جامعة يحيى فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : علوم مالية ومحاسبة

الموضوع :

المحاسبة العمومية كأداة لترشيد النفقات العمومية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

من اعداد الطالبين :

عيلان بلال

الوناس عبد العزيز

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم	الصفة	التوقيع
باصور رمضان	رئيسا	
أ.د عمر علي عبد الصمد	مشرفا	
ملوح محمد	مناقشا	

السنة الجامعية : 2025 / 2026

شكر

﴿وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ﴾

صدق الله العظيم

الحمد لله رب العالمين حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا فيه، حمدًا يليق بجلاله وعظيم سلطانه، الذي وفقني وأعانني بفضله وكرمه على إتمام هذا العمل المتواضع، فله سبحانه وتعالى الشكر أولًا وآخرًا، وله الحمد كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه.

ثم أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى الأستاذ المشرف الفاضل أ.د عبد الصمد، على ما قدمه لي من توجيهات قيّمة ونصائح سديدة وصبر ومتابعة مستمرة طيلة فترة إنجاز هذه المذكرة، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى جميع الطاقم الإداري والتربوي بجامعة يحيى فارس بالمدية، وعلى الأخص أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم المحاسبة، الذين كان لهم بالغ الأثر في مسيرتي العلمية.

وفي الختام، أسأل الله العلي القدير أن يجعل هذا العمل خالصًا لوجهه الكريم، وأن ينفع به، إنه سميع مجيب

اهداء

الحمد لله وكفى، والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وعلى آله ومن وفى، أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية، بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح، بفضله تعالى مهداة:

إلى والدَينا الكريمين، حفظهما الله وأدامهما نورين يضيئان دربنا.

وإلى كل أفراد أسرتينا.

وإلى أستاذنا المشرف الفاضل أ.د عبد الصمد، لما قدمه لنا من توجيه ومتابعة ومساندة طيلة هذا المشوار .

وإلى كل من لم يدخر جهدا في مساندتنا من بعيد أو قريب.

وإلى كل من ساهم في تلقيننا ولو بحرف في حياتنا الدراسية

مستلخص

هـدفت هـذه الدراسـة إلـى إبـراز دور المحاسـبة العموميـة فـي ترشـيد النفقـات العموميـة، باعتبارهـا المنظومـة القانونيـة والتقنيـة الأساسـية فـي ضـبط تنفيـذ النفقـات وحمايـة المـال العـام وتحقيق الرقابة عليه.

ولتحقيـق هـذا الهـدف، تـم اعتمـاد دراسـة حالـة علـى المؤسسـة العموميـة للصـحة الجواريـة بالمديـة، مـن خـلال تحديـد وحسـاب التكـاليف الخفيـة بالمؤسسـة وفـق طريقـة SOF لهنـري سـاڤال، وتحليـل دور أعـوان المحاسـبة العموميـة فـي تنفيـذ نفقاتهـا. وتوصـلت الدراسـة إلـى أن المؤسسـة محـل الدراسـة تتحمـل تكـاليف خفيـة معتبـرة ناجمـة أساسـا عـن التغيـب ودوران العمـل وحـوادث العمـل، لـم يكشـف عنهـا النظـام المحاسـبي المعمـول بـه ولا أدوات التسـيير المعتمـدة، ممـا يـؤثر سـلبا علـى كفـاءة تسـيير النفقـات الصـحية. وخلصـت الدراسـة إلـى ضـرورة تفعيـل آليـات الرقابـة المحاسـبية وتعزيـز الكشـف عـن التكـاليف الخفيـة لتحقيـق ترشـيد فعلي للنفقات العمومية.

الكلمـــات المفتاحيـــة: المحاسـبة العموميـة، ترشـيد النفقـات العموميـة، التكـاليف الخفيـة، طريقة.SOF

Abstract:

This study aimed to highlight the role of public accounting in rationalizing public expenditure, as the core legal and technical framework for controlling expenditure execution and protecting public funds. To achieve this objective, a case study was conducted on the Proximity Public Health Institution (EPSP) of Médéa, by identifying and calculating the institution's hidden costs using Henri Savall's SOF method and analyzing the role of public accounting agents in executing its expenditures. The study found that the institution bears significant hidden costs, mainly resulting from absenteeism, staff turnover, and workplace accidents, which are not disclosed by the current accounting system or its management tools, negatively affecting the efficiency of health expenditure management. The study concluded that it is necessary to activate accounting control mechanisms and strengthen the disclosure of hidden

costs in order to achieve effective rationalization of public expenditure.

Keywords: Public Accounting, Public Expenditure Rationalization, Hidden Costs .

Résumé :

Cette étude vise à mettre en lumière le rôle de la comptabilité publique dans la rationalisation des dépenses publiques, en tant que cadre juridique et technique fondamental pour le contrôle de l'exécution des dépenses et la protection des deniers publics. Pour atteindre cet objectif, une étude de cas a été menée au sein de l'Établissement Public de Santé de Proximité (EPSP) de Médéa, à travers l'identification et le calcul des coûts cachés de l'établissement selon la méthode SOF d'Henri Savall, ainsi que l'analyse du rôle des agents comptables publics dans l'exécution des dépenses. Les résultats montrent que l'établissement supporte des coûts cachés considérables, principalement liés à l'absentéisme, à la rotation du personnel et aux accidents de travail, des coûts que le système comptable actuel et ses outils de gestion ne parviennent pas à révéler, ce qui affecte négativement l'efficacité de la gestion des dépenses de santé. L'étude conclut à la nécessité d'activer les mécanismes de contrôle comptable et de renforcer la transparence sur les coûts cachés afin de parvenir à une rationalisation effective des dépenses publiques.

Mots-clés : Comptabilité publique, Rationalisation des dépenses publiques, Coûts cachés.

الفهرس

فهرس المحتويات

شكر I

اهداء II

مستلخص III

فهرس المحتويات IV

فهرس الجدوال V

فهرس الملحقات VI

مقدمة ..... أ - د

الفصل الأول : الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية 1

تمهيد 2

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية 3

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية 3

المطلب الثاني: أهداف ومجالات تطبيق المحاسبة العمومية 6

المطلب الثالث: مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية 8

المطلب الرابع: أعوان المحاسبة العمومية 12

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) 16

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 16

المطلب الثاني: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 18

المطلب الثالث: تعريف وأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 19

المطلب الرابع: مجالات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 21

المطلب الخامس: مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 22

خلاصة 24

الفصل الثاني : إسهامات المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية 26

تمهيد 26

المبحث الأول: الإطار العام للنفقات العمومية 27

المطلب الأول: تعريف وأهمية النفقات العمومية 27
المطلب الثاني: أسباب تزايد النفقات العمومية 29
المطلب الثالث: مراحل تنفيذ النفقات العمومية 32
المطلب الرابع: الآثار الاقتصادية للنفقات العمومية 34
المبحث الثاني: المحاسبة العمومية كآلية لترشيد النفقات العمومية 36
المطلب الأول: مفهوم ترشيد النفقات العمومية 36
المطلب الثاني: أسباب ترشيد النفقات العمومية 37
المطلب الثالث: عوامل ومتطلبات ترشيد النفقات العمومية 39
المطلب الرابع: دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية..... 40
خلاصة 45
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية 46
تمهيد 47
المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية 48
المطلب الأول: نشأة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية 48
المطلب الثاني: تنظيم وسير المؤسسة..... 49
المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية 53
المطلب الأول: التكاليف الخفية الناجمة عن تغيب الموظفين..... 53
المطلب الثاني: التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل 62
جدول رقم (18): مجموع التكاليف الخفية حسب السنة 68
المبحث الثالث: ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية..... 69
المطلب الأول: نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 69
المطلب الثاني: تنفيذ النفقات العمومية 73
المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية في المؤسسة ودورهم في ترشيد النفقات..... 76
خلاصة..... 79
خاتمة..... 81
قائمة المصادر والمراجع 85

فهرس الجدوال

الجدول رقم (01): حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية سنة 2022.....53
الجدول رقم (02): حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2023....53
الجدول رقم (03): تغيب العمال بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية سنتي 2022-2023..55
الجدول رقم (04): توزيع أيام التغيب حسب الجنس 56
الجدول رقم (05): توزيع أيام التغيب على الفئات العمرية 56
الجدول رقم (06): تغيب العمال حسب السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2022 59
الجدول رقم (07): تغيب العمال حسب السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2023 59
الجدول رقم (08): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء العامون 60
الجدول رقم (09): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء الأخصائيين 61
الجدول رقم (10): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك شبه الطبي 62
الجدول رقم (11): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الإداريين 63
الجدول رقم (12): معدل انفصال، انضمام ودوران الموظفين بالمؤسسة خلال سنة 2022 65
الجدول رقم (13): معدل انفصال، انضمام ودوران الموظفين بالمؤسسة خلال سنة 2023 65
الجدول رقم (14): تكلفة التعيين (الإحلال) بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022 66
الجدول رقم (15): توزيع حوادث العمل على مختلف الأسلاك بالمؤسسة 68
الجدول رقم (16): تكلفة حوادث العمل بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية 69
الجدول رقم (17): إجمالي التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب (الجدول الختامي) 69
الجدول رقم (18): مجموع التكاليف الخفية حسب السنة 70
الجدول رقم (19): نسبة التكاليف الخفية إلى كتلة الأجور السنوية 70

فهرس الملحقات

ملحق رقم(01) : ميزانية التسيير الأولية.....91

ملحق رقم(02) : ميزانية التسيير الإدارية.....92

ملحق رقم (03) : أمر بالدفع.....93

ملحق رقم (04) : مراسلة رسمية من وزارة الصحة/مديرية الميزانية والمحاسبة.....94

ملحق رقم (05) : اعتماد مفتوح.....95

ملحق رقم (06) : جدول دفتر الاستاذ للنفقات العمومية.....96

مقدمة

مقدمة :

تحتل النفقات العمومية مكانةً محورية في السياسة المالية للدولة الحديثة، إذ تُمثّل الأداة الرئيسية التي تستعملها لتمويل مرافقها العامة والوفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع. غير أن تنامي حجم هذه النفقات وتشعّب أوجهها يطرح تحدياً جوهرياً يتمثل في ضمان كفاءة الإنفاق وفعاليته، والتحقق من أن كل دينار عام يبلغ غرضه المشروع دون هدر أو تبذير.

وفي هذا السياق تبرز المحاسبة العمومية بوصفها المنظومة القانونية والتقنية الكفيلة بتنظيم تنفيذ الميزانية العامة للدولة وهيئاتها، والرقابة عليها في مختلف مراحلها. فمن خلال مبادئها الجوهرية كمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، ومبدأ المسؤولية الشخصية والمالية، تُشكّل المحاسبة العمومية درعاً واقية في مواجهة الإسراف والتبذير وسوء استعمال المال العام.

بيد أن المتأمل في واقع المؤسسات العمومية يلحظ وجود نوع آخر من التكاليف لا يُرصده النظام المحاسبي الرسمي، يُعرف في أدبيات التسيير بـ"التكاليف الخفية"، وهي تكاليف تنجم عن اختلالات تنظيمية وبشرية كالتغيّب عن العمل، ودوران العمل، وحوادث العمل. وقد أسهمت منهجية SOF التي طوّرها هنري ساقال في توفير إطار منهجي لقياس هذه التكاليف وإدراجها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات.

أما الفصل الثالث فقد خُصص لدراسة تطبيقية ميدانية أُجريت على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، حيث تم في مستهله تقديم المؤسسة محل الدراسة وتوضيح هيكلها التنظيمي ونفقاتها، لينتقل بعدها إلى تطبيق منهجية SOF التي طوّرها هنري ساقال لحساب التكاليف الخفية الناجمة عن ثلاثة مؤشرات رئيسية هي: التغيّب، ودوران العمل، وحوادث العمل، وذلك خلال السنتين الماليتين

2022 و2023. كما خُصص الجزء الأخير من هذا الفصل لتحليل مصادر الفجوة بين المحاسبة الرسمية والتكاليف الفعلية، ومدى مساهمة المحاسبة العمومية، بأعوانها وآلياتها الرقابية، في الكشف عنها وترشيد النفقات العامة بالمؤسسة.

إشكالية البحث:

انطلاقاً مما سبق، تتمحور إشكالية هذه المذكرة حول السؤال الجوهري الآتي:

إلى أي مدى تُسهم المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية بالمؤسسات الصحية الجزائرية، وما حجم التكاليف الخفية غير المُسجَّلة التي تتحمّلها هذه المؤسسات؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية جملة من التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بالمحاسبة العمومية وما دورها في ترشيد النفقات؟
- ما مفهوم التكاليف الخفية ومنهجية قياسها وفق نموذج SOF؟
- ما حجم التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية وما مصادرها الرئيسية؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن هذه التساؤلات، انطلقنا من الفرضيات الآتية:

- تضطلع المحاسبة العمومية بدور رقابي محوري في ترشيد النفقات العمومية من خلال منظومة أعوانها ومراحل تنفيذ النفقة.
- تتحمّل المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية تكاليف خفية حقيقية لا يُرصدها النظام المحاسبي الرسمي.
- يُشكّل التغيّب المصدر الأكبر للتكاليف الخفية بالمؤسسة.

أهمية البحث:

تنبثق أهمية هذا البحث من كونه يُسلّط الضوء على جانب مُهمَل في إدارة المال العام، وهو التكاليف التي لا تظهر في الميزانيات الرسمية، ويقترح أدوات تكميلية للمحاسبة العمومية تُعزز الترشيد الفعلي للنفقات.

أسباب اختيار الموضوع:

- الأهمية المتنامية لمبدأ ترشيد النفقات العمومية في ظل محدودية الموارد.
- الرغبة في الكشف عن التكاليف الخفية التي تثقل كاهل المؤسسات الصحية العمومية.
- الحاجة إلى ربط المحاسبة العمومية بأدوات التسيير الحديثة كمنهجية SOF.

حدود البحث:

- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على التكاليف الخفية المرتبطة بثلاثة مؤشرات: التغيّب، ودوران العمل، وحوادث العمل.
- الحدود المكانية: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية.
- الحدود الزمانية: سنتا 2022 و2023.

منهج البحث:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، والمنهج الاستدلالي الكمي في الجانب التطبيقي من خلال تطبيق منهجية SOF لحساب التكاليف الخفية.

هيكل البحث:

تتكون هذه المذكرة من ثلاثة فصول:

- الفصل الأول: الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية.
- الفصل الثاني: إسهامات المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية.
- الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية.

الفصل الأول

الفصل الأول : الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية

تمهيد

تُعدّ المحاسبة العمومية من أبرز الركائز التي تقوم عليها الإدارة المالية للدولة، إذ تمثّل المنظومة القانونية والتقنية التي تُنظّم العمليات المالية للهيئات العامة من إيرادات ونفقات وعمليات خزينة. وقد شهدت هذه المحاسبة في العقود الأخيرة تطوراً ملحوظاً، لا سيما في ظل انتشار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، وتصاعد المطالبات بتعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام.

وفي هذا الفصل سنتناول المحاور الأساسية التالية:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
- المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية

أولاً: التعريف اللغوي والاصطلاحي

تُشتقّ كلمة "محاسبة" لغةً من الفعل "حاسب"، بمعنى طالب بالحساب وناقشه فيه، وهي في الاصطلاح العلمي تعني تسجيل الوقائع المالية وتبويبها وتحليلها بهدف الوصول إلى مركز مالي دقيق.

أما "العمومية" فتعني انتساب هذه المحاسبة إلى القطاع العام، أي الهيئات والمؤسسات التي تعمل لحساب الدولة وتسعى إلى تحقيق المنفعة العامة لا الربح.

ثانياً: التعريفات الفقهية

تعددت الآراء والتعريفات التي تناولت مفهوم المحاسبة العمومية، وذلك تبعاً لاختلاف الزوايا التي ينظر بها كل باحث إلى هذا المفهوم، ويمكن استعراض أهم هذه التعريفات كما يلي:

التعريف القانوني الجزائري: عرّف القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادته الأولى المحاسبةَ العمومية بأنها: "الأحكام التنفيذية العامة التي يحددها هذا القانون والتي تُطبَّق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها.[1]

تعريف: تُعرَّف المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتماداً ينبغي

[1] – القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، المادة الأولى.

صرفه في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثّل إيرادات ينبغي تحصيلها، وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تُفسّرها وتُوضّحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل.[1]

تعريف : المحاسبة العمومية هي "فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ التي تحكم عمليات التسجيل والتبويب للإيرادات والنفقات المتعلقة بنشاط الوحدات الحكومية والرقابة عليها والمساعدة في اتخاذ القرارات.[2]

تعريف: يُقصد بالمحاسبة العمومية "مجموعة المبادئ والأصول والقواعد القانونية والتعليمات المالية التي تحكم الدورة المحاسبية بالوحدات الإدارية، وتُمكّن من قياس نشاط الدولة مالياً وتحقيق الرقابة عليه.[3]

تعريف: المحاسبة العمومية هي "نظام خاص للمعلومات المحاسبية بحكم النشاط المالي لوحدات القطاع ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام.[4]

ثالثاً: الاستنتاج التركيبي

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص تعريف جامع مانع للمحاسبة العمومية على النحو الآتي:

[1] – سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص. 5.

[2] – عبد الحميد مرغيث، محاضرات في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2019/2018، ص. 3.

[3] – سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010–2011، ص. 7.

[4] – الزين منصوري، دروس في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، د.ت، ص. 2.

المحاسبة العمومية هي منظومة قانونية وتقنية وإجرائية تُنظّم عمليات تنفيذ الميزانية العامة للدولة وهيئاتها العامة من إيرادات ونفقات وعمليات خزينة، بهدف حماية المال العام وتحقيق الرقابة المستمرة عليه وإرساء مبدأ الشفافية والمساءلة المالية.

رابعاً: خصائص المحاسبة العمومية

تتميّز المحاسبة العمومية عن المحاسبة الخاصة (التجارية) بجملة من الخصائص الجوهرية:[1]

1. غياب هدف الربح: النشاط المحاسبي العمومي لا يهدف إلى تحقيق الربح، بل يسعى إلى تأدية مجموعة من الخدمات كالأمن والعدالة والصحة والتعليم، وهي خدمات تُقدَّم للمواطنين بالمجان أو بمقابل رمزي.
2. الملكية العامة: الوحدات العمومية تابعة للدولة، ولا يُسمح للأفراد أو المؤسسات الخاصة بتملّكها، مما يُفضي إلى نظام مالي يتّسم بالسيادة والسلطة العامة.
3. الارتباط بالنصوص التشريعية: المحاسبة العمومية مقيّدة بإطار قانوني صارم لا تستطيع الخروج عنه، خلافاً للمحاسبة الخاصة التي تتمتع بهامش أوسع من المرونة.
4. النظام المالي الموحّد: تعتمد على نظام مالي موحّد تُحدّد فيه الاعتمادات المفتوحة سنوياً، ولا يُجيز الإنفاق تجاوز هذه الاعتمادات.
5. مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي: وهو مبدأ جوهري يضمن الرقابة المتبادلة بين طرفي تنفيذ الميزانية.

[1] – نسرين معياش، محاضرات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2016–2017، ص 4.

6. المسؤولية الشخصية والمالية: يخضع المحاسبون العموميون لمسؤولية شخصية ومالية صارمة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تنفيذ العمليات المالية.

المطلب الثاني: أهداف ومجالات تطبيق المحاسبة العمومية

أولاً: أهداف المحاسبة العمومية

تسعى المحاسبة العمومية إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تصنيفها إلى:[1]

أ. الأهداف الرقابية:

- ضمان حماية الأموال العمومية من أشكال التلاعب بها وسوء استخدامها
- ضمان احترام الترخيصات المحددة في إطار الميزانية العامة
- التحقق من احترام مبدأ المشروعية وفعالية الاختيارات المالية
- تسجيل تفاصيل العمليات المالية العمومية بكل دقة وشفافية

ب. الأهداف التسييرية:

- ضمان احترام القوانين وتطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة
- توفير البيانات الضرورية لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له
- المساعدة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة

ج. الأهداف الترشيدية:

[1] – عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد دراية، أدرار، 19 جانفي 2020، ص. 240-241.

- تحقيق الرشادة في الإنفاق، أي صرف الأموال العمومية بطريقة تُحقق الأهداف المرجوة بأقل تكلفة ممكنة
- ترشيد النفقات العمومية والحدّ من الإسراف والتبذير
- تعزيز الكفاءة التخصيصية للموارد العامة

ثانياً: مجالات تطبيق المحاسبة العمومية

يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية في جانبين أساسيين:[1]

أ. الجانب العضوي (الهيئات الخاضعة للمحاسبة العمومية):

بمقتضى المادة الأولى من القانون 90-21، تُطبَّق أحكام المحاسبة العمومية على:

- الدولة بكل مصالحها المركزية واللاممركزة
- المجلس الدستوري
- المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة
- مجلس المحاسبة
- الميزانيات الملحقة
- الجماعات الإقليمية (الولايات والبلديات)
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات، المستشفيات، المدارس...)

ب. الجانب المادي (العمليات الخاضعة للمحاسبة العمومية):

تشمل المحاسبة العمومية من الناحية المادية العمليات الآتية:

[1] - القانون رقم 90-21، مرجع سابق، المادتان 1 و2.

- تنفيذ الإيرادات والنفقات
- إنجاز عمليات الخزينة
- تسيير الممتلكات العمومية المنقولة وغير المنقولة
- مسك المحاسبة والإعداد الدوري للقوائم المالية
- إعداد الحساب الإداري وحساب التسيير في نهاية كل سنة مالية

المطلب الثالث: مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية

أولاً: المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية

1. مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

يُعدّ هذا المبدأ من أهم مبادئ المحاسبة العمومية وأكثرها أثراً في ضمان الرقابة المالية. مضمونه أنه لا يجوز لشخص واحد أن يجمع بين صفة الآمر بالصرف وصفة المحاسب العمومي في آنٍ واحد. وقد نصّت المادة 55 من القانون 90-21 صراحةً على هذا التنافي: "تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.[1]

والحكمة من هذا المبدأ تكمن في:

- إقامة رقابة متبادلة وفعّالة بين الوظيفتين
- منع الجمع بين سلطة الإنفاق والقدرة على صرف الأموال في يد شخص واحد
- تعزيز الشفافية والنزاهة في تنفيذ العمليات المالية

[1] – القانون رقم 90-21، مرجع سابق، المادة 55.

2. مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة:

بموجب هذا المبدأ يُميَّز بين مجالين:

- مجال الشرعية: يختص به المحاسب العمومي الذي يتحقق من مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها
- مجال الملاءمة: يختص به الآمر بالصرف الذي يتخذ القرارات التقديرية المتعلقة بالإنفاق ضمن ما يقتضيه تسيير المرفق العام

3. مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات:

يقضي هذا المبدأ بأن لا تُخصَّص إيراداتٌ بعينها لتغطية نفقات بعينها، وإنما تُستعمل جميع موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة دون تمييز. وتكمن الحكمة في ذلك أن أي تخصيص من هذا القبيل قد يُفضي إلى تفضيل بعض القطاعات على حساب أخرى بصورة غير موضوعية. غير أن القانون أجاز استثناءاتٍ محدودة نصّ عليها قانون المالية.[1]

4. مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي:

يتحمّل المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية عن جميع العمليات الموكلة إليه. وتتجلّى هذه المسؤولية في:

- وجوب تعويض الأموال الضائعة من الخزينة بسبب إهماله أو خطئه
- المسؤولية عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية دون أن يتذرّع بأوامر رؤسائه
- إمكانية مُساءلته أمام مجلس المحاسبة في حالة الإخلال بواجباته

[1] – أحمد التيجاني بلعروسي، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص. 30.

ثانياً: القواعد القانونية للمحاسبة العمومية

يستند النظام المحاسبي العمومي في الجزائر إلى منظومة تشريعية متكاملة تشمل:[1]

أ. النصوص التشريعية الأساسية:

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية: ويُعدّ المرجع الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية
- القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية والمعدّل والمتمّم: نصّ على أحكام تشريعية عديدة تتعلق بالمحاسبة العمومية
- الدستور: يُكرّس رقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية

ب. المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المحدّد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بإجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين
- القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي (يحدّث ويتمّم القانون 90-21)

[1] – لوني نصيرة، المحاسبة العمومية (محاضرات)، الجزائر، 2013، ص. 8-9.30.

- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية (حلّ محلّ القانون 84-17)

ج. القواعد التقنية:

وهي تعليمات وزارة المالية التي تهدف إلى وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وعرض الحسابات المتعلقة بها.

المطلب الرابع: أعوان المحاسبة العمومية

يتكـوّن جهـاز تنفيـذ الميزانيـة العامـة مـن ثلاثـة أعـوان رئيسـيين يتوزّعـون فيمـا بيـنهم مراحل تنفيذ النفقات والإيرادات:

أولاً: الآمر بالصرف

1. تعريف الآمر بالصرف:

عرّفـت المـادة 23 مـن القـانون 90-21 الآمـرَ بالصـرف بأنـه: "كـل شـخص يُؤهَّـل لتنفيـذ العمليـات المشـار إليهـا فـي المـواد 16 و17 و19 و20 و21." وهـذه العمليـات هـي: إثبـات الإيـرادات، تصـفيتها، الأمـر بتحصـيلها، الالتـزام بالنفقـات، تصـفيتها، والأمر بصرفها.[1]

2. أنواع الآمرين بالصرف:

- الآمـرون بالصـرف الرئيسـيون (الابتـدائيون): وهـم المسـؤولون الموجـودون علـى قمـة الهـرم الإداري، ويشـمل حسـب المـادة 26: الـوزراء، الـولاة عنـد تصـرفهم لحسـاب الولايـة، رؤسـاء المجـالس الشـعبية البلديـة، والمسـؤولون المعيّنـون قانونـاً على المصالح المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- الآمـرون بالصـرف الثـانويون: وهـم الـذين يُصـدرون حـوالات الـدفع لفائـدة الـدائنين فـي حـدود الاعتمـادات المفوّضـة إلـيهم مـن الآمـرين بالصـرف الرئيسيين.
- الآمـرون بالصـرف بـالتفويض: يمـنح تفـويض التوقيـع لـبعض المـوظفين العاملين تحت سلطة الآمر بالصرف وتحت مسؤوليته الكاملة.

[1] – القانون رقم 90-21، مرجع سابق، المادة 23.

3. مسؤوليات الآمر بالصرف:

يتحمّل الآمر بالصرف المسؤوليات الآتية:[1]

- مسؤولية شخصية عن الإثباتات الكتابية التي يُسلّمها
- مسؤولية مدنية وجزائية عن صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العامة
- مسؤولية مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصّصة له
- مسؤولية عن كل الأفعال غير المشروعة والأخطاء التي يرتكبها

ثانياً: المحاسب العمومي

1. تعريف المحاسب العمومي:

عرّف داود (2010) المحاسبَ العمومي بأنه: "كل شخص مُعيَّن بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلَّف بها وحفظها وكذا تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد مع القيام بمسك الحسابات المتعلقة بكل هذه العناصر.[2]

2. تصنيف المحاسبين العموميين:

- المحاسبون العموميون الرئيسيون: ويشمل هذا الصنف: العون المحاسب المركزي للخزينة، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي، وأمناء خزينة الولايات الـ 48.

[1] – إبراهيم داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص. 45.

[2] – إبراهيم داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص. 45.

- المحاسبون العموميون الثانويون: ويتمثّل هؤلاء في: قابض الضرائب، قابض الجمارك، قابض أملاك الدولة، محافظ الرهون، أمين الخزينة البلدي، وأمين خزينة المؤسسات الصحية.

- **3. مسؤوليات المحاسب العمومي:**

بمقتضى المادة 38 من القانون 90-21، يكون المحاسبون العموميون مسؤولين شخصياً ومالياً عن العمليات الموكلة إليهم، وتتجلّى هذه المسؤولية في شقّين:[1]

- المسؤولية المالية (المادة 42): يكون المحاسب مسؤولاً عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة وتغطية العجز الذي يتسبّب فيه، بصرف النظر عن نيّته.
- المسؤولية الشخصية (المادة 43): يكون المحاسب مسؤولاً شخصياً عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على أي موظف آخر.

ثالثاً: المراقب المالي

1. تعريف المراقب المالي:

المراقب المالي هو "عون من أعوان المحاسبة العمومية المكلّفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية، يُعيَّن بقرار وزاري من طرف الوزير المكلّف بالميزانية. [2]

2. مهام المراقب المالي:

[1] – القانون رقم 90-21، مرجع سابق، المواد 38 و42 و43.

[2] – عائشة بن ناصر، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص. 15.

يضطلع المراقب المالي بالمهام الرئيسية التالية:

- الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية
- التحقق من توفّر الاعتمادات المالية اللازمة قبل تأشيرة الالتزامات
- تنظيم مصلحة المراقبة المالية وإدارتها وتنشيطها
- تمثيل وزير المالية لدى لجان الصفقات والمجالس الإدارية
- إعداد تقارير سنوية عن النشاطات تُرفع إلى وزير المالية
- تقديم النصائح للآمرين بالصرف على المستوى المالي

3. طبيعة مسؤولية المراقب المالي:

خلافاً للمحاسب العمومي، لا تُطبَّق على المراقب المالي المسؤولية المالية الشخصية، إذ مسؤوليته ذات طبيعة إدارية أمام وزير المالية. غير أنه يتحمّل مسؤولية محاسبية تتعلق بضبط حسابات الالتزام، ومسؤولية جزائية إذا أخّر تأشيرته بشكل غير مشروع مما أوجد ديوناً على عاتق الدولة.[1]

[1] – بولرواح محمد، دروس المحاسبة العمومية، 2005/2004، ص. 20–22.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أولاً: نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 1977 لجنةً للقطاع العام، تحوّلت عام 2004 إلى مجلس مستقل يُعرَف بـ IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board)، وأُسنِدت إليه مهمة إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف تحقيق التوافق الدولي في المحاسبة الحكومية وتعزيز جودة التقارير المالية العامة.[1]

ثانياً: تعريف المعايير IPSAS

تعريف خضيرة ومونة (2016): هي "القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحّدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام. [2]

تعريف مجلس IPSASB: المعايير الدولية للقطاع العام هي معايير "تُوضّح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.[3]

---

[1] – الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010، ص. 15.

[2] – خبيطي خضيرة ويونس مونة، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، 2016، ص. 4.

[3] – الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. 18.

تعريف الجزراوي وصالح (2012) : هي "ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ، كما أنها تمثّل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلّب مراعاة الظروف البيئية المحيطة في بنائها.[1]

ثالثاً: خصائص معايير IPSAS

تتميّز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالخصائص التالية:[2]

1. منطق الأداء: على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها كنفقات، وإدراجها في جانب الأصول، وتسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم عملاً بمبدأ القيد المزدوج.
2. الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة: تجاوز محاسبة الصندوق (النقدية) التي لا تُعبّر إلا عمّا تم إنفاقه، واعتماد محاسبة الذمة المالية للدولة التي تُعطي قراءة أوضح للميزانية.
3. الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية: من خلال حسابات تُتيح تحديد الإيرادات بدقة ومجال صرف أموال الدولة.
4. الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: يجب أن تكون المعايير متسقة مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.
5. الملاءمة: مراعاة الظروف البيئية المحيطة عند إعداد المعايير لتكون ملائمة للواقع التطبيقي.

[1] – علي محمد الجزراوي وسليمان عبد الهادي صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، 2012، ص. 7.

[2] – عبود ميلود، مرجع سابق، ص. 244-245.

6. الواقعية والمفهومية: يجب أن تكون المعايير نابعة من الواقع ومفهومة لدى مستخدميها.

المطلب الثاني: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

جاء ظهور معايير IPSAS استجابةً لعدة اعتبارات ودوافع عميقة:[1]

أولاً: أسباب تتعلق بالتوافق الدولي

- تحقيق التقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية
- الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي
- تيسير الرقابة الدولية على الإنفاق الحكومي لا سيما في إطار المنظمات الدولية

ثانياً: أسباب تتعلق بالشفافية والمساءلة

- الاستجابة للمطالبات المتصاعدة بزيادة الشفافية في إدارة المال العام
- تعزيز المساءلة المالية أمام البرلمانات والرأي العام
- مكافحة الفساد الإداري والمالي من خلال معايير موحّدة وصارمة

ثالثاً: أسباب تتعلق بجودة المعلومات

- الحاجة الملحّة لإنتاج معلومات محاسبية عالية الجودة عن وضع الدولة والجماعات المحلية
- تمكين المسؤولين من الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية

[1] – عبد الحميد مرغيث، مرجع سابق، ص. 12-13.

- إتاحة التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها الضرورية لاتخاذ القرارات
- تسهيل تقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كفاءة الإنفاق العام

رابعاً: أسباب تتعلق بإصلاح المالية العامة

- ضرورة تحديث أنظمة المحاسبة العمومية في الدول النامية التي لا تزال تعتمد على مناهج قديمة
- متطلبات الحصول على التمويل الدولي الذي بات يشترط تطبيق معايير محاسبية معترف بها دولياً
- التوجّه نحو نظام إدارة المالية العامة القائم على النتائج والأداء

المطلب الثالث: تعريف وأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أولاً: أهمية معايير IPSAS

تكتسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهمية بالغة تتجلّى في المحاور الآتية:[1]

أ. على صعيد الشفافية المالية:

تُسهم المعايير في تعزيز شفافية القوائم المالية للهيئات العامة، مما يُمكّن المواطنين والبرلمانيين ووسائل الإعلام من الاطلاع على الوضع المالي الحقيقي للدولة.

ب. على صعيد الرقابة المالية:

[1] – خبيطي خضيرة ويونس مونة، مرجع سابق، ص. 6-7.

توفّر المعايير قواعد موحّدة للرقابة الداخلية والخارجية، مما يُيسّر عمل أجهزة الرقابة كمجلس المحاسبة والتفتيش المالي والبرلمان.

ج. على صعيد تسيير المال العام:

تُساعد المعايير على تحسين جودة اتخاذ القرارات المالية، وتُتيح مقارنة الأداء بين الوحدات الحكومية المختلفة وعبر الزمن.

د. على صعيد الاستدامة المالية:

تُمكّن من رصد المخاطر المالية في مراحلها الأولى والتدخّل لتصحيح الاختلالات قبل تفاقمها.

هـ. على صعيد الاقتراض الدولي:

بات التحوّل إلى معايير IPSAS شرطاً أساسياً لدى كثير من المؤسسات المالية الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي لمنح القروض والمساعدات التقنية.

ثانياً: نطاق صلاحيات معايير IPSAS

- تُطبَّق المعايير على أساس الاستحقاق المحاسبي وتوجد معايير تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي
- مُصمَّمة لتُطبَّق على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام
- لا تنطبق على البنود غير المادية
- تُبنى معايير IPSAS على سياسة تقتضي بأن يكون لجميع الفقرات نفس النفوذ[1]

[1] – الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. 20-21.

المطلب الرابع: مجالات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تُطبَّق معايير IPSAS على طيف واسع من المجالات تشمل:[1]

أ. مجال العرض والإفصاح المالي:

المعيار الأول (IPSAS 1) المتعلق بعرض البيانات المالية، الذي يُحدّد الحد الأدنى من متطلبات عرض القوائم المالية العمومية كقائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول.

ب. مجال إدارة الأصول:

- المعيار 17 المتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات
- المعيار 16 المتعلق بالعقارات الاستثمارية
- المعيار 31 المتعلق بالأصول غير الملموسة
- المعيار 12 المتعلق بالمخزون
- المعيار 13 المتعلق بعقود الإيجار

ج. مجال حسابات التسيير:

- المعيار 9 المتعلق بالإيرادات الناتجة عن عمليات التبادل
- المعيار 23 المتعلق بالإيرادات الناتجة عن عمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
- المعيار 3 المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء

[1] – خبيطي خضيرة ويونس مونة، مرجع سابق، ص. 8-10.

د. مجال الحسابات المجمّعة:

- المعيار 6 المتعلق بالبيانات المالية الموحّدة والمنفصلة
- المعيار 7 المتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسة الزميلة
- المعيار 8 المتعلق بالحصص في المشاريع المشتركة

هـ. مجالات أخرى:

- المعيار 25 المتعلق بمنافع الموظفين
- المعيار 18 المتعلق بتقديم التقارير حول القطاعات
- المعيار 29 المتعلق بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس

المطلب الخامس: مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تمرّ عملية إصدار معايير IPSAS بمراحل دقيقة ومنهجية تضمن جودتها وقبولها الدولي : [1]

المرحلة الأولى: الدراسة والتشاور المبدئي

تبدأ بدراسة إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وهيئات المحاسبة المهنية والمؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

المرحلة الثانية: التشكيل اللجاني

تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية أو لجان فرعية للمشاريع، تقدّم مدخلات تقنية ومنهجية إلى مجلس IPSASB حول مشروع المعيار.

[1] – نفس المرجع، ص. 11-12.

المرحلة الثالثة: مسودة العرض العام

تُنشر مسودة عرض للاستشارة العامة لمدة لا تقل عن أربعة أشهر، تُتاح خلالها للجمهور المتأثر بإصدارات المجلس تقديم ملاحظاتهم وآرائهم.

المرحلة الرابعة: الدراسة والمراجعة

دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات اللازمة على المعيار المقترح وفق أهداف المجلس وتوجهاته الاستراتيجية.

المرحلة الخامسة: الإصدار الرسمي

نشر المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام بصورته النهائية وإتاحته للدول والهيئات العامة لتبنّيه وتطبيقه.

خلاصة

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبيّن لنا أن المحاسبة العمومية تُمثّل منظومة متكاملة ومتطوّرة من القواعد والأحكام القانونية والتقنية التي تُنظّم تنفيذ الميزانية العامة للدولة وهيئاتها. وقد تجلّى لنا أن التعريفات المختلفة للمحاسبة العمومية تتقاطع في كونها تدور حول ثلاثة محاور: التنظيم القانوني للإيرادات والنفقات، وحماية المال العام، وتحقيق الرقابة المستمرة عليه.

كذلك تبيّن أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) جاءت استجابةً للتحوّلات الكبرى في إدارة المالية العامة على المستوى الدولي، ساعيةً إلى تعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية

الفصل الثاني

الفصل الثاني : إسهامات المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية

تمهيد

تُمثّل النفقات العمومية الأداة الرئيسية التي تستعملها الدولة للوفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع وتمويل المرافق العامة. غير أن ارتفاع حجم هذه النفقات وتشعّب أوجهها يُفرز تحديات جمّة تتعلق بكفاءة الإنفاق والتحقق من أن كل دينار عام يبلغ غرضه المشروع. وهنا تبرز أهمية المحاسبة العمومية بوصفها الآلية الكفيلة بترشيد هذه النفقات وضبطها ضمن مبدأ الاقتصاد والفعالية والكفاءة.

يتضمّن هذا الفصل مبحثين رئيسيين:

- المبحث الأول: الإطار العام للنفقات العمومية
- المبحث الثاني: المحاسبة العمومية كآلية لترشيد النفقات العمومية

المبحث الأول: الإطار العام للنفقات العمومية

المطلب الأول: تعريف وأهمية النفقات العمومية

أولاً: تعريف النفقة العمومية

تعدّدت تعريفات النفقة العمومية في الفقه المالي، ويمكن استعراض أبرزها:

تعريف ناشد (2006): "النفقة العامة هي مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة.[1]

تعريف عواد (2013): "مبلغ من النقود يخرج من الذمة المالية للدولة أو إحدى هيئاتها العامة بقصد إشباع إحدى الحاجات العامة.[2]

تعريف المهايني (2013): النفقة العامة "مبالغ نقدية يخرجها شخص عام من ذمته المالية بقصد إشباع حاجة عامة أو تحقيق نفع عام للمجتمع.[3]

تعريف أمحمد (2016): "مبالغ مالية مخصّصة لمواجهة الالتزامات الحالية والمستقبلية، وهي تمثّل المدفوعات النقدية بهدف الحصول على الخدمات أو الأصول المختلفة.[4]

ثانياً: عناصر النفقة العمومية

تقوم النفقة العامة على ثلاثة عناصر جوهرية: [5]

[1] – سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص. 120.

[2] – فتحي أحمد ذياب عواد، المالية العامة، دار الرضوان، عمّان، 1434/2013، ص. 85.

[3] – محمد خالد المهايني، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة، 2013، ص. 30.

[4] – معيوف أمحمد، محاضرات في المالية العامة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2017/2016، ص. 15.

[5] – محمد خالد المهايني، مرجع سابق، ص. 32-34.

7. النفقة العمومية مبلغ نقدي: تقوم الدولة بإنفاق مبالغ نقدية ثمناً لما تحتاجه من سلع وخدمات لتسيير مرافقها العامة، وثمناً لرؤوس الأموال الإنتاجية، وإعانات ومساعدات متنوعة. وقد بات دفع النقود المعيار الجوهري للنفقة العامة منذ التخلّي عن الأنظمة الاقتصادية القائمة على المقايضة.

8. النفقة العمومية يقوم بها شخص عام: يدخل في عداد النفقات العامة تلك التي يقوم بها الأشخاص المعنوية العامة (أشخاص القانون العام) وتتمثّل في الدولة سواء أكانت مركزية أو لامركزية. وعليه فالمبالغ التي تُنفقها الأشخاص الخاصة لا تُعدّ نفقة عامة حتى لو استهدفت تحقيق خدمات عامة.

9. النفقة العمومية تستهدف تحقيق نفع عام: يجب أن تصدر النفقات العامة مستهدفةً في الأساس إشباع الحاجات العامة وتحقيق الصالح العام. والنفقات التي لا تشبع حاجة عامة لا يمكن اعتبارها نفقات عامة بالمعنى القانوني والمالي الصحيح.

ثالثاً: أهمية النفقات العمومية

تكتسب النفقات العمومية أهمية متعاظمة في الاقتصاد الحديث تتجلّى في:

- على المستوى الاقتصادي: تُؤدّي النفقات دوراً محورياً في التأثير على مستوى الناتج الوطني والتوظيف من خلال آليتي المضاعف والمعجّل، فضلاً عن دورها في تحفيز الاستثمار وتوجيه الموارد نحو القطاعات ذات الأولوية.

- على المستوى الاجتماعي: تُمكّن النفقات العامة الدولة من تقليص الفوارق الاجتماعية من خلال توفير خدمات التعليم والصحة والإسكان للطبقات الأقل حظاً، وتحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي.
- على المستوى الإداري: تُموِّل النفقات العامة المرافق الحيوية للدولة كالأمن والقضاء والتمثيل الدبلوماسي وتسيير الإدارة العامة.

رابعاً: أشكال النفقات العمومية

للنفقات العامة ثلاثة أشكال رئيسية:[1]

10. الأجور والمرتبات: هي المبالغ النقدية التي تُقدّمها الدولة لأفرادها العاملين في مختلف أجهزتها مقابل الخدمات التي يُقدّمونها، وكذلك معاشات المتقاعدين.
11. أثمان مشتريات الدولة: تمثّل قيمة الأدوات والمعدات والآلات التي تقوم الدولة بشرائها وتخصيصها لإشباع الحاجات العامة.
12. الإعانات: تيار من الإنفاق تقرّر الدولة دفعه إلى فئات اجتماعية أو هيئات عامة وخاصة دون مقابل مباشر، وتشمل الإعانات الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

المطلب الثاني: أسباب تزايد النفقات العمومية

تُعدّ ظاهرة تزايد النفقات العامة من السمات المميّزة للمالية العامة في العصر الحديث، وتُقسَّم أسبابها إلى:

أولاً: الأسباب الظاهرية لتزايد الإنفاق العام

[1] – فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سابق، ص. 88-92.

هي أسباب تؤدي إلى تضخّم أرقام الإنفاق دون أن يقابلها زيادة حقيقية في الخدمات المقدّمة:[1]

13. انخفاض قيمة النقد الوطني (التضخم): يستلزم ارتفاع مستوى الأسعار العام إنفاق مبالغ أكبر للحصول على نفس القدر من السلع والخدمات.
14. تغيير أساليب المحاسبة الحكومية: إلغاء قاعدة تخصيص الإيرادات العامة يؤدي إلى إدراج كل النفقات في الميزانية العامة، فيبدو الرقم الإجمالي أكبر مما كان عليه.
15. اتساع المساحة الإقليمية للدولة وتزايد السكان: يترتّب على ذلك زيادة ظاهرية في النفقات لمواجهة متطلبات الأعداد الجديدة والأقاليم الجديدة.

ثانياً: الأسباب الحقيقية لتزايد الإنفاق العام

هي أسباب تؤدي إلى زيادة فعلية في المنافع التي تترتّب على الإنفاق:[2]

16. الأسباب الأيديولوجية: تحوّل دور الدولة من الدولة الحارسة التي تقتصر على الأمن والدفاع، إلى الدولة المتدخّلة التي تتوسّع في تقديم الخدمات وتنظيم الاقتصاد.
17. الأسباب الاقتصادية: زيادة الدخل القومي وما يستتبعه من توسّع في المشاريع العامة والبنية التحتية، فضلاً عن تمويل مؤسسات القطاع العام.
18. الأسباب الاجتماعية: النمو الديموغرافي المتسارع يُولّد طلباً متصاعداً على الخدمات التعليمية والصحية ومؤسسات الرعاية الاجتماعية.

[1] – فتوح خالد، تطور الانفاق العمومي وأثره على التنمية المستدامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014، ص. 18–20.

[2] – صالح الدين طالبي، محاضرات في المالية العامة، المركز الجامعي النور البشير، البيض، 2017/2016، ص. 22–25.

19. الأسباب الإدارية: سوء التنظيم الإداري والبيروقراطية والفساد والبطالة المقنّعة تؤدي إلى انخفاض كفاءة الإنفاق العام وتضخيم تكاليفه.

20. الأسباب المالية: سهولة الاقتراض في العصر الحديث تُشجّع الحكومات على الاستدانة، مما يُولّد أعباء خدمة دين متراكمة. كذلك وجود فائض في الإيرادات العامة قد يُحفّز على الإنفاق.

21. الأسباب السياسية: انتشار الديمقراطية يدفع الحكومات إلى زيادة الإنفاق الاجتماعي لكسب رضا الناخبين، كما تُشكّل المساعدات الخارجية والمساهمات في الهيئات الدولية عبئاً إضافياً.

المطلب الثالث: مراحل تنفيذ النفقات العمومية

تمرّ النفقة العمومية بأربع مراحل أساسية وفق ما نصّ عليه القانون 90-21:[1]

المرحلة الأولى: الالتزام بالنفقة (L'engagement)

تعريفه: هو الإجراء القانوني والمالي الذي بموجبه يُثبَت نشوء الدين على عاتق الدولة، أي أن الجهة العامة تُلزم ذمّتها المالية بمبلغ معيّن لصالح الغير مقابل خدمة أو سلعة محدّدة.

- يقوم بهذه المرحلة: الآمر بالصرف.
- الوثيقة المرافقة: بطاقة الطلب (سند الطلب) الموقّعة من طرف الآمر بالصرف.

شروطها:

- أن يكون للنفقة أساس قانوني
- أن تتوفّر الاعتمادات المالية الكافية
- توفّر التأشيرة المسبقة للمراقب المالي

المرحلة الثانية: التصفية (La liquidation)

تعريفها: هي التقدير الفعلي والحقيقي للمبلغ الواجب دفعه على أساس المستندات التي تثبت وجود الدين على الدولة. وتقتضي التحقق من أن الخدمة قد أُنجزت فعلاً قبل إتمام الدفع.

تشمل التصفية:

[1] – القانون رقم 90-21، مرجع سابق، المواد 16 إلى 21، وإبراهيم داود، مرجع سابق، ص. 55-65.

- مطابقة الفاتورة مع سند الطلب من حيث الكميات والأسعار
- التحقق من انجاز الخدمة أو تسليم السلع فعلاً
- تأشيرة أمين المخازن ومدير المؤسسة على الفاتورة كإقرار بالاستلام

المرحلة الثالثة: الأمر بالصرف (L'ordonnancement)

تعريفه: هو صدور الأمر الرسمي من الموظف المختص (الآمر بالصرف) إلى الخزينة العامة بصرف مبلغ الدين المترتّب في ذمة الدولة لصاحب الحق.

- شكله: حوالة دفع تحمل جميع الوثائق الثبوتية (الفاتورة + بطاقة الطلب + وصل الاستلام).

اشتراطاتها: يجب أن يتضمّن أمر الصرف بيانات دقيقة تشمل: هوية الدائن، مبلغ الدين، البند والباب الميزاني المعني، الفترة التي نشأ فيها الدين.

المرحلة الرابعة: الدفع (Le paiement)

تعريفه: هو المرحلة المحاسبية التي يتولّى فيها المحاسب العمومي فعلياً سداد المبلغ المحدد في حوالة الدفع لصاحبه المشروع.

قبل إتمام الدفع يتحقق المحاسب العمومي من:

- توافر الاعتمادات المطلوبة وعدم التجاوز فيها
- سلامة إدراج النفقة في الباب والفصل المعنيين
- التأكد من انجاز الخدمة المقصودة بالدفع
- عدم وجود أي معارضة قانونية على الدفع
- عدم سقوط الدين بالتقادم الرباعي

أسلوب الدفع: يكون عن طريق شيك خزينة فردي، أو بتحويل مصرفي من حساب الخزينة لفائدة الدائن.

المطلب الرابع: الآثار الاقتصادية للنفقات العمومية

أولاً: الآثار الاقتصادية المباشرة

1. آثار النفقات على الإنتاج القومي:

تُؤثّر النفقات العامة على حجم الإنتاج والعمالة من خلال تأثيرها على حجم الطلب الكلّي الفعلي. فزيادة الإنفاق الحكومي تُولّد دخولاً جديدة للأفراد والمؤسسات، وهذه الدخول بدورها تُؤدّي إلى زيادة الطلب على السلع والخدمات ومن ثمّ رفع مستوى الإنتاج والتشغيل.[1]

2. آثار النفقات على الاستهلاك الوطني:

تُؤثّر النفقات العامة في الاستهلاك الوطني من خلال مسارين:

- نفقات الاستهلاك العام التي تشمل شراء خدمات استهلاكية كالخدمات الصحية وخدمات الأمن والدفاع
- نفقات توزيع الدخول المخصّصة للاستهلاك كالأجور والرواتب التي تُحفّز الطلب الاستهلاكي للأسر

3. آثار النفقات على توزيع الدخل القومي:

تُستعمل النفقات العامة في مجالين:

- التوزيع الأولي للدخول: عن طريق النفقات الحقيقية التي تُولّد دخولاً لعوامل الإنتاج وتُحدّد مستوى المكافآت

[1] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص. 158-160.

- إعـادة توزيـع الـدخل: عبـر النفقـات التحويليـة التـي تنقـل مـوارد مـن الأغنيـاء (عبر الضرائب) نحو الفقراء وذوي الدخل المحدود

ثانياً: الآثار الاقتصادية غير المباشرة

1. أثر المضاعف:

يُفيـد هـذا الأثـر أن زيـادة الإنفـاق العـام بمبلـغ معـيّن تُحـدث زيـادةً فـي الـدخل القـومي أكبـر مـن المبلـغ المنفَـق ابتـداءً. ويعـود ذلـك إلـى أن كـل دورة إنفـاق تُولّـد دخـولاً تُنفَـق بـدورها جزئيـاً علـى الاسـتهلاك الـذي يُولّـد دخـولاً جديـدة، وهكـذا دواليـك. ويُحسَـب المضاعف بالمعادلة: م = 1 / (1 – الميل الحدّي للاستهلاك).[1]

2. أثر المعجّل:

يـربط أثـر المعجّـل بـين التغيّـر فـي الطلـب النهـائي والتغيّـر فـي الاسـتثمار الـلازم لمقابلـة هـذا الطلـب. فزيـادة الإنفـاق العـام تُـؤدّي إلـى زيـادة الطلـب علـى السـلع النهائيـة، ممـا يـدفع المنتجـين إلـى زيـادة اسـتثماراتهم بمعـدل يفـوق معـدّل الزيـادة فـي الطلـب. ويُقـاس المعجّل بنسبة التغيّر في الاستثمار إلى التغيّر في الإنتاج.

[1] – بن نوار بومدين، النفقات العامة على التعليم، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011/2010، ص. 35-37.

المبحث الثاني: المحاسبة العمومية كآلية لترشيد النفقات العمومية

المطلب الأول: مفهوم ترشيد النفقات العمومية

أولاً: تعريف ترشيد النفقات

تعريف كردودي (2017): يُقصد بترشيد النفقات "الاستخدام الأمثل والتوجيه الأنسب للنفقات نحو أفضل البدائل الإنفاقية التي تُعظّم الفائدة للإنسان الذي يقوم بالإنفاق وتُقلّل الخسارة والتضحية بالفرصة البديلة أمامه.[1]

تعريف سهام (2014): الترشيد هو "الحصول على أعلى إنتاجية ممكنة بأقل قدر ممكن من النفقات العمومية، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال الحرص بقدر المستطاع على التقليل من التبذير والإسراف في استخدامها.[2]

المفهوم الشامل: ترشيد النفقات العمومية يعني توظيف الموارد المالية العامة بصورة عقلانية وفق منطق الكفاءة الاقتصادية (الحصول على أقصى خدمة بأدنى تكلفة) والكفاءة التخصيصية (توجيه الإنفاق نحو الأولويات ذات المردودية الاجتماعية الأعلى)، مع الحفاظ على الشرعية القانونية في كل مراحل تنفيذ النفقة.

ثانياً: متطلبات الترشيد الفعّال

يتطلّب الترشيد الفعّال للنفقات العمومية جملة من العناصر الجوهرية:[3]

[1] – صبرينة كردودي وسهام كردودي، ترشيد الانفاق العام ودوره في عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، دار حليس الزمان، الأردن، 2017، ص. 22.

[2] – محروق سهام، طرق وآليات ترشيد الانفاق العام في الجزائر، جامعة المسيلة، 2015/2014، ص. 10.

[3] – بشرى عزالدين، دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، 2019/2018، ص. 15-17.

22. التحديد الدقيق لحجم الإنفاق الأمثل: بتضييق الهامش بين الحدّ الأعلى والأدنى للإنفاق، مع تقييد تقديرات المصروفات في حدود الالتزامات الفعلية لا أكثر.

23. توجيه النفقات نحو النفع العام: ضمان أن تُصرف الأموال العامة حصراً لإشباع حاجات عامة لا لمصالح خاصة.

24. اتّباع مبدأ الأولوية: إعطاء الأولوية للنفقات ذات الأثر الأبعد على رفاه المجتمع والتنمية المستدامة.

25. ضمان الجودة والرفع من المردودية: قياس المردودية الاقتصادية والاجتماعية لكل نفقة عامة.

26. التحديد الدقيق لوقت ومقدار النفقة: الإنفاق في الوقت المناسب بالمقدار المناسب دون تقديم أو تأخير.

27. توافر المعلومات المالية الكافية: عن الموارد المتوقّعة وأوجه الإنفاق المختلفة لاتخاذ قرارات صائبة.

المطلب الثاني: أسباب ترشيد النفقات العمومية

أولاً: الأسباب المالية والاقتصادية

28. محدودية الموارد العامة: تبقى الموارد المالية للدولة دائماً محدودة في مقابل الاحتياجات التنموية المتنامية، مما يستوجب الحرص الشديد على توجيه ما هو متاح نحو الأولويات الحقيقية.

29. ضبط عجز الموازنة: الإسراف في الإنفاق يُفاقم العجز الميزاني، وما يستتبعه من اللجوء إلى الاقتراض وتراكم الدين العام وما يُرتّبه ذلك من أعباء ثقيلة على الأجيال القادمة.

30. تحقيق التوازن الاقتصادي الكلّي: الإنفاق غير الرشيد يُولّد ضغوطاً تضخّمية تُهدّد الاستقرار الاقتصادي وتُقوّض القدرة الشرائية للمواطنين.

ثانياً: الأسباب القانونية والرقابية

31. التأكيد على المسؤولية العامة للدولة: فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة بأفضل السبل الكفيلة بإشباع الحاجات العامة وفق مبدأ الأولويات.

32. محاربة الإسراف والتبذير: وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والمال العام.

33. الاحتياط لكافة الأوضاع المالية: سواء أكانت جيدة ومستقرة أم صعبة ومتغيّرة محلياً وعالمياً.[1]

ثالثاً: الأسباب الاجتماعية والسياسية

34. تعزيز ثقة المواطنين: حسن إدارة المال العام يُعزّز الثقة في المؤسسات العامة ويُرسّخ الشرعية السياسية للحكومة.

35. تحقيق العدالة بين الأجيال: تطبيق مبدأ الترشيد يُساعد على تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي ويُجنّب المجتمع مخاطر التبعية الاقتصادية على المدى البعيد.

[1] – صبرينة كردودي وسهام كردودي، مرجع سابق، ص. 25-27.

36. الانسجام مع القيم الاجتماعية: تحقيق الانسجام بين المعتقدات والقيم الاجتماعية للمجتمع من جهة والسلوك الاقتصادي من جهة أخرى.[1]

المطلب الثالث: عوامل ومتطلبات ترشيد النفقات العمومية

أولاً: العوامل الموضوعية لنجاح الترشيد

1. تحديد الأهداف بدقة:

يتمّ تقرير الأهداف طويلة ومتوسطة الأجل من خلال حصر الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها تُطلب الأموال. ومن الضروري عدم تعارض أهداف الوحدات التنظيمية مع أهداف المجتمع المحدّدة سلفاً في خطط التنمية.[2]

2. تحديد الأولويات:

تقوم على عدة مبادئ:

- مدى خطورة المشكلة التنموية القائمة وانعكاساتها على أفراد المجتمع
- عامل الزمن: كلما كان الوقت المطلوب لإنجاز برنامج أقصر كان ذلك مبرّراً مقنعاً لاختياره
- درجة اهتمام المواطنين بالمشكلة: كلما زاد الاهتمام الشعبي زاد التفضيل لحلّها
- عامل الخبرة: الحلول المضمونة النجاح تُعطى الأولوية في التنفيذ[3]

3. القياس الدوري لبرامج الإنفاق العام:

[1] – نفس المرجع، ص. 28.

[2] – محروق سهام، مرجع سابق، ص. 18–20.

[3] – نفس المرجع، ص. 21–22.

تخصيص موارد لتحقيق أهداف محدّدة مع تفصيل البرامج إلى مكوّناتها من برامج فرعية وأنشطة ومهام، مما يُمكّن من تحديد مراكز المسؤولية بوضوح.

4. تفعيل دور الرقابة على النفقات:

ضرورة توافر نظام رقابي يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق تخطيطه، مع تطوير مفهوم الرقابة من المستندية إلى التقويمية التي تقيس الأثر الفعلي للإنفاق.[1]

ثانياً: متطلبات المنظومة المؤسسية لنجاح الترشيد

37. وجود نظام معلومات مالي متكامل: يوفّر البيانات الدقيقة والآنية عن تنفيذ الميزانية لجميع المسؤولين المعنيين.
38. تأهيل الموارد البشرية: يجب على الأعوان المحاسبيين أن يكونوا مؤهّلين تأهيلاً علمياً وعملياً جيداً وذوي حنكة وخبرة، وذلك من أجل اكتشاف أي ثغرات يمكن أن تقع فيها المؤسسة.
39. استقلالية أجهزة الرقابة: يجب أن تتمتّع هيئات الرقابة المالية كمجلس المحاسبة والمفتشية العامة بالاستقلالية الكافية عن السلطة التنفيذية لضمان موضوعيتها.
40. الرقابة البرلمانية الفعّالة: تفعيل دور البرلمان في مراقبة الإنفاق العام من خلال لجان متخصّصة ومتابعة مستمرة لتنفيذ الميزانية.

المطلب الرابع: دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية

أولاً: الدور الرقابي للمحاسبة العمومية في ترشيد النفقات

[1] – أمينة شيماء بن مرزوق، إصلاح الإدارة المحلية ودورها في ترشيد النفقات العامة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019، ص. 35-37

تُؤدّي المحاسبة العمومية دوراً رقابياً محورياً على ثلاثة مستويات:[1]

1. الرقابة القبلية (ex-ante):

تتمثّل في تأشيرة المراقب المالي على الالتزامات بالنفقات قبل الشروع في تنفيذها، إذ يتحقق من:

- وجود اعتماد مالي كافٍ في الباب المعني
- مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها
- احترام إجراءات المنافسة في الصفقات العمومية

2. الرقابة المتزامنة (in-itinere):

تتجلّى في تدخّل المحاسب العمومي عند مرحلة الدفع الفعلي، حيث يُجري مراجعة شاملة تشمل حسب المادة 36 من القانون 90-21:

- مطابقة عملية الإنفاق للقوانين والتنظيمات
- التأكد من صفة الآمر بالصرف أو نائبه
- توفّر الاعتمادات المالية
- عدم قضاء الدين بالتقادم الرباعي
- عدم وجود معارضة للدفع
- التأكد من إنجاز الخدمة
- الطابع الإبرائي للدفع

3. الرقابة البعدية (ex-post):

[1] – محمد العيد عمامرة وعبد المالك محمد وعبد الكامل عازب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيد النفقات العمومية، جامعة الوادي، 2017، ص. 20-25.

تتمثّل في إعداد حساب التسيير وحساب الختام بعد قفل السنة المالية، مما يُتيح:

- تقييم الانحرافات بين المخطط والمنفّذ
- رصد المخالفات المالية وتحديد المسؤوليات
- استخلاص الدروس لتحسين الإنفاق في السنوات اللاحقة

ثانياً: الدور التنظيمي للمحاسبة العمومية في ترشيد النفقات

1. مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق:

يقوم المحاسب العمومي بمسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية بغرض تحديد النتائج عند قفل السنة المالية. كما يقوم بإجراء محاسبة تتعلق بالقيم والمستندات التي تُعدّ شهرياً، مُشتملةً على مقدار المبالغ التي أُنفقت بالمقارنة مع الاعتمادات المسجّلة في الميزانية.[1]

2. بطاقة الالتزام والدفع:

هي أداة تقنية يمسكها المسيّر المالي تُبيّن الرصيد المتبقي في كل بند بعد كل عملية دفع، مما يُساعد على:

- عدم الوقوع في تجاوزات الاعتمادات
- معرفة الطاقة الإنفاقية المتبقّية في أي لحظة
- اتخاذ قرارات الإنفاق بمعلومة دقيقة ومحدّثة

3. ورقة الاستهلاك اليومي:

[1] – نفس المرجع، ص. 22.

في مؤسسات الإطعام والإيواء، تُعدّ هذه الورقة يومياً لمعرفة الكمية المدخلة والمخرجة والمبلغ الإجمالي للنفقة، مع تحديد مبلغ نفقة كل مستفيد، وهو ما يُمكّن من ضبط التكاليف ومنع الهدر.

ثالثاً: آليات المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات

تعمل المحاسبة العمومية على ترشيد النفقات من خلال آليات متكاملة تشمل:

41. مبدأ وحدة الميزانية وشمولها: يُلزم هذا المبدأ بأن تُدرَج جميع الإيرادات والنفقات في وثيقة ميزانية واحدة، مما يُتيح النظرة الشاملة ويمنع إخفاء نفقات خارج الرقابة.
42. مبدأ السنوية: يُحدّد إطاراً زمنياً لتنفيذ الميزانية لا يتجاوز السنة المالية الواحدة، مما يُسهم في ضبط الإنفاق وتقييمه دورياً.
43. التدرّج في الرقابة: يُشكّل تعدّد مستويات الرقابة (مراقب مالي، محاسب عمومي، مجلس المحاسبة، البرلمان) شبكةً أمانٍ متكاملة تُصعّب الإفلات من المساءلة.
44. مبدأ تقييّد الصلاحيات: كلّ عون من أعوان المحاسبة العمومية مُقيَّد بصلاحيات محدودة لا يتجاوزها، مما يُقلّص فرص الإسراف والإهدار بإرادة فردية.
45. الشفافية القسرية: إلزام كل وحدة عمومية بتقديم حسابات مُفصّلة عن استخدام الأموال العامة يُحثّ المسؤولين على الحرص في الإنفاق تفادياً للمساءلة.

رابعاً: حالات رفض المحاسب العمومي للنفقة كآلية ترشيد

قد يرفض المحاسب العمومي الالتزامَ بنفقة معيّنة إذا تبيّن له وجود خلل قانوني أو مالي. وفي هذه الحالة:

- يُعلم المحاسب الآمرَ بالصرف بقرار الرفض مع ذكر الأسباب والملاحظات المبرّرة لذلك
- يتخيّر الآمر بالصرف بين أمرين: إما تصحيح الأخطاء وإعادة الملف، أو اللجوء إلى آلية التسخير (réquisition) التي تُلزمه بتحمّل المسؤولية الكاملة
- تُشكّل آلية التسخير هذه ضماناً إضافياً لأنها تُثبّط الإنفاق غير المشروع بجعل المسؤولية الشخصية للمسؤول في مواجهة مباشرة مع قانون المحاسبة العمومية[1]

[1] – القانون رقم 90-21، مرجع سابق، المادة 36 وما يليها.

خلاصة

توصّلنا من خلال دراستنا لهذا الفصل إلى أن النفقات العمومية تُمثّل محوراً حيوياً في المالية العامة للدولة، تتشعّب أوجهها وتتسع دوائرها باستمرار، مما يجعل ترشيدها ضرورة حتمية لا رفاهية اختيارية.

وتضطلع المحاسبة العمومية بدور الآلية الأمثل لتحقيق هذا الترشيد من خلال ثلاثة أبعاد متكاملة: البعد الرقابي القبلي والمتزامن والبعدي، والبعد التنظيمي القائم على الوثائق والمستندات المحاسبية، والبعد المؤسسي المتمثّل في منظومة الأعوان (الآمر بالصرف، المراقب المالي، المحاسب العمومي) وتوزيع المسؤوليات فيما بينهم بدقة وحزم.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

تمهيد

بعد معالجة إشكالية البحث في الجانب النظري من خلال الفصلين الأول والثاني، اللذين تناولنا فيهما على التوالي الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية وإسهاماتها في ترشيد النفقات العمومية، جاء هذا الفصل التطبيقي ليجسّد ما توصلنا إليه نظرياً على أرض الواقع، وذلك من خلال دراسة ميدانية أُجريت بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية.

وقد اخترنا هذه المؤسسة نموذجاً تطبيقياً لكونها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تخضع لأحكام قانون المحاسبة العمومية رقم 21-90، وتعتمد على التمويل العمومي في تسيير نفقاتها، مما يجعلها إطاراً مناسباً لاختبار مدى إسهام المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية.

وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على جمع المعلومات من مختلف المديريات الفرعية بالمؤسسة ومكاتبها، وإجراء مقابلات مع الموظفين المعنيين بالموضوع، فضلاً عن الاطلاع على الوثائق الرسمية والمحاسبية للمؤسسة.

ويتضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية
- المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية
- المبحث الثالث: ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

المطلب الأول: نشأة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

تعتبر المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية مؤسسة حديثة النشأة، بدأ العمل الرسمي بها في 2008/01/01، وأُنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 140-07 المؤرخ في 19 ماي 2007 المتضمن إنشاء وتنظيم وتسيير المؤسسات العمومية للصحة الجوارية والمؤسسات العمومية الاستشفائية، وكانت كلتا المؤسستين تُسمَّيان سابقاً بالقطاع الصحي.

وبالرجوع إلى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 140-07 السابق ذكره، فقد عرَّف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بأنها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية والي الولاية. وتتمثل مهامها في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان، وتتولى هذه المهام من خلال العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج.

الفرع الأول: العيادة متعددة الخدمات

تمثل العيادة متعددة الخدمات الوحدة الأساسية للعلاجات الجوارية، وهي مرتبطة إدارياً بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، ويمكن أن تكون في الوقت ذاته المقرَّ الرئيسي التقني الإداري لها.

تغطي هذه الوحدة الصحية في الوسط الحضري 203,729 نسمة عبر أربع دوائر تضم 13 بلدية تابعة لإقليم المؤسسة. وتحتوي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية على 14 عيادة متعددة الخدمات، ومن أبرز مهامها:

- توفير الفحوصات المتخصصة بالتنسيق مع المؤسسة العمومية الاستشفائية

- ضمان الأنشطة شبه الطبية
- التكفل بالاستعجالات الطبية من خلال ضمان المناوبة الدائمة 24 ساعة/24 ساعة وتوفير سيارة إسعاف على الأقل
- تأمين الأنشطة الوقائية من خلال تطبيق ومتابعة البرامج الوطنية والمحلية للصحة العمومية
- تطبيق ومتابعة الأنشطة المتعلقة بالأم والطفل

الفرع الثاني: قاعة العلاج

تمثل قاعة العلاج الوحدة الصحية الأقرب إلى المواطن باعتبارها المعلم الأساسي للصحة العمومية، إذ يتم فيها تلقّي العلاجات القاعدية أو الأولية. وتتمثل مهامها الأساسية في:

- تأمين فحوصات الطب العام بالتواجد الدائم لطبيب عام وممرض
- ضمان تواجد قاعة للعلاجات العامة
- متابعة البرامج الوطنية للصحة
- متابعة الوظيفة الوقائية الخاصة بالأم والطفل
- مكافحة الأمراض المتنقلة وغير المتنقلة

وتحتوي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية على 32 قاعة علاج.

المطلب الثاني: تنظيم وسير المؤسسة

يُسيِّر كل مؤسسة عمومية للصحة الجوارية مجلس إدارة ويديرها مدير، وتتدعمان بهيئة استشارية تُدعى "المجلس الطبي". ويسير التنظيم الداخلي للمؤسسة بناءً على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 المحدد للتنظيم الداخلي

للمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، ويتكون من مديرية عامة وأربع مديريات فرعية على النحو الآتي:

أولاً: المديرية العامة

يتولى تسييرها مدير، ويساعده مكتبان:

- مكتب التنظيم العام
- مكتب الاتصال

ثانياً: المديرية الفرعية للمالية والوسائل

تتولى الإشراف على ميزانية المؤسسة وتوفير الوسائل والتجهيزات للعيادات وقاعات العلاج والمصالح الأخرى، وتنقسم إلى ثلاثة مكاتب:

- مكتب الميزانية والمحاسبة
- مكتب الصفقات العمومية
- مكتب الوسائل العامة والهياكل

ثالثاً: المديرية الفرعية للموارد البشرية

تتولى الإشراف على تسيير الموارد البشرية بجميع مراحلها، وتنقسم إلى مكتبين:

- مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات
- مكتب التكوين

رابعاً: المديرية الفرعية للمصالح الصحية

تتولى الإشراف على النشاطات الصحية وتقييمها وتنظيمها، وتنقسم إلى ثلاثة مكاتب:

- مكتب الوقاية ونظافة المحيط
- مكتب تنظيم وتقييم النشاطات الصحية
- مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف

خامساً: المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة

تتولى الإشراف على صيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة للمؤسسة، وتنقسم إلى مكتبين:

- مكتب صيانة التجهيزات الطبية
- مكتب صيانة التجهيزات المرافقة

المجلس الإداري:

وفق المادة 11 من المرسوم التنفيذي 07-140، يضم مجلس الإدارة: ممثلاً عن الوالي (رئيساً)، ممثلاً عن إدارة المالية، ممثلاً عن التأمينات الاقتصادية، ممثلاً عن هيئات الضمان الاجتماعي، ممثلاً عن المجلس الشعبي الولائي، ممثلاً عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة، ممثلاً عن المستخدمين الطبيين، ممثلاً عن المستخدمين شبه الطبيين، ممثلاً عن جمعيات مرتفقي الصحة، ممثلاً عن العمال، ورئيس المجلس الطبي.

المجلس الطبي:

وفق المادة 24 من المرسوم ذاته، يُكلَّف بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة وإبداء رأيه الطبي والتقني فيها. وحددت المادة 25 أعضاءه في: مسؤولي المصالح الطبية، الصيدلي المسؤول عن الصيدلية، جراح الأسنان، وشبه طبي منتخب من نظرائه. ويجتمع المجلس الطبي مرة واحدة كل شهرين في دورة عادية، ويمكنه

الاجتماع في دورة غير عادية بطلب من رئيسه أو أغلبية أعضائه أو مدير المؤسسة.

جدول رقم (01): يبين حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية سنة 2022

الرتبة/السلسلة	ممارسي الطب	الأخصائيين الطبيين	شبه الطبي	المتعاقدين	الإداريين	المجموع الكلي
التعداد في: 31/12/2020	125	389	60	204	4	782
توظيف/إدماج	0	32	2	1	0	36
تكفل بعد النقل/إدماج	6	4	0	0	0	10
إعادة الإدماج	4	5	0	2	0	11
التحويل	1	1	6	0	0	8
الإستيداع	3	2	3	0	1	9
الإستيداع.2	1	4	0	0	0	5
وفاة	0	2	0	0	0	3
التعداد في: 31/12/2021	119	423	62	206	4	814

جدول رقم (02): يبين حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2023

الرتبة أو السلك	التعداد في: 31/12/2021	تعيين: توظيف/إدماج	تعيين: تكفل بعد النقل	تعيين: إعادة الإدماج	تحرير: التحويل	تحرير: الاستقالة	تحرير: التقاعد	تحرير: الإستيداع	تحرير: وفاة	التعداد في: 31/12/2022
الممارسين الأخصائيين	4	3	0	0	0	0	0	0	0	7
الممارسين الطبيين	119	7	2	2	3	2	3	3	0	119
شبه الطبي	423	14	7	1	3	0	2	0	0	440
الإداريين	62	4	0	0	0	0	0	0	0	66
المتعاقدين	206	32	0	1	0	0	0	2	0	237
المجموع الكلي	814	60	9	4	6	2	7	3	0	869

يُبين الجدولان (01) و(02) تطور الكتلة البشرية للمؤسسة من 814 موظفاً عام 2022 إلى 859 موظفاً عام 2023. ويُلاحظ تمركز العمالة في سلك شبه الطبي بنسبة تتجاوز نصف إجمالي الموظفين، وهو ما يتوافق مع طبيعة الخدمات الصحية الجوارية التي تقدمها العيادات وقاعات العلاج."

المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

تناولنا في الفصل الثاني مفهوم ترشيد النفقات العمومية وآلياته، ومن بين المقاربات الحديثة في هذا الشأن نجد مقاربة التكاليف الخفية التي طوّرها الأستاذ هنري ساڤال، والتي تسعى إلى الكشف عن التكاليف غير المرئية التي تتحملها المؤسسات دون أن تُسجَّل في أنظمتها المحاسبية. وفي هذا المبحث سنحاول تطبيق هذه المقاربة على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية وفق طريقة SOF، من خلال ثلاثة مؤشرات هي: التغيب، دوران العمل، وحوادث العمل، مع استثناء مؤشري اللاجودة ونقص الإنتاجية نظراً لطبيعة المؤسسة الخدمية غير الربحية.

المطلب الأول: التكاليف الخفية الناجمة عن تغيب الموظفين

سنتناول في هذا المطلب دراسة التكلفة الناجمة عن مؤشر التغيب بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنتي 2022 و2023، مع الإشارة إلى أنه لم يُؤخذ بعين الاعتبار سنة 2021 نظراً لخصوصية الوضع آنذاك بسبب جائحة كوفيد-19.

1. المقياس الاجتماعي:

لدراسة ظاهرة التغيب ومعرفة مسبباتها وتطورها خلال سنتي (2022-2023)، أُجريت مقابلات مع المدير الفرعي للموارد البشرية ومختلف الموظفين، وطُرحت أسئلة حول أسباب ودوافع الغياب على عينات مختلفة من الموظفين حسب السلك المنتمين إليه. وقد تمحورت الإجابات حول:

- ظروف العمل المتسمة بالضغط الكبير، وهو من خصائص العمل بالمؤسسات الصحية
- المشاكل الاجتماعية والأسرية للعمال التي تُسبّب تغيبات متكررة
- لجوء بعض العمال إلى طلب عطل مرضية غير مرخصة من هيئات الضمان الاجتماعي
- محدودية صلاحيات إدارة المؤسسة في مواجهة هذه الظاهرة، إذ لا يكون في مقدورها سوى الخصم من الأجر أيام التغيب وتطبيق العقوبات الإدارية
- وجود حالات يعمل فيها موظف وحيد فقط، وهو ما يفسر حدة الضغط بالمؤسسات الصحية الجزائرية خاصة بمصلحة الاستعجالات

2. المقياس التنظيمي:

من خلال تحليل إحصائيات غياب الموظفين، لوحظ تكرار أسماء فئة معينة من العاملين بصورة ملحوظة. وبعد مراجعة الإدارة المختصة، اتضح أن هؤلاء الأفراد يعزون غيابهم إلى ظروف شخصية، تتراوح بين المشكلات الأسرية والوعكات الصحية

جدول رقم (03): تغيب العمال بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية سنتي 2022-2023

السنة	عدد العمال(يوم)	أيام العمل النظرية	أيام العمل الفعلية	عدد التغيبات	معدل التغيب(%)
2022	869	210 298	209 197	1101	0.52
2023	872	211 024	209 967	1057	0.50

تحليل جدول رقم (03) - تغيب العمال بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية للمدية سنتي 2022-2023

المؤشـر الرئيسـي: يُلاحـظ اسـتقرار نسـبي فـي معـدل التغيـب العـام بـين سـنتي 2022 (0.52%) و2023 (0.50%)، برصـيد 1101 يـوم غيـاب فـي السـنة الأولـى و1057 يوم غياب في السنة الثانية.

الأثـر المـالي والتكـاليف الخفيـة: علـى الـرغم مـن الانخفـاض الطفيـف، فـإن تضـييع أكثـر مـن 1000 يـوم عمـل سـنوياً يمثـل هـدراً كميـاً فـي "أيـام العمـل الفعليـة"، ويتـرجم ماليـاً فـي صـورة أجـور مدفوعـة غيـر قابلـة للخصـم مقابـل إنتاجيـة مفقـودة، ممـا يشـكل عبئاً على الموازنة العامة للمؤسسة الصحية ويعيق مستهدفات الكفاءة الاقتصادية

جدول رقم (04): توزيع أيام التغيب حسب الجنس

	2022		2023	
الفئات(الجنس)	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية
ذكر	324	%0.294	262	%0.247
أنثى	777	%0.705	795	%0.752
المجموع	1101	%100	1057	%100

تحليل جدول رقم (04) – توزيع أيام التغيب حسب الجنس(2023–2022)

المؤشـر الرئيسـي: يُظهـر الجـدول اخـتلالاً كبيـراً فـي توزيـع الغيابـات لصـالح فئـة الإنـاث، حيـث اسـتحوذت الإنـاث علـى نسـبة 70.5% مـن الغيابـات سـنة 2022 ونسـبة 75.2% سـنة 2023 (بواقـع 795 يومـاً)، مقابل نسب منخفضة لفئة الذكور.

جدول رقم (05): توزيع أيام التغيب على الفئات العمرية

	2022		2023	
الفئات العمرية(سنوات)	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	152	%0.138	171	%0.161
من 30 إلى 40 سنة	621	%0.564	633	%0.6

من 40 إلى خمسين سنة	231	%0.209	164	%0.155
أكبر من 50 سنة	97	%0.088	89	%0.084
المجموع	1101	%100	1057	%100

تحليل جدول رقم (05) – توزيع أيام التغيب على الفئات العمرية–2022) 2023)

المؤشر الرئيسي: تتمركز الكتلة الكبرى للغيابات بشكل مكثف في الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بنسبة بلغت 56.4% سنة 2022 وارتفعت إلى 60% سنة 2023 (بواقع 633 يوم غياب)، في حين تنخفض الغيابات بشكل ملحوظ في الفئات العمرية الأكبر (أكثر من 50 سنة).

الأثر المالي والاستراتيجي: تعكس هذه الأرقام أن الفئة الأكثر إنتاجية وشباباً في المؤسسة هي الأكثر تشتتاً وتغيباً، مما يرفع من معدل دوران العمل غير المباشر ويحرم المؤسسة من طاقة عمل فعلية أساسية تم دفع تكلفتها مسبقاً، وهو ما يتطلب تفعيل آليات التحفيز النفسي والتنظيمي لترشيد هذا الإنفاق البشري والمالي

3. المقياس المالي:

يُحسب المقياس المالي للتكلفة الناجمة عن تعويض الموظف الغائب، مع مراعاة العناصر الآتية التي تنص عليها طريقة SOF:

- 8 ساعات: عدد الساعات التي يتقاضاها الموظف عن كل يوم غياب لا يقابله خصم من الراتب
- 26%: نسبة تكلفة الاشتراك في الضمان الاجتماعي، وتنص طريقة SOF على ضرورة إدراجها ضمن التكاليف الخفية كونها مبالغ واجبة الدفع حتى في حالة غياب الموظف

جدول رقم (06): تغيب العمال حسب السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2022

الشهر	إداري	المتعاقدين	شبه طبي	طبي	أخصائيين	المجموع
جانفي	09	11	14	20	0	54
فيفري	10	12	13	9	0	44
مارس	22	17	39	13	2	93
أفريل	27	15	38	4	2	86
ماي	24	8	40	25	1	98
جوان	19	10	38	12	1	80
جويلية	10	17	55	39	0	121
أوت	7	14	36	35	0	92
سبتمبر	11	12	48	6	0	77

جدول رقم (07) : السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2023

الشهر	إداري	المتعاقدين	شبه طبي	طبي	أخصائيين	المجموع
جانفي	14	9	29	20	3	75
فيفري	12	11	26	12	0	61
مارس	14	16	42	26	5	103
أفريل	15	17	49	17	0	98
ماي	7	13	47	15	0	82
جوان	12	7	68	26	0	113
جويلية	21	20	79	33	2	155
أوت	10	6	30	23	0	69
سبتمبر	10	2	4	10	0	26
اكتوبر	6	7	29	16	0	58
نوفمبر	25	17	55	43	8	148

ديسمبر	16	7	27	11	8	69
مجموع الغيابات	162	132	485	252	26	1057
عـــدد أيـــام الغيابـــات المخصومة من الراتب	58	41	216	72	7	424
عـدد أيـام الغيـاب بـدون خصم من الراتب	104	91	269	181	19	633

تحليل جدول رقم (06) ورقم (07) – تغيب العمال حسب السلك (لسنتي 2022 و2023)

المؤشر الرئيسي: تكشف البيانات التفصيلية للأشهر والأسلاك خلال السنتين أن سلك شبه الطبي هو الأعلى تسجيلاً للغيابات بفارق شاسع (حيث سجل 485 يوم غياب في 2023)، يليه سلك الطبي (252 يوم)، ثم الإداري والمتعاقدين، بينما سجل سلك الأخصائيين النسبة الأقل.

كما يلاحظ ذروة غيابات واضحة في فصل الصيف (شهر جويلية تحديداً بـ 155 غياباً في 2023).

جدول رقم (08): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء العامون

بيان التكلفة	المبلغ	السنة
تكلفة الموظف الغائب (طبيب): يوم: 8 سا × 375 دج	3000	2022
تكلفة مجموع الغياب: 244 × 3000 يوم	732000	
تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 178 × 3000 يوم	534000	
تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): 26% × 732000	+ 190320	
التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء العامون	= 724 320	
تكلفة الموظف الغائب (طبيب): يوم: 8 سا × 450 دج	3600	2023
تكلفة مجموع الغياب: 252 × 3600 يوم	756000.00	
تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 181 × 3600 يوم	651600	
تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): 26% × 651 600	+	

التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء العامون	169260 = 860.00 820	

جدول رقم (09): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء الأخصائيين

بيان التكلفة	المبلغ	السنة
تكلفة الموظف الغائب (طبيب مختص): يوم: 8 سا × 500 دج	4000	2022
تكلفة مجموع الغياب: 12 × 4000 يوم	48 000	
تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 9 × 4000 يوم	36 000 + 12 480 = 48 480.00	
تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): 26% × 48 000		
التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء الأخصائيين		
تكلفة الموظف الغائب (طبيب مختص): يوم: 8 سا × 600 دج	4800	2023
تكلفة مجموع الغياب: 26 × 4800 يوم	124 800	
تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 07 × 4800 أيام	33 600 + 32 448 = 66 048.00	
تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): 26% × 124 800		
التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء الأخصائيين		

جدول رقم (10): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك شبه الطبي

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	**تكلفة الموظف الغائب:** يوم: 8 ساعة × 220 دج	1760
	تكلفة مجموع الغياب: 1760 × 498 يوم	876 480
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 1760 × 311 يوم	547 360 +
	تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): 26% × 876 480	227 885 =
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء العامون	775 245.00
السنة	**بيان التكلفة**	**المبلغ (دج)**
2023	**تكلفة الموظف الغائب:** يوم: 8 ساعة × 264 دج	2112
	تكلفة مجموع الغياب: 2112 × 485 يوم	1 024 320
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 2112 × 269 يوم	568 128 +
	تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): *26% × 1024320*	266 324 =
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك شبه الطبي	834 452.00

جدول رقم (11): حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الإداريين

بيان التكلفة		السنة
تكلفة الموظف الغائب (إداري): يوم: 8 سا × 180 دج	1440	2022
تكلفة مجموع الغياب: 181 × 1440 يوم	260 640	
تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 114 × 1440 يوم	29 640	
تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): 26% × 260 640	+ 67 767	
التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الإداريين	= 97 407.00	
تكلفة الموظف الغائب (إداري): يوم: 8 سا × 220 دج	1760	2023
تكلفة مجموع الغياب: 162 × 1760 يوم	285 120	
تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 104 × 1760 يوم	183 040	
تكلفة الضمان الاجتماعي (26%): 26% × 183 040	+ 74 132	
التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الإداريين	= 257 172.00	

يتضح من خلال الجدولين (10) و(11) أن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية تتحمل تكاليف خفية خلال الفترة (2022-2023) تقدر بـ 8,733,250.00 دج، وهي تكاليف حقيقية لم يُظهرها لا النظام المحاسبي المعمول به (المحاسبة العمومية) ولا مكتب حساب التكاليف ولا لوحات القيادة المعتمدة بالمؤسسة. وتمثل هذه التكاليف ما نسبته 0.57% من كتلة الأجور سنة 2022 و0.58% سنة 2023، وأغلبها ناجم عن تكلفة التغيب وتكلفة الضمان الاجتماعي.

وهذا ما يؤكد ما انتهينا إليه نظرياً في الفصل الثاني من أن المحاسبة العمومية بصيغتها التقليدية تبقى قاصرة عن رصد كل أوجه الإنفاق الفعلي، مما يستوجب

استكمالها بأدوات تحليلية حديثة كمقاربة التكاليف الخفية لتحقيق ترشيد أشمل وأعمق للنفقات العمومية.

الأثر المالي والتنظيمي: تمركز الغياب في سلك "شبه الطبي" يرفع من التكاليف الخفية بشكل حاد؛ نظراً لحيوية هذا السلك في مصلحة الاستعجالات والخدمات اليومية، مما يضطر الإدارة للاستعانة بساعات إضافية أو إعادة توزيع مجهدة للمناوبات، وهذا يرفع الإنفاق المالي غير المخطط ويؤثر سلباً على جودة الخدمة الصحي

المطلب الثاني: التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل

1. المقياس الاجتماعي:

بلغت نسبة دوران العمل بالمؤسسة 10% في سنة 2022، لتنخفض في سنة 2023 إلى 9.63%. وعند التدقيق في بيانات الجدولين (03) و(04) يُلاحظ في سلك الممارسين الطبيين أن معدل الانفصال بلغ 13% في حين بلغ معدل الانضمام 82%، مما أفضى إلى معدل دوران يفوق 21%. ويتجلى أثر هذا الدوران بوضوح على سير المناوبات الطبية التي تتأثر سلباً كلما ارتفع معدل دوران الأطباء العامين.

2. المقياس التنظيمي:

حين يترك الموظفون مناصبهم، تعتمد المؤسسة على الاستعانة بعامل آخر أو ترقيته لشغل المنصب الشاغر، كما تلجأ إلى إجراء المسابقات والمقابلات لتوظيف موظفين جدد. غير أنه يُلاحظ غياب بطاقة توصيف المنصب التي تحدد المهام والمسؤوليات، وهو ما يُفضي إلى تداخل في المهام بين الموظفين وتقاذف للمسؤوليات فيما بينهم، وهو قصور في منظومة تسيير الموارد البشرية يُعدّ في حد ذاته عاملاً مُغذياً لظاهرة دوران العمل.

جدول رقم (12): يبين معدل انفصال، انضمام و دوران الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022

السلك	تاركي العمل	العاملين الجدد	متوسط العمال	معدل الانفصال	معدل الانضمام	معدل دوران العمال
الممارسين الأخصائيين	1	1	4	%25	%25	%50
الممارسين الطبيين	16	10	122	%13	%8.2	%21.2
شبه الطبي	7	41	406	%1.75	%10.1	%11.85
الإداريين	0	2	61	%0	%3.3	%3.3
المتعاقدين	1	3	205	%0.5	%1.5	%2
المجموع الكلي	25	57	798	%3.13	%7.14	%10.27

دول رقم (13): يبين معدل انفصال، انضمام و دوران الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2023

السلك	تاركي العمل	العاملين الجدد	متوسط العمال	معدل الانفصال	معدل الانضمام	معدل دوران العمال
الممارسين الأخصائيين	0	3	5.5	%0	%54.6	%54.6
الممارسين الطبيين	6	10	119	%5.04	%8.4	%13.44
شبه الطبي	4	20	431.5	%0.93	%4.63	%5.56
الإداريين	0	1	64	%0	%1.56	%1.56
المتعاقدين	2	35	221.5	%0.9	%15.8	%16.7
المجموع الكلي	12	69	841.5	%1.43	%8.20	%9.63

يُظهر قياس معدل دوران العمل الكلي استقراراً نسبياً بين عامي 2022 (10.27%) و2023 (9.63%). وتعد هذه ال نسب مرتفعة (تتجاوز عتبة الـ 5% المقبولة في أدبيات التسيير)، خاصة في سلك الممارسين الأخصائيين، مما يشير إلى تكاليف خفية تتعلق بإنهاء الخدمة وصعوبة التعويض السريع لهذه الكفاءات.

3. المقياس المالي:

يترتب على دوران العمل جملة من الآثار السلبية التي تعيق المسار التقدمي للمؤسسة، نتيجة لخسارتها للموظفين الأكفاء وذوي الخبرة، فضلاً عن التكاليف التي تتحملها لشغل الوظائف الشاغرة. وتتضمن تكلفة إحلال الموظفين وفق ما جمعناه من وثائق المؤسسة:

- تكلفة الإعلان عن مسابقة التوظيف بالجرائد
- تكلفة إجراء الاختبارات الكتابية
- تكلفة المقابلة الشفهية
- تكلفة التأهيل (الدورات التكوينية)

جدول رقم (14): يبين تكلفة التعيين (الإحلال) بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022

بيان التكلفة	المبلغ (دج)	السنة
تكاليف التوظيف: تكلفة الإعلان: مسابقة ممارسين طبيين	360 000.00	2022
تكلفة الإعلان: مسابقة شبه طبي	00	
تكلفة الإعلان: مسابقة الإداريين	00	
تكلفة الإعلان: مسابقة المتعاقدين	00	
تكلفة الاختبار: اختبار الممارسين الطبيين	00	
تكلفة الاختبار: اختبار شبه الطبي	00	
تكلفة الاختبار: اختبار الإداريين	83 000.00	
تكلفة الاختبار: اختبار المتعاقدين	110 000.00	
تكلفة المقابلة: المقابلة الشفهية لممارسين الطبيين	10 000.00	
تكلفة المقابلة: المقابلة الشفهية لشبه الطبي	360 000.00	
تكلفة المقابلة: المقابلة الشفهية للإداريين	00	
تكلفة المقابلة: المقابلة الشفهية للمتعاقدين	00	
المجموع	00	

يقيس الجدول التكاليف المالية لإجراء المسابقات والإعلانات لتعويض الموظفين المغادرين، حيث بلغت 575,000.00 دج عام 2022 و415,000.00 دج عام 2023. يثبت هذا أن حركية دوران العمل تستنزف ميزانية التسيير في أعباء تنظيمية وإدارية مكررة.المطلب الثالث: التكاليف الناجمة عن حوادث العمل

1. المقياس الاجتماعي:

تُسجَّل بالمؤسسات العمومية الصحية نسب مرتفعة من حوادث العمل، وقد أرجعت إدارة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية أسباب ذلك إلى جملة من العوامل أبرزها:

- الإرهاق الشديد للعمال خاصة خلال المناوبات
- الإهمال واللامبالاة في تسيير النفايات الاستشفائية وترتيبها في الحاويات والأكياس المخصصة لذلك
- العشوائية في تنظيم وترتيب عتاد العلاجات (الإبر، المشرط)
- نقص الدورات التكوينية خاصة للعمال المهنيين (عمال النظافة)

2. المقياس التنظيمي:

في حال وقوع حادث عمل، تتخذ المؤسسة جملة من الإجراءات الفورية تتمثل في:

- معالجة الموظف في الحال بمصلحة الاستعجالات ثم تحويله إلى مصلحة طب العمل للفحص والتقرير
- تحديد من ينوب الموظف الغائب في حالة منحه عطلة مرضية
- متابعة حالة الموظف المتعرض لحادث العمل من طرف المديرية الفرعية للموارد البشرية بالتنسيق مع طب العمل ومصالح الضمان الاجتماعي
- برمجة ساعات عمل إضافية لتعويض غياب الموظف المتضرر
- **جدول رقم (15): توزيع حوادث العمل على مختلف الأسلاك بالمؤسسة**

السنة/السلك	أطباء عامون	شبه الطبي	إداري	العمال المتعاقدون	المجموع
2022	05	15	00	2	22
2023	00	35	00	00	35
2024	00	14	00	00	14

3. المقياس المالي:

تُعدّ حوادث العمل من أبرز مؤشرات التكلفة الخفية بالمؤسسة، لأنها تُفضي إلى تكاليف غير مباشرة تؤثر على عناصر الإنتاج وتُثقل الميزانية دون أن تظهر بوضوح في السجلات المحاسبية.

جدول رقم (16): تكلفة حوادث العمل بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	تكلفة الموظف المعوض: (تعويض 05 أطباء عامون في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد	3500
2022	التكلفة الكلية: 05 × 3500 × 30 يوم	525 000.00
2022	تكلفة الموظف المعوض: (تعويض 15 شبه طبي في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد	2100
2022	تكلفة كلية: 15 × 2100 × 30 يوم	945 000.00
2023	تكلفة الموظف المعوض: (تعويض 35 شبه طبي في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد	2100
2023	تكلفة كلية: 35 × 2100 × 30 يوم	2 205 000.00
2024	تكلفة الموظف المعوض: (تعويض 35 شبه طبي في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد	2100
2024	تكلفة كلية: 14 × 2100 × 30 يوم	882 000.00
	التكلفة الإجمالية الناتجة عن حوادث العمل	**4 557 000.00**

جدول رقم (17): إجمالي التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب

السلك/السنة	2022	2023	المجموع
الأطباء العامون	724 320.00 دج	820 860.00 دج	1 545 180.00 دج
الأطباء الأخصائيين	48 480.00 دج	66 048.00 دج	114 528.00 دج
شبه الطبي	775 245.00 دج	834 452.00 دج	1 609 697.00 دج
الإداريين	97 407.00 دج	257 172.00 دج	354 579.00 دج
المتعاقدين	258 792.00 دج	185 474.00 دج	444 266.00 دج
المجموع الكلي	1 904 244.00 دج	2 164 006.00 دج	4 068 250.00 دج

تحليل جدول رقم (17) - إجمالي التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب (الجدول الختامي)

المؤشـــر الرئيســـي: يجمـع هـذا الجـدول الحصـيلة الإجماليـة السـنوية لكـل الأسـلاك، مبـرزاً بقـاء الحجـم الكلـي للتكـاليف الخفيـة عنـد مسـتويات مرتفعـة تتجـاوز ملايـين الـديناران (علـى سـبيل المثـال: سـلك شـبه الطبـي الإجمـالي سـنتين يبلـغ 1,609,697.00 دج، والمجموع الكلي للمؤسسة يبلغ ملايين الدينارات).

الخلاصـــة الاقتصـــادية: تؤكـد هـذه النتـائج الكليـة عجـز المحاسـبة العموميـة التقليديـة عـن رصـد هـذه النفقـات المفقـودة، ممـا يسـتوجب تبنـي أدوات تسـيير حديثـة (لوحـات القيـادة والمحاسـبة التحليليـة) لضـبط هـذه التكـاليف الخفيـة وتحويلهـا إلـى قنـوات استثمارية تدعم كفاءة ترشيد النفقات العامة بالمؤسسة.

جدول رقم (18): مجموع التكاليف الخفية حسب السنة

السنة	تكلفة التغيب	تكلفة دوران العمل	تكلفة حوادث العمل	المجموع
2022	1 904 244.00	575 000.00	1 470 000.00	244.00 949 3
2023	2 164 006.00	415 000.00	2 205 000.00	006.00 784 4
المجموع	4 068 250.00	990 000.00	3 675 000.00	250.00 733 8

جدول رقم (19): نسبة التكاليف الخفية إلى كتلة الأجور السنوية

السنة	كتلة الأجور (تكاليف الأجر)	إجمالي التكاليف الخفية	النسبة المئوية
2022	681 012 224.00	3 949 244.00	%0.57
2023	820 496 655.00	4 784 006.00	%0.58

المبحث الثالث: ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

يُعدّ قطاع الصحة الإطار التنظيمي والقانوني الذي يتم من خلاله تحقيق المنفعة العامة للمواطنين، وذلك من خلال صرف جزء من النفقات العمومية المخصصة للصحة الجوارية. وبالرجوع إلى ما تناولناه في الفصل الثاني من مراحل تنفيذ النفقات العمومية ودور أعوان المحاسبة العمومية في ترشيدها، سنحاول في هذا المبحث إسقاط تلك المفاهيم النظرية على الواقع التطبيقي للمؤسسة محل الدراسة، من خلال التطرق إلى كيفية تقدير وتنفيذ نفقاتها، وصور هذه النفقات، والأعوان المكلفين بتنفيذها.

المطلب الأول: نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

أولاً: تقدير نفقات المؤسسة:

يقوم مدير المؤسسة خلال شهر مارس من السنة الجارية، بالتنسيق مع المدير الفرعي للمالية، وبالاعتماد على التعليمات المرسلة من وزارة الصحة ووزارة المالية، بإعداد مشروع الميزانية الذي يجسّد تقديرات نفقات السنة القادمة. ويتم إعداد هذا المشروع من خلال عقد اجتماعات مع مختلف ممثلي المديريات الفرعية، معتمداً على النفقات المسجلة في السنة الجارية أساساً للتقدير.

بعد ذلك يُرسَل مشروع الميزانية التقديرية إلى مديرية الصحة والسكان لولاية المدية، التي تتولى بدورها إرساله إلى وزارة الصحة والسكان مرفقاً بالوثائق الثبوتية المؤشَّر عليها من قبل المحاسب العمومي، والمتمثلة في:

- مصفوفة الأجور

- الوضعية المالية للسنة السابقة
- وضعية الإيرادات المحققة

ثانياً: صور نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

يتضمن جانب النفقات المجسَّد في الميزانية السنوية المرخصة من قبل وزارة المالية ووزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، صنفين رئيسيين من النفقات: نفقات المستخدمين ونفقات التسيير، المتجسدان في العنوان I والعنوان II على الترتيب، وذلك وفق أحكام القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 جوان 2013 المتعلق بمدونة ميزانية المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

1 - العنوان الأول (I): نفقات المستخدمين:

تضم تسعة (09) أبواب، وكل باب يضم مواد تُحدَّد فيها النفقات بدقة، وهي:

- الباب 1-1: مرتبات نشاط المستخدمين المرسَّمين والمتربصين والمتعاونين، وتشمل أجور جميع الموظفين بمختلف أصنافهم بما في ذلك الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا.
- الباب 1-2: التعويضات والمنح المختلفة، وتشمل التعويض عن المناوبة وخطر العدوى والتوثيق والتأهيل والتأطير وعلاوة المردودية، إضافة إلى تعويض خدمات دعم النشاطات الصحية والخدمات الإدارية والطبية وشبه الطبية، وتحسين خدمات العلاج والمكافآت.
- الباب 1-3: مرتبات نشاط المقيمين الداخليين والخارجيين، وتشمل مرتبات الطلبة المقيمين إضافة إلى تعويض المناوبة وخطر العدوى وعلاوة تحسين الأداء.
- الباب 1-4: مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي والجزئي.

- الباب 1-5: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسَّمين والمتربصين والمتعاونين، وتشمل الخدمات ذات الطابع العائلي والضمان الاجتماعي وتأمين البطالة والتقاعد المسبق.
- الباب 1-6: الأعباء الاجتماعية ذات الطابع العائلي والضمان الاجتماعي وتأمين البطالة والتقاعد المسبق.
- الباب 1-7: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين، وتشمل الخدمات ذاتها المذكورة في الباب السابق.
- الباب 1-8: معاشات الخدمة للأضرار الجسدية وحوادث العمل.
- الباب 1-9: المساهمات في الخدمات الاجتماعية، وتضم المساهمات في لجان الخدمات الاجتماعية وحصة تمويل السكن الاجتماعي وحصة التقاعد المسبق.

2 - العنوان الثاني (II): نفقات التسيير:

يضم كل نفقات التسيير الموزعة على ثلاثة عشر (13) باباً، وكل باب يضم مواد تُحدَّد فيها النفقات بدقة. وتجدر الإشارة إلى أن المادة الأخيرة من كل باب تمثل نفقات السنة المالية المقفلة التي لم تُسدَّد في حينها لعدة أسباب كوجود عجز في الميزانية، فيتولى المسيّر تسديدها من حساب السنة الجارية بإدراجها في الميزانية الأولية. وتتمثل هذه الأبواب في:

- الباب 2-1: تسديد المصاريف، ويضم مصاريف مهام التنقل داخل وخارج الوطن، ومصاريف النقل، ومصاريف الدراسة والخبرة والترجمة والمحامين والمحضرين القضائيين.
- الباب 2-2: المصاريف القضائية والتعويضات المستحقة على عاتق الدولة.

- الباب 3-2: عتاد وأثاث، ويشمل اقتناء وصيانة عتاد وأثاث المكتب وأجهزة الإعلام الآلي وعتاد الوقاية والأمن ولواحق الطبخ والهاتف والعتاد السمعي البصري.
- الباب 4-2: لوازم، وتشمل لوازم المكتب والأوراق ومستهلكات الإعلام الآلي ومواد التنظيف ومصاريف المطبوعات واقتناء البياضة ومستلزمات الأسرة.
- الباب 5-2: الألبسة.
- الباب 6-2: تكاليف ملحقة، وتشمل الماء والغاز والكهرباء والوقود ومصاريف البريد والأنترنت والتأمين والصحف والمحلات.
- الباب 7-2: حظيرة السيارات، وتشمل اقتناء السيارات وتجديدها والوقود والزيوت والصيانة والإصلاح والعجلات والتأمين وقسيمة السيارات.
- الباب 8-2: الأدوية والمفاعلات ومواد المخابر، وتشمل أفلام ومواد التصوير والضمادات والغازات الطبية والأدوات المستهلكة ومواد طب الأسنان.
- الباب 9-2: نفقات النشاطات العلمية للوقاية، وتشمل الحقن والأمصال والأدوية والمواد الوقائية ودفاتر الصحة والحليب الطبي والمواد الغذائية لحماية الأم وخدمات تسيير النفايات.
- الباب 10-2: اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية، وتشمل اقتناء العتاد والوسائل الطبية والمنقولات الطبية وعتاد العلاج المهني ومصاريف الصيانة والإصلاح.
- الباب 11-2: تسديد المصاريف الاستشفائية والكشف لدى المستشفيات العسكرية والهيئات العمومية بعنوان المرضى المحولين.

- الباب 12-2: نفقات البحث الطبي، وتضم أتعاب الخبراء وخدمات البحث وشراء المواد العلمية والأدوية وتكاليف التنقل في إطار البحث.
- الباب 13-2: نفقات التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة، وتشمل مصاريف المهام والتنقلات والإيواء والإطعام والأدوية والمستهلكات الطبية.

المطلب الثاني: تنفيذ النفقات العمومية

تخضع نفقات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية للقاعدة العامة لتنفيذ النفقات العمومية المنصوص عليها في القانون 21-90، والقائمة على أربع مراحل متتالية هي: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف، والدفع. ويتولى تنفيذ هذه المراحل الآمرُ بالصرف وهو مدير المؤسسة، والمحاسبُ العمومي الذي يمثله أمين الخزينة البلدية.

أولاً: الالتزام:

هو الإجراء القانوني والمالي الذي بموجبه تنشأ للمؤسسة العمومية تكاليف على عاتقها، وهو بذلك أصل نشوء الدين العمومي. ومن أبرز حالات نشوء الالتزام بالمؤسسة:

- إبرام صفقة عمومية
- شراء معدات وأدوات
- تعيين موظفين جدد

وتخضع الالتزامات لتأشيرة الرقابة المالية المسبقة، وتتحقق من الشروط الآتية وفق أحكام القانون 21-90:

- صفة الآمر بالصرف المعرَّفة قانوناً
- مطابقة الإجراءات مع القوانين والأنظمة المعمول بها

- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية اللازمة
- التسجيل الصحيح للنفقة في البند المعني
- مطابقة مبلغ الالتزام مع العناصر المبينة في الوثائق الثبوتية
- وجود التأشيرات المنصوص عليها كتأشيرة لجنة الصفقات

ثانياً: التصفية:

تتمثل عملية التصفية في التأكد من حقيقة الدين وضبط مبلغ النفقة، وتجمع بين عمليتين متكاملتين هما: معاينة أداء الخدمة وحساب مبلغ النفقة. وتقوم المحاسبة الإدارية بعد المعاينة بعمليات تقنية لتحديد المبلغ الواجب دفعه عن طريق:

- ضرب الكميات في المبلغ الأحادي
- تحرير الحوالة الممضاة من قبل الآمر بالصرف

ثالثاً: الأمر بالدفع:

الأمر بالدفع أو إصدار حوالة الدفع هو التصرف الذي بموجبه يُعطي الآمر بالصرف أمراً بدفع النفقات العمومية، وهو اختصاص حصري للآمرين بالصرف المؤهَّلين قانونياً في حدود الصلاحيات المخولة لهم.

رابعاً: الدفع:

الدفع هو المرحلة الأخيرة التي تتحرر بموجبها المؤسسة من الدين على عاتقها، وهو من اختصاص المحاسب العمومي الذي يتأكد قبل إتمامه من:

- قانونية النفقة ومطابقتها للقوانين والأنظمة
- توفر الاعتمادات المالية
- مطابقة مبلغ النفقة مع العناصر المحددة في الوثائق

- عدم سقوط النفقة بالتقادم الرباعي

ويكون الدفع بإحدى الطرق الثلاث الآتية:

1- الدفع عن طريق الحساب البريدي:

يُعدّ جدول التحويلات في ثلاث نسخ، نسختان تُرسلان إلى مركز الصكوك البريدية ونسخة تُحفظ للأرشيف، مرفقاً بشيك بريدي محرر من طرف المحاسب العمومي. وتتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في مرحلتين:

- التسجيل في الدفتر اليومي الثانوي للحساب البريدي للنفقات
- التسجيل في دفتر اليومية الرئيسي للنفقات وفق القيد المزدوج

2- الدفع عن طريق الحساب البنكي:

تتبع نفس خطوات الدفع البريدي، مع إعداد وثيقة تحويل الإيرادات ووثيقة التصريح بالدفع وإشعار الدائن.

3- الدفع نقداً عن طريق الصندوق:

يُلجأ إليه لتسديد بعض المستحقات كمستحقات أعضاء لجنة الصفقات، ويتم ذلك من خلال الخزينة البلدية على حساب المؤسسة.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية في المؤسسة ودورهم في ترشيد النفقات

تجدر الإشارة إلى أنه تطرقنا في الفصل الأول إلى مفهوم أعوان المحاسبة العمومية وصلاحياتهم ومسؤولياتهم من الناحية النظرية، وفي هذا المطلب سنُسقط تلك المفاهيم على الواقع التطبيقي للمؤسسة محل الدراسة.

أولاً: الآمر بالصرف:

يتمثل الآمر بالصرف في المؤسسة في مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، الذي يتولى إصدار أوامر الدفع وفق الصلاحيات المخولة له قانوناً. وتتضمن حوالة الدفع التي يصدرها العناصر الآتية:

- رقم الحوالة
- اسم المؤسسة
- الطرف المستفيد (اسمه ورقم حسابه البريدي أو البنكي)
- سنة العملية وتاريخ الحوالة
- رقم العنوان والفصل والمادة

- مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف وختم الآمر بالصرف

ثانياً: المراقب المالي:

يضطلع المراقب المالي بدور المستشار المالي للآمر بالصرف ورقيب كل التزام أو قرار مالي داخل المؤسسة، وذلك من خلال ممارسة الرقابة القبلية على ثلاثة أنواع من الالتزامات:

1- الالتزام بالمناصب المالية:

تُعدّ من قبل مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات في بداية كل سنة، وتتضمن: اسم المؤسسة، السنة، طبيعة العملية، السلك والرتبة، وعدد المناصب الشاغرة. ويُرسلها الآمر بالصرف بعد المصادقة عليها إلى المراقب المالي للتأشير مرفقةً بـ:

- العدد المالي والحقيقي للمستخدمين
- قرارات النقل أو التسريح أو الاستقالة
- قرارات تعيين الموظفين الجدد

2- الالتزام بالاعتمادات المالية:

يُشرف عليه مكتب الأجور ومكتب المحاسبة، ويتضمن كشف الالتزام: اسم المؤسسة ورقمه، مبلغ النفقة ورقم العنوان والباب والمادة، ومبلغ النفقة مكتوباً بالحروف. ويُرسَل بعد تأشيرة الآمر بالصرف إلى المراقب المالي للتأشير عليه.

3- القرارات الخاصة بتسيير الموارد البشرية:

يمارس المراقب المالي رقابته على قرارات التوظيف والترقية والترسيم والاستقالة والتقاعد التي يصدرها مدير المؤسسة، إذ إن من خلالها يمكن ضبط أي زيادة غير مبررة في النفقات العمومية.

ثالثاً: المحاسب العمومي:

يتمثل المحاسب العمومي في أمين خزينة البلدية، الذي يتولى مرحلة الدفع بعد استلام حوالة الدفع الصادرة عن الآمر بالصرف والمؤشَّر عليها من المراقب المالي. ويتحقق قبل الدفع من:

- قانونية النفقة
- توفر الاعتمادات
- مطابقة المبلغ مع الوثائق الثبوتية
- عدم سقوط النفقة بالتقادم

وبعد توافق هذه العناصر يُؤشِّر على الدفع لفائدة المستفيد، وإذا وجد خللاً يُرجع الملف إلى الآمر بالصرف للتصحيح قبل الرفض النهائي.

رابعاً: وكلاء الصرف:

وفقاً لنص المادة 22 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 2023/07/21، يمكن في حالات معينة اللجوء إلى وكلاء الصرف لتنفيذ بعض النفقات، مع إمكانية تسخير المحاسبين العموميين وفق المادة 61 من القانون ذاته.

خلاصة

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، تمكّنّا من إسقاط المفاهيم النظرية التي تناولناها في الفصلين الأول والثاني على واقع ملموس، وتوصلنا إلى جملة من النتائج أبرزها:

أولاً: تُعدّ المؤسسة العمومية للصحة الجوارية نموذجاً تطبيقياً حياً لتطبيق أحكام قانون المحاسبة العمومية رقم 21-90، إذ تخضع نفقاتها للمراحل الأربع المقررة قانوناً وتُسيَّر من قبل أعوان المحاسبة العمومية المنصوص عليهم في القانون ذاته.

ثانياً: كشفت الدراسة عن وجود تكاليف خفية تتحملها المؤسسة تقدر بـ 8,733,250.00 دج خلال الفترة (2022-2023)، ناجمة أساساً عن ظاهرة التغيب ودوران العمل وحوادث العمل، وهي تكاليف لا يظهرها النظام المحاسبي الحالي مما يُشكّل ثغرة حقيقية في منظومة ترشيد النفقات.

ثالثاً: تبقى موارد المؤسسة معتمدة بالدرجة الأولى على مساهمة الدولة منذ تبنيها سياسة العلاج المجاني، تليها مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي وإيرادات النشاطات الذاتية، مما يجعل ترشيد النفقات الصحية ضرورة حتمية لا رفاهية اختيارية، لا سيما في ظل محدودية الموارد وتنامي الطلب على الخدمات الصحية.

خاتمة

خاتمة :

خلصت هذه الدراسة، التي جمعت بين الإطار النظري للمحاسبة العمومية والدراسة التطبيقية الميدانية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، إلى جملة من النتائج والتوصيات يمكن عرضها على النحو الآتي:

أولاً: النتائج

على الصعيد النظري:

- تُمثّل المحاسبة العمومية منظومة قانونية وتقنية متكاملة تضبط تنفيذ الميزانية العامة للدولة وهيئاتها، وتُرسّخ مبادئ الشفافية والمساءلة المالية.
- تضطلع المحاسبة العمومية بدور رقابي ثلاثي الأبعاد: رقابة قبلية يُمارسها المراقب المالي، ورقابة متزامنة يُجريها المحاسب العمومي، ورقابة بعدية تتجلى في حسابات التسيير والختام.
- تُشكّل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) إطاراً مرجعياً دولياً لتحديث المحاسبة الحكومية وتعزيز جودة تقاريرها المالية.
- يُعدّ ترشيد النفقات العمومية ضرورة حتمية لا رفاهية اختيارية في ظل محدودية الموارد العامة وتنامي الاحتياجات التنموية.

على الصعيد التطبيقي:

- تلتزم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية بأحكام القانون رقم 90-21 في تنفيذ نفقاتها، مما يكرّس الدور الرقابي للمحاسبة العمومية في ضبط الإنفاق.

- أثبتت الدراسة وجود تكاليف خفية إجمالية تُقدَّر بـ 8.733.250,00 دج خلال سنتي 2022-2023، غائبة كلياً عن الحسابات الرسمية للمؤسسة.
- يُمثّل التغيّب المصدر الأكبر للتكاليف الخفية بنسبة تناهز 46.6% من المجموع، يليه تكاليف حوادث العمل بنسبة 42.1%، ثم تكاليف دوران العمل بنسبة 11.3%.
- تبلغ نسبة التكاليف الخفية إلى كتلة الأجور 0.57% سنة 2022 و0.58% سنة 2023، وهي نسب متقاربة تكشف عن استمرارية هذا الهدر وديمومته.
- تعجز المحاسبة العمومية بمفردها عن رصد هذه التكاليف الخفية نظراً لطبيعتها غير الرسمية، مما يكشف عن حدود النظام المحاسبي القائم في تحقيق الترشيد الشامل للنفقات.

اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى محققة: تضطلع المحاسبة العمومية فعلاً بدور رقابي محوري في ترشيد النفقات.
- الفرضية الثانية محققة: تتحمّل المؤسسة تكاليف خفية حقيقية لا يُرصدها النظام المحاسبي الرسمي.
- الفرضية الثالثة محققة جزئياً: يُمثّل التغيّب أكبر مصادر التكاليف الخفية، غير أن تكاليف حوادث العمل تقترب منه بشكل لافت.

ثانياً: التوصيات

1. تفعيل منهجية SOF بصفة دورية في المؤسسات الصحية العمومية وإدراج نتائجها ضمن التقارير المالية السنوية.
2. إنشاء مرصد للتكاليف الخفية على مستوى وزارة الصحة يتولى رصد هذه التكاليف ومقارنتها بين المؤسسات.
3. تعزيز برامج الوقاية من حوادث العمل لا سيما في سلك شبه الطبي الذي يُسجّل أعلى نسب الحوادث.
4. معالجة أسباب التغيّب من خلال تحسين ظروف العمل وتفعيل الحوافز المادية والمعنوية.
5. وضع بطاقات توصيف المناصب للحدّ من تداخل المهام الناجم عن دوران العمل.
6. العمل نحو تبني معايير IPSAS تدريجياً لتحديث المنظومة المحاسبية العمومية الجزائرية وتعزيز شفافيتها.
7. ربط المحاسبة العمومية بأدوات التسيير الحديثة كلوحات القيادة ومؤشرات الأداء لتحقيق ترشيد فعلي وشامل للنفقات.

خاتماً:

تبقى المحاسبة العمومية الركيزة الأساسية في منظومة ترشيد النفقات العمومية، غير أن الترشيد الفعلي والشامل لا يتحقق إلا بتكاملها مع أدوات التسيير الحديثة التي تكشف ما تعجز عنه السجلات الرسمية، وفي مقدمتها منهجية SOF التي أثبتت هذه الدراسة فاعليتها في الكشف عن التكاليف الخفية وتقديرها بالمؤسسات الصحية العمومية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب

1. أحمد التيجاني بلعروسي، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة، الجزائر.

2. إبراهيم داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة.

3. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان.

4. صبرينة كردودي، سهام كردودي، ترشيد الانفاق العام ودوره في عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، دار حليس الزمان، الأردن.

5. فتحي أحمد ذياب عواد، المالية العامة، دار الرضوان، عمّان.

المذكرات

1. أمينة شيماء بن مرزوق، إصلاح الإدارة المحلية ودورها في ترشيد النفقات العامة، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

2. بشرى عزالدين، دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية.

3. بن نوار بومدين، النفقات العامة على التعليم، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.

4. خبيطي خضيرة، يونس مونة، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري.

5. سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.

6. سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3.

7. عائشة بن ناصر، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

8. عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد دراية، أدرار.

9. فتوح خالد، تطور الانفاق العمومي وأثره على التنمية المستدامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.

10. محروق سهام، طرق وآليات ترشيد الانفاق العام في الجزائر، جامعة المسيلة.

11. محمد العيد عمامرة، عبد المالك محمد، عبد الكامل عازب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيد النفقات العمومية، جامعة الوادي.

القوانين والمراسيم الرسمية

1. القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.

المحاضرات الجامعية

1. الزين منصوري، دروس في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، د.ت.

2. بولرواح محمد، دروس المحاسبة العمومية.

3. صالح الدين طالبي، محاضرات في المالية العامة، المركز الجامعي النور البشير، البيض.

4. عبد الحميد مرغيث، محاضرات في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل.

5. لوني نصيرة، المحاسبة العمومية (محاضرات)، الجزائر.

6. محمد خالد المهايني، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة.

7. معيوف أمحمد، محاضرات في المالية العامة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس.

8. نسرين معياش، محاضرات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة.

المجلات

1. علي محمد الجزراوي، سليمان عبد الهادي صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، 2012.

تقارير ومنشورات الهيئات الدولية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010.

ملحقات

ملحق رقم(01) : ميزانية التسيير الأولية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الصحة
مديرية الصحة والسكان لولاية المدية
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

ميزانية التسيير الأوليـة

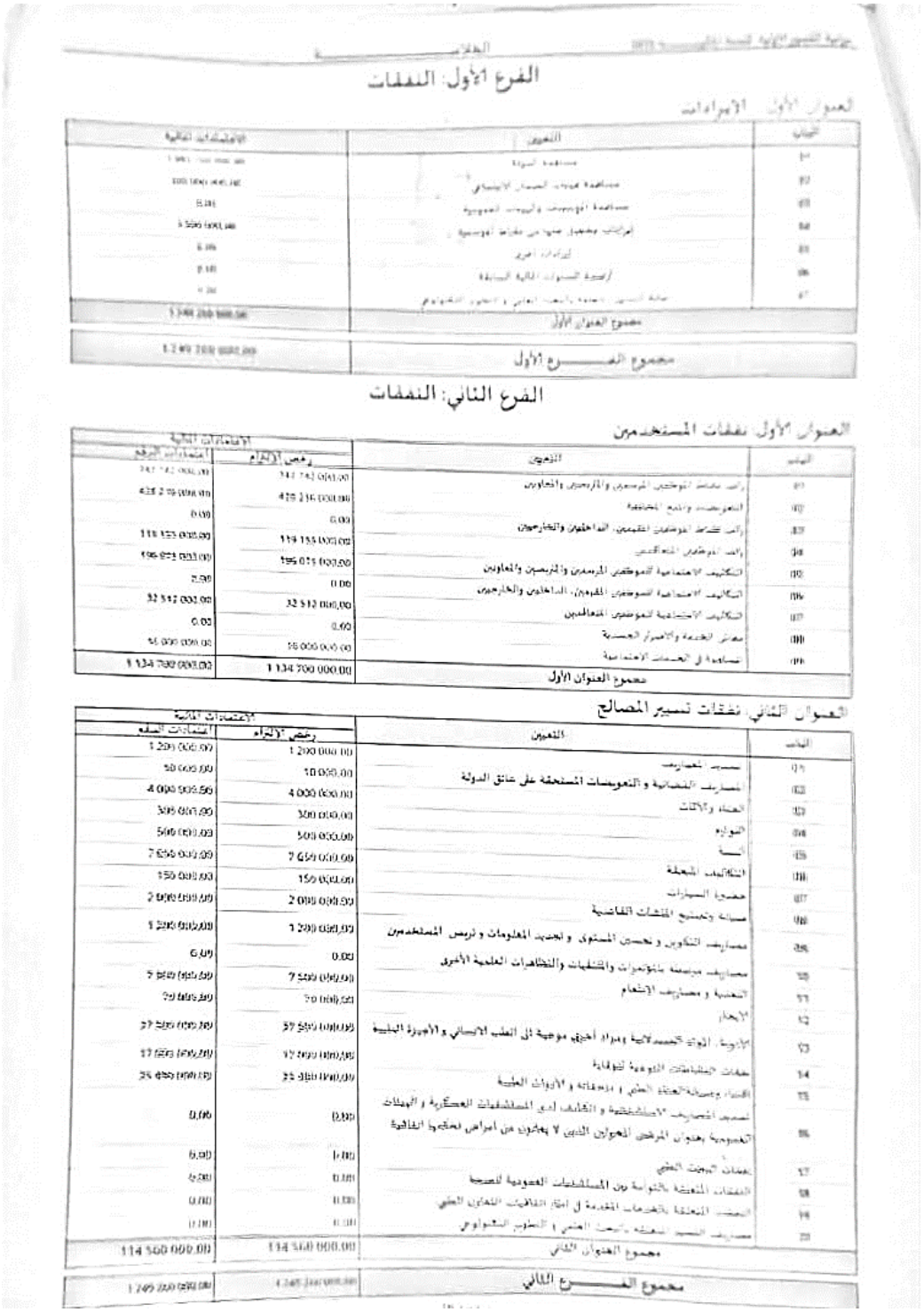
للسنة المالية:2025

- القرار رقم: 05 المؤرخ في 25 فيفري 2024 المتضمن تفويض صلاحيات الموافقة على ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إلى مدراء الصحة والسكان للولايات .

- صدق الجزء الأول الايرادات (الجدول 01 الايرادات) سنة 2025

- صدق الجزء الثاني النفقات (الجدول 01 نفقات المستخدمين الجدول 02 نفقات التسيير) سنة 2025

ملحق رقم(02) : ميزانية التسيير الإدارية



الفرع الأول: النفقات

العنوان الأول الإيرادات

الباب	العنوان	الاعتمادات المالية
01	مساهمة الدولة	
02	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	
03	مساهمة الولايات والبلديات المعنوية	0.00
04	إعانات وتحويل جاري من مؤسسة أو هيئة	5 500 000.00
05	إيرادات أخرى	0.00
06	أرصدة السنوات المالية السابقة	0.00
07	عائدات التسيير العادي والبيع العادي والخدمات المقدمة	
	مجموع العنوان الأول	5 500 000.00
	مجموع الفـــــــرع الأول	5 500 000.00

الفرع الثاني: النفقات

العنوان الأول نفقات المستخدمين

الباب	العنوان	الاعتمادات المالية: رخص الالتزام	الاعتمادات المالية: اعتمادات الدفع
01	راتب مناصب الموظفين المرسمين والمربصين والمعاونين	342 742 000.00	342 742 000.00
02	التعويضات وتدعيم المنحة	428 216 000.00	428 216 000.00
03	راتب مناصب الموظفين المتعاقدين الداخليين والخارجيين	0.00	0.00
04	راتب الموظفين المتعاقدين	119 155 000.00	119 155 000.00
05	التكاليف الاجتماعية للموظفين المرسمين والمربصين والمعاونين	196 075 000.00	196 075 000.00
06	التكاليف الاجتماعية للموظفين المتعاقدين الداخليين والخارجيين	0.00	0.00
07	التكاليف الاجتماعية للموظفين المتعاقدين	32 512 000.00	32 512 000.00
08	مصاريف الخدمة والأعباء الجبائية	0.00	0.00
09	مساهمة في الخدمات الاجتماعية	15 000 000.00	15 000 000.00
	مجموع العنوان الأول	1 134 700 000.00	1 134 700 000.00

العنوان الثاني نفقات تسيير المصالح

الباب	العنوان	الاعتمادات المالية: رخص الالتزام	الاعتمادات المالية: اعتمادات الدفع
01	مصاريف المحاريث	1 200 000.00	1 200 000.00
02	المحاريث النصابية و التعويضات الممنوحة على ضائق الدولة	10 000.00	10 000.00
03	العتاد والآلات	4 000 000.00	4 000 000.00
04	الوقود	300 000.00	300 000.00
05	أشغال	500 000.00	500 000.00
06	التكاليف المتعلقة	7 699 000.00	7 699 000.00
07	مصروف السيارات	150 000.00	150 000.00
08	صيانة وتصليح المنشآت القاعدية	2 000 000.00	2 000 000.00
09	مصاريف التكوين و تحسين المستوى و تجديد المعلومات و تربص المستخدمين	1 200 000.00	1 200 000.00
10	مصاريف متعلقة بالتجمعات والملتقيات والتظاهرات العلمية الأخرى	0.00	0.00
11	التعبئة و مصاريف الإشهار	7 500 000.00	7 500 000.00
12	الإيجار	70 000.00	70 000.00
13	الإيواء، الإقامة الجماعية ومراقد أخرى موجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية	57 500 000.00	57 500 000.00
14	نفقات المنظمات الدولية لتوفاية	12 000 000.00	12 000 000.00
15	الشراء وصيانة العتاد الطبي ، وقطعه و الأدوات الطبية	25 450 000.00	25 450 000.00
16	تصميم المحاريث الاستشفائية و التكليف لدى المستشفيات العسكرية و الهيئات المعنوية بعنوان المرضى المعوزين الذين لا يعانون من أمراض تعتبرها اتفاقية	0.00	0.00
17	إعانات الديون الطبي	0.00	0.00
18	النفقات المتعلقة بالتوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة	0.00	0.00
19	النفقات المتعلقة بالخدمات المقدمة في إطار اتفاقيات التعاون الطبي	0.00	0.00
20	مصاريف التسيير المتعلقة بالجانب الطبي و الجانب الاستشفائي	0.00	0.00
	مجموع العنوان الثاني	114 560 000.00	114 560 000.00
	مجموع الفـــــــرع الثاني	1 249 260 000.00	1 249 260 000.00

ملحق رقم (03) : أمر بالدفع

ETABLISSEMENT PUBLIC DE SANTE DE PROXIMITE DE MEDEA

N° /2026

Ce numéro doit être rappelé sur le récépissé

ORDRE DE VERSEMENT

EXERCICE : 2026

TITRE : I

CHAPITRE : 4

ARTICLE : 5

Me: Divers agents

est requis de verser à M: le trésorier de l'établissement public hospitalier de Médéa.

la somme dont l'indication suit,pour les motifs ci -après énoncés.

MOTIF DU VERSEMENT A OPERER	MONTANT DE LA SOMME A VERSER	OBSERVATIONS
Retenu sur Traitement, mois de JUIN 2026		Mondat N° Mondat N°
	0,00	

Arrêté le présent ordre à la somme de :

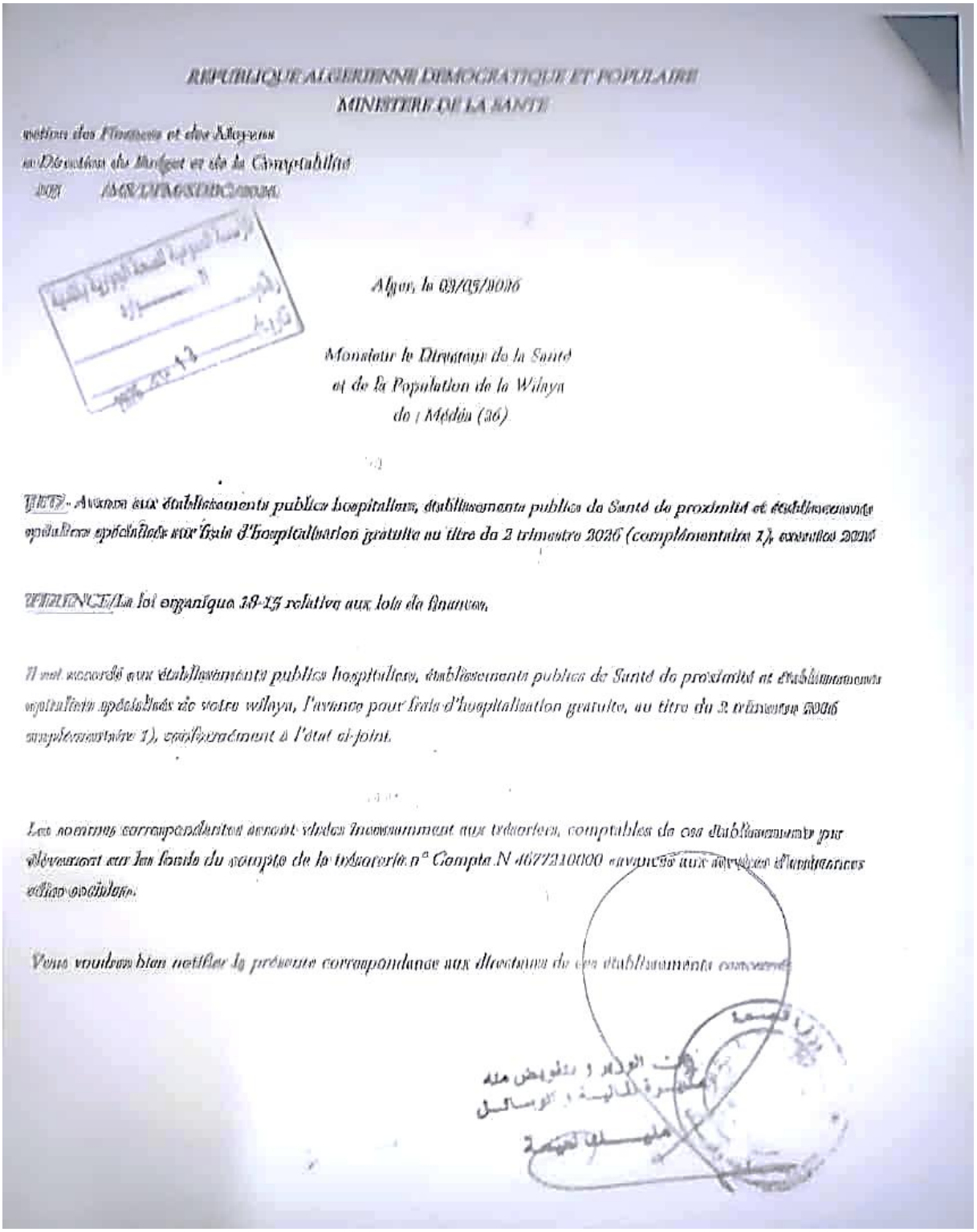
Zéro Dinars Algérien

QUITTANCE N° ..... DU .....

A médéa le : .....

L'ORDONNATEUR

ملحق رقم (04) : مراسلة رسمية من وزارة الصحة/مديرية الميزانية والمحاسبة



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE LA SANTE

notion des Finances et des Moyens
ou Directeur du Budget et de la Comptabilité
DBI /SGMS/DMSDBC/2026

Alger, le 03/05/2026

Monsieur le Directeur de la Santé
et de la Population de la Wilaya
de (Médéa (36)

OBJET : Avance aux établissements publics hospitaliers, établissements publics de Santé de proximité et établissements spécialisés spécialisés sur frais d'hospitalisation gratuite au titre du 2 trimestre 2026 (complémentaire 1), exercice 2026

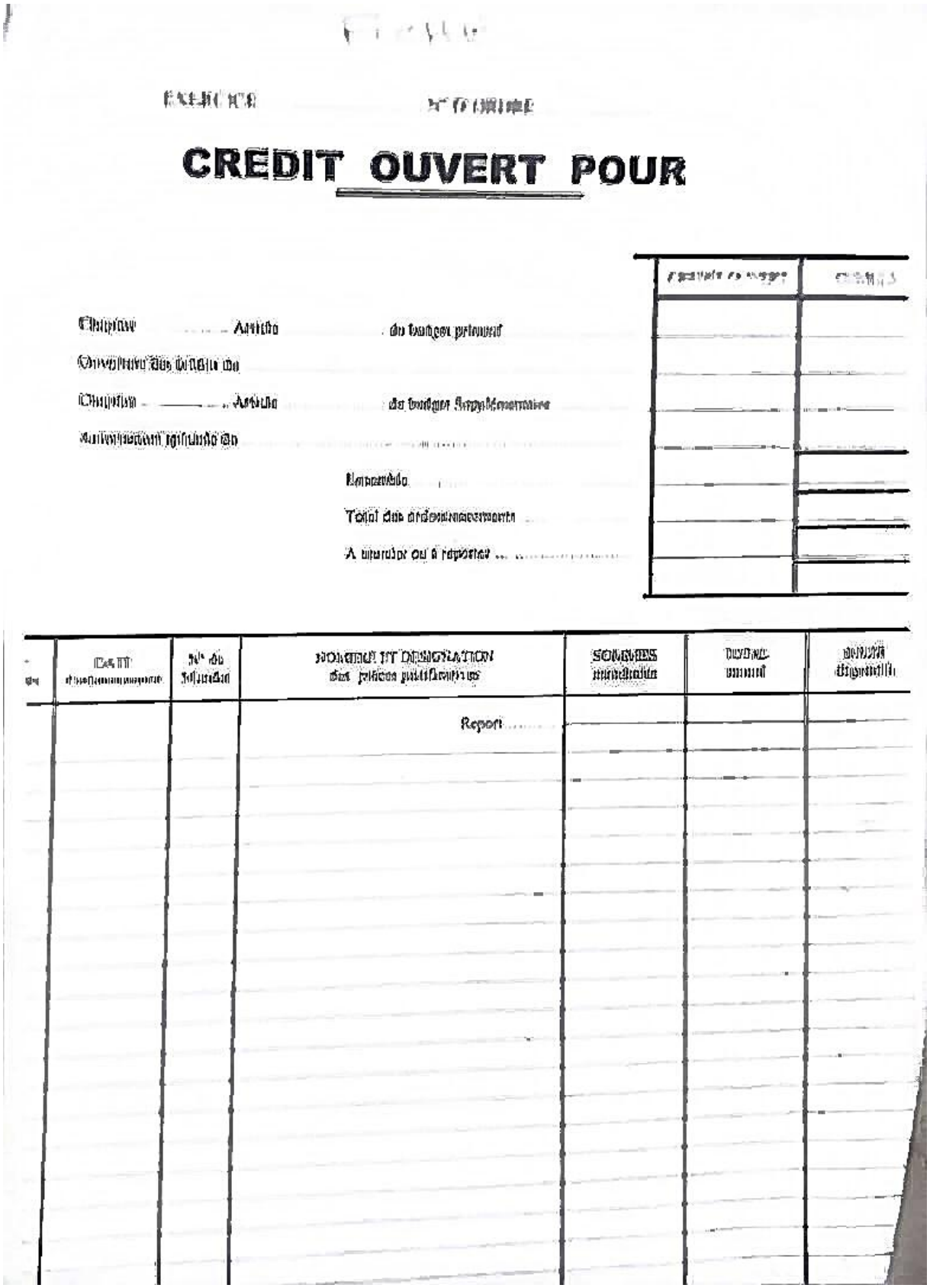
REFERENCE/La loi organique 18-15 relative aux lois de finances.

Il vous accordé aux établissements publics hospitaliers, établissements publics de Santé de proximité et établissements spécialisés spécialisés de votre wilaya, l'avance pour frais d'hospitalisation gratuite, au titre du 2 trimestre 2026 complémentaire 1), conformément à l'état ci-joint.

Les sommes correspondantes seront virées immédiatement aux trésoriers, comptables de ces établissements par débitement sur les fonds du compte de la trésorerie n° Compte N 4677210000 ouverts aux noms d'ordonnateurs cités ci-dessus.

Vous voudrez bien notifier la présente correspondance aux directeurs de ces établissements concernés.

ملحق رقم (05) : اعتماد مفتوح



EXERCICE

CREDIT OUVERT POUR

Chapitre ..... Article ..... du budget primitif

Ouverture des crédits de

Chapitre ..... Article ..... du budget supplémentaire

Autorisation globale de

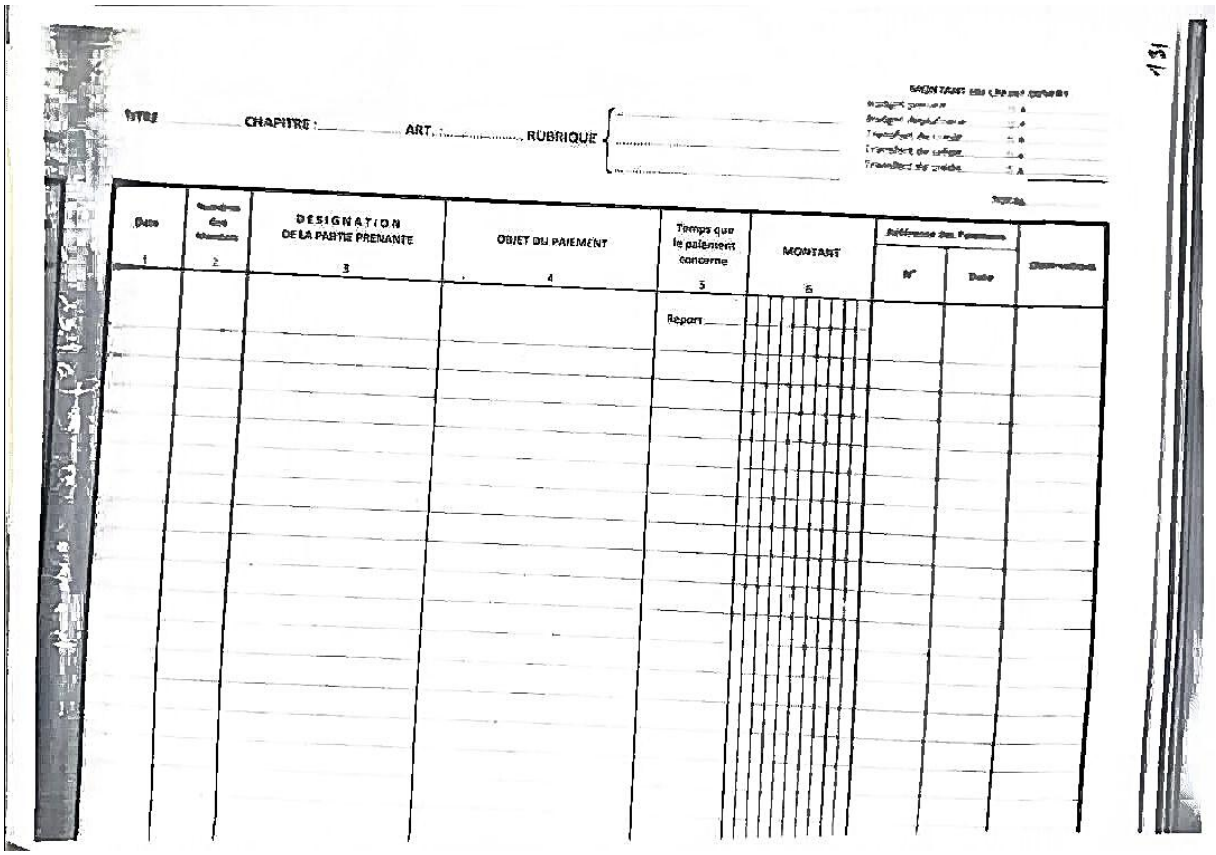
Remarque

Total des ordonnancements

A annuler ou à reporter ... .

N° de la délégation	DÉSIGNATION des pièces justificatives	SOMMES mandatées	DÉCOMPTE général	DÉCOMPTE définitif
	Report			

ملحق رقم (06) : جدول دفتر الاستاذ للنفقات العمومية



TITRE ..... CHAPITRE : ..... ART. : ..... RUBRIQUE { ....

Date	N° des mandats	DESIGNATION DE LA PARTIE PRENANTE	OBJET DU PAIEMENT	Temps que le paiement concerne	MONTANT	Référence des Paiements		Observations
1	2	3	4	5	6	N°	Date	
				Report				