الأخيرة في شكل أبواب وتوزع حسب احتياجات كل مادة.<sup>(1)</sup>

#### 1- نفقات الموظفين: تحتوي على تسعة أبواب موزعة على مواد محددة غير قابلة للتعديل.

الجدول رقم (04): ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات الموظفين للمؤسسة العمومية الصحية

مجدوب السعيد بالطاهير لسنة 2018 (وحدة القياس: دج)

الباب	المادة	البيان قسم التسيير نفقات الموظفين	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
1		مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين	267.000.000,00
	1	مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين	267.000.000,00
	3	مرتبات نشاط المستخدمين المتعاونين	8.000.000,00
2		التعويضات والمنح المختلفة	325.000.000,00
	1	التعويض عن المناوبة	46.110.000,00
	2	تعويض عن خطر العدوى	40.000.000,00
	3	تعويض التوثيق	8.500.000,00
	4	تعويض التوثيق البداغوجي	40.000,00
	5	تعويض الخبرة البداغوجية	150.000,00
	7	تعويض التأهيل	28.000.000,00
	8	تعويض التأطير	11.000.000,00
	9	علاوة المردودية	10.500.000,00
	10	تعويض خدمات دعم نشاطات الصحة	750.000,00
	11	تعويض الخدمات الإدارية المشتركة	4.500.000,00
	12	تعويض الخدمات التقنية المشتركة	1.500.000,00
	13	تعويض الضرر	2.500.000,00
	14	التعويض الجزافي عن الخدمة	100.000,00
	20	تعويض دعم نشاطات الصحة	15.000.000,00

<sup>(1)</sup> نفس المقابلة السابقة.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

50.000.000,00	علاوة تحسين الأداء	23	
11.000.000,00	علاوة تحسين الخدمات الطبية	24	
750.000,00	علاوة تحسين الخدمات	25	
100.000,00	تعويض المتابعة والدعم النفسيين	26	
20.000.000,00	تعويض الإلزام الشبه الطبي	27	
21.000.000,00	تعويض دعم النشاطات شبه الطبية	28	
8.500.000,00	تعويض التقنية	29	
2.500.000,00	تعويض الإلزام لعلاج التوليد والصحة الإنجابية	30	
2.500.000,00	تعويض دعم صحة الأم والطفل	31	
10.000.000,00	تعويض الإلزام في العلاج المتخصص	32	
2.200.000,00	تعويض الإلزام في نشاط التخدير والإنعاش	34	
2.200.000,00	تعويض دعم نشاطات التخدير والإنعاش	35	
2.500.000,00	علاوة الانتفاع	38	
15.000.000,00	المنحة الجزافية التعويضية	39	
200.000,00	تعويض تسيير المصالح الصحية	40	
3.000.000,00	تعويض دعم نشاط الإدارة	41	
300.000,00	تعويض الخدمة الإلزامية النوعية	42	
100.000,00	تعويض الخطر والإلزام	45	
<b>38.000.000,00</b>	<b>مرتبات المستخدمين المتعاقدين</b>		<b>4</b>
15.000.000,00	مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي	1	
23.000.000,00	التعويضات والمنح المختلفة الممنوحة للمستخدمين المتعاقدين ت ك	3	
<b>110.000.000,00</b>	<b>الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين</b>		<b>5</b>
3.500.000,00	خدمات ذات طابع عائلي	1	
101.175.000,00	الضمان الاجتماعي (النظام العام) 23,75%	2	
4.260.000,00	التأمين على البطالة (1%)	3	
1.065.000,00	التقاعد المسبق (0,25%)	4	
<b>10.000.000,00</b>	<b>الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين</b>		<b>7</b>
700.000,00	خدمات ذات طابع عائلي	1	
883.5000,00	الضمان الاجتماعي (النظام العام) 23,75%	2	
372.000,00	التأمين على البطالة (1%)	3	
93.000,00	التقاعد المسبق (0,25%)	4	

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

14.100.000,00	المساهمات في الخدمات الاجتماعية		9
9.400.000,00	المساهمات في الخدمات الاجتماعية (2%)	1	
2.350.000,00	حصة تمويل السكن الاجتماعي (0,5%)	2	
2.350.000,00	حصة التقاعد المسبق (0,5%)	3	
772.100.000,00	مجموع نفقات الموظفين		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (03).

2- نفقات التسيير: هي تلك المصاريف التي ترصد في الميزانية لتغطية الأعباء العادية والضرورية لتسيير مصالح المؤسسة العمومية الصحية.<sup>(1)</sup>

الجدول رقم (05): ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات التسيير للمؤسسة العمومية الصحية

(وحدة القياس: دج)

مجدوب السعيد بالطاهير لسنة 2018

مقترحة من طرف مجلس الإدارة	البيان قسم نفقات التسيير	المادة	الباب
1.760.000,00	تسديد المصاريف		1
800.000,00	مصاريف المهام والتنقل داخل الإقليم الوطني	1	
800.000,00	مصاريف الدراسة، الخبرة، الترجمة، المحامون والمحضرين القضائيين	3	
100.000,00	مصاريف النقل، الشحن، العبور وجمركة العتاد	5	
60.000,00	مصاريف المراقبة الطبية والفحص	7	
100.000,00	مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة		2
100.000,00	مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة	1	
3.000.000,00	عتاد وأثاث		3
840.000,00	اقتناء عتاد وأثاث المكتب	1	
200.000,00	صيانة عتاد وأثاث المكتب	2	
900.000,00	اقتناء أجهزة الإعلام الآلي والبرامج	3	
100.000,00	صيانة إصلاح أجهزة الإعلام الآلي	4	
10.000,00	خدمات الإعلام الآلي	5	
100.000,00	اقتناء إصلاح عتاد الوقاية والأمن	6	
200.000,00	اقتناء عتاد ولواحق المطبخ، تجهيزات جماعية للاستغلال والدعم	7	
200.000,00	صيانة وإصلاح عتاد المطبخ، وتجهيزات جماعية للاستغلال والدعم	8	
200.000,00	اقتناء وتركيب عتاد ولواحق الهاتف والربط	9	
200.000,00	اقتناء العتاد السمعي البصري	10	

<sup>(1)</sup> نفس المقابلة السابقة.



## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

50.000,00	صيانة إصلاح العتاد السمعي البصري	11	
<b>6.400.000,00</b>	لوازم		<b>4</b>
610.964,00	أوراق	1	
313.866,00	لوازم مكتب	2	
260.376,00	مستهلكات الإعلام الآلي	3	
2.332.444,00	مواد التنظيف	4	
340.000,00	اقتناء وإصلاح البياضة ومستلزمات الأسرة	5	
2.542.350,00	مصاريف إعداد المطبوعات ومختلف الوثائق	6	
<b>2.170.000,00</b>	ألبيسة		<b>5</b>
2.170.000,00	ألبيسة	1	
<b>13.700.000,00</b>	تكاليف ملحقة		<b>6</b>
10.000.000,00	الماء، الغاز، الكهرباء، الوقود والطاقة الشمسية	1	
950.000,00	مصاريف البريد والمواصلات (أتاوات الهاتف، التلكس والرسوم مختلفة)	2	
237.995,00	نفقات اشتراك الانترنت	3	
2.000.000,00	مصاريف الإعلان في الصحف	5	
512.005,00	مصاريف التأمين	6	
<b>6.500.000,00</b>	حظيرة السيارات		<b>7</b>
2.724.000,00	اقتناء وتجديد السيارات	1	
826.000,00	الوقود والزيوت	2	
2.200.000,00	صيانة إصلاح السيارات وشراء قطع الغيار	3	
300.000,00	عجلات	4	
20.000,00	مصاريف الترقيم والتعريف	5	
400.000,00	تأمين السيارات	6	
10.000,00	مصاريف اقتناء قسيمة السيارات	7	
20.000,00	مصاريف المراقبة التقنية للسيارات	8	
<b>13.000.000,00</b>	صيانة وتصلح المنشآت القاعدية		<b>8</b>
6.507.200,00	صيانة وإعادة التأهيل وتهيئة المنشآت القاعدية	1	
2.000.000,00	مواد البناء، الترخيص، الخردوات، كهرباء التدفئة والتكييف	2	
4.492.800,00	صيانة المساحات الخضراء المسالك والفضاءات المشتركة	3	
<b>1.050.000,00</b>	مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل والتربص للمستخدمين		<b>9</b>

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

600.000,00	مصاريف التريص قصيرة المدة بالخارج	1	
400.000,00	مصاريف تكوين وتحسين الأداء وإعادة تأهيل المستخدمين	2	
50.000,00	مصاريف تنظيم الامتحانات والمسابقات المهنية	3	
<b>36.000.000,00</b>	<b>تغذية</b>		<b>11</b>
36.000.000,00	تغذية	1	
<b>600.000,00</b>	<b>الإيجار</b>		<b>12</b>
600.000,00	إيجار السكنات الوظيفية	1	
<b>75.000.000,00</b>	<b>الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية</b>		<b>13</b>
2.582.787,85	الأدوية	1	
6.000.000,00	المفاعلات و مواد المخابر	2	
1.643.985,00	أفلام و مواد التصوير الطبي والكشف	3	
4.000.000,00	ضمامات	4	
22.979.221,30	غازات طبية وأخرى	5	
37.694.005,85	مستهلكات غير منسوجة	7	
100.000,00	مواد ومستهلكات خاصة بطب الأسنان	9	
<b>9.150.000,00</b>	<b>نفقات النشاطات العلمية للوقاية</b>		<b>14</b>
4.000.000,00	الحقن، الأمصال، المفاعلات وأوساط مغذية	1	
1.000.000,00	أدوية و مواد أخرى ذات الاستعمال الوقائي	2	
2.000.000,00	عتاد و مواد النظافة الإستشفائية	3	
20.000,00	مواد الوقاية	4	
100.000,00	دفاتر الصحة ومطبوعات أخرى	5	
200.000,00	حليب طبي و مواد غذائية لحماية الأم والطفل	6	
1.000.000,00	مواد ضرورية لتسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية	7	
830.000,00	خدمات في إطار تسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية	8	
<b>42.000.000,00</b>	<b>اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية</b>		<b>15</b>
33.000.000,00	اقتناء عتاد طبي	1	
1.000.000,00	اقتناء وسائل طبية	2	
3.300.000,00	اقتناء ملحقات طبية وجراحية	3	
4.000.000,00	منقولات طبية	4	

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

700.000,00	مصاريف الصيانة إصلاح العتاد الطبي بما فيها قطع الغيار	6	
210.430.000,00	مجموع نفقات التسيير		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (03).

### الفرع الثاني: مرحلة التصويت ومناقشة الميزانية

بعد ما يتم إعداد مشروع الميزانية تعرض من أجل الدراسة على أعضاء مجلس الإدارة الذي يمكنهم إدخال تعديلات عليها دون المساس بالاعتمادات الخاصة، كما تتم معاينة مشروع الميزانية من طرف كاتب الجلسة وممثل المستخدمين الطبيين، رئيس جمعية المرضى والتبرع بالدم، رئيس المجلس الطبي، ممثل العمال، ممثل الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية، ممثل المستخدمين الشبه طبيين، ممثل شركات التأمين، ممثل المراقبة المالية، ممثل المجلس الشعبي الولائي، ممثل المجلس الشعبي البلدي، إذ بإمكانهم قبول الميزانية أو رفضها أو تعديلها. (1)

### الفرع الثالث: مرحلة المصادقة على الميزانية

تقدم الميزانية للمصادقة عليها من قبل السلطة الوصية المختصة والمتمثلة في أعضاء مجلس الإدارة وتتم المصادقة عليها بالإجماع، حيث يقوم أعضاء مجلس الإدارة بالتدقيق في التعديلات ومدى واقعيتها حتى لا تتسبب في عجز الميزانية. (2)

### الفرع الرابع: تنفيذ الميزانية

بعد المصادقة على الميزانية يتم إحالتها إلى التنفيذ، حيث يتولى عملية التنفيذ المدير الفرعي للمالية والوسائل، وتعتبر هذه الأخيرة من عمليات تنفيذ المالية العمومية، فالقاعدة هنا هي القيام بتحصيل الإيرادات وتنفيذها، ثم القيام بصرف النفقات.

### المطلب الثاني: إعداد الميزانية المعدلة

تسمح الميزانية المعدلة بتعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية وعليه فإن الميزانية المعدلة هي الميزانية الأولية مضاف إليها ترحيل بواقي الحساب الإداري والتغيرات في الإيرادات والنفقات التي يراها أعضاء مجلس الإدارة ضرورية للسنة المعنية، وبالتالي تعتبر الميزانية المعدلة ترحيلية لأنها تتضمن: (3)

- كل ترحيلات الإيرادات المتبقية للسنة المنصرمة.
- كل ترحيلات النفقات المتبقية للسنة المنصرمة.

(1) مقابلة مع السيد بوملطة عمر، محاسب ثانوي بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير، يوم 2019/03/28، الساعة 10:00.

(2) نفس المقابلة السابقة.

(3) الوثائق الداخلية لمكتب الميزانية والمحاسبة للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

- ترحيل كل الأرصدة سواء كانت دائنة أو مدينة.

كما تعتبر ميزانية معدلة لأنه يمكن زيادة أو تخفيض النفقات المسجلة والمصادق عليها في الميزانية الأولية المتعلقة بالسنة المعنية.

كانت التعديلات ومختلف الترحيلات التي تم إجرائها على الميزانية الأولية للمؤسسة العمومية الصحية الطاهير لسنة 2018 من جانب الإيرادات كما بينها الجدول الموالي:

مجموع الإيرادات في الميزانية المعدلة = مجموع الإيرادات في الميزانية الأولية + قيمة الزيادة

الجدول رقم (06): ملخص مشروع الميزانية المعدلة من جانب الإيرادات للمؤسسة العمومية الصحية الطاهير لسنة 2018 (وحدة القياس: دج)

المادة	البيان: قسم التسيير الإيرادات	الميزانية الأولية	قيمة الزيادة	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
	الباب 1: مساهمة الدولة	729.530.000,00	3.210.000,00	732.740.000,00
1	مساهمة الدولة	729,530,000,00	3.120.000,00	732.740.000,00
	الباب 6: أرصدة السنوات المالية	60.000.000,00	28.390.000,00	88.390.000,00
1	أرصدة السنوات المالية السابقة	60.000.000,00	28.390.000,00	88.390.000,00
	مجموع الإيرادات	982.530.000,00	31.600.000,00	1.014.130.000,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (04).

كانت الزيادة الإجمالية المقدرة في الإيرادات لسنة 2018: 31.600.000,00 دج

مجموع النفقات في الميزانية المعدلة = مجموع نفقات الميزانية الأولية + قيمة الزيادة.

31.600.000,00 + 982.560.000,00 =

= 1.014.130.000,00 دج

- يتم توزيع هذه الزيادة في الإيرادات على نفقات التسيير فقط.

- بالنسبة لنفقات الموظفين لا تكون هناك زيادة حيث تكون كافية.

- يتم إظهار كل الأبواب الرئيسية وتفصيلها في المواد الخاصة بنفقات التسيير.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

الجدول رقم (07): ملخص مشروع الميزانية المعدلة من جانب نفقات التسيير لسنة 2018 للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير (وحدة القياس: دج)

المادة	بيان قسم نفقات التسيير	الميزانية الأولية	قيمة الزيادة	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
	الباب 6: تكاليف مختلفة	13.700.000,00	3.210.000,00	16.910.000,00
8	السنة المالية المقفلة	-	3.210.000,00	3120000,00
	الباب 13: الأدوية، المواد الصيدلانية الأخرى والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية	75.000.000,00	28.390.000,00	103.390.000,00
1	الأدوية	2.582.787,85	10.797.176,55	13.379.964,40
4	ضمانات	4.000.000,00	390.772,20	4.390.772,20
7	مستهلكات غير منسوجة	37.694.005,85	8.230.120,44	45.924.126,29
11	السنة المالية المقفلة	-	8.971.930,81	8.971.930,81
	مجموع نفقات التسيير	210.430.000	31.600.000,00	242.030.000,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (04).

كانت الزيادة الإجمالية المقدرة في نفقات التسيير لسنة 2018: **31.600.000,00** دج

### المطلب الثالث: إعداد الحساب الإداري

هو حساب ميزانية يعده المدير الفرعي للمالية والوسائل، أي أنه حساب يبين تنفيذ الميزانية بصورة أدق ومستوى انجاز التقدير الجزافي المصوت عليه من طرف أعضاء مجلس الإدارة، ويعرض بواسطة جدول حسب تسلسل أبواب ومواد الميزانية، يتم إعداده قبل 31 مارس من السنة الموالية وهو يعبر عن النتيجة الحقيقية المنجزة فعلا من طرف المؤسسة العمومية الصحية.<sup>(1)</sup>

### الفرع الأول: قسم التسيير

بالنسبة لقسم التسيير يتم أولا إظهار مبالغ الإيرادات المحصلة فعلا من طرف المؤسسة العمومية الصحية في وثيقة تدعى سند التحصيل، وفي سنة 2018 كانت الإيرادات المحصلة فعلا خلال الثلاثي الأول كما هو مبين في الملحق رقم (05).

(1) الوثائق الداخلية لمكتب الميزانية والمحاسبة للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

أما فيما يتعلق بالنفقات فيتم تفصيلها حسب كل باب وكل مادة، بإظهار مبالغ الاعتمادات المفتوحة والمبالغ المصروفة من هذه الاعتمادات والمبالغ المتبقية من تلك الإعتمادات (الملغاة) إلى غاية 31 مارس من سنة 2019، كما يتم تحويل الإعتمادات من باب إلى باب أو من مادة إلى مادة أو تحويل إعتمادات في نفس العنوان.<sup>(1)</sup>

وكمثال على ذلك قمنا بتوضيح كيفية تحويل الإعتمادات في نفس العنوان، حيث تم تحويل إعتمادات مالية مقدرة ب 62.813.564 دج من الباب الخامس المادة الأولى والباب الثاني عشر المادة الأولى العنوان الثاني إلى المادة السابعة الباب الثالث كما هو مبين في الملحق رقم (06).

### الجدول أ:

✓ الباب 5: الألبسة

المادة 1: الألبسة

إعتمادات المفتوحة = المبلغ في الميزانية المعدلة + الترخيصات الخاصة (إن وجدت)

- الترخيصات الخاصة غير موجودة

- الإعتمادات المفتوحة = المبلغ الموجود في الميزانية المعدلة = 2.170.000 دج

- تبين أنه تم صرف ما قيمته: 1.677.500 دج

ومنه: الإعتمادات الملغاة = الإعتمادات المفتوحة - الإعتمادات النهائية

= 2.170.000 - 1.677.500 = 492.500 دج

✓ الباب 12: الإيجار

المادة 1: إيجار السكنات الوظيفية

- إعتمادات المفتوحة = 600.000 دج

- تبين أنه تم صرف ما قيمته: 464.364,36 دج

ومنه: الإعتمادات الملغاة = 600.000 - 464.364,36 = 135.635,64 دج

### الجدول ب:

✓ الباب 3: عتاد وأدوات

المادة 7: اقتناء عتاد ولواحق المطبخ، تجهيزات جماعية للاستغلال والدعم

- الإعتمادات المفتوحة = 200.000 دج

<sup>(1)</sup> مقابلة مع السيد بوملطة عمر، محاسب ثانوي بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير، يوم 2019/04/11، الساعة 11:00.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

- الإعتمادات الإضافية = الإعتمادات الملغاة في الباب 5 + الإعتمادات الملغاة في الباب 12

$$= 492.500 + 135.635,64 = 628.135,64 \text{ دج}$$

- الإعتمادات الجديدة = الإعتمادات المفتوحة + الإعتمادات الإضافية

$$= 200.000 + 628.135,64 = 828.135,64 \text{ دج}$$

ومنه: الإعتمادات الملغاة (المتبقية) = الإعتمادات الجديدة - الإعتمادات المصروفة

$$= 559.538 - 824.135,64 = 264.597,64 \text{ دج}$$

وفي الأخير يتم إعداد ملخص الحساب الإداري الملحق رقم (07)

أولاً: الإيرادات

فيما يلي نوضح ملخص الحساب الإداري من جانب الإيرادات لسنة 2018 للمؤسسة العمومية الصحية.

الجدول رقم (08): ملخص الحساب الإداري من جانب الإيرادات لسنة 2018 للمؤسسة العمومية الصحية

(وحدة القياس: دج)

مجدوب السعيد بالطاهير

الإيرادات 2018	الإعتمادات المفتوحة	البيان قسم التسيير الإيرادات	المادة	الباب
922.740.000,00	732.740.000,00	مساهمة الدولة		1
922.740.000,00	732.740.000,00	مساهمة الدولة	1	
-	190.000.000,00	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي		2
-	190.000.000,00	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	1	
4.192.278,69	3.000.000,00	إيرادات محصل عليها من نشاط المؤسسة		4
4.192.278,69	3.000.000,00	مساهمات المرضى في مصاريف الاستشفاء، الفحص والاستشارة	1	
-	88.390.000,00	أرصدة السنوات المالية السابقة		6
-	88.390.000,00	أرصدة السنوات المالية السابقة	1	
926.932.278,69	1.014.130.000,00	المجموع العام		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (07).

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

ثانيا: النفقات

### 1- نفقات الموظفين

في ما يلي نوضح ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات الموظفين لسنة 2018 للمؤسسة العمومية الصحية.

**الجدول رقم (09):** ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات الموظفين لسنة 2018 للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير  
(وحدة القياس: دج)

الباب	المادة	البيان قسم التسيير نفقات الموظفين	الإعتمادات المفتوحة	النفقات المصروفة	الاعتمادات المتبقية
1		مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتريصين والمتعاونين	275.000.000	174.126.847,38	100.873.152,62
	1	مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتريصين	267.000.000	170.134.927,38	96865072,62
	2	مرتبات نشاط المستخدمين المتعاونين	8.000.000	3.991.9200	4008080
2		التعويضات والمنح المختلفة	325.000.000	250130967,06	74.869.032,94
	1	التعويض عن المناوبة	432.888.000	25.935.500	17.352.500
	2	تعويض عن خطر العدوى	40.000.000	35.602.733,33	4.397.266,67
	3	تعويض التوثيق	8.500.000	6.976.666,67	1.523.333,33
	4	تعويض التوثيق البداغوجي	50.0000	36.000	14.000
	5	تعويض الخبرة البداغوجية	200.000,00	172.627,20	27.372,80
	7	تعويض التأهيل	290.000	22.396.681,87	6.603.318,13
	8	تعويض التأطير	11.000.000	83.347.399,28	2.652.600,72
	9	علاوة المرودية	11.000.000	6.352.948,86	4.647.051,14
	10	تعويض خدمات دعم نشاطات الصحة	850.000	308.128,20	541.871,80
	11	تعويض الخدمات الإدارية المشتركة	4.500.000	3.326.950,99	1.173.049,01
	12	تعويض الخدمات التقنية المشتركة	2.800.000	1.488.426,46	1.311.573,54
	13	تعويض الضرر	2.500.000	1.444.513,50	10.055.486,50
	14	التعويض الجزافي عن الخدمة	200.000	83.920,50	116.079,50



## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

141.760	58.240	200.000	تعويض جزافي عن الحضور والمشاركة في أشغال لجان الصفقات	19	
2.407.376,71	12.892.623,29	15.300.000	تعويض دعم نشاطات الصحة	20	
14.898.328,20	35.101.671,80	50.000.000	علاوة تحسين الأداء	23	
2.687.300,23	8.312.699,77	11.000.000	علاوة تحسين الخدمات الطبية	24	
283.465,57	566.534,43	850.000	علاوة تحسين الخدمات	25	
81.103,20	68.896,80	150.000	تعويض المتابعة والدعم النفسيين	26	
1.457.514,77	20.114.485,23	21.752.000	تعويض الإلزام الشبه الطبي	27	
1.553.289,98	21.406.710,02	22.960.000	تعويض دعم النشاطات شبه الطبية	28	
1.071.420,10	7.428.579,90	8.500.000	تعويض التقنية	29	
578.334,62	1.921.665,38	2.500.000	تعويض الإلزام لعلاج التوليد والصحة الإنجابية	30	
578.334,62	7.595.979,75	2.500.000	تعويض دعم صحة الأم والطفل	31	
2.404.020,25	1.316.556,40	10.000.000	تعويض الإلزام في العلاج المتخصص	32	
883.443,60	1.316.556,40	2.200.000	تعويض الإلزام في نشاط التخدير والإنعاش	34	
883.443,60	1.740.999,97	2.200.000	تعويض دعم نشاطات التخدير والإنعاش	35	
759.000,03	1.391.643,35	2.500.000	علاوة الانتفاع	38	
1.608.356,65	77.032,05	15.000.000	المنحة الجزافية التعويضية	39	
122.967,90	2.125.730,10	200.000	تعويض تسيير المصالح الصحية	40	
874.269,90	213.854,18	3.000.000	تعويض دعم نشاط الإدارة	41	
86.145,82	86.3460	300.000	تعويض الخدمة الإلزامية النوعية	42	
93.654,00	-	180.000	تعويض الخطر والإلزام	45	
<b>16.213.329,70</b>	<b>21.786.670,30</b>	<b>38.000.000</b>	<b>مرتبات المستخدمين المتعاقدين</b>	<b>4</b>	
6.603.659,27	8.396.340,73	15.000.000	مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي	1	
9.609.670,43	13.390.329,57	23.000.000	التعويضات والمنح المختلفة الممنوحة للمستخدمين المتعاقدين ت ك	3	

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

1.673.845,04	108.326.154,96	110.000.000	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين		5
1.223.738,75	2.276.261,25	3.500.000,00	خدمات ذات طابع عائلي	1	
427.601,03	100.747.398,97	101.175.000	الضمان الاجتماعي (النظام العام) %23,75	2	
18.004,19	4.241.995,81	4.260.000,00	التأمين على البطالة (1%)	3	
4.501,07	1.060.498,93	106.500,000	التقاعد المسبق (0,25%)	4	
4.062.907,45	5.937.092,55	10.000.000	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين		7
209.575,00	490.425,00	700.000,00	خدمات ذات طابع عائلي	1	
3.660.665,80	5.174.334,20	8.835.000,00	الضمان الاجتماعي (النظام العام) %23,75	2	
154.133,30	217.866,70	372.000,00	التأمين على البطالة (1%)	3	
38.533,35	54.466,65	93.000,00	التقاعد المسبق (0,25%)	4	
0,00	14.100.000,00	14.100.000	المساهمات في الخدمات الاجتماعية		9
0,00	9.400.000,00	9.400.000,00	المساهمات في الخدمات الاجتماعية (%2)	1	
0,00	2.350.000,00	2.350.000,00	حصة تمويل السكن الاجتماعي (%0,5)	2	
0,00	2.350.000,00	2.350.000,00	حصة التقاعد المسبق (0,5%)	3	
197.692.267,75	574.407.732,25	172.100.000	المجموع العام لنفقات الموظفين		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (07).

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

### 2- نفقات التشغيل

فيما يلي نوضح ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات التشغيل لسنة 2018 للمؤسسة العمومية الصحية.

الجدول رقم (10): ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات التشغيل لسنة 2018 للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير (وحدة القياس: دج)

الباب	المادة	البيان قسم نفقات التشغيل	الإ اعتمادات المفتوحة	النفقات المصروفة	الإ اعتمادات المتبقية
<b>1</b>		<b>تسديد المصاريف</b>	<b>1.760.000</b>	<b>1.757.798</b>	<b>2202</b>
	<b>1</b>	مصاريف المهام والتنقل داخل الإقليم الوطني	927.600,00	927.350,00	250
	<b>3</b>	مصاريف الدراسة، الخبرة، الترجمة، المحامون والمحضرين القضائيين	676.700,00	676.700,00	0,00
	<b>5</b>	مصاريف النقل، الشحن، العبور وجمركة العتاد	35.700,00	35.700,00	0,00
	<b>7</b>	مصاريف المراقبة الطبية والفحص	120.000,00	118.048,00	1.952,00
<b>2</b>		<b>مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة</b>	<b>4.086.649,88</b>	<b>4.052.000,42</b>	<b>34.649,46</b>
	<b>1</b>	مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة	4.086.649,88	4.052.000,42	34.649,46
<b>3</b>		<b>عتاد وأثاث</b>	<b>3.628.135,64</b>	<b>3.628.000,00</b>	<b>153.64</b>
	<b>1</b>	اقتناء عتاد وأثاث المكتب	1.107.652,00	1.107.652,00	0,00
	<b>2</b>	صيانة عتاد وأثاث المكتب	0	0	0,00
	<b>3</b>	اقتناء أجهزة الإعلام الآلي والبرامج	1.023.000,00	1.023.000,00	0,00
	<b>5</b>	خدمات الإعلام الآلي	9.600,00	9.520,00	80,00
	<b>9</b>	اقتناء وتركيب عتاد ولواحق الهاتف والربط	198.000,00	198.000,00	0,00
	<b>10</b>	اقتناء العتاد السمعي البصري	99.960,00	99.960,00	0,00
<b>4</b>		<b>لوازم</b>	<b>6.400.000,00</b>	<b>6.699.954,78</b>	<b>45,22</b>
	<b>1</b>	أوراق	610.964,00	610.963,85	0,15

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

0,64	313.865,36	313.866,00	لوازم مكتب	2	
0,43	260.375,57	260.376,00	مستهلكات الإعلام الآلي	3	
44,00	2.332.400,00	2.332.444,00	مواد التنظيف	4	
0,00	340.000,00	340.000,00	اقتناء وإصلاح البياضة ومستلزمات الأسرة	5	
0,00	2.542.350,00	2.542.350,00	مصاريف إعداد المطبوعات ومختلف الوثائق	6	
<b>0,00</b>	<b>1.677.500,00</b>	<b>1.677.500,00</b>	<b>ألبيسة</b>		<b>5</b>
0,00	1.677.500,00	1.677.500,00	ألبيسة	1	
<b>0,00</b>	<b>15.371.006,12</b>	<b>15.371.006,12</b>	<b>تكاليف ملحقة</b>		<b>6</b>
0,00	9.866.896,11	9.866.896,11	الماء، الغاز، الكهرباء، الوقود والطاقة الشمسية	1	
0,00	807.204,25	807.204,25	مصاريف البريد والمواصلات أتاوات	2	
-	120.000,00	120.000,00	الهاتف، التلكس والرسوم مختلفة	3	
0,00	1.533.580,37	1.533.580,37	نفقات اشتراك الانترنت	5	
0,00	5.36477,27	536.477,27	مصاريف الإعلان في الصحف	6	
0,00	2.506.848,12	2.506.848,12	مصاريف التأمين	8	
<b>561,15</b>	<b>2.599.438,85</b>	<b>2.600.000,00</b>	<b>حظيرة السيارات</b>		<b>7</b>
0,00	711.134,26	711.134,26	الوقود والزيوت	2	
0,00	1.474.285,00	1.474.285,00	صيانة إصلاح السيارات وشراء قطع	3	
61,15	395.265,40	395.226,55	مصاريف الترقيم والتعريف	6	
500,00	9.500,00	10.000,00	تأمين السيارات	7	
0,00	9.254,19	9.254,19	مصاريف اقتناء قسيمة السيارات	8	
<b>59.359,57</b>	<b>16.642.040,43</b>	<b>16.701.400</b>	<b>صيانة وتصليح المنشآت القاعدية</b>		<b>8</b>
8.859,57	10.394.740,43	10.403.600	صيانة وإعادة التأهيل وتهيئة المنشآت القاعدية	1	

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

50.500,00	1.949.500,00	2.000.000,00	مواد البناء، الترخيص، الخردوات،	2	
0,00	4.297.800,00	4.297.800,00	كهرباء التدفئة والتكييف	3	
<b>0,00</b>	<b>1.018.414,00</b>	<b>1.018.414,00</b>	مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل والترخيص للمستخدمين		<b>9</b>
0,00	673.414,00	673.414,00	مصاريف الترخيص قصيرة المدة بالخارج	1	
0,00	330.000,00	330.000,00	التسجيل والتدريس، مصاريف التأشيرة والتأمين	2	
0,00	15.000,00	15.000,00	مصاريف تكوين وتحسين الأداء وإعادة تأهيل المستخدمين	3	
<b>0,00</b>	<b>32.298.600,00</b>	<b>32.298.600</b>	تغذية		<b>11</b>
0,00	32.298.600,00	32.298.600	تغذية	1	
<b>0,00</b>	<b>464.364,36</b>	<b>464.364,36</b>	الإيجار		<b>12</b>
0,00	464.364,36	464.364,36	إيجار السكنات الوظيفية	1	
<b>3.469.227,74</b>	<b>99.920.772,26</b>	<b>103.390.000</b>	الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية		<b>13</b>
0,00	11.996.679,80	11.996.679,8	الأدوية	1	
307.162,79	10.753.125,67	11.060.288,46	المفاعلات ومواد المخابر	2	
262.524,71	4.037.491,50	4.300.016,21	ضمانات	4	
126.305,58	16.873.010,00	16.999.315,58	غازات طبية وأخرى	5	
277.2267,69	44.161.586,45	4.693.3854,14	مستهلكات غير منسوجة	7	
966,97	10.454.893,84	10.455.860,81	السنة المالية المقفلة	11	
<b>99.380,84</b>	<b>9.050.619,16</b>	<b>9.150.000,00</b>	نفقات النشاطات العلمية للوفاية		<b>14</b>
99.380,84	3.842.327,46	3.941.708,30	الحقن، الأمصال، المفاعلات وأوساط	1	

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

0,00	1.053.935,40	1.053.935,40	مغذية	2
0,00	2.900.708,30	2.900.708,30	أدوية ومواد أخرى ذات الاستعمال	3
0,00	8.8068,00	88.068,00	مواد الوقاية	6
0,00	335.580,00	335.580,00	دفاتر الصحة ومطبوعات أخرى	7
0,00	83.000,00	830.000,00	حليب طبي ومواد غذائية لحماية الأم والطفل	8
<b>6.367.431,16</b>	<b>37.116.498,84</b>	<b>43.483.930</b>	<b>اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية</b>	<b>15</b>
6.367.431,16	23.834.345,98	30201777,14	اقتناء عتاد طبي	1
0,00	1845015,00	1.845.015,00	اقتناء وسائل طبية	2
0,00	3.305.939,00	3.305.939,00	اقتناء ملحقات طبية وجراحية	3
0,00	5.658.688,00	5.658.688,00	منقولات طبية	4
<b>10.032.992,22</b>	<b>231.997.007,22</b>	<b>242.030.000</b>	<b>المجموع العام لنفقات التسيير</b>	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (07).

الفائض في الحساب الإداري = مجموع الإيرادات المحصلة فعلا - مجموع النفقات المصروفة فعلا

$$= 926.932.778,69 - (231.997.007,22 + 574.407.732,25)$$

الفائض في الحساب الإداري = 120.527.539,22 دج (الفائض يتم إرجاعه إلى وزارة الصحة والسكان

وإصلاح المستشفيات).<sup>(1)</sup>

المبحث الثالث: التنفيذ والرقابة على ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير

بعد إعداد ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد والمصادقة عليها تأتي مرحلة التنفيذ؛ أي تجسيد الخطة المالية على أرض الواقع، فإذا كانت الفكرة الرئيسية التي يتمحور حولها نظام المحاسبة العمومية منذ نشأتها هي حماية الأموال العمومية من كل أشغال الغش والتلاعب فإن الرقابة تعتبر التجسيد الواقعي لهذه الفكرة.

<sup>(1)</sup>مقابلة مع السيد قجور زيدان، متصرف إداري بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير، يوم 2019/04/25، الساعة 11:00.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

**المطلب الأول: تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير**

يعتبر التنفيذ الإجراء الذي يعكس الخطة المحددة في الميزانية أي تنفيذ كل من الإيرادات والنفقات وفقا لما تنص عليه هذه الأخيرة.

**الفرع الأول: مجال الإيرادات**

**1- الإثبات (constatation):** بناء على الميزانية المعدلة للمؤسسة العمومية الصحية لسنة 2018 تبين أن لهذه الأخيرة حق عمومي في الباب 4 (إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة) المادة 1 (مساهمات المرضى في مصاريف الاستشفاء، الفحص والاستشارة) بقيمة 3.000.000.00 دج.

**2- التصفية (liquidation):** بناء على المصاريف التي يدفعها المرضى لقاء تلافيمهم العلاج والخدمات المؤدات (تشخيص طبي، أشعة)، يقوم وكيل المركزي للتحصيل بإعداد سند التحصيل المبين في الملحق رقم (08) وإعداد سجل الإيرادات وإرساله إلى أمين الخزينة.

**3- التحصيل (Recouvrement):** بعد استلام أمين الخزينة لسند التحصيل وسجل الإيرادات وباعتباره المحاسب العمومي المكلف بهذه العملية يقوم هذا الأخير بتحصيل قيمة الإيراد ثم إعداد الوثيقة المبينة في الملحق رقم (09) يبين فيها المبلغ المحصل فعلا وإرسالها إلى المؤسسة العمومية الصحية من أجل إعداد الحساب الإداري.

**الفرع الثاني: في مجال النفقات**

**1- الالتزام (l'engagement):** في سنة 2018 أظهرت الميزانية المعدلة أن المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير قد أبرمت عقد رقم 2018/50 المتعلق باقتناء الأدوية والمبرم مع الصيدلة المركزية للمستشفيات بوني "عناية"، نشأ عنه دين في الباب 13 (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) في المادة 1 (الأدوية) وكان المبلغ المقدر بقيمة 10.797.176,55 دج.

كإجراء أول يقوم مدير المؤسسة العمومية الصحية باعتباره أمر بالصرف بإعداد بطاقة الالتزام رقم 01 المبينة في الملحق رقم (10) مبينا فيها المبلغ الواجب الالتزام به فعلا في هذا التاريخ والرصيد الباقي مع ذكر إسم المستفيد، وإرسال نسختين منها مرفقة بنسختين من مشروع العقد إلى المراقب المالي لتأشير عليها مرفقة بالأوراق الثبوتية المتمثلة في العقد المبرم من طرف مدير المؤسسة العمومية الصحية، ليقوم هذا الأخير بالتأكد من المبالغ ومختلف الوثائق كدليل على وجود الأموال اللازمة لتغطية هذه النفقة وإعادتها للأمر بالصرف.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

2- **التصفية (la liquidation):** في تاريخ 2018/12/31 قامت الصيدلة المركزية للمستشفيات بوني - عنابة- بتزويد المؤسسة العمومية الصحية بكمية من الأدوية، والوفاء بالعقد المبرم، تم استلام الفاتورة التي أظهرت مبلغ العملية بالتحديد وهو 10.797.176,55 دج، وتهدف 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 بالصرف (l'ordonnancements):** بعد استلام مدير المؤسسة العمومية الصحية بطاقة الالتزام المؤشر عليها من طرف المراقب المالي، وعلمًا أن عملية الدفع تتم بشيك قام بإعداد حوالة الدفع والأمر بالدفع على شكل أقساط المبينة في الملحق رقم (11) المتعلقة بهذه النفقة بقيمة الإجمالية تقدر في الأخير بـ 10.797.176,55 دج.

المبلغ المدفوع فعلا = مجموع الأقساط

+8.280,00+394.581,20+7.084.827,05+74.835,00+1.683.000,00)

10.797.176,55 = (1.551.653,30 دج

بعدها يقوم بإظهار هته الحوالة في كشف الحوالات المبين في الملحق رقم (12)، وختمها ثم إرسالها (حوالة الدفع وكشف الحوالات) مرفقة ببطاقة الالتزام رقم 01 والعقد 2018/50، وتقرير تقييمي إلى أمين الخزينة باعتباره محاسب عمومي.

4- **الدفع (le paiement):** بعد تأكد أمين الخزينة (المحاسب العمومي) من صحة الوثائق المرسلة وتأشيرة المراقب المالي، وحساب المجموع العام لكشف الحوالات، ثم يقوم بالإمضاء عليها ووضع الختم الإداري ودفع قيمة النفقة عن طريق إصدار شيك بقيمة 10.797.176,55 دج الملحق رقم (13).<sup>(1)</sup>

**المطلب الثاني: الرقابة على تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير**

تعتبر الرقابة الإجراء الذي يبين مدى كفاءة أعوان المخول لهم قانونا في تنفيذ الميزانية على أداء أعمالهم على أحسن وجه.

**أولا: رقابة المحاسب العمومي (أمين الخزينة)**

إن المحاسب العمومي له دورا هاما خاصة في عملية الدفع والرقابة ولا يمكن قبول أي نفقة إلا إذا توفرت الشروط اللازمة لذلك.

<sup>(1)</sup> مقابلة مع السيد بوملطة عمر، محاسب ثانوي بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير، يوم 2019/05/02، الساعة 13:30.



## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

إن مسؤولية المحاسب العمومي المالية والشخصية تتم على جميع العمليات التي يقوم بها على مستوى المؤسسة العمومية الصحية وذلك منذ تنصيبه إلى غاية تاريخ انتهاء مهامه من حيث مسكه للمحاسبة والمحافظة على سندات الإثبات والوثائق المحاسبية.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: رقابة المراقب المالي

هو موظف تابع مباشرة لوزير المالية الذي يعينه، مهمته الأساسية هي الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية والتأشير على مشروع الالتزام الذي يعده الأمر بالصرف ويتدخل المراقب المالي أثناء الرقابة في:

- قرارات التعيين والتنشيط وكل القرارات المهنية المتعلقة بالحياة المهنية للموظفين.
- الجداول الاسمية les etats matrices nominatives وهي جرد الأجرور يعد عند نهاية السنة المالية.
- الجداول الأولية les etats matrices initiales الذي يعد في بداية السنة وكذا الجداول المعدلة les etats matrices modificatives.
- الالتزامات الخاصة بنفقات التسيير ونفقات الموظفين والمدعمة بسندات الطلب أو الفواتير وكل التزام مدعم بسند الطلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى مبلغ عقد الصفقة العمومية تحويل الإعتمادات.

يتلقى المراقب المالي ملف الالتزام الذي يحتوي أساسا على سند طلب الفاتورة الأولية كشف الالتزام الذي يحدد نوع النفقة والفصل الميزاني التابع له.

### ثالثا: رقابة لجنة الصفقات

وهي تلك المتعلقة بصفقات المؤسسة والمنصوص عليها في التنظيم الخاص بالصفقات بحيث تشمل كل العقود الأشغال الخدمات، والتموينات، فبالنسبة لعقود الخدمات والدراسات والتي يتجاوز مبلغها 6 ملايين دينار (6.000.000 دج)، أما طلبات الأشغال والتي تتجاوز مبلغها اثني عشر مليون دينار (12.000.000 دج) كما أن الطلبات الأقل أو مساوية للمبالغ المذكورة سابقا محل الاستشارة حسب المادة السادسة من قانون الصفقات العمومية وتخضع للرقابة داخلية من طرف لجنة فتح الأظرفة ولجنة تقييم العروض يتم إخضاع صفقات المؤسسة إلى رقابة لجنة الصفقات المتواجدة على مستوى الولاية فيما يخص صفقات الأدوية حيث يتم الإطلاع على دفتر الشروط ومدى مطابقته لقانون الصفقات العمومية مدى تتاسق أحكامه وخاصة التناقضات بين بنوده مدى الشفافية في الإجراءات التي يوفرها خاصة الآجال والعدالة بين المتنافسين.

(1) الوثائق الداخلية لمكتب الميزانية والمحاسبة في المؤسسة العمومية الصحية.

## الفصل الثالث: إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية وطرق الرقابة عليها

### رابعاً: رقابة المفتشية العامة للمالية (I.G.F)

- يمكن أن تدور عملية الرقابة المفتشية العامة للمالية حول المخطط التنظيمي للعمل تسيير المستخدمين، التسيير المالي والمحاسبي، تسيير العتاد، تمرير الصفقات والجرد، تقييم المخطط التنظيمي للعمل:<sup>(1)</sup>
- فحص درجة مطابقة الهيكل التنظيمي للهيكل التنظيمي المعمول به إما على مستوى مصلحة الموارد البشرية.
  - تطور عدد المستخدمين العددي ومدى ملائمتها للمناصب المفتوحة.
  - سجل حركات الموظفين، سجل العطل السنوية، برنامج العطل السنوية، محاضر اللجان متساوية الأعضاء، جداول الترقية ومستخرج مقرر الترقية.
  - وضعيات الملفات الفردية وتسيير المسار المهني (تصنيف الملفات، كل مقررات تسيير الحياة المهنية) على مستوى المديرية الفرعية للمالية والوسائل.
  - مراقبة الميزانية الأولية التحقق من تواريخ المصادقة على الميزانيات.
  - مراقبة الميزانية المعدلة والحساب الإداري.

<sup>(1)</sup> الوثائق الداخلية لمكتب الميزانية والمحاسبة في المؤسسة العمومية الصحية.

### خلاصة الفصل

حاولنا في دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير التعريف بهذه الأخيرة ومختلف المصالح المكونة لهيكلها التنظيمي، وإعطاء صورة واقعية لكيفية تسيير ميزانية المؤسسة العمومية الصحية من خلال تقديم مثال تطبيقي حول عملية إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية والإشارة إلى الجهات المكلفة بالرقابة عليها.

ومن خلال هذه الدراسة لميزانية المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير نخلص إلى

النتائج التالية:

- ميزانية المؤسسة العمومية الصحية تتمثل في الميزانية الأولية الميزانية المعدلة والحساب الإداري.
- تحتوي ميزانية المؤسسة العمومية الصحية على نفقات التسيير ونفقات الموظفين بالإضافة إلى الإيرادات.
- الميزانية الأولية تبين التنبؤات بنفقات والإيرادات السنة المقبلة وتبنى بالاعتماد على مجموعة من الوثائق.
- الميزانية المعدلة عبارة عن ميزانية أولية مضاف إليها بواقي الحساب الإداري والتغيرات في الإيرادات والنفقات التي يراها مجلس الإدارة ضرورية.
- الحساب الإداري أخر ما يتم إعداده من أجل تحديد الفرق بين الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية.
- عملية التنفيذ من اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (أمين الخزينة) مع تدخل المراقب المالي أثناء مراحل التنفيذ.
- تخضع ميزانية المؤسسة العمومية الصحية إلى رقابة المحاسب العمومي والمراقب المالي بالإضافة إلى لجنة الصفقات المفتشية العامة للمالية.

## الفصل الرابع:

إسهام المحاسبة العمومية في تسيير العمليات المالية في المؤسسات  
العمومية الصحية لولاية جيجل

تمهيد

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية؛

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

خلاصة

## الفصل الرابع:

# إسهام المحاسبة العمومية في تسيير العمليات المالية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل

## تمهيد

بعد استيفائنا للجانب النظري والجانب التطبيقي من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة وإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، وبغرض تدعيم هذه الدراسة حاولنا في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية باستعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الإستبانة. ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم إستبانة للتمكن من الحكم على دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات العمومية الصحية.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول:** الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية.

**المبحث الثاني:** تحليل البيانات ونتائج الدراسة.

**المبحث الثالث:** اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

### المبحث الأول: المنهجية والإجراءات والأساليب الإحصائية

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، ومجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة، ومن تم القيام بتحليل بيانات ونتائج الدراسة، وأخيرا اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

#### المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة "المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل" وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع

#### أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة في مجموعة مؤسسات عمومية صحية تابعة لقطاع الدولة تشمل فئة من المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين والمقتصدين كذلك فئة المديرين أو الأمرين بالصرف بالإضافة إلى محاسبين إداريين المختارين بناء على علاقاتهم بالمجال المحاسبي في المؤسسات العمومية الصحية.

#### ثانيا: عينة الدراسة

تم اختيار عينة مكونة من (26) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها وقد تم استرجاع (22) استبيان من هذه العينة، وقد وزعت هذه الإستبانات على محاسبين عموميين ومراقبين ماليين ومقتصدين كما وزعت على أمرين بالصرف ومختلف المحاسبين الإداريين، ويمثل الجدول التالي عدد الإستبانات الموزعة وغير المسترجعة وكذلك المستبعدة:

#### الجدول رقم (11): الإحصائيات الخاصة بالإستبانة

النسبة	التوزيع التكراري	الإستبانة
%84,62	22	الإستبانات المسترجعة
%15,38	04	الإستبانات غير مسترجعة
%100	26	الإستبانات الكلية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

### ثالثا: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والجانب التطبيقي والإلمام بجوانب والموضوع من الناحية العملية تم الاستعانة بالإستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات، وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة، من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة، وقد تم إعداد الإستبانة والتي تتكون من محورين (02) كما يلي:

❖ **المحور الأول:** واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل.

❖ **المحور الثاني:** إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

وقد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "5" تعني موافق تماما، والدرجة "1" تعني غير موافق تماما. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

$4=1-5$ ، حيث تمثل 4 عدد الفئات، بينما تمثل 5 عدد الدرجات، وبحسب المدى أو طول الفئة بقسمة عدد الفئات على عدد الدرجات، والتالي فالمدى يساوي 0,8 والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

**الجدول رقم (12): جدول التوزيع لمقياس لكارث**

الفئة	[1,8-1]	[2,6-1,8]	[3,40- 2,6]	[4,2- 3,40]	[5 -4,20]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين.

### المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة

تم تفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

Statistical package force social sciences، وقد تم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما، ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.

- اختبار ألفا كرونباخ (**crambach' alpha**): لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛

- معامل ارتباط بيرسون (**Pearson corrélation Coefficient**): لقياس درجة الارتباط، حيث يقوم

هذا في الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق

البنائي للإستبانة؛

- اختبار T في حالة عينة واحدة (T- Test): لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي "3"، أو زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة؛

- اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد (one Way Analysis of NOVA(variance)) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات؛

- اختبار T (T- Test): للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين للإجابة.

- معامل الارتباط: وقد تم استخدامه في دراسة الصدق الداخلي لفقرات الإستبانة.

- برنامج EXCEL: وتم استعماله في إعداد التمثيل البياني للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة.

**المطلب الثالث: صدق وثبات الإستبانة**

**أولاً: صدق الإستبانة**

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الإستبانة

بطريقتين هما:

**1- صدق المحكمين:** عرضت أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة المحكمين (06 أساتذة) بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحيى بجيجل، متخصصين في المحاسبة وإدارة المالية والبعض منهم في الجباية، وبناءً على الملاحظات والتوجيهات التي أبداهها المحكمون تم تعديل الاستبيان وإخراجه في شكله النهائي.

**2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانة:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه، وقد تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للفرع والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

**أ- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:** واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي

لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:



الجدول رقم (13): الصدف الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	القواعد والإجراءات المحددة في قانون المحاسبة العمومية 21/90 تعتبر فعالة لضمان التسيير الجيد للمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,730	0,000
02	باعتبار المحاسبة العمومية كنظام فهو مطبق في كل الجوانب المتعلقة بعمليات تسيير المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,792	0,000
03	إن التغييرات الحاصلة في قوانين المالية لها تأثير على عمليات المحاسبة في المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,260	0,242
04	لا تعاني المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها من مشاكل معرقة لتحقيق فعالية الإنفاق العمومي.	0,770	0,000
05	إن بيان مهام وصلاحيات مختلف أجهزة تنفيذ الميزانية يعكس الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,213	0,341
06	يوجد تكامل بين مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,824	0,000
07	لا يوجد تداخل بين عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,745	0,000
08	تعتبر أشكال الرقابة المحددة في قانون 21/90 كافية للحد من مختلف الانحرافات والتلاعبات بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,329	0,135
09	يركز نظام المحاسبة العمومية في إعداد الميزانية على الأساس النقدي وأساس الإستحقاق مما يجعلها كافية لفهم وضعية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,819	0,000
10	تضبط المحاسبة العمومية الرقابة الداخلية على الأموال العمومية بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,713	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم (13) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05 حيث أن مجمل القيم الاحتمالية للفقرات أقل من 0,05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

ب- **الصدف الداخلي لفقرات المحور الثاني:** إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته،

حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

**الجدول رقم (14): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني**

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	عند تقدير النفقات تكون هناك صعوبة في تحديد المبلغ المقدر بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,068	0,764
02	يعتبر المبلغ المقدر لتسديد نفقات الموظفين ونفقات التسيير كافيا بالمؤسسة العمومية الصحية.	0,787	0,000
03	مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف يساعد على حسن تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,473	0,026
04	يتأثر عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بقرارات الصادرة عن المراقب المالي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,512	0,015
05	يدل الفائض الذي يظهر في الحساب الإداري من كل سنة على حسن تسيير المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,493	0,020
06	تحدد قوانين المالية مجموعة من الإجراءات التي من شأنها ضبط تسيير ميزانية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,421	0,051
07	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها، ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.	0,187	0,404
08	إن نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مستندات من أجل إعطاء بيانات مالية ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,565	0,006
09	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,424	0,049
10	تعتبر الإجراءات الرقابية المطبقة من بداية الإعداد إلى غاية تنفيذ الميزانية كافية للحفاظ على المال العام بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,693	0,000
11	يلعب مبدأ الفصل بين مهام أو مبدأ التنافس دور فعال في تعزيز الرقابة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	0,462	0,30

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم (14) معاملات الارتباط بين فقرات من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05 حيث أن القيم الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0,05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الاتساق البنائي للمحاور: المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة، والجدول التالي يبين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة:

الجدول رقم (15): الاتساق البنائي للمحاور

الرقم	المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل.	0,947	0,000
02	إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.	0,918	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (15) معاملات الارتباط بين معدلات كل المحاور مع المعدل الكلي للجزء والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05 حيث أن القيمة الاحتمالية لمعدلات كل المحاور أقل من 0,05 مما يدل على أن فروع الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات فقرات الإستبانة: يقصد بثبات الاستبيان الاستقرار في نتائجه، وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على أفراد العينة خلال فترة زمنية معينة تحت نفس الظروف والشروط، وهناك عدة طرق لاختبار الثبات من أهمها معامل ألفا كرونباخ (Alpha Crombachs)، هذا المعامل يكون مقبولا كلما كان أكبر أو يساوي 0,60 ويمكن توضيح نتائج اختبار الثبات لهذا الاستبيان وفقا لطريقة ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (16): معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل	0,827
الثاني	إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل	0,634
	جميع المحاور	0,855

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل محور من محاور الاستبيان تتراوح ما بين 0,634 و 0,827 كما أن معامل الثبات لجميع المحاور يساوي 0,855 وهي تفوق النسبة الأدنى المقبولة 0,60 مما يدل على ثبات الاستبيان وبالتالي فهو قابل للدراسة والتحليل.

#### المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة، واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

#### المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة، وسيتم التطرق إليها وتحليلها.

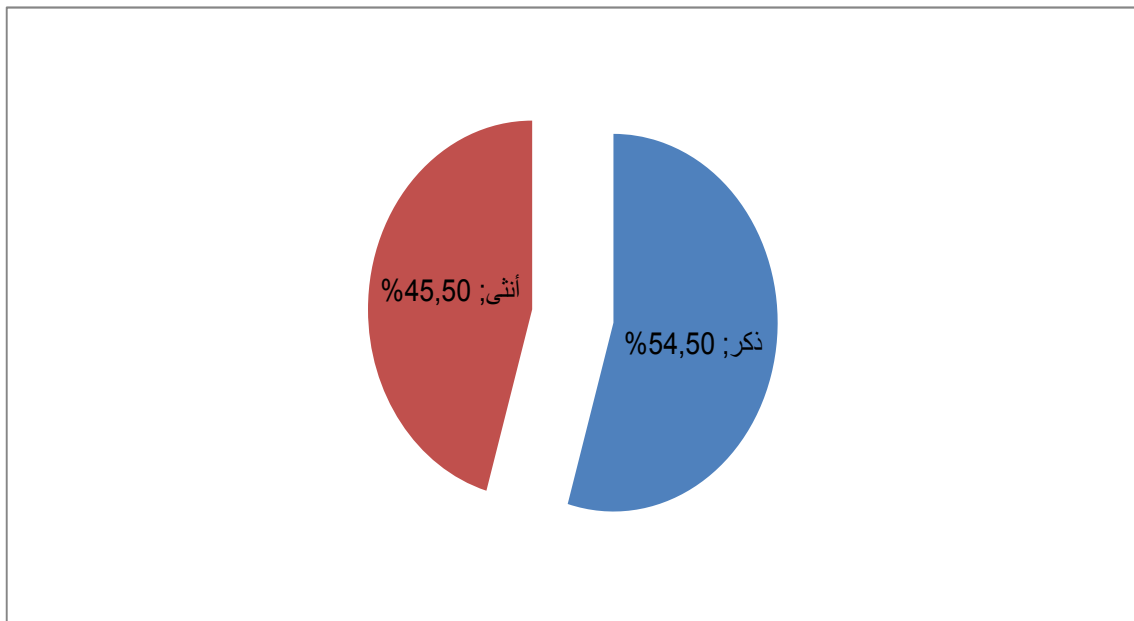
أولاً- الجنس (Sexe): يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يلي:

#### الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
54,5%	12	ذكر
45,5%	10	أنثى
100%	22	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج برنامج spss.

#### الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج Spss و Excel.

نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من أفراد العينة هي من الذكور حيث بلغ عددهم 12 أي ما يعادل 54,5% في حين بلغ عدد الإناث 10 وبنسبة مقدارها 45,5%.  
ثانياً - العمر (Age):

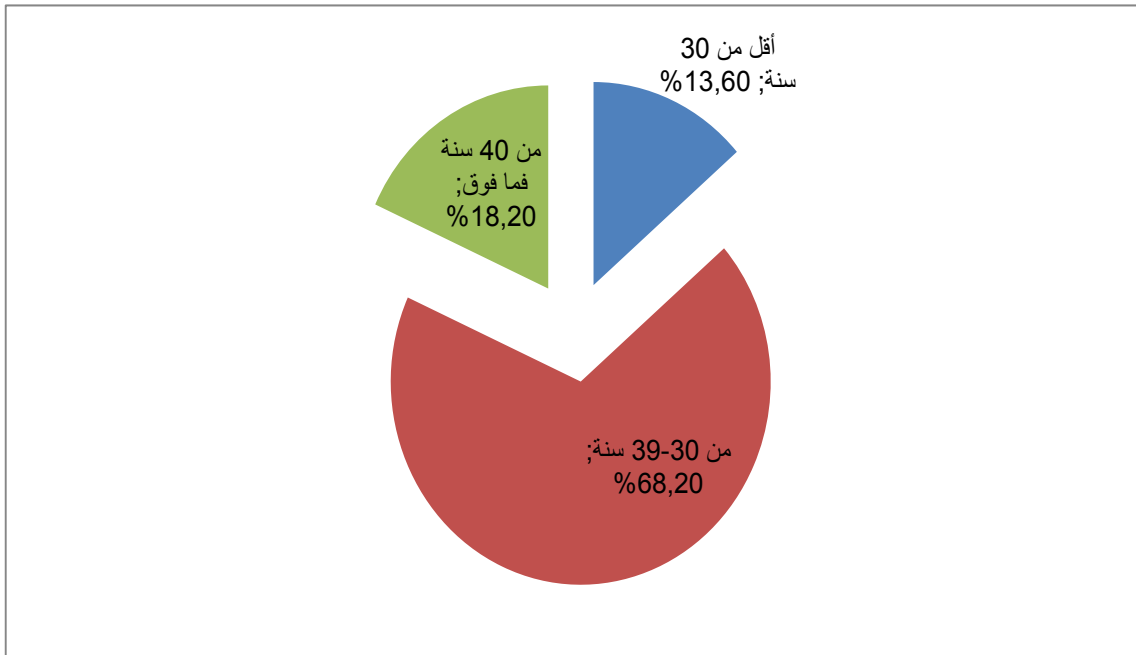
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث السن وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالين:

الجدول رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية	التكرارات	الفئة العمرية
13,6%	03	أقل من 30 سنة
68,2%	15	من 30-39 سنة
18,2%	04	من 40 سنة فما فوق
100%	22	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج Spss و Excel.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة من الفئة العمرية من 30 إلى 39 سنة حيث بلغ عددهم 15 فرد وبنسبة مقدارها 68,2% ثم تليها الفئة العمرية من 40 سنة فما فوق والبالغ عددهم 04 أفراد وبنسبة مقدارها 18,2%، ثم تأتي الفئة العمرية الأقل من 30 سنة والذي بلغ عددهم 03 أفراد وبنسبة قدرها 13,6%.

### ثالثا - المستوى التعليمي (Niveau d'instruction):

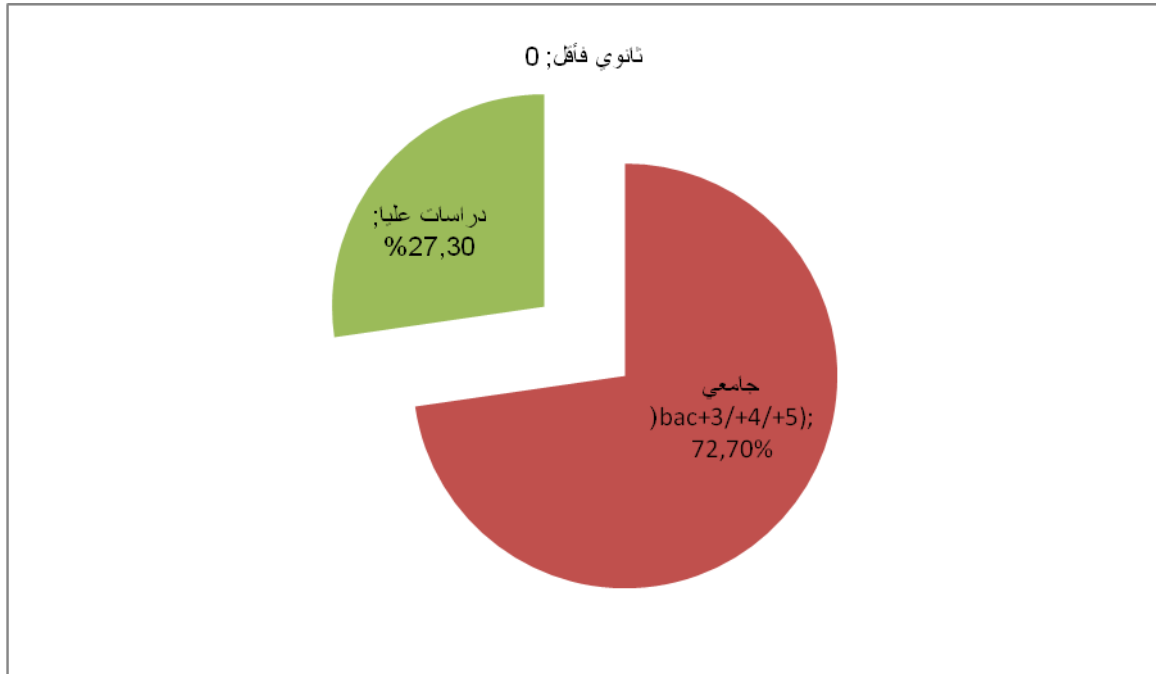
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي وفق ما يلي:

الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
%72,7	16	جامعي (bac+3/+4/+5)
%27,3	06	دراسات عليا
%100	22	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss وبرنامج Excel.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من فئة المؤهل العلمي جامعي حيث بلغ عددهم 16 فردا وبنسبة 72,7%، ثم تليها فئة المؤهل العلمي دراسات عليا والذي يبلغ عددهم 06 أفراد وبنسب 27,3%.

### رابعا - الوظيفة (Post ou fonction):

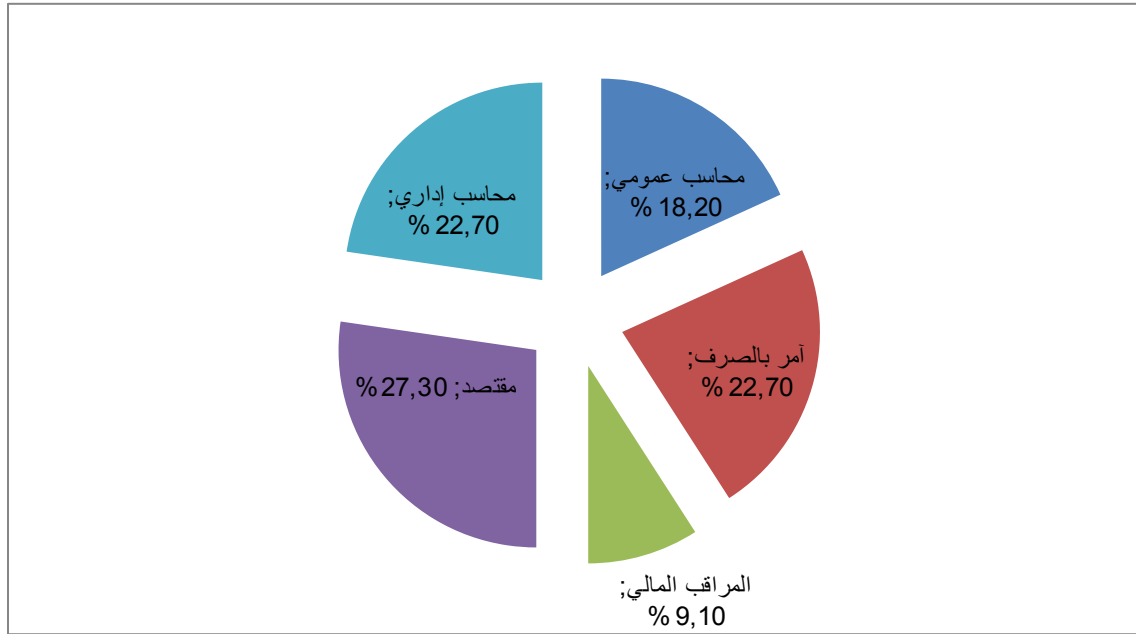
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (20): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب عمومي	04	18,2%
أمر بالصرف	05	22,7%
المراقب المالي	02	9,1%
مقتصد	06	27,3%
محاسب إداري	05	22,7%
المجموع	22	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج Spss.

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss وبرنامج Excel.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من المقتصدين بتكرار 06 أفراد وبنسبة 27,3%، تليها فئتي الأمرين بالصرف والمحاسبين الإداريين ممثلة بـ05 من الأمرين بالصرف ومن 05 محاسبين إداريين أي بمعدل 22,7%، ثم تليها فئة المحاسبين العموميين الذي يبلغ عددهم 04 أفراد بنسبة 18,2%، بعدها تأتي فئة المراقبين الماليين الذين يبلغ عددهم 02 وهو ما يعادل 9,1%.

#### خامسا: سنوات الخبرة (Expérience)

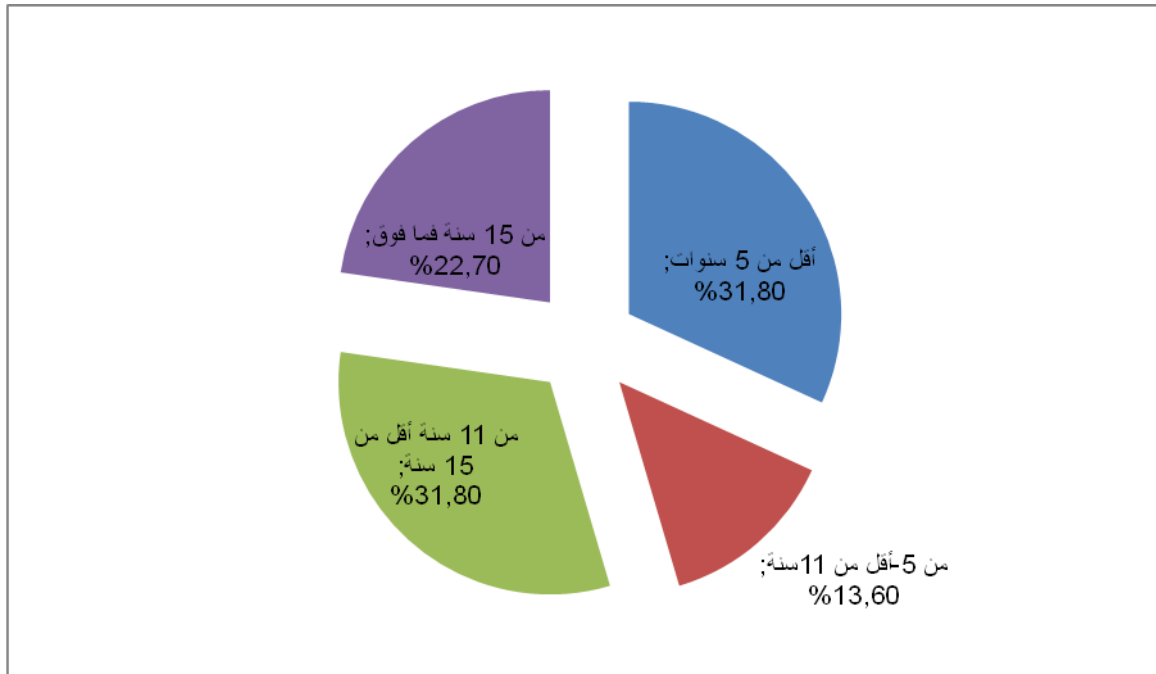
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة وفق ما يوضحه الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (21) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

عدد سنوات العمل	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	07	31,8%
من 5-أقل من 11 سنة	03	13,6%
من 11 أقل من 15 سنة	07	31,8%
من 15 سنة فما فوق	05	22,7%
المجموع	22	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم (06) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss وبرنامج Excel.

نلاحظ من الجدول وشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم ذات ذات الخبرة المهنية من 11 أقل من 15 سنة وأقل من 5 سنوات حيث بلغ عددهم 07 أفراد لكل عينة وبنسبة مقدارها 31,8% للعينة الواحدة لتأتي الخبرة المهنية من 15 سنة فما فوق والتي بلغ عددها 05 أفراد وبنسبة مقدارها 22,7%، أما الخبرة المهنية الأخيرة من 5 - أقل من 11 سنة فقد بلغ عددهم 03 أفراد وبنسبة قدرها 13,6% .

وكخلاصة لما تم عرضه حول خصائص عينة الدراسة ومن خلال تحليل البيانات المتعلقة بالقسم الأول من الإستبانة الخاصة بالبيانات الشخصية لفئة البحث، يمكن أن نستنتج بأن عينة الدراسة اتصفت بأن النسبة الأكبر ذكور، من ذوي الفئة العمرية من 30-39 سنة ذو وظيفة المقتصد (المدير الفرعي للمالية



والوسائل) ومستوى تعليمي جامعي بالإضافة إلى سنوات الخبرة ذو الفئتين أقل من 5 سنوات وفئة 11 أقل من 15 سنة.

### المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة كما يلي:

#### أولاً- اختبار التوزيع الطبيعي:

تتشرط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعياً للبيانات، وسنستعرض (اختبار كولمجلروف- سمرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا، وهذا من خلال ما يلي:  
يوضح الجدول رقم (21) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

#### الجدول رقم (22): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
جميع محاور الدراسة	0,103	0,200

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة تساوي 0,200 وهي أكبر من 0,05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

#### ثانياً: تحليل فقرات الإستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، والقيمة الاحتمالية أصغر من 0,05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

1- تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالمحور الأول من الإستبانة الخاصة بواقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج

متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، والنتائج موضحة في الجدول رقم (22):

**الجدول رقم (23): تحليل فقرات المحور الأول**

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	القواعد والإجراءات المحددة في قانون المحاسبة العمومية 21/90 تعتبر فعالة لضمان التسيير الجيد للمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,50	1,185	1,979	0,061
02	باعتبار المحاسبة العمومية كنظام فهو مطبق في كل الجوانب المتعلقة بعمليات تسيير المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,36	1,093	1,560	0,134
03	إن التغييرات الحاصلة في قوانين المالية لها تأثير على عمليات المحاسبة في المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,73	1,032	3,306	0,003
04	لا تعاني المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها من مشاكل معرقة لتحقيق فعالية الإنفاق العمومي.	2,77	1,152	0,925	0,365
05	إن بيان مهام وصلاحيات مختلف أجهزة تنفيذ الميزانية يعكس الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,45	0,739	2,887	0,009
06	يوجد تكامل بين مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,95	1,174	3,813	0,001
07	لا يوجد تداخل بين عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,27	1,241	1,030	0,315
08	تعتبر أشكال الرقابة المحددة في قانون 21/90 كافية للحد من مختلف الانحرافات والتلاعبات بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,32	1,211	1,233	0,231
09	يركز نظام المحاسبة العمومية في إعداد الميزانية على الأساس النقدي وأساس الإستحقاق مما يجعلها كافية لفهم	3,27	0,935	1,368	0,186

				وضعية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	
0,000	6,236	0,684	3,91	تضبط المحاسبة العمومية الرقابة الداخلية على الأموال العمومية بالمؤسسة الصحية التي أعمل بها.	10
0,000	4,822	0,752	3,77	تقوم المحاسبة العمومية على أساس محاسبة الحقوق المسجلة ومحاسبة الإلتزام بالمؤسسة العمومية الصحية.	11

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ويتم فيما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

**الفقرة رقم 01:** بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي 3,50 وهو ينتمي إلى المجال [3,40-4,2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 1,979 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما تشير القيمة الاحتمالية إلى 0,061 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أنه " القواعد والإجراءات المحددة في قانون المحاسبة العمومية 21/90 غير فعالة في تسيير المؤسسات العمومية الصحية نتيجة تعقد وبطئ تنفيذ مختلف القواعد والإجراءات التي يضعها قانون المحاسبة العمومية".

**الفقرة رقم 02:** نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3,36 وهو ينتمي إلى المجال [2,6-3,40]، وقيمة t المحسوبة تساوي 1,560 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,134 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أن "المحاسبة العمومية كنظام غير مطبق في كل الجوانب المتعلقة بعمليات تسيير المؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 03:** بإسقاط المتوسط الحسابي الذي تساوي 3,73 على سلم لكارث نجد أنه ينتمي إلى الفئة [3,4-4,2]، وقيمة t المحسوبة تساوي 3,306 وهي أكبر من قيمة t الجدولية البالغة 2,080 وتساوي القيمة الاحتمالية 0,003 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "التغيرات الحاصلة في قوانين المالية لها تأثير على عمليات المحاسبة في المؤسسات العمومية الصحية وكانت الموافقة عليها بدرجة عالية".

**الفقرة رقم 04:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2,77 أي ينتمي إلى المجال [2,6-3,40]، وقيمة t المحسوبة لهذه الفقرة تساوي 0,925 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,365 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات العمومية الصحية تعاني من مشاكل معرقة لتحقيق فعالية الإنفاق العمومي".

**الفقرة رقم 05:** نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي تساوي 3,45 وهو ينتمي إلى المجال [3,40-4,2]، كما بلغت قيمة t المحسوبة لهذه الفقرة 2,887 وبمقارنتها مع قيمة t الجدولية التي تساوي 2,080 نجد أن قيمة t المحسوبة للفقرة أكبر من قيمة t الجدولية، وتساوي القيمة الاحتمالية 0,009 وهي أقل من 0,05 وهذا " يعني أن بيان مهام وصلاحيات مختلف أجهزة تنفيذ الميزانية يعكس الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية بالمؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 06:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3,95 ينتمي إلى المجال [3,40-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 3,813 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,001 وهي أقل من 0,05 مما يدل على "وجود تكامل بين مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي بالمؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 07:** يساوي المتوسط الحسابي للفقرة 3,27 وهو ينتمي إلى المجال [2,6-3,40] وقيمة t المحسوبة لهذه الفقرة تساوي 1,030 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,315 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على "وجود تداخل بين عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 08:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3,32 وهو ينتمي إلى المجال [2,6-3,40] وقيمة t المحسوبة تساوي 1,233 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,231 وهي أكبر من 0,05 وهذا يدل أن "أشكال الرقابة المحددة في قانون 21/90 غير كافية للحد من مختلف الانحرافات والتلاعبات بالمؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 09:** قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى 3,27 وهي تنتمي إلى المجال [2,6-3,40] وتشير قيمة t المحسوبة المطلقة إلى 1,368 وهي أقل من قيمة t الجدولية ذات القيمة 2,080 وتشير القيمة الاحتمالية إلى 0,186 وهي أكبر من 0,05 مما يدل أن "نظام المحاسبة العمومية لا يركز في إعداد الميزانية على الأساس النقدي وأساس الإستحقاق مما يجعلها غير كافية لفهم وضعية المؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 10:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3,91 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 6,236 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، وتساوي القيمة الاحتمالية 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل أن "المحاسبة العمومية تضبط الرقابة الداخلية على الأموال العمومية بالمؤسسات الصحية".

**الفقرة رقم 11:** ينتمي المتوسط الحسابي للفقرة إلى المجال [3,4-4,2] حيث يساوي 3,77 وقيمة t المحسوبة تساوي 4,822 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل أن "المحاسبة العمومية تقوم على أساس محاسبة الحقوق المسجلة ومحاسبة الإلتزام بالمؤسسات العمومية الصحية".

**2-تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمشور الثاني:** إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المشور الثاني من

الاستبانة:

**الجدول رقم(24): تحليل فقرات المشور الثاني**

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	عند تقدير النفقات تكون هناك بعض الصعوبات في تحديد المبلغ المقدر بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها	3,73	0,883	3,864	0,001
02	يعتبر المبلغ المقدر لتسديد نفقات الموظفين ونفقات التسيير كافيا بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	2,95	1,327	0,161	0,874
03	مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف يساعد على حسن تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,68	1,249	2,560	0,018
06	تحدد قوانين المالية مجموعة من الإجراءات التي من شأنها ضبط تسيير ميزانية المؤسسة العمومية الصحية.	3,77	0,813	4,461	0,000
07	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها، ولا يعبر حقيقة مركزها المالي.	3,59	1,098	2,524	0,020
08	إن نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مستندات من أجل إعطاء بيانات مالية ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	3,18	1,181	0,722	0,478

1,000	0,000	1,069	3,00	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها	09
0,148	1,502	1,136	3,36	تعتبر الإجراءات الرقابية المطبقة من بداية الإعداد إلى غاية تنفيذ الميزانية كافية للحفاظ على المال العام بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.	10
0,000	6,394	0,834	4,14	يلعب مبدأ الفصل بين المهام أو مبدأ التنافي دور فعال في تعزيز الرقابة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسة العمومية الصحية	11

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

**الفقرة رقم 01:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,73 وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 3,864 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2,080، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,001 وهي أقل من 0,05 مما يدل أنه "عند تقدير النفقات تكون هناك بعض الصعوبات في تحديد المبلغ المقدر في المؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 02:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2,95 وهي تنتمي إلى المجال [2,6-3,4] وقيمة t المحسوبة تساوي 0,161 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,874 وهي أكبر من 0,05 مما يدل أن "المبلغ المقدر لتسديد نفقات الموظفين ونفقات التسيير غير كافيًا بالمؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 03:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,68 وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 2,560 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2,080 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,018 وهي أقل من 0,05 مما يدل أن "مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف يساعد على حسن تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 04:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,82 وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 3,645 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2,080، والقيمة الاحتمالية تساوي

0,002 وهي أقل من 0,05 مما يدل أن "عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يتأثر بالقرارات الصادرة عن المراقب المالي بالمؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 05:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2,77 وهي تنتمي إلى المجال [2,60-3,40] وقيمة t المحسوبة تساوي 0,865 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,397 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أن "الفائض الذي يظهر في الحساب الإداري من كل سنة يدل على سوء تسيير المؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 06:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,77 وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 4,461 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل أن "القوانين المالية تحدد مجموعة من الإجراءات التي من شأنها ضبط وتسيير ميزانية المؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 07:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,51 وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 2,524 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 0,020 وهي أقل من 0,05، مما يدل أن "نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسات العمومية الصحية، ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي".

**الفقرة رقم 08:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,18 وهي تنتمي إلى المجال [2,60-3,40] وقيمة t المحسوبة تساوي 0,722 وهي أقل من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 0,478 وهي أكبر من 0,05، مما يدل أن "نظام المحاسبة العمومية لا يقوم باستخدام المستندات من أجل إعطاء بيانات مالية ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج المؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 09:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,00 وهي تنتمي إلى المجال [2,60-3,40] وقيمة t المحسوبة تساوي 0,000 وهي أقل من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 1,000 وهي أكبر من 0,05 مما يدل أن "مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية غير مرنة".

**الفقرة رقم 10:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3,63 وهي تنتمي إلى المجال [3,4-4,2] وقيمة t المحسوبة تساوي 1,502 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,148 وهي أكبر من 0,05، مما يدل أن الإجراءات الرقابية المطبقة من بداية الإعداد إلى غاية تنفيذ الميزانية كافية للحفاظ على المال العام بالمؤسسات العمومية الصحية".

**الفقرة رقم 11:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4,14 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 6,394 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "مبدأ الفصل بين المهام أو مبدأ التنافي يلعب دور فعال في تعزيز الرقابة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسات العمومية الصحية".

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

من أجل القيام باختبار الفرضيات يتعين علينا استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم ارتأين ضرورة القيام باختبار ANOVA.

### المطلب الأول: اختبار الفرضيات

سيتم اختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T test)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) والتالي الفرضية البديلة (H0) مرفوضة.
- إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H1) ونقبل الفرضية البديلة (H0).
- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) نقبل الفرضية (H1).
- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H1).

**أولاً- اختبار الفرضية الأولى: نظام المحاسبة العمومية يعبر عن واقع أداء المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.**

**H<sub>0</sub>:** نظام المحاسبة العمومية لا يعبر عن واقع أداء المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

**H<sub>1</sub>:** نظام المحاسبة العمومية يعبر عن واقع أداء المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الإستبانة:



الجدول رقم (25): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,002	2,080	3,613	H <sub>1</sub>
DF=N-1=21	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0,05$			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 3,613 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,002 وهي أقل من 0,05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H<sub>1</sub>، أي أن: " نظام المحاسبة العمومية يعبر عن واقع أداء المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية: إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

H<sub>0</sub>: لا تساهم المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

H<sub>1</sub>: تساهم المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني من الإستبانة:

الجدول رقم (26): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,000	2,080	4,215	H <sub>1</sub>
DF=N-1=21	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0,05$			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 4,215 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,080، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H<sub>1</sub>، أي أن: " المحاسبة العمومية تساهم في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل".

### المطلب الثاني: اختبار الفروق

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي One Way Analysis of A NOVA لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول " المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية" تعزى إلى العوامل الديموغرافية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$

#### أولاً- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

بما أن متغير الجنس له خيارين فقط فسوف نقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام اختبار t للعينة المستقلة فهو الأنسب في هذه الحالة، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (27): اختبار الفروق بالنسبة للجنس

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	الجنس	المتغير
0,303	1,057	0,57179	3,5758	12	ذكر	جميع
		0,47006	3,3409	10	أنثى	المحاور

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,303 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0,05.

#### ثانياً- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

لقد تم الاعتماد في هذا الاختبار على تحليل التباين الأحادي والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (28): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0,089	2,757	0,662	2	1,324	داخل المجموعات	متغير العمر
		0,240	19	4,562	بين المجموعات	
		-	21	5,886	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,089 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0,05.

### ثالثاً- اختبار الفروق بالنسبة للمستوى التعليمي

يوضح الجدول رقم (29) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي:

#### الجدول رقم (29): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0,019	6,46	1,437	1	1,437	داخل المجموعات	المستوى التعليمي
		0,222	20	4,449	بين المجموعات	
		-	21	5,886	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,019 وهي أقل من 0,05 مما يدل وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0,05 وبالتالي يجب التأكد من معنوية الفروق من خلال اختبار "Post Hoc".

- لا يمكن إجراء اختبار "Post Hoc" لتأكد من معنوية الفروق لأن إجابات المبحوثين كانت مقتصرة على خيارين فقط، في حين أن هذا الاختبار يشترط أن تكون الإجابات موزعة على أكثر من ثلاثة خيارات.

#### رابعاً: اختبار الفروق بالنسبة للوظيفة

يوضح الجدول رقم (30) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة باستخدام

اختبار t للعينة المستقلة:

#### الجدول رقم (30): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0,697	0,556	0,170	4	0,681	داخل المجموعات	الوظيفة
		0,306	17	5,205	بين المجموعات	
		-	21	5,886	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,697 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0,05.

#### خامسا: اختبار الفروق بالنسبة لسنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم (31) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة باستخدام اختبار t للعينة المستقلة:

الجدول رقم (31): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0,163	1,919	0,476	3	1,427	داخل المجموعات	سنوات الخبرة
		0,248	18	4,459	بين المجموعات	
		-	21	5,886	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,163 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير السنوات الخبرة عند مستوى دلالة 0,05.

## خلاصة الفصل

يعد هذا الفصل تدعيماً للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانياً حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الإستبانة على عينة من المحاسبين العموميين والمقتصدين والأميرين بالصرف بالإضافة إلى عينة من المحاسبين الإداريين ومراقبين ماليين على مستوى المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل، وباستعمال برنامج **spss** وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات أن نظام المحاسبة العمومية يعبر عن واقع أداء المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل، كما توصلنا إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية وهذا ما يؤكد صحة الفرضيات المقترحة في هذا الجانب فحسب الاستبيان المقدم في مختلف المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل تمكنا من الوصول إلى إثبات الفرضيات المقترحة.

الخاتمة العامة

## الخاتمة

المحاسبة العمومية هي ذلك النظام الذي يحدد النصوص القانونية والإجراءات الإدارية الواجب تنفيذها من طرف الأعوان المحاسبية، إذا تعتبر أساساً قانونياً نظراً لطبيعة الأموال التي يتداولها المحاسب العمومي الذي يختص بمهمة حفظ وتداول الأموال والقيم العمومية وفي هذا الإطار وضع المشرع عدة قيود قانونية وتنظيمية تهدف إلى تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية من حيث العقلنة، الرشادة والاقتصاد في تسيير الأموال العمومية وذلك بتطبيق رقابة صارمة ومستمرة على أعوان المحاسبة العمومية الملزمة باحترام قواعد تنفيذ بنود الميزانية العامة للدولة وضمان مشروعية عملياتها المالية.

وتعتبر ميزانية المؤسسة العمومية الصحية الأداة أو المؤشر الذي يعكس الواقع المالي للمؤسسة العمومية الصحية، كما تعتبر أداة فعالة لتسيير مصالحها وعملية تحضيرها وتنفيذها تتم في إطار قانوني حيث تتم هذه العمليات تحت أعين وهيئات رقابية مختلفة لضمان شرعيتها ومصداقيتها وتحقيق الكفاءة والفعالية في التنفيذ وترشيد الإنفاق، ويعتبر قانون المحاسبة العمومية 90-21 الإطار المرجعي الذي حدد مجال العمل وإجراءات التسيير الفعال لتحقيق الأهداف المرجوة.

وتوصلنا من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها إلى مجموعة من الاستنتاجات سواء من الجانب النظري أو الجانب التطبيقي.

### أولاً: نتائج الجانب النظري

تتلخص أهم نتائج الدراسة النظرية في:

- تعد المحاسبة العمومية فرع من فروع المحاسبة الذي ينظم تسجيل العمليات المالية إلى تقوم بها الوحدات العمومية.
- تهدف المحاسبة العمومية إلى المحافظة على صحة تنفيذ العمليات المالية ومحاربة التبذير والإسراف والإهمال وسوء استعمال الأموال العمومية.
- يعتبر القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 الجريدة الرسمية رقم 35 المصدر الأساسي للمحاسبة العمومية.
- العمليات المالية التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية تتمثل في الإيرادات العامة والنفقات العامة.
- الأعوان الذين تسند إليهم مهمة تنفيذ المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي.
- يخضع أعوان تنفيذ الميزانية لقوانين تقيد من حرية تصرفهم في الأموال العمومية.

- يخضع تحصيل الإيرادات العامة إلى ثلاث إجراءات وهي الإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل كما يخضع صرف النفقات العامة إلى أربع إجراءات يحددها قانون المحاسبة العمومية وهي الالتزام والتصفية والأمر بالدفع والدفع.
- نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أساس الاستحقاق مما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.
- تعتبر الميزانية العامة وسيلة مهمة في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.
- تعتبر الرقابة عنصرا مهما لضمان سلامة التصرف في المال العمومي والتحقق من الاستخدام الأمثل للموارد العمومية.
- حسب التشريع الجزائري فإن الميزانية العامة للدولة تخضع للرقابة الإدارية ورقابة مجلس المحاسبة والرقابة البرلمانية.

### ثانيا- الجانب التطبيقي:

- من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج وهي كما يلي:
- تتمثل ميزانية المؤسسة العمومية الصحية في الميزانية الأولية والميزانية المعدلة والحساب الإداري.
- يتم إعداد الميزانية الأولية من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل قبل بداية السنة المالية المعنية.
- يتم تقدير النفقات من خلال توزيع إجمالي للإيرادات المحصلة من الدولة على النفقات المسطرة للمؤسسة العمومية الصحية على أساس السنة السابقة.
- الميزانية المعدلة هي تعديل بالزيادة أو بالنقصان للميزانية الأولية.
- يتم إعداد الميزانية الأولية قبل 31-03 من السنة المالية الموالية لسنة التنفيذ.
- يعد الحساب الإداري قبل 31-03 من السنة المالية لسنة التنفيذ من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل حيث يبين الإيرادات المحصلة فعلا والنفقات المصروفة فعلا وإظهار فائض الحساب الإداري يعبر عن سوء تسيير المؤسسة العمومية الصحية.
- تقسم نفقات المؤسسات العمومية الصحية إلى قسمين هما: نفقات الموظفين ونفقات التسيير.
- يتم توزيع الزيادة في الإيرادات على نفقات التسيير فقط، إذ تعتبر نفقات الموظفين كافية.
- صرامة الإجراءات المطبقة قبل وأثناء تنفيذ الميزانية وخاصة في جانبها المتعلق بتسديد النفقات.



- إن نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسات العمومية الصحية ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.

كما توصلنا من خلال نتائج الدراسة الميدانية إلى إثبات فرضيات الدراسة حيث:

- **الفرضية الأولى:** من خلال الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير فإنه تم إثبات الفرضية الأولى والتي تنص على: "إعداد الميزانية وتنفيذها بالنسبة للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير تتم وفق الإجراءات التي تدخل في إطار ما يعرف بقواعد المحاسبة العمومية والتي تسمح بضبط وتنظيم ومراقبة نفقات وإيرادات المؤسسة العمومية الصحية" فمن خلال قانون المحاسبة العمومية ولاسيما القانون 90-21 والقوانين المالية السنوية يتم ضبط مشروع الميزانية.

- **الفرضية الثانية:** من خلال النتائج المحصلة في برنامج spss ومن خلال اختبار T\_test تبين قبول الفرضية الثانية والتي تنص على: "نظام المحاسبة العمومية يعبر عن واقع أداء المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل" أن نظام المحاسبة العمومية يعطي تقييما حقيقيا ودقيقا لأداء المؤسسة العمومية.

- **الفرضية الثالثة:** من خلال النتائج المحصلة من برنامج spss ومن خلال اختبار T\_test تبين قبول الفرضية الثالثة والتي تنص على: "إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل"، إذ يحدد هذا القانون القواعد التي يجب التي يجب التقيد بها عند القيام بمختلف العمليات المالية ومن تم تحقيق النجاعة في التسيير.

### ثالثا: الاقتراحات

من خلال النتائج السابقة ارتأينا تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير وهي كالتالي:

- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين.
- إجراء دورات تدريبية من أجل تحسين مستوى الموظفين ورفع مهارتهم وكفاءاتهم الإدارية.
- اتخاذ تدابير تبنى على أسس ثابتة تتناسب مع الوضع المالي والاقتصادي للدولة وهذا من أجل ضمان السير العادي لميزانية المؤسسة العمومية الصحية والابتعاد ولو نسبيا عن دائرة التقلبات في القوانين المالية.
- على المحاسب العمومي والأمر بالصرف الخضوع للتكوين الدائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين والأنظمة المحاسبية والإدارية.
- على مسؤولي المؤسسة العمومية الصحية أن يعملوا جاهدين على تحقيق الرشد في الإنفاق وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للنفقات.

- يجب استغلال الفائض المسجل في الحساب الإداري في تلبية احتياجات المؤسسة العمومية الصحية.
- وضع قانون أو إطار أخلاقي للممارسات المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام للقضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والإدارات العمومية للدولة.

### رابعاً: آفاق الدراسة

من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة جعلنا نكتشف إمكانية مواصلة البحث في هذا الموضوع من جوانب أخرى، وبغية فتح باب الدراسة من جديد نقترح الآفاق في شكل عناوين تصلح أن تكون إشكاليات لدراسة مستقبلية:

- دور نظام المحاسبة العمومية في ترشيد نفقات المؤسسات العمومية الصحية.
  - الرقابة على تسيير الميزانية العامة في المؤسسات العمومية الصحية.
  - أهمية الحساب الإداري في الميدان الرقابي وكيفية إعداده في المؤسسات العمومية الصحية.
- كل هذه العناوين قد تكون منطلقاً لإشكاليات أخرى للبحث، ويبقى المجال مفتوحاً لدراسات مستقبلية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- احمرؤا إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثفة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- إسماعيل خليل إسماعيل، عدس نائل حسن، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، 2011.
- بعلي محمد الصغير، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- الحسيني قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999.
- خالد شحاذة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
- الخطيب خالد شحاذة، المهائني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- دراز حامد عبد المجيد، المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1998.
- دراز حامد عبد المجيد، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- الدوري مؤيد عبد الرحمن، الجنابي طاهر موسى، إدارة الموازنات العامة، دار زهران للنشر، عمان، 2000.
- الرماحي نواف محمد عباس، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- الزبيدي عبد الباسط علي جاسم، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- زغذود علي، المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

- سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، بيروت، 2008.
- سوزي عدلي ناشر، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006.
- السويسي فاطمة، المالية العامة (موازنة الضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005.
- الشحاذة عبد الرزاق قاسم، البرغوثي سمير، القطيش عطا الله، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011.
- شهاب مجدي محمود، الاقتصاد المالي (نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999.
- الصغير حسين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
- عبد الجليل توفيق، البدور خالد، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009.
- عصفور محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008.
- عواضة حسين، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة، نفقات، إيرادات (ضرائب، رسوم)، القروض، الإصدار النقدي، الخزينة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2013.
- عوض الله زينب حسين، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.
- القريوتي موسى قاسم، على خضر مبارك، أساسيات الإدارة الحديثة، الطبعة الثالثة، دار تنسيق للنشر، عمان، 2006.
- لبنا بشير عبد الحفيظ، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- مبارك صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية والقومية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013.
- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

➤ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام النفقات والقروض العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت.

➤ مسعد محمد فضل، الخطيب خالد راغب، إيهاب نظمي إبراهيمي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

➤ مسعي محمد، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليبية، الجزائر، 2003

➤ الوادي محمود حسين، عزام زكريا أحمد، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.

➤ الواردات خلف عبد الله، الدباس سهيل بسيم، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة برنامج الأداء، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

#### ب- المقالات

➤ بقالم مراد، مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر (دراسة مقارنة)، الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 04، العدد 01، تاريخ النشر 2018/09/23.

➤ بن ريج ياسين، آليات الرقابة المالية على الميزانية العامة، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد 05، العدد 02، تاريخ النشر 2016/06/01.

➤ حمودي محمد، دور المراقب المالي في متابعة المسار المهني للموظف، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 02، تندوف.

➤ لعلايبي مالكة، زرقين عبود، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيلا، الجزائر، العدد 15، 2016.

#### ج- الرسائل الجامعية والأطروحات

➤ بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، 2011.

➤ دردوري لحسن، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة جزائر وتونس)، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.

➤ شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.

- شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2011.
- عز الدين فؤاد، استخدام أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016.
- فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011.
- مناصرة عزوز، أثر الزكاة على الموازنة العامة للدولة في مجتمع معاصر، رسالة ماجستير في الاقتصاد الإسلامي، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2007.
- نور محمد لمين، دور الموازنة العامة في التنمية الفلاحية والريفية كبديل اقتصادي خارج المحروقات، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011، 2012.
- وشاح محمود عبد الله محمود، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- ح- النصوص القانونية والوثائق الرسمية**
- القانون 84-17، المؤرخ في 7 جويلية 1984، المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية رقم: 28.
- القانون 90-21، مؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم: 35.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، الصادر في 17 جويلية 1995، الجريدة الرسمية العدد 39.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات الآمرين بالصرف ومسئولياتهم.
- المرسوم التنفيذي 11-381، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصلحة المراقبة المالية.
- المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، يضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، العدد 50.

➤ الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير .

➤ الوثائق الداخلية لمكتب الميزانية والمحاسبة للمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير .

#### خ- التقارير والمحاضرات

➤ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008.

➤ منصورى الزين، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشورة) جامعة البليدة، الجزائر.

#### د- المقابلات

➤ مقابلة مع السيد بوملطة عمر، محاسب ثانوي بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير، يوم 2019/03/07.

➤ مقابلة مع السيد قجور زيدان، متصرف إداري بالمؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير، يوم 2019/04/25.

#### ذ- المواقع الإلكترونية

➤ [www.tribunaldz.com/forum/t2443.dz2019/04/23](http://www.tribunaldz.com/forum/t2443.dz2019/04/23) ، ساعة التصفح: 19:15، تاريخ التصفح

#### ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- F.ADAM, O F.ERRAND,R.RIUUX, **FINANCES PUBLIQUES**, 2EDTTTON, PRESSES DE SCIENCEPO. ET DAILOZ, France, 2007, P43.
- M. Las combe, Vanden Driesch, **les finances publique** 5 édition ,daloz, paris, 2003,p:135.



الملاحق

## الملحق رقم: 14

### وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

#### استبيان (Questionnaire)

تحية طيبة وبعد السلام عليكم ورحمة الله وبركته

في إطار إعداد مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة حول المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية - دراسة عينة من المؤسسات العمومية الصحية بجيجل- نتشرف بوضع تحت تصرفكم هذا الاستبيان، راجين منكم أن تفضلوا بالإجابة على الأسئلة الواردة فيه بكل دقة واهتمام لأن نتائج الدراسة تتوقف على مدى صحة إجاباتكم، ونحيطكم علما أن الإجابات ستعامل بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. وأخيرا تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام وشكرا على تعاونكم.

إشراف الدكتور:

من إعداد الطالبتان:

فيصل قميحة

- منال قرين

- شهرزاد فنور

البيانات الشخصية: يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة.

الجنس (sexe):

ذكر  أنثى

العمر (Age)

أقل من 30 سنة  من 30-39 سنة  من 40 سنة فما فوق

المستوى التعليمي (Niveau d'instruction)

ثانوي فأقل  جامعي (bac+3/+4/+5)  دراسات عليا

الوظيفة (Post ou fonction):

محاسب عمومي  أمر بالصرف  المراقب المالي  مقتصد  محاسب إداري

سنوات الخبرة (Expérience):

أقل من 5 سنوات  من 5-11 سنة  من 11-15 سنة  من 15 سنة فما فوق

المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل.

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	القواعد والإجراءات المحددة في قانون المحاسبة العمومية 21/90 تعتبر فعالة لضمان التسيير الجيد للمؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها.					
02	باعتبار المحاسبة العمومية كنظام فهو مطبق في كل الجوانب المتعلقة بعمليات تسيير المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها.					
03	إن التغيرات الحاصلة في قوانين المالية لها تأثير على عمليات المحاسبة في المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها.					
04	لا تعاني المؤسسات العمومية الصحية التي أعمم بها من مشاكل معرقله لتحقيق فعالية الإنفاق العمومي.					
05	إن بيان مهام وصلاحيات مختلف أجهزة تنفيذ الميزانية يعكس الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
06	يوجد تكامل بين مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
07	لا يوجد تداخل بين عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
08	تعتبر أشكال الرقابة المحددة في قانون 21/90 كافية للحد من مختلف الانحرافات والتلاعبات بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
09	يركز نظام المحاسبة العمومية الحالي في إعداد الميزانية على الأساس النقدي وأساس الإستحقاق مما يجعلها كافية لفهم وضعية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
10	تحسن المحاسبة العمومية الرقابة الداخلية على الأموال العمومية بالمؤسسة الصحية التي أعمل بها.					
11	تقوم المحاسبة العمومية على أساس محاسبة الحقوق المسجلة و محاسبة الالتزام بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					

المحور الثاني: تساهم المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	عند تقدير الإيرادات والنفقات تكون هناك بعض الصعوبات في تحديد المبلغ المقدر بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
02	يعتبر المبلغ المقدر لتسديد نفقات الموظفين ونفقات التسيير كافيا بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
03	مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف يساعد على حسن تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
04	يتأثر عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بقرارات الصادرة عن المراقب المالي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
05	يدل الفائض الذي يظهر في الحساب الإداري من كل سنة على حسن تسيير المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها .					
06	تحدد قوانين المالية مجموعة من الإجراءات التي من شأنها ضبط تسيير ميزانية المؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
07	نظام المحاسبة العمومية لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها، ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.					
08	إن نظام المحاسبة العمومية يقوم باستخدام مستندات من أجل إعطاء بيانات مالية ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج المؤسسات العمومية الصحية التي أعمل بها.					
09	مدونة حسابات نظام المحاسبة العمومية الحالي غير مرنة أدت إلى عدم توازن حسابات الميزانية لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
10	تعتبر الإجراءات الرقابية المطبقة من بداية الإعداد إلى غاية تنفيذ الميزانية كافية للحفاظ على المال العام بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					
11	يلعب مبدأ الفصل بين المهام أو مبدأ التنافي دور فعال في تعزيز الرقابة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمؤسسة العمومية الصحية التي أعمل بها.					

## نتائج تحليل الاستبيان:

### اختبار الصدق الداخلي للاستبيان

### اختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

		Corrélations											
		X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	Tx
X1	Corrélacion de Pearson	1	,588**	-,039	,471*	,109	,393	,550**	,348	,644**	,529*	,134	,730**
	Sig. (bilatérale)		,004	,863	,027	,630	,070	,008	,112	,001	,011	,553	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X2	Corrélacion de Pearson	,588**	1	,008	,560**	-,038	,644**	,555**	,340	,690**	,683**	,105	,792**
	Sig. (bilatérale)	,004		,973	,007	,868	,001	,007	,121	,000	,000	,641	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X3	Corrélacion de Pearson	-,039	,008	1	-,015	,108	,382	,024	-,156	,081	,233	,285	,260
	Sig. (bilatérale)	,863	,973		,949	,633	,079	,917	,488	,721	,296	,199	,242
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X4	Corrélacion de Pearson	,471*	,560**	-,015	1	,015	,591**	,745**	,225	,591**	,335	,433*	,770**
	Sig. (bilatérale)	,027	,007	,949		,946	,004	,000	,314	,004	,127	,044	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X5	Corrélacion de Pearson	,109	-,038	,108	,015	1	,135	,326	-,223	,157	,180	-,062	,213
	Sig. (bilatérale)	,630	,868	,633	,946		,550	,139	,319	,486	,423	,783	,341
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X6	Corrélacion de Pearson	,393	,644**	,382	,591**	,135	1	,597**	,011	,706**	,588**	,473*	,824**
	Sig. (bilatérale)	,070	,001	,079	,004	,550		,003	,962	,000	,004	,026	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X7	Corrélacion de Pearson	,550**	,555**	,024	,745**	,326	,597**	1	-,029	,548**	,423*	,070	,745**
	Sig. (bilatérale)	,008	,007	,917	,000	,139	,003		,899	,008	,050	,758	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X8	Corrélacion de Pearson	,348	,340	-,156	,225	-,223	,011	-,029	1	,172	,324	-,021	,329
	Sig. (bilatérale)	,112	,121	,488	,314	,319	,962	,899		,444	,141	,925	,135
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X9	Corrélacion de Pearson	,644**	,690**	,081	,591**	,157	,706**	,548**	,172	1	,413	,431*	,819**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,721	,004	,486	,000	,008	,444		,056	,045	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
X10	Corrélacion de Pearson	,529*	,683**	,233	,335	,180	,588**	,423*	,324	,413	1	,143	,713**



	Sig. (bilatérale)	,655	,227	,875	,573	,421	,327	1,000	,083		,729	,636	,049
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	Corrélation de Pearson	-,419	,486*	,690**	,217	,334	,094	,049	,232	,078	1	,549**	,693**
Y10	Sig. (bilatérale)	,052	,022	,000	,332	,129	,678	,830	,298	,729		,008	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	Corrélation de Pearson	-,076	,350	,409	-,079	-,154	,118	,116	,119	,107	,549**	1	,462*
Y11	Sig. (bilatérale)	,735	,110	,058	,727	,494	,600	,608	,599	,636	,008		,030
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	Corrélation de Pearson	-,068	,787**	,473*	,512*	,493*	,421	,187	,565**	,424*	,693**	,462*	1
ty	Sig. (bilatérale)	,764	,000	,026	,015	,020	,051	,404	,006	,049	,000	,030	
	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\*. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## الثبات الكلي

### Corrélations

		Tx	Ty	Tt
tx	Corrélation de Pearson	1	,743**	,947**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	22	22	22
ty	Corrélation de Pearson	,743**	1	,918**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	22	22	22
tt	Corrélation de Pearson	,947**	,918**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	22	22	22

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

### تحليل البيانات الشخصية

#### الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	12	54,5	54,5	54,5
Valie أنثى	10	45,5	45,5	100,0
Total	22	100,0	100,0	

#### العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	3	13,6	13,6	13,6
Valie من 30-39 سنة	15	68,2	68,2	81,8
من 40 فما فوق	4	18,2	18,2	100,0
Total	22	100,0	100,0	

#### التعليمي المستوى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
جامعي	16	72,7	72,7	72,7
Valie دراسات عليا	6	27,3	27,3	100,0
Total	22	100,0	100,0	

#### الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب عمومي	4	18,2	18,2	18,2
Valie أمر بالصرف	5	22,7	22,7	40,9
المراقب المالي	2	9,1	9,1	50,0
مقتصد	6	27,3	27,3	77,3
محاسب إداري	5	22,7	22,7	100,0
Total	22	100,0	100,0	

#### الخبرة سنوات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	7	31,8	31,8	31,8
Valie من 5-11 سنة	3	13,6	13,6	45,5
من 11-15 سنة	7	31,8	31,8	77,3
من 15 سنة فما فوق	5	22,7	22,7	100,0
Total	22	100,0	100,0	

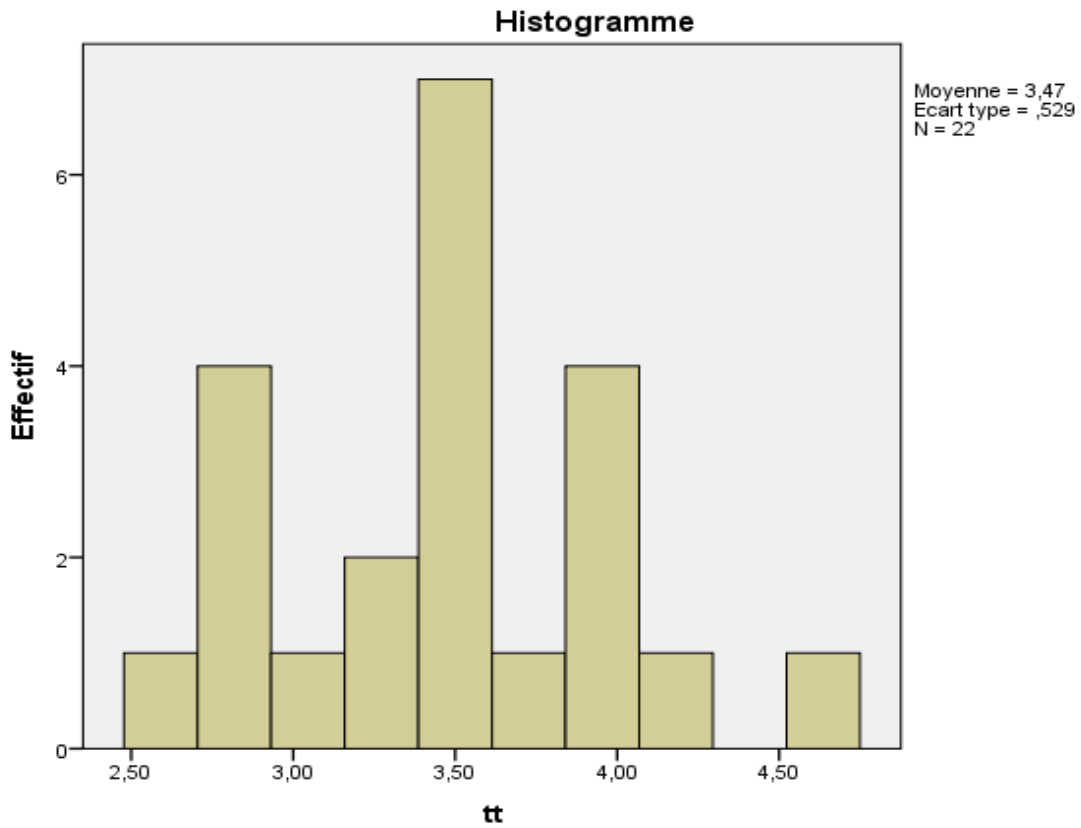


Tests de normalité

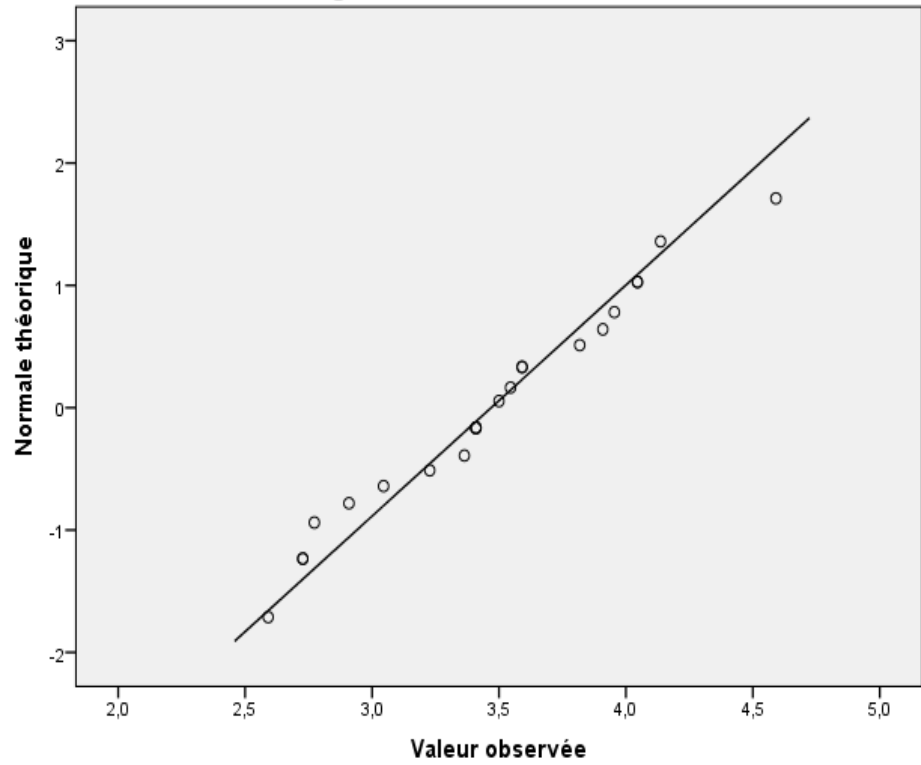
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
tt	,103	22	,200 <sup>*</sup>	,967	22	,651

\*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

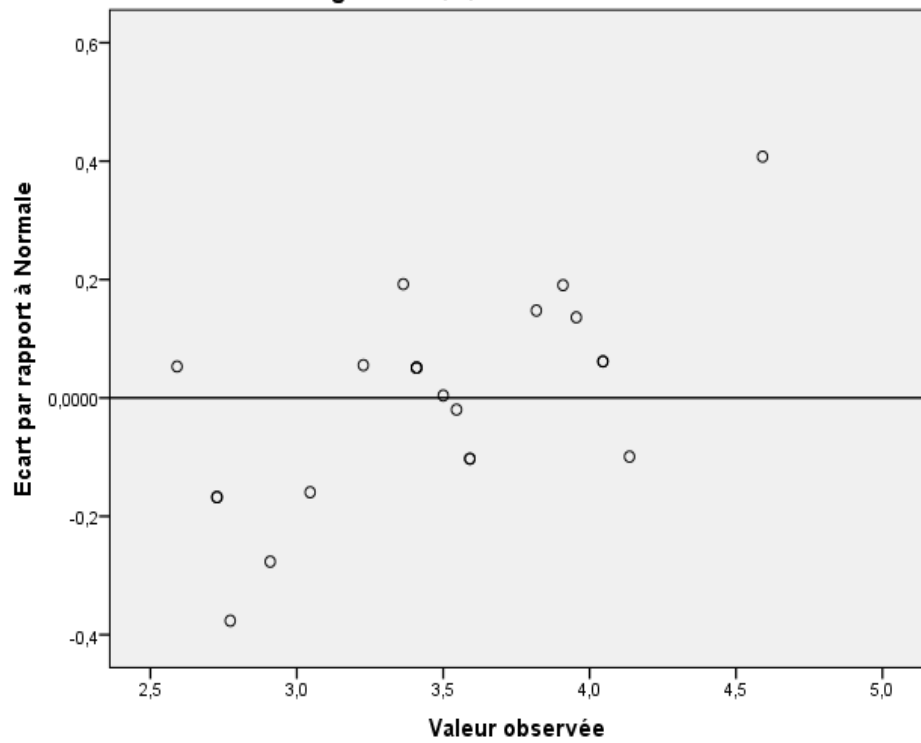
a. Correction de signification de Lilliefors



Normogramme Q-Q des résidus de tt



Normogramme Q-Q des résidus de tt



## تحليل الفقرات

### تحليل فقرات المحور الأول

#### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
X1	22	3,50	1,185	,253
X2	22	3,36	1,093	,233
X3	22	3,73	1,032	,220
X4	22	2,77	1,152	,246
X5	22	3,45	,739	,157
X6	22	3,95	1,174	,250
X7	22	3,27	1,241	,265
X8	22	3,32	1,211	,258
X9	22	3,27	,935	,199
X10	22	3,91	,684	,146
X11	22	3,77	,752	,160

#### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
X1	1,979	21	,061	,500	-,03	1,03
X2	1,560	21	,134	,364	-,12	,85
X3	3,306	21	,003	,727	,27	1,18
X4	-,925	21	,365	-,227	-,74	,28
X5	2,887	21	,009	,455	,13	,78
X6	3,813	21	,001	,955	,43	1,48
X7	1,030	21	,315	,273	-,28	,82
X8	1,233	21	,231	,318	-,22	,85
X9	1,368	21	,186	,273	-,14	,69
X10	6,236	21	,000	,909	,61	1,21
X11	4,822	21	,000	,773	,44	1,11

### تحليل فقرات المحور الثاني

#### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Y1	22	3,73	,883	,188
Y2	22	2,95	1,327	,283
Y3	22	3,68	1,249	,266
Y4	22	3,82	1,053	,224
Y5	22	2,77	1,232	,263
Y6	22	3,77	,813	,173
Y7	22	3,59	1,098	,234
Y8	22	3,18	1,181	,252
Y9	22	3,00	1,069	,228
Y10	22	3,36	1,136	,242
Y11	22	4,14	,834	,178

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Y1	3,864	21	,001	,727	,34	1,12
Y2	-,161	21	,874	-,045	-,63	,54
Y3	2,560	21	,018	,682	,13	1,24
Y4	3,645	21	,002	,818	,35	1,28
Y5	-,865	21	,397	-,227	-,77	,32
Y6	4,461	21	,000	,773	,41	1,13
Y7	2,524	21	,020	,591	,10	1,08
Y8	,722	21	,478	,182	-,34	,71
Y9	,000	21	1,000	,000	-,47	,47
Y10	1,502	21	,148	,364	-,14	,87
Y11	6,394	21	,000	1,136	,77	1,51

**اختبار الفرضيات**

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
tx	22	3,4835	,62757	,13380
ty	22	3,4545	,50577	,10783

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
tx	3,613	21	,002	,48347	,2052	,7617
ty	4,215	21	,000	,45455	,2303	,6788

**اختبار الفروق الخاصة عن طريق اختبار T للعينة المستقلة واختبار ANOVA**

**اختبار الفروق بالنسبة للجنس**

**Statistiques de groupe**

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
tt	ذكر	12	3,5758	,57179	,16506
	أنثى	10	3,3409	,47006	,14865

**Test d'échantillons indépendants**

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test-t pour égalité des moyennes								
		F	Sig.	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
tt	Hypothèse de variances égales	,390	,539	1,038	20	,312	,23485	,22627	-,23713	,70683
	Hypothèse de variances inégales			1,057	20,000	,303	,23485	,22213	-,22851	,69820

### اختبار الفروق بالنسبة للعمر

#### ANOVA à 1 facteur

Tt

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,324	2	,662	2,757	,089
Intra-groupes	4,562	19	,240		
Total	5,886	21			

### اختبار الفروق بالنسبة للمستوى التعليمي

#### ANOVA à 1 facteur

Tt

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,437	1	1,437	6,460	,019
Intra-groupes	4,449	20	,222		
Total	5,886	21			

### اختبار الفروق بالنسبة للوظيفة

#### ANOVA à 1 facteur

Tt

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,681	4	,170	,556	,697
Intra-groupes	5,205	17	,306		
Total	5,886	21			

### اختبار الفروق بالنسبة لسنوات الخبرة

#### ANOVA à 1 facteur

Tt

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,681	4	,170	,556	,697
Intra-groupes	5,205	17	,306		
Total	5,886	21			

# ملخص الدراسة

## الملخص

تعالج هذه الدراسة موضوع المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية باعتبار المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة المطبقة على مستوى المؤسسات ذات الطابع الإداري غير الربحي والمؤسسات العمومية بصفة عامة وهذا نظراً لأهميتها البالغة في تسيير الميزانية العامة وكذا ضبط مختلف جوانب التسيير فيها.

ويهدف توضيح دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات العمومية الصحية قمنا بدراسة تطبيقية تمثلت في المؤسسة العمومية الصحية مجدوب السعيد بالطاهير كنموذج يمكن من خلاله إعطاء لمحة حول كيفية إعداد ميزانيتها وتنفيذها والرقابة عليها، كما اعتمدنا على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث قمنا بتوزيعه على عينة من المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف والمراقبين الماليين والمقتصدين وذلك من أجل معرفة مدى إسهام المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات التسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل.

ولقد توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية إلى مجموعة من النتائج أبرزها: أن إعداد الميزانية وتنفيذها بالنسبة للمؤسسات العمومية الصحية محل الدراسة تتم وفق الإجراءات التي تدخل في إطار ما يعرف بقواعد المحاسبة العمومية والتي تسمح بضبط وتنظيم ومراقبة نفقات وإيرادات المؤسسة العمومية الصحية، كما أن نظام المحاسبة العمومية يعبر عن واقع أدائها وتساهم المحاسبة العمومية في ضبط إجراءات تسيير وتنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الصحية في ولاية جيجل.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة العمومية، ميزانية المؤسسة العمومية الصحية، المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي.

## Résumé

Cette étude traite de la question de la comptabilité publique et de son rôle dans la gestion des institutions de santé publique en tant que branche de comptabilité publique des branches comptables appliquée au niveau des institutions de nature administrative à but non lucratif et des institutions publiques en général, en raison de son importance dans la gestion du budget général, ainsi que dans les aspects de contrôle de la gestion.

Afin de clarifier le rôle de la comptabilité publique dans la gestion des établissements de santé publique, nous avons mené une étude appliquée dans l'institution de santé publique, Majdoub Al-Saeed Al-Taher, en tant que modèle permettant de donner un aperçu de la façon de préparer, exécuter et contrôler son budget .

Nous avons également utilisé le questionnaire comme outil de collecte d'informations, que nous avons distribué à un échantillon d'experts comptables , de changeurs de monnaie , d'observateurs financiers et d'économistes afin de déterminer dans quelle mesure la comptabilité publique contribuait aux procédures de contrôle et à la réalisation des opérations financières des établissements de santé publique de Jijel.

Au cours de l'étude appliquée, nous avons obtenu un certain nombre de résultats, dont les plus importants sont les suivants : la préparation et l'exécution du budget des établissements de santé publique étudiés s'effectuent selon les procédures décrites dans le cadre de ce que l'on appelle les règles de comptabilité générale.

Le système de comptabilité publique reflète la réalité de ses performances et contribue à la comptabilité des procédures publique de gestion et d'exécution des opérations financières effectuées par les établissements de santé publiques de l'Etat de Jijel.

**Mots –clés** : comptabilité publique, budget d'organisation de la santé publique, expert-comptable, examinateur, contrôleur.