

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان :

واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية
دراسة حالة : المركز الاستشفائي الجامعي - مستغانم -

تحت اشراف استاذة :

مقدمة من طرف الطالب :

- د. زبشي نوال

- مبرك محمد عبد الجليل

اعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مقراد عبدالله	أستاذ محاضر	مستغانم
مقررا	زبشي نوال	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	بورحلة زهرة	أستاذ مساعد	مستغانم

السنة الجامعية : 2024/2023

التشكرات

الحمد لله و الشكر كما يسعى لجلال وجهك وعظيم سلطانك

لك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد اذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى

اتقدم بخالص الشكر والعرفان للأستاذة زبشي نوال الذي

دخرت جهدا في مساعدتي وتقديم كل

التوجيهات اللازمة لإنجاز هذه الدراسة.

شكرا لمن علمني حرفا. وامسك بيدي وكان خير معلم . . .

شكرا لكل من اهداني من وقته . ورفعني درجة بكلمة .

و اقدم الشكر لكل من شجعني ولو بكلمة وكل من مد لي يد المساعدة

من قريب او بعيد

اهداء

نحمد الله حمدا يليق بجمال وجهه وعظيم سلطانه
اله لا يسعني في هذا المقام الا ان اهدى ثمرة جهدي
هدا الى :

من قال فيهما الرحمان " وبالوالدين احسانا "
ريحانة الدنيا ونور عيني الى التي تعبت وقاست الكثير
من اجلي وعلمتني ان الحياة كفاح ووراء كل تعب نجاح
الى من رقت بالقليل لتصنع منه الكثير لأمي الغالية .
الى والدي العزيز وادام الله في عمره وصحته .

الى كل اخواتي و الى خطيبتي
الى كل الاساتذة في كل المراحل ،الى كل من تسهم
قلمي و لم

ينسهم قلبي الى زملاء الدفعة

فهرس المحتوى

الصفحة	محتوى
	التشكرات
	الاهداء
	فهرس المحتوى
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
أ	مقدمة عامة
01	الفصل الاول : الاطار النظري للمحاسبة العمومية
02	تمهيد
03	المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية
03	المطلب الأول : تعريف المحاسبة العمومية ، مبادئ ، اشكالها
06	المطلب الثاني : أهداف وخصائص المحاسبة العمومية
08	المطلب الثالث : عناصر (الاعوان) المحاسبة العمومية
10	المبحث الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية
10	المطلب الأول : نظام المحاسبة العمومية
11	المطلب الثاني : نظام الموازنة العمومية
14	المطلب الثالث : نظام الرقابة المالية
16	المبحث الثالث : مقاييس (معايير) المحاسبة الدولية في قطاع العام
16	المطلب الأول : التعريف بمعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام
18	المطلب الثاني : معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام
20	المطلب الثالث : دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام
22	خلاصة
23	الفصل الثاني : ماهية المؤسسة العمومية
24	تمهيد
25	المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة العمومية
25	المطلب الأول : مفهوم المؤسسة العمومية
26	المطلب الثاني : خصائص واركاب المؤسسة العمومية
29	المطلب الثالث : أنواع المؤسسات العمومية

32	المبحث الثاني : المؤسسة العمومية الاقتصادية
32	المطلب الأول : مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية
33	المطلب الثاني : مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية
37	المطلب الثالث : مهام وخصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية
39	المبحث الثالث : المؤسسة العمومية الإدارية
41	المطلب الثاني : وظائف الإدارة العامة
42	المطلب الثالث : خصائص الإدارة العامة
44	خلاصة
45	الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لواقع المحاسبة العمومية في المركز الاستشفائي الجامعي لمستغانم
46	تمهيد
47	المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة الاستشفائية EPH
47	المطلب الأول : نبذة تاريخية حول المؤسسة الاستشفائية EPH بمستغانم
48	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمركز الاستشفائي الجامعي
52	المطلب الثالث : التنظيم الداخلي للمؤسسة
52	المبحث الثاني : إعداد ميزانية للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي
52	المطلب الأول: إعداد الميزانية الأولية
61	المطلب الثاني: إعداد الميزانية المعدلة
63	المطلب الثالث : اعداد الحساب الإداري
73	خلاصة
74	خاتمة عامة
77	قائمة المصادر والمراجع
81	ملخص

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	الرقم
17	جدول خاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	الجدول رقم (01-01)
48	تعداد المستخدمين المركز الاستشفائي الجامعي	الجدول رقم (01-03)
53	ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب الإيرادات للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي لسنة 2023	الجدول رقم (02-03)
54	ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات الموظفين للمؤسسة المركز الاستشفائي المركزي لسنة 2023	الجدول رقم (03-03)
57	ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات التسيير للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي لسنة 2023	الجدول رقم (04-03)
62	ملخص مشروع الميزانية المعدلة من جانب الإيرادات للمؤسسة المركز الاستشفائي لسنة 2023	الجدول رقم (05-03)
63	ملخص مشروع الميزانية المعدلة في جانب نفقات التسيير لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي لسنة 2023	الجدول رقم (06-03)
65	ملخص الحساب الإداري من جانب الإيرادات لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي	الجدول رقم (07-03)
66	ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات الموظفين لسنة 2023 للمؤسسة المركز	الجدول رقم (08-03)
69	ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات التسيير لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي	الجدول رقم (09-03)

قائمة الاشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
49	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المراقبة	الشكل رقم (01-03)
49	الهيكل التنظيمي لمديرية النشاطات الطبية و شبه طبية	الشكل رقم (02-03)
50	الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية	الشكل رقم (03-03)
51	الهيكل التنظيمي للمديرية العام	الشكل رقم (04-03)

مقدمة عامة

يعكس انتقال المدرسة الاقتصادية من الكلاسيكية إلى المدرسة الكينزية، إلى جانب ظهور دور الدولة المتدخلة بدلا من الدولة الحارسة، تحولا هاما في الفهم الاقتصادي والسياسي. ومن النتائج المباشرة لهذا التحول هو ظهور مفهوم المحاسبة العمومية كالية لرصد وتوجيه استخدام الأموال العامة، حيث تتمحور أساسياتها حول خدمة مصالح المجتمع بدلا من تحقيق الأرباح كما في المحاسبة المالية للمؤسسات الخاصة.

وازدادت أهمية المحاسبة العمومية مع تطور التكنولوجيا وتعدد نشاطات الدولة، بالإضافة إلى تفاعل الاقتصاديات العالمية وتوجهات العولمة. ونتيجة لهذه التحولات، برزت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كإطار لتوحيد وتوجيه الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي.

تسعى الجزائر، على غرار العديد من الدول، إلى بناء نظام محاسبي فعال يساهم في تحسين جودة وسرعة تقديم البيانات المالية للمسؤولين. هذا النظام يهدف إلى عرض نتائج تنفيذ السياسات المالية والميزانيات العامة بشكل شفاف وموثوق، مما يساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية وضمان المساءلة وتقييم الأداء بطريقة فعالة. ويعتمد نجاح هذا النظام على تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كإطار مرجعي لممارساته .

فان مؤسسة عمومية إدارية ذات طابع صحي لمركز المستشفى الجامعي بمستغانم هي جهة إدارية تقدم خدمات صحية متنوعة، تشمل الرعاية الصحية، والوقاية، والتعليم، والتدريب، والبحث، بهدف تحسين مستوى الصحة في البلاد ويستخدم نظام المحاسبة العمومية لتنفيذ ومراقبة النفقات العامة .

وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما هو واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ؟

و للإجابة على هذه الاشكالية نطرح اسئلة فرعية التالية :

1- على أي أساس تطبق المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

2- كيف يتم تسيير النفقات العمومية ؟

3- هل يوجد افصاح محاسبي في ظل المحاسبة العمومية ؟

الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات المطروحة اعتمدنا على الفرضيات التالية:

1- تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس النقدي او الصندوق ؛

2- يوجد افصاح محاسبي و لكن بشكل نسبي ؛

3- تستخدم مركز الاستشفائي الجامعي مستغانم نظام المحاسبة العمومية لتنفيذ ومراقبة النفقات العامة ؛

أهداف الدراسة :

- ✓ معرفة مدى مساهمة المحاسبة العمومية في الجزائر للمعايير الدولية للقطاع العام ؛
- ✓ دراسة وتحليل واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري ؛
- ✓ اختيار المركز الاستشفائي الجامعي كعينة لهذا النوع من المؤسسات .

أهمية الدراسة :

- نظرة للمكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في الإدارة المالية للدولة ؛
- التحكم أكثر في النفقات وتفعيل الدور الرقابي والإعلامي ؛
- المساهمة في معرفة مدى مساهمة هذا النظام المحاسبي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

منهج دراسة :

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم اختيار المنهج الوصفي والتحليلي ، وهذا من اجل عرض مختلف مفاهيم المحاسبة العمومية والمؤسسة العمومية ، بالإضافة الى تحليل اجراءات تنفيذ الميزانية .

أسباب اختيار الموضوع:

جاء إختيارنا للموضوع انطلاقا من الاعتبارات التالية:

الأسباب الذاتية : تتمثل في الاهتمام الشخصي بالموضوع، وعلاقته بالتخصص بالإضافة إلى السعي وراء الاستفادة من الإطار النظري وواقعه العملي المركز الاستشفائي الجامعي .

الأسباب الموضوعية : يمكن حصرها فيما يلي:

- للنقص الكبير في دراسات التي تتناول المحاسبة العمومية بصفة عامة والمركز الاستشفائي الجامعي بصفة خاصة ؛
- التحسيس بأهمية المحاسبة العمومية الصحية في المؤسسة العمومية ؛
- محاولة تقديم دراسة شاملة لبعض الجوانب المتعلقة بموضوع البحث و اضافتها الى الدراسات العلمية.

صعوبات الدراسة :

- من بين المشاكل والصعوبات التي تعرضنا لها أثناء إنجاز هذا البحث:
- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف المركز الاستشفائي الجامعي مستغنام نظرا لسرية الملفات والمعلومات والتي قيل لنا أنها من أسرار المهنة؛
 - صعوبات الحصول على المعلومات نظرا لكون الموضوع قليل الدراسات .

هيكل الدراسة :

بغرض الاجابة على الإشكالية والتأكد من صحة الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة الى ثلاث فصول حيث يتناول في:

- الفصل الأول : الاطار النظري للمحاسبة العمومية ؛

- الفصل الثاني : ماهية المؤسسة العمومية ؛

- الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لواقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية.

دراسات السابقة :

ونجد اهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع ما يلي :

1- شلال زهير ، افاق نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، اطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تسيير المنظمات ، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس ، 2013-2014؛ تمحورت دراسته حول ما هو واقع وفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، والتي اهتم فيها على عرض النظام المحاسبي الخاص بالدوائر المركزية للدولة من دون ان يتطرق للنظام الخاص بالجماعات المحلية والمرافق العمومية ذات الطابع الاداري والتي لها اطار محاسبي خاص بها .

2- يوسف السعيد احمد ، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية ، حالة الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة ، 2009-2010. تمحورت الدراسة حول أي مدى يمكن للإصلاحات ان تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية ، والتي اهتم فيها على دراسة مدى مساهمة هذه الإصلاحات في تطوير نظام المحاسبة العمومية ، بالإضافة الى تجارب بعض الدول التي تبنت فكرة الإصلاح .

الفصل الاول : الاطار النظري
للمحاسبة العمومية

تمهيد :

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطورا من اجل مواكبة التطور المتمثل في حياة الدولة ووظائفها بما في ذلك الاقتصادية وما ينجر عنها من زيادة ملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، زيادة إلى ذلك نمو حجم الإيرادات واختلاف منابعها ومصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي حيث أضحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام .

وفي هذا المجال ، تعتبر المحاسبة الحكومية احد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام والتي لا تهدف إلى تحقيق الربح ومن هذا الأخير فان سمات تداول المال العام أجبرت العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، من اجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الواضح والدقيق وتسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالية والمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه المتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق تكييف المحاسبة الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لترقية نظام محاسبي ذو معنى لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية

ان المحاسبة العمومية تقنية كمية ، تشمل اجراءات قانونية وتنظيمية يتم تطبيقها من طرف اعوان يعرفون اعوان المحاسبة العمومية .

المطلب الأول : تعريف المحاسبة العمومية ، مبادئ ، اشكالها

الفرع الاول : تعريف المحاسبة العمومية

في البداية لابد من الإشارة الى انه لم يتم تحديد مفهوم " المحاسبة العمومية " تحديدا دقيقا ورسميا . وعليه سيتم عرض أفكار المفكرين والمختصين في هذا المجال ، سواء في مؤلفاتهم او من خلال النصوص القانونية التي ساهموا في اعدادها ونشرها ، ويشير الصادر الأسود الى مجموعة من التعاريف منها¹ :

فمن المفكرين من يرى بان الدور الأساسي للمحاسبة العمومية يكمن في المحافظة على الأموال العمومية من الضياع والاختلاسات . وبالتالي لابد من وضع النصوص القانونية التي من شأنها تحديد المسؤوليات في حالة الضياع او الاختلاسات .

ومنهم من يرى بأن الدور الأساسي يكمن في التنظيم ، حتى تحقق الأموال العمومية الأهداف المرجوة منها ، وبالتالي لابد من وضع وتحديد الإجراءات الإدارية الواجب اتباعها اثناء تنفيذ الميزانية العامة للدولة .

اما الاخرين ، فيرون بان المحاسبة العمومية يتمثل دورها الأساسي، في إيجاد الصيغة التقنية التي توضح كيفية استعمال الميزانية العامة للدولة ، وبالتالي لابد من إيجاد قواعد تقنية محاسبية ، تكون قادرة على تقديم كل التوضيحات الضرورية عن كيفية تنفيذ هذه الميزانية ، وطريقة عرض حساباتها المختلفة .

ولقد جاءت المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، المعدل والمتمم لتعرف المحاسبة العمومية على انها : " الاحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانية والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ، ومجلس المحاسبة ، والميزانية الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، إضافة الى الاحكام المتعلقة بتحديد التزامات ومسؤوليات الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين "² .

اما هيئة الأمم المتحدة فتعرف المحاسبة العمومية انها " المحاسبة التي تختص بتبويب وتقييد ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبة بالقطاع الحكومي " .

1 - الصادق الأسود ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة ، حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2011 ، ص 03 .
2 - القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل 15 اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل و المتمم .

وفي تعريف اخر تعتبر المحاسبة العمومية بانها مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية ، وبالتالي يمكن النظر الى مفهوم المحاسبة العمومية من ثلاث وجهات أساسية¹:

1- التعريف القانوني للمحاسبة العمومية : وهي مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومية والامر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة .

2- التعريف التقني للمحاسبة العمومية : ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من اجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها .

3- التعرف الإداري للمحاسبة العمومية : وهي مجموعة القواعد التي تنظم وتسير وتقسيم الإدارة المالية للدولة، وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي .

وانطلاقا من كل ما سبق يمكن القول ان المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المتعلقة بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية للدولة ، من جانب تسجيل وقيد تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات.

الفرع الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية

من اهم مبادئ المحاسبة العمومية ما يلي²:

- مبدأ الفصل بين وظيفتي الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتنافي بينهما ؛
- المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين ؛
- تحديد عمليات تنفيذ النفقات والإيرادات ؛
- اجباري وضع أموال الهيئات العمومية في الخزينة العمومية ؛
- حق المحاسب العمومي في تأجيل او رفض الدفع من جهة وحق الامر بالصرف في التسخير المحاسبي العمومي بالدفع تحت مسؤولية الشخصية ؛
- وحدة الصندوق ؛
- الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة ؛
- مبدأ الترخيص المسبق للمداخيل والنفقات ؛
- مبدأ تقديم الحساب ؛
- مبدأ مسؤولية الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين .

¹ - شلال زهير ، نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية لدولة و افاق إصلاحه ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2002، ص 03.

² - ليلي فتح الله إبراهيم حماد محمد ، الموازنات و المحاسبة الحكومية ، دار الحامد ، عمان ، 2004 ، ص05.

الفرع الثالث: اشكال المحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية تمسك للسنة الكاملة وهي فترة تنفيذ الميزانية وتشمل¹:

- العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وبالتالي الوثائق الملحقة بها ذلك لمدة سنة ؛
- عمليات الخزينة ؛
- عمليات التسوية .

بما ان المحاسبة تهدف أساسا الى تحديد وتنفيذ العمليات ومراقبتها واعلام السلطات بنتائج مراقبة التسيير فهي تتكون من جزأين : جزء اداري (محاسبة إدارية) وجزء مالي (محاسبة مالية) .

1- المحاسبة الإدارية : هي محاسبة اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ الميزانية ، تضع الأوامر المتعلقة بدفع وتحصيل الإيرادات تسك من قبل الامر بالصرف والمراقب المالي وتتمركز في وزارة المالية ، فمحاسبة الالتزامات هذه ، تسمح بمتابعة استخدام الاعتمادات الملتزم بها والمتوفر منها فعلا .

2- المحاسبة المالية : هي محاسبة عمليات الدفع والتحصيل في عكس المحاسبة الإدارية ، تهتم خاصة بحركة الأموال ويتم تسجيل العمليات المنجزة وفق اسلوبين محاسبين²:

- التسجيل البسيط (القيد المنفرد) : وفق هذا النظام كل عملية تحصيل للإيراد او دفع لنفقة تسجيل مرة واحدة في دفتر اليومية اضافي تقييد في حركة الأموال حسب المصلحة او القسم وطبيعة النشاط ؛
- التسجيل المزدوج (القيد المزدوج) : هذا النظام المحاسبي المتبع من قبل المحاسبين الرئيسيين للخزينة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، امين الولاية ، محصل الموارد المالية ، وضع حساب دائن واخر مدين تسجيل فيه العمليات بالمبلغ حسب طبيعتها ومصدرها ؛

المحاسبة المالية تمارس باستخدام مجموعة من الحسابات بعضها يمسك من طرف المحاسبون والبعض الاخر تعرف بالحسابات النظامية وتمسك من قبل أعوان المحاسبين ، هؤلاء الاعوان لا يقومون بتنفيذ عملية تحصيل الإيرادات وعملية دفع النفقات ، بل مهمتهم تتمثل في تجميع ومراجعة كل العمليات المنجزة من قبل المحاسبون مثل الوكالة المركزية لمحاسب الخزينة واهم هذه الحسابات :

- الحساب الإداري : وهو الحساب الذي يضمه الامر بالدفع ، كل الظروف التي نفذت فيها الميزانية تقدم الحسابات الإدارية للبيئة التي صادقت على الميزانية للحكم على سلامة او عدم سلامة التنفيذ؛

¹ - إسماعيل حسين احمر ، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة ، دار المسيرة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2003 ، ص 39 -40 .
² - نفس المرجع ، ص 41.

- حساب التسيير: هو الحساب الذي يبين من خلاله المحاسب كيفية تسيير الأموال العمومية ومقارنتها بالحساب الإداري .

المطلب الثاني: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية .

الفرع الاول: أهداف المحاسبة العمومية

تقسم الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها إلى ما يلي¹:

1- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أخرى كجهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك بما يتفق مع الاطار التشريعي لذلك.

2- توفير المعلومات اللازمة للأغراض الرقابة: وتهدف إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية والمحافظة عليها، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك، وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالمراجع والخطط والسياسات المحددة.

3- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات: توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة تفيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة، وتقييم برامج الأنشطة والمفاضلة بين البدائل، تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة، تحليل علاقة المدخلات بالمخرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة الحكومية اقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء وترشيده، تقديم المقترحات اللازمة بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفؤة والرشيدة من الموارد.

4- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية: يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية .

5- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الاعلام عن النشاط الحكومي: وذلك لأن النشاط الحكومي يؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات المختلفة، لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام وان وسيلة الإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي .

¹ - محمد الصغير، دروس في المالية العمومية و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية ، الجزائر العاصمة ، 2001 ، ص 118.

الفرع الثاني : خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أنواع الخصائص الأخرى واهم الخصائص تتمثل في¹ :

- نشاط لا يهدف الى تحقيق الربح وانما يهدف الى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الامن ، الدفاع عن العدالة والصحة العامة تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل او دون مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤيدة ؛

- لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف ، وانما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا بحث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة لانفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة ؛

- النظام المالي الموحد ، فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة من السلطات التشريعية الى جميع الوحدات الحكومية .

- الملكية العامة للوحدات العمومية ، حيث لا يسمح للأفراد او المؤسسات بتملكها ويمكن تقسيم الوحدات الحكومية (العمومية) الى :

- وحدات غير إدارية : وهي الوحدات التي تحصل إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير مثل مصلحة الجمارك ؛
 - وحدات غير إدارية : وهي الوحدات التي تقتصر نشاطها على النفقات، او تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا مثل قطاعات الدفاع والصحة والتعليم ؛
 - الشخصية الاعتبارية (المعنوية) مفقودة في الوحدات العمومية ، حيث ان كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة ؛
 - العلاقة النسبية بين الإيرادات والمصروفات معدومة ، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر
 - تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها ، كما انها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام ، كما ان المحاسبة العمومية تتضمن معايير وإجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى وأيضا لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية ؛
 - احكام الرقابة عليها من الضياع او الاختلاس او سوء الاستخدام .
- وبعد التعرض الى الخصائص الأساسية والثانوية للمحاسبة العمومية سوف نستعرض أعوان المحاسبة العمومية في المطلب الموالي .

¹ - إبراهيم السيد المبلحي ، المحاسبة الحكومية ، مصر الإسكندرية ، ط1 ، 2002 ، ص 3.

المطلب الثالث : عناصر (الاعوان) المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة الى عدة أعوان يختص كل منهم الى مهام وسلطات محددة قانونا حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي :

الفرع الاول : الامر بالصرف

يعتبر امر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية واصدار سنة الامر بالصرف او تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات ، والقيام بإجراءات اثبات التصفية واصدار سند الامر بالتحصيل من جانب الإيرادات¹.

1- تصنيف الامر بالصرف : تم تحديد أصناف الامرين بالصرف في الجزائر وفق الاحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 ، والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية :

✓ الامر بالصرف الرئيسي :

تمنح صفة الامر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات الموالية :

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة ؛
- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة الى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية ؛
- الوالي في حدود ميزانية الولاية ؛
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلدية ؛
- المسؤولون المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ؛
- المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة والمستفيدة من ميزانية ملحقة .

2- الامر بالصرف الثانوي : يقوم الأمر بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمر بالصرف الثانويين من اجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية ، وبالتالي تتكون شبكة الأمر بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبيين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي ، الذي يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الامر بالصرف الرئيسي .

¹ - المادة 26 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق ل 15 غشت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 35 ، ص 134 .

الفرع الثاني: تعريف المحاسب العمومي

يعرف المحاسب العمومي على انه : " هو كل عون او موظف مؤهل قانونا ، يتصرف باسم الدولة جماعة محلية ، مؤسسة عمومية ، من اجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات او تسيير السندات بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه ، او بواسطة التحولات الداخلية للقيود ، او بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت اشرافه¹.

ويعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي على انه كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الموالية :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ؛

- ضمان حراسة حفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف ؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والموارد العمومية .

1- تصنيف المحاسب العمومي : تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين .

✓ المحاسب العمومي الرئيسي :

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبية للعمليات المالية للدولة ، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91 – 313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها ، ويتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية ؛

- امين الخزينة المركزية ؛

- أمناء الخزينة في الولاية ؛

- الاعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة .

✓ المحاسب الثانوي : وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة الرئيسي ، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي .

¹ - المادة 26 من قانون 21-90 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق ل 15 غشت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره، ص 135 .

الفرع الثالث: المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية ، من اجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث تقوم بالتحقيق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الامر بالصرف .

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الامر بالصرف عند بداية إجراءات الانفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة .

المبحث الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية

النظام هو مجموعة عناصر متفاعلة ، وتعمل معا من اجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ، ويمكن تجزئة النظام إلى مكونات اصغر باعتباره نظام، وهكذا تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية ، وبناء على ذلك يمكن تقسيم نظام المحاسبة العمومية إلى ثلاثة نظم فرعية هي النظام المحاسبي ، نظام الموازنة العامة للدولة ونظام الرقابة على المال العام.

المطلب الأول: نظام المحاسبة العمومية

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية .

الفرع الاول : تعريف النظام المحاسبي العمومي

يعرف على انه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الدولة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"¹ .

وتعرف أيضا على أنها " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها"² .

الفرع الثاني: وظائف النظام المحاسبي العمومي

تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي³ :

1 - محمد الهور، اساسيات في المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 13.
2 - عقلة محمد يوسف المبيضين ، نظام المحاسبة الحكومي و ادارته ، دار وائل للنشر الاردن ، عمان ، 1990 ، ص 26.
3 - نفس المرجع ، ص 36.

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية ؛
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها ؛
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها ؛
- توفير البيانات الأزمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز ؛
- توفير البيانات والمعلومات الأزمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخدامها ؛
- توفير التقارير الأزمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها؛
- توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي .

المطلب الثاني : نظام الموازنة العمومية

أوضحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي كما انها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات .

الفرع الاول:تعريف الموازنة العامة

الموازنة العامة هي عبارة عن تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة مالية مقبلة تقوم على التخطيط والتنسيق ورقابة استخدام الموارد لتحقيق الأهداف بكفاءة وقد ورد قانون تنظيم الموازنة رقم (19 لعام 76 المادة أ) تعريف الموازنة بأنها الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المالية.

وتعرف أيضا على أنها " خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفرض السلطة التنفيذية مسبقا بالإتفاق وفق أحكامه ، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الاحكام والأساليب المبينة فيه وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة¹ .

¹ - محمد الهور ، اساسيات في المحاسبة الحكومية ، نظري - علمي ، دار وائل للنشر ، ص 21.

وتعرف الموازنة العامة للدولة بأنها قائمة تضم التقديرات المعتمدة لمصروفات وإيرادات الدولة لسنة مقبلة ويعني هذان الموازنة هي الإدارة الوحيدة المتاحة لمقابلة مقترحات الانفاق بالموارد المتوقع توافرها في الفترة المقبلة أي انها تحقق التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة .

الفرع الثاني : أهمية الموازنة العامة

تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال ما يلي :

1- الأهمية السياسية :

إن اعتماد الموازنة من قبل البرلمان معني ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة ، وللميزانية العامة من الناحية السياسية أهمية كبرى في الدول ذات الأنظمة النيابية والديمقراطية لان إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية وكذلك احتياجها لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية ، كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات انفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية كما يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة وإجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو إجبارها على تنفيذ برنامج معين .

كما أن الموازنة وسيلة سياسية أتغيير أنظمة الحكم فهي تعتبر سلاحا تستطيع إحراج به الحكومة إذا رفضت اعتماد مشروع الميزانية المقدم منها ومن ثم فقد تضطرها إلى الاستقلالية¹.

2- الأهمية الاقتصادية والاجتماعية :

للموازنة العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي وأهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية وأخذت هذه الأهمية بالتزايد ويكمن دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي عن طريق استخدام السياسة الاتفاقية والاياردية ، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة البشرية .

لدى الأفراد ، فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة ، تعدل في توزيع الدخل الوطني فيما بين الطبقات المختلفة للمجتمع ، وعلى الأفراد عن طريق الضرائب والنفقات العامة ، ذلك أن الدولة تستطيع بواسطة الزيادة في الضرائب أن تزيد ما توزعه على غيرهم عن طريق النفقات العامة .

¹ - بوشنظر سليمة ، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 03 ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، 2010 / 2011 ، ص 37.

و اتسعت رسالة لميزانية الدول المتقدمة اقتصاديا أكثر مما كانت عليه فيما مضى فلم تعد الميزانية العمل الذي تقدر بواسطته الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب ، وإنما أصبحت تهدف أيضا إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوى الاقتصادية غير المستخدمة ، والمساهمة في زيادة الدخل الوطني ، ورفع مستوى المعيشة ، وفي الدول ذات الاقتصاد المخطط وعلى الأخص البلدان الاشتراكية ، يعظم دور الميزانية كثيرا لعلاقتها الوثيقة بعملية التخطيط الاقتصادي ، إذ تصبح الميزانية والحال كذلك جزء من الخطة المالية العامة للدولة وأداة من أهم أدوات تنفيذها .

أحدثت التغيرات والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي طرأت على مختلف الدول تعديلات جذرية وعميقة في فكرة الميزانية والدور الذي تقوم به في مالية الدولة¹ .

3- خصائص الموازنة العامة :

- استمدت الموازنة العامة أهميتها في مختلف الدول باعتبارها " أداة رقابية " فاعلة بيد السلطة التشريعية تمكنها من الاشراف الكامل على التصرفات المالية ، وتقييم أداء الوحدات الحكومية .

- ان الموازنة العامة عبارة عن برنامج تنفيذي قصير الأمد (لمدة سنة مالية) يعكس القرارات المتعلقة باختيار الأهداف المراد تحقيقها واختيار البرامج والسياسيات التي ستؤمن تحقيق هذه الأهداف² .

4- دورة الموازنة العامة :

تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي :

- مرحلة الاعداد والتحضير :

هي أداق وأهم مرحلة لان نتائجها ومدى فعليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإيرادات العامة بحكم مسؤوليتها عن تحقيق أهداف الدولة يتم تقدير المباشر للمصروفات على أساس الاحتياطات المتوقعة ، وتكاليفها وتأخذ بعين الاعتبار الظروف المعروفة خلال سنة القادمة كزيارة عدد المراكز التعليمية والتي يجب زيادة المصاريف المتعلقة بها ميزانية السنة المالية القادمة.

- اعتماد الموازنة (المصادقة) :

1 - أحمد بوجلال ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، مرجع سابق ذكره ، ص 53.
2 - فؤاد الفسفوس ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، 2010/1431 ، تاريخ الإيداع 3151 / 2009/07 ، دار الكنوز المعرفية العلمية ، عمان .

بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية، وبعد اكمال الدراسة وإجراءات التعديل ان امكن تقوم السلطة التشريعية بالمصادقة على المشروع المتعلق بالميزانية ويصبح ذلك قانونا ملزم للسلطة التنفيذية .

- مراحل تنفيذ الموازنة :

تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الامر المالي العام من قبل رئيس الوزراء الذي يحول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الانفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية¹ .

- مرحلة الرقابة على الموازنة :

تشكل هذه المرحلة الى نوعين من الرقابة :

➤ الرقابة قبل المباشرة على الصرف :

وذلك للتأكد من ان المخصصات المطلوبة من قبل الوزارات والدوائر الحكومية لا تتعارض مع قانون الموازنة العامة كما بالتدقيق والرقابة على المصروفات الفعلية من حيث عدم تجاوزها المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق الرقابة على عمليات الصرف .

➤ الرقابة اللاحقة او الخارجية :

التي يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة النفقات والإيرادات العامة لكافة الوزارات والدوائر الحكومية حيث يقدم تقرير الى السلطة التشريعية متضمنا الآراء والملاحظات والمخالفات المرتبكة من خلال تنفيذ قانون الموازنة العامة حيث يتم دراسة الأخطاء والمخالفات ويتم اتخاذ القرارات الكفيلة حدوث وتكرار الأخطاء .

المطلب الثالث : نظام الرقابة المالية

الفرع الاول : تعريف الرقابة المالية

يمكن القول أن نظام الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة العمومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام .

¹ - احمد محمد حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص 90.

أما تعريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها فيما يلي¹ :

التعريف الأول :

" هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من تتبع المال العام وحراسته و حفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية. وتعرف أنها : " مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلوله، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف وومعالجة كل قصور في تحقيق هذه الأهداف " ².

التعريف الثاني :

" هي الإشراف والفحص والمراجعة للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية بأحكام القوانين والأنظمة، واللوائح والأغراض التي اعتمدت من اجلها سلفا المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعية، وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة ، وللأغراض التي خصصت من اجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة لكي يمكن من الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن من علاجها وتفادي تكرارها³."

الفرع الثاني : وسائل الرقابة المالية

وتتمثل فيما يلي⁴ :

- التقيد اعتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده) ؛
- الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها ؛
- لجان التعداد والتفتيش يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزير المالية مع التوصيات بشأنها .
- المراقب المالي (المحاسب المفروض) : يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في :
- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية سارية المفعول ؛

1 - احمد بوجلال ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، مرجع سبق ذكره ، ص 53.

2 - إسماعيل حسين احمرو ، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة ، مرجع سبق ذكره ، ص 219.

3 - يوسف السعيد احمد ، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره ، ص 77.

4 - محمد الهور ، اساسيات في المحاسبة الحكومية ، مرجع سبق ذكره ، ص 221 – 222.

- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالهتم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية ؛
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويحتمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب ؛

- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية ؛
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعنية لديها ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه.

المبحث الثالث : مقاييس (معايير) المحاسبة الدولية في قطاع العام

تلعب معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام الدور الفعال فيما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة هي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومية (العمومية).

المطلب الأول : التعريف بمعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في قطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبارها أهميتها وضخامة الأموال التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها ، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام (العمومية) وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات لأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الانفاق الرأس مالي بما يعرض المال للضياع بسبب غياب ابسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام (العمومي) IPSAS .

والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعني هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقاً لكل من الأساس النقدي الاستحقاق، وقد صدر لغات تاريخه 32 معيار مبينة في الجدول أدناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض واللذين سيشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية (العمومية) التي تطبق هذه المعايير إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي¹.

¹ - خالد الجعرات ، دور معايير المحاسبة الدولية (isa – ifras – ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ، مداخلة ضمن ملتقى الدولي ورقة ، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ، ص 15.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية الحكومية (العمومية) التي تعني بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على معايير الدولية للتقارير المالية IFRS .

على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال العمومية (الحكومية) تطبق هذه المعايير أي معايير IFRS، حيث أن نصوص معايير IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS .

جدول رقم (01 - 01) : جدول خاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

معايير ifrs ذات العلاقة	مسمى المعيار	رقم المعيار
IAS1	عرض القوائم المالية	IPSAS1
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	IPSAS2
ISA8	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	IPSAS3
IAS21	اثر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IPSAS4
IAS23	تكاليف الإقراض	IPSAS5
IFRS وIAS27	القوائم المالية الموحدة و المنفصلة	IPSAS6
IAS23	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IPSAS7
IAS27	الاستثمارات في العقود المشتركة	IPSAS8
IAS 18	الايراد من العمليات التبادلية	IPSAS9
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IPSAS10
IAS 11	عقود الانشاء (المقاولات)	IPSAS11
IAS 2	المخزون	IPSAS12
IAS 17	الإيجارات	IPSAS13
IAS10	الاحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IPSAS14
IAS 29	الأدوات المالية : الإفصاح و العرض	IPSAS15
IAS 40	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	IPSAS16
IAS 16	الممتلكات المنشآت و المعدات	IPSAS17
IAS 8	الإفصاح القطاعي	IPSAS18
IAS 37	المخصصات الالتزامات الطارئة و الأصول الطارئة	IPSAS19
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف	IPSAS20

IAS 36	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	IPSAS21
لا يوجد	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	IPSAS22
لا يوجد	الايراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب و التحولات)	IPSAS23
لا يوجد	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS24
ISA 19	منافع الموظفين	IPSAS25
ISA 36	الانخفاض في الأصول المولدة	IPSAS26
ISA 41	الزراعة	IPSAS27
ISA 32	الأدوات المالية : الغرض	IPSAS28
ISA 39	الأدوات المالية الاعتراف و القياس	IPSAS29
ISA 7	الأدوات المالية الإفصاح	IPSAS30
ISA 38	الأصول الغير الملموسة	IPSAS31
Ifric 12	ترتيبات الامتيازات المشتركة	IPSAS32
		الإبلاغ المالي المعتمد

المصدر: www.ipsas.com تاريخ الاطلاع 15 فيفري 2018 على الساعة 18:00 .

المطلب الثاني : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الفرع الاول : مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، حيث انه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس .

وفي هذا الإطار، حيث مجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من اجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية ، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي .

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث " يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ¹.

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPASA) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية...) والمنشآت المكونة لها، (المستشفيات، الجامعات، المجالس...).

ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية أنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس .

وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجود الإبلاغ المالي الحكومي، عن طرق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبية من طرف الحكومات والهيئات الدولية والمهنية المهتمة بمجال المحاسبة.

وتستثنى من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخطوات التالية:

➤ دراسة إصدارات كل من ²:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

- الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية؛

- هيئات المحاسبة المهنية؛

- المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

* تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مداخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما؛

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص 20.

² - نور الهدى بوليفية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

- * نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل ؛
- * دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة ، حيثما كان ملائماً وعلى ضوء أهداف المجلس معايير المحاسبة للقطاع العام ؛
- * نشر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الفرع الثاني: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم ؛
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية ؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي ، حيث تعطي قراءة أوضح للمالية الدولية ؛
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية ؛
- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية ، وعليها قابلية للمقارنة سواء على مستوي أو الدولية ؛
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، تفيدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عمال بمبدأ القيد المزدوج.

المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة ثم تأسيسه سنة 1977، والذي تهدف مهنة الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية .

قوية عن طريق وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة¹.

الفرع الاول : دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وقد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام أو الحكومي (IPSASB)، كهيئة مستقلة ومسؤول عن وضع معايير محاسبة في الوحدات الحكومية والعمومية والإدارية التي لا تهدف إلي تحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع معايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العمومي .

وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبة عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها .

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير².

الفرع الثاني : أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة المصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات الغير هادفة للربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من اجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة المالية التي تعدها الحكومات وفي هذا الاطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر التالية :

- إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ؛

- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير ؛

1 - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ج1 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموع طلال أبو غزالة ، عمان ، 2009 ، ص 4.

2 - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ج1 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموع طلال أبو غزالة ، عمان ، 2009 ، ص 4.

- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد تقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرا هاما في إستراتيجية عمل المجلس .

خلاصة :

تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ النفقات والايرادات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة ، مع الأخذ بعين الاعتبار بعد خصائص من حيث أنها لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تأدية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام ، كما أن المحاسبة العمومية نظام خاص بها وذلك حسب القانون الجزائري 90/21 الذي يضبط مسؤولية كل فرد عامل في المؤسسات العمومية كل من الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون .

كما يعتبر نظام المحاسبي العمومي نظام رقابي ومعلوماتي كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة .

الفصل الثاني: ماهية المؤسسة
العمومية

تمهيد :

كان دور الدولة في السابق مقتصرًا على الحفاظ على الأمن والاستقرار السياسي، ولكن مع مرور الزمن، تحولت الدولة من كونها مجرد حارسة إلى دولة متدخلة من خلال إنشاء مؤسسات عمومية، سواء كانت ذلك المؤسسات الاقتصادية ذات الأهداف الواسعة أو المؤسسات الإدارية مثل الجامعات والمدارس. استنادًا إلى ذلك، سنتناول في هذا الفصل طبيعة المؤسسة العمومية من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة العمومية.

- المبحث الثاني: المؤسسات العمومية الاقتصادية.

- المبحث الثالث: المؤسسات العمومية الإدارية.

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة العمومية

ان مفهوم المؤسسات العمومية لم يستقر الفقه على تعريف مانع جامع للمؤسسة العمومية بحيث تباينت واختلفت آراؤهم حولها ، واتسمت معظمها بالالتباس وعدم الدقة ، شأنها في ذلك شأن خصائص وarkan المؤسسة العمومية بالإضافة الى اهمية المؤسسة العامة .

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية

إن مفهوم المؤسسة العمومية كان مرادفا لمفهوم المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، حيث أن كل النشاطات التي كانت تتولاها هذه المؤسسات في بداية ظهورها كانت نشاطات ذات طبيعة إدارية فيما بعد ظهر مصطلح المؤسسات العامة الناشطة في الميدان التجاري، الصناعي و الاقتصادي...الخ¹.

وقبل التطرق لتعريف المؤسسة العمومية لابد من تعريف المؤسسة على حدنا :

يعرف ناصر دادي عدون المؤسسة على أنها: " كل هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل ماليا، في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج، أو تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، أو القيام بكلهما معا (إنتاج + تبادل)، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطه " ².

يعرفها "عمر صخري": "بأنها الوحدة الاقتصادية التي تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي " ، ومن خلال هذا التعريف يتضح أن المؤسسة وسط للتفاعل بين الموارد المادية والبشرية .

و"المؤسسة بهذا تعتبر شكل اقتصادي وتقني واجتماعي وقانوني، لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها، وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لتقييم العمل الاجتماعي بغية إنتاج وسائل الإنتاج أو سمعة للاستهلاك أو تقديم خدمات " ³.

يعرف الأستاذ "بارتيلمي Barthélemy" المؤسسة العمومية بأنها: "مرفق عام منح الشخصية المعنوية " .

ويعرف الدكتور "خالد خليل الظاهر" المؤسسة العمومية بأنها "أشخاص عامة تتمتع بالشخصية المعنوية، تنشئها الدولة لإدارة مرفق عام، ويمنحها القانون قدرا كبيرا من الاستقلال المالي والإداري، وهي صورة من صور اللامركزية المرفقية" .

ويعرف الدكتور "ناصر لباد" المؤسسة العمومية بأنها شخص معنوي، الهدف من إنشائها هو التسيير المستقل لمرفق عمومية تابعة للدولة أو المجموعات المحلية " .

¹ - شايب الرااس عبد القادر ، المؤسسة العمومية و مبدأ المنافسة ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، 2016/2017 ، ص 12.

² - ناصري دادي عدون، اقتصاد المؤسسة ، الجزائر ، دارالمحمدية العامة ، 1998 ، ص 11.

³ - صمويل عيود ، اقتصاد المؤسسة ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1993 ، ص 58.

ويرى العلامة "Chapus" بأنه لا يوجد معيار للمؤسسة العمومية، واعتبر أنها شخص متخصص من أشخاص القانون العام"، وقد تخلى في تعريفه عن عنصر المرفق العام .

كما يعرف الدكتور "Laurent Pierre" المؤسسة العمومية على أنها "هي شخص معنوي من القانون العام يسير مرفق عمومي متخصص، مستقل عن الدولة والجماعات المحلية، ولكنه مربوط بهما".

ويعرف الأستاذ سليمان محمد الطماوي "في كتابه "مبادئ القانون الإداري" دراسة مقارنة" بقوله: "هي عبارة عن مرفق عام يدار عن طريق منظمة عامة، ويتمتع بالشخصية المعنوية"¹.

ويعرف الأستاذ "أحمد محيو" المؤسسة العمومية على أنها "شخص اعتباري إداري من النموذج التأسيسي، الهدف من إحداثها تأمين التسيير المستقل لمرفق الدولة أو الولاية أو البلدية أو لشخص آخر من النموذج التجمعي".

ويعرفها الدكتور "فهي محمود شكري": المؤسسة العمومية هي وحدة إدارية أو جهاز إداري من منظمات القطاع العام، مستقلة بذاتها بشخصية معنوية، ولها نوع من الاستقلال المالي والإداري لتمارس عملاً من أعمال الدولة يتم إنشاؤها بقانون يحدد أعمالها وواجباتها وحقوقها، وتخضع من حيث المبدأ لقواعد القانون الإداري"².

المطلب الثاني : خصائص واركاب المؤسسة العمومية

الفرع الأول : خصائص المؤسسة العمومية

تتحد خصائص المؤسسة العمومية من خلال الزوايا التي يتم عن طريقها معالجة الموضوع، ولذا يمكن ان ننظر إليها من خلال زاويتين ، زاوية التحليل المؤسسي الذي يدرس الخصائص السياسية والقانونية، وزاوية التنظيمية وعلى هذا الأساس فخصائص المؤسسة العمومية هي كالآتي³:

- الخضوع للسلطة الرئاسية ، ولكي تأخذ المؤسسة الصفة العمومية يجب ان تكون تحت رقابة السلطة العامة ، وهذا يتضمن الحق في تصميم قمة الإدارة وتشكيل القرارات الهامة لسياستها ؛

- يتم تمويلها عن طريق ميزانية معينة او مقتطعة وليس من خلال تبادل تجاري ؛

- انتظام سيرها وعدم توقفه لأهمية الخدمات المقدمة ؛

- تعمل المؤسسة العمومية على تحقيق اهداف الدولة والتي تعني الغايات والأهداف او مجموعة الأمور المستقبلية التي تسعى الدولة الى تحقيقها سواء على المدى القصير او المتوسط او الطويل .

1 - هيام مروة ، القانون الإداري الخاص ، بيروت : المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع ، 2003 ، ص 62.
2 - عمار عوابدي ، القانون الإداري، ج1 ، النظام الإداري، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية ، ط5 ، 2008 ، ص 305.
3 - مذكرة ماجستير ، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة العامة الخدمية ، جامعة بسكرة ، 2005-2006.

بالإضافة الى :

- كبر حجمها نظرا للدور المهم الذي تقوم به والعدد الكبير من المستفيدين من خدماتها ، تعمل في ظروف احتكارية، ولا تحظى خدماتها بمنافسة حقيقية من جانب المؤسسات الأخرى لانخفاض ربحية النشاط ، مما يجعل المؤسسات ؛
- العمومية على الأقل في المدى القصير والمتوسط لا تعرف التحدي الاقتصادي البقاء للأفضل لذي يميز المؤسسات الخاصة ؛
- محيطها معقد يتصف بحواجز دخول كبيرة ومتعدد التغيرات ؛
- غالبا لا تهدف الى الربح فهدفها هو النفع العام وتقوم بتقديم خدماتها بمساهمة هامشية في التكلفة من طرف المستفيد ؛
- كذلك من بين خصائصها نجد أسلوب التسيير الذي يميزها عن باقي المؤسسات الأخرى يسمى هذا الأسلوب بالإدارة العمومية . حيث عرفها البعض على انها مجموعة من الأنماط؛
- المتشابكة المتعلقة بصنع القرارات والتي تقوم بها المؤسسات العمومية تنفيذا للسياسة العامة التي تستهدفها الدولة .

الفرع الثاني : اركان المؤسسة العمومية

- المرفق العام :

- لقد تعددت التعاريف التي أعطيت للمرفق العام ، وحتى الآن ليس هناك تعريفا موحدا وشاملا على الرغم من تطور النظرة إلى المرفق العام، فقديما كان ينظر إلى هذا الأخير بأنه كيان ذات طابع إداري بحت، يتولاه شخص معنوي عام (الدولة) ويخضع للقانون الإداري بغية تحقيق النفع العام.
- والنظرة الحديثة للمرفق العام والمقتربة بفكرة التحديث قد أهدرت كما قلنا مقولة أن القانون الإداري هو قانون المرافق العامة ، وباتت الأخيرة تخضع في نظامها القانوني إلى قاعدتين، ثابتة ونسبية¹.
- شخص معنوي عام :

ليس كل مرفق عام مؤسسة عامة، إنما العكس صحيح فالمؤسسة العامة شخص معنوي من أشخاص القانون العام يستقل عن الدولة أو البلديات التي أنشأته، وهذا ما أكده النظام العام الحالي للمؤسسات العامة في المواد الأولى والثانية .

¹ - قریش بن شرقي ، منازعات العمل في نطاق المؤسسة العمومية الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، فرع قانون المؤسسات ، جامعة الجزائر ، 2001-2002 ، ص 8.

وكون المؤسسة العامة من خصائصها أنها تدير مرفقا عاما يختص بتمتعته بامتيازات السلطة العامة، أصبح لهذه المؤسسات الحق في استغلال مظاهر هذه الامتيازات والتي من نتائجها¹.

-اتخاذ القرارات الإدارية النافذة ؛

- اعتبار أموالها أموالا عمومية حسب أحكام المادة الثانية من قانون المحاسبة العمومية ؛

- أن تستخدم أساليب التنفيذ المباشر بحق المنتفعين من خدماتها ؛

- الأشغال التي تقوم بها أو التي تجرى لحسابها تعتبر مبدئيا أشغالا عامة، ويعد العاملون لديها موظفين عموميين إذا كانت من المؤسسات العامة الإدارية .

- مبدأ التخصيص :

إن التخصيص يرتبط بالشخصية المعنوية فهو يركز على وجود غرض معين وغاية يجب تحقيقها، كما يرتبط هذا المبدأ بفكرة أخرى تتعلق بارتباط المؤسسة العمومية بالدولة أو البلديات، باعتبار أن المؤسسة العامة كجهاز متخصص ومستقل قد أنشئ للقيام بمهمة هي بالأصل مرتبطة بالدولة أو البلديات.

- الاستقلال المالي والإداري :

ينحصر الاستقلال المالي للمؤسسة العامة في اكسابها ذمة مالية وميزانية خاصة بها، مما يجعلها تتحكم في حجم ومصدر ثرواتها بكل حرية، وفي استخدام نفقاتها على النحو الذي تراه ملائما مع أهدافها ومصالحها، وتمول هذه الذمة والميزانية المالية من الخزينة العامة للدولة، بحيث يصبح لها حسابات خاصة بها، وسلطة الأمر بالصرف، وبما أن مال المؤسسة العامة جزء من الخزينة العامة، فإنها تتحمل مسؤوليتها المالية أمام الدولة وحتى مع الغير.

أما الاستقلال الإداري للمؤسسة العامة، فيتمثل في اتخاذها بكل حرية القرارات الادارية الضرورية المتعلقة بنشاطاتها العادية كحرية إبرام العقود الإدارية وتعيين الموظفين وممارسة السلطة الرئاسية عليهم، مع تحمل مسؤولية أعمالها، وذلك دون الرجوع إلى السلطة التي قامت بإنشائها، لكن الاستقلال المالي والإداري للمؤسسة العامة مقيد بشرطين هما²:

➤ احترام مبدأ التخصيص المحدد في أداة إنشائها ؛

➤ خضوعها إلى الرقابة الإدارية الوصائية كضمان لحسن سير أعمالها وشرعيتها .

¹ - وليد حيدر، طرق إدارة المرافق العامة المؤسسة العامة و الخفضة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 63.

² - احمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1985، ص 97.

- خضوع المؤسسة العامة إلى السلطة الوصائية :

يقصد بالسلطة الوصائية، الوزارة أو الوزارات التي تمارس الوصاية على المؤسسات العامة، والوصاية معناها الرقابة التي تمارسها السلطة المركزية على المؤسسات العامة والهيئات العامة، وتتمثل أعمال السلطة الوصائية على المؤسسات العامة عموما في :

- مراقبة انتظام العمليات الاقتصادية والمالية للمؤسسة واحترام أهداف الخطة الوطنية للتنمية ؛

- مسك الأموال والمدفوعات والالتزامات المالية الأخرى ؛

- جرد الأملاك ومراقبة الحسابات ؛

- المساعدة التقنية والمالية التي يجب تقديمها للمؤسسة العامة ؛

- التفتيش التقني والحسابي للمؤسسة ؛

- مراقبة أعمال أجهزة المؤسسة مع سلطة اتخاذ العقوبات المناسبة ضدها .

المطلب الثالث : أنواع المؤسسات العمومية

تنوع المؤسسات العمومية وتنقسم إلى أنواع متعددة بالنظر إلى اعتبارات مختلفة، فمن حيث طبيعة ما تقدمه المؤسسة إلى الجماهير، تنقسم إلى مؤسسات إنتاج ومؤسسات خدمات، وأما من حيث النطاق المكاني، تنقسم إلى مؤسسات وطنية وأخرى محلية، غير أن أهم التقسيمات المتعلقة بأنواع المؤسسات العمومية وهي كالآتي:

الفرع الاول : المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

تعتبر المؤسسة العمومية الإدارية أولى أشكال المؤسسات العمومية في الظهور، فهذه المؤسسات أنشأتها الدولة بغرض تسيير المرافق العمومية التابعة لها، وتتخصص المؤسسة العامة الإدارية في إدارة وتسيير المرافق العامة الإدارية¹.

من أمثلة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في الجزائر نذكر:

الديوان الوطني للامتحانات والمسابقات، الديوان الوطني للإحصائيات، المعاهد الوطنية للتكوين العالي، المعهد الوطني لتكوين موظفي قطاع التربية الوطنية .

¹ - مداح يوسف، قنات المؤسسات العمومية في الجزائر ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2016/2015 ، ص 37.

- تعريفها :

يعرفها الأستاذ جين ريفيرو " المؤسسة العامة شخص معنوي من أشخاص القانون العام تهدف إلى تسيير مرفق عام"¹.

يعرفها الأستاذ ديدي تراش "المؤسسة العمومية شخص معنوي من أشخاص القانون العام، ذات اختصاص معين (هو تسيير مرفق عام) وهي تمثل اللامركزية المرفقية".

- خصائصها :

تتميز المؤسسة العمومية الإدارية بثلاثة خصائص أساسية هي²:

1- المؤسسة العامة ذات الطابع الإداري شخص معنوي :

وبهذه الخاصية فهي تتمتع بجميع مميزات الشخصية المعنوية من ذمة مالية واستقلال إداري في تسيير شؤونها، وحق التقاضي .

2- المؤسسة العامة شخص معنوي من أشخاص القانون العام :

فهي تخضع لقواعد القانون العام وبالضبط لقواعد القانون الإداري، كما تميزها هذه الخاصية عن الأشخاص المعنوية الخاصة المعترف لها بطابع المنفعة العامة، فهذه الأخيرة تخضع لقواعد القانون الخاص .

3- المؤسسة العامة تكلف بتسيير مرفق عام إداري :

على عكس الأشخاص العامة الإقليمية والتي يكون موضوعها تسيير الشؤون المحلية، فإن المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري تتخصص في تسيير مرفق عام إداري، بهذه الخاصية فهي تحقق اللامركزية المرفقية ، بعكس البلدية التي تحقق اللامركزية الإدارية .

الفرع الثاني: المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري

جاءت فكرة المؤسسة العمومية الإدارية بغرض تسيير المرافق العمومية الإدارية للدولة، حيث تتكفل بوظائف محددة هي الوظائف الإدارية في الدولة، لكن سرعان ما حتمت ظروف خاصة على الدولة التدخل وممارسة النشاطات الاقتصادية، هذه المرحلة عرفت بأزمة المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري وظهور ما سمي بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ومن أمثلة المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي نجد: الوكالة الوطنية للنفايات، الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية، غرفتي التجارة والصناعة³.

¹ - شايب الراس عبد القادر ، المؤسسة العمومية و مبدأ المنافسة ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، ص 14.

² - نفس المرجع ، ص 14.

³ - ناصر لباد ، القانون الإداري ، الجزء الثاني ، النشاط الإداري ، الطبعة الأولى ، 2004 ، ص 187.

• تعريفها :

يعرفها الأستاذ ناصر لباد على أنها " تلك المرافق التي يكون موضوع نشاطها تجاريا وصناعيا مماثلا للنشاط الذي تتولاه الأشخاص الخاصة، تتخذها الدولة والجماعات المحلية "الولاية والبلدية" كوسيلة لإدارة مرافقها ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهي تخضع في هذا لاحكام القانون العمومي والقانون الخاص معا كل في نطاق محدد.

• خصائصها :

باعتبارها مؤسسة عمومية فهي تتميز بنفس خصائص المؤسسات العمومية من شخصية معنوية، الاستقلال المالي والإداري، لكن ما يميزها عن المؤسسات العمومية الإدارية هو تخصيصها في تسيير مرفق عام تجاري وصناعي، كما أنها تخضع في جزء كبير من نشاطها لقواعد القانون الخاص .

الفرع الثالث : المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي

ظهر مصطلح المؤسسة العمومية الاقتصادية وحديثا بالمقارنة مع مصطلح المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية الصناعية والتجارية، هذا نتيجة لتطور الأفكار فبعدها كانت الدولة حارسة، تحرس النظام العام سمح لها بالتدخل استثناء لعدم وجود أو نقص في المبادرة الفردية، بعد هذا أصبحت الدولة مقاوله تمارس النشاطات التجارية شأنها شأن الخواص وتخضع لنفس الأحكام والمبادئ، تمت ممارسة هذه النشاطات بواسطة المؤسسات العمومية الاقتصادية¹.

1- تعريفها :

جاء تعريفها في المادة الثانية من الأمر 04-01 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها على النحو التالي "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة ، وهي تخضع للقانون العام "ومن بين التعريفات للمؤسسة العمومية الاقتصادية نجد :

1- هي المؤسسات التي تتخذ موضوعا لها نشاطا تجاريا، أو صناعيا مماثلا لنشاط الأفراد، وقد ظهرت هذه المؤسسات مع بداية الحرب العالمية الثانية، نتيجة الظروف الاقتصادية، وبروز مبدأ ضرورة تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي لمواجهة الأزمات، لمنع الاحتكار والمغالاة في الأسعار، وتحقيق ما يسمى بالأمن الغذائي .

2- خصائصها :

أهم الخصائص تكمن في² :

1 - ماجد راغب لحو، القانون الإداري ، دار المطبوعات الجامعية ، مصر، 1994 ، ص 292.
2- عمار صخري، اقتصاديات المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط1، 2010 ، ص 26.

- للمؤسسة شخصية قانونية من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات، أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها ؛
- تعود ملكيتها للدولة، وحيث تكون تحت سلطتها ورقابتها ؛
- القدرة على الإنتاج، أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها ؛
- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل ؛
- المرونة ، أي التأقلم مع المحيط ؛
- تخصص لتحقيق أهداف عامة محددة، تتمثل عادة في إنتاج سلع إنتاجية، استهلاكية، وفي تقديم خدمات عامة لإشباع الحاجات العامة .

المبحث الثاني : المؤسسة العمومية الاقتصادية

من الواضح للمحللين الاقتصاديين الذين يدرسون التحولات الاقتصادية في الجزائر أن البلاد قد ركزت بشكل كبير على تنمية اقتصاد يعتمد على الشركات العامة كوسيلة رئيسية لتحفيز النمو الاقتصادي وتقليل الاضطرابات الاقتصادية .

المطلب الأول : مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية

ظهر مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية على مستوى العالمي في بداية القرن العشرين 20 حيث كانت تعرف بأنها: " الذات العمومية الوحيدة التي لا تعتمد أساسا ترابيا او جغرافيا" بحيث اعتبرها جانبا من الفقه تجسيدا للامركزية المرفقة او المصلحية، والمؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر بالصورة التي هي عليها اليوم لم تكن وليدة الصدفة بل كانت نتاج تقلبات وازمات عدة تشهد عليها قوانينها المتعاقبة هذه الأخيرة تميزت باضطراب وتباين واضحين دفعت المؤسسة العمومية الاقتصادية ثمنه حتى وصلت الى ما هي عليه اليوم بالإضافة الى المحيط الاقتصادي المضطرب فقد كان للظروف السياسية والأمنية والاجتماعية التي عايشتها الجزائر الدور الكبير في صناعة تاريخ المؤسسة العمومية الاقتصادية وتحديد مفهومها و يوجد تعاريف أخرى كما يلي :

التعريف الأول : هي المؤسسات التي تتخذ من النشاط التجاري أو الصناعي موضوعا لها مماثلا لنشاط الأفراد أي مشابهة في نشاطها للقطاع الخاص غير أن رأسمالها يرجع للقطاع العام وقد ظهرت هذه المؤسسات مع بداية

الحرب العالمية الأولى نتيجة للظروف الاقتصادية وبروز مبدأ ضرورة تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي لمواجهة الازمات لمنع الاحتكار والمغالاة في الأسعار وتحقيق ما يسمى بالأمن الغذائي أو الاقتصادي وهو نشاط يستهدف تحقيق النفع العام¹.

¹ - بغداد كمال، النظام القانوني للمؤسسات العامة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2011-2012، ص 21.

التعريف الثاني: بأنها مؤسسات تمارس أنشطة وأعمال اقتصادية بحثة، وهي نشاطات الأفراد وهي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية الإدارية والمالية، يخول لها تحقيق الهدف الذي أنشأت من أجله بقصد إشباع الحاجات العامة وغالبية الدول التي انتهجت النمط الاشتراكي، اتخذت هذه المؤسسات أداة لتحقيق تنميتها الاقتصادية، إلى وسائل القانون العام والخاص في آن واحد¹.

التعريف الثالث: في الجزائر ارتبط ظهور مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية بظهور المرسوم رقم 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 الذي يصف المؤسسة العمومية الاقتصادية على أنها شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤولية، تمتلكها الدولة أو الجماعات المحلية (البلدية، الدائرة، الولاية) وترتبط فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة أي تعود إليها جميع الحصص أو الأسهم كما تتمتع بالشخصية المعنوية وتسري عليها قواعد القانون التجاري إلا إذا نص صراحة على أحكام قانون خاصة ومن هنا نستخلص فرق جوهري بين المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية الغير اقتصادية وهو أن النوع الأول يخضع إلى القانون التجاري على خلاف النوع الثاني من تلك المؤسسات².

المطلب الثاني: مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية

ان تسيير المؤسسات أنماط مختلفة وبهذا عرفت الجزائر نتيجة التطور السياسي لوظيفة الدولة، فبتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي تم تحويل المؤسسات من المؤسسات عمومية إدارية الى مؤسسات عمومية اقتصادية وعليه سنتطرق الى تجسيد كل مرحلة مرت بها المؤسسة العمومية في ما يلي:

الفرع الأول: مرحلة التسيير الذاتي

بدأت هذه المرحلة بقاعدة اقتصادية شبه معدومة تميزت بتخلف وتدهور في كافة المجالات، وهو الامر الذي دفع بكافة العمال الجزائريين على اختلاف فئاتهم وقدرتهم الى تداخل لملاء الفراغ وتغطية النقص الذي تركه المسكرون الفرنسيون وتعتبر هذه المبادرة العمالية شهادة ميلاد المؤسسة المسيرة ذاتيا والتي دفعت بالمشروع الجزائري الى نظم نشاطها في الاطار القانوني جسده المرسوم رقم 63-95 المؤرخ في 81 ديسمبر 1963 والمتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسات المسيرة ذاتيا هذا الأخير الذي يعتبر اول اطار تنظيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر، والذي نظمها من ناحيتين أساسيتين³:

اولا: التنظيم البشري للمؤسسة المسيرة ذاتيا

نص المرسوم 63-95 على ظروف تكوين مجلس للعمال يتم انتخابه من طرق الجمعية العامة لمدة 03 سنوات ويتولى بدوره انتخاب لجنة التسيير التي انيطت بها مهام إدارية وخولت لها سلطة البت في بعض القرارات

1 - قوريش بن شرقي، منازعات العمل في نطاق المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم الادارية، جامعة بن عكنون، 2001-2002، ص 14.

2 - قمار خديجة، مكانة المؤسسة العمومية الاقتصادية في اطار الإصلاح المؤسساتي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص 96.

3 - عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، دار الريحانة، الجزائر، ص 09.

المالية . وتنظيم الصفقات العمومية وتميز المؤسسة المسيرة ذاتيا باستئثار الوزارة الوصية على القطاع الذي تنتمي اليه المؤسسة بتعيين مديرها باقتراح من المجلس البلدي للتسيير الذاتي، ويكيف المركز القانوني للمدير المعين على انه موظف عمومي وممثل قانوني للدولة داخل المؤسسة المسيرة ذاتيا وملزم بخضوع لتعليمات الإدارة المركزية¹.

ثانيا: التنظيم المالي للمؤسسة المسيرة ذاتيا

من بين اهم الإشكالات التي فصل فيها المرسوم 63-95 هو إشكالية طبيعية الأموال التي تحوزها المؤسسة المسيرة ذاتيا وذلك بوضعا في قائمة أملاك المجموعة الوطنية وهو الامر الذي طرح الشكوك حول مدى جدية اعتبار هذا التصنيف تعبيرا ضمنيا عن نية السلطة في التراجع عن أسلوب التسيير الذاتي .

وقد بدأ أسلوب التسيير الذاتي يتراجع بصدور المرسوم 64 - 75 وجاء بفكرة تجميع المؤسسات المسيرة ذاتيا في شكل اتحادات اقتصادية ذات بعد قطاعي ، لها مجالس إدارية مشكلة من ممثلي المؤسسة المنظمة اليها ، تتولى مهمة التنسيق القطاعي ووضع الخطط والبرامج المشتركة المدرجة ضمن الاطار العام للمخطط الوطني للتنمية وتحت رقابة و اشراف الإدارة المركزية، ومن هذه النقاط توحدت الوصاية الإدارية على المؤسسة الصناعية وهو الامر الذي افقد لجنة التسيير صلاحية وضع برامج الاستثمار وتحديد الأجور الأساسية ، ونقلت هذه المهام الى سلطة الوصية التي فرضت رقابتها على مختلف المعاملات المالية للمؤسسة .

وما يستنتج من جملة التعديلات هو تنازل الدولة عن التوجهات الأساسية التي كانت قد تبنتها في ميثاق ما قبل وما بعد الاستقلال كفكرتي الديمقراطية الاقتصادية واللامركزية وقد كانت نزاعات المؤسسة العمومية الاقتصادية في هذه الفترة تخضع في مجملها لاختصاص القضاء الإداري على اعتباراتها مؤسسة عمومية وتعم باسم ولحساب الدولة إذا لم تتعدى حقيقة كونها مجرد أداة بيد الدولة لتحقيق التنمية .

الفرع الثاني: مرحلة المؤسسة العامة

تميزت بظهور مصطلحين أساسيين وضعها كعنوان لكي نبين قانونين مهمين في تاريخ المؤسسة العمومية الاقتصادية هما: الشركة الوطنية والمؤسسة العامة ذات طابع صناعي وتجاري .

أولا: الشركة الوطنية

ساهم في ظهور هذه المرحلة الى جانب الظروف الاقتصادية تظافر العديد من الأسباب السياسية والاجتماعية وتمخض عن هذا الاتحاد ظهور مصطلحات اقتصادية عمل على ترسيخ توجهات الاشتراكية التنمية الوطنية اعتمادا على المؤسسة العامة التي منحت في البداية شكل شركات وطنية، التي تكونت من جهازين أساسيين :

1- جهاز المداولات : يشكل لجنة توجيه ومراقبة أعضاء الجهاز الاستشاري اكثر منها تقريرية وانطلاق هذا الجهاز نشاط سنة 1996 .

¹ - نفس المرجع ، ص 10.

2- الجهاز التنفيذي: يمثل المدير العام للشركة الوطنية الجهاز التنفيذي ويتم تعيينه بموجب مرسوم رئاسي وباقتراح من الوزارة الوصية او يخضع لسلطة الرئاسية وله صلاحيات واسعة في تسيير الشركة والقيام بكافة التصرفات القانونية المتعلقة بها في مواجهة الغير ومما اخذ على أسلوب الشركة الوطنية ان على الرغم من تبسيط مفهومها الا انه اقامها على تناقض القانوني فمن جهة تم تملك كل رأسمالها للدولة وهو ما يجعلها في مقام المساهم الوحيد ومن جهة أخرى سميت بالشركة وهذا واحد من الانتقادات التي وجهت الى الشركة الوطنية والتي لم تجد اهتماما من سلطات التي كانت تصب اهتمامها الكلي والوحيد على المشاكل الاقتصادية الجديدة بعيدا عن النزاعات والانتقادات الفقهية¹.

ثانيا: المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري

بالرغم من الخلاف الفقهي الحاد الذي اثارته المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وسط الفقه الفرنسي والذي ترتب عنه ما يسمى بأزمة المرفق العام الا ان المشرع الجزائري لم يولي اهتمام لهذا الخلق اذا كان الهدف الوحيد تنفيذ مخططات التنمية اصلاح الاقتصاد هذا الهدف الذي كانت الدولة في سبيل تحقيق مستعدة لقيام لمجازفات حقيقة تتعدى درجة تبني ظاهرة قانونية مختلفة في طبيعتها وتشكل هذه المؤسسة من مجلس الإدارة يضم ممثلين عن الدولة والحزب امام غياب تام لتمثيل العمالي ومدير العام لمؤسسة يم تعيينه من طرف الدولة بموجب مرسوم ويتميز تسيير هذه المؤسسة بتركيز كل صلاحيات الإدارة بيد الجهاز التنفيذي التابع للدولة المركزية (يتجسد الجهاز التنفيذي في شخص المدير العام)².

الفرع الثالث: مرحلة التسيير الاشتراكي

مع تفاقم المشاكل والصعوبات وقف المسؤولون امام ظروف تغيير فبعد ان استهدف المخطط الثلاثي الأول تحضير الوسائل المادية والبشرية انجاز مخططات مقابلة، جاء المخطط الربيعي الأول ليحدد الاتجاه نحو تخطيط لإنشاء صناعات ثقيلة وتركيز على قطاع المحروقات واخلال إصلاحات عميقة على اشكال تمويل واجبار المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي وتجاري عل فتح حسابين: واحد للاستغلال والأخر للاستثمار مع التداخل بينهما وقد تم في ظل المخطط الرباعي (70-73) انشاء عدد من المؤسسات العمومية الاقتصادية .

وسنحاول فيما يلي بيان الإطار القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل مرحلة التسيير الاشتراكي واهم المبادئ التي تقوم عليها :

أولا: الإطار القانوني للمؤسسات الاشتراكية

¹ - رياض عيسى ، نظرية المرفق العام في القانون المقارن ، ن.م.ج الجزائر ، 1984 ، ص 21.
² - الامر 71-74 المؤرخ في 16 - 11 - 1971 المتعلق في تسيير الاشتراكي للمؤسسة ج.ر العدد 101 الصادر في 13-12-1971.

عمل الامر 71-74 المؤرخ 16 نوفمبر 1971 والمتعلق بتسيير الاشتراكي للمؤسسات على استبعاد التصنيفات التقليدية للمؤسسات العمومية وتوحيد هياكل العضوية والوظيفية أيا كانت طبيعتها وبصرف النظر عن مجال نشاطها .

وعلى الرغم من الاهتمام الذي اولاه الامر 71 - 74 للمؤسسات الاشتراكية الا اننا نجدده يخلوا من تعريف لها حيث اكتفت المادة الرابعة منه باعتبار المؤسسات الاشتراكية تنظيما يتكون من عدة وحدات اقتصادية وتم تدارك هذا الوضع في المرسوم 73 – 177 والمتعلق بالوحدة الاقتصادية بنصه على ان الوحدة الاقتصادية هي : هيكل دائم للمؤسسة لها وسائل إنسانية ومادية وتهدف الى انتاج المواد تقدم الخدمات ،ومما لا شك فيه ان الامر 71 – 74 هو القفزة المؤسسة الاشتراكية حلا لتنازع مفاهيم المؤسسة الاقتصادية .

ثانيا: المبادئ التي تقوم عليه المؤسسة الاشتراكية

- مبدأ شمولية التطبيق: بناء على نص المادة الأولى (01) من الامر 71 – 74 تم تعميم تطبيق قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات الى كافة المؤسسات الاشتراكية سواء كانت هذه الأخيرة مكلفة بأداء نشاطات اقتصادية او اجتماعية او ثقافية ولم تمتد المادة سوى القطاع الفلاحي الذي بقي خاضعا للتسيير الذاتي او القطاع التعاوني .

- مبدأ المنتج المسير: ان اهم تعديل جاء به الامر 71 – 74 هو منحه العامل صفة المنتج والمسير في الوقت نفسه بحيث يمارس العمال صلاحية التسيير من خلال مجلس العمال ، هذا الأخير الذي يتم احداثه في كل مؤسسة اشتراكية وكل وحدة داخل المؤسسة ويتولى مجلس العمال اختصاصات الرقابة والتسيير واصدار الآراء والتوصيات حول بعض المواضيع والاشترك مع مجلس المديرية في اعداد سياسة الموظفين والتكوين المهني والبت في أرباح المؤسسة او الوحدة في اطاره يسمح به القانون وغيره من الاختصاصات وحيث لا تحيد المؤسسة الاشتراكية عن اهداف التنمية الوطنية نصت المادة السادسة (06) من الامر 71 - 74 على وجوب اخضاعها لسلطة الوصايا وهو الامر الذي كرسه الميثاق التنظيم¹.

- الاشتراكي للمؤسسات والذي جاء فيه : توضع المؤسسة تحت سلطة الوصايا فريدة يجب علمها ان تطبق جميع التوجيهات وعلى المؤسسة ان تقوم بتأدية مهامها معتمدة في ان واحد على أساس التوجيه الاقتصادي المركز وحرية المبادرة والممارسين بانسجام وبالتضامن من طرف مجلس العمال و المديرية.

المطلب الثالث : مهام وخصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية

للمؤسسة العمومية الاقتصادية عدة مهام وخصائص نذكرها في ما يلي²:

¹ - المرسوم 73- 177 المؤرخ في 25 – 10 – 1973 المتعلق بالمواد الاقتصادي .
² - بوعيسى سمير ، العلاقة التنظيمية بين سياسة السوق و المؤسسة العامة الاقتصادية في الجزائر ، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم السياسية و الاعلام ، قسم العلوم السياسية و العلاقات الدولية جامعة الجزائر ، 2001 - 2002 ، ص 46-47.

الفرع الاول : مهام المؤسسة العمومية الاقتصادية

من الصعب تحديد مهام المؤسسة العامة الاقتصادية ولعل ذلك يرجع إلى اختلاف المكان والزمان، وخير دليل على ذلك هو أن مهام المؤسسة الاقتصادية لفترة ما بعد الحرب العالمية الثانية، ليست هي نفسها في حقبة الثمانينات أو أقل. كما أن مهام التي تؤديها المؤسسة الاقتصادية في الدول المتقدمة ليست هي نفسها المهام التي تؤديها في الدول المتقدمة.

ولعل من بين المحاولات لتحديد مهام المؤسسة الاقتصادية نجد تصنيف P. GIRAUDET الذي حصر مهام المؤسسة العامة الاقتصادية في ما يلي¹:

- المهام الاقتصادية الخاصة بالإنتاج التي تشبه مهام الأفراد ؛
- المهام المالية والتي تهدف إلى تحقيق توازن مالي وهامش من التمويل الذاتي الضروري مخففة بذلك العبء على الدولة ؛
- المهام الاجتماعية وهي الاجتماعية وهي تلك المتعلقة إتاحة فرص عمل وتحسين ظروف العمل والأجر ؛
- مهمة تحقيق النفع العام وذلك من خلال خضوعها للدولة في مسائل انجاز السياسة الاقتصادية .

ونفس الطرح ذهب إليه HARTMANN حين وافق سابقه في أن مهام المؤسسة العامة الاقتصادية لا تنحصر في كونها مهام اقتصادية فقط بل تتعدى إلى ما هو أبعد من ذلك كتوفير مناصب الشغل وفك العزلة عن المناطق المعزولة من خلال إقامة قواعد صناعية هنالك بالإضافة إلى توفير السلع للقضاء على الندرة وكذا الحفاظ على السلم الاجتماعي عن طريق إقامة الاتفاقيات التي تخدم العمال .

وهناك تصنيف آخر قائم على أساس التفرقة بين المهام الداخلية للمؤسسة وتلك الخارجية واشترك في وضع هذا التصنيف كل من P.HUSSENOT و R.LAVFER و A. BURLAUD فالمهام الداخلية تتعلق بالعمال من حيث تحسين ظروف العمل الجيدة ومنح أجور تضمن لهم مستوى معين من القدرة الشرائية بالإضافة إلى المهام المتعلقة بالإنتاج ، أما المهام الخارجية هي تلك التي تربط المؤسسة بالمحيط الخارجي وتتعلق بتوفير السلع أو الخدمات بكميات وافية لتلبية الطلب.

الفرع الثاني : خصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية

يستخلص خصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل توجيه جديد من خلال التعريف الذي منحه لها المشرع التي تتلخص في ثلاثة نقاط أساسية²:

¹ - نفس المرجع ، ص 46-47 .
² - الامر 04-01 المؤرخ في 20 - 08 - 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خصائصها ج - ر العدد 47 الصادر في 23 - 08 - 2001.

أولاً: خاصية العمومية

تتميز المؤسسة العمومية الاقتصادية تعتبر نتيجة للتكيف القانوني الذي منح لها بموجب الأمر 01-04، والذي اعتبرها شخص من أشخاص القانون العام فهو ما يجعلها أداة الدولة للتدخل في المجال الاقتصادي دون المساس باستقلاليتها طبع كما أن هذه الخاصية مرتبطة بصورة مباشرة بطبيعة رأس المال الاجتماعي الذي تحوزه الدولة والأشخاص الخاضعين للقانون العام والذي يعتبر أموالاً عمومية خاضعة للأحكام وقانون الأملاك الوطنية .

ثانياً: خاصية المتاجرة

تكريس للطابع المزدوج فقد منحت المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى جانب خاصية المتاجرة ، هذه الأخيرة التي هي صفة من صفات أشخاص القانون خاصة وهو الأمر الذي يخضعها لأحكام القانون التجاري من حيث إنشائها وتنظيمها وسيورها .

الفرع الثالث: خاصية الاستقلالية

إن الطابع المزدوج الذي منحه الأمر 01 – 04 يعد امتداداً لمبدأ الاستقلالية الذي خضعت له المؤسسة العمومية الاقتصادية بموجب القانون 88 – 01 تماشياً مع نظام اقتصاد السوق الذي توجهت إليه الدولة الجزائرية كسياسة اقتصادية فردتها الظروف المعنية وهو الأمر الذي تم التأكيد عليه في ظل الأمر 01 – 04 تنظيم أحكامه بصورة أكثر دقة ووضوح .

المبحث الثالث : المؤسسة العمومية الإدارية

تعد الإدارة العامة أحد الركائز الأساسية للدولة، حيث تضطلع بدور لا يمكن الاستغناء عنه في تنظيم وتوجيه شؤونها. يعود ظهور الإدارة العامة إلى تطور الدولة وتعقيدات متزايدة لمتطلبات المجتمع، حيث كانت في الماضي محدودة في مهمتها بالحفاظ على النظام والأمن العام، ولكن مع تطور الحياة المجتمعية وتعقيداتها، زادت أهمية الإدارة العامة كوسيلة لتلبية احتياجات المواطنين وتحقيق التنمية الشاملة.

المطلب الأول : مفهوم الإدارة العامة

تقترب الإدارة العامة كمفهوم من التعقيد، حيث يصعب تقديم تعريف شامل وموحد نظراً لتباين البيئات والمذاهب الفكرية في كل مجتمع. يعكس التنظيم الاجتماعي تنظيم الإدارة، ويتغير مفهوم الإدارة بحسب التصور الفكري لكل فرد. عند التفكير بمصطلح الإدارة العامة، نجد أنه يتألف من كلمتين، "الإدارة" و"العامة"، مما يدفعنا لتحديد تعريف كل منهما بشكل مستقل.

الفرع الأول : تعريف الإدارة

ان التساؤل عن ماهية الإدارة يعتبر المنطق العلمي السليم للاحاطة بأبعاد الظاهرة ، فقد شهد الفكر الإداري العديد من التعريفات التي اسهم بها علماء الإدارة والممارسون للعمل الإداري والتي كان ما بينها اختلاف اكثر منها اتفاق فاعتبرها البعض على انها سلطة امرة وناهية ، واعتبرها البعض التنظيم واخرون على انها النشاط ذاته وكيفية ممارسته .

و الإدارة ايتمولوجيا هي مصدر للفعل ادار بمعنى قاد، وجه خدم و الأصل اللاتيني للفعل ادار administer في اللغة الإنجليزية يتكون من مقطعين ad +minister ، بمعنى يخدم ويساعد الغير وتقديم خدمة للآخرين¹ .

والإدارة تعني الخدمة على أساس ان من يعمل بالإدارة يقوم على خدمة الآخرين ، وتشير كلمة ADMINISTRATION الى مهام الإدارة في المستويات العليا الشاملة لكل منظمة ، واعتبرها البعض الاخر تشير الى المجال الحكومي او المنظمات التي لا يحركها دافع الربح وعلى خلاف ذلك كلمة management التي تشير الى مهام الإدارة في مستويات التنفيذ والعمل الجاري اليومي وتختص بمشاريع الاعمال .

وعلى ذلك فان المعنيين في اللغة العربية والأجنبية بترادفان وتصبح كلمة إدارة تعني خدمة الغير والآخرين .

اعتبرها تايلور مؤسس الإدارة العلمية في أوائل القرن العشرين : التحديد الدقيق لما يجب على الافراد عمله ثم التأكد من انهم يقومون بهذه الاعمال بأفضل واكمل الطرق² .

يرى هنري فايول " ان معنى ان تدير هو ان تتنبأ وتخطيط ، وتنظيم وتصدر الأوامر وتنسيق وتراقب " وهو تلخيص لوظائف الإدارة في التنبؤ والتخطيط والتنظيم ، القيادة ، التنسيق والرقابة"³ .

الفرع الثاني : الإدارة العامة

تطور مفهوم الإدارة العامة بتطور المجتمعات وتقدمها ووظيفة الدولة الحديثة وتحقق هذا التطور بتأثير عوامل متعددة يمكن ذكر أهمها⁴ :

تعتبر الإدارة العامة احد فروع العلوم الاجتماعية ولها ارتباط بعلم عديدة كالرياضيات والإحصاء وعلم النفس وعلم الاجتماع وغيرها وهي شائعة الاستخدام والتطبيق والممارسة في شتى مجالات الحياة وتنظيمات المجتمع .

وتعتبر أيضا الإدارة العامة تنفيذ السياسة العامة للدولة وإخراجها الى حيز الواقع وهي تمثل مجموع النشاط والعمل الحكومي نحو أداء الخدمات العامة والإنتاج الحكومي وتنفيذ القوانين ويترتب على هذا المفهوم نتائج هامة، في مقدمتها الطبيعة السياسية التي هي اهم مميزة للإدارة العامة عن غيرها من الإدارات الأخرى .

1 - عبد الغني بسيوني عبد الله ، أصول علم الإدارة العامة ، الإسكندرية ، دار الجامعية ، 1984 ، ص 18 .

2 - حسين رشوان ، أهمية الإدارة و دورها في المجتمع ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ص 5 .

3 - محمد الفاتح بشير المغيري ، مبادئ الإدارة ، عمان ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، 2014 ، ص 09 .

4 - عبد الكريم درويش، ليلي نكلا ، أصول الإدارة العامة ، القاهرة ، مكتبة الانجلو المصرية ، 1995 ، ص 69 .

ويعرفها ليونارد وايت وهو اول من وضع مؤلف علمي بعنوان " مقدمة في دراسة الإدارة العامة في عام 1926 فقد عرفها على انها " جميع العمليات التي من شأنها تنفيذ السياسة وتحقيق أهدافها " ¹.

عرفها نايجرو ونايجرو " على انها مجهودات جماعية تعاونية تشمل فروع السلطات الحكومية الثلاث : القضائية ، والتشريعية والتنفيذية وعلاقتها مع بعضها ، وهي تلعب دورا مهما في صناعة السياسات العامة وأخيرا تختلف اختلافا جوهريا عن الإدارة الخاصة " ².

بينما أشار والدو " الى صعوبة إيجاد تعريف شامل للإدارة العامة الا انه بالإمكان صياغة جعل تعريفية قصيرة تعرف الإدارة العامة ، فعرفها على انها عملية تنظيم وإدارة الأشخاص والموارد لتحقيق أغراض حكومية " .

فالإدارة هي تنفيذ الاعمال باستخدام الجهود البشرية والوسائل المادية استخداما يعتمد على التخطيط والتنظيم والتوجيه وفق منظومة موحدة تستخدم الرقابة والتغذية الاسترجاعية في تصحيح مساراتها ، وترمي الى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية عالية ³.

وعموما الإدارة العامة تشمل كل هيئة عامة مركزية او محلية أوكلت اليها السلطة السياسية وظيفية تلبية الحاجات العامة، على اختلاف صورها، وزودتها بالوسائل اللازمة لذلك ، وتشمل أيضا أسلوب عمل هذه الهيئات وطابع علاقتها فيما بينها وعلاقتها بالأفراد .

المطلب الثاني : وظائف الإدارة العامة

للإدارة العامة وظائف يمكن توضيحها من خلال النقاط التالية ⁴:

- التخطيط :

ويختص بتوقع المستقبل من خلال أساليب التخطيط والخطط التي تحقق اهداف المنظمة الإدارية العامة وتتكون من عدة مراحل و هي وضع الأهداف والتنبؤ ، وتحديد المهام والواجبات وتحديد الإمكانيات المتاحة .

- التنظيم :

وهي الوظيفة الإدارية التي تمزج بين الموارد البشرية والمادية حيث تتكون من الافراد العاملون في المنظمة واعمال المنظمة والموارد المتوفرة ، والأنشطة والإجراءات ، وتوزيع الموظفين وكيفية التواصل بينهم .

1 - طارق عوض الله السواط ، طلعت عبد الوهاب سندي ، طلال مسلط الشريف ، الإدارة العامة : المفاهيم ، الوظائف ، دار النشر و التوزيع ، ص 06 .

2 - عبد الكريم درويش ، مرجع سبق ذكره ، ص 06.

3 - الشاذلي بوطبة ، عملية الرقابة على اعمال الإدارة العامة في النظام الإسلامي ، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماجستير ، كلية الحقوق الجزائر ، 2009-2008 ، ص16.

4 - ماجد عبد المهدي المساعدة و اخرون ، مبادئ علم الإدارة ، عمان ، 2013 ، ص 37.

- التوجيه :

تحتل وظيفة التوجيه مكانة خاصة كونها تتعلق مباشرة بإدارة العنصر الإنساني في المنظمة وتتضمن وظيفة التوجيه الكيفية التي تتمكن بها الإدارة من تحقيق التعاون بين العاملين في المنظمة وحفزهم للعمل بأقصى طاقتهم ، وتمارس وظيفة التوجيه في المنظمات الحديثة من خلال القيادة والاتصال مستندة في ذلك الى فهم طبيعة السلوك الإنساني وتوجيهه بشكل إيجابي لتحقيق اهداف المنظمة .

- الرقابة :

وتعد من الوظائف المهمة ، اذ تتم مقارنة ما بين الأهداف الموضوعية وبين مستوى الأداء الفعلي فطبيعة عملية الرقابة تستوجب ان يكون هناك معايير محددة يتم مقارنة نتائج العمل بها وغالبا ما تكون الأهداف المنصوص عليها في الخطة هي المعايير الواجب القياس عليها فالرقابة هي قياس نشاط المرؤوسين للتأكد من مطابقته للخطة المرسومة وتصحيحه اذا تبين ان هناك انحراف عن تلك الخطة .

فهناك علاقة وثيقة بين التخطيط ووظيفة الرقابة فالتخطيط عملية سابقة للرقابة ولاحقة لها فلا رقابة صحيحة بدون خطة او معيار ، كما يمكن للمخطط ان يستفيد كثيرا من نتائج القيام بعملية الرقابة عن طريق المعلومات التي تنتج عن التنفيذ الفعلي للخطة وعن الرقابة ويطلق على مثل هذه المعلومات فنيا التغذية الراجعة.

المطلب الثالث : خصائص الإدارة العامة

تجدر الإشارة أن خصائص أو مميزات الإدارة العامة تختلف من دولة لأخرى وذلك حسب طبيعة النظام السياسي، الاقتصادي والبناء المجتمعي، فبعد الحرب العالمية الثانية تحصلت الكثير من الدول على استقلالها السياسي وبدأت في البحث عن نماذج إدارية وبناء الإدارة العامة ومعالجة مشكلات الفقر والتخلف ، وتتميز الإدارة العامة بجملة من الصفات والخصائص الذاتية يوصل التعرف عليها إلى فهم ماهية الإدارة العامة بأفق أوسع وأعمق ، وتتم هذه الخصائص فيما يلي¹:

1- انسانية الإدارة :

يتسم عمل الإدارة والنشاط الإداري بالطابع الإنساني قبل كل شيء، حيث تعتمد الإدارة بشكل أساسي على طاقة وقوة الشخصية الإنسانية، وجهدها، وفكرها، وإبداعها، وبراعتها، وخلقها. تأتي القيمة البشرية في المقام الأول قبل الاعتماد على الآلات، والأنظمة، والأساليب، والذكاءات الاصطناعية، إذ يعتبر الإنسان السيد الحقيقي لتلك الوسائل، حيث يبتكرها، ويديرها، ويستفيد منها، ويوجهها، ويعتني بصيانتها بناء على إرادته وقدرته.

¹ - لبشري رميني حورية، مبدأ فاعلية الإدارة العامة في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة كلية الحقوق ، القانون العام ، جامعة الجزائر ، 2014-2015 ، ص 39.

2- بيئة الإدارة العامة :

تتعلق بيئة الإدارة العامة بقوة تفاعلها مع الظروف والعوامل والمعطيات والمقتضيات المحيطة بها في الزمان والمكان. ترتبط الإدارة العامة وتتكيف مع الظروف والمعطيات والمقومات التي تحيط بحياتها وتعمل فيها، وتتفاعل مع النظام الايديولوجي والاقتصادي والسياسي الذي تنشط ضمن نطاقه. يفيدنا تحليل المحيط والبيئة الايديولوجية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تنشط فيها الإدارة العامة في اكتساب فهم عميق لتلك البيئة والتفاعل معها بطريقة فعالة ومناسبة. هذه الدراسات المقارنة تسهم في تحليل الاختلافات والتشابهات بين البيئات المختلفة، وتسهل اكتشاف الأخطاء وتصحيحها بناء على الخبرات والمعارف المكتسبة.

3- حتمية الإدارة العامة :

تعتبر الإدارة العامة ضرورة لأن الفرد بمفرده لا يستطيع تحقيق كافة أهدافه بسبب الحاجة الطبيعية للتكامل مع المجتمع. يتزايد تعداد أنشطة الأفراد وانتشار مبدأ التخصص وتقسيم العمل في المجتمعات يجعل وجود الإدارة ضرورة لا غنى عنها، حيث تعمل على تنظيم وتوجيه تلك الأنشطة بشكل فعال. الإدارة العامة لا تقتصر فقط على المستويات الإشرافية العليا في المنظمات، بل تمتد لتشمل جميع المستويات من ملاحظة العمال وحتى أداء الوظائف التشغيلية والإدارية المختلفة.

4- غائية أوهادفية الإدارة العامة :

إذا كانت المؤسسات الخاصة أو المؤسسات الاقتصادية تهدف إلى الربح فإن الإدارة العامة تعمل في إطار الصالح العام و الاضطلاع بمهمة المرافق العامة على النقيض تماما فالأمر أكثر تعقيدا، إذ يصعب قياس حجم وجودة الخدمات العمومية .

خلاصة :

تعتبر المؤسسة العمومية بشكل عام من أهم المرافق العامة التي تهدف إلى خدمة المجتمع في جوانب حياته الاقتصادية والاجتماعية، وتختلف عن المرافق العامة الأخرى بما أنها تخضع لإدارة مباشرة مختلفة عن بعض المؤسسات العامة. تتميز المؤسسة العمومية بعدة خصائص تتمثل في التركيز على خدمة الصالح العام، وتضمنها أركان محددة ووجود شخصية معنوية عامة. بالإضافة إلى مبدأ التخصص والاستقلالية المالية والإدارية وغيرها من الأركان، ويعود سبب وجود المؤسسة العمومية إلى اعتبارات استراتيجية واجتماعية واقتصادية.

في سياق الإصلاحات التي قامت بها الجزائر، تم تقسيم المؤسسات العمومية إلى مؤسسات إدارية ومؤسسات اقتصادية عامة، وتتميز المؤسسات الاقتصادية العامة بخصائص تميزها عن المؤسسات الإدارية، بما في ذلك حيازتها لشخصية مستقلة وطبيعتها المختلفة التي تجمع بين منطق الرقابة العامة والعلاقات التجارية.

أما المؤسسة العمومية الإدارية، فهي تتألف من مجموعة من الأمانات المتشابكة المتعلقة باتخاذ القرارات الإدارية، وتقوم بذلك من خلال هيئات عمومية بهدف تحقيق سياسة عامة تستهدفها الدولة. وتتمثل وظائف المؤسسة الإدارية في التخطيط والتنظيم والقيادة والتنسيق والرقابة، وتتميز بخصائصها التي تركز على قوة وشخصية الإنسان وجهده وفكره وإبداعه وبراعته، إلى جانب بيئة وحتمية الإدارة العامة دون نسيان الغاية الأساسية لها والتي تتمثل في خدمة الصالح العام دون التوجه نحو الربح.

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية
لواقع المحاسبة العمومية في
المؤسسة العمومية

تمهيد :

المؤسسة العمومية الصحية هي جهة إدارية تقدم خدمات صحية متنوعة، تشمل الرعاية الصحية، والوقاية، والتعليم، والتدريب، والبحث، بهدف تحسين مستوى الصحة في البلاد. تعرف هذه المؤسسات وفقا للتشريعات المعمول بها، كما هو مبين في المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 الصادر في 19 مايو 2007، الذي ينص على إنشاء وتنظيم وإدارة المؤسسات الصحية العمومية والمؤسسات الصحية الجوارية بصفتها مؤسسات عمومية تتمتع بشخصية معنوية واستقلالية مالية وإدارية، تخضع لرقابة السلطات المعنية. قمنا بإجراء دراسة شاملة في مؤسسة العمومية الاستشفائية شيقيفارا مستغانم .

وسنقوم بمناقشة نتائج هذه الدراسة .

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الاستشفائية EPH

نحاول من خلال هذا البحث تقديم نظرة عامة حول المؤسسة الاستشفائية ودراسة هيكلها التنظيمي مع التطرق لاهم مهامها .

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول المؤسسة الاستشفائية EPH بمستغانم

الفرع الأول: تعريف المؤسسة

ان المؤسسة الاستشفائية لمستغانم قد مرت بعدة مراحل حتى أصبحت مؤسسة ، فعندما أنشئ كان عبارة عن مستشفى جهوي مدني وعسكري في نفس الوقت سنة 1936 و بعد مرور 62 سنة أي في سنة 1962 تم تحويله الى مستشفى مستغانم ونسبة للمتعاونين الدائرة الكوبيين الذين اقاموا بالمستشفى ، وكرد للجميل للطبيب فيدال كاسترو اطلق الرئيس الراحل هواري بومدين اسم " شيقيفارا " على المستشفى نسبة للمقاوم الكوبي سنة 1967¹.

وفي عام 2008 تم تقسيم المستشفى الى مؤسستين المؤسسة العمومية الاستشفائية EPH والمؤسسة العمومية للصحة EPSP، وفي سنة 2009 تم فصل مصلحة الولادة عن المؤسسة الاستشفائية لكي تصبح مؤسسة متخصصة في الامومة والطفولة "EHS" .

ان المهمة الرئيسية للمؤسسة الاستشفائية هي السهر على توفر العلاج والراحة للمرضى في شهر أكتوبر عام 2021 تم تحويله الى مركز استشفائي جامعي CHU .

الفرع الثاني: مهامه

للمؤسسة العمومية الاستشفائية مهام محددة ، متدرجة وفقا لاحتياجات الصحة للمواطنين ، وفي هذا المجال تحدد لها المهام الرسمية التالية²:

- تطبيق البرامج الوطنية ؛
- ضمان النظافة والإجراءات ضد الاضرار والانحرافات الاجتماعية ؛
- المؤسسة العمومية الاستشفائية تعمل على اتاحة كل الفرص للتكوين الشبه الطبي والتسيير الاستشفائي على أساس التعاقد مع مؤسسات التكوين ؛
- ضمان تحسين مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم .

حاليا المؤسسة العمومية بمستغانم تحتوي على ثلاث وعشرون (23) مصلحة طبية ، تحتوي على الفندقية بقوة استيعاب محدد من طرف وزارة الصحة والسكان .

1 - معلومات من طرف المؤسسة

2 - معلومات من طرف المؤسسة

كما يمكن استخدام المركز الاستشفائي الجامعي ميدانا للتكوين الطبي والشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين ، اما المؤسسة العمومية للصحة الجوارية الاستشفائية تتكون من مجموعة عيادات متعددة الخدمات وقاعات العلاج ، تحدد المشتملات المادية والحيز الجغرافي لها بقرار من الوزير المكلف بالصحة .

المركز الاستشفائي الجامعي بمستغانم مقسم الى مصالح إدارية وأخرى استشفائية وفي الجدول الاتي سنوضح تعداد المستخدمين داخل المستشفى حسب التخصص :

الجدول رقم (03-01) : تعداد المستخدمين المركز الاستشفائي الجامعي

الصفة	عدد الموظفين
الأطباء كل الرتب	340
الشبه طبيون	590
الموظفون الاداريون	380
المجموع	1310

المصدر : معلومات مقدمة من مؤسسة

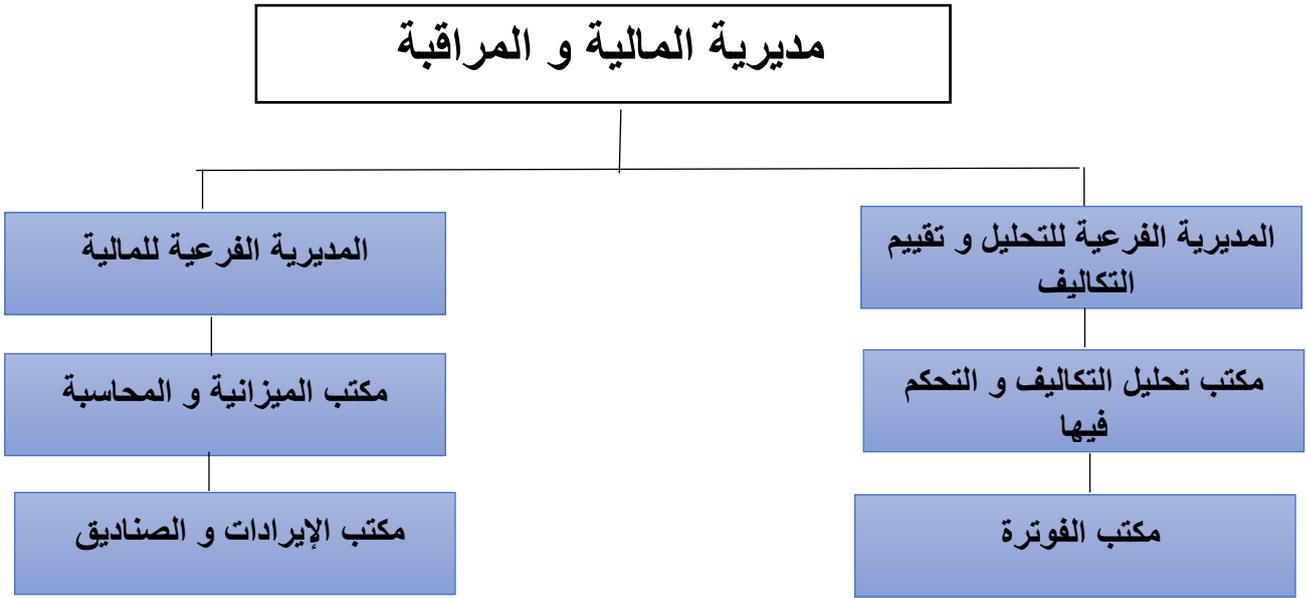
تحليل :

ان تعداد المستخدمين المركز الاستشفائي الجامعي يوضح بمجموع 1310 و ان شبه طبيون يتكون من اكبر عدد الموظفين ب 590 تم الموظفين الاداريون ب 380 عدد موظفيهم ، تم في أخير الأطباء كل الرتب ب 340 عدد الموظفين

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمركز الاستشفائي الجامعي

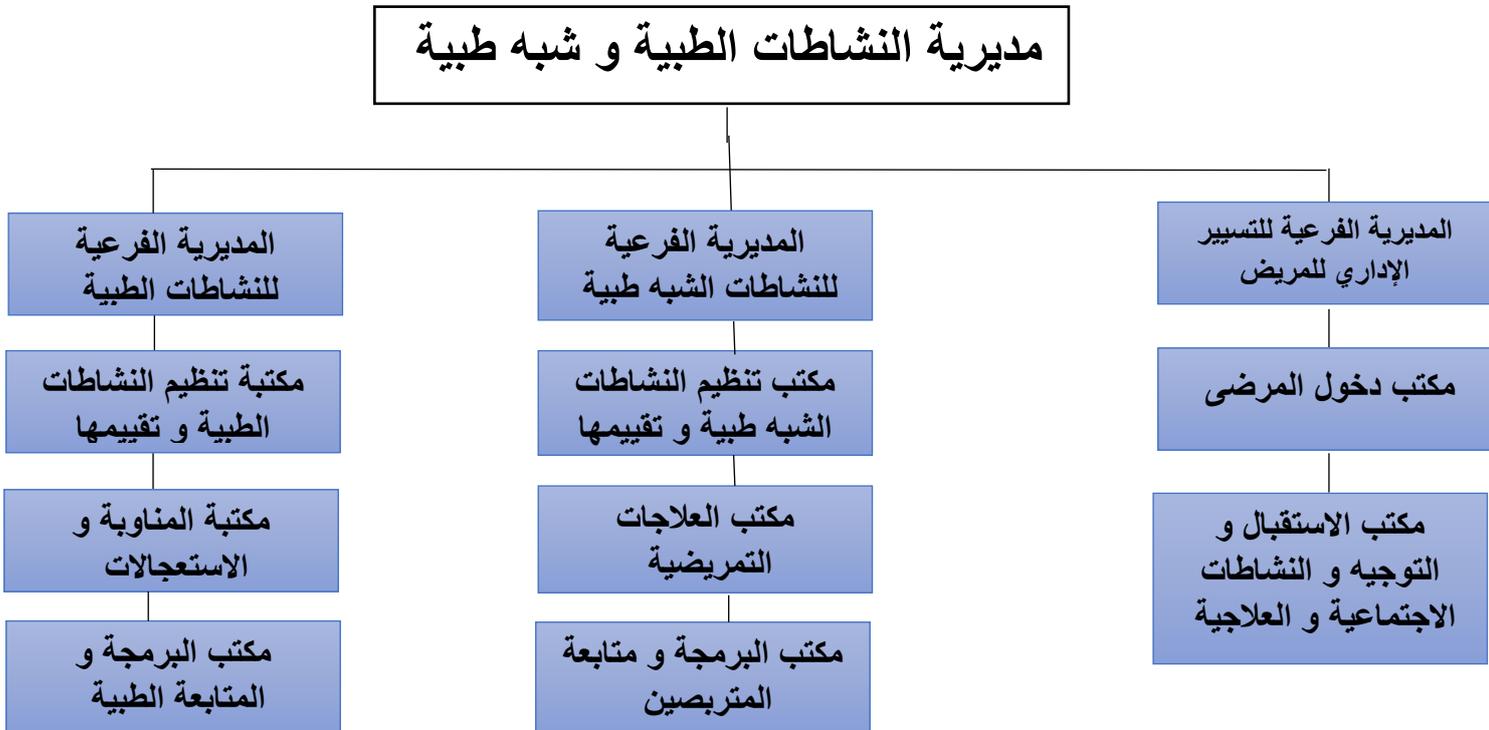
يمثل الهيكل التنظيمي المركز الاستشفائي الجامعي عن إطار يحدد مستويات الادارة والأجزاء الداخلية فيها كما يحدد خطوط السلطة و مواقع اتخاذ القرار ، وهو هيكل يوضح كيفية توزيع المهام والواجبات اللازم إتباعها، كما يبين درجة الرسمية التي تعكس مدى اعتماد هذه المؤسسة على الأنظمة والقواعد والقوانين والإجراءات في توجيه وتحديد سلوك الأفراد داخل المؤسسة ، يشير هذا المخطط إلى مكان موقع اتخاذ القرار أو مراكز القوة في هذه المؤسسة فيعتمد عليه في تحديد درجة الحوكمة المتبعة وهذا من خلال الشكل الاتي :

الشكل رقم (01-03): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمراقبة



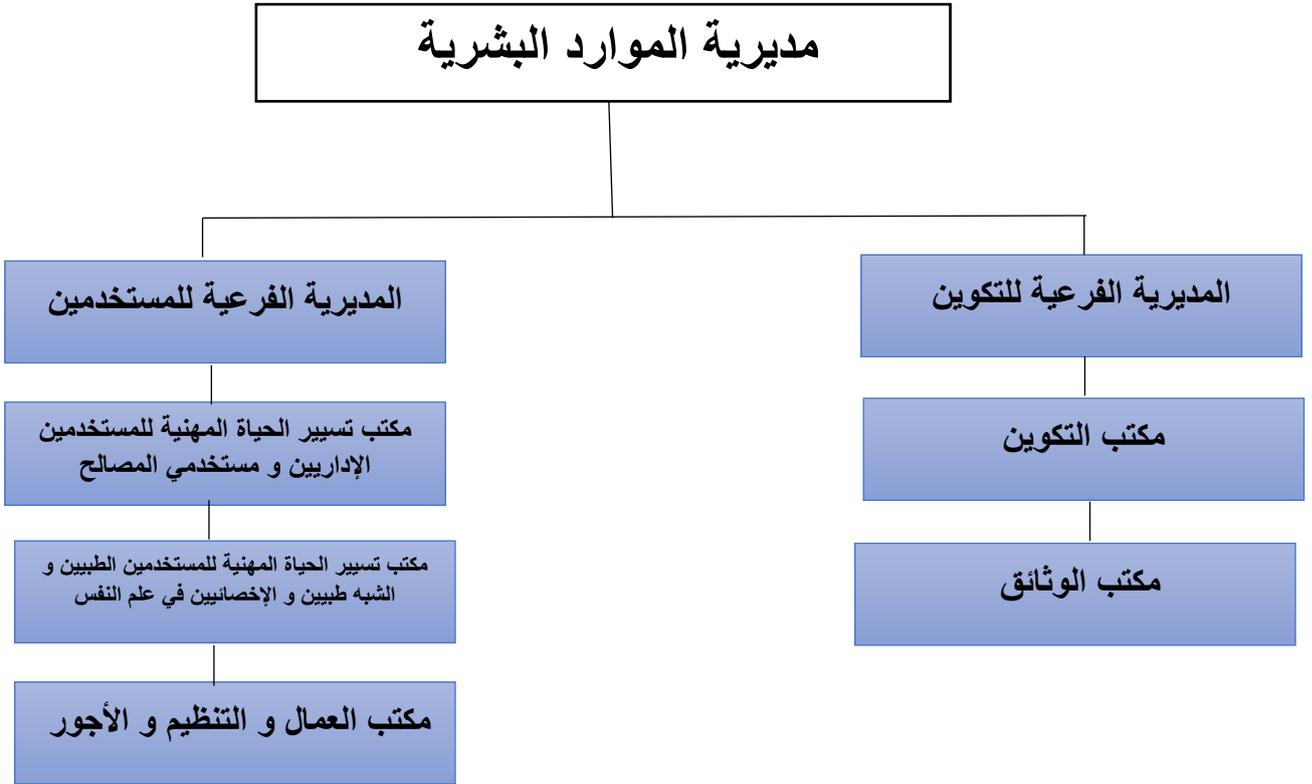
المصدر: معلومات مقدمة من مؤسسة .

الشكل رقم (02 - 03): الهيكل التنظيمي لمديرية النشاطات الطبية وشبه طبية



المصدر: معلومات مقدمة من مؤسسة .

الشكل رقم (03-03) : الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية



المصدر: معلومات مقدمة من مؤسسة .

الشكل رقم (03 - 04) : الهيكل التنظيمي للمديرية العام



المصدر: معلومات مقدمة من مؤسسة .

المطلب الثالث : التنظيم الداخلي للمؤسسة

تسير المؤسسة العمومية الاستشفائية بمجلس إدارة برأسه والي ولاية مستغانم ويسيره مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية هذه المؤسسة تستعين بهيكل استشاري الذي يشخص في المجلس الطبي .

- المديرية العامة :

يتولى تسير المديرية العامة الذي هو الممثل القانوني والرسمي للمؤسسة، ويساعده مکتبان مکتب التنظيم العام ومکتب الاتصال . يساعد هذان المکتبان في الاشغال اليومية ومتابعة تنفيذ البرامج الصحية والتعليمات والوصية . يركز المدير على ثلاثة مديريات فرعية وهي كالتالي :

- المديرية الفرعية للمالية والوسائل :

وتنقسم بدورها الى أربعة مكاتب وهما مكتب المدير الفرعي للمالية والوسائل ، مكتب المحاسبة المادية ، مكتب الميزانية والمحاسبة وأخيرا مكتب الصفقات العمومية .

- المديرية الفرعية للموارد البشرية :

والتي بدورها تتكون من مكتب المدير الفرعي للموارد البشرية بمكتب تسيير المستخدمين ، مكتب منازعات ، مكتب الأجور وكذا مكتب التكوين .

- المديرية الفرعية للمصالح الصحية :

وتنقسم بدورها هي الأخرى الى مكتب المدير الفرعية للمصالح الصحية ، مكتب الدخول ، مكتب تنظيم وتقييم النشاطات الصحية ومكتب حساب المداخل .

المبحث الثاني : إعداد ميزانية للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي

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

المطلب الأول: إعداد الميزانية الأولية

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

الفرع الأول: مرحلة التحضير

يعود تحضير الميزانية الأولية إلى المدير الفرعي للمالية والوسائل (المقتصد) ويتم البدء في صياغتها عند وصول القرار الوزاري المشترك المتضمن توزيع الإيرادات والنفقات والمناصب المالية للمؤسسات المركز الاستشفائي المركزي من وزارة الصحة والسكان واصلاح المستشفيات .

أولا: الإيرادات

تحصلت المؤسسة المركز الاستشفائي المركزي على الإيرادات في ميزانية محتواه في قرار وزاري مشترك متضمن توزيع الإيرادات والنفقات والمناصب المالية للمؤسسات العمومية الصحية من طرف وزارة الصحة والسكان واصلاح المستشفيات و خلال كل ثلاثي من سنة 2023 على شكل تسبيقات وتكون موزعة في شكل أبواب .

عند تحضير مشروع الميزانية الأولية يتم توزيع الأبواب الممنوحة على مواد في شكل اقتراحات مقدمة من طرف المدير وأخرى من طرف مجلس الإدارة .

الجدول رقم (03 - 02) : ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب الإيرادات للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي. لسنة 2023

(وحدة القياس: دج)

الباب	المادة	البيان قسم التسيير- الإيرادات	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
1		مساهمة الدولة	729.530.00
	مادة وحيدة	مساهمة الدولة	729.530.00
2		مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	190.000.000.00
	مادة وحيدة	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	190.000.000.00
4		إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة	3.000.000.00
	1	مساهمة المرضى و مصاريف الاستشفاء ، الفحص و الاستشارة	3.000.000.00
6		أرصدة السنوات المالية السابقة	60.000.000.00
	مادة وحيدة	أرصدة السنوات المالية السابقة	60.000.000.00
		مجموع الإيرادات	982.530.000.00

المصدر: معلومات مقدمة من مؤسسة .

تحليل :

ان ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب الإيرادات للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي. لسنة 2023 يبين بان مجموع الإيرادات هو 982.530.000.00 دج مقترحة من طرف مجلس الإدارة .

ثانيا: النفقات

ترسل وزارة الصحة والسكان واصلاح إلى المؤسسة المركز الاستشفائي المركزي بمسئغنام مقرر وزاري مشترك يتضمن نفقات سنة 2023 على شكل فرعين يتمثل الفرع الأول في نفقات الموظفين والفرع الثاني في نفقات التسيير. من أجل إعداد مشروع الميزانية الأولية حيث يتم تخصيص النفقات على أساس السنوات السابقة واحتياجات المركز الاستشفائي المركزي للسنة 2023 تكون هذه الأخيرة في شكل أبواب وتوزع حسب احتياجات كل مادة .

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

الجدول رقم (03 - 03) : ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات الموظفين للمؤسسة المركز الاستشفائي المركزي لسنة 2023

(وحدة القياس: دج)

الباب	المادة	البيان قسم التسيير- الإيرادات	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
1		مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتريصين والمتعاونين	267.000.000.00
	1	مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتريصين	267.000.000.00
	3	مرتبات نشاط المستخدمين المتعاونين	8.000.000.00
2		التعويضات والمنح المختلفة	325.000.000.00
	1	التعويض عن المناوبة	46.110.000.00
	2	تعويض عن خطر العدوى	40.000.000.00
	3	تعويض التوثيق	8.500.000.00
	4	تعويض التوثيق البيداغوجي	40.000.00
	5	تعويض الخبرة البيداغوجية	150.000.00
	7	تعويض التأهيل	28.000.000.00

11.000.000.00	تعويض التأطير	8
10.500.000.00	علاوة المردودية	9
750.000.00	تعويض خدمات دعم نشاطات الصحة	10
4.500.000.00	تعويض الخدمات الادارية المشتركة	11
1.500.000.00	تعويض الخدمات التقنية المشتركة	12
2.500.000.00	تعويض الضرر	13
100.000.00	التعويض الجزافي عن الخدمة	14
15.000.000.00	تعويض دعم نشاطات الصحة	20
50.000.000.00	علاوة تحسين الأداء	23
11.000.000.00	علاوة تحسين الخدمات الطبية	24
750.000.00	علاوة تحسين الخدمات	25
100.000.00	تعويض المتابعة و الدعم النفسيين	26
20.000.000.00	تعويض الالزام الشبه الطبي	27
21.000.000.00	تعويض دعم النشاطات شبه الطبية	28
8.500.000.00	تعويض التقنية	29
2.500.000.00	تعويض الالزام لعلاج التوليد و الصحة الإيجابية	30
2.500.000.00	تعويض دعم صحة الام و الطفل	31
10.000.000.00	تعويض الالزام في العلاج المتخصص	32
2.200.000.00	تعويض الالزام في نشاط التخدير و الإنعاش	34
2.200.000.00	تعويض دعم نشاطات التخدير و الإنعاش	35
2.500.000.00	علاوة الانتفاع	38

15.000.000.00	المنحة الجزافية التعويضية	39	
200.000.00	تعويض تسيير المصالح الصحية	40	
3.000.000.00	تعويض دعم نشاط الإدارة	41	
300.000.00	تعويض الخدمة الإلزامية النوعية	42	
100.000.00	تعويض الخطر و الالزام	45	
38.000.000.00	مرتبات المستخدمين المتعاقدين		4
15.000.000.00	مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي	1	
23.000.000.00	التعويضات و المنح المختلفة الممنوحة للمستخدمين المتعاقدين ت ك	3	
110.000.000.00	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين و المتربصين و المتعاونين		5
3.500.000.00	خدمات ذات طابع عائلي	1	
101.175.000.00	الضمان الاجتماعي (النظام العام) 23.75 %	2	
4.260.000.00	التأمين على البطالة (1%)	3	
1.065.000.00	التقاعد المسبق (0.25%)	4	
10.000.000.00	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين		7
700.000.00	خدمات ذات طابع عائلي	1	
883.50000.00	الضمان الاجتماعي (النظام العام) 23.75 %	2	
372.000.00	التأمين على البطالة (1%)	3	
93.000.00	التقاعد المسبق (0.25 %)	4	
14.100.000.00	المساهمات في الخدمات الاجتماعية		9
9.400.000.00	المساهمات في الخدمات الاجتماعية (2%)	1	
2.350.000.00	حصصة تمويل السكن الاجتماعي (0.5%)	2	

2.350.000.00	حصة التقاعد المسبق (0.5 %)	3	
772.100.000.00	مجموع نفقات الموظفين		

المصدر : معلومات مقدمة من مؤسسة.

تحليل :

ان ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات الموظفين للمؤسسة المركز الاستشفائي المركزي لسنة 2023 يبين ان مجموع نفقات الموظفين هو 772.100.000.00 دج مقترحة من طرف مجلس الإدارة .

2- نفقات التسيير: هي تلك المصاريف التي ترصد في الميزانية لتغطية الأعباء العادية والضرورية لتسيير مصالح المؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي.

الجدول رقم (03 - 04) : ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات التسيير للمؤسسة المركز

الاستشفائي الجامعي . لسنة 2023

(وحدة القياس: دج)

الباب	المادة	البيان قسم التسيير- الإيرادات	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
1		تسديد المصاريف	1.760.000.00
	1	مصاريف المهام و التنقل داخل الإقليم الوطني	800.000.00
	3	مصاريف الدراسة ، الخبرة ، الترجمة ، المحامون و المحضرين القضائيين	800.000.00
	5	مصاريف النقل ، الشحن ، العبور و جمركة العتاد	100.000.00
	7	مصاريف المراقبة الطبية و الفحص	60.000.00
2		مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة	100.000.00
	1	مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة	100.000.00
3		عتاد واثاث	3.000.000.00
	1	اقتناء عتاد و اثاث المكتب	840.000.00
	2	صيانة عتاد و اثاث المكتب	200.000.00
	3	اقتناء أجهزة الإعلام الالي و البرامج	900.000.00

100.000.00	صيانة اصلاح أجهزة الاعلام الالي	4	
10.000.00	خدمات الاعلام الالي	5	
100.000.00	اقتناء اصلاح عتاد الوقاية و الامن	6	
200.000.00	اقتناء عتاد و لوحق المطبخ، تجهيزات جماعية للاستغلال و الدعم	7	
200.000.00	صيانة و اصلاح عتاد المطبخ ، و تجهيزات جماعية للاستغلال و الدعم	8	
200.000.00	اقتناء و تركيب عتاد و لوحق الهاتف و الربط	9	
200.000.00	اقتناء العتاد السمعي البصري	10	
50.000.00	صيانة اصلاح العتاد السمعي البصري	11	
6.400.000.00	لوازم		4
610.964.00	أوراق	1	
313.866.00	لوازم مكتب	2	
260.376.00	مستهلكات الاعلام الالي	3	
2.332.444.00	مواد التنظيف	4	
340.000.00	اقتناء و اصلاح البياضة و مستلزمات الاسرة	5	
2.542.350.00	مصاريف اعداد المطبوعات و مختلف الوثائق	6	
2.170.000.00	ألبيسة		5
2.170.000.00	ألبيسة	1	
13.700.000.00	تكاليف ملحقة		6
10.000.000.00	الماء ، الغاز ، الكهرباء، الوقود و الطاقة الشمسية	1	
950.000.00	مصاريف البريد و المواصلات (اناوات الهاتف ، التلكس و الرسوم مختلفة)	2	
237.995.00	نفقات اشتراك الانترنت	3	

2.000.000.00	مصاريف الإعلان في الصحف	5	
512.005.00	مصاريف التأمين	6	
6.500.000.00	حظيرة السيارات		7
2.724.000.00	اقتناء و تجديد السيارات	1	
826.000.00	الوقود و الزيوت	2	
2.200.000.00	صيانة اصلاح السيارات و شراء قطع الغيار	3	
300.000.00	عجلات	4	
20.000.00	مصاريف الترقيم و التعريف	5	
400.000.00	تأمين السيارات	6	
10.000.00	مصاريف اقتناء قسيمة السيارات	7	
20.000.00	مصاريف المراقبة التقنية للسيارات	8	
13.000.000.00	صيانة و تصليح المنشآت القاعدية		8
6.507.200.00	صيانة و إعادة التأهيل و تهيئة المنشآت القاعدية	1	
2.000.000.00	مواد البناء ، الترصيص ، الخردوات ، كهرباء التدفئة و التكييف	2	
4.492.800.00	صيانة المساحات الخضراء المسالك و الفضاءات المشتركة	3	
1.050.000.00	مصاريف التكوين و تحسين الأداء و إعادة التأهيل و التريص للمستخدمين		9
600.000.00	مصاريف التريص قصيرة المدة بالخارج	1	
400.000.00	مصاريف تكوين و تحسين الأداء و إعادة تأهيل المستخدمين	2	
50.000.00	مصاريف تنظيم الامتحانات و المسابقات المهنية	3	
36.000.000.00	تغذية		11
36.000.000.00	تغذية	1	

600.000.00	الايجار		12
600.000.00	ايجاز السكنات الوظيفية	1	
75.000.000.00	الأدوية، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة الى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية		13
2.582.787.85	الأدوية	1	
6.000.000.00	المفاعلات و مواد المخابر	2	
1.643.985.00	أفلام و مواد التصوير الطبي و الكشف	3	
4.000.000.00	ضمانات	4	
22.979.221.30	غازات طبية و أخرى	5	
37.694.005.85	مستهلكات غير منسوجة	7	
100.000.00	مواد و مستهلكات خاصة بطب الاسنان	9	
9.150.000.00	نفقات النشاطات العلمية للوقاية		14
4.000.000.00	الحقن، الأمصال ، المفاعلات و أوساط مغذية	1	
1.000.000.00	أدوية و مواد أخرى ذات الاستعمال الوقائي	2	
2.000.000.00	عتاد و مواد النظافة الاستشفائية	3	
20.000.00	مواد الوقاية	4	
100.000.00	دفاتر الصحة و مطبوعات أخرى	5	
200.000.00	حليب طبي و مواد غذائية لحماية الام و الطفل	6	
1.000.000.00	مواد ضرورية لتسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المغذية	7	
830.000.00	خدمات في اطار تسيير نفقات أنشطة العلاج ذات المخاطر المغذية	8	
42.000.000.00	اقتناء و صيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية		15
33.000.000.00	اقتناء عتاد طبي	1	

1.000.000.00	اقتناء وسائل طبية	2	
3.300.000.00	اقتناء ملحقات طبية و جراحية	3	
4.000.000.00	منقولات طبية	4	
700.000.00	مصاريف الصيانة اصلاح العتاد الطبي بما فيها قطع الغيار	6	
210.430.000.00	مجموع نفقات التسيير		

المصدر : معلومات مقدمة من مؤسسة.

تحليل :

ان ملخص مشروع الميزانية الأولية من جانب نفقات التسيير للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي . لسنة 2023 يبين ان مجموع نفقات التسيير هو 210.430.000.00 دج مقترحة من طرف مجلس الإدارة .

الفرع الثاني : مرحلة التصويت ومناقشة الميزانية

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

الفرع الثالث : مرحلة المصادقة على الميزانية

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

الفرع الرابع: تنفيذ الميزانية

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

المطلب الثاني: إعداد الميزانية المعدلة

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

- كل ترحيلات الإيرادات المتبقية للسنة المنصرمة؛

- كل ترحيلات النفقات المتبقية للسنة المنصرمة؛

- ترحيل كل الأرصدة سواء كانت دائنة أو مدينة.

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

كانت التعديلات ومختلف الترحيلات التي تم إجرائها على الميزانية الأولية للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي لسنة 2023 من جانب الإيرادات كما بينها الجدول الموالي:

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

الجدول رقم (03 - 05): ملخص مشروع الميزانية المعدلة من جانب الإيرادات للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي . لسنة 2023

(وحدة القياس: دج)

المادة	البيان : القسم التسيير الإيرادات	الميزانية الأولية	قيمة الزيادة	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
	الباب 1: مساهمة الدولة	729.530.000.00	3.210.000.00	732.740.000.00
1	مساهمة الدولة	729.530.000.00	3.210.000.00	732.740.000.00
	الباب 6: ارصدة السنوات المالية	60.000.000.00	28.390.000.00	88.390.000.00
1	ارصدة السنوات المالية السابقة	60.000.000.00	28.390.000.00	88.390.000.00
	مجموع الإيرادات	982.530.000.00	31.600.000.00	1.014.130.000.00

المصدر: معلومات مقدمة من مؤسسة .

تحليل :

ان ملخص مشروع الميزانية المعدلة من جانب الإيرادات للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي . لسنة 2023 بين:

كانت الزيادة الاجمالية المقدره في الإيرادات لسنة 2023 : 31.600.000.00 دج

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

مجموع النفقات في الميزانية المعدلة = 31.600.000.00 + 982.560.000.00

مجموع النفقات في الميزانية المعدلة = 1.014.130.000.00

يتم توزيع هذه الزيادة في الإيرادات على نفقات التسيير فقط .

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

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

الجدول رقم (03 - 06) : ملخص مشروع الميزانية المعدلة في جانب نفقات التسيير لسنة 2023 لمؤسسة

المركز الاستشفائي الجامعي .

المادة	البيان القسم نفقات التسيير	الميزانية الأولية	قيمة الزيادة	مقترحة من طرف مجلس الإدارة
	الباب 6 : تكاليف مختلفة	13.700.000.00	3.210.000.00	16.910.000.00
8	السنة المالية المقفلة	-	3.210.000.00	3120000.00
	الباب 13 : الادوية ، المواد الصيدلانية الأخرى و المواد الأخرى الموجهة الى الطب الإنساني والأجهزة الطبية	75.000.000.00	28.390.000.00	103.390.000.00
1	الأدوية	2.582.787.85	10.797.176.55	13.379.364.40
4	ضمادات	4.000.000.00	390.772.20	4.390.772.20
7	مستهلكات غير منسوجة	37.694.005.85	8.230.120.44	45.924.126.29
11	السنة المالية المقفلة	-	8.971.930.81	8.971.930.81

242.030.000.00	31.600.000.00	210.430.000	مجموع نفقات التسيير	
----------------	---------------	-------------	---------------------	--

(وحدة القياس: دج)

المصدر : معلومات مقدمة من مؤسسة.

تحليل :

ان ملخص مشروع الميزانية المعدلة في جانب نفقات التسيير لسنة 2023 لمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي . بين كلما كانت الزيادة الاجمالية المقدره في نفقات التسيير لسنة 2023 : 31.600.000.00 دج

المطلب الثالث : اعداد الحساب الإداري

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

الفرع الأول: قسم التسيير

بالنسبة لقسم التسيير يتم أولا إظهار مبالغ الإيرادات المحصلة فعلا من طرف المؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي في وثيقة تدعى سند التحصيل، وفي سنة 2023 كانت الإيرادات المحصلة فعلا خلال الثلاثي الأول .

أما فيما يتعلق بالنفقات فيتم تفصيلها حسب كل باب وكل مادة، بإظهار مبالغ الاعتمادات المفتوحة والمبالغ المحسوفة من هذه الاعتمادات والمبالغ المتبقية من تلك الاعتمادات (الملغاة) إلى 31 مارس من سنة 2024، كما يتم تحويل الاعتمادات من باب إلى باب أو من مادة إلى مادة أو تحويل اعتمادات في نفس العنوان .

وكمثال على ذلك قمنا بتوضيح كيفية تحويل الاعتمادات في نفس العنوان، حيث تم تحويل إعتمادات مالية مقدرة ب 62.813.564 دج من الباب الخامس المادة الأولى والباب الثاني عشر المادة الأولى العنوان الثاني إلى المادة السابعة الباب الثالث .

الجدول أ:

✓ الباب 5 : الألبسة

المادة 1 : الألبسة

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

- الترخيصات الخاصة غير موجودة .

- الاعتمادات المفتوحة = المبلغ الموجود في الميزانية المعدلة = 2.170.000 دج .

- تبين أنه تم صرف ما قيمته: 1.677.500 دج

ومنه: الاعتمادات الملغاة = الاعتمادات المفتوحة – الاعتمادات النهائية .

$$= 1.677.500 - 2.170.000 = 492.500 \text{ دج}$$

✓ الباب 12 : الايجار

المادة 1 : ايجار السكنات الوظيفية

- اعتمادات المفتوحة = 600.000 دج

- تبين أنه تم صرف ما قيمته: 464.364.36 دج

ومنه: الاعتمادات الملغاة = 600.000 – 464.364.36 = 135.635.64 دج .

الجدول ب :

✓ الباب 3 : عتاد وأدوات

المادة 7 : اقتناء عتاد و لواحق المطبخ ، تجهيزات جماعية للاستغلال والدعم

- الاعتمادات المفتوحة = 200.000 دج

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

$$= 135.635.64 + 492.500 = 628.135.64 \text{ دج}$$

- الاعتمادات الجديدة = الاعتمادات المفتوحة + الاعتمادات الإضافية

$$= 200.000 + 628.135.64 = 828.135.64 \text{ دج}$$

ومنه : الاعتمادات الملغاة (المتبقية) = الاعتمادات الجديدة – الاعتمادات المصروفة

$$= 828.135.64 - 559.538 = 264.597.64 \text{ دج}$$

وفي الأخير يتم اعداد ملخص الحساب الإداري

أولاً: الإيرادات

فيما يلي نوضح ملخص الحساب الإداري من جانب الإيرادات لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي .

الجدول رقم (03 - 07) : ملخص الحساب الإداري من جانب الإيرادات لسنة 2023 لمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي .

(وحدة القياس: دج)

الإيرادات 2023	الاعتمادات المفتوحة	البيان قسم التسيير الإيرادات	المادة	الباب
922.740.000.00	732.740.000.00	مساهمة الدولة		1
922.740.000.00	732.740.000.00	مساهمة الدولة	1	
-	190.000.000.00	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي		2
-	190.000.000.00	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	1	
4.192.278.69	3.000.000.00	إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة		4
4.192.278.69	3.000.000.00	مساهمة المرضى و مصاريف الاستشفاء ، الفحص و الاستشارة	1	
-	88.390.000.00	أرصدة السنوات المالية السابقة		6
-	88.390.000.00	أرصدة السنوات المالية السابقة	1	
926.932.278.69	1.014.130.000.00	المجموع العام		

المصدر : معلومات مقدمة من مؤسسة .

تحليل :

ان ملخص الحساب الإداري من جانب الإيرادات لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي بين مجموع العام الاعتمادات المفتوحة ب 1.014.130.000.00 دج و مجموع الإيرادات 2023 ب 926.932.278.69 دج

ثانيا : النفقات

1- نفقات الموظفين :

في ما يلي نوضح ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات الموظفين لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي

الجدول رقم (03 - 08) : ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات الموظفين لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي

(وحدة القياس : دج)

الباب	المادة	البيان قسم التسيير نفقات الموظفين	الاعتمادات المفتوحة	النفقات المصروفة	الاعتمادات المتبقية
1		مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين	275.000.000	174.126.847.38	100.873.152.62
	1	مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين	267.000.000	170.134.927.38	96865072.62
	2	مرتبات نشاط المستخدمين المتعاونين	8.000.000	3.991.9200	4008080
2		التعويضات والمنح المختلفة	325.000.000	250130967.06	74.869.032.94
	1	التعويض عن المناوبة	432.888.000	25.935.500	17.352.500
	2	تعويض عن خطر العدوى	40.000.000	35.602.733.33	4.397.266.67
	3	تعويض التوثيق	8.500.000	6.976.666.67	1.523.333.33
	4	تعويض التوثيق البيداغوجي	50.0000	36.000	14.000
	5	تعويض الخبرة البيداغوجية	200.000.00	172.627.20	27.372.80
	7	تعويض التأهيل	290.000	22.396.681.87	6.603.318.13
	8	تعويض التأطير	11.000.000	83.347.399.28	2.652.600.72
	9	علاوة المردودية	11.000.000	6.352.948.86	4.647.051.14
	10	تعويض خدمات دعم نشاطات الصحة	850.000	308.128.20	541.871.80
	11	تعويض الخدمات الإدارية المشتركة	4.500.000	3.326.950.99	1.173.049.01
	12	تعويض الخدمات التقنية المشتركة	2.800.000	1.488.426.46	1.311.573.54
	13	تعويض الضرر	2.500.000	1.444.513.50	10.055.486.50
	14	التعويض الجزافي عن الخدمة	200.000	83.920.50	116.079.50

141.760	58.240	200.000	تعويض جرافي عن الحضور و المشاركة في اشغال لجان الصفقات	19
2.407.376.71	12.892.623.29	15.300.000	تعويض دعم نشاطات الصحة	20
14.898.328.20	35.101.671.80	50.000.000	علاوة تحسين الاداء	23
2.687.300.23	8.312.699.77	11.000.000	علاوة تحسين الخدمات الطبية	24
283.465.57	566.534.43	850.000	علاوة تحسين الخدمات	25
81.103.20	68.896.80	150.000	تعويض المتابعة و الدعم النفسيين	26
1.457.514.77	20.114.485.23	21.752.000	تعويض الالزام الشبه الطبي	27
1.553.289.98	21.406.710.02	22.960.000	تعويض دعم النشاطات شبه الطبية	28
1.071.420.10	7.428.579.90	8.500.000	تعويض التقنية	29
578.334.62	1.921.665.38	2.500.000	تعويض الالزام لعلاج التوليد و الصحة الانجابية	30
578.334.62	7.595.979.75	2.500.000	تعويض دعم صحة الام و الطفل	31
2.404.020.25	1.316.556.40	10.000.000	تعويض الالزام في العلاج المتخصص	32
883.443.60	1.316.556.40	2.200.000	تعويض الالزام في نشاط التخدير و الانعاش	34
883.443.60	1.740.999.97	2.200.000	تعويض دعم نشاطات التخدير و الانعاش	35
759.000.03	1.391.643.35	2.500.000	علاوة الانتفاع	38
1.608.356.65	77.032.05	15.000.000	المنحة الجزافية التعويضية	39
122.967.90	2.125.730.10	200.000	تعويض تسيير المصالح الصحية	40
874.269.90	213.854.18	3.000.000	تعويض دعم نشاط الإدارة	41
86.145.82	86.3460	300.000	تعويض الخدمة الإلزامية النوعية	42
93.654.00	-	180.000	تعويض الخطر و الالزام	45
16.213.329.70	21.786.670.30	38.000.000	مرتبات المستخدمين المتعاقدين	4
6.603.659.27	8.396.340.73	15.000.000	مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي	1
9.609.670.43	13.390.329.57	23.000.000	التعويضات و المنح المختلفة الممنوحة للمستخدمين المتعاقدين ت ك	3
1.673.845.04	108.326.154.96	110.000.000	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين و المتربصين و المتعاونين	5
1.223.738.75	2.276.261.25	3.500.000.00	خدمات ذات طابع عائلي	1

427.601.03	100.747.398.97	101.175.000	الضمان الاجتماعي (النظام العام) %23.75	2	
18.004.19	4.241.995.81	4.260.000.00	التأمين على البطالة (1%)	3	
4.501.07	1.060.498.93	106.500.000	التقاعد المسبق (0.25%)	4	
4.062.907.45	5.937.092.55	10.000.000	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين		7
209.575.00	490.425.00	700.000.00	خدمات ذات طابع عائلي	1	
3.660.665.80	5.174.334.20	8.835.000.00	الضمان الاجتماعي (النظام العام) %23.75	2	
154.133.30	217.866.70	372.000.00	التأمين على البطالة (1%)	3	
38.533.35	54.466.65	93.000.00	التقاعد المسبق (0.25%)	4	
0.00	14.100.000.00	14.100.000	المساهمات في الخدمات الاجتماعية		9
0.00	9.400.000.00	9.400.000.00	المساهمات في الخدمات الاجتماعية (%2)	1	
0.00	2.350.000.00	2.350.000.00	حصة تمويل السكن الاجتماعي (%0.5)	2	
0.00	2.350.000.00	2.350.000.00	حصة التقاعد المسبق (0.5%)	3	
197.692.267.75	574.407.732.25	172.100.000	المجموع العام لنفقات الموظفين		

المصدر : معلومات مقدمة من مؤسسة .

تحليل :

ان في ما يلي نوضح ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات الموظفين لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي بمجموع العام لنفقات الموظفين باعتمادات المتبقية هو 197.692.267.75 دج

2- نفقات التسيير:

فيما يلي نوضح ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات التسيير لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي .

الجدول رقم (03 - 09) : ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات التسيير لسنة 2023 للمؤسسة المركز
الاستشفائي الجامعي

(وحدة القياس : دج)

الباب	المادة	البيان قسم التسيير نفقات الموظفين	الاعتمادات المفتوحة	النفقات المصروفة	الاعتمادات المتبقية
1		تسديد المصاريف	1.760.000	1.757.798	2202
	1	مصاريف المهام و التنقل داخل الإقليم الوطني	927.600.00	927.350.00	250
	3	مصاريف الدراسة ، الخبرة ، الترجمة ، المحامون و المحضرين القضائيين	676.700.00	676.700.00	0.00
	5	مصاريف النقل ، الشحن ، العبور و جمركة العتاد	35.700.00	35.700.00	0.00
	7	مصاريف المراقبة الطبية و الفحص	120.000.00	118.048.00	1.952.00
2		مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة	4.086.649.88	4.052.000.42	34.649.46
	1	مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة	4.086.649.88	4.052.000.42	34.649.46
3		عتاد و ااث	3.628.135.64	3.628.000.00	153.64
	1	اقتناء عتاد و ااث المكتب	1.107.652.00	1.107.652.00	0.00
	2	صيانة عتاد و ااث المكتب	0	0	0.00
	3	اقتناء أجهزة الاعلام الالي و البرامج	1.023.000.00	1.023.000.00	0.00
	5	خدمات الاعلام الالي	9.600.00	9.520.00	80.00
	9	اقتناء و تركيب عتاد و لوحق الهاتف و الربط	198.000.00	198.000.00	0.00
	10	اقتناء العتاد السمعي البصري	99.960.00	99.960.00	0.00
4		لوازم	6.400.000.00	6.699.954.78	45.22
	1	اوراق	610.964.00	610.963.85	0.15
	2	لوازم مكتب	313.866.00	313.865.36	0.64
	3	مستهلكات الاعلام الالي	260.376.00	260.375.57	0.43
	4	مواد التنظيف	2.332.444.00	2.332.400.00	44.00

0.00	340.000.00	340.000.00	اقتناء و اصلاح البياضة و مستلزمات الاسرة	5	
0.00	2.542.350.00	2.542.350.00	مصاريف اعداد المطبوعات و مختلف الوثائق	6	
0.00	1.677.500.00	1.677.500.00	ألبسة		5
0.00	1.677.500.00	1.677.500.00	ألبسة	1	
0.00	15.371.006.12	15.371.006.12	تكاليف ملحقة		6
0.00	9.866.896.11	9.866.896.11	الماء ، الغاز ، الكهرباء ، الوقود و الطاقة الشمسية	1	
0.00	807.204.25	807.204.25	مصاريف البريد و المواصلات اتاوات	2	
-	120.000.00	120.000.00	الهاتف ، التلكس و الرسوم مختلفة	3	
0.00	1.533.580.37	1.533.580.37	نفقات اشتراك الانترنت	5	
0.00	5.36477.27	536.477.27	مصاريف الإعلان في الصحف	6	
0.00	2.506.848.12	2.506.848.12	مصاريف التأمين	8	
561.15	2.599.438.85	2.600.000.00	حظيرة السيارات		7
0.00	711.134.26	711.134.26	الوقود و الزيوت	2	
0.00	1.474.285.00	1.474.285.00	صيانة اصلاح السيارات و شراء قطع	3	
61.15	395.265.40	395.226.55	مصاريف الترقيم و التعريف	6	
500.00	9.500.00	10.000.00	تأمين السيارات	7	
0.00	9.254.19	9.254.19	مصاريف اقتناء قسيمة السيارات	8	
59.359.57	16.642.040.43	16.701.400	صيانة و تصليح المنشآت القاعدية		8
8.859.57	10.394.740.43	10.403.600	صيانة و إعادة التأهيل و تهيئة المنشآت القاعدية	1	
50.500.00	1.949.500.00	2.000.000.00	مواد البناء الترصيص ، الخردوات	2	
0.00	4.297.800.00	4.297.800.00	كهرباء التدفئة و التكييف	3	
0.00	1.018.414.00	1.018.414.00	مصاريف التكوين و تحسين الأداء و إعادة التأهيل و التريص للمستخدمين		9
0.00	673.414.00	673.414.00	مصاريف التريص قصيرة المدة بالخارج	1	
0.00	330.000.00	330.000.00	التسجيل و التمدرس ، مصاريف التأشيرة و التأمين	2	
0.00	15.000.00	15.000.00	مصاريف تكوين و تحسين الأداء و إعادة تأهيل المستخدمين	3	

0.00	32.298.600.00	32.298.600	تغذية		11
0.00	32.298.600.00	32.298.600	تغذية	1	
0.00	364.364.36	364.364.36	الايجار		12
0.00	364.364.36	364.364.36	ايجار السكنات الوظيفية	1	
3.469.227.74	99.920.772.26	103.390.000	الأدوية ، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة الى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية		13
0.00	11.996.679.80	11.996.679.8	الأدوية	1	
307.162.79	10.753.125.67	11.060.288.46	المفاعلات و مواد المخابر	2	
262.524.71	4.037.491.50	4.300.016.21	ضمدات	4	
126.305.58	16.873.010.00	16.999.315.58	غازات طبية و أخرى	5	
277.2267.69	44.161.586.45	4.693.3854.14	مستهلكات غير منسوجة	7	
966.97	10.454.893.84	10.455.860.81	السنة المالية المقفلة	11	
99.380.84	9.050.619.16	9.150.000.00	نفقات النشاطات العلمية للوقاية		14
99.380384	3.842.327.46	3.941.708.30	الحقن ، الامصال ، المفاعلات و اوساط	1	
0.00	1.053.935.40	1.053.935.40	مغذية	2	
0.00	2.900.708.30	2.900.708.30	أدوية و مواد أخرى ذات الاستعمال	3	
0.00	8.8068.00	88.068.00	موارد الوقاية	6	
0.00	335.580.00	335.580.00	دفاتر الصحة و مطبوعات أخرى	7	
0.00	83.000.00	830.000.00	حليب طبي و مواد غذائية لحماية الام و الطفل	8	
6.367.431.16	37.116.498.84	43.483.930	اقتناء و صيانة العتاد الطبي و ملحقاته و الأدوات الطبية		15
6.367.431.16	23.834.345.98	30201777.14	اقتناء عتاد طبي	1	
0.00	1845015.00	1.845.015.00	اقتناء وسائل طبية	2	
0.00	3.305.939.00	3.305.939.00	اقتناء ملحقات طبية و جراحية	3	
0.00	5.658.688.00	5.658.688.00	منقولات طبية	4	
10.032.992.22	231.997.007.22	242.030.000	المجموع العام لنفقات التسير		

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على مصادر المؤسسة .

تحليل :

ان ملخص الحساب الإداري من جانب نفقات التسيير لسنة 2023 للمؤسسة المركز الاستشفائي الجامعي .
بمجموع العام لنفقات التسيير ب 10.032.992.22 دج

وان :

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

$$= 926.932.778.69 - (231.997.007.22 + 574.407.732.25)$$

الفائض في الحساب الإداري = 120.527.539.22 دج

(الفائض يتم ارجاعه الى وزارة الصحة و السكان واصلاح المستشفيات) .

خلاصة :

حاولنا في دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة العمومية المركز الاستشفائي الجامعي التعريف بهذه الأخيرة ومختلف المصالح المكونة لهيكلها التنظيمي ، واعطاء صورة واقعية لكيفية تسيير ميزانية المؤسسة العمومية الصحية من خلال تقديم مثال تطبيقي حول عملية إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الصحية .

ومن خلال هذه الدراسة لميزانية المؤسسة العمومية الصحية نخلص إلى النتائج التالية :

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

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

المحاسبة العمومية تعرف كمجموعة من القواعد التي تنظم التنظيم والتقسيم المالي للدولة، وتوزيع المهام على شبكة المحاسبين العموميين، بالإضافة إلى كونها قواعد لعرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين. تحتاج هذه النظم إلى نظام محاسبي كامل ومتماثل مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعية الأخرى، ويجب أن تكون قادرة على الإفصاح الكامل عن المال للدولة، متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المؤسسة العمومية هي كيان قانوني يهدف إلى تلبية احتياجات المجتمع في التعليم والأمن والعدالة والخدمات الصحية والبيئية، دون مقابل مادي أو رمزي لتغطية تكاليف تقديم هذه الخدمات، وتنقسم المؤسسات العامة إلى مؤسسات إدارية عامة مثل المستشفيات وإدارة الضرائب والجمارك، ومؤسسات عمومية اقتصادية التي تهدف إلى الربح.

مركز المستشفى الجامعي بمستغانم يصنف كمؤسسة عمومية إدارية ذات طابع صحي، ويستخدم نظام المحاسبة العمومية لتنفيذ ومراقبة النفقات العامة. يعتبر فصل المحاسبة العمومية وإدارة التكاليف جزءاً أساسياً من المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية، حيث يقوم المحاسبون العموميون بالمرحلة الأولى، وتحدد هذه المرحلة بداية المرحلة الثانية، وهي بداية مهمة للمحاسبين العموميين .

اجابة على الفرضيات :

- نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يساير معايير المحاسبة العمومية، لأن ما يلاحظ من خلال دراسة الحالة التي قمنا بها في المركز المستشفى الجامعي أنو يتم تطبيق المحاسبة العمومية وفق أساس الصندوق أو ما يسمى بالأساس النقدي على عكس الأساس المطبق في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي يدعو اليه مجلس المحاسبة الدولية؛

- غياب كامل للإفصاح المحاسبي وهذا ما لمسناه من خلال تطبيق دراستنا على مستوى المركز المستشفى الجامعي، حيث يتم التكتم على المعطيات المالية، على عكس ما تدعو اليه المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ففي المعيار 22 منه يشير الى الإفصاح عن التقارير المالية للاطلاع عليها وهذا من شأنه زيادة عامل الوضوح والشفافية وعدم الابهام؛

- تستخدم مركز الاستشفائي الجامعي مستغانم نظام المحاسبة العمومية لتنفيذ ومراقبة النفقات العامة فرضية صحيحة ؛

النتائج :

- توجد رقابة مستمرة على تنفيذ النفقات عن طريق الرقابة السابقة للنفقات و التي يمارسها المراقب المالي على أوامر الأمر بالصرف، ورقابة أثناء التنفيذ التي يمارسها المحاسب العمومي، بالإضافة الى رقابة لاحقة يمارسها المجلس المحاسبي والمفتشية العامة للمالية، وكل هذه الرقابة من أجل تفادي تبديد واختلاس الأموال العمومية.
- تتميز المحاسبة العمومية في الجزائر بمبدأ تعدد الجهات الوصية، وهذا ما لمسناه في تطبيق المحاسبة العمومية في المركز المستشفى الجامعي لولاية مستغانم ، حيث يخضع الأمر بالصرف لسلطة اعلى، والمحاسب والمعتمد موجود في المستشفى لكن يخضع لسلطة الخزينة العمومية أما المراقب المالي فهو يتبع بصفة مباشرة لوزارة المالية؛
- يعمل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مبدأ التعاون بين مختلف أعوان المحاسبة العمومية، حيث يساهمون في ما بينهم على إعداد الميزانية مما يعطيها أكثر مصداقية، فكلما انتقمت وتداولت بين الأعوان كلما كانت نتائجه أكثر شفافية ومصداقية من اقتصارها على عون محاسبي واحد؛

توصيات :

- لا بد في الجزائر من مسابقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال التحول من تطبيق المحاسبة العمومية على اساس الصندوق الى تطبيق المحاسبة على اساس الاستحقاق ، مما ينتج عنه وجود نظام محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي الوقت المناسب للمسؤولين ؛
- يجب ان يكون هناك علاقة و تناسق في العمل بين مختلف المصالح في المركز المستشفى الجامعي ففي تقديمنا لحظنا وجود عجز قدره 1982 مقعد بيداغوجي ، وهذا العجز سببه عدم وجود تنسيق بين مصلحة المحاسبة ومصلحة الاستشراف والاحصاء ؛
- يجب تكوين نظام محاسبي فعال يسمح بتقديم المعلومات المحاسبية والاحصائية الدقيقة عن الوضعية المالية للدولة في اجال معقولة ؛
- يجب عصرنة وتطوير نظام المحاسبة العمومية ، واساليب تسيير الاموال العمومية ولا يكون هذا الا من خلال مسابقة معايير المحاسبة الدولية ؛
- ضرورة تبني مبدأ الافصاح المحاسبي في عرض القوائم المالية ، لان من شأنه ان يعطي طابع من الشفافية والوضوح على الوضعية المالية للمؤسسة .

قائمة المصادر
والمراجع

قائمة المصادر والمراجع :

1- الكتب :

1. احمد محيو ، محاضرات في المؤسسات الإدارية ، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1985 .
2. إسماعيل حسين احمر ، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة ، دار المسيرة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2003 .
3. إبراهيم السيد المبلحي ، المحاسبة الحكومية ، مصر الإسكندرية ، ط1 ، 2002 .
4. هيام مروة ، القانون الإداري الخاص ، بيروت : المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع ، 2003 .
5. وليد حيدر، طرق إدارة المرافق العامة المؤسسة العامة و الخضخضة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2009 .
6. حسين رشوان ، أهمية الإدارة و دورها في المجتمع ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة .
7. طارق عوض الله السواط ، طلعت عبد الوهاب سندي ، طلال مسلط الشريف ، الإدارة العامة : المفاهيم ، الوظائف ، دار النشر و التوزيع.
8. ليلى فتح الله إبراهيم حماد محمد ، الموازنات و المحاسبة الحكومية ، دار الحامد ، عمان ، 2004 .
9. محمد الصغير، دروس في المالية العمومية و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية ، الجزائر العاصمة ، 2001.
10. محمد الفاتح بشير المغبري ، مبادئ الإدارة ، عمان ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، 2014 .
11. محمد الهور، اساسيات في المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 .
12. ماجد راغب لحلو ، القانون الإداري ، دار المطبوعات الجامعية ، مصر، 1994 .
13. ماجد عبد المهدي المساعدة و اخرون ، مبادئ علم الإدارة ، عمان ، 2013 .
14. ناصري دادي عدون، اقتصاد المؤسسة ، الجزائر ، دارالمحمدية العامة ، 1998 .
15. ناصر لباد ، القانون الإداري ، الجزء الثاني ، النشاط الإداري ، الطبعة الأولى ، 2004 .
16. عبد الغني بسيوني عبد الله ، أصول علم الإدارة العامة ، الإسكندرية ، دار الجامعية ، 1984 .
17. - عبد الكريم درويش، ليلى نكلا ، أصول الإدارة العامة ، القاهرة ، مكتبة الانجلو المصرية ، 1995 .
18. عقلة محمد يوسف المبيضين ، نظام المحاسبة الحكومي و ادارته ، دار وائل للنشر الاردن ، عمان ، 1990 .
19. عمار عوابدي ، القانون الإداري، ج1 ، النظام الإداري، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية ، ط5 ، 2008 .
20. عمار صخري، اقتصاديات المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط1، 2010 .
21. عمار بوضياف ، الوجيز في القانون الإداري ، دار الريحانة ، الجزائر .
22. فؤاد الفسفوس ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، 2010/1431 ، دار الكنوز المعرفة العلمية ، عمان.
23. صمويل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1993 .
24. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزال ، عمان ، 2008 .
25. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ج1 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموع طلال أبو غزالة ، عمان ، 2009 .

26. رياض عيسى ، نظرية المرفق العام في القانون المقارن ، ن.م.ج الجزائر ، 1984 .

2- المذكرات ، الرسائل ، الاطروحات :

1. بوشنطر سليمة ، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر03 ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، 2010 / 2011 .
2. بو عيسى سمير ، العلاقة التنظيمية بين سياسة السوق و المؤسسة العامة الاقتصادية في الجزائر ، مذكرة نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم السياسية و الاعلام ، قسم العلوم السياسية و العلاقات الدولية جامعة الجزائر ، 2001- 2002 .
3. البشري رميني حورية ، مبدأ فاعلية الإدارة العامة في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة كلية الحقوق ، القانون العام ، جامعة الجزائر ، 2014- 2015 .
4. بغداد كمال ، النظام القانوني للمؤسسات العامة المهنية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2011-2012 .
5. مداح يوسف ، فئات المؤسسات العمومية في الجزائر ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2015/2016 .
6. قريش بن شرقي ، منازعات العمل في نطاق المؤسسة العمومية الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الإدارية ، فرع قانون المؤسسات ، جامعة الجزائر ، 2001-2002 .
7. قوريش بن شرقي ، منازعات العمل في نطاق المؤسسة العمومية الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الادارية ، جامعة بن عكنون ، 2001-20002 .
8. قمار خديجة ، مكانة المؤسسة العمومية الاقتصادية في اطار الإصلاح المؤسساتي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2008-2009 .
9. شايب الراس عبد القادر ، المؤسسة العمومية و مبدأ المنافسة ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 محمد بن احمد .
10. شايب الراس عبد القادر ، المؤسسة العمومية و مبدأ المنافسة ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 محمد بن احمد ، 2016/2017 .
11. الشاذلي بوطبة ، عملية الرقابة على اعمال الإدارة العامة في النظام الإسلامي ، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماجستير ، كلية الحقوق الجزائر ، 2008-2009 .
12. مذكرة ماجستير ، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة العامة الخدمية ، جامعة بسكرة ، 2005-2006 .
13. شلال زهير ، نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية لدولة و افاق إصلاحه ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002 .
14. الصادق الأسود ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة ، حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2011 .

3- مداخلات :

1. خالد الجعارات ، دور معايير المحاسبة الدولية (isa – ifras – ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ، مداخلة ضمن ملتقى الدولي ورقلة ، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .

4- القوانين و المراسيم :

1. المادة 26 من قانون 21-90 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق ل 15 غشت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 35 .
2. القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل 15 اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل و المتمم.
3. الامر 71 - 74 المؤرخ في 16 - 11 - 1971 المتعلق في تسيير الاشتراكي للمؤسسة ج.ر العدد 101 الصادر في 13-12-1971.
4. المرسوم 73- 177 المؤرخ في 25 - 10 - 1973 المتعلق بالواد الاقتصادي .
5. الامر 01-04 المؤرخ في 20 - 08 - 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خصوصتها ج - ر العدد 47 الصادر في 23 - 08 - 2001.

ملخص

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مسايرة المحاسبة العمومية في الجزائر للمعايير الدولية في القطاع العام، من خلال دراسة وتحليل لواقع المحاسبة العمومية في المركز الاستشفائي الجامعي لولاية مستغانم في تنفيذ نفقات للمستشفى و ذلك لمركزها من بين المؤسسات الادارية التي تعتمد في معظم ايراداتها على مصدر واحد و هو الاعانات المقدمة من طرف الدولة .

وتوصلت الدراسة ان تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر لا يساير معايير المحاسبة الدولية لا شكلا ولا مضمونا ، حيث ان اساس المطبق في الجزائر يعتمد على اساس الصندوق اما المعايير المحاسبية الدولية تطبق على اساس الاستحقاق ، بالإضافة الى انه يوجد غياب كامل لمبدأ الافصاح المحاسبي في الجزائر وهو عكس ما يدعو اليه المجلس الدولي للمحاسبة .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية ، المؤسسة العمومية ، نفقات و ايرادات المستشفى .

summary:

This study aims to know the extent to which public accounting in Algeria is in line with international standards in the public sector, through a study and analysis of the reality of public accounting in the University Hospital Center of Mostaganem Province in implementing expenses for the hospital, given its position among the administrative institutions that depend for most of their revenues on a single source. It is the subsidies provided by the state.

The study found , the most important of which is that the application of public accounting in Algeria does not comply with international accounting standards, neither in form nor in substance, as the basis applied in Algeria depends on the fund basis, while international accounting standards are applied on the accrual basis, in addition to the fact that there is a complete absence of the principle of accounting disclosure. In Algeria, this is the opposite of what the International Accounting Council calls for.

Keywords: public accounting ,public institution , hospital expenses and revenues.