

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة العقيد اكلى محند اولحاج

- البويرة -

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : المالية و المحاسبة

مذكرة بعنوان:

دور المحاسبة العمومية في ضبط

التكاليف والإيرادات

دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية و المحاسبة

تخصص: مالية مؤسسة

إشراف الأستاذة:

✓ د/شدرى معمر سعاد

إعداد الطالبتين:

✓ طالبة مروة

✓ شيروان حياة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	إسم و لقب الأستاذ
رئيسا	أكلي محند أولحاج - البويرة -	د/مداحي محمد
مشرفا	أكلي محند أولحاج - البويرة -	د/شدرى معمر سعاد
مناقشا	أكلي محند أولحاج - البويرة -	أ/يحيواوي أحمد

السنة الجامعية :

2018/2017

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة العقيد اكلى محند اولحاج

- البويرة -

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : المالية و المحاسبة

مذكرة بعنوان:

دور المحاسبة العمومية في ضبط

التكاليف والإيرادات

دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية و المحاسبة

تخصص: مالية مؤسسة

إشراف الأستاذة:

✓ د/شدرى معمر سعاد

إعداد الطالبتين:

✓ طالبة مروة

✓ شيروان حياة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	إسم و لقب الأستاذ
رئيسا	أكلي محند أولحاج - البويرة -	د/مداحي محمد
مشرفا	أكلي محند أولحاج - البويرة -	د/شدرى معمر سعاد
مناقشا	أكلي محند أولحاج - البويرة -	أ/يحيواوي أحمد

السنة الجامعية :

2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

نشكر الله على إنجاز هذا العمل المتواضع والصلاة والسلام على سيدنا محمد بن محمد الله صلى الله عليه وسلم وبعد:

إذ يدعونا واجب العرفان بالجميل أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث وعلى رأسهم الأستاذة: شكري معمر سعاد لما أبدته من توجيهات قيمة ومتابعة مستمرة لإخراج هذه المذكرة في صيغتها النهائية.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة لجنة المناقشة

والحمد لله ختمنا والصلاة على رسول الله صلى الله عليه وسلم.



إهداء

أهدي هذا العمل :
إلى التي حملتني وهنا على وهن،
إلى التي أكن لها كل الحب و التقدير والدتي حفظها الله
و أطال في عمرها،
إلى من كان منبع العز و القوة إلى من علمني السخاء و الجود
والكرم أبي حفظه الله و بارك في عمره،
إلى من تطلع لنجاحي بنظرات أمل خطيبي جعله الله من أهل
الجنان و أنابه رفقة سيد الخلق أجمعين،
إلى إخوتي، سلمى و أسرتها، محمد ، عبد القادر ، منى حفظهم
الله و وفقهم إلى ما يحبه و يرضاه،
إلى خالتي و الكتكوت رمزي،
إلى كل العائلة و الأحباب و كل باحث و طالب علم،
إلى التي قاسمتني هذا العمل المتواضع: حياة

طالبة مروة





إهداء

أهدي ثمرة جهدي:

إلى التي حملتي وهنا على وهن و سقتني من نبع حنانها و عطفتها
الفياض و من كان دعاؤها و رضاها سر نجاحي أمي الغالية حفظها
الله.

إلى رمز الكفاح في الحياة إلى من تحرس القيم و الأخلاق في قلبي
إلى من أحمل لقبه بكل فخر و إعتزاز أبي الغالي حفظه الله
إلى من سيكون سدي في الحياة زوج المستقبل.

إلى من تقاسمت معهم حلاوة الحياة إخوتي الأعمام : محمد النور،
أحمد، نبيلة ، هاجر

إلى من تقاسمت معهم أجمل اللحظات صديقاتي : بهري، مريم، نوال.
إلى التي تقاسمت معهما هذا العمل المتواضع: مروة
إلى كل من وسعتم ذاكرتي و لم تسعهم ذكرتي .



شـيـروان حـياة

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية بإعتبارها آلية كفيلة بضبط الإيرادات و النفقات العامة من خلال إجراءات تتبعها في مجال تحليل، تسجيل و تبويب عمليات تحصيل الإيرادات و صرف النفقات العامة عن طريق أعوانها المكلفين، و هذا بهدف تحقيق رقابة فعالة عن المال العام و كشف مواطن الخلل و الإنحراف و الوصول إلى تنفيذ الموازنة العامة بكل شفافية و دقة، هذا بالإضافة إلى معرفة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و واقع المحاسبة العمومية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية:

الإيرادات و النفقات العامة؛ المحاسبة العمومية، الموازنة العامة.

RESUMES

Le but de cette étude est de diagnostiquer la réalité de la comptabilité publique comme un mécanisme de contrôle des recettes et des dépenses publiques à travers des procédures suivies dans le domaine de l'analyse, Enregistrement et tabulation de la collecte des revenus et du déboursement des dépenses publiques par l'intermédiaire de ses agents autorisés Ceci afin de contrôler efficacement les fonds publics, de détecter les déséquilibres, de délimiter et d'atteindre l'exécution du budget général de manière transparente et précise, en plus de la connaissance des normes comptables internationales et de la réalité de la comptabilité publique en Algérie.

Mots clés :

Revenu et Dépenses publiques, comptabilité publique, budget général.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر و تقدير
	ملخص العربية
	ملخص الفرنسية
	فهرس المحتويات
	قائمة المختصرات و الجداول
	قائمة الأشكال و الملاحق
أ-ث	مقدمة
الفصل الأول: مفاهيم عامة حول الإيرادات و التكاليف العامة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الإيرادات العامة
3	المطلب الأول: ماهية الإيرادات العامة
4	المطلب الثاني: أنواع الإيرادات العامة
7	المطلب الثالث: مصادر الإيرادات العامة
14	المبحث الثاني: النفقات العامة و الرقابة عليها
14	المطلب الأول: النفقات العامة
19	المطلب الثاني: أسباب زيادة النفقات العامة
22	المطلب الثالث: أساليب الرقابة على النفقات العامة
25	المبحث الثالث: ترشيد النفقات العامة في الجزائر
25	المطلب الأول: مفهوم ترشيد النفقات العامة
29	المطلب الثاني: تبويب النفقات العامة في الجزائر
32	المطلب الثالث: تعزيز الشفافية و المسائلة للإففاق الحكومي
36	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: المحاسبة العمومية كآلية لضبط التكاليف العامة	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: المحاسبة العمومية المفهوم و المعايير الدولية

39	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
42	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة العمومية و الأطراف المستفيدة منها
46	المطلب الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة العمومية
51	المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية و مبدأ الفصل بينهم
51	المطلب الأول: الآمرون بالصرف
54	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
58	المطلب الثالث: المراقب المالي
63	المبحث الثالث: دور أعوان المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف العامة
63	المطلب الأول: إعداد الموازنة العامة
67	المطلب الثاني: تنفيذ الموازنة العامة
69	المطلب الثالث: حسابات الخزينة العمومية
72	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية	
74	تمهيد
75	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية
75	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية
77	المطلب الثاني: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لسور الغزلان
79	المطلب الثالث: مصالح المؤسسة و هيكلها التنظيمي
81	المبحث الثاني: إيرادات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية
81	المطلب الأول: صور و تبويب إيرادات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية
86	المطلب الثاني : مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية
90	المبحث الثالث: ترشيد النفقات في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية
90	المطلب الأول: نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية
93	المطلب الثاني: تنفيذ النفقات العمومية
97	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية و دورهم في تنفيذ النفقات
100	خلاصة الفصل
102	الخاتمة
107	قائمة المراجع
111	قائمة الملاحق

قائمة

المختصرات

و الجداول

قائمة المختصرات

المختصرات باللغة العربية

الإختصار	الدلالة باللغة العربية
ح	الحساب

المختصرات باللغة الأجنبية

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS	International public sector accounting standars	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قائمة الجداول

صفحة الجدول	عنوان الجدول	رقم الجدول
84	تبويب الإيرادات العامة في ميزانية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية	الجدول رقم 01

قائمة

الأشكال

و الملاحق

قائمة الأشكال

صفحة الشكل	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	أنواع الإيرادات	الشكل رقم (01-01)
34	مضمون الشفافية	الشكل رقم (02-01)
80	التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية	الشكل رقم (03-01)

قائمة الملاحق

صفحة الملحق	عنوان الملحق	رقم الملحق
111	سند الإيراد	الملحق رقم 01
112	الدفتري الرئيسي الخاص بالإيرادات	الملحق رقم 02
113	مقرر تعديل إعمادات الميزانية	الملحق رقم 03
114	جدول التحويلات الخاص بالصكوك البريدية	الملحق رقم 04
115	حوالة الدفع	الملحق رقم 05

مقدمة

1- تمهيد:

تعد الإيرادات و النفقات أحد موضوعات المالية العامة إذ تزداد أهمية الإيرادات تبعاً لزيادة أهمية الإنفاق العام كنتيجة ضرورية لتزايد دور الدولة في مختلف أوجه النشاطات، حيث تعتمد الحكومات على مصادر متعددة للإيرادات العامة و تختلف أهمية هذه المصادر لكل حكومة حسب النظام الاقتصادي السائد و مدى تقدم الدولة و النظام السياسي المتبع، و هذا من أجل قيام الدولة بالإنفاق العام تحقيقاً لأهداف المجتمع و إشباعاً للحاجات العامة. حيث أن كل من الإيرادات و النفقات العامة يعكسان بجانبها ما يعرف بالموازنة العامة، و التي تعد خطة تقديرية مرسومة قصيرة الأجل ترشح الخطط الاقتصادية للدولة و أهدافها بعيدة المدى.

و لكي تؤدي الدولة دورها يتعين عليها القيام بنوعين في التقديرات تتصلان بالنفقات اللازمة لقيامها بمختلف أوجه نشاطاتها، و بالإيرادات اللازم الحصول عليها لتغطية هذه النفقات، و على هذا النحو تستطيع الدولة مقابلة تقديرات الإنفاق الدولة في إطار ما يتقرر في هذا الشأن في إجراءات و تدابير مالية تتعلق بتحضير الميزانية و تنفيذها و ضبط الأموال العامة عند إنفاقها و مراقبتها رقابة فعالة تحول دون العبث بها في مختلف قطاعات الدولة و من بينها قطاع الصحة العمومية.

حيث انتهجت عدة تقنيات تكون كفيلاً بذلك منها تقنية المحاسبة العمومية التي تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري غير الربحي، و التي تحدد مختلف القواعد المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري بحيث تحدد مختلف القواعد المتعلقة بعرض الحسابات العمومية في شكل إجراءات و قرارات إدارية الزامية تسمح بالمتابعة الدقيقة لخطوات و مراحل إعداد و تنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية العمومية العامة.

و قد اهتم المشرع الجزائري بجانب المحاسبة العمومية و تطويرها حيث خصها بإطار قانوني تمثل في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، و الذي يهدف تنظيم مهنة المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية.

2- الإشكالية:

ومن خلال ما رود تمحورت إشكالية البحث حول السؤال التالي:

ما هي الإجراءات المتبعة لضبط الإيرادات و التكاليف العامة في إطار المحاسبة العمومية؟

3- الأسئلة الفرعية:

للإجابة على هذه الإشكالية تتبادر إلى أذهاننا التساؤلات التالية:

✓ ما هو مفهوم كل من الإيرادات و النفقات العامة؟

✓ من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة؟

✓ كيفية يتم إعداد و تنفيذ الميزانية العامة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان؟

4-الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع عدة فرضيات:

✓ الإيرادات العامة تتمثل في مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، بحيث تعد هذه

الأخيرة أسلوب لتلبية الحاجيات العامة؛

✓ يتمثل أعوان المحاسبة العمومية في كل من المحاسب العمومية و الأمر بالصرف؛

✓ يتم اعداد و تنفيذ الميزانية العامة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان بعرض الموازنة الأولية التي

تشمل مختلف النفقات المحتملة خلال السنة.

5-أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الإدارية حيث أن المحاسبة

العمومية تهتم بتبويب و تسجيل الإيرادات و النفقات العامة و ضبطها و المساعدة في اتخاذ القرارات، كما تكتسب

هذه الدراسة أهمية بالغة في تبيان كيفية حماية المال العام و ضبط الإنفاق العام، و تقييم أداء الوحدات الحكومية

و مدى ترشيدها في استعمال الموارد العمومية.

6-أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على المحاسبة العمومية من خلال تعريفها و مجال تطبيقها؛

- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و محدداتها و الهدف من ورائها؛

- التعرف على دور المحاسبة العمومية في ضبط الإيرادات و النفقات العامة.

7-أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار هذا الموضوع في:

- له علاقة بمجال تخصصنا * مالية المؤسسة*؛

- الميول الشخصي لمواضيع المحاسبة العمومية؛

- إن موضوع المحاسبة العمومية مرتبط مباشرة بمجال العمل خاصة في الجزائر أين يسيطر القطاع العمومي

على مبدأ التوظيف مما يساعدنا نحن الطلبة و الباحثين الإمام بهذا الموضوع؛

8-الدراسات السابقة:

هناك مجموعة من الدراسات التي اختص بهذا الموضوع:

-شلال زهير: أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.

فقد تمحورت هذه الدراسة على تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية، و القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات و إيجابيات النظام المحاسبي و تقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، و ضبط آليات تحصيل الإيرادات العامة و مراحل تسديد النفقات العامة في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية، و تحديد صلاحياتهم و مسؤولياتهم عند تنفيذ الميزانية العامة و مطابقتها للأنشطة و القوانين المعمول بها و حماية المال العام من الاختلاس و التبيد، إضافة إلى تحقيق الاقتصاد و الرشادة في استعمال الموارد العمومية.

-بوشنطرة سليمة: المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011/2010.

وقد تمحورت هذه الدراسة حول دراسة مختلف الإجراءات المطبقة في المؤسسات العمومية الإدارية الغير الربحية لحماية الأموال العامة من خلال الوقوف على أسباب الاختلالات عند تنفيذ الموازنة.

-يوسف السعيد أحمد: نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البلدية 2، الجزائر، 2016/2015.

و قد تمحورت إشكالية الدراسة حول تطبيق نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية و اهتم بدراسة الإسهامات المرافقة لتهيئة المناخ للانتقال نحو تبني المعايير الدولية، كما تم دراسة أيضا مدى ملائمة هذه المعايير في عصرنة نظام المحاسبة العمومية.

9-منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم العامة للإيرادات و النفقات العامة و مفهوم المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى دراسة حالة من خلال الزيارات الميدانية للصحة للمؤسسة العمومية الحوارية بسور الغزلان من خلال دراسة و تحليل الوثائق المعمول بها.

10- تقسيم الدراسة:

قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول: اثنان يمثلان جانب نظري و الثالث تطبيقي إضافة إلى مقدمة وخاتمة.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول الإيرادات و التكاليف العامة، و قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم الإيرادات العامة و في المبحث الثاني تطرقنا إلى مفهوم النفقات العامة و الرقابة عليها و في المبحث الثالث تطرقنا إلى أساليب ترشيد النفقات العامة في الجزائر.

الفصل الثاني: المحاسبة العمومية كآلية لضبط التكاليف لعامة، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم المحاسبة العمومية ومعاييرها و في المبحث الثاني تطرقنا إلى أعوان المحاسبة العمومية و مبدأ الفصل بينهم، أما في المبحث الثالث فتطرقنا إلى دور أعوان المحاسبة العمومية في ضبط الإيرادات و النفقات العامة.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، و قد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم عام للمؤسسة المعنية بالدراسة و في المبحث الثاني تطرقنا إلى صور وتبويب إيرادات المؤسسة، و في المبحث الثالث تطرقنا إلى صور نفقات المؤسسة العمومية. تطرقنا من خلال المقدمة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، والتي جاءت تحتها مجموعة من الإشكاليات الفرعية، وفرضيات البحث، وأهمية البحث واهدافه. أما الخاتمة فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى التوصيات و الاقتراحات و كذا آفاق الدراسة.

المفصل الأول:

مفاهيم عامة حول الإيرادات

والتكاليف العامة

تمهيد:

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

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة المفاهيم العامة للإيرادات والتكاليف العامة وذلك وفق ثلاثة مباحث وهي كالآتي:

- ماهية الإيرادات العامة؛

- النفقات العامة والرقابة عليها؛

- ترشيد النفقات العامة في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية الإيرادات العامة

تعد الإيرادات العامة أداة رئيسية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها المختلفة وقد تعددت أنواع الإيرادات العامة وازدادت أهميتها لإشباع الحاجات العامة، ومن هذا المنطلق سنتناول في هذا المبحث الإيرادات العامة من خلال مفهوم الإيرادات العامة و أنواع الإيرادات العامة ومصادرها.

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات العامة

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الإيرادات العامة وتطورها التاريخي.

أولاً-تعريف الإيرادات العامة:

تعرف الإيرادات العامة على أنها: "الأساس الهام الذي يتم الاستناد إليه في تمويل النفقات العامة والتي تؤدي الدولة من خلالها نشاطاتها المالية التي تحقق الأهداف التي تسعى إليها عن طريق مآليتها العامة، وسياستها المالية إضافة إلى دور الإيرادات العامة في تحقيق هذه الأهداف."¹

كما تعرف الإيرادات العامة على أنها: "أداة مالية تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي."²

و تعرف الإيرادات العامة أيضا بأنها: "الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة."³

إنطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن إستنتاج أن الإيرادات العامة هي تلك الموارد الاقتصادية و الدخول التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة و ذلك بهدف إشباع الحاجات العامة.

ثانياً-التطور التاريخي لمفهوم الإيرادات:

كان مفهوم الإيرادات العامة غير معروف لدى المجتمعات البدائية الأولى حيث كان الدفاع عن الجماعة هو الوجه الوحيد للحياة المشتركة بين أفراد القبيلة الواحدة فلم تكن هناك حاجة إلى الإيرادات العامة، ولكن هذا الوضع تطور نتيجة تركز السلطة بيد حاكم قوي، وفي الأصل كان الحاكم هو المسؤول عن إيجاد الإيرادات اللازمة لتلبية رغباته وتحقيقاً لواجباته، ونتيجة لذلك كان الإيراد الذي يأتي يمثل إيراد التاج (الحاكم) ينفق على تصريف أمور الدولة وتلبية حاجاتها.

¹ فليح حسن خلف، المالية العامة، جدار للكتاب العالمي، الأردن، 2008، ص161.

² سوزي عدلي ناشد، أساسات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص87.

³ محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2015، ص48.

لم تعرف الممالك والحضارات القديمة المؤسسات القانونية والسياسية التي تفرق بين شخصية الحاكم وشخصية الدولة، حيث كان مال الحاكم هو مال الدولة وخزينة الدولة هي خزينة الحاكم الخاصة.

لكن مع تطور مفهوم الدولة عظمت وظائفها وازدادت نفقاتها ولم تعد إيرادات أملاك الحاكم تكفي لتلبية الحاجات العامة المتزايدة ونتيجة لذلك كان الحاكم يتوجه إلى رعيته يطلب العون والمساعدة، وتجسد ذلك في صورة تبرعات اختيارية ثم أصبحت هذه التبرعات الاختيارية فرائض إجبارية ودائمة بسبب تناقص الإيرادات، فظهر مفهوم الاقتطاعات العامة كمورد أساسي للدولة تغطي به نفقاتها وتحقق به منافع عامة مقابل ذلك تم تغيير مفهوم الإيرادات ولم تعد تأتي من الأملاك الخاصة للحاكم وإنما أصبح مصدر الإيرادات هو الرعية، ووضعت هذه الإيرادات تحت تصرف جهة عامة تستخدم صلاحياتها القانونية في إدارة الإيرادات فهي بالتالي إيرادات عامة، يتم توزيع العبء الناتج عنها توزيعاً عادلاً بين المكلفين وفق مبدأ المساواة، فظهر مفهوم المال العام الذي يختلف عن مفهوم المال الخاص للحاكم.

بعد هذا نشأت مجموعة من القواعد القانونية تنظم العلاقة المالية للدولة مع الآخرين على أساس السلطة والسيادة، فكان لزاماً وكنتيحة هذا التطور أن تصبح الإيرادات العامة وسيلة مالية أساسية تستخدمها الدولة لتوفير المال اللازم لتغطية النفقات العامة، وأداة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق لأهداف الدولة العامة.

المطلب الثاني: أنواع الإيرادات العامة

هناك أنواع مختلفة من الإيرادات العامة على أساس مصدرها، أو على أساس عنصر الإلزام من جانب الدولة كما يفرق لبعض بين إيرادات إدارية غير ضريبية وإيرادات عادية وغير عادية هذا إضافة إلى إيرادات أخرى.

أولاً- التفرقة على أساس المصدر:

و هي تنقسم إلى إيرادات أصلية وإيرادات مشتقة:¹

1-الإيرادات الأصلية:

تتمثل فيما تحصل عليه الدولة من أملاكها وهي ما تعرف بدخل الدومين أو الإيرادات الاقتصادية.

2-الإيرادات المشتقة:

وهي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من خلال اقتطاع جزء من ثروة الآخرين أي كافة الإيرادات ما عدا

الدومين.

¹ محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، جدار للكتاب العالمي، الأردن، 2016، ص 53.

ثانياً- التفرقة على أساس عنصر الإجبار:

و هي بذلك تنقسم إلى إيرادات جبرية و الإيرادات غير جبرية:¹

1-الإيرادات الجبرية:

ويشمل هذا النوع ما يلي:

❖ **الضرائب والرسوم:** يتمثل الرسم في مبلغ من المال تجنيه الدولة أو أحد الأشخاص العامة من الأفراد مقابل

خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص عاد إليه من هذه الخدمة، أما بالنسبة للضرائب في مبلغ

من النقود يدفع دون مقابل تحقيق لمنافع عامة وهي تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة؛

❖ **الغرامات المالية:** تفرض من قبل المحاكم وتذهب إلى خزينة الدولة وتفرض لمعاقبة شخص ما لمنعه من تكرار

القيام بعمل مشابه؛

❖ **التعويضات:** وهي عبارة عن مبالغ وجب دفعها للدولة على سبيل التعويض كأضرار الحرب مثلاً؛

❖ **القروض الاجبارية:** وهي القروض التي يجبر الأفراد من خلالها عن التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة

إجباراً من الدولة.

2-الإيرادات الغير جبرية:

تعد الإيرادات الغير جبرية تلك الإيرادات التي يتنافي فيها عنصر الإجبار فتشمل:

- الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من ملكية خاصة بها؛

- الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كمقابل لسلمة أو خدمة تبيعها؛

- القروض الاختيارية والتي لا تقوم على عنصر الإجبار.

ثالثاً- الإيرادات الإدارية الغير ضريبية:

وهي تأتي من ممارسة الدولة لوظيفتها كحكومة أو بعبارة أخرى هي الإيرادات السيادية من رسوم وغرامات

ورخص وإتاوات... الخ، وبشكل عام تؤخذ الإيرادات الإدارية من قبل الحكومة مقابل خدمات عامة ينتفع بها الفرد

بصورة مباشرة بقدر تكلفة الخدمة العامة المقدمة.²

¹ محمد خصاونة، المالية العامة، دار المناهج، الأردن، 2014، ص117.

² محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص49.

رابعاً-الإيرادات العادية والإيرادات الغير عادية:

معيار التفرقة بين الإيرادات العادية والغير عادية هو مدى دورية وتكرار الإيرادات والحصول عليها بصفة منتظمة ودورية في كل سنة، و تنقسم إلى:¹

1-الإيرادات العادية:

وهي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة دورية ومنتظمة (دخل الدومين، الضرائب، الرسوم) لتغطية النفقات العادية.

2-الإيرادات الغير العادية:

وهي الإيرادات الاستثنائية أو الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة (القروض، عملية الإصدار النقدي، الهبات، الهدايا) وهي تستعمل لتغطية النفقات الاستثنائية.

خامساً: الإيرادات الأخرى.

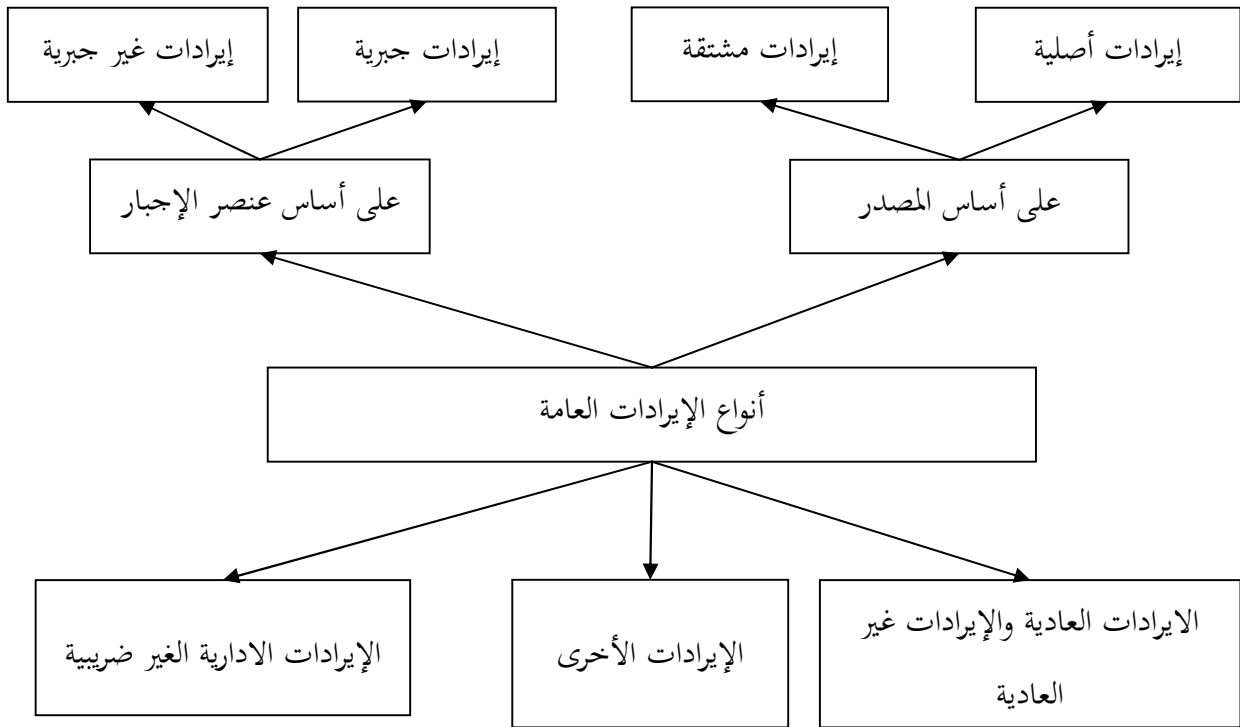
وهي تتمثل أساساً في القروض العامة وهي مبالغ من المال سواء كان عينا أو نقداً ويدفع للدولة أو أحد أشخاص القانون العام من قبل وحدات اقتصادية، بحيث تتنوع القروض بحسب الجهة المقرضة وتبعاً لمدة إقراضها ووفقاً للأساس الذي تستند إليه، فهناك قروض داخلية وخارجية، قروض طويلة متوسطة وقصيرة الأجل وقروض اختيارية وإجبارية.²

والشكل التالي يوضح أنواع الإيرادات العامة:

¹ طارق قدوري، مساهمة ترشيد الانفاق العمومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وتمويل جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص80.

² أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثامنة، دار الثقافة، الأردن، 2011، ص 75.

الشكل رقم (01-01): يبين أنواع الإيرادات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما ورد في المعطيات السابقة.

فالإيرادات العامة على اختلاف أنواعها تتحصل عليها الدولة لاستعمالها في الإنفاق العام، فيمكن للدولة الاستعانة بمختلف هذه الإيرادات لتحقيق الإنفاق العام شرط عدم تخصيص إيرادات معينة لإنفاق معين و إنما يجب تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة مع النفقات العامة من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي للدولة ككل.

المطلب الثالث: مصادر الإيرادات العامة

تتعدد مصادر الإيرادات العامة وهي تنقسم بذلك إلى:

أولاً: الإيرادات الاقتصادية (إيرادات الدولة من املاكها)

تحصل الدولة على جزء من إيراداتها المتمثلة في غلة الأموال التي تملكها وهي ما يعرف بالدومين وينقسم الدومين إلى نوعين هما:¹

1-الدومين العام:

والذي يتكون من أموال الدولة الموجهة للاستعمال العام كالطرق العامة والموانئ والأشجار والمتاحف... إلخ حيث تخضع هذه الأملاك إلى القانون الإداري ولا يجوز بيعها أو الاستلاء عليها من قبل الأفراد.

¹ سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار الدجلة، الأردن، 2011، ص ص 208-209.

2-الدومين الخاص:

يتكون الدومين الخاص من أموال الدولة المخصصة للاستغلال التجاري مثل المصانع والفنادق ووسائل النقل... إلخ، وينقسم الدومين الخاص إلى عدة أنواع هي:

❖ **الدومين العقاري:** يتكون من الأراضي الزراعية والغابات والمناجم والأبنية... إلخ فيما يخص الأراضي الزراعية

أخذت الدولة بالتخلي عنها للمواطنين عن طريق التوزيع المجاني أو البيع؛

❖ **الدومين المالي:** يتكون هذا الدومين مما تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم والسندات وفوائد القروض

وغيرها من الفوائد المستحقة للحكومة، ويسمى **بمحافظة الدولة المالية؛**

❖ **الدومين الصناعي والتجاري:** يشمل هذا النوع جميع النشاطات الصناعية التي تقوم بها الدولة في مجال

الصناعة والتجارة حيث تمارس الدولة فيه نشاطا شبيها بنشاط المشروعات الخاصة بهدف تحقيق الربح.¹

ثانيا-الإيرادات الائتمانية (القروض العامة):

يمكن تعريف القرض العام على أنه: "استدانة أحد أشخاص القانون العام (الدولة، الولاية، البلدية، ... إلخ)

أموالا من الغير مع التعهد بردها إليه بفوائدها، وهو بذلك يعد ايرادا ائتمانيا".²

حيث تلجأ الدولة لطلب القروض العامة لضعف الادخار فيها، ومع وجود البطالة لعدم توظيف بعض عناصر

الإنتاج كعلاج يتطلب إحلال الاستثمار العام محل الاستثمار الخاص.³

و تتلخص خصائص القرض العام فيما يلي:⁴

1-القرض العام مبلغ من المال:

والمال يمكن أن يكون عينا أو نقدا والصفة النقدية للقروض العامة هي الصفة الغالبة في العصر الحديث.

2-القرض العام يدفع من قبل أحد أشخاص القانون العام أو القانون الخاص:

تلجأ الدولة إلى الاقتراض من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين سواء كانوا يتمتعون بجنسيتها أو أجنبي، كما

تلجأ أحيانا إلى الدول والمؤسسات المالية الأجنبية والدولية للاقتراض منها.

¹ محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص56.

² نفس المرجع، ص9.

³ حياة إسماعيل، تطوير إيرادات الموازنة العامة، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2009، ص25.

⁴ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص286.

3- القرض العام يدفع للدولة:

يعتبر القرض العام نوعا من الإيرادات العامة التي تدخل الخزينة العامة للدولة لذلك ينحصر عقد القرض بأشخاص القانون العام، سواء كان هذا الشخص هو السلطة المركزية أو كان من المؤسسات العامة التي تتمتع بشخصية معنوية وباستقلال مالي وإداري، أو كانت سلطة محلية.

4- القرض العام يصدر بقانون:

تقوم الحكومة بعقد القرض العام بإصدار سندات الدين العام استنادا الى إذن مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية، ويتضمن موافقة ممثلي الشعب على استدانة مبلغ من المال يغذي خزينة الدولة العامة ويقتصر هذا الاذن غالبا على المبادئ الأساسية التي تتضمن مبلغ القرض ومنح مزايا و ضمانات معينة لتشجيع الاكتتاب في سندات القروض.

5- القرض العام يتم بموجب عقد:

الطرف الأول في هذا العقد هو الدولة التي يتوجب عليها ارجاع مبلغ القرض مع الفوائد حسب نظام القرض أما الطرف الثاني فهو الدائم الذي يترتب عليه تقديم المبلغ للطرف الأول.

6- الصفة الاختيارية للقرض العام:

المفروض أن يتم القرض العام بإرادة الطرفين المتعاقدين ولكن عند حصول أزمات اقتصادية حادة أو نشوب حروب قد يتخذ القرض العام صفة إلزامية لكنها استثنائية.¹

ثالثا- الإيرادات السيادية:

الإيرادات السيادية هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة جبرا من الأفراد، وتشمل: الضرائب والرسوم الإتاوة والغرامات المالية والتعويضات.

1- الضرائب:

تمثل الضرائب إحدى أدوات السياسة الضريبية التي تفرضها الدولة من أجل تمويل الخزينة العمومية، و عليه سنقوم بتحديد تعريف الضريبة وقواعدها.

1-1- تعريف الضريبة:

تعرف الضريبة بأنها: "مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة".²

¹ بالعزوز بن علي، دبلوك في الإقتصاد النقدي- البنكي- الدولي- المالية العامة، دار الخلدونية، الجزائر، 2008، ص ص 250-251.

² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، بدون سنة نشر، ص 118.

وتعرف أيضا على أنها: "فريضة مالية نقدية تؤديها الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل بهدف تحويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية".¹

ومن خلال التعاريف السابقة يتبين أن الضريبة تفرض جبرا وتحصل جبرا بصورة نقدية وهائية.

أما بالنسبة لخصائص الضريبة فهي تتمثل فيما يلي:²

❖ **الصفة النقدية للضرائب:** تعد الأساس لأن الضرائب العينية لم تعد عملية لصعوبة إدارتها وتنظيمها حيث يتم دفع جميع الالتزامات عن طريق النقود؛

❖ **الضريبة فريضة اجبارية:** إن فرض الضريبة والعمل على جبايتها يعدان من أعمال الدولة بناء على ذلك فإن للدولة الحق بأن تفرض الضرائب، وتقوم بجبايتها جبرا من الأفراد دون الدخول معهم في بعض المناقشات؛

❖ **الضريبة فريضة ذات اهداف:** حيث توجد منها أهداف مالية التي تعني تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتسير مختلف مرافقها العامة، ومنها أهداف اقتصادية واجتماعية حيث ينتج عن الضريبة آثار اقتصادية واجتماعية وذلك من خلال الخلفية السياسية والفكرية للدولة التي تهدف إلى تحقيق الغايات الاجتماعية والسياسية والمالية؛

❖ **الضريبة فريضة دون مقابل:** من خصائص الضريبة أنها تدفع دون مقابل أو أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له؛

❖ **الضريبة تفرض وفقا لمقدار المكلفين:** إن الضريبة تطرح على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية، أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع؛

❖ **الضريبة تفرض من قبل الدولة:** وذلك أن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بالقانون فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.

1-2- قواعد الضريبة:

للضرائب عدة قواعد نذكر منها:

¹ محمد احمد الكايد، الإدارة المالية الدولية والعالمية ، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن؛ 2010، ص144.

² خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2005، ص146.

❖ **قاعدة العدالة:** لقد وضعت هذه القاعدة للقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة أين كانت بعض الطبقات معفاة من دفع الضريبة، حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة؛¹

❖ **قاعدة اليقين:** ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي إهمام أو أي غموض والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة ولا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها؛²

❖ **قاعدة الملائمة في الدفع:** تؤكد هذه القاعدة على ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وإجراءات التحصيل ملائمة للممول تفاديا لثقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل وعلى إيراد القيم المنقولة؛

❖ **قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية:** يجب أن تراعي الدولة في تحصيل إيراداتها الضريبية ضرورة الاقتصاد في نفقات التحصيل، ذلك أنه كلما قلت نفقات التحصيل كلما كان إيراد الضريبة كبيرا ومحققا فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة.³

2- الرسوم:

يعد الرسم مبلغ من النقود يدفع لقاء خدمة ذات نفع عام تؤديها الدولة أو إحدى هيئاتها للفرد بناء على طلبه، ويهدف الرسم إلى تغطية نفقة الخدمة المقدمة.

أما بالنسبة لتحديد الرسم فإن المشرع المالي يقرر قيمته بناء لقواعد معينة تنظم طريقة تقييمه للرسم العام وتمثل هذه القواعد في:⁴

- أن تكون قيمة الرسم ضمن تكاليف إنتاج الخدمة، أي تكون قيمة الرسم تغطي تكاليف الخدمة المقدمة؛

- أن لا تتجاوز قيمة الرسم قيمة المنفعة التي يود الفرد الحصول عليها عند دفعه للرسم أي أن لا يبالغ المشرع

في تحديد قيمة عالية للرسم لأن هذا من شأنه أن يدفع الفرد إلى الامتناع عن طلب الخدمة.

¹ قاسم نايف علوان، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص ص 84-85.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 29.

³ حياة بن إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 15.

⁴ محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2010، ص 81.

بالرغم من تعدد أوجه الاختلاف بين ضرائب الرسوم إلا أن المشروع أحيانا يطلق على بعض الضرائب مصطلح الرسم ويحدث خلطا بين الضرائب والرسوم ومثال ذلك الضرائب الجمركية وضرائب الدمغة التي تسمى عادة رسوم الجمارك والدمغة.

3- الغرامات:

تعد الغرامات أحد مصادر الإيرادات للدولة ولكنها مصدر مؤقت يصعب الاعتماد عليه في تمويل النفقات العامة، فالأصل في الغرامة أنها عقوبة مالية تفرض على مرتكبي المخالفات القانونية وليس الهدف من فرضها الحصول على مورد مالي للدولة، فالهدف الرئيسي من فرض الغرامة هو تخفيض عدد مرتكبي المخالفات وإجبار الأفراد على احترام لوائح وقوانين المجتمع.¹

4- الثمن العام :

وهو يمثل مقابل سلعة أو خدمة يدفعه الفرد لهيئة إدارية (كثمن الاشتراك في الهاتف مثلا) أو مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري أو مؤسسة عامة اقتصادية مثال ذلك: ثمن تلاجحة تباع من المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترومنزلية (ENIEM) فيتفق هذا الثمن العام مع الضريبة في كونه من موارد الخزينة العامة لكنه يختلف عن الضريبة بما أنه لا يدفع جبرا وإنما كلما أراد الفرد الانتفاع من السلع والخدمات التي تقدمها الدولة.²

5- الأتاوة:

وهي المقابل الذي يدفعه صاحب العقار أو الثروة بسبب ارتفاع ملكه المترتب عن قيام الدولة بمشاريع عامة كتعبيد الطرق أو اقامة سد يؤثر على قيمة الأراضي المجاورة، مما يقتضي أن يساهم المستفيد بقسط ما في النفقات والتي تتحملها الدولة، وبذلك تتفق الأتاوة مع الضريبة في كونها تدفعان جبرا للخزينة العامة ومقدار الأتاوة يجب أن لا يزيد على قيمة التحسينات التي قامت بها الدولة.³

6- إيرادات الدولة النقدية :

قد ازدادت أهمية السلطة النقدية للدولة نتيجة ازدياد أعبائها ووظائفها، فلم يعد عمل الإدارة النقدية مقتصرًا على القيام بدور الصندوق المركزي، بل أصبحت تؤثر في السوق المالية و تعمل على تحقيق التوازن النقدي

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص120.

² أعمر بجاوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص95.

³ عبد الله خباية، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2009، ص218.

والاقتصادي، فتراقب حركة الاعتمادات والقروض الخاصة من ناحية الكمية والنوعية، وتمارس تأثيرها على القطاع المصرفي والنشاط المالي... إلخ، وأهم إيرادات الدولة النقدية هي:¹

- سندات الخزينة التي تصدرها الدولة لتأمين المال اللازم لنفقاتها العاجلة ريثما تتم جباية الضرائب والرسوم؛
- إصدار النقد: تلجأ الدولة بسلطتها النقدية إلى تغطية الفرق بين النفقات والإيرادات بأن تطلب من المصرف إصدار نقد تعادل قيمته حجم العجز الحاصل

7- الهبات والمنح والتبرعات:

بالإضافة للإيرادات السابقة فهناك مصادر أخرى تتمثل في:²

هذه الإيرادات في الهبات و المنح و التبرعات التي تقدمها الدولة الصديقة والحليفة للدول المحتاجة، أو تقدمها المنظمات الدولية أو الشركات الأجنبية لأسباب اقتصادية وسياسية ومالية أو إنسانية، كما أن بعض المؤسسات والأفراد داخل الدولة قد يتبرعون ببعض الأموال بصفة هبة أو منحة غير مستردة لدعم الجهد المالي للدولة. وفي الواقع إن دور الهبات والمنح والتبرعات محدود في تمويل النفقات العامة فحصيلتها ضئيلة وغير منتظم لكن هذا لا ينفي دورها في تغطية نفقات بعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و الاجتماعية والثقافي والديني كالمؤسسات الصحية، كما لا يمكن تجاهل دورها في فترات الأزمات الكبرى كالحروب أو عند وقوع الكوارث الطبيعية كالزلازل والأعاصير وقد تجسد هذا بشكل واضح في إعصار تسونامي الذي ضرب بعض الدول الآسيوية.

¹ عبد الغفور ابراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران، الأردن 2009، ص ص 255- 256.

² نوزاد عبد الرحمن الهيتي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، الأردن، 2005، ص 88.

المبحث الثاني: النفقات العامة والرقابة عليها

تكتسي النفقات العامة أهمية بالغة إذ أنها تشكل القسم الأكبر في مكونات الموازنة العامة للدولة وتعتبر من أهم سياسات الدولة الرامية إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم النفقات العامة وأسباب زيادة هذه النفقات وأساليب الرقابة عليها.

المطلب الأول: مفهوم النفقات العامة

من خلال هذا المطلب سنقوم بتعريف النفقات العامة و خصائصها و من ثم قواعدها وصولاً إلى تقسيماتها

أولاً-تعريف النفقات العامة:

هناك عدة تعاريف قدمت للنفقات العامة نذكر منها:

تعرف النفقات العامة على أنها: "مبلغ من المال يخرج من خزينة الدولة بواسطة إدارتها ومؤسساتها وهيئاتها ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة".¹

و تعرف أيضاً على أنها: "المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة".²

كما تعرف أيضاً على أنها: "مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها في شكل كمية معينة من المال خلال فترة زمنية معينة بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة".³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج النفقة العامة هي مبلغ نقدي تنفقه الدولة لتحقيق منفعة عامة.

ثانياً- خصائص النفقات العامة:

من خلال استعراضنا للتعاريف السابقة نجد أنه يمكن تحديد الخصائص التالية للنفقة العامة.

1-النفقة العامة مبلغ نقدي:

تعتبر المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها على السلع والخدمات الركن الأول للنفقة العامة، أما في حالة قيام الدولة بالحصول على بعض السلع والخدمات بدون مقابل كما هو الحال في عمليات الاستيلاء جبراً وبدون مقابل فإن ذلك لا يعتبر نفقة عامة، وذلك لأن الدولة تستخدم مثل هذه الأساليب في حالات استثنائية خاصة كحالات الحروب مثلاً، وإلا فلا يعتبر استخدامها مثل هذه الأساليب قانونياً، كما ويعتبر مخالفة للمبادئ الديمقراطية أيضاً.⁴

¹ طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، الأردن، 2012، ص 122.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 278.

³ عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 173.

⁴ حسني خربوش، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص 143.

2- صدور النفقة العامة من أحد أشخاص القانون العام:

حتى يمكن اعتبار النفقة عامة يجب أن تصدر عن الدولة أو أحد هيئاتها العامة، وتمثل أشخاص القانون العام في الدولة بمختلف مستوياتها الحكومية، أي سواء على المستوى المركزي أو مستوى الولاية أو مستوى المحليات، فمثلا قيام أحد الأشخاص ببناء مسجد أو مركز صحي أو مدرسة بهدف تحقيق النفع العام فإن هذا الإنفاق لا يعتبر إنفاقا عاما وإنما يعتبر إنفاقا خاصا، ومن الأمثلة على الإنفاق العام ما تنفقه الدولة على رواتب موظفيها والإنفاق على إنشاء الجسور وشبكات الطرق والدفاع وبناء المستشفيات.¹

3- الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام:

ويقصد بالحاجات العامة الحاجات الاجتماعية التي يصعب إشباعها بواسطة القطاع الخاص، ولذا يتم إشباعها بواسطة الدولة وينتج عنها منفعة عامة تقدرها الدولة، وتختلف الحاجات العامة من دولة لأخرى حسب أيديولوجية الدولة ودرجة تقدمها، حيث تزداد في الدول التي تأخذ على عاتقها تمويل مشاريعها وخططها التنموية وتقل في الدول التي تعتمد على القطاع الخاص في تمويل خططها التنموية.²

ثالثا- قواعد النفقات العامة:

يجب أن يخضع الإنفاق العام إلى قواعد تراعى عند الإنفاق أهمها:

1- قاعدة المنفعة:

يهدف الإنفاق الحكومي إلى تحقيق أقصى منفعة اجتماعية ممكنة ويتحقق هذا المبدأ إذا كانت المنفعة المحققة من المنفعة الحدية متساوية في كل حالة من حالات الإنفاق، أي أن المنفعة التي يحصل عليها الأفراد من المنفعة الحدية في مجال ما يجب أن تكون متساوية مع المنافع التي تعود عليهم فيما لو أنفقت هذه المنفعة في أي مجال آخر. إن مراعاة هذه القاعدة يجعل الدولة تنظر إلى حاجات المجتمع في مختلف الخدمات والمشاريع، وتفاضل بينها على أساس ما تحققه من منفعة ثم تقرر الإنفاق على أي منها على أساس تلك المفاضلة، أي أنها تنفق لإشباع أكثر الحاجات إلحاحا ثم الأقل.³

2- قاعدة الاقتصاد:

وتتضمن تجنب التبذير في النفقات العامة لأن مبرر النفقة هو ما تحققه من منفعة اجتماعية، ولا تقوم المنفعة عن طريق تبذيري كزيادة عدد الموظفين بشكل يفوق الحاجة لهم، أو إجراء تنقلات غير ضرورية بينهم لغير دافع

¹ محمد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ المرجع نفسه، ص 59.

المصلحة العامة والإنفاق الزائد على المظاهر في الدوائر الحكومية، ويحتاج تجنب التبذير في الإنفاق العام إلى تعاون وتضافر جهود مختلفة ورقابة الرأي العام للكشف عن ذلك إلى جانب الرقابة الإدارية والبرلمانية، وهذا لا يعني التقتير لأن التقتير في الإنفاق العام الذي يؤدي إلى تحقيق منفعة اجتماعية كبيرة غير صحيح، بينما الاقتصاد يعني إنفاق المبالغ اللازمة على العناصر الأساسية والجوهرية في الموضوع.¹

3- قاعدة الموافقة المسبقة من السلطة التشريعية:

تعني هذه القاعدة ألا يصرف أي مبلغ من الأموال العامة وأن يحصل على الارتباط بصرفه إلا إذا سبق ذلك موافقة الجهة المختصة بالتشريع ضمن حدود اختصاصها الزماني والمكاني، وخاصة أن النفقات العامة هي مبالغ ضخمة مخصصة لإشباع الحاجات العامة وتحقيق المنفعة العامة.²

وتظهر أهمية هذه القاعدة أنها ضرورية لتحقيق القاعدتين السابقتين، والتأكد من استمرار تحققهما من خلال كل ما يتعلق بالنشاط المالي للدولة، وهو يتمثل في احترام الإجراءات القانونية التي تتطلبها التدابير التشريعية السارية عند إجراء الإنفاق العام بواسطة مختلف أساليب الرقابة المتعارف عليها.

رابعاً- تقسيمات النفقات العامة:

تنقسم النفقات العامة من الناحية النظرية إلى:

1- النفقات العادية وغير العادية:

وتشمل ما يلي:

1-1- النفقات العادية:

هي التي تتصف بالدورية أي تتكرر سنويا في موازنة الدولة، وإن اختلف مقدارها من سنة إلى أخرى وتشمل رواتب الموظفين، ونفقات اللوازم والمهمات التي تلزم لتشغيل الجهاز الحكومي ونفقات شراء الأجهزة والآلات وما تدفعه الدولة سنويا من إعانات ومساعدات.³

1-2- النفقات الغير عادية:

هي تلك التي لا تتكرر بصورة عادية منتظمة في ميزانية الدولة، ولكن تدعو الحاجة إليها مثل: نفقات إنشاء الطرق ونفقات مواجهة آثار الكوارث الطبيعية.⁴

¹ فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر و التوزيع، الأردن، 2013، ص ص 70-71.

² خالد خطيب الشحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 63.

³ محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، ص 278.

⁴ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 78.

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

2- النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية:

و التي تشمل كل من:

2-1- النفقات الحقيقية:

وهي تمثل المشتريات الحكومية من سلع وخدمات إنتاجية (الأرض، العمل، رأس المال) وهي ضرورية لقيام الحكومة بوظائفها التقليدية من أمن، دفاع، عدالة، المرافق العامة، بالإضافة إلى القيام بالدور الحديث للدولة في النشاط الاقتصادي¹.

2-2- النفقات التحويلية:

وتشمل المصروفات التي تقوم بها الدولة دون أن تحصل مقابلها على سلع أو خدمات، فهي تهدف من ورائها إلى تحويل جزء من الموارد المتاحة من مساره الأصلي لغرض تحقيق هدف اقتصادي أو اجتماعي أو مالي، ومن أمثلتها نذكر: مشروعات الضمان الاجتماعي والصحي، مشروع بناء دار خيرية أو ملجأ للفقراء أو مستشفى ... الخ.² وتنقسم النفقات التحويلية إلى ثلاثة أشكال:³

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

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

❖ **نفقات تحويلية مالية:** ويكون الهدف منها مواجهة عبء الاقتراض العام وتمثل في فوائد الدين العام واستهلاكه.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 282.

² مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص 214.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 472-473.

3- النفقات الإدارية والنفقات الاستثمارية:

وتتمثل فيما يلي:¹

3-1- النفقات الإدارية (الجارية):

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

3-2- النفقات الاستثمارية (الرأسمالية):

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

- نفقات إنشاء المستشفيات والمدارس ودور الحضانة؛

- نفقات تجهيز المؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

- نصيب الدولة في مؤسسات الاقتصاد المختلط؛

- نفقات إنشاء السدود والجسور؛

- الإنفاق الحكومي على الصيانة الشاملة.

4- نفقات الخدمات ونفقات تحويلية:

ويعتبر هذا النوع من التقسيم كتلخيص إجمالي للتقسيمات السابقة وهي:²

1- نفقات الخدمات:

وهي تنقسم إلى نوعين:

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

❖ **نفقات رأسمالية أو استثمارية:** وتشمل نفقات الإنشاءات العامة، ونفقات التجهيزات والمعدات والآلات

ونفقات مشروعات رأس المال الاجتماعي.

2- نفقات تحويلية:

وهي على نوعين كذلك:

❖ **نفقات تحويلية في صورة دخول:** وتشمل الإعانات الاجتماعية ومعاشات المسنين؛

¹ أعمر بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

² نفس المرجع، ص 45.

❖ معاشات تحويلية رأسمالية أو استثمارية غير مباشرة: وتشمل الإعانات الاقتصادية للمنتجين ودعم

المشروعات الخاصة بالأجهزة والمعدات.

المطلب الثاني: أسباب زيادة النفقات العامة

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

أولاً- الأسباب الظاهرية لزيادة النفقات العامة:

قد ترجع الأسباب المؤدية إلى ارتفاع النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل رئيسية هي:

1- تدهور القوة الشرائية للنقود:

يقصد بتدهور القوة الشرائية للنقود أن: "الدولة تدفع عدداً من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من قبل

للحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات".¹

وبعني انخفاض قيمة النقود أن الزيادة في النفقات العامة تكون ظاهرية في جزء منها وأن هذا الجزء يتوقف على مدى هذا الانخفاض، ومعنى ذلك أن الزيادة في النفقات العامة قد تعود إلى ارتفاع الأثمان لا الزيادة كمية السلع والخدمات التي اشترتها وأن تحتها النفقات العامة، أي لا تعود إلى زيادة الدخول الحقيقية التي قامت بتوزيعها هذه النفقات، وعلى ذلك يكون من الضروري عند المقارنة بين حجم النفقات العامة في فترات مختلفة بغرض قياس الزيادة فيها عبر هذه الفترات، أن تدخل في اعتبارها التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأثمان من فترة إلى فترة أخرى.²

2- اختلاف الطرق المحاسبية العامة المستخدمة (الفن المالي):

عند تغير الطرق المحاسبية العامة يمكن أن تظهر زيادات كبيرة في حجم الإنفاق العام، فاستخدام أسلوب صافي الحسابات عند إعداد ميزانيات الهيئات والمؤسسات العامة المستقلة يظهر حجم الإنفاق العام صغيراً نسبياً، فوفقاً لهذا الأسلوب يتم خصم إجمالي الإيرادات من إجمالي النفقات العامة لمثل هذه المؤسسات والهيئات.³

أما إذا طلب من هذه المؤسسات تعديل الطريقة السابقة في استخدام أسلوب إجمالي الحسابات لديها فإن كل ما يتم إنفاقه أو تحصيله مهما كان صغيراً سوف يتم إدراجه في حسابات هذه المؤسسات أو الهيئات العامة، ومن ثم يظهر رقم إجمالي الإنفاق العام أكبر نسبياً عما كان عليه في السابق، وهذه الزيادة في رقم الإنفاق لا تدل على تحقيق زيادة في حجم الخدمات المقدمة من قبل الحكومة، ومثال آخر عند إتباع مبدأ الإيرادات الصافية الذي يعني تسجيل قيمة الضرائب بعد خصم تكاليف جبايتها فإن هذا الوضع يوضح النفقات العامة في الموازنة بأقل

¹ السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 250.

² سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

³ محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 133.

من واقعها الفعلي أما إذا كان أسلوب التسجيل هو إجمالي الإيرادات فإن النفقات العامة تظهر بأكثر من مقدارها في الموازنة السابقة.¹

3- زيادة مساحة الإقليم أو عدد السكان:

إن زيادة المساحة العامة للدولة وكذلك النمو السكاني يؤثر بشكل مباشر على معدل نصيب الفرد من الخدمات وبالتالي على الإنفاق العام، حيث يؤدي إلى إنفاق ظاهري دون أن يمس طبيعة تلك الزيادة بل يؤثر فقط في معدلها ونصيب الفرد منها وهي زيادة ظاهرية، وبعبارة أخرى إن زيادة النفقات العامة لا تنسب إلى التوسع في تقديم الخدمات العامة أو تحسين مستوياتها وإنما التوسع في الخدمات نفسها بسبب المساحة الجديدة التي أضيفت إلى الدولة أو لتلبية احتياجات السكان المتزايدة من تلك الخدمات بما يعني الحاجة المتنامية للإنفاق العام وهو إنفاق ظاهري وملموس في أغلب الأحيان.²

ثانياً- الأسباب الحقيقية لزيادة النفقات العامة:

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

1-أسباب اجتماعية:

إن أهم النتائج التي أفرزتها هجرة السكان من الريف إلى المدن وإنشاء المراكز الصناعية والتوسع في نطاق المدن هو الزيادة في النفقات العامة المخصصة للتعليم والصحة والنقل والمواصلات والماء والكهرباء، حيث أن حاجات سكان المدن أكبر من حاجات سكان الريف وهي في تكاثر وازدياد مستمر مما أدى إلى زيادة الإنفاق العام ولاسيما النفقات التحويلية لتخفيف حدة التفاوت في الدخل والعدالة في التوزيع.³

2-أسباب اقتصادية:

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

¹ المرجع نفسه، ص 104.

² محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة ، الأردن، 2003، ص 104.

³ نفس المرجع ، ص 102.

النامية التي هي بحاجة إلى تنمية اقتصادية أصبحت الدولة تتدخل الأمر الذي يعني تخصيص نفقات عامة لتحقيق هذا الهدف.¹

3-أسباب سياسية:

تبتت بعض الدول على الصعيد السياسي مسؤوليات ومهام واسعة داخلية وخارجية منها ما يتعلق بانتشار المبادئ الديمقراطية، ومنها ما يتعلق بازدياد نفقات التمثيل الخارجي دبلوماسيا وسياسيا والمشاركة الواسعة في المنظمات والمؤتمرات الدولية والإقليمية، كذلك كان لازدياد النفقات العامة سواء في وقت الحرب أو السلم وما يتطلبه ذلك من ضرورة في إعداد أساليب التسليح والدفاع العسكري الخارجي والداخلي، فضلا عما تولده الحروب من آثار في ازدياد النفقات العسكرية وذلك لتنظيم وبناء وتقوية وإصلاح ما خلفته هذه الحروب من آثار.²

4-الأسباب الإدارية:

أدى زيادة عدد الوزارات والإدارات الجديدة ونشوء الكثير من المرافق العامة إلى زيادة عدد موظفيها وارتفاع تكاليف تسييرها وبالتالي زيادة النفقات العامة، وتؤدي الزيادة في عدد الموظفين في الإدارات إلى تدهور الإدارة الحكومية وتعدد وتعقيد إجراءاتها، بالإضافة إلى التبذير والإسراف الذي هو من سمات هذه الإدارة التي كثيرا ما تضعف كفاءة أجهزة الرقابة عليها.³

5-الأسباب المالية:

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:⁴

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

¹ طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 133.

² اعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 910

³ فتحي أحمد ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 91.

⁴ مجدي شهاب، مرجع سبق ذكره، ص 223.

❖ وجود فائض في الإيرادات العامة: يؤدي وجود فائض في الإيرادات العامة غير مخصصة لغرض معين لإجراء

الحكومة بالتوسع في الإنفاق عن طريق تنمية خدماتها وتحسين مستواها.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على النفقات العامة

قبل التطرق لأساليب الرقابة على النفقات العامة، نتطرق أولاً إلى تعريف الرقابة المالية، و كذا محددات

النفقات العامة.

أولاً-تعريف الرقابة المالية:

تعرف الرقابة المالية بأنها: "مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبع لمراجعة التصرفات المالية، وتقييم عمل الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مستوى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية، والتأكد من أن الأهداف المحققة هي ما كان يجب تحقيقه".¹

و عليه فالرقابة المالية هي تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية الإدارية والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة، ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه، بالاستناد إلى معدلات الأداء، ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها.

ثانياً-محددات النفقات العامة:

إن حجم الإنفاق العام في أي دولة من الدول تحدده مجموعة من الاعتبارات والتي لها علاقة بالدول ومن أبرز هذه الاعتبارات نذكر:

1-دور الدولة في حياة المجتمع:

ففي ظل الفكر التقليدي المعتمد على التوازن التلقائي وعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي واقتصارها على تقديم خدمات الأمن والعدالة والدفاع نجد أن حجم النفقات العامة يكون ضعيفاً، لأن الخدمات التي تقدمها الدولة تكون محدودة، ومع تطور دور الدولة وزيادة تدخلها في النشاط الاقتصادي ازداد دور الدولة وازدادت معه النفقات العامة وخاصة مع أزمة الكساد العالمي 1929 وظهور الحاجة إلى تدخل الدولة، حيث بدأت الدول في القيام بالإنفاق على بناء المصانع والمنشآت الإنتاجية بجانب قيامها بتحقيق الأمن والعدالة والدفاع.²

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2014، ص 200.

² رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 272.

2-المقدرة المالية القومية:

تضع الإيرادات العامة التي يمكن للدولة الحصول عليها الحد الأقصى لحجم النفقات العامة، إذ لا يمكن في المدى الطويل تجاوز هذا الحد بزيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة، فعلى الرغم من مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة فإن لهذه الزيادة حدوداً، والتي تعني قدرة الاقتصاد القومي على تحويل الأعباء العامة بمختلف صورها وهي الضرائب والأعباء شبه الضريبية، والقروض والإصدار النقدي الجديد، دون الإضرار بمستوى معيشة الأفراد، وبالمقدرة الإنتاجية القومية.¹

3-مستوى النشاط الاقتصادي:

تشير كثير من الدراسات التطبيقية منذ بداية القرن العشرين خصوصاً في الدول الرأسمالية المتقدمة إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين مستوى النشاط الاقتصادي وحجم النفقات العامة، وهكذا أصبح من المسلم به في الفكر الحديث اتجاه الإنفاق العام نحو التزايد بشكل مطرد مع التطور الاقتصادي للمجتمع، بل أن هناك من يرى وجود ارتباط بين معدل نمو النفقات العامة ومعدل نمو الدخل القومي في الأجل الطويل.

وعلى الرغم من الصبغة الاحتمالية التي ترد على مثل هذه الملاحظات أو القوانين إلا أنه من السهل تبين أسباب علاقة الارتباط بين الإنفاق العام ومستوى النشاط الاقتصادي من خلال انعكاس المتغيرات الاقتصادية الأساسية على مستوى النفقات العامة، ذلك أنه كلما تحسن مستوى النشاط الاقتصادي وارتفع مستوى الدخل زادت قدرة الدولة على تحصيل الضرائب وهي مصدر الإنفاق العام الرئيسي مما يتيح الفرصة لمزيد من النفقات كلما زاد الدخل القومي.

ثالثاً- طرق مراقبة تنفيذ النفقات العامة:

يمكن تلخيص الأساليب التي تتبع لمراقبة تنفيذ النفقات العامة في:²

1-وضع النظم والقواعد المالية التي يلتزم بها:

والتي يعتبر الخروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة، وهذه الوسيلة للرقابة غير كافية فإن إتباع النظم والقواعد المالية لا يضمن بالضرورة سلامة الأداء، بمعنى أن يكون التصرف المالي صحيحاً من الناحية الشكلية ولكنه غير صحيح من الناحية الموضوعية، ولا يعني سلامة الإنفاق بالضرورة تدقيق النتائج المستهدفة لذلك فإن الأمر يتطلب إجراء الرقابة بأسلوب سليم بأن يلزم هذه الرقابة تقييم للأداء.

¹ زينب عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة الثالثة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2006، ص ص 26-27.

2-المراقبة عن طريق الملاحظة والمتابعة:

وذلك من خلال القيام بعملية الملاحظة والمتابعة للوحدات أثناء قيامها بالعمل بغرض تصحيح ما تقع فيه من أخطاء فور وقوعها، أو بعد إتمام التصرفات وهو الأمر المتاح للأجهزة الخارجية المتخصصة والتي لا يتوفر لها فرصة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة.

3-القيام بالمراجعة والتفتيش:

يجب أن يكون ذلك بواسطة أفراد أو أجهزة لم تشرك في العمليات التنفيذية، وقد تتم المراجعة قبل إتمام التصرفات المالية كالرقابة قبل التصرف، وقد تتم المراجعة والتفتيش بعد انتهاء التصرفات ويشترط وجود المستندات والبيانات الكافية بالشكل المطلوب، بحيث يمكن مراجعتها وتحليلها للتعرف على سير العمل داخل الوحدة ولتحديد الانحرافات إن وجدت والتأكد من سلامة النتائج التي وصلت إليها الوحدة. هذا وقد يتبع أسلوب التفتيش المفاجئ على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها.

4-تحديد المعايير أو المعدلات القياسية مسبقاً:

و يعتبر هذا العنصر كأساس واضح للرقابة وتقييم الأداء.

5-الحوافز والعقوبات:

وهذا حتى تتم مجازاة المحسن على إحسانه والمسيء على إساءته، فلا بد من مكافأة المراقب بأحسن الأداة وتفان في القيام بالخدمات وفي نفس الوقت يجب تسليط أقصى العقوبات على من تهاون أو أهمل القيام بعمله.¹

¹ أكرم ابراهيم جهاد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهينة، الأردن، 2006، ص 29.

المبحث الثالث: ترشيد النفقات العامة في الجزائر

تنتهج العديد من الدول ترشيد النفقات العامة وهذا لتحقيق أكبر نفع للمجتمع ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة، ومن هذه الدول الجزائر والتي تسعى جاهدة إلى ترشيد نفقاتها العامة بمختلف الطرق، لذا سنتناول في هذا المبحث مفهوم ومتطلبات وإثبات ترشيد النفقات العامة ودوافع ترشيد النفقات العامة في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم ترشيد النفقات العامة

نظرا لمحدودية الموارد العامة يجب على الدول ترشيد النفقات العامة حتى تتماشى مع الإيرادات العامة، فترشيد النفقات العامة يتمثل في حسن استخدام الإيرادات المتوفرة لدى الدولة حتى تتمكن من اشباع الحاجيات العامة.

أولا-متطلبات ترشيد الإنفاق العام:

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

أما "الكفاءة" يقصد بها تقنين العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وللكفاءة بعدان:¹

❖ **الأول كفاءة المخرجات:** وتعني تحقيق أكبر قدر من المخرجات بنفس القدر من المدخلات، وعلى هذا

فهي تقاس بنسبة المخرجات الفعلية/ المخرجات المتوقعة عند قدر معين من المدخلات؛

❖ **الثاني كفاءة المدخلات:** وتعني تحقيق قدر معين من المخرجات بقدر أقل من المدخلات، ومن ثم فهي

تقاس بنسبة المدخلات الفعلية/ المدخلات المتوقعة عند قدر معين من المخرجات.

ويعتمد على كفاءة "المخرجات" عندما تكون مخرجات الإنفاق العام قابلة للقياس الكمي، أما إذا كانت تلك المخرجات ذات طابع اجتماعي أو أنها ذات أبعاد متعددة ومتداخلة بحيث لا يمكن قياسها بدقة، فإنه يمكن الاعتماد على مقاييس وسيطة للمخرجات.

و يمكن تحديد خطوات ترشيد الإنفاق العام ومتطلباته فيما يلي:²

-تحديد الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها بصورة دقيقة وبصفة مستمرة، مع ترتيب هذه الأهداف وفقا

لأهميتها النسبية أخذا في الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تمثل مرحلة التي يمر بها المجتمع؛

¹ حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة: الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص ص 338-339.

² يونس أحمد البطريق وآخرون، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 319-320.

- حصر وتحديد البرامج البديلة التي تمكن من تحقيق هذه الأهداف مع التمييز بين البرامج التي يجب أن تضطلع بها الدولة وتلك التي يضطلع بها القطاع الخاص؛

- استخدام أساليب التحليل الممكنة لاختيار أفضل البرامج قدرة على تحقيق الأهداف التي تضطلع بها الدولة مع التمييز بين برامج الإشباع المباشر وبرامج الإشباع غير المباشر؛

- تخصيص الموارد وفقاً لهيكل برامج تحقيق الأهداف وما يؤدي إليه ذلك من إعادة تنظيم الهيكل الإداري للدولة بما يتفق ومتطلبات الاضطلاع بالبرامج، مع تفصيل البرامج إلى مكوناتها من برامج فرعية وأنشطة ومهام، الأمر الذي يمكن من تحديد مراكز المسؤولية عن إنجازات مكونات البرامج؛

- إعادة تقييم برامج الإنفاق على فترات وفقاً لما يطرأ من تغيرات على أولويات الأهداف، ودور كل من الدولة والقطاع الخاص في الاضطلاع بها؛

- وضع إطار تنفيذي ملزم ودقيق يضمن كفاءة تنفيذ البرامج المختارة مع تحديد مدى زمنياً للتنفيذ يمكن من الوقوف على مدى التقدم في إنجاز الأعمال، على أن يتم ذلك في إطار اللامركزية باعتبار أن الأهداف ومعايير الإنجاز محددة؛

- ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن التوافق التنفيذي مع ما سبق تخطيطه على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز، مع تطوير مفهوم الرقابة المستندة إلى الرقابة التنفيذية؛

- تطوير تقسيمات ميزانية الدولة بما يجعل هذه التقسيمات قادرة على الوفاء بالمتطلبات الوظيفية التخطيطية على المستويين الكلي (تخصيص الموارد بين الدولة والقطاع الخاص)، والجزئي (تخصيص الموارد داخل قطاعات الدولة) وقادرة على الوفاء بمتطلبات الرقابة على الأداء (الرقابة التقييمية) والرقابة المستندة بما يضمن فعالية تخصيص وكفاءة استخدام الموارد، ومن ثم تنظيم دور الحكومة في تحقيق أهداف المجتمع.

ثانياً- عوامل نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام:

تمثل هذه العوامل فيما يلي: ¹

1- تحديد الأهداف بدقة:

يتم تقرير وتحديد الأهداف طويلة الأجل ومتوسطة الأجل من خلال حصر الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها تطلب الأموال، كما أن طبيعة الأهداف تحدد طبيعة وحجم الوظيفة أو الوظائف المتعددة التي يتم تنفيذها

¹ يوسف فروح وفتيحة فصاص، عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحكومة و دورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2016، ص181،

من أجل تحقيق الأهداف سواء المتعلقة بالمجتمع ككل أو الوحدات التنظيمية، ومن الضروري عدم التعارض أهداف الوحدات التنظيمية مع أهداف المجتمع المحددة سلفاً في خطط تنمية طويلة ومتوسطة الأجل.

2- تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة:

ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق التخطيط له على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الانجاز، مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقييمية.

3- تحديد الأولويات:

تقوم عملية تحديد الأولويات على مجموعة من المبادئ الأساسية هي:

-مدى خطورة المشكلة التنموية القائمة وانعكاساتها السلبية على أفراد المجتمع وجوانب الحياة المختلفة فيها له دور كبير على تحديد الأولويات؛

-عامل الزمن، فالزمن المطلوب لحل مشكلة معينة يلعب دوراً كبيراً في تحديد الأولويات بين البرامج والمشاريع فكلما كان الوقت المطلوب لإنجاز برنامج معين أقصر كان ذلك مبرراً مقنعاً لاختيار هذا البرنامج؛

-درجة اهتمام المواطنين بالمشكلة القائمة فكلما زاد الاهتمام الشعبي بالمشكلة زاد التفضيل لها ومنحت الأولوية لحلها قبل غيرها من المشاكل؛

-عامل الخبرة فكلما كانت الحلول المطروحة لحل مشكلة معينة مجربة ومضمونة النجاح كلما كان ذلك دافعاً لمنحها الأولوية في الانجاز؛

-القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام، ويقصد به تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية عندها قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة الموكلة إليها، وذلك أن الوحدات الحكومية يجب أن تخضع

للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات والبرامج للمواطنين؛

-عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف، وتهدف إلى تبيان مدى ملائمة لحاجات الفئات

الأكثر فقراً في المجتمع ومراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام ومدى استخدامها للخدمة العمومية؛

ثالثاً- آليات لتحقيق فعالية الإنفاق العام:

لدينا مجموعة من الآليات التي تتمثل فيما يلي:¹

1- وضح الأدوار والمسؤوليات:

¹ حامد عبد الحميد دراز، مرجع سبق ذكره، ص 140.

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

2-علانية عمليات الموازنة:

ينبغي أن تتقيد عملية إعداد الموازنة بمجدول زمني ثابت وأن تسترشد بالأهداف المحددة في مجال الاقتصاد الكلي والسياسة المالية العامة، وينبغي توفير إجراءات واضحة لتنفيذ الموازنة ومتابعتها والإبلاغ بنتائجها.

3-إتاحة المعلومات للاطلاع العام:

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

4-ضمانات الموضوعية:

يجب أن تستوفي بيانات المالية العامة معايير جودة البيانات المتعارف عليها، وينبغي إخضاع أنشطة المالية العامة للرقابة الداخلية الفعالة وأن تتوفر لها الضمانات الوقائية وإخضاع معلومات المالية العامة للفحص الخارجي.

رابعاً- دوافع ترشيد النفقات العامة في الجزائر

يعد ترشيد الإنفاق العام ضرورة حتمية تفرضها تقلبات الحالية في أسواق النفط الدولية، هذه التقلبات أثرت بشكل كبير ومباشر على اقتصاديات الدول الربية بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة وذلك لاعتمادها على مورد وحيد وهو النفط مما أدى حدوث الأزمة المالية الراهنة وذلك منذ سنة 2014 نتيجة لانخفاض أسعار النفط، هذا إضافة إلى زيادة النفقات العامة.

و بحكم الزيادة في السكان والمشاريع... الخ مقابل محدودية وتراجع الإيرادات العامة وبالتالي نتج عجز في موازنة الدولة، بحيث اتجهت الجزائر إلى تقليص الإنفاق العام وذلك من خلال:

-سياسة التقشف؛

-رفع مختلف الرسوم والضرائب؛

-اهتمت بتنويع الاقتصاد الوطني خارج قطاع المحروقات؛

-تقليص الواردات؛

-زيادة الاهتمام بالمنتج الوطني.

وهذا مراعاة حسن التدبير والاقتصاد في النفقات وتفاذي الإسراف والتبذير، فتبذير الأموال العامة وضياعها يعني نقصها في نواحي أخرى قد تكون أكثر نفعا ومردودا، لذلك وجب على القطاع العمومي إتباع سياسات رشيدة لتوجيه الإنفاق العام، والترث في تقرير النفقات إذ يصعب في كثير من الأحيان تخفيض هذه النفقات العامة بعد تقريرها.

المطلب الثاني: تبويب النفقات العامة في الجزائر

بالنظر إلى طبيعة الدور التقليدي للدولة فقد كان التبويب الإداري هو السائد، ولكن وتحت التأثير المعاصر للمنظمات الدولية والمتخصصين في المحاسبة الوطنية اتجه الخبراء إلى تصنيفات أكثر دقة كالتبويب الاقتصادي والتبويب الوظيفي.

أولا- التبويب الإداري للنفقات العامة في الجزائر:

في الجزائر تصنف النفقات العامة إداريا بحسب معيارين هما:¹

1-التبويب حسب الوزارات:

يمثل التبويب حسب الوزارات القاعدة التي تصنف على أساسها ميزانية التسيير في الجزائر حيث توضع الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يتعلق بنفقات التسيير.

2-التبويب بحسب طبيعة الاعتمادات:

تبويب النفقات العامة في الجزائر أيضا بحسب طبيعة الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية، حيث تخصص الاعتمادات وتوزع حسب الحالات على الفصول أو القطاعات التي تتضمن النفقات بحسب طبيعتها أو أغراض استعمالها.

ثانيا- التبويب الوظيفي للنفقات العامة في الجزائر:

رغم أن قانون المالية لا يقدم صورة عن التبويب الوظيفي للنفقات غير أنه ومن الإدارات المكلفة بالتخطيط والمالية، تمت محاولات بتجميع النفقات العامة حسب الوظائف الكبرى للدولة وهذا من أجل حساب عائد وتكلفة الخدمات العامة والأساسية.

في هذا الإطار تقسم الوظائف في الجزائر إلى أربع مجموعات كبيرة منها واحدة تجمع النفقات غير القابلة للتخصيص:²

❖ الخدمات العامة: وتضم الإدارة العامة و العدل و الشرطة والدفاع؛

¹ لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر، مصر، 2004، ص 36.

² نفس المرجع، ص 36-37.

❖ الخدمات الاجتماعية: وتضم التعليم و الصحة و النشاط الاجتماعي و الخدمات الاجتماعية (التعمير، سكن ترفيه...)

❖ الخدمات الاقتصادية: المتعلقة أساسا بالفلاحة و الصناعة والنقل... وغيرها؛

❖ النفقات غير القابلة للتخصيص: تتمثل في فائدة الدين العامود القروض و نفقات الشؤون الدينية وغيرها.

ثالثا- التبويب الاقتصادي للنفقات العامة في الجزائر:

حسب هذا التبويب تدرج النفقات في الجزائر كما يلي:¹

1- النفقات الجارية:

هي تلك النفقات التي تخص النشاط العادي والطبيعي للدولة، والتي تسمح بتسيير نشاطات الدولة الإدارية المتكونة من مصاريف صيانة البنايات الحكومية ومعدات المكاتب.

2- نفقات المستخدمين:

تخص كل الأجور ولواحقها من اشتراكات في الضمان الاجتماعي إلى جانب المنح العائلية.

3- نفقات التحويلات:

تضم الإعانات الحكومية لبعض المشروعات الإنتاجية ولذوي الدخل المحدود، كمساهمات الحكومة في التأمينات الاجتماعية والصحية لمساعدة أفراد الطبقة الوسطى من موظفين وعمال مهنيين وكبار السن والمرضى.

4- الدين العام:

يتضمن النفقات المخصصة للتكفل بأعباء الدين العام بما فيه الدين الداخلي (اقتراض الدولة) والدين الخارجي.

5- النفقات الاستثمارية:

تتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية، والتي تعتبر مباشرة باستثمارات منتجة ويضيف لهذه الاستثمارات إعانات التجهيز المقدمة لبعض المؤسسات العمومية، وبصفة عامة تخصص نفقات التجهيز للقطاعات الاقتصادية للدولة (القطاع الصناعي، الفلاحي ... الخ).

رابعا- التبويب المالي للنفقات العامة في الجزائر:

من الناحية المالية تبويب النفقات إلى ثلاثة أنواع وهي:²

1- الاعتمادات الحصرية:

¹ بن نوار بومدين، النفقات العامة على التعليم، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010/2011

ص36.

² نفس المرجع، ص 41.

هي تلك الاعتمادات التي ترسم في حدها الأقصى بحيث لا يمكن تجاوزها، وفي التطبيق العملي عند تنفيذ الميزانية لا يمكن تجاوز هذا العائق إلا باستخدام أسلوب طلب الاعتمادات المسبقة إما لتصحيح التقديرات الأولية أو لمواجهة الأعباء المالية المترتبة عن وقائع غير منتظرة.

3- الاعتمادات التقديرية:

وهي الاعتمادات التي ترسم في قانون المالية ولكن نظرا لطبيعتها التقديرية لا يمكن الحساب المسبق والدقيق لمبالغها لأنها توجه لتغطية أعباء مثل: خدمات الدين العام، والتعويضات المدنية المختلفة والتي هي نفقات تقديرية بطبيعتها.

4- الاعتمادات الاحتياطية أو المؤقتة:

وهي اعتمادات مخصصة بحيث أن مبالغها المسجلة في الميزانية العامة لا تكون إلا على سبيل الاسترشاد فقط ومن أمثلة ذلك الاعتمادات المرصدة من أجل تغطية مصاريف مشاركة الدولة في التظاهرات الدولية.

خامسا- تبويب نفقات التسيير ونفقات التجهيز:

وتبويب النفقات العامة في الجزائر إلى نفقات التسيير ونفقات التجهيز كما يلي:

1- نفقات التسيير:

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية، والمتكونة من أجور الموظفين ومصاريف صيانة العتاد، المعدات والأدوات... الخ، وهي عبارة عن النفقات التي تدفع من أجل المصالح العمومية والإدارة كجزء من النفقات الفعلية.

ويتم تبويب نفقات التسيير إلى أربعة أبواب وهي:¹

- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسوبة في الإيرادات؛

- تخصيصات السلطة العمومية؛

- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛

- التدخلات العمومية.

2- نفقات التجهيز:

نفقات التجهيز هي عبارة عن تلك النفقات التي لها طابع الاستثمارالذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني والإجمالي وبالتالي نمو ثروة البلاد، وبأكثر تفصيل هي عبارة عن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة وفقا للمخطط

¹ العمري لعجال ومحمد يعقوبي، تحليل الأثر الكمي للإنفاق العام على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الخامس ديسمبر 2016، ص 204.

السنوي لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة، حيث أن هذه الاعتمادات تمثل الحد الأعلى الذي لا يمكن تجاوزه أثناء صرف هذه النفقة، وتسجل نفقات التجهيز العمومي ونفقات الاستثمار والنفقات برأسمال في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج والتنفيذ باعتمادات الدفع، ويتم توزيع هذه النفقات حسب الخطة اللامهائية للدولة وتقسّم إلى ثلاثة أبواب:

- استثمارات منفذة من طرف الدولة؛

- إعانات الاستثمار الممنوحة من طرف الدولة؛

- النفقات الأخرى برأس المال.

المطلب الثالث: تعزيز الشفافية والمساءلة للإنفاق الحكومي

تعد الشفافية والمساءلة مفهومين مرتبطين ببعضهما البعض ارتباطاً وثيقاً، إذ يعتبران من أهم ركائز الإنفاق الحكومي للحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد.¹

أولاً- أركان الإنفاق الحكومي:

يتمثل الإنفاق الحكومي بمبلغ من النقود يخرج من الذمة المالية للدولة بقصد إشباع حاجة عامة، حيث أن له ثلاثة أركان أساسية وهي:

1- الإنفاق الحكومي مبلغ نقدي:

تقوم الدولة بإنفاق مبالغ نقدية للحصول على السلع والخدمات اللازمة لممارسة نشاطها، أي كل ما تنفقه الدولة من أجل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لإدارة المرافق العامة.

2- الإنفاق الحكومي يصدر من شخص عام:

يعد اشتراط صدور الإنفاق الحكومي من جهة عامة ركناً أساسياً من أركان الإنفاق الحكومي، حيث يدخل في إطار الإنفاق الحكومي كل النفقات التي يقوم بها الأشخاص المعنوية العامة والدولة والهيئات العامة.

3- إشباع الحاجة العامة:

حيث لا يعد من الإنفاق الحكومي ذلك الإنفاق الذي يهدف إلى إشباع حاجة خاصة ينتج عن هذا الركن اعتبارين هما:

- الدولة يجب أن تسعى لتحقيق الصالح العام؛

- الأموال العامة التي تنفق دفعها الأفراد وعلى هذا يجب الإنفاق من هذه الأموال.

¹ وليد عبد الحميد عايب، الآثار الاقتصادية الكلية لسياسة الإنفاق الحكومي، مكتبة حسين العصرية، لبنان، 2010، ص ص 100-101.

ثانياً- الشفافية والإنفاق الحكومي:

تعمل الشفافية على توفير المناخ الذي يتيح المعلومات للمستخدمين لاتخاذ القرارات المناسبة، فهي تعمل على خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقدرات والأعمال الحالية متاحة و مفهومة لكل المشاركين في السوق.

وتعرف الشفافية على أنها: "حرية تدفق المعلومات للمستخدمين لاتخاذ القرارات المناسبة و اكتشاف الأخطاء".¹

حيث شروط الشفافية في العناصر التالية:

- أن تتاح الشفافية لجميع المستفيدين منها في نفس الوقت؛
- أن تكون بسيطة وواضحة فلا توجد شفافية غامضة، فقيام المؤسسات بنشر تقارير المالية يجب أن لا يخل بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل؛
- أن ترتبط الشفافية بالمساءلة فهي وسيلة لإظهار الأخطاء و مرتكبيها في إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك.

وترتبط الشفافية بأربعة عناصر أساسية و هي:²

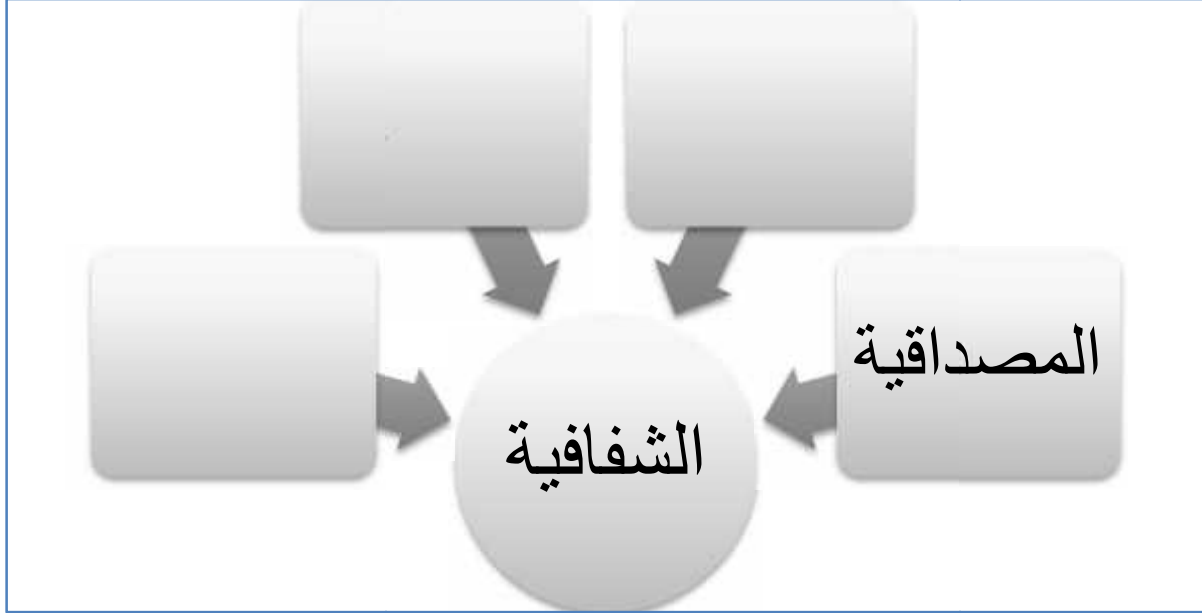
- ❖ الإفصاح؛
- ❖ المصادقية؛
- ❖ الوضوح؛
- ❖ والمشاركة.

حيث يرى الكثيرون أن الشفافية تعني أن تكون كل المرافق والمؤسسات شفافة تعكس ما يجري ويدور بداخلها حيث تكون كل الحقائق معروضة، شفافة تعكس ما يجري بداخل المؤسسة، وهذا تكون كل الحقائق معروضة ومتاحة للبحث والمساءلة والنقاش بهدف تحسين الممارسات الإدارية التي تجري فيها لتحقيق الأهداف التي تسعى لها المؤسسة. و الشكل التالي يوضح مضمون الشفافية.

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر، 2005 ص731.

² أحمد فتحي أبو كريم، الشفافية والقيادة في الإدارة، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 65.

الشكل رقم (01-02) : مضمون الشفافية



المصدر: أحمد فتحي أبو كريم، مرجع سبق ذكره، ص 65.

ومن أبرز متطلبات الشفافية ما يلي:

- توفير المعلومات الدقيقة في موقيتها؛
- إنتاج معلومات ووثائق تتلاءم مع احتياجات المعنيين؛
- أن تتصف المعلومات بالعلنية والدورية؛
- التطوير والتحسين المستمر للأنظمة واللوائح والتشريعات والإجراءات الإدارية لضمان حرية الاطلاع والشفافية.

ثالثاً-المساءلة:

يقصد بالمساءلة تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة ومحاسبة الموظفين العموميين والمسؤولين عموماً من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير سند.¹

فالمساءلة هي الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم.

¹ عصام عبد الفتاح مطر، الفساد الإداري: ماهيته، أسبابه، مظاهره، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2011، ص 271.

وتمثل المساءلة جملة من العمليات الأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأمور تسير وفقا لما هو مخطط له، ولذلك فالمساءلة ليست تحقيقا أو محاكمة، بل القصد منها التحقق من أن الأداء يتم ضمن الأطر وتعتبر المساءلة وسيلة لمقاومة الفساد والانحراف الإداري.

وللمساءلة عدة مستويات نوجزها فيما يلي:¹

1-المستوى الأول: المساءلة التقليدية:

وتهدف للتأكد من امتثال الإدارة العامة والعاملين بها للقوانين المعمول بها.

2-المستوى الثاني: مساءلة البرنامج:

يكشف هذا المستوى حجم الأداء الفعلي للمؤسسة الحكومية من خلال عدة تساؤلات تدور حول الأهداف وإنفاق الموارد.

3-المستوى الثالث: المساءلة العملية:

و هي ترتبط بالعمليات التي يقوم بها العمال داخل المؤسسة.

4-المستوى الرابع: المساءلة الاجتماعية:

تتم بالتزام المؤسسات العمومية بالبيئة التي تنشأ فيها باتجاه الموظفين، و عليه تعد الشفافية والمساءلة مفهومان مرتبطان ببعضهما البعض ارتباطا وثيقا وخاصة في مجال الإنفاق الحكومي، وذلك أن المساءلة مبنية على الشفافية فمن خلال الوضوح يمكن بناء مساءلة تتم بنتائج إيجابية كونها تعد وسيلة لمقاومة الفساد والانحراف في مجال الإنفاق الحكومي، والشفافية تعمل أيضا على تقليل الغموض وتساهم في القضاء على الفساد، وبالتالي لا يمكن أن تكون الشفافية هدفا بحد ذاته والمساءلة لا يمكن أن تتم بصورة مناسبة وفعالة دون ممارسة الشفافية والإنفاق الحكومي لا يتم ترشيده بدون تعزيز الشفافية والمساءلة.

¹ فارس بن علوش بن بادي السبيعي، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه في العلوم الأمنية المملكة العربية السعودية، 2010، ص 98.

خلاصة:

نستخلص مما ورد في الفصل الأول أن الدولة أثناء قيامها بالإنفاق العام تحتاج إلى مصادر الإيرادات العامة التي تمكنها من تغطية هذه النفقات إذ تنوعت مصادر الإيرادات العامة، فبالإضافة إلى الإيرادات التي تعتمد على عنصر الإيجار ظهرت إيرادات أخرى مصدرها النشاط الاقتصادي للدولة، وذلك لاتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية هذا ما نتج عنه اتساع زيادة حجم النفقات العامة وأنواعها، وعلى نحو حتمي اتسع نطاق الإيرادات العامة وتطور هيكلها وأصبحت الدولة تحصل على إيرادات من مصادر متعددة، وكنتيجة لهذه التطورات والازدياد في النفقات والإيرادات العامة انتهج أسلوب الرقابة المالية لحماية المال العام من مختلف التلاعبات والاختلاسات وتم الاهتمام بترشيد الانفاق العام لتفادي التبذير والإسراف، والجزائر كانت من بين الدول السبابة التي اهتمت برقابة وترشيد مالها العام.

الفصل الثاني:

المحاسبة العمومية كألية لضبط

التكاليف العامة

تمهيد:

تعد المحاسبة العمومية الأداة التي تضبط النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري الغير الهادفة للربح، فهي تهتم بتوفير المعلومات المالية من خلال تسجيل و قياس نشاط الوحدات العمومية، و احترام تبويب الميزانية العامة للدولة أثناء القيام بمختلف العمليات المالية من قبل أعوان المحاسبة العمومية بهدف الامتثال لمختلف الأنظمة و القوانين المعمول بها، و إصدارات المنظمات المهنية للمعايير التي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة العمومية. حيث سنتناول في هذا الفصل المحاسبة العمومية كآلية لضبط التكاليف و ذلك وفق ثلاثة مباحث و هي

كالآتي:

- المحاسبة العمومية: المفهوم و المعايير الدولية؛
- أعوان المحاسبة العمومية و مبدأ الفصل بينهم؛
- دور أعوان المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف العامة.

المبحث الأول: المحاسبة العمومية المفهوم و المعايير الدولية

تمثل الإيرادات العامة الأساس الذي تقوم عليه ميزانيات المؤسسات العمومية، فلا يمكن التطرق إلى تلك الإيرادات دون عرض كيفية تسيير تلك الأموال، فعرض المالية العامة لا يكفي لمعرفة استخدامات تلك الأموال، لذا يجب اللجوء إلى المحاسبة العمومية التي تظهر كيفية تسيير النفقات العامة. و عليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المحاسبة العمومية و المعايير المتعلقة بها، هذا بالإضافة إلى إجراء مقارنة بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية تحديدا الإجراءات القانونية و التقنية الواجب احترامها في تنفيذ الموازنة العامة الدولية حيث تعمل المعايير الدولية على تطوير المحاسبة العمومية ودورها في تسيير النفقات العامة.

أولا-تعريف المحاسبة العمومية:

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعاريف يمكن ذكر منها مايلي:

تعرف المحاسبة العمومية على أنها: "فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ التي تحكم عمليات التسجيل و التبويب للإيرادات و النفقات المتعلقة بنشاط الوحدات الحكومية، و الرقابة عليها و المساعدة في اتخاذ القرار".¹

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا على أنها: "مجموعة القواعد و الإجراءات التي تحكم عملية تسجيل وتلخيص العمليات التالية للحصول على الإيرادات المتعلقة بالوحدات الإدارية الحكومية ذات الطابع العام، أي التابعة للدولة و تشمل أيضا أسس إعداد التقارير المختلفة إلى الجهات المسؤولة عن رقابة و إدارة الأموال العامة".² و تمثل المحاسبة العمومية مجموعة المبادئ و الأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الدولة و نفقاتها، و هي النوع الذي لا يهدف إلى الربح و إنما تسعى لخدمة المواطنين، و تتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف و تحصيل الموارد الحكومية، و بذلك فهي تخدم أغراض التخطيط و المتابعة و الرقابة على الأموال الدولة.³

¹ عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، بدون دار النشر، الجزائر، 2015، ص3.

² وليد ناجي الحيايلى، بدر محمد علوان، المحاسبة المالية في قياس و الاعتراف و الإفصاح المحاسبي، الجزء الأول، مؤسسة الوراق، الأردن 2002 ص27.

³ يوسف السعيدى أحمد، نظام المحاسبة العمومية و مدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2، الجزائر، 2016/2015، ص33.

نستخلص مما سبق أن المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتبويب و تسجيل إيرادات و نفقات الدولة بهدف إعطاء معلومات مالية متعلقة بالنشاط الحكومي، و هي تطبق في المؤسسات الإدارية الغير هادفة لتحقيق الربح.

ثانيا- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق المحاسبة العمومية في الوحدات الحكومية الإدارية غير المحققة للربح، و المتعلقة بتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر على مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطاتها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة و بهذا فالمحاسبة العمومية تطبق في: "وحدات الخدمات العامة و وحدات الجهاز الإداري للدولة، و هي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة"¹.

وفي الجزائر فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفق لأحكام المادة الأولى من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في ميزانية الدولة و ميزانية المجلس الدستوري و المجلس الشعبي و مجلس الأمة و مجلس المحاسبة، عمليات الميزانيات الملحقه، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. و تهتم المحاسبة العمومية بمايلي:²

-التسجيل المنتظم لجميع الإيرادات و النفقات الخاصة بالأجهزة الحكومية؛

-الاحتفاظ بالسجلات و الدفاتر و المستندات التي توضح مدى سلامة العمليات المالية للمتكمين من عملية

الفحص؛

-تبويب البيانات بطريقة تسمح بتوفير المعلومات اللازمة و المفيدة في مجال التخطيط.

ثالثا- أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:³

-إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية و النفقات، و مقارنة ذلك مع الإيرادات و النفقات المقدرة للوحدات

الإدارية الحكومية، و ذلك بهدف التعرف على أسباب الفروق بين الإيرادات الفعلية و المقدرة، و من ثم اتخاذ

الإجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوب فيها؛

¹ شلال زهير، أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2014، ص08.

² فؤاد السيد ملبحي، المحاسبة القومية، مؤسسة رؤية، مصر، 2007، ص15.

³ لؤي وديان، المحاسبة الحكومية، دار البداية، الأردن، 2010، ص14.

-تحقيق الرقابة الفعالة على إيرادات و نفقات الدولة، و من ثم إظهار سلامة عمليات التحصيل و الإنفاق من حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين و اللوائح والإجراءات، للتأكد من قانونية الإنفاق على تنفيذ الأنشطة و البرامج و الخدمات و تماشيها مع القوانين و اللوائح المنظمة لذلك؛

-إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها من الضياع أو الاختلاس؛

-الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقات هذه الأنشطة؛

-توفير المعلومات اللازمة للمساءلة.

تساعد المعلومات التي توفرها المحاسبة العمومية من أجل الالتزام في تقديم تفسيرات و تبريرات عن أعمال الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية، أو أي جهاز تنفيذي، أو قضائي له الحق أو مبرر في طلب ذلك.¹ و تعمل على تقييم جهود و إنجازات الوحدات الحكومية بما يمكن من المساعدة في تقديم كفاءة و فعالية و أداء هذه الوحدات.²

بالإضافة لما سبق فإن من مهام المحاسبة العمومية تتمثل في تزويد أجهزة الإحصاء بالبيانات التي تساعد على عمل الإحصائيات المختلفة للقطاعات المتعددة للاقتصاد الوطني، إضافة إلى البيانات و المعلومات اللازمة للمستثمرين و جهات الإقراض الدولية مثل صندوق النقد الدولي.

رابعاً-المقارنة بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية:

تختلف المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية غير أن هناك بعض النقاط المشتركة بينها.

1- أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية:

تتمثل أوجه التشابه فيما يلي:

-تستخدم كل من المحاسبة المالية و المحاسبة العمومية نفس المصطلحات كإيرادات و النفقات؛

-سنوية المحاسبة حيث يقوم كلا من النظامين على مبدأ السنوية أي أن مجمل الإيرادات (المدخلات)

والنفقات (المخرجات) تكون لمدة سنة؛

¹ يوسف السعدي أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة، جامعة الدكتور يحي فارس بلدية، 2010/2009، ص6.

² إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم و التكنولوجيا للكتاب العالمي، اليمن، 2013، ص29.

-تبويب الحسابات: تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة العمومية إلى أبواب و مواد يعطي لكل باب ومادة رقم لتسهيل إعداد الميزانية و تنفيذها و متابعتها و الرقابة عليها و في المحاسبة المالية أيضا هناك تبويب للحسابات.

2-أوجه الاختلاف:

تتمثل أوجه الاختلاف فيما يلي:

-**الهدف:** تهتم المحاسبة المالية ببيان النتيجة من ربح و خسارة و تحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية في حين المحاسبة العمومية تهدف إلى فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة و مصروفاتها؛

-المحاسبة المالية تقوم بإعداد عدة وثائق في حين المحاسبة العمومية تقوم بتحديد الحساب الختامي فقط؛

-المحاسبة العمومية تطبق في المؤسسات العمومية الغير ربحية في حين المحاسبة المالية تطبق على الأنواع الأخرى المختلفة للمؤسسات الربحية بغض النظر إن كانت عمومية أو خاصة.¹

-**مصادر الإيرادات:** في المحاسبة المالية فإن إيرادات المؤسسات تأتي من مدفوعات المشتركين للسلع والخدمات التي تنتجها، أما في المحاسبة العمومية أغلب الإيرادات تأتي من الإخضاع الضريبي.²

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة العمومية و الاطراف المستفيدة منها:

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى أدوات المحاسبة العمومية و الأطراف المستفيدة منها:

أولاً- أدوات المحاسبة العمومية:

في سبيل قيام المحاسبة العمومية بمهامها وتحقيق أهدافها فإنه يستخدم بهذا الغرض مجموعة من الأدوات منها:

1- الدفاتر و السجلات أو نظام القيد الآلي.

تستخدم مجموعة من المستندات و الدفاتر و السجلات لإثبات العمليات المالية المختلفة التي تتم بالوحدات المحاسبة بمختلف وحدات الجهاز الإداري للدولة، أما في حالة استخدام النظام الآلي فيتم القيد آليا.³

1-1-المستندات المحاسبية:

و تقسم إلى: مستندات خاصة بالإيرادات و مستندات خاصة بالنفقات أهمها:

-حافضةتوريد نقدية إلى الخزينة؛

-حافضةتوريد نقدية إلى البنك؛

¹ بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر03 2011/2010،ص64.

² عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره ، ص9.

³ حلف عبدالله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 64.

-حافضةتوريد شيكات إلى البنك؛

-قسيمة متحصلات؛

-إبطالاستلام شيكات؛

-كشف السنوية واستمارة اعتماد المرتبات.

1-2-المجموعة التقديرية:

و تقسم إلى:

-دفاتر محاسبة (دفتر اليومية، النقدية ... الخ) يتم القيد بها وفقا لنظرية القيد المزدوج؛

-سجلات بيانية يتم القيد بها لغرض بياني إحصائي رقابي.

2- الموازنة:

هي بمثابة خطة سنوية تعدها الجهة الإدارية يقدر فيها احتياجاتها اللازمة لتسيير أعمالها و تتكون من الإيرادات و النفقات (المصروفات).

3- القوانين و اللوائح:

وهي مجموعة القوانين و القرارات و اللوائح و التعليمات يقصد بها مجموعة القوانين و القرارات و اللوائح والأنظمة و التعليمات المالية التي تصدر لغرض تحقيق الرقابة على المال العام، و تحسين سير العمل مثل: القانون المالي و لائحته، و قانون المناقصات و المزايدات، قانون تحصيل الأموال العامة، و دليل إعداد الموازنة، و الدوريات والتعليمات الصادرة من وزارة المالية ... الخ.

4- التقارير الدورية:

هي مخرجات النظام المحاسبي و هو يشمل على الإيرادات و النفقات الفعلية خلال الفترة المعبر عنها التقرير و هي تمكن من توجيه سياستها المالية و الاقتصادية.¹

ثانيا- الأطراف المستفيدة من المحاسبة الحكومية:

تتعدد فئات المستخدمين الذين يهتمون بمخرجات النظام المحاسبي و فيما يلي أهم هذه الفئات:

1-السلطة التشريعية:

باعتبار السلطة التشريعية صاحبة الولاية على الأموال العامة، و هي التي تضع القوانين التي تمكن السلطة التنفيذية من قبض الأموال العامة و تحصيلها من المكلفين ثم مراقبة إنفاق تلك الأموال في حدود المبالغ و الأغراض

¹ نفس المرجع السابق، ص 65.

التي ترد في موازنة الدولة، وفق الاعتمادات و التحديات الأخرى التي تنص عليها التشريعات المختلفة، و تستخدم السلطة التشريعية المعلومات والبيانات لتحقيق من سلامة التصرف بالأموال العامة و حسن استخدامها، و الاسترشاد من خلالها على مدى تنفيذ أهداف و سياسات الدولة.

2-السلطة التنفيذية:

يحتاج وضع الأهداف و السياسات و اتخاذ القرارات الحكومية إلى معلومات و حقائق ضرورية، كما يستفاد منها في إعداد الموازنة العامة للسنة القادمة أو اقتراح أو تبني سياسات مالية جديدة، و يتطلب إعداد الحسابات القومية من قبل دائرة الإحصائيات العامة إلى أرقام حقيقة عن إيرادات الدولة و نفقاتها كما أن إعداد الخطط الجديدة على مختلف أنواعها، و التي تعمل عليها وزارة التخطيط و التي يتوجب أن تبني على معلومات مالية و خاصة عن تنفيذ المشاريع و التي تحتاج دائما إلى مراجعة مستمرة في ضوء ما يتدفق من معلومات جديدة.

3-الأجهزة الإدارية:

تشمل هذه الفئة المسؤولين في الأجهزة الحكومية عن وضع السياسات و اتخاذ القرارات و تقييم الأداء للوحدات التابعة لهم و العاملين فيها، و يحتاج ذلك إلى التقارير المالية و ماتوفره من معلومات تمكن الأجهزة الإدارية من تقييم كفاءة الأداء، و كفاءة الأجهزة الإدارية و تطوير الأداء.¹

4-الجهات الرقابية:

تمكن بيانات المحاسبة العمومية الجهات الرقابية من أداء مهامها و تقسم الجهات الرقابية إلى مايلي:²

4-1-الرقابة الداخلية:

تقدم البيانات المحاسبية للجهات الرقابية الداخلية دوريا و عند الطلب و بنهاية الفترة المالية ضمن القوائم المالية الختامية، وتتبع جهات الرقابة الداخلية للسلطة التنفيذية.

4-2-الرقابة الخارجية:

تتمثل الرقابة الخارجية في مجموعة من الإجراءات القانونية و الإدارية، و أجهزة الرقابة المتخصصة التي تأسس خارج تنظيم معين بهدف التأكد من كفاءة و فعالية الأداء المالي.

4-3-رقابة ذاتية:

تعدّاهم أنواع الرقابة و أكثرها فاعلية، و يسعى فيها كل موظف إلى أداء عملية وجه بدوافع وقيم ذاتية.

¹ سليمان خالد المعاينة و آخرون ، المحاسبة الحكومية، دار المناهج للنشر و التوزيع، الأردن، 2015، ص ص28-29.

² محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 199.

4-4-رقابة شعبية:

يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطة التنفيذية بمهامها و انسجام ذلك مع قانون الموازنة العامة، و تعتمد هذه الرقابة على البيانات المحاسبية العمومية.

5-الباحثون و الدارسون:

تساعد تحقيقات الباحثين و الدارسين للبيانات المحاسبية للدولة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، و تهدف الأبحاث و الدراسات للبيانات المحاسبية إلى تطوير القوانين الحكومية و تقييم الأداء و تحسين التخطيط.¹

6-المحللون الاقتصاديون و الماليون:

تمثل في وسائل الإعلام العامة و المتخصصة في الأمور المالية إضافة إلى المنظمات الدولية و الإقليمية و المحلية المتخصصة في التحليل المالي و الاقتصادي التي تراجع و تحلل و تنشر معلومات إلى المستخدمين الآخرين، مثال ذلك يعد صندوق النقد الدولي أبرز المنظمات الدولية المهتمة ببيانات المالية العامة حيث يعمل على مراقبة سلامة الاقتصاد العالمي، حيث يطلق الإشارات التحذيرية لمنع وقوع الأزمات الاقتصادية و المالية و مساعدة البلدان في الخروج منها.²

ثالثا- المحاسبة العمومية في الجزائر:

نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى على مايلي:"يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تدين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات لعمومية ذات الطابع الإداري".³

مع استقلال الجزائر قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى و خصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، و لذلك اعتمدت الدولة على القرار الصادر عام 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات و الإيرادات العامة، و ذلك بموجب القانون رقم 62/50 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال واستثناء كل ما يتعارض مع السيادة الوطنية.⁴

¹ يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص10.

² إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، ص28.

³ القانون رقم 21/90 الصادر في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، 1990.

⁴ عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره، ص4.

منذ 1 جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تضمن المصادقة عليها وفق المرسوم رقم 259/65 و 260/65 الصادرين في 14 أكتوبر 1965 كنصوص أولية تشريعية و تنظيمية متعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة و تحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين.¹

فالتقنين النهائي للمحاسبة العمومية في الجزائر تم إرساؤه بموجب القانون رقم 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية يضاف إلى ذلك القواعد الإجرائية التي جاء بها القانون 84/17 الصادر في 7 جويلية 1984 و المتعلق بالقوانين المالية.

ستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الاحكام التنفيذية العامة التي يحددها هذا القانون والتي تطبق على الميزانيات، والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، وكذا نظام محاسبتها والخاصة ب: الدولة والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع إداري.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف و نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و تطورها و مجال تطبيقها إضافة إلى أهداف هذه المعايير للقطاع العام.

أولاً- تعريف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية :

يقصد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: "القواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام الغير الهادف للربح، لتوحيد معالجتها للأموال المتماثلة لتكون هناك قاعدة موحدة لمقارنة أداء مؤسسات القطاع العام نظرا لأهمية هذه المؤسسات و ضخامة الأموال التي تقوم بإنفاقها، هذا بالإضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عين مؤسسات القطاع العام"².

ثانياً- نشأة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:

تعود نشأة هذه المعايير لسنة 1987 بإصدار مجلس المعايير الدولية للقطاع العام الذي يعمل كجهاز مستقل لوضع المعايير و ذلك تحت رعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تنحصر مسؤوليته في وضع معايير محاسبية عالية

¹ خبيطي خضير و مونة يونس، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائرية، المحلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 02، جامعة ورقلة، 2016، ص100.

² يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص45.

لتستخدمها مؤسسات القطاع في إعداد البيانات المالية التي تخدم الأغراض العامة، وتقوم هذه المعايير في معظمها على المعايير المحاسبية الدولية المهمة لأغراض القطاع الخاص و المعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام.

ثالثاً- أهم المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:

أصدرت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة العمومية، و فيما يلي ملخصاً لبعض هذه المعايير.¹

1- معيار المحاسبة و إعداد التقارير المالية (عرض البيانات المالية):

إن الهدف في هذا المعيار هو بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام، و ذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات الخاصة بحسابات الوحدة الحكومية للفترات السابقة و البيانات المالية للوحدات الحكومية الأخرى و ينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على تحقيق:

- العرض بطريقة عادلة و الإفصاح الكامل عن المراكز المالي و نتائج العمليات للأموال و مجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفق للمبادئ المحاسبية؛

- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية و النظم المالية.

2- معيار نظم محاسبة الأموال:

ينبغي تصميم و تشغيل المحاسبة الحكومية على أساس المال، و يعرف المال بأنه وحدة مالية محاسبة تحتوي على مجموعة في الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية و الموارد المالية الأخرى، بالإضافة إلى الالتزامات و الرصيد المتبقي للمال و ما يطرأ على ذلك في تغيرات، و يخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو قيود خاصة.

3- معيار أنواع الأموال:

و يشمل ما يلي:

❖ الأموال الحكومية: و تشمل المال و أموال الإيرادات المخصص للإنفاق منها على أغراض محددة و أموال

المشروعات الرأسمالية و أموال خدمة الدين و أموال رسوم التأمينات و أموال الملكية؛

❖ أموال الغير: و هي الأموال التي يعهد بها إلى التنظيم الحكومي على سبيل الأمانة و الوكالة على أفراد

أو هيئات خاصة أو تنظيمات حكومية أخرى أو أموال أخرى؛

¹ خلف عبدالله الوردات، المحاسبة الحكومية و أعداد موازنة البرنامج و الأداء ، دار الوراق للنشر و التوزيع،الأردن ، 2009، ص ص30-31.

❖ **أموال المرافق العامة:** وهي أموال تخصص لمرافق عامة تقدم سلعا أو خدمات للجمهور بطريقة مماثلة لقطاع الأعمال، و من ثم ينبغي الحفاظ على هذه الأموال عن طريق بيع الخدمة بمقابل يغطي تكلفتها و يمكن وصف هذه الأموال أو التخصصات بأنها غير قابلة للإنفاق و إنما تستخدم في تنفيذ أعمال الوحدة و تشرذ من بيع السلع و الخدمات.

4- معيار التحفظ:

ينبغي على الوحدات الحكومية إنشاء عدد ملائم أو التحفظ بعدد مناسب من الأموال و يجب أن يكون عدد الأموال غير مبالغ فيه و أن يكون في حده الأدنى الذي يسمح به القانون و التعليمات المالية.

5- معيار استخدام أساس القياس الملائم:

ينبغي أن تستخدم الوحدات الحكومية الأساس النقدي المعدل إذا كانت مخصصات هذه الوحدات قابلة للإنفاق، حيث يطبق الأساس النقدي في قياس الإيرادات و النفقات ماعدا تلك التي يترتب عليها التزام تجاه الغير و لم تدفع بعد مثل مرتبات العاملين، أما الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق فتطبق أساس الاستحقاق عند قياس النفقات.

6- معيار تبويب حسابات التحويلات و الإيرادات و النفقات:

يجب إتباع مايلي:

-تبويب التحويلات الداخلية و المتحصلات من الالتزامات طويلة الأجل بطريقة مستقلة عن الإيرادات و النفقات؛

-تبويب إيرادات المال الحكومي وفق المال العام و مصادر الإيرادات، و تبويب النفقات وفق لنوعها و للوحدة التنظيمية المخصصة لها؛

-تبويب إيرادات و نفقات الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق فإنها تتبع نفس التبويب المتبع في قطاع الأعمال.

7- معيار التقارير المالية:

ينبغي أن تعد الوحدات الحكومية الإدارية التقارير التالية:

-تقارير مالية عن فترات مالية قصيرة شهرية أو ربع سنوية لتلبية احتياجات الرقابة في الوقت المناسب؛

-تقرير مالي سنوي يغطي كل حسابات الوحدات الإدارية الحكومية، و يتضمن جداول تفصيلية و بيانات

إحصائية عن أموال الوحدة و نشاطاتها و أي ملاحظات أو معلومات تفسيرية.

رابعاً-محددات تطبيق معايير المحاسبة:

يمكن تلخيص هذه المحددات فيمايلي:¹

-عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS* بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع موجهة في الغالب إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، و التي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية و المساءلة فيما يتعلق باستخدام المال العام، و الامريكون مختلف في الدول النامية باعتبار غياب المسألة و كثرة أوجه هدر المورد العامة؛

-يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبة الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة و التشريعات والتعليمات و البلاغات التي تصدر بموجبها؛

-إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دائمة التغير و ذلك بسبب تغير و تطور الظروف المحيطة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها؛

-اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمرطبعاً للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لحد الآن الأمر ليس من السهولة للمطبقين في الدول النامية أضف إلى ذلك اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير إلى عديد اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية؛

-اختلاف البيئات و أنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية،ففي حين نجد أن هناك كثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كجدية المسائلة.

خامساً-أسباب تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:

إن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية عدة مزايا و فوائد و تتمثل في:²

1- مواكبة متطلبات العولمة:

إن اتساع حجم التكتلات السياسية و الاقتصادية، و انتشار المنظمات المهنية العالمية التي تهتم بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية، و هذا بإنشاء منظمة مهنية تعني بشؤون المحاسبة على المستوى العالمي لمواكبة العولمة.

¹ نادية مغني، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية، في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 03، 2017/2016، ص ص143-144.

* IPSAS :International public sector accounting standars

² يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 99-100.

2- تلبية المتطلبات القانونية:

تلبية القوانين التي تنص على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تسعى إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية.

3- تلبية متطلبات الممولين المحليين و الدوليين خارج نطاق الحدود:

و هذا ما تطلب وجود معايير محاسبية دولية موحدة توفر معلومات مالية لهذه الفئة من المستخدمين.

4- قابلية الفهم و امكانية وجود تصور موحد و مشترك للقوائم المالية:

العمل على إيجاد معايير تساعد على توفير معلومات تكون قابلة للفهم ضمن القوائم المالية و هذا بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة و ملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة و عقلانية.

5- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:

العمل على إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة و هذا بتطبيق معايير المحاسبة العمومية الدولية، حيث أن العالم يصغر يوما بعد يوم بفعل الثورة التكنولوجية في الاتصالات و تكاثف دول العالم في مواجهة الكثير من القضايا المصيرية المشتركة.

6- زيادة جودة المعلومات المالية:

إن إعداد المعايير من طرف خبراء في المحاسبة و طريقة إعداد المعايير على مستوى مجلس المعايير ينتج عنه معايير عالية الجودة، هذا ما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبة العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير.

المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية و مبدأ الفصل بينهم

تسند مهمة تنفيذ العمليات المالية إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام و سلطات محددة قانونا، و تقوم هذه المهمة على مبدأ أساسي ألا و هو الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي و سنتناول في هذا المبحث عرض مختلف أعوان المحاسبة العمومية و مبدأ الفصل بينهم.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

سنتعرف في هذا المطلب على الأمر في الصرف و تصنيفاتهم و مهام و مسؤولياتهم.

أولا- تعريف الأمر بالصرف:

يعرف الأمر بالصرف بأنه: "الشخص الذي يعمل باسم الدولة و الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية و يقوم بعملية التعاقد، و بتصفية دين الغير أو قيمته أو تحصيل الإيرادات العامة و يأمر بصرف النفقات".¹

فالأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له حيث يعتبر أمر بالصرف كل عون معني قانونا لتنفيذ إجراءات الأمر بالصرف أو تحرير حوالات قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية، و إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، و القيام بإجراءات الإثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.²

ثانيا- تصنيف الأمرين بالصرف:

حددت المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف كالآتي:

1- الأمر بالصرف الرئيسي:

بناء على نص المادة رقم 26 في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي للفتات التالية:³

-المسؤولين المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة؛

-الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة

بالخزينة المرخصة في قانون المالية؛

-الوالي في حدود ميزانية الولاية؛

¹ علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص 131.

² المادة 23 في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

³ المادة رقم 26 في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- رؤساء المجلس البلدي الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- المسؤولين المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولين المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

2- الأمر بالصرف الثانوي:

الأميرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.¹

و يقوم الأمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأميرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير و تنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، تتكون شبكة الأميرين بالصرف الثانويين في المديرين الجهويين و المديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي.²

3- الأمر بالصرف الوحيد:

يعتبر الوالي أمرا بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية و بتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

4- الأمر بالصرف المفوض:

هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد، هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة و لكن المراقبة و مسؤولية الأمر بالصرف. الأمر بالصرف المفوض لا يحدد أو يعين بنصوص قانونية و إنما من طرف الأمر بالصرف الرئيسي عن طريق العلاقات المحيطة به، إن قرار التفويض يمكن أن يسحبه الأمر بالصرف في أي وقت كان و لكن بنفس الطريقة التي أنجزها.³

5- الأمر بالصرف المستخلف:

هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي و ذلك وفق المادة 28 من القانون 90-21.

¹ المادة 8 من المرسوم التنفيذي، رقم 313/91، المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميين و كيفيةها و محتواها.

² شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 106.

³ بوشطر سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

ثالثا- مهام الأمر بالصرف:

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، و تتمثل مهامه في:¹

1-مهام الأمر بالصرف بالنسبة للإيرادات:

-إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها؛

-تصفية الإيرادات؛

-إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها و المصادقة عليها للمحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل.

2-مهام الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات

-عقد الالتزامات بالنفقات العامة؛

-إصدار أوامر دفع النفقات و توجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف الدفع.

رابعا- مسؤولية الأمر بالصرف:

إن الأمر بالصرف شخص واعي له مهام حساسة تترتب عنها مسؤولية كبيرة فهو مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها، و التي يتم إثباتها بعد التحقيق و التدقيق من طرف هيئات الرقابة وعلى هذا الأساس يجب أن يمتاز بالحيطه و الحذر في التسيير المالي و تتمثل أهم المسؤوليات فيما يلي:²

1-المسؤولية السياسية:

مسؤولية خاصة بالأميرين بالصرف الرئيسين لاسيما الوزراء، حيث تخصص لهم اعتمادات مالية من أجل تنفيذ برنامج الحكومة، و هم مسؤولين أمام الحكومة و المجلس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة و الرشادة في استعمال الأموال العمومية، و تنفيذ الميزانية، و تنفيذ برنامج التجهيز للدولة.

2- المسؤولية الجزائية:

عن طريق فحص و تدقيق الحساب الإداري للأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، و في حالة إثبات وجود مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ذات طابع جزائي وفقا للقانون الجنائي يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للأمر بالصرف المدني بعد إعلام وزير العدالة.

¹ عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره، ص13.

² شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

3-المسؤولية المدنية:

إذا ارتكب الأمر بالصرف خطأ شخصيا أثناء إنجاز مهامه الإدارية و المالية يكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين و للخزينة العمومية.

4-المسؤولين أمام مجلس المحاسبة:

يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية التابعة لمجلس المحاسبة، و التي تقوم بتقييم تسيير الأمر بالصرف للمرفق العام و تقييم مدى الرشادة و العقلانية في صرف الأموال العمومية، إلى جانب مراقبة مدى مشروعية العمليات المالية التي قام بها و مدى مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها، حيث يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أمام هذه الغرفة على كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و المالية لكل العمليات المالية التي قام بها و التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية.

و تهدف الرقابة التي تمارسها هذه الغرفة إلى التأكد من تطبيق القوانين المالية و قواعد الميزانية لاسيما فيما يخص فحص و تدقيق شرعية العمليات المالية للآمرين بالصرف، و احترام ترخيصات الميزانية حيث تقوم بتقييم و تسيير المرفق العام و استعمال الأموال العمومية في جانب الاقتصاد و الرشادة في التصرف في الأموال العمومية.

5-المسؤولية المالية:

في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف و إثبات مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و القوانين و الأنظمة المعمول بها و التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا على تدوين الضرر في أمواله الشخصية دون أن يخل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط أحد المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصيا أمام القضاء.

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

سنتناول في هذا المطلب تعريف المحاسبين العموميين و تصنيفاتهم و مسؤولياتهم.

أولا- تعريف المحاسب العمومي:

هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية لعمليات الإيرادات و النفقات و حيازة و تداول الأموال و القيم العمومية.¹

¹ بوشطر سليمة، مرجع سبق ذكره، ص82.

و يعرف المحاسب العمومي حسب المهام المنوطة إليه كما يلي " بعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 (التحصيل و الدفع) بالعمليات التالية:¹

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات؛

- ضمان دراسة الأموال و السندات و القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها؛

- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد؛

- حركة حسابات الموجودات.

و من هنا يمكن القول أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض و صرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين و اعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا و تشتتت توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

و في هذا الإطار يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين العموميين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم.

ثانيا: تصنيف المحاسبين العموميين

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

1- المحاسب العمومي الرئيسي:

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

و يصنف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:²

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛

- أمين الخزينة المركزية؛

- أمين الخزينة الرئيسية؛

¹ المادة 33 في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

² المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.

- أمناء الخزينة في الولاية؛
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

2- المحاسب العمومي الثانوي:

هو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي و عليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيود المحاسبي النهائي لهذه العمليات.¹

و يتصف بصفة محاسب عمومي ثانوي كل من:²

- قابضو الضرائب؛
- قابضو الجمارك؛
- قابضو أسلاك الدولة؛
- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية و المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية؛
- محافظو الرهون.

ثالثا: مسؤولية المحاسب العمومي

يمسك المحاسب العمومي محاسبة ما يسمح و في أي وقت كان باستخراج البيانات التالية:

1- في مجال نفقات التسيير:

- الاعتمادات المفتوحة و المفوضة لكل حساب في الحسابات؛
- الأوامر بالصرف و حوالات الدفع القابلة للتسديد؛
- الأرصدة المتاحة.

2- في مجال نفقات التجهيز و الاستثمار المتتالية:

- رفض البرامج و تعديلاتها المتتالية؛
- الالتزامات المتعلقة بكل عملية؛
- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة لكل حساب؛

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 7.

² المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.

- الأوامر بالصرف أو حوالات الدفع القابلة للتسديد؛

- رصيد رخص البرامج؛

- الرصيد المتاح للاعتمادات المفتوحة.

إن المحاسب العمومي مطالب و مع نهاية كل سنة مالية بإعداد حسابات التسيير و تسليمه وفق الشروط و الآجال المحددة قانونا إلى مجلس المحاسبة.

و يؤخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين بناء على المادة 38 في القانون 91-12 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 إذ لا يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يثبت في حدود الصلاحيات المخولة له في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية المقدمة من طرف المحاسبين العموميين الذين أصدرت في شأنهم قرارات دفع باقي الحسابات المطلوبة.¹ مع الإشارة إلى أنه لا يأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة، و يتعين على المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته المالية أن يسدد و يقوم بتبيض أمواله الخاصة مبلغ البواقي الحسابية المكلف بها، و التي تكون أما بسبب عجز في حسابات الصندوق، أو نفقة مدفوعة خطأ أو ضياع ملك من الأملاك أو بسبب إيراد غير محصل.²

أما بواقي الحسابات غير المغطاة بالأموال الخاصة للمحاسب العمومي فتقيد على حساب تسييق لكي يتسنى إعادة التوازن فورا إلى المحاسبة، على أن يرسل المحاسب العمومي في هذه الحالة تقريرا مفصلا إلى الوزير المكلف بالمالية. و يبلغ قرار باقي الحساب الذي يتخذه الوزير المكلف بالمالية فورا للمحاسب العمومي المدني، عن طريق البريد المسجل مع إشعار الاستلام.

كما يبلغ المقرر الذي يتخذه مجلس المحاسبة بوضع أي حساب موضح باقي حسب الطريقة نفسها بموجب طلب الإعفاء الجزئي في المسؤولية المقدم إلى مجلس المحاسبة من قبل المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته، يمكن لهذا الأخير الحصول على إعفاء جزئي من مسؤوليته كما يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية، أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب فمن الوزير المكلف بالمالية إجراء رجائي من المبالغ المتروكة على عاتقه، و عندئذ يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يمنح الإجراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات.

¹ بموجب القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير جامعة الجزائر(3)، 2010/2011، ص ص 17-18.

المطلب الثالث: المراقب المالي و مبدأ الفصل بين أعوان المحاسبة العمومية

نتطرق في هذا المطلب التطرق إلى كل من المراقب العمومي و مبدأ الفصل بين مختلف أعوان المحاسبة العمومية.

أولاً-المراقب العمومي:

و من خلاله سنقوم بعرض كل من تعريف المراقب المالي و مهامه ومسؤولياته.

1-تعريف المراقب المالي:

يعرف المراقب المالي على أنه: "مستشار الأمر بالصرف فهو يقدم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي إلا أن واقع الممارسة الميدانية أثبت أن صفة المستشار لا تعدو كونها صفة شكلية لا غير، حيث أن خبرة المراقب المالي وقدراته لا تسمح له في كثير من الأحيان بممارسة هذا الدور".¹

والمراقب المالي هو عون يتم اختياره من بين موظفي مديرية الميزانية بوزارة المالية و يعين من طرف وزير المالية بموجب قرار وزاري للقيام بالمراقبة القبيلة لعمليات الالتزام بدفع النفقات العمومية المرخصة في ميزانية الهيئة المعنية بالمراقبة، حيث يقوم بالتحقق في توفر الاعتمادات و من مدى صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به، و هذا بشكل مسبق لعملية الالتزام بالنفقة تجاه الغير بصفة نهائية، و في هذا الإطار يمكن لوزير المالية أن يعين بنفس الكيفيات مراقباً و مراقبين ماليين مساعدين لمساعدة المراقب المالي في تأدية مهامه.²

2- مهام المراقب المالي:

تكمن مهمة المراقب المالي في المراقبة المسبقة (أي قبل تنفيذ النفقة) للنفقات العمومية و ذلك بالتأثير على:³
-قرارات التعيين و التثبيت و القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين، و دفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة؛

-الجداول الاسمية الأولية التي تعد في بداية السنة المالية و الجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية؛
-كالاتزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية؛

-كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تك بالإلحاق أو تحويل اعتمادات؛

¹ الفقرة الرابعة في المادة 58 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² نادية مدني، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر (3)، 2016/2017، ص 85.

³ الصادق الأسود، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-30.

- كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقمة و النفقات التي صرفت في الإدارة المباشرة و المثبتة بفاتورة هائية.

3- مسؤولية المراقب المالي:¹

يعتبر المراقب المالي مسؤولاً شخصياً أمام هيئات المراقبة و وزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأثيرات الغير القانونية أما الغرفة التأديبية للميزانية و المالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانوناً للتحقيق و مراقبة نشاط المراقب المالي. وفي حالة التحقق في وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و المالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المدني بالأمر، إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية إدارية على المراقب المالي الذي منح تأثيرات غير قانونية، و ذلك عن طريق تحقيقي مراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي الصادق الأسود.

ثانياً- مبدأ الفصل بين الأمور بالصرف و المحاسبون العموميين:

سننتقل إلى تعريف المبدأ و قوانين تطبيقه و استثناءاته و نتائجه.

1-تعريف المبدأ:

إن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في هذا المبدأ يتمثل في وجوب الفصل بين وظيفتين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ أن تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، أما المادة 55 فتتص على "لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم".² و من خلال ما سبق ذكره، نستنتج بأنه لا يمكن بأي حال من الأحوال الجمع بين الوظيفتين، و بالتالي وجوب وجود محاسبين مختلفين، الأولى يمسكها الأمر بالصرف و الثانية يمسكها المحاسب العمومي.

2-فوائد تطبيق المبدأ:

لتطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين عدة فوائد و هي:³

¹ بوشطر سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² المادة 55 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

³ بوشطر سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

2-1- تقسيم المهام:

إن الفصل بين التنفيذ الإداري و التنفيذ المحاسبي يساعد و يؤدي إلى تجزئة الاختصاص و المهام بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، و رغم هذا التقييم فإن العمليتين تهدفان إلى تنفيذ النفقات و الإيرادات و ذلك من خلال أربعة عمليات رئيسية هي:¹

- التعهد؛
- التصفية؛
- الأمر بالصرف؛
- الدفع.

و هذه العمليات تستوجب التخصص و درجة لا بأس بها في الكفاءة في ميدان المالية و المحاسبة، كما يجب أن تحدد هذه المهام بدقة على غرار عمليات التسيير التي تتطلب اختصاصات غير محددة حصراً، إن الفصل بين التنفيذ الإداري و التنفيذ المحاسبي يمنح على موظف واحد أن يملك سلطتي القرار و التنفيذ معا و في آن واحد رغم أن تقسيم العمل هذا يجعل تنفيذ العمليات المالية و الحسابية بطيئة و هذا يتناقض و يتنافى و التطور السريع للتقنية الإعلامية و التي تستوجب السرعة الكبيرة في تنفيذ هذه العمليات.

2-2- المراقبة المتبادلة:

إن إسناد عملية التنفيذ المالي إلى صنفين من الموظفين لها أسباب شرعية، الرقابة هذه تؤدي إلى تمييز بين أصناف الموظفين.

-تحقيق مسؤولية الأمرين بالصرف و هذا نظراً لأن قرارهم تخضع لعدة رقابات؛
-مسؤولية المحاسب تكون مشددة و هذه الأسباب منها: أنهم يمارسون مهامهم باستقلالية تامة، وأن مهامهم تقتصر على إثبات الشرعية لا غير، و يمارسون وظيفتهم دون أي ضغطا بالمقارنة مع مهام الأمرين بالصرف.

2-3-وحدة العملية المالية:

إن مبدأ الفصل هذا يخول لوزير المالية باعتباره المسؤول الرئيسي لكل المحاسبين العموميين حق ممارسة الرقابة على كافة العمليات المالية، و هذا يؤدي بدوره و كنتيجة حتمية إلى وحدة العمليات المالية المؤدية إلى إطلاع وزير المالية، و من ورائه الدولة عن الوضعية المالية و الاقتصادية مما يسهل إعادة قرارات حكومية أخذة بعين الاعتبار الواقع الاجتماعي و الاقتصادي و المالي:

¹ علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص 136-137.

2-4- تسيير الرقابة القضائية:

إن تقسيم المهام بين الأمرين بالصرف و المحاسبين يسهل عملية الرقابة القضائية، خاصة في حالة وجود أخطاء لذلك فإن مهام المفتين مبنية كالتالي بالنسبة للأمرين بالصرف:

- مسك حسابات التعهد؛

- الأمر في مجال النفقات؛

- حسابات حقوق مثبتة في مجال الإيرادات؛

- و بالنسبة للمحاسبين مسك حسابات القبض و الدفع.

3- إستثناءات على المبدأ:

إن صرامة الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي أدت في بعض الأحيان إلى صعوبات في أداء وظائف المصالح العمومية، وهذا ما دفع المشرع إلى إفراز بعض الاستثناءات للمبدأ:¹

3-1- في مجال النفقات:

يبدو الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين في مجال النفقات شبه مطلق و من ثم فإن الاستثناءات على المبدأ محدود جدا، حيث يمكن تبريرها بالضرورة العملية أو السياسة و هي محصورة:

- حالات الدفع بدون أمر بالصرف مسبق مثلا: وكالات التسبيقات الموجودة في معظم الهيئات؛

- حالات الدفع بدون أمر بالصرف مثلا: معاشات التقاعد.

3-2- في مجال الإيرادات:

يصعب الفصل في كثير من الأحيان بين المرحلة الإدارية و المرحلة المحاسبية في عمليات تنفيذها، و هو ما يؤدي إلى استبعاد هذا الفصل لأسباب عملية (مثل السرعة و التبسيط في إجراءات تحصيل الإيرادات).

و هناك حالتين شائعتين في هذا المجال هما:

❖ **الجباية نقدا:** فبعض الإيرادات التي تكون بتصريح المدينين أنفسهم مثل الضرائب الغير مباشرة، يكون

تحصيلها مباشرة من طرف المحاسبين دون تدخل الأمرين بالصرف؛

❖ **وكالات الإيرادات:** يعين الأمر بالصرف وكيلا للإيرادات يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعنية ثم يقوم

دوريا بنقلها إلى صندوق هذا الأخير تطبيق.

¹ شويبي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الإسلامي في الرقابة هي المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010/2011، ص ص 15-16.

4- نتائج مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين:

- يمكن تلخيص النتائج المترتبة عن تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي فيما يلي:¹
- يتنافى منصب الأمر بالصرف مع منصب المحاسب و بالتالي يمنح لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم و العكس صحيح؛
 - ينتمي الأمر بالصرف لهيئة إدارية تختلف عن هيئة المحاسب المالي و عليه لا يملك الأمر بالصرف أي سلطة إدارية على المحاسب العمومي و العكس صحيح؛
 - ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة و هي وزارة المالية، أما الأمر بالصرف فينتمي لمختلف الوزارات.
 - تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية و مالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية و التي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف الإدارية في مجال ملائمة عمليات تنفيذ الميزانية؛
 - المحاسب العمومي هو العون الوحيد المؤهل قانونا لتسيير و تداول القيم و الأموال العمومية و هو الذي يختص بعمليات دفع النفقات و تحصيل الإيرادات.

¹ شلال زهور، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحها، مرجع سبق ذكره، ص 29.

المبحث الثالث: دور أعوان المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف العامة

يسير النشاط المالي لجميع المؤسسات العمومية على اختلاف أنظمتها وفقا لبرنامج محدد بصورة دقيقة، يشمل مجموع نفقات الدولة و إيراداتها التي تقررها مسبقا لسنة على العموم، و تفصلها في بيانات و يطلق على هذا البرنامج الموازنة العامة.

ففي ظل الموازنة العامة يتم التركيز على الاعتمادات بحيث تأتي الموازنة في شكل اعتمادات وبنود و يتم التأكد من قبل أجهزة الرقابة المالية من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها وأن إجراءات الصرف تتم بصورة سليمة وقانونية،

المطلب الأول: إعداد الموازنة العامة

إن الموازنة العامة تهتم بجانب الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها والتي تم الإنفاق من أجلها، حيث يكون التنبؤ على أساس نوع المصروف لا يوضح ما إذا كانت المصروفات قد حققت الهدف من إنفاقها أم أنها مجرد مصروفات تم سدادها.

أولاً- تعريف الموازنة العامة و مبادئها:

الموازنة العامة هي بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ومصروفاتها معبرا عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة، وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة.

1-تعريف الموازنة العامة

تعرف الموازنة العامة بأنها: "حظه تتضمن تقدير النفقات الدولية و إيراداتها خلال فترة قادمة، غالبا سنة و يتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية".¹

و تعرف الميزانية حسب المادة 3 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها: " الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار و منها نفقات لتجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخيص بها".²

و من التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج بأن الموازنة العامة هي تقدير مفصل و معتمد لنفقات و إيرادات الدولة خلال سنة مالية.

¹ مؤيد عبد الرحمان الدوري، إدارة الموازنات العامة، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص12.

² المادة 3 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره.

2- مبادئ الموازنة العامة:

تشمل الموازنة العامة للدولة عدة قواعد و هي:

2-1- مبدأ وحدة الموازنة

يقضي مبدأ الوحدة بأن تثبت نفقات الدولة و إيراداتها في سند واحد، بحيث يكون للدولة الواحدة موازنة واحدة أيا كانت منابع الواردات و أيا كانت أشكال الإنفاق.¹

وهناك أهداف يرمي إليها هذا المبدأ و هي أهداف مالية واقتصادية و سياسية، فمن الناحية المالية تسهل معرفة المركز المالي للدولة من خلال المقارنة بين النفقات العامة التي يتم التعرف عليها عند عرض بنود الموازنة، و هذا لا يتم إلا من خلال توحيد كل نفقات الدولة و إيراداتها في موازنة واحدة، أما من الناحية السياسية فالتوحيد يساهم في عملية الرقابة التشريعية، على عكس ما إذ تعددت لأن عملية الرقابة تكون غاية في الصعوبة، و مما يجب الإشارة إليه أن وجود موازنات عامة أخرى للهيئات المحلية لا تعتبر خروجاً من قاعدة وحدة الموازنة و تعتبر قاعدة وحدة الموازنة في القواعد الأساسية في المالية العامة التقليدية.

و مع أهمية قاعدة وحدة الموازنة فإن المالية الحديثة أصبحت تسمح بالخروج عن هذه القاعدة، و يتخذ الخروج في هذه القاعدة بشكل تعدد الموازنات، فنجد إلى جانب الموازنة الرئيسية موازنتان ثانويتينهما:²

❖ **الموازنة غير العادية:** و تشمل المبالغ التي تظهر الحكومة لإنفاقها بصفة استثنائية، و لا تحول في الإيرادات العادية مثل: نفقات تمويل الحروب، نفقات محاربة الكساد الاقتصادي ... الخ؛

❖ **الموازنات المستقلة:** و هي خاصة بموازنة المرافق و المشروعات العامة ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة تحمل موازنة مستقلة عن موازنة الدول، و كذلك فإن الفائض يحتفظ به داخل المشروع.

2-2- مبدأ سنوية الموازنة :

يقصد بقاعدة السنوية أن مدة تنفيذ الإيرادات و النفقات العامة المفتوحة في الموازنة تحدد بسنة واحدة قد تختلف تاريخ بدئها و انتهائها من بلد لآخر ، أي أن الميزانيات العامة المتعاقبة مستقلة الواحدة عن الأخرى، حيث تجدد سنويا تراخيص النفقات و الإيرادات العامة التي تتضمنها هذه الموازنات من طرف السلطة التشريعية لإجازتها و العمل بها.³

¹ حطار شبلي، العلوم المالية الموازنة، الطبعة الثالثة، دار الكتاب البناني، لبنان، 1968، ص38.

² عيسى خليفي، هيكل الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس، الأردن، 2010، ص ص 30-31.

³ صبرينة كردودي، مرجع سبق ذكره، ص76.

و من أهم مبررات سنوية الموازنة مايلي:¹

-ضمان الرقابة الدورية و الفعالة في جانب السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية؛

-فترة سنة واحدة هي فترة طبيعية تغطي المواسم الفصلية الأربعة؛

-الكثير من مقومات الحياة الإنسانية و الطبيعية بقياس بالسنة الواحدة؛

-ملائمة فترة السنة لعملية إعداد الموازنة.

و لكن و مع تطور وظائف الحكومة و اتساع نطاقها، وانتقال هذه الوظائف إلى المجالات الاقتصادية

والاجتماعية ظهرت للوجود مشاكل تطبق مبدأ السنوية من أهمها:

-مشكلة كيفية تنظيم حسابات السنة المالية الخاصة بالموازنة، وتعني أن بعض النفقات التي تستحق الدفع

في السنة و التي استحق فيها الدفع، أو لا يتم قبض إيرادات في السنة نفسها التي نشأ فيها حق الحكومة

في تحصيلها.

-مشكلة البعد الزمني لأكثر من سنة للمشروعات العامة.

2-3- مبدأ الشمولية:

تقتضي هذه القاعدة بأن يدون في وثيقة الموازنة العامة جميع إيرادات الدولة أيا كان مصدرها، و جميع

نفقاتها مهما كانت أنواعها و لا تسمح بخصم نفقات وزارة أو مصلحة من إيراداتها، و بعبارة أخرى فإن هذه القاعدة

تهدف إلى أن تكون موازنة الدولة شاملة لجميع نفقاتها و لجميع إيراداتها.²

و الهدف في هذه القاعدة هو إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة، و كذلك يساعد

على تطبيق الرقابة بشكل دقيق وواضح مما يسمح بمحاربة الإسراف و التبذير.

و تتبعه للتوسيع الكبير للدولة في مجالات الاقتصادية و الاجتماعية مما أدى إلى خروج عن هذه القاعدة

في عدة مجالات منها: إدارة المرافق العامة و المشروعات الاقتصادية، و كذلك فرض بعض الضرائب و الرسوم لأغراض

خدمات مقابلة للجمهور.³

2-4- مبدأ توازن الموازنة:

يقصد بقاعدة توازن الموازنة بأن تكون قيمة الإيرادات العامة العادية مساوية لقيمة الإنفاق العادي للحكومة

فإذا تجاوزت قيمة الإيرادات قيمة النفقات كان هناك فائض في الموازنة، و إذا كان العكس حدث عجز في الموازنة.

¹ عيسى خليفي، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

² عصفور محمد شاكر، مرجع سبق ذكره، ص 49.

³ عيسى خليفي، مرجع سبق ذكره، ص 33-34.

و لقد كان الفكر المالي التقليدي متمسكا بهذه القاعدة، و عارض حدود أي فائض أو عجز في الموازنة و طالب بالموازنة الرقمية و الحسابية، إذ ان التوازن الاقتصادي بحسب سياسات هذا الفكر يتحقق دائما و تلقائيا عند مستو التشغيل الكامل أو العمالة الكاملة دون تدخل الحكومة إلا أن فكرة التوازن بالمفهوم التقليدي تطورت تطورا كبيرا نتيجة تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية، و ازدياد مسؤولياتها في أوجه كثيرة في النشاط الإنتاجي وجاء الفكر المالي الحديث ليعطي مفهوما جديد لفكرة توازن الموازنة، بحيث أصبح يجوز إحداث عجز منظم في الموازنة وصولا إلى تحقيق التوازن العام، أي توازن الاقتصاد القومي.¹

ثانيا- إعداد الموازنة العامة:

إن مرحلة إعداد الموازنة العامة تتمثل في مجموعة من المسائل التي ترتبط فيما بينها لتحديد المواد و النفقات فمرحلة الإعداد تتمثل في تقديرات النفقات العمومية و الإيرادات العمومية من طرف السلطة التنفيذية و ذلك لعدة اعتبارات و المتمثلة في:²

❖ **الاعتبار الأول:** الموازنة تعبر عن البرامج و الخطط الحكومية في المجالات المختلفة؛

❖ **الاعتبار الثاني:** أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، و من ثم وحدها تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة في النفقات؛

❖ **الاعتبار الثالث:** أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية و ذلك بفصل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها و التي توفر لها البيانات و التقديرات الضرورية في هذا الصدد؛

❖ **الاعتبار الرابع:** أن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة و الأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية و الإقليمية، فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي تحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة، و كذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة و المبالغ التي تحصل عليها من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة.

ثالثا- الإجراءات المتبعة بصدد تحضير الميزانية:

يقوم وزير المالية باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية بمطالبة كافة الوزارات و المصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها و نفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت

¹ عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 446.

² المادة 23 في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المناسب، بمعنى آخر. فإن هذه المرحلة تبدأ عادة في الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات، و ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها، و يكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقا به مذكرة تفسيرية و بعد هذا تعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية، و يتم عرضه على مجلس الوزراء الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه.¹

المطلب الثاني: تنفيذ الموازنة العامة

تتولى وزارة المالية باعتبارها عضوا من أعضاء السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الميزانية عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها، و إيداعها في الخزينة العمومية أو البنك المركزي وفق لنظام حسابات الحكومة المعمول به، كما يتم الإنفاق في الحدود الواردة في إعمادات الميزانية.²

أولاً- عملية تنفيذ الإيرادات:

إن تنفيذ الإيرادات العامة في الموازنة العامة يكون مختلف عن النفقات حيث أن هذه الإيرادات عي إيرادات تقديرية، و بالتالي من الممكن أن يكون تحصيلها بقدر يزيد أو يقل عن ما تم تقديره، و حسب طبيعة الظروف والأوضاع و العوامل التي تؤثر في ذلك رغم أن تحصيل الإيرادات المتوقع تحصيلها تمثل التزام على الجهات ذات العلاقة بضرورة العمل، و بأقصى قدر ممكن من الجدية و المسؤولية في تحصيل هذه الإيرادات و لكن بدون التعسف في استخدام سلطتها في عملية التحصيل هذه، بالمقابل فإن عليها أن لا تتراخى في تحصيل الإيرادات التقديرية التي تتضمنها الميزانية، و تحصل الإيرادات يتم من خلال تجميعها في وعاء مالي موحد يتم استخدامه في تمويل كافة النفقات و بدون أي تخصص لإيرادات معينة لأوجه إنفاق معينة، حيث تقوم الخزينة العامة بتجميع الإيرادات من مختلف مصادرها، و صرف النفقات في الحدود التي تم اعتمادها في الموازنة.

هذا وقد ينشأ معه عدم تحقق بعض الإيرادات بالشكل الذي يجعلها قاصرة عن تلبية احتياجات و هو الأمر الذي يؤدي إلى إصدار أدونات الخزينة و التي يتم تسديدها عند تحقيق الإيرادات.

¹ ناشد عدلي سوزي، المالية العامة، منشورات أكلي الحقوقية، لبنان، 2003، ص ص309-311.

² فليح حسن خلف، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ص 206-207.

ثانيا: صرف النفقات

إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة و متوقعة فإن صرف النفقة العامة يمر بعدة مراحل و هي تتمثل فيما يلي:¹

1-الإرتباط بالنفقة أو عقدها:

و هو عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب إلزاما على عاتق الإدارة العامة وجود دين في ذمتها (تعيين الموظف، إبرام صفقة).

2-تصفية أو تحديد النفقة:

و هو التقدير الفعلي للمبلغ الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين و حلول أجله.

3-الأمر بالصرف:

بعد معرفة مبلغ النفقة تحديدا يقوم الشخص المختص (الوزير، المدير ...) بإصدار الأمر إلى المحاسب بدفع ذلك المبلغ إلى شخص معين بموجب وثيقة مكتوبة تسمى الأمر بالصرف.

4-الصرف:

يقصد بهذا الإجراء الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب، بعد التأكد من المستندات و المحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العمومية إلا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للأمرين بالصرف لها حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة من حيث مطابقتها للقانون.

حيث تعد عملية الصرف المرحلة الحسابية تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين و تنظيم التعليمات و اللوائح المالية والتأشيرات الملحقة بالميزانية كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ الميزانية

أثناء تنفيذ الميزانية قد لا تتطابق تقديرات الميزانية مع الوقت حيث تختلف نتائج عدم المطابقة في حالة الإيرادات عن حالة النفقات وفق ما يلي:²

❖ **بالنسبة للإيرادات:** قد يشوب الخطأ تبذير حصيلة كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة، و في هذه الحالة

فمن المتصور أن تعرض الأخطاء بعضها البعض، و لا يكون هناك أي خطر على حسن التنفيذ الميزانية إذ

أن القاعدة المتبعة بالنسبة للإيرادات هي قاعدة عدم تخصصها، و من ثم فلا خطر من تقدير حصيلة نوع

منها أكثر من الواجب، أما لو تعلق الأمر بتقدير الحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة فإن الأمر يثير مشاكل

¹ بعلي محمد الصغير، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ص108-109.

² نفس المرجع السابق، ص ص97-98.

إلا في حالة انخفاض مجموع الإيرادات الفعلية عن الإيرادات المقدرة، إذ تحتاج الحكومة حينئذ للجوء إلى المصادر غير عادية لسد الفجوة التي تهدد حسن تنفيذ الميزانية.

❖ بالنسبة للنفقات: فإن الأمور تبدو عادة أكثر دقة إذ أن اخطاء التقدير لا تعوض بعضها البعض إلا في حدود ضيقة، إذ ان القاعدة المتبعة بالنسبة للنفقات العامة هي قاعدة تخصيص الاعتمادات يعني أن الاعتماد الخاص بنفقة معينة لا يصلح استخدامه لنفقة لأخرى إلا بإذن البرلمان، فتعديل الاعتماد مسموح به في نطاق نفس الباب أي أنه من الممكن أن يتم تخفيض اعتمادها لأجل زيادة اعتماد آخر طالما كان معا في باب واحد، أما ما عدا ذلك من تعديلات فينبغي عرضه على البرلمان للحصول على الموافقة أما إذا زاد الاعتماد المخصص عن النفقة الفعلية فإن الزيادة تلغي في نهاية السنة المالية.

المطلب الثالث: حسابات الخزينة العمومية

قبل التطرق إلى حسابات الخزينة سنتطرق أولا إلى تعريفها

أولا-تعريف الخزينة العمومية:

تعرف الخزينة العمومية على أنها: "مؤسسة لتوجيه السياسة النقدية (حسب تشريع كل بلد)، طبقا للسياسة الاقتصادية للبلاد، و هي منشأة عمومية تتكفل بتسيير ميزانية الدولة، دورها محاسبي و رئيسها هو أمين الخزينة الذي يعتبر محاسب عمومي يراقب حسابات كل المؤسسات العمومية، و ذلك حسب القانون 21/90، و الخزينة العمومية تهدف لتحقيق هدف دائم و هو تحقيق التوازن بين الإيرادات و النفقات".¹

ثانيا-طريقة تنظيم حسابات الخزينة:

تعتمد مجموعة حسابات الخزينة على طريقة ترقيم خاصة للتمييز بين مختلف العمليات التالية التي يقوم المحاسب العمومي بتسجيلها في دفاتر و سجلات المحاسبة من أجل فهم طريقة قراءة حسابات الخزينة. وتعتمد طريقة ترقيم حسابات الخزينة على الترقيم التسلسلي، حيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد و تحت عنوان واحد، بحيث تقسم حسابات الخزينة إلى ثلاث أقسام وهي:²

¹ عبد القادر خليل، مبادئ الاقتصاد النقدي و المصرفي، جزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص 37.

² شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحه، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص ص 52-53.

1-مجموعة الحسابات:

- تنقسم مجموعة الحسابات إلى (08) أقسام من 01 إلى 08 بحيث يمثل الرقم الأول لكل حساب نوع المجموعة التي تنتمي إليها:
- المجموعة الأولى: الصندوق و المحفظة المالية؛
 - المجموعة الثانية: عمليات الميزانية؛
 - المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة؛
 - المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتتبه لدى الخزينة؛
 - المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية؛
 - المجموعة السادسة: النتائج؛
 - المجموعة الثامنة: الحقوق.

2-الحساب العام:

و هو تقسيم فرعي لكل مجموعة من مجموعات حسابات الخزينة الثمانية، حيث يتشكل الحساب العام من الرقمين الأولين لكل حساب، الرقم الأول يمثل مجموعة الحسابات التي ينتمي إليها الحساب العام، أما الرقم الثاني فيمثل تفرعات الحساب العام و التي تتفرع من 10 إلى 91.

3-الحساب الثانوي:

و هي الحسابات الفرعية للحساب العام، و التي تمثل الحسابات المشحونة و الفردية لكل عملية مالية بحيث تختلف و تتفرع هذه الحسابات بالاختلاف و تنوع العمليات المالية المسجلة، و يمكن في حالة الضرورة تمديد تفرع الحساب الثانوي إلى ثلاث أرقام نظامية من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات.

ثالثا-تصنيف حسابات الخزينة:

و هي تشمل خمسة (05) أصناف و هي كالاتي: ¹

1-حساب التسبيقات:

يتعلق الأمر بالتسبيقات التي تمنحها الدولة للجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، و منذ عدة سنوات أصبحت التسبيقات لا تقدم إلا للمؤسسات الصحية، و يتم تسديد هذه التسبيقات في أجل أقصاه سنتان دون فوائد، و في حالة عدم الوفاء، نكون أمام حالتين:

¹ عبد القادر خليل، مرجع سبق ذكره، 42.

- ❖ إما أن تمتد المدة إلى أجل أقصاه سنتان مع احتمال تطبيق معدل فائدة على هذه الفترة الأخيرة؛
- ❖ و إما أن تحول هذه التسيقات إلى قروض.

2- حساب القروض:

تدرج ضمن هذه الحسابات القروض الممنوحة من قبل الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض وذلك بتطبيق معدل الفائدة و مثالها: القروض الممنوحة لأجل شراء سيارة جديدة.

3- الحسابات التجارية:

تشمل المداحيل و النفقات الناتجة عن العمليات الصناعية و التجارية التي تقوم بها المصالح العمومية بصفة استثنائية و مثالها: إيرادات و نفقات الأعمال التي يقوم بها السجناء داخل مراكز إعادة التربية.

4- حسابات التسوية مع الحكومة الأجنبية:

تشمل الإعانات التي تقدمها الدولة للدول و الحكومات الأجنبية أو الإيرادات التي تستقبلها منها في إطار الاتفاقيات الدولية و كذا التعاون الدولي في حالة الكوارث.

5- حسابات التخصيص الخاص:

و هي الحسابات التي يخصص لنفقاتها إيرادات معينة و بصفة مؤقتة لذلك فهي استثناء على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، كما أن الباقي لا يسقط في نهاية السنة بل ينتقل إلى اعتمادات السنة الموالية و من أمثلتها صندوق التضامن الوطني، صندوق تعويض الإرهاب و تنفيذ أي عملية دفع تخص أحد حسابات التخصيص الخاص

خلاصة:

من خلال ما سبق نستخلص أن المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة، و تعد المحاسبة العمومية تلك القواعد و الإجراءات التي تحكم تسجيل و تبويب العمليات المالية الخاصة بالقطاع العام الإداري، و هذه العمليات المالية تستند مهمتها لأعوان مختلفة لكل منهم اختصاصه مهامه و سلطته، و قد تم الفصل بين هؤلاء الأعوان لتحقيق الفعالية في الرقابة على الأموال العامة و حمايتها من كل اختلاس.

فاهتمت معظم دول العالم و منها الدول النامية بتطوير محاسبتها العمومية، و ذلك من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى لتحقيق هذا التطور لكن هناك عدة عوامل حالة دون تطبيق هذه المعايير في الدول النامية نظر لفجوة بينها و بين الدول المتقدمة، و تعد المحاسبة العمومية الأساس الذي يستند عليه في إعداد و تنفيذ إيرادات و النفقات المحسدة في الميزانية العامة و حتى الحسابات الخاصة بالخرينة عمومية

الفصل الثالث:

دراسة حالة المؤسسة العمومية

للصحة الجوارية بسور الغزلان

تمهيد:

يؤدي قطاع الصحة دورا هاما و استراتيجيا في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، و الجزائر حرصت على ترقية هذا القطاع منذ الاستقلال، حيث تبنت مجانية العلاج ما أدى بتوجه الاهتمامات بالإنفاق العام كون أن العلاج المجاني يستهلك موارد مالية كبيرة دون أن يحقق أي إيراد، و إلزاما لذلك ثم العمل على ترشيد الإنفاق العام و الاستغلال الفعال للموارد المتاحة تحقيقا للمنفعة الصحية.

حيث سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى مايلي:

-تقديم عام للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية؛

-إيرادات المؤسسة العمومية؛

- ترشيد نفقات المؤسسة العمومية؛

المبحث الأول: تقديم عام المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

تتكون المؤسسة العمومية للصحة الجوارية من مجموعة عيادات متعددة الخدمات وقاعات العلاج تغطي مجموعة من السكان، و تحدد المشتريات المادية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية و الحيز الجغرافي الصحي الذي يغطي مجموعة من السكان بقرارمن الوزير المكلف للصحة.

فالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية هي مؤسسة صحية عمومية ذات طابع إداري تتولى تقديم مزيج من الخدمات الصحية والوقائية والتعليمية والتدريبية و البحثية، كما تساهم في رفع المستوى الصحي للبلاد، فهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

من خلال هذا المطلب سنقوم بتحديد تعريف و مهام المؤسسة العمومية للصحة الجوارية وكذا مكوناتها.

أولاً-تعريف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم : 07 - 140 مؤرخ في جمادي الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية للصحة الجوارية والمؤسسات العمومية الاستشفائية وتنظيمها، وعليه فإن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية تعرف بأنها: "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي".¹

كما تتمتع هذه المؤسسة أو الذمة المالية وتوضع تحت وصاية الوالي.

ثانياً- مهام المؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

تتمثل مهام المؤسسة العمومية للصحة الجوارية في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة فيما يأتي:

-الوقاية والعلاج القاعدي؛

-تشخيص المرض؛

-العلاج الجوارى؛

-الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المتخصص القاعدي؛

-الأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي؛

-تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان.

¹ المرسوم التنفيذي رقم : 07 - 140 مؤرخ في جمادي الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو 2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية المؤسسات العمومية، للصحة الجوارية وتنظيمها وتسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد(33)، الصادرة بتاريخ 20 ماي 2007 ،ص10.

وتكلف على الخصوص بما يلي:

- المساهمة في ترقية وحماية البيئة في المجالات المرتبطة بحفظ الصحة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
- المساهمة في تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم؛
- التكفل التام والمتكامل بالقضايا الصحية الخاصة بالسكان؛
- القيام بتنظيم وتوزيع الإسعافات وبرمجتها؛
- تحقيق المساواة بين جميع السكان في العلاج؛
- أن تكون هذه المؤسسة دعامة للتدريب العلمي لجميع الموظفين؛
- الإسهام في التنسيق مع أعمال الهياكل التابعة لها ومقربتها وذلك في إطار التنظيم الجاري به العمل؛
- الهياكل والمصالح المساهمة في التسيير؛

ثالثا- مكونات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

تتكون المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بصفة عامة من:

1-مجلس الإدارة:

- يعد مجلس الإدارة الأول في تسيير أعمال المؤسسة وفي إطار صلاحياته ومهامه الرئيسية تتمثل فيما يلي:
- برامج الصيانة البنائيات والتجهيزات واستمرار صلاحيات الاستعمال؛
- التدابير الخاصة لتحسين أعمال الصحة والبحث؛
- جدول تعداد الموظفين؛
- مشروع الميزانية؛
- الحساب الإداري؛
- مشروع تنظيم المصالح؛
- القانون الداخلي للمؤسسة.
- ويتكون المجلس من:
- ممثل عن الوالي هو الرئيس؛
- ممثل عن إدارة المالية؛
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية؛
- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي؛

- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي؛

- رئيس المجلس الطبي و ممثل عن الأطباء وممثل عن سلك الممرضون؛

- ممثل عن الجمعيات النفعية وممثل عن عمال المؤسسة منتخب.

2-المديرية:

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

3-المجلس الطبي:

يعد المجلس الطبي الهيكل الثالث إلى جانب المديرية والمجلس الإداري وتتمثل مهمته في إعطاء الآراء وتقديم الاقتراحات والتوصيات إلى المديرية في جميع الأوجه الطبية التي ترتبط بتنظيم المؤسسة وتحدد مهمته على سبيل الحسر فيما يلي:

- إعطاء الآراء في المشاريع البرامج المتعلقة بالتجهيزات والمباني وإعادة هئية المصالح وإقامة الروابط الإدارية بين المصالح الطبية، مع إعداد جداول تعداد الموظفين الطبيين وشبه الطبيون؛

- المساهمة في التدبير الكفيلة بتحسين وتنظيم مصالح الوقاية والتشخيص والعلاج.

ويتشكل هذا المجلس من: الأطباء القائمون بمهام رؤساء المسالخ، وجراح الأسنان، إضافة إلى صيدي رئيس مصلحة الصيدلية، وتقنين يمثلان الموظفين الشبه طبيون يعينهم الفرع النقابي لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد

المطلب الثاني: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لسور الغزلان

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض تاريخ المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لصور الغزلان، و كذا تعريفها ومهامها.

أولا- تاريخ المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لسور الغزلان:

تستمد هذه المؤسسة العمومية تاريخها من بداية الفاتح جانفي لعام 2008م شيدت على إرتفاع يقدر بـ 829م على مستوى سطح البحر و هي تتواجد على بعد 125 كلم جنوب العاصمة و على بعد 30 كلم من الجنوب الغربي لولاية البويرة و هي تتموقع في الجهة الغربية لمدينة "سور الغزلان " يحدها من الجهة الشمالية متوسطة

محمد خيضر و من الجهة الجنوبية مقر عيادة الدم، و من الجهة الشرقية مقر مركز مكافحة الغش أما من الجهة الغربية فيحدها حي سكاني، تقدر مساحة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية ب 1527 م² و هي تتكون من طابقين مع ساحة واسعة تتميز بطابعها المميز في التصميم.

تغطي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان حاجيات سكان كل من دائرتي سور الغزلان و برج أخريص ببلديتهما بتعداد سكاني يقدر ب 127329 نسمة أي ما يعادل كثافة سكانية تقدر ب (83 نسمة / كلم²).¹

ثانيا-التعريف بالمؤسسة و مهامها:

المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لسور الغزلان هي مؤسسة ذات طابع إداري تتميز بالشخصية المعنوية و الإستقلال المالي و هي توضع تحت تصرف الوالي، أنشأت بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 جوان 2007.

فهي مؤسسة من المؤسسات العمومية الجزائرية، وهي ثمرة الإصلاحات الجديدة 2007 ، فعلى الرغم من الصعوبات التي واجهتها في البداية لعدم اتضاح الرؤية باعتبار أنها محاولة جديدة كانت وسيلة للاختبار، لكن ومع إصرار مديرها وطاقمها الإداري على إنجاح هذه الإصلاحات، قام طاقمها الإداري بكل إرادة وإصرار، على تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الإصلاحات.

حيث تتكون هذه المؤسسة من هيكل للتشخيص و العلاج و لتحاليل الطبية، و تتحد المشتملات المادية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بقرار من الوزير المكلف بالصحة.

تمثل مهام هذه المؤسسة بالتكفل بصفة عامة متكاملة و متسلسلة بالحاجات الصحية لسكان الدائرتين (برج اخريص و سور الغزلان)، و في هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام التالية:

- ضمان تنظيم و برمجة توزيع العلاج و التشخيص؛
 - ضمان حفظ الصحة و النقاوة و مكافحة الأضرار و الآفات الاجتماعية؛
 - ضمان تحسين مستوى مستخدمي مختلف المصالح كالسماح بإجراء تربيصات للتكوين و التسيير الاستشفائي
- فأعادت المؤسسة ترميم كل من العيادات متعددة الخدمات و قاعات العلاج التي تشرف على تسييرها بدعم من طرف مدير الصحة و كان ذلك بطريقة نموذجية من حيث البنايات و العتاد الصحي.

¹ وثائق المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان.

ومن هنا يمكننا القول بأن نجاح الإصلاحات على مستوى قطاع الصحة مرهونة بقدرة الموارد البشرية على التكيف مع متطلبات المرحلة الراهنة وهذا من خلال:

–التكوين المستمر لتحسين مستوى الأداء المهني باعتبار أن التكوين هو عملية مستمرة لجميع العمال على جميع المستويات، ومهمته أن يتيح الحصول على تقنيات المهنة واكتساب أعلى مستوى من الكفاءة والثقافة والوعي الكامل؛

–تحديد المهام لتفادي التداخل في الأدوار والحد من الصراعات الداخلية؛

–إعطاء العامل كل حقوقه المهنية والمادية من تحسين في الأجور، المنح ، العلاوات والترقيات... الخ من أجل تحفيزه على العطاء، وهذا لتفادي بعض السلوكيات السلبية التي تؤثر مباشرة على الأداء المهني كالتأخر عن العمل التحجج بنقص الأدوية، تعطيل وسائل العلاجية وغيرها؛

–فتح قنوات الحوار والتفاوض والتعاون مع الشركاء الاجتماعيين من أجل تفعيل الإصلاحات والارتقاء بالمنظومة الصحية بما يتماشى مع متطلبات هذه المرحلة؛

–تعزيز الرقابة بأن يكون هناك تفتيش ومراقبة قانونية ومنظمة لمختلف العمليات التنظيمية والتسييرية.

ولنجاح الإصلاحات في المنظومة الصحية يجب مراعاة العديد من الشروط منها: تغيير الذهنيات وتصحيح نظرة المسيرين للموارد البشرية وذلك باعتبارها موارد استراتيجية رهانا أساسيا للمؤسسة وليس كبند تكلفة، إذ لا بد من البحث عن أنجع الوسائل والتقنيات لإثراء اهتمامات التسيير الحديث وهذا بتطوير الكفاءات وبالمسارات المهنية وتنمية القدرات ما يتماشى مع واقع وانشغالات وطموحات الأفراد في ظل اقتصاد السوق.

المطلب الثالث: مصالح المؤسسة و هيكلها التنظيمي

تتضمن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان مصالح متعددة و تتمثل في:¹

أولاً- المصالح الصحية:

و هي تضم مكتب الإحصائيات و الرد على الرسائل، مديرية المصالح الطبية.

ثانياً- مصلحة العتاد و التجهيزات:

و هي تضم كل من أمين المخزن و قسم الصيدلية الذي يقوم بتحديد الاحتياجات الطبية و توزيع هذه الاحتياجات.

¹ وثائق المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان.

ثالثا- مصلحة الاقتصاد:

و التي تتضمن مصلحة الوسائل، مصلحة المالية، مصلحة الجرد، مكتب الصفقاتو مكتب الأجور. هذا بالإضافة إلى المديرية العامة و التي تمثل هرم الهيكل التنظيمي للمؤسسة و بها يتواجد مدير المؤسسة (الأمر بالصرف) الذي يقوم بتسيير و متابعة كافة شؤون المؤسسة، و ذلك من خلال التنسيق مع كافة المديريات الفرعية الأخرى و المتمثلة في :

-المديرية الفرعية للموارد البشرية؛

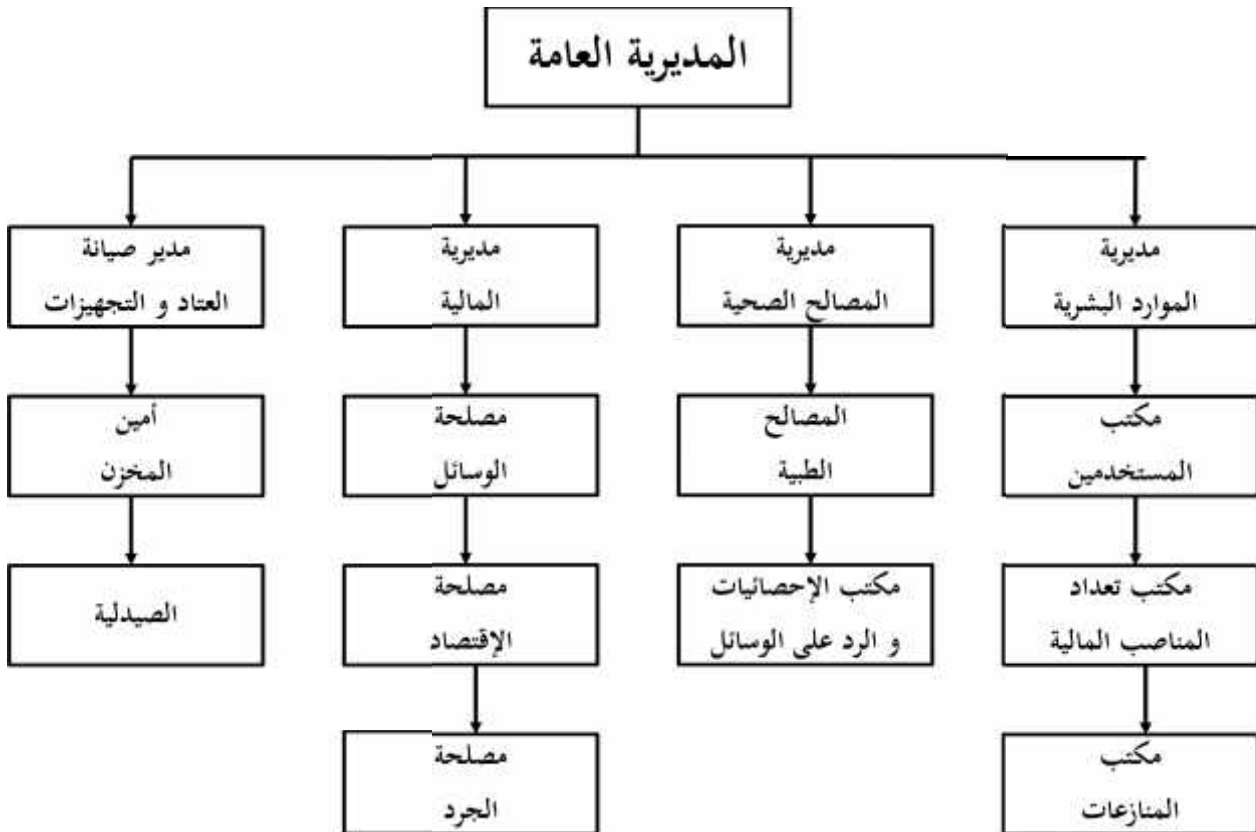
-المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات؛

-المديرية الفرعية للمصالح الصحية؛

-المديرية الفرعية للمالية.

أما عن الهيكل التنظيمي فهو يتجسد من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01-03): التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان



المصدر: من وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: إيرادات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

يشترط للقيام بالنفقات العمومية توفير الموارد اللازمة لتغطيتها، و يتم الحصول على هذه الإيرادات من أملاك الدولة و مشروعاتها الاقتصادية و إيراداتها السيادية كالضرائب .. الخ، و من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى صور إيرادات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية و تبويبها و مراحل تنفيذها.

المطلب الأول: صور تبويب إيرادات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض صور الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة العمومية

أولاً- صور الإيرادات:

تتوفر المؤسسة على ستة مصادر أساسية لتمويل نفقاتها و هي متجسدة في الميزانية الخاصة بها و تتمثل هذه الإيرادات فيما يلي:¹

1-مساهمة الدولة:

تساهم الدولة بأكبر نسبة في إيرادات ميزانية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية و هي بذلك تعتبر المساهم الأول منذ الاستقلال بعد إقرار مجانية العلاج، و هي تساهم سنويا حيث ترسل مساهمة الدولة إلى الخزينة العمومية مقر تواجد المؤسسة العمومية للصحة الجوارية في غلاف مالي متضمن مبلغ المساهمة معبرا عنه بوثقتين رسميتين هما: الإشعار بالدفع و الأمر بالدفع التي يعد من الوزارة الوصية و هي وزارة الصحة مع وصول استلام لبلدية مقر تواجد المؤسسة بضخ الأموال في خزينة القطاع الصحي، بعد هذا يتم إشعار المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بتدفق هذه الأموال مباشرة عملية إنفاق مبلغ مساهمة الدولة.

و تسجل هذه العملية لدى خزينة البلدية لقطاع الصحة العمومية على النحو التالي:

يتم تسجيل مبلغ مساهمة الدولة في دفتر اليومية الثانوي للعمليات المختلفة الخاص بالإيرادات بعد هذا يتم الترحيل إلى دفتر اليومية الرئيسي كالتالي:

¹ معلومات متوفرة من مصلحة المالية والمحاسبة.

		N		
	XXX		402 004	520 005
XXX				
		تسجيل مبلغ مساهمة الدولة		

> / 520 005 هو حساب جاري مع خزينة الولاية.

> / 402 004 هو الحساب الخاص بالخدمات المالية لقطاع الصحة

2- مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي:

كانت هيئات الضمان الاجتماعي المساهم الأكبر في تمويل المؤسسات العمومية للصحة الجوارية منذ الاستقلال و باعتماد العلاج المجاني، لكن هذا الأمر انعكس خلال الأزمة الاقتصادية التي مرت بها الجزائر في فترة الثمانينات و التي أثرت على هيئات الصحة الاجتماعية، و أصبحت الدولة هي المساهم الأكبر في ميزانيات المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

3- مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية:

تمثل مساهمة مختلف المؤسسات العمومية و دائما بنجدها معدومة في الميزانية.

4- إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة:

و هي تتجسد في المداخيل المتحصل عليها عن نشاطات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية من مساهمات المرضى، الاستشفاء، الفحص، مساهمات المستخدمين في نفقات التغذية و الطلبة المتربصين في نفقات التغذية، إيرادات متحصل عليها من حرق النفايات و إيرادات متحصل عليها في إطار الاتفاقيات.

5- إيرادات أخرى:

و هي تتمثل في مساهمة المنظمات الدولية، قروض، إعانات، هبات و دائما تكون معدومة.

6-أرصدة السنوات المالية السابقة:

تقوم المؤسسات العمومية للصحة الجوارية في نهاية السنة المالية بإقفال السنة و تجديد الرصيد بكونه دائن أو مدين، ففي حالة كونه دائن أي أن المؤسسة فائض و هذا الفائض يتم إدراجه في ميزانية المؤسسة خلال السنة المقبلة في صورة إيراد يستعمل لتمويل النفقات.

ثانيا-تبويب الإيرادات:

و تبويب الإيرادات العامة في ميزانية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية وفقا لمصادرها الرئيسية المذكورة إلى أبواب و مواد، حيث يعطي لكل باب و لكل مادة رقما و هذا لغرض تسهيل إعداد الميزانية و تنفيذها و الرقابة عليها و هي تبويب كالآتي:

1-الباب الأول: مساهمة الدولة:

و هو يظم مادة وحيدة تتمثل في مساهمة الدولة و التي تمثل أكبر إيراد للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية.

2-الباب الثاني: مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي:

يظم هذا الباب مادة وحيدة تتمثل في مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي حيث تلي مساهمات الدولة.

3-الباب الثالث: مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية:

يظم هذا الباب مادة وحيدة و هي مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية، و تتمثل في مساهمة التكوين و التعليم و مساهمة هيئات التضامن.

4-الباب الرابع: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة.

يظم هذا الباب كل الإيرادات المتحصل عليها من نشاط المؤسسة و ذلك من خلال 5 مواد و التي تتمثل

فيمايلي:

المادة 1: مساهمة المرضى في مصاريف الاستشفاء، الفحص و الاستشارة؛

المادة 2: مساهمة المستخدمين و الطلبة و المتربصين في نفقات التغذية؛

المادة 3: إيرادات متحصل عليها حرق النفايات؛

المادة 4: إيرادات متحصل عليها في إطار الاتفاقات مبرمة في إطار طب العمل؛

المادة 5: إتفقات مبرمة في إطار نشاطات العلاج.

5-الباب الخامس: إيرادات أخرى

و هي تظم ثلاثة مواد نجدها دائما معدومة و تتمثل في:

المادة 1: مساهمة المنظمات الدولية؛

المادة 2: قروض إعانات و هبات؛

المادة 3: مساهمة المؤسسات الاقتصادية.

6-الباب السادس: و هو يتمثل في أرصدة السنوات المالية السابقة.

و الجدول التالي يمثل كيفية تبويب الإيرادات العامة

جدول رقم (01-01): تبويب الإيرادات العامة في ميزانية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

الإيرادات المفتوحة 2017	العناوين	المادة	الباب
	<u>الفرع الأول: الإيرادات</u>		
	مساهمة الدولة	مادة	1
	مساهمة الدولة	وحيدة	
	<u>مجموع الباب الأول</u>		
	<u>مساهمات هيئات الضمان الاجتماعي</u>		
	مساهمات هيئات الضمان الاجتماعي من أجل تغطية المؤمنين اجتماعيا و ذوي الحقوق	مادة	2
	اجتماعيا و ذوي الحقوق	وحيدة	
	<u>مجموع الباب الثاني</u>		
	<u>مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية</u>		
0,00	مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية (مساهمة هيئات التكوين و التعليم العالي، مساهمة هيئات التضامن الوطني)	مادة	3
		وحيدة	
0,00	<u>مجموع الباب الثالث</u>		

	<u>إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة</u>		
	مساهمات المرضى في مصاريف الاستشفاء، الفحص و الاستشارة	1	4
	مساهمة المستخدمين، و الطلبة و المتربصين في نفقات التغذية	2	
	إيرادات متحصل عليها من حرق النفايات	3	
	إيرادات متحصل عليها في إطار الاتفاقيات:	4	
	- اتفاقيات مبرمة في إطار طب العمل - اتفاقيات مبرمة في إطار نشاطات العلاج إيرادات أخرى	5	
	<u>مجموع الباب الرابع</u>		
	<u>إيرادات أخرى</u>		5
0,00	مساهمة المنظمات الدولية	1	
0,00	قروض اعانات و هبات	2	
0,00	مساهمة المؤسسات الاقتصادية	3	
0,00	<u>مجموع الباب الخامس</u>		
	<u>أرصدة السنوات المالية السابقة</u>	مادة	6
	أرصدة السنوات المالية السابقة	وحيدة	
	<u>مجموع الباب السادس</u>		
الإيرادات المفتوحة 2017	<u>حوصلة عامة للإيرادات</u>		
	الباب الأول		
	الباب الثاني		
	الباب الثالث		
	الباب الرابع		
	الباب الخامس		
	الباب السادس		
	<u>مجموع الإيرادات</u>		

المصدر: بالاعتماد على ما سبق ذكره

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية

تنفذ الإيرادات العمومية من خلال مرحلتين و هما:

أولاً-المرحلة الأولى:

و هي تمثل المرحلة الإدارية التي يتكفل بها الأمر بالصرف (مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية) و هو نفسه الأمر بالتحصيل، و ذلك من خلال العمليات التالية:

- " يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي".¹

هذه المرحلة تهتم بتحديد و إثبات الواقعة التي ينتج عنها الإيراد من قبل الأمر بالصرف وفقاً للقوانين و التنظيمات المرخص بها في الميزانية، و ذلك من خلال ما يسمى بسنة الإيرادات أنظر الملحق رقم 02.

و هذه الإيرادات قد تكون في عدة صور غير مساهمة الدولة و هيئات الضمان الاجتماعي و هي ما تسمى بالإيرادات الأخرى و منها:

-زيادة في الراتب؛

-دفتر الشروط يتم تحصيل إيراده عن طريق حساب الصندوق؛

-تعويضات مؤسسات التأمين و التي تحصل عن طريق الحساب البنكي أو البريدي؛

-زيادة في الرواتب؛

-مصاريف الفحص و الاستشارة و الاستشفاء يتم تحصيلها على مستوى الصندوق.

1-مرحلة التصفية:

إن تصفية الإيرادات هي تحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لذلك الدائن العمومي و الأمر بتحصيلها، حيث يقوم الأمر بالصرف في هذه المرحلة بتحديد المبلغ الواجب دفعه للمؤسسة العمومية.²

2-مرحلة الأمر بالتحصيل:

في هذه المرحلة يقوم الأمر بالتحصيل بتوجيه الأمر إلى المحاسب العمومي لمباشرة عملية التحصيل للإيراد بعد لتأكد من صحتها القانونية و المحاسبية، و ذلك من خلال منح سند الإيراد للمستفيدين الذي يتوجه به إلى خزينة البلدية.³ أنظر الى الملحق رقم 01.

¹ حسب المادة 16 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² حسب المادة 17 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

³ معلومات مقدمة من قبل مصلحة المالية و المحاسب.

ثانيا- المرحلة الثانية:

و هي تمثل المرحلة المحاسبية التي يتكفل بها المحاسب العمومي من خلال عملية التحصيل و تتمثل إجراءات التحصيل فيما يلي:¹

1- عن طريق الصندوق.

بعد توجه حامل سند الإيراد إلى خزينة البلدية لقطاع الصحة العمومية يتم فحص عناصر سند الإيراد و التأكيد من مطابقتها القانونية و تتمثل هذه العناصر في:

صفة الأمر بالصرف؛

-ختم الأمر بالصرف؛

-تاريخ الختم؛

-العنوان و الفصل المخصصان للإيراد؛

-مبلغ سند الإيراد؛

-موضوع سند الإيراد؛

-اسم حامل سند الإيراد.

و بعد الانتهاء من إجراءات عملية التأكيد تبدأ عملية التحصيل، و يتم تدوينها التدوين في دفتر مداخيل الصندوق تحض حساب رقم 100002 و يكون هذا الحساب مدين بمبلغ سند الإيراد مقابل الحساب رقم 402004 الذي يكون دائنا بنفس المبلغ.

		N		
1000.00	1000.00		402 004	100 002
		تسجيل مبلغ مساهمة الدولة		

¹ معلومات مقدمة من قبل أعوان الخزينة العمومية.

2-الدفع عن طريق شيك بنكي:

يقوم الأمر بالصرف بإصدار سند الإيراد للمعني نأخذ مثلا مثال ذلك مؤسسات التأمين حيث تتوجه بسند الإيراد إلى خزينة البلدية، و لها الحرية في اختيار وسيلة الدفع (الدفع بواسطة شيك بنكي أو شيك بريدي).
نفترض أن الدفع يتم بواسطة شيك بنكي: حيث تقوم مصلحة التأمينات بإيداع شيك بنكي لدي الخزينة العمومية حيث تتم عملية التحصيل وفق مايلي:

-مراقبة الشيك و سند الإيراد؛

-الرصيد؛

-ختم الأمر بالصرف.

بعد هذا يتم التسجيل في الدفتر الثانوي للإيرادات للحساب البنكي.

ثم يتم الترحيل إلى الدفتر الرئيسي الخاص بالإيرادات أنظر إلى الملحق 02.

		N		
	XX		402 004	110 005
XX		تسجيل مبلغ مساهمة الدولة		

3-الدفع عن طريق الحساب البريدي:¹

أما في حالة اختيار مؤسسة التأمين الدفع عن طريق شيك بنكي تقوم بإيداع شيك بريدي مرفق سند الإيراد لدي الخزينة العمومية و يتم التحصيل وفق مايلي:

-التأكيد من صفة الأمر بالصرف؛

-الختم و تاريخ الختم؛

-الرصيد؛

¹ مرجع سبق ذكره.

-مراقبة وسند الإيراد.

و بعد هذا يتم التسجيل في الدفتر الثانوي للإيراد الخاص بالحساب البريدي و من ثم الترحيل إلى الدفتر

الرئيسي.

		N		
	XXX			520 003
XXX			402 004	
		تسجيل مبلغ مساهمة الدولة		

المبحث الثالث: ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

يعتبر قطاع الصحة الإطار التنظيمي و القانوني الذي يتم من خلاله تحقيق المنفعة العامة للصحة و ذلك من خلال صرف جزء من النفقات العمومية ألا و هي نفقات الصحة الجوارية. من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى كيفية تقدير و تنفيذ نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، صور هذه النفقات و الأعوان المكلفون بتنفيذ النفقات.

المطلب الأول: نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

سنقوم أولاً بتحديد تقدير نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية و من ثم صورها.

أولاً- تقدير نفقات المؤسسة:

تقديرها وفق مايلي:¹

يقوم مدير المؤسسة خلال السنة الحالية في شهر مارس بالتنسيق مع المدير الفرعي للمالية، و بالاعتماد على التعليمات المرسله من قبل وزارة الصحة و وزارة المالية بإعداد مشروع الميزانية، و الذي يجسد تقديرات نفقات السنة القادمة، حيث يتم إعداد مشروع الميزانية من خلال عقد اجتماعات مع مختلف ممثلي المديرية الفرعية، و يتم تقدير النفقات بالاعتماد على النفقات المسجلة في السنة الحالية.

بعد هذا يتم إرسال مشروع الميزانية التقديرية إلى مديرية الصحة و السكن لولاية البويرة و التي تقوم بإرسالها

إلى وزارة الصحة و السكان مرفقة بالوثائق الثبوتية المؤشر عليها من قبل المحاسب العمومي و المتمثلة في:

-مصفوفة الأجور؛

-الوضعية المالية للسنة السابقة؛

-وضعية الإيرادات المحققة.

ثانياً- صور نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

يضم جانب النفقات المتجسد في الميزانية السنوية المرخصة من قبل وزارة المالية و وزارة الصحة و السكان

وإصلاح المستشفيات بالنفقات المستخدمين و نفقات التسيير المتجسد في العنوان I و العنوان II على الترتيب

كمايلي:²

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 جوان 2013 المتعلق بمدونة ميزانية المراكز الاستشفائية الجامعية المؤسسات الاستشفائية المتخصصة، المؤسسات

العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

² معلومات مقدمة من قبل مصلحة المالية و المحاسبة.

1-العنوان الأول (I): نفقات المستخدمين:

تضم (09) تسعة أبواب و كل باب يضم مواد تحدد فيها النفقات بدقة و هذه الأبواب وهي:

1-1-مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين و المتربصين و المتعاونين:

و تشمل أجور جميع الموظفين بمختلف أصنافهم بما في ذلك الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا.

1-2-التعويضات و المنح المختلفة:

و تشمل التعويض عن المناوبة و خطر العدوى و التوثيق و التأهيل و التطير و علاوة المردودية، بالإضافة إلى تعويض خدمات دعم النشاطات الصحية و الخدمات الإدارية و الخدمات الطبية و شبه الطبية، و تحسين خدمات العلاج و المكافآت.

1-3-مرتبات نشاط المقيمين الداخليين و الخارجيين:

و تشمل نفقات مرتبات نشاط الطلبة المقيمين الداخليين والخارجين بالإضافة عن تعويض المناوبة و خطر العدوى و علاوة تحسين الأداء.

1-4-مرتبات المستخدمين المتعاقدين:

تشمل مرتبات المستخدمين المتعاقدين بكل من التوقيت الكلي و الجزئي و تختلف التعويضات الخاصة بهم.

1-5-الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين و المتربصين و المتعاونين:

حيث تظم خدمات ذات طابع عائليو الضمان الاجتماعي تأمين البطالة و التقاعد المسبق.

1-6-الأعباء الاجتماعية ذات الطابع العائلي الضمان الاجتماعي تأمين البطالة و التقاعد المسبق.

1-7-الاعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين:

و تشمل أيضا الخدمات ذات الطابع العائلي، الضمان الاجتماعي، تأمين البطالة و التقاعد المسبق.

1-8-معاشات الخدمة للأضرار الجسدية و حادث العمل:

1-9-المساهمات في الخدمات الاجتماعية.

تضم المساهمات في لجان الخدمات الاجتماعية، حصة تمويل السكن الاجتماعي و حصة التقاعد المسبق.

2-العنوان الثاني: نفقات التسيير:

يضم كل نفقات التسيير و المتجسد في ثلاثة عشر بابا (13) و كل باب يظم مواد تتحد فيها النفقات بدقة وتمثل المادة الأخيرة من كل باب نفقات السنة المالية المقفلة، و هي نفقات لم تسدد من السنة المالية المقفلة السابقة

لعدة أسباب كوجود عجز في الميزانية فيقوم المسير بتسديدها من حساب السنة الحالية و ذلك من خلال إدراجها في الميزانية الأولية، تتمثل هذه الأبواب في:

2-1- تسديد المصاريف.

يضم مصاريف مهام التنقل داخل و خارج الوطن، مصاريف النقل، مصاريف الدراسة الخبرة و الترجمة والمحامون و المحضرين القضائيين.

2-2- مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة:

و تضم مادة واحدة و هي مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة.¹

2-3- عتاد و أثاث:

تضم كل من اقتناء و صيانة عتاد و أثاث المكتب، واقتناء وصيانة و إصلاح أجهزة الإعلام الآلي و خدماته واقتناء و إصلاح عتاد الوقاية و الأمن و لواحق الطبخ، و اقتناء و تركيب و إصلاح لواحق الهاتف و ربط العتاد السمعي البصري.

2-4- لوازم:

تشمل لوازم المكتب و الأوراق، مستهلكات الإعلام الآلي و مواد التنظيف، مصاريف إعداد المطبوعات و مختلف الوثائق، واقتناء و إصلاح البياضة و مستلزمات الأسرة.

2-5- الألبسة:

تضم مادة وحيدة و هي الألبسة.

2-6- تكاليف ملحقة:

و تشمل الماء، الغاز، الكهرباء، و الوقود مصاريف البريد و الأنترنت، مصاريف التأمين مصاريف الصحف والمجلات.

2-7- حظيرة السيارات:

تشمل اقتناء و تجديد السيارات الوقود و الزيوت، الصيانة و إصلاح السيارات، العجلات التأمين و قسيمة السيارات.

2-8- الأدوية المفاعلات و مواد المخابر:

و تشمل أفلام و مواد التصوير، ضمادات، غازات طبية، أدوات مستهلكات أخرى و مواد طب الأسنان.

¹ مرجع سبق ذكره.

2-9- نفقات النشاطات العلمية للوقاية:

تشمل الحقن و الأمصال، أدوية و مواد ذات الاستعمال الوقائي، عتاد و مواد النظافة مواد وقائية، دفاتر الصحة، حليب طبي و مواد غذائية لحماية الام و خدمات تسيير النفايات.

2-10- إقتناء وصيانة العتاد الطبي و ملحقاته و الأدوات الطبية:

و تشمل اقتناء عتاد و وسائل و ملحقات طبية، منقولات طبية، عتاد العلاج المهني و مصاريف صيانة وإصلاح العتاد الطبي.

2-11- تسديد المصاريف الاستشفائية و الكشف لدى المستشفيات العسكرية و الهيئات العمومية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها اتفاقية

و يشمل تعويض المصاريف الاستشفائية والكشف لدى المستشفيات العسكرية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها اتفاقية خاصة إضافة إلى تعويض مصاريف الكشف مع الهيئات العمومية.

2-12- نفقات البحث الطبي:

و تضم استشارة و اتعاب خبراء و خدمات البحث الطبي، شراء و صيانة العتاد والمنقولات المواد العلمية والأدوية و مواد أخرى، تنقلات و مهمات في إطار البحث العلمي.

2-13- نفقات متعلقة بالتوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة:

تشمل مصاريف المهام و التنقلات مصاريف الإيواء والإطعام، مصاريف متعلقة بالأدوية و المستهلكات الطبية.

الطلب الثاني: تنفيذ النفقات العمومية

تخضع القاعدة العامة لتنفيذ نفقات الدولة إلى أربعة مراحل متتالية وهي: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف الدفع.

و يتم تنفيذ النفقات العمومية من قبل الأمر بالصرف و هو مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية و المختص ب: (الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف، الدفع) و المحاسب العمومي الذي يمثل أمين الخزينة بالبلدية و الذي يختص بمرحلة الدفع و التنفيذ يكون خلال السنة المالية.

أولاً-الالتزام:

وهو التصرف الذي بموجبه تنشأ هذه الهيئة العمومية تكاليف على عاتقها، و بالتالي فإن الالتزام هو أصل نشوء الدين و من حالات نشوء الدين، و يشمل:

-عقد المؤسسة العمومية للصحة الجوارية صفقة؛

-شراء معدات و أدوات؛

-تعيين موظفين جدد ... الخ.

بالنسبة للمتعاملين فالالتزام يعتبر بمثابة وعد لقبض مستحقته، و بالتالي فإن على الإدارة تخصيص المبلغ المستحق، وهو ما تفرضه النصوص القانونية بوجوب توفير الاعتماد قبل الالتزام.

إلى جانب الالتزام القانوني نجد الالتزام المحاسبي الذي يتمحور في تخصيص الاعتمادات لتسديد النفقة، بحيث يتجلى الفرق بين الالتزام القانوني و الالتزام المحاسبي في أصل الدين العمومي، حيث قبل اللجوء إلى الالتزام القانوني الإداري لا بد أن يسبقه التأكد من مطابقة التصرف مع ترخيصات الميزانية.

و في الميدان الإداري التطبيقي فإن الالتزام المحاسبي يتمثل في التسجيل ضمن اعتمادات الميزانية للمبلغ المساوي للنفقة الناجمة عن الإجراء القانوني، تختلف العقود التي تنشأ بموجبها الالتزام من حيث الشكل و الموضوع، فتتبعين موظف يختلف عن ابرام صفقة، لأن عقود الالتزام تخضع لرقابة النفقات الملتزم بها، لأن كل التزام يرفق بكل الوثائق الثبوتية للإجراءات بما في ذلك آراء و ملاحظات المصالح المختصة منها:

قرار وزاري يتضمن إعانات، تفويضا، التكفل أو التحويل اعتمادات أنظر ملحق رقم 03.

كما تخضع الالتزامات الخاصة بالنفقات و العقود المرتبطة بالمسار المهني للموظفين إلى تأشيرة الرقابة المالية وتمثل فيما يلي:

-صفة الأمر بالصرف مثلما هي معرفة في القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية؛

-مطابقة الإجراءات مع القوانين و الأنظمة؛

-توفير الاعتمادات أو المناصب المالية؛

-التسجيل الصحيح للنفقة؛

-مطابقة مبلغ الالتزام مع العناصر المبينة في الوثائق؛

-وجود التأشيرات منصوصا عليها كتأشيرة لجنة الصفقات مثلا.

ثانيا-التصفية:

تمثل عملية التصفية في التأكيد من حقيقة الدين و ضبط مبلغ النفقة، و تجمع عملية التصفية عمليتان منفصلتان لكنهما متكاملتان و هما معاينة أداء الخدمة و حساب مبلغ النفقة و يتم ذلك من خلال الاطلاع على

السندات التي تبين مستحقات المتعاملين و مطابقتها للشروط المطلوبة و بعد المعاينة تقوم المحاسب الإداري للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بعمليات تقنية لتحديد المبلغ الواجب دفعة و ذلك عن طريق:

-إجراء عملية ضرب الكميات في المبلغ الأحادي؛

-تحرير الحوالة التي تمضى من قبل الأمر بالصرف.

و بصفة عامة فإن الأمر بالصرف هو المسؤول عن تصفية النفقات العمومية إلا أن تدخل بعض الأعوان في حالات أخرى شيء ممكن.

المسيرون المكلفون بمعاينة عمليات استلام عتاد مثلا و الذين يقومون بتحرير محاضر بهذا الشأن و قد تكون هذه الوثائق غير ملزمة إلا بعد التأشير عليها من طرف الأمر بالصرف المسؤول قانونا.

يمكن للمتعاملين الاحتجاج على المبالغ موضوع التصفية أمام المحاكم و في هذه الحالة عندما تصدر أحكاما لأن القاضي يصبح هو من يقوم بتصفية الدين بموجب الحكم.

ثالثا-الأمر بالدفع:

الأمر بالدفع أو إصدار حوالة الدفع هو التصرف الذي بموجبه يعطي الأمر بالصرف أمرا بدفع النفقات العمومية، فعملية الأمر بالصرف هي اختصاص حصري للآمرين بالصرف المؤهلين قانونيا، فهم مكلفون بإصدار أوامر الدفع في حدوث الصلاحيات المخولة لهم قانونا ولأن الأمر بالصرف تصرف إداري فإنها مهمة موكلة إلى السلطة الإدارية.¹

رابعا -الدفع:

الدفع هو التصرف الذي بموجبه تتحرر من الدين على عاتقها و هو من اختصاص المحاسب العمومي، حيث يقوم بمراقبة كافة البيانات المحسدة في الحوالات و التدقيق فيها و يتأكد من مطابقتها القانونية، بعد هذا يتكلف مصلحة التحويلات بعملية الدفع و التي يكون على النحو التالي:

1-في حالة الدفع عن طريق الحساب البريدي:

-يتم إعداد جدول التحويلات الخاص بالصكوك البريدي من خلال 03 ثلاثة نسخ نسختين ذات اللون الأبيض ترسل إلى السيد رئيس مركز الصكوك البريدية بالجزائر و نسخة ذات اللون الأخضر تبقى للأرشيف.
كما يتضمن جدول التحويلات شيك بريدي محرر من طرف المحاسب العمومي مع وصل التحويل .
-بعد إعداد جدول التحويلات تتم عملية التسجيل المحاسبي و ذلك من خلال مرحلتين إلزاميتين هما:

¹ أحكام المادة 23 من القانون 21/91 .

❖ التسجيل في الدفتر اليومي الثانوي للحساب البريدي الخاص بالنفقات: هذا الدفتر لا يخضع لعملية القيد المزدوج يظهر فيه رصيدان محاسبان الأول يتمثل في الحساب البريدي الحقيقي 520002 والثاني يتمثل في الحساب المحاسبي الذي يتم الحصول عليه من خلال طرح الرصيد المتراكم السابق، و ذلك قصد متابعة تطور هذا الحساب للرجوع إليه أثناء القيام بعملية المقاربة لبريدية أنظر إلى ملحق رقم 04.

❖ التسجيل في دفتر اليومية الرئيس الخاص بالنفقات: حيث يخضع لعملية القيد المزدوج و يتم التسجيل فيه من الحساب المدين رقم 402004 المتعلق بالخدمات المالية للقطاع الصحي إلى الحساب الدائن رقم 520002 و هو الحساب البريدي الجاري.

		N		
	XXX		520 002	402 004
XXX				

2- حالة الدفع عن طريق الحساب البنكي

تتبع نفس الخطوات التي اتبعت في الدفع عن طريق الحساب البريدي و يتم التسجيل في الدفتر اليومي للحساب البنكي الخاص بالنفقات.

تتم عملية التسجيل في دفتر اليومية الرئيسي الخاص بالنفقات.

		N		
	XXX		520 005	402 004
XXX				
				تسديد فاتورة عن طريق البنك

بعد إتمام عملية التسجيل المحاسبي يتم تجهيز الوثائق التالية:

- إعداد وثيقة تحويل الإيرادات من قبل المكلف بالتحويلات . و ذلك من خلال 03 ثلاثة نسخ (02) تبقى

لدي خزينة الولاية يؤشر عليها ويتم إرجاعها إلى خزينة البلدية لتبقى للأرشيف)؛

-تحرير وثيقة التصريح بالدفع ؛

-إصدار وثيقة الإشعار بالدائن أي أن الحساب 520005 قد أصبح دائن.

3-الدفع نقدا عن طريق الصندوق:

هناك عمليات تقوم بها المؤسسة العمومية للصحة الجوارية على مستوى الصندوق منها: دفع مستحقات أعضاء لجنة الصفقات حيث يتم تسديد هذه المستحقات من قبل الخزينة البلدية على حساب المؤسسة العمومية للصحة الجوارية نقدا.

يتم التسجيل في دفتر اليومية الثانوي للصندوق كالتالي:

		N		
XXX	XXX		100 005	402 002
		تسجيل النفقات عن طريق الصندوق		

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية و دورهم في تنفيذ النفقات

يتمثل دورهم من خلال ما يلي:

أولا-الأمر بالصرف:

يقوم الأمر بالصرف و هو مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بأمر المحاسب العمومي لدفع النفقات وفق الصلاحيات المخولة له. حيث يقوم المدير بإصدار حوالة الدفع و المتضمنة العناصر التالية:

-رقم الحوالة؛

-اسم المؤسسة؛

-الطرف المستفيد (اسمه، رقم حساب البريدي أو البنكي ...)؛

-سنة العملية و تاريخ الحوالة؛

-رقم العنوان و الفصل و المادة؛

-مبلغ الحوالة بالأرقام و الحروف و ختم الأمر بالصرف.

ثانيا: المراقب المالي:

يعد المراقب المالي المستشار المالي للأمر بالصرف أو بالأحرى هو مراقب الأمر بالصرف عن أي التزام أو قرار مالي يتم داخل المؤسسة العمومية للصحة الجوارية.

إذ أن المراقب المالي يمارس الرقابة القبلية و يتبع التزامات و قرارات الأمر بالصرف و هي:

1-الإلتزام بالمناصب المالية:

تعد هذه الالتمامات من قبل مكتب تسيير الموارد البشرية و المنازعات و يتم إعداد استمارة هذا الالتمام في كل سنة، حيث يتضمن اسم المؤسسة، السنة، طبيعة العملية (زيادة عدد الرتب أو تخفيضها). تحديد السلك و الرتبة طي أو إداري، متعاقدين أو مرسمين بالإضافة إلى تحديد عدد المناصب الشاغلة، بعد هذا يقوم الأمر بالمصادقة على بطاقة الالتمام و السندات تسليمها إلى المراقب المالي للتأشير عليها مرفقة بالوثائق التالية:¹

-العدد المالي و الحقيقي للمستخدمين؛

-قرارات نقل أو تسريح أو استقالة المستخدمين؛

-قرارات تعيين موظفين جدد.

2-الإلتزام بالاعتمادات المالية:

و الالتمام بالاعتمادات المالية يعني الالتمام بالنفقات المدرجة ضمن ميزانية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية حيث يتم الإشراف على هذه الالتمامات من قبل مكتب الأجور و مكتب المحاسبة حيث يتضمن كشف الالتمام البيانات التالية:

-اسم المؤسسة و رقم الكشف؛

-مبلغ النفقة، رقم العنوان و الباب و المادة الخاص بالنفقة؛

-كتابة مبلغ النفقة بالحروف.

و بعد إعداد كشف الالتمام يقوم الأمر بالصرف بالتأشير عليها و يرسلها إلى المراقب المالي للتأشير عليها.

¹ معلومات مقدمة متحصل عليها من وثائق المؤسسة.

3-القرارات الخاصة بتسيير الموارد البشرية:

يقوم مدير المؤسسة بتسيير الموارد البشرية من خلال إصدار قرارات التوظيف، الترقية، الترسيم، الاستقالة التقاعد يقوم المراقب المالي بعملية الرقابة على هذه القرارات، فمن خلالها يتم زيادة النفقات العمومية.

ثالثا-المحاسب العمومي:

يقوم إعداد الالتزامات كل من الاعتمادات المالية و الالتزام بالمناصب المالية، والتأشير عليها من قبل الأمر بالصرفو المراقب المالي، يقوم الأمر بالرصف بإصدار حوالة الدفع أنظر لمحلل رقم 05 و التي تحتوي على البيانات التالية: اسم المؤسسة، السنة المالية، رقم الحوالة، الطرف المستفيد اسمه و رقم حسابه البريدي أو البنكي، رقم عنوان و باب النفقة، رقم الحوالة، مبلغ الحوالة بالأرقام و الحروف، ختم المدير توجه للمحاسب العمومي لدفعها حيث يتأكد من قانونية النفقة و التأكد من توفر الاعتمادات و مطابقة مبلغ النفقة مع العناصر المسجلة في الوثائق و أن أجل هذه النفقة لم تسقط، و بعد توافق كل هذه العناصر يقوم المحاسب العمومي بالتأشير للدفع لفائدة المستفيد، أما إذا لم تتوافق مع العناصر يتم إرجاعها إلى الأمر بالدفع لتصحيحها قبل الرفض النهائي

خلاصة:

من خلال إجراءنا للدراسة التطبيقية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية استخلصنا أن موارد المؤسسة تتمثل في مساهمة الدولة و التي تعد المساهم الأول بأكبر حصة منذ الاستقلال و ذلك بعد تبنيتها للعلاج المجاني، تليها مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي و إضافة إلى إيرادات المؤسسة من نشاطاتها.

النفقات الصحية باعتبارها جزء من النفقات العمومية و يجب ترشيدها و استغلالها استغلال عقلاني من قبل كافة أعوان الصحة العمومية.

الخاتمة

تمثل المحاسبة العمومية فرع من فروع المالية العامة التي تجسد أداة توظيف الإيرادات و النفقات العامة، فالدولة في سبيل مواجهة اشباع الحاجات العامة تقوم بقدر من النفقات العامة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية، حيث يتطلب القيام بالنفقات العامة تدبير الموارد المالية اللازمة لتفاعلها و لقد تعددت أنواع الإيرادات العامة إلا أن الجانب الأعظم منها يستمد من ثلاثة مصادر أساسية هي على التوالي إيرادات الدولة من أملاكها، و مشروعاتها الاقتصادية كما تأتي بعد ذلك الإيرادات السيادية و في مقدمتها الضرائب، أما المصدر الثالث فهو المصدر الانتمائي و المتمثل في القروض، و يمثل كل من الإيرادات و النفقات العامة جانبين متناظرين في الموازنة العامة التي تعد المرآة العاكسة للوضع المستقبلي المدني على تقديرات تصب في إطار تشريعي يخص الدولة ككل.

فتتم عملية الرقابة على جانبي الموازنة العامة (الإيرادات، النفقات) من قبل أعوان لكل منهم مسؤوليته المالية و القانونية و الشخصية، و قد تم الفصل بين مهامهم تدعيما للرقابة على المال العام من كل الاختلاسات و ذلك باستعمال تقنية المحاسبة العمومية، و التي تحظى في العصر الحاضر باهتمام اجتماعي واسع و أصبحت أحد العلوم التي لا غنى عنها إذ لا يتوقع إدارة و ممارسة أي مؤسسة عمومية إدارية نشاطها بكفاءة و فعالية دونها.

فالمحاسبة العمومية تمثل فرع من فروع المالية العامة التي يجتهد من أجل تطويرها و ذلك من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعمل على تحقيق أهداف الحكومات و المؤسسات العمومية من الإفصاح عن التقارير المالية ذات العرض العام و تحقيق جودتها و التسيير العقلاني للمال العام.

و المشرع الجزائري كغيره من المشرعين وضع إطار قانوني مهام المحاسبة العمومية من خلال القانون 21/90 الذي جاء لينظم و يضبط العمليات المالية للمحاسبة العمومية المحددة بين أشخاص معتمدين يسمح لهم بالتعامل بالأموال العمومية، هم الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و المراقبون الماليون، هذه الاتجاهات المختلفة المتمثلة لأطراف المحاسبة العمومية فرضت عليهم مجموعة من الأساليب و التقنيات التي يجب أن يعتمدها أثناء أداء مهامهم في تنفيذ الميزانية في شكل قوانين و إجراءات، حيث تم تقسيم مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة إلى مرحلتين، حيث يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الإدارية من حيث يختص المحاسب العمومي بتنفيذ المرحلة المحاسبية، أما المراقب المالي فيقوم بمهمة المراقبة و التأكد من شرعية العمليات المالية.

1- نتائج اختبار الفرضيات:

على هذا الأساس يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات في النقاط التالية:

✓ فيما يخص الفرضية الأولى: التي مفادها أن الإيرادات العامة تتمثل في مجموعة المصادر التي تحصل عليها الدولة على إيراداتها بينما النفقات العمومية أسلوب لتلبية الحاجيات العامة، فمن خلال هذه الدراسة توصلنا

إلى أن الإيرادات العامة هي مجموعة الموارد التي تتحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة، بينما النفقات العمومية تعتبر وسيلة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية ولا تتحقق هذه الأهداف إلا من خلال الاستخدام الأمثل لموارد الدولة، وهذا ما بين صحة هذه الفرضية؛

✓ أما الفرضية الثانية: و التي موضوعها يتمثل أعوان المحاسبة العمومية في كل من المحاسب العمومية و الأمر بالصرف، فقد توصلنا إلى أنه تولى المهمة الإدارية للأمر بالصرف أما المهمة المحاسبية فيختص بها المحاسب العمومي و هذا تطبيقاً لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي لتكون لدينا رقابة متبادلة وفعالة و لتجنب الخطط بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من خلال تقسيم العمل و تحقيقاً لوحدة العملية المالية، و هذا ما بين صحة هذه الفرضية أيضاً؛

✓ و فيما يخص الفرضية الثالثة: والمتعلقة بكون أنه يتم اعداد و تنفيذ الميزانية العامة المؤسسة العمومية للصحة الجوية بسور الغزلان بعرض الموازنة الأولية التي تشمل مختلف النفقات المحتملة خلال السنة، فمن خلال إجراء هذه الدراسة توصلنا إلى أن هذه المؤسسة و قبل إعداد الموازنة العمومية تقوم بعرض الموازنة الأولية لتحديد النفقات العمومية التقديرية، و هو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

2-نتائج الدراسة:

تتمثل نتائج الدراسة فيما يلي:

- تساعد المعلومات التي توفرها المحاسبة العمومية من أجل الالتزام في تقديم تفسيرات و تبريرات عن أعمال الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية؛
- تهدف المحاسبة العمومية إلى فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة و مصروفاتها؛
- تساهم المحاسبة العمومية في المقارنة مع البيانات الخاصة بحسابات الوحدة الحكومية للفترات السابقة والبيانات المالية للسنة الجارية؛
- إن وجود المحاسبة العمومية ضرورية حتمية للحفاظ على المال العام؛
- إن المراقب المالي هو الذي يتحمل الجزء الأكبر في الرقابة المالية باعتباره يمارس الرقابة السابقة؛
- رغم سعي الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلا أنها لم تصل إلى تحقيق أهدافها، نظراً لوجود عدة عراقيل تواجهها؛
- الخدمة الصحية تتأثر بكيفية التسيير المالي.

3-الإقتراحات و التوصيات:

تتمثل أهمية هذه الاقتراحات فيما يلي:

- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا و عمليا لتطبيق معايير القطاع

العام؛

- النهوض و تطوير مهنة المحاسبة العمومية و الدفع في مستويات الامرين بالصرف و المحاسبين و المراقبين

الماليين ليكونوا جدراء بمهامهم؛

-وجوب احترام القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية كأداة تشريعية لتنظيم المؤسسات العمومية ذات الطابع

الإداري؛

-إضفاء معالم التطورات التكنولوجية و الاقتصادية و المعلوماتية في المؤسسات الإدارية العمومية؛

-العمل على القضاء على الفساد الإداري و السعي نحو تحقيق الشفافية و المساءلة في المؤسسات العمومية؛

-تحفيز العاملين في القطاعات العمومية من خلال الرفع من مداخيلهم.

4-أفاق الدراسة:

إن هذه الدراسة تناولت موضوع المحاسبة العمومية كآلية لضبط الإيرادات و التكاليف العامة مع دراسة حالة

للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حيث تطرقنا إلى جوانب عدة متعلقة بجانب المحاسبة العموميين، إلا أن هذه

الدراسة لا تخلو من النقائص، و لكن بناء على ما توصلنا إليه فإنه من الجيد أن تكون هناك أبحاث سواء مذكرات أو

أطروحات متعلقة بالمحاسبة العمومية منها:

✓ أثار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مراحل إعداد الميزانية العامة؛

✓ الشفافية و المسائلة و علاقتها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب:

- 1- أبو عبد الكريم أحمد فرحي، الشفافية و القيادة في الإدارة، دار الحامة، الأردن. 2008.
- 2- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم و التكنولوجيا للكتاب العالمي، اليمن، 2013.
- 3- إبراهيم أحمد عبد الغفور، مبادئ الإقتصاد المالية العامة، دار زهران، الأردن، 2009.
- 4- البطريق يونس أحمد و آخرون، المالية العامة: الضرائب و النفقات العامة، الدار الجامعية، مصر، 2014.
- 5- بن إسماعيل حياة، تطور إيرادات الموازنة العامة، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2014.
- 6- بن علي بلعوز، دليلك في الإقتصاد النقدي، المالية العامة، دار الخلدونية، الجزائر، 2008.
- 7- الحاج طارق، المالية العامة، دار صفاء ، الأردن، 2012.
- 8- حماد أكرم إبراهيم، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
- 9- الحياي وليد ناجي و بدر محمد علوان، المحاسبة المالية في القياس و الإعتراف و الإفصاح المحاسبي الجزء الأول مؤسسة الوراق، 2002.
- 10- خيانة عبد الله، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2009.
- 11- خربوشي، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوزيع، مصر، 2013.
- 12- الخطيب خالد شحادة، المالية العممة، الطبقة الثانية، دار وائل، مصر، 2005.
- 13- خصاونة جهاد سعيد، عالم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل، الأردن، 2010.
- 14- خصاونة محمد، المالية العامة، دار المناهج، الأردن، 2014.
- 15- خليفي عيسى، هيكل الموازنة العامة للدولة في الإقتصاد الإسلامي، دار النقاش، الأردن، 2010.
- 16- خليل عبد القادر، مبادئ الإقتصاد النقدي و المصرفي، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2012.
- 17- دراز حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 18- الدري مؤيد عبر الرحمان، إدارة الموازنات العامة، دار زهران، الأردن، 2009.
- 19- ذبيان محمد جمال، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2003.
- 20- الزيري عبد الباسط علي جاسم، الموازنة العامة للدولة و الرقابة على تنفيذها، دار حامد، الأردن، 2014.

- 21- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ و إقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
- 22- شبلي خطار ، العلوم المالية الموازنة، الطبعة الثالثة، دار الكتاب البناني، لبنان، 1968.
- 23- شهاب مجدي، أصول الإقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2011.
- 24- لصغير بعلي محمد، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2007.
- 25- طاقة محمد، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2010.
- 26- عايب وليد عبد الحميد، الآثار الإقتصادية الكلية لسياسة الإنفاق الحكومي، مكتبة حسين العصرين، لبنان 2010.
- 27- العبيدي سعيد علي، إقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 28- عبد الحميد عبد المطلب، إقتصاديات المالية العامة، دار الدجلة، الأردن، 2005.
- 29- عثمان سعيد عبد العزيز، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2011.
- 30- عصفور محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، الأردن، 2008.
- 31- العلي عادل فليح، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار حامد، الأردن، 2007.
- 32- علوان قاسم نايف، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، الأردن، 2008.
- 33- عناية حسين غازي، أصول الإيرادات في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2002.
- 34- عوض الله زينت حسين، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية، مصر، بدون سنة نشر.
- 35- فتحي أحمد ذياب عواد، إقتصاديات المالية العامة، دار رضوان، الأردن، 2013.
- 36- فوزي عبد المنعم، المالية العامة، مؤسسات المطبوعات الحديثة، مصر، 1961.
- 37- القيسي أعاد حمود، المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة الثامنة، دار الثقافة، الأردن، 2011.
- 38- الكايد محمد أحمد، الإدارة المالية الدولية و العاملة، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2016.
- 39- كركودي صبرينة، تمويل عجز الموازنة العامة للدولة في الإقتصاد الإسلامي، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- 40- الكفراوي عوف محمود، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة الثالثة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2006.
- 41- لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر، مصر، 2004.
- 42- محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 43- محرز محمد عباس، إقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 44- المرسي السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام: النفقات و القروض العامة، الدار الجامعية، 2000.

- 45- عبد الرحيم مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، بدون دار النشر، الجزائر، 2015.
- 46- مطر عصام عبد الفتاح، الفساد الإداري ماهيته، أسبابه مظاهره، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2011.
- 47- المعاطية سليمان خالد و أخرون، المحاسبة الحكومية، دار المنهاج، الأردن، 2015.
- 48- المليحي فواد السيد، المحاسبة القومية، منشورات أكلي الحقوقية، لبنان، 2003.
- 49- ناشد عدلي سوزي، المالي العامة، منشورات أكلي الحقوقية، لبنان، 2003.
- 50- الهيتي نوزاد عبد الرحمان، المدخل الحديث في إقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، الأردن، 2005.
- 51- الوادي محمود حسين، مبادئ المالية لعامة، بدار للكتاب العالمي، الأردن، 2008.
- 52- وديان لؤي، المحاسبة الحكومية، دار البداية، الأردن، 2010.
- 53- الوردات خلف عبدالله، المحاسبة الحكومية و أعداد موازنة البرنامج و الأداء، دار الوراق للنشر و التوزيع، الأردن.
- 54- يحياوي أعمار، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003.

ثانيا: رسائل و أطروحات:

- 1- الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة مقدمة لنسب شهادة دكتوراة دولة في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير، جامعة الجزائر(3)، 2010/2011.
- 2- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر03، 2010/2011.
- 3- بن نوار بومدين، النفقات العامة على التعليم، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010/2011.
- 4- بن فارس علواش و بن بادي السبعي، دور الشفافية و المساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه في العلوم الأمنية، الرياض، 2010.
- 5- يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية و مدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة2، 2015/2016.
- 6- يوسف السعداي أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، 2009/2010.

- 7- شلال زهير، أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013.
- 8- شلال زهير ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحه، مذكرة في العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 9- مغني نايدة ، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية، في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 03، 2017/2016.
- 10- وقاد احمد، عمليات الميزانية و عمليات الخزينة، مذكرة السنة الرابعة، تخصص الميزانية الدفعة التاسعة و ثلاثون المدرسة الوطنية للإدارة، 2006/2005

ثالثا: مجلات:

- 1- خبيطي خضر ومونة يونس، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد، 2016.
- 2- فروج يونس و قصاص فتيحة، عقود النجاح كالية لتفصيل الحكومة و دورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، العدد 06، ديسمبر 2016.
- 3- لعجال العمري و محمد يعقوبي، تحليل الأثر الكمي للإنفاق العام على النمو الإقتصادي في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 05، ديسمبر 2016.

رابعا: القوانين و المراسيم:

- لقانون رقم 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35، 1990.
- من المرسوم التنفيذي، رقم 313/91، المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميين و كيفياتها و محتواها.

قائمة

الملاحق

جمهورية العراق
الوزارة الصحية والسكان

مديرية الصحة والسكان نواحي البصرة
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية سور الفزان
بغداد / 27 من اكتوبر 2017

مفسر بلطخين اعطيتك في ايلول 2017

14 OCT 2017
14 OCT 2017

من مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية سور الفزان

- 1- مقتضى القانون رقم 44-77 المؤرخ في 07 هجيرة 1984 في المقتضى القانون الطبي والمختار بالسفر
- 2- مقتضى القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، والمقتضى القانون المالية لسنة 2013 لا سيما المقتضى 103 و 127 من مقتضى المرسوم التنفيذي رقم 17 - 49 المؤرخ في 19 جانفي 2017 المنظم لوزج الاطباء المنصحة لوزج الصحة والسكان والسلاج المستشفيات من ميزانية المصير بموجب القانون المالية لسنة 2017.
- 3- مقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 مايو 2007 المنظم لانشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها الممثل والتميم
- 4- مقتضى القرار الوزاري المشترك رقم 7341 المؤرخ في 25 ديسمبر 2016 المنظم لوزج لوزجات ونقلت المؤسسات العمومية الاستشفائية
- 5- المؤسسات العمومية للصحة الجوارية، المؤسسات الاستشفائية المنصحة لكل ولاية والمراكز الاستشفائية المملوكة لسنة 2017.
- 6- داتا على ترفي الإحداثيات في الباب الثالث عشر المادة 4 العنوان الثاني
- 7- قرار المدير المسجل في الباب الثالث عشر المادة 5 العنوان الثاني

ملاحظات

المادة الأولى: يلغى اعتماد مالي قدره 247 000,00 دج (مئتان وسبعة وأربعون ألف دينار جزائري) من المادة 04 بمسندات الباب الثالث عشر، التبرية المواد الصيدلانية والمواد الاخرى الموجهة لطب الأسنان والاجهزة الطبية، العنوان الثاني المعين في الجدول رقم الملحق لهذا القرار

المادة الثانية: يفتح اعتماد مالي قدره 247 000,00 دج (مئتان وسبعة وأربعون ألف دينار جزائري) من المادة 05 خزائن طبية المادة الثالثة، يفتح كل من المادة سور المؤسسة العمومية للصحة الجوارية سور الفزان وللمين المعنية سور الفزان طبقا ما جاء في هذا القرار

سور الفزان
مديرية الصحة العمومية للصحة الجوارية
نواحي سور الفزان

11

Ch. 102

CHEQUES POSTAUX

Série H n° 41

BORDEREAU DESCRIPTIF DES VIREMENTS
à opérer par prélèvement sur le montant
du chèque de virement

ALGER C/c

RECEVEUR DES IMPOTS

Adresse :

N° _____ extrait du carnet n° _____ et délivré par M. _____

Imprimerie Officielle, Alger

N° d'ordre	TITRE DE PAIEMENT					NOM DU BENEFICIAIRE	COMPTE DU BENEFICIAIRE		Montant de chaque virement
	Service débiteur	Chap.	Art.	N°	Montant		Numéro	Centre de chèques	
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
						TOTAL égal au montant du chèque de virement			

Tenue du centre 0Monteur



Numéro correspondant
à l'extrait de compte :

Signature du tireur du chèque :

« L'emploi de cette formule a été autorisé par l'Administration des Postes et Télécommunications ».

DUPLICATA A RENVOYER A L'EXPEDITEUR

504 ✓
 ولاية البويرة
 Wilaya de Bouira
 المؤسسة العمومية
 للصحة الجوارية
 بسور الغزلان
 Etablissement Public
 de Santé de Proximité
 de Sour El-Ghazlane

MANDAT DE PAIEMENT

NUMEROS
 du Compte _____
 des Pièces _____

par virement

الحيوان الثاني

CREDIT alloué pour

عاران طبيقا وخيري

Gestion : 2017
 Exercice : 2017

Chap. 13 Art. 05 du budget primitif
 Chap. _____ Art. _____ du budget additionnel
 Autorisation spéciale N° _____
 du : _____

Montant de l'allocation

Vu bon a r

MANDAT DE D.A. 433 16,00

En vertu des crédits ouverts à l'article indiqué ci-dessus, le Trésorier dénommé de l'Etablissement fera créditer le compte du créancier pour les motifs ci-après, savoir :

1- DESIGNATION du Créancier (Nom, Prénom, adresse) 2- INDICATION DU COMPTE à créditer	TEMPS que le paiement concerne	OBJET DU PAIEMENT	SOMMES	INDICATIONS des pièces à produire au Trésorier à l'appui du présent mandat
1	2	3	4	5
Unité GAS Algerne Unité Bouira Algerne	✓ د ن	سواء أكسجين طب	433 16,00	Pièces jointes FN ⁿ M/B/FU/188 en date du 29/06/2017
Trésorerie du c/c postal N° Bureau des chèques Postaux du bien Titulaire du compte N° ouvert à la Banque BEA-BOUIRA 002000373553624184		Montant du mandat : A débiter Reste pour opposition • Titre de virement • • • Somme nette à verser (A)	433 16,00 433 16,00	Les pièces justificatives ont été jointes au mandat n° de de DA Chap. _____ Art. _____ Exercice Compte de gestion de N° _____

Régie par virement postal suivant chèque
 N° _____ de DA _____
 _____ de ce jour
 Le Trésorier,

Le présent mandat montant à la somme
 de DA ثلاثة وأربعمائة الف وثلاثون ديناراً فقط
 Délivré par Nous, Ordonnateur de l'E.R.S.P.
 محمد بن عبد العزيز
 19 A ut 20 17
 L'Ordonnateur.