

وزارة البحث العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

Université Abd Hamid IBN Basis - Mostaganem

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et la science de gestion

قسم علوم التسيير

Department de la gestion



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص تسيير الهياكل الاستشفائية

تسيير ميزانية الهياكل الاستشفائية

تحت إشراف الأستاذ:

ولد سعيد محمد

من إعداد الطلبة:

بورحلة نور الدين

زناتي فيصل

أعضاء لجنة المناقشة			
الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	مدوري نورالدين	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	برياطي حسين	أستاذ محاضر	مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

أهداء

أهدي ثمرة جهدي لهذا العمل المتواضع الى:

- أعز الناس الى قلبي والدي و والدتي العزيزة التي كانت لي عوناً و سنداً بدعائها.
- الى روح قلبي أبنائي "اياد" و "أسيل آمال "
- الى كل عائلي كبيراً و صغيراً لوقوفهم و تشجيعهم لي .
- الى كل اساتذتي و أهل الفضل علي بإرشاداتهم و نصائحكم القيمة.
- الى كل طالبة ماستر علوم التسيير تخصص تسيير الهياكل الصحية دفعة 2021/2020.
- الى كل قريب او بعيد ، كل فرد ينتهي الى جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.
- الى وطني الجزائر أن يجعل السكينة في ارضه .

و اخير أسأل الله العلي القدير أن ينفعنا به و يمدنا بتوفيقه.

وشكراً.....

كلمة شكر

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً غير مكفي ولا مستغنى عنه والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه

وسلموبعد.

فالشكر لله الذي من علينا بسابغ فضله وأجل نعمه، حيث هدانا للعلم وبلغنا مناهله،

" من علمني حرفاً صرت له عبداً "

ومن ثم فإن وافرشكري وكثير امتناني إلى أستاذي (ولد السعيد محمد) على توجيهاته المستمرة والقيمة ، ومعلوماته

الخصبة ، مما كان له أكبر الأثر في إثراء وكتابة هذه المذكرة .

وكذلك أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة كشرفا لي في مناقشة مذكرتي .

وكذلك أتقدم بالشكر الى كل من علمني حرفاً ، أو أسدى لي نصحاً ، أو شد من أزري ، وقوى من همتي ، أتوجه إلى

هؤلاء بعظيم شكري ، وامتناني ، وعرفاني بالجميل .

الصفحة	الفهرس
01	المقدمة
04	الفصل الأول : إطار إعداد وتنفيذ الميزانية ودور الفاعلين. تمهيد الفصل
05	المبحث الأول : الميزانية وكيفية إعدادها واعتمادها المطلب الأول: تعريف الميزانية العمومية ومبادئها الفقرة الأولى: تعريف الميزانية العمومية
06	الفقرة الثانية:المبادئ التي تقوم عليها الميزانية العمومية
09	الفقرة الثالثة : دراسة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية
12	المطلب الثاني : تحضير وإعداد ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية الفقرة الأولى: إعداد التوقعات
13	الفقرة الثانية : إعداد الميزانية إعداد الميزانية الابتدائية
14	المطلب الثالث :إجراءات المصادقة على الميزانية المؤسسة الاستشفائية الفقرة الأولى : المناقشة والتصويت
16	الفقرة الثانية : المصادقة على الميزانية
17	المبحث الثاني : المحاسبة العمومية و دورها في تنفيذ الميزانية المطلب الأول : تعريف المحاسبة العمومية و خصائصها الفقرة الأولى: تعريف المحاسبة العمومية
18	الفقرة الثانية : خصائص المحاسبة العمومية
19	المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية ومصادرها الفقرة الأولى : القواعد القانونية الفقرة الثانية : القواعد التقنية
20	المطلب الثالث: مجال المحاسبة العمومية وأهدافها الفقرة الأولى : مجال المحاسبة العمومية
22	الفقرة الثانية : أهداف المحاسبة العمومية
25	المبحث الثالث:الأعوان المتدخلون في تنفيذ الميزانية و مسؤولياتهم المطلب الأول : الأمر بالصرف
33	المطلب الثاني : المحاسب العمومي الفقرة الأولى:تعريف المحاسب العمومي
34	الفقرة الثانية :أصناف المحاسبين العموميين
36	الفقرة الثالثة:التنصيب و تسليم المهام
37	الفقرة الرابعة:مسؤوليات المحاسب العمومي

	المطلب الثالث: المراقب المالي
40	الفقرة الأولى: النظام القانون للمراقب المالي
	الفقرة الثانية: مهام المراقب المالي
42	الفقرة الثانية: مسؤولية المراقب المالي
43	الفصل الثاني: إجراءات تنفيذ الميزانية والعراقيل المطروحة
	تمهيد الفصل
44	المبحث الرابع: مراحل التنفيذ الميزانية
	المطلب الأول: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
	الفقرة الأولى: مبررات و فوائد الفصل
46	الفقرة الثانية: الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
50	الفقرة الثالثة: عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
51	المطلب الثاني: المرحلة الإدارية
	الفقرة الأولى: الالتزام بالنفقة
56	الفقرة الثانية: عملية التصفية
57	الفقرة الثالثة: الأمر بالصرف أو الأمر بالدفع
58	المطلب الثالث: المرحلة المحاسبية
	الفقرة الأولى: الحالات العادية للدفع
59	الفقرة الثانية: التسخير
60	الفقرة الثالثة: أساليب الدفع
62	المبحث الخامس: الرقابة على تنفيذ الميزانية و تطور أهدافها
	المطلب الأول: تعريف الرقابة وتطور أهدافها
	الفقرة الأولى: تعريف الرقابة
63	الفقرة الثانية: تطور أهداف الرقابة
	المطلب الثاني: الرقابة السابقة
64	الفقرة الأولى: رقابة المراقب المالي
65	الفقرة الثانية: رقابة المحاسب العمومي
66	المطلب الثالث: الرقابة اللاحقة
	الفقرة الأولى: رقابة المتفشية العامة للمالية
69	الفقرة الثانية: رقابة مجلس المحاسبة
74	المبحث السادس: عراقيل تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية
	المطلب الأول: عراقيل متعلقة بإجراءات إعداد الميزانية والمصادقة عليها
	الفقرة الأولى: غياب منظومة لتحديد الاحتياجات وتوزيع اعتمادات الميزانية
75	الفقرة الثانية: تأخر استلام الميزانية والتدخل المباشر للوصاية
76	المطلب الثاني: عراقيل قانونية و تنظيمية

	الفقرة الأولى: جمود قواعد المحاسبة العمومية
77	الفقرة الثانية: أحكام ومبادئ تقليدية لقانون المالية الفقرة الثالثة: ثقل إجراءات الرقابة و الهامش الضيق لتجنبها
79	المطلب الثالث: العراقيل الناجمة عن تأثير المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة الفقرة الأولى: نسبة التاخير وعلاقات العمل بالمؤسسة الفقرة الثانية: زيادة نفقات المؤسسة نتيجة التحول الديمغرافي و الوبائي
81	خاتمة الفصل الثاني
82	الجانب التطبيقي تعريف بالمؤسسة العمومية تشي جيفارا مستغانم
83	مصالح المؤسسة العمومية
86	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية
88	الخاتمة
89	الملاحق
91	قائمة المراجع
93	ملخص

بالنظر للمكانة الهامة التي تتمتع بها الصحة العمومية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية أولت الدولة اهتماما كبيرا بهذا القطاع الحساس وتجسد ذلك من خلال سياسات الإصلاح التي انتهجتها في هذا المجال طيلة السنوات الأخيرة ضمن البرامج الخماسية للتنمية وهذا قصد الرقي بهذا القطاع إلى المستوى الذي يليق به حيث خصصت الدولة ضمن ميزانيتها السنوية إعتمادات مالية هائلة وأطلقت بالموازاة مع ذلك جملة من القوانين و القرارات تهدف بالأساس إلى إعداد منظومة صحية متكاملة تتميز بالشمولية في التغطية وبال جودة في الخدمات .

و بدخول الجزائر مرحلة جديدة من الإصلاحات الاقتصادية كان لابد عليها من إعادة تنظيم وهيكله هذا القطاع فعملت السلطات المعنية على البحث عن الحل المناسب كبدل لتنظيم القطاع الصحي والذي تمثل في الخريطة الصحية الجديدة التي جاءت وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 70-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 المتعلق بإنشاء وتنظيم وتسيير المؤسسات العمومية الاستشفائية، والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، والذي يسعى إلى إعطاء الإستقلالية لكل منهما.

و بموجب هاته الإستقلالية فهي تستفيد بميزانية خاصة بها وهذا من اجل تغطية نفقاتها المختلفة من جهة و من جهة أخرى تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها من خلال تقديم خدمات علاجية نوعية للرقي بهذا القطاع و الذي كثيرا ما يعاب عليه تدني نوعية خدماته .

و باعتبار الميزانية وسيلة هامة لتحقيق مخططات المؤسسة على المدى المتوسط والبعيد كان لابد من تنظيم عملية صرف هاته الميزانية من اجل الحفاظ على المال لعام ،ولذلك فهي تخضع لإجراءات قانونية حددها التشريع ويتدخل على إثرها أعوان عموميون محددون بموجب قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

و الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية هم الأمر بالصرف (مدير المؤسسة) والمحاسب العمومي ، و هذا تطبيقا لمبدأ الفصل بينهما بحيث لا يجوز الاضطلاع بالمسؤوليتين من طرف عون واحد، هذا المبدأ الذي نص عليه نفس القانون ،دون أن ننسى دور المراقب المالي إذ وبالرغم من أن القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم لم يدرجه ضمن أعوان التنفيذ إلا انه ألحقه في الباب المخصص بالرقابة.

ولعل من أهم ما تعاني منه مؤسساتنا الاستشفائية فيما يتعلق بطبيعة التنظيم و التسيير المفروضة في هذا المجال مختلف النصوص التشريعية و التنظيمية التي تحكمها، خاصة فيما يتعلق بالدور الممنوح للقائمين عليها والذي يطرح عدة مشاكل تحول دون رفع مستوى الخدمات التي تقدمها هذه الخيرة و تحقيق الناجعة و الفعالية اللازمة.

ومن هنا تظهر الضرورة الملحة لتنظيم هذا القطاع بما يتماشى و التوجه الاقتصادي الجديد للجزائر نحو اقتصاد السوق و القائم على مبدأ التكيف و التأقلم أو الزوال، لهذا فإن تنظيم الهياكل الصحية في الجزائر يمر حاليا بمرحلة انتقالية من ماضٍ مخطط إلى مستقبل يخضع لمبادئ اقتصاد السوق.

إشكالية البحث:

إن الإجراءات المعقدة والطويلة لإعداد و تنفيذ الميزانية تهدف بالخصوص إلى القضاء على التلاعبات والاختلاس الذي يمس المال العام ، غير أن هذا لا يعني بالضرورة عدم وجود نقائص وبالخصوص تلك المتعلقة بالنصوص القانونية والإجراءات التي يجب مراجعتها .

في هذا الإطار نطرح الإشكالية التالية :

- هل الإجراءات المتبعة في تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية تساهم في تسهيل هاته العملية أم تعمل على عرقلتها ؟

و للإحاطة بهذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهو الإطار الذي تتم فيه عملية إعداد و تنفيذ الميزانية العمومية الاستشفائية؟

- من هم الأعوان المتدخلون في تنفيذها؟ و ماهو دورهم في هاته العملية؟

- ماهي إجراءات تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية؟ و ماهي آليات الرقابة عليها؟

- ماهي العراقيل التي تواجه عملية التنفيذ ؟

فرضيات البحث :

من خلال المعطيات الأولية التي لدينا يمكن صياغة الفرضيات التالية :

* يرى الكثير أن الإجراءات الطويلة التي تتسم بها عملية إعداد ميزانية المؤسسات الصحية و التأخر في المصادقة عليها تعتبر عائق في سبيل تنفيذها و منه تحقيق مخططات المؤسسة .

* تطبيق قواعد المحاسبة العمومية كانت لها آثارا سلبية على تسيير المؤسسة العمومية للصحة ، وذلك لكون هذه القواعد تفرض رقابة مشروعية شديدة على أعمال مدير المؤسسة بحيث جعلته في حالة المسائلة الدائمة عن مدى احترامه لقواعد و نصوص قانونية جامدة .

* قد يفضي إضفاء نوع من المرونة في التسيير المالي للمؤسسات الصحية وخاصة في مجال الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات إلى تسهيل إجراءات التنفيذ .

المنهج المتبع :

المنهج المتبع للإجابة على الإشكالية السابقة هو المنهج التحليلي الوصفي وهذا قصد التعرف على كيفية إعداد ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية و كذا إجراءات تنفيذها وفي المقابل تبيان العوائق التي تواجه عملية التنفيذ.

خطة البحث :

قد قمنا بإعداد الخطة التالية لمناقشة الإشكالية المطروحة في فصلين موضحة كمايلي :
المقدمة.

الفصل الأول : أليات إعداد وتنفيذ الميزانية.

المبحث الأول : الميزانية وكيفية إعدادها واعتمادها.

المطلب الأول : تعريف الميزانية العمومية ومبادئها .

المطلب الثاني : تحضير وإعداد ميزانية المؤسسة الإستشفائية .

المطلب الثالث : المصادقة على ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية .

المبحث الثاني : المحاسبة العمومية كإطار قانوني لتنفيذ الميزانية .

المطلب الأول : تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها.

المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية ومصادرها.

المطلب الثالث : مجال المحاسبة العمومية وأهدافها.

المبحث الثالث :الأعوان المتدخلون في تنفيذ الميزانية ومسؤولياتهم.

المطلب الأول : الأمر بالصرف.

المطلب الثاني : المحاسب العمومي.

المطلب الثالث : المراقب المالي.

الفصل الثاني : إجراءات تنفيذ الميزانية والعراقيل المطروحة.

المبحث الرابع :مراحل تنفيذ الميزانية.

المطلب الأول: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

المطلب الثاني : المرحلة الإدارية في تنفيذ الميزانية.

المطلب الثالث : المرحلة المحاسبية.

المبحث الخامس : الرقابة على تنفيذ ميزانية وتطور أهدافها.

المطلب الأول : تعريف الرقابة و تطور أهدافها.

المطلب الثاني : الرقابة السابقة.

المطلب الثالث : الرقابة اللاحقة .

المبحث السادس : عراقيل تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية.

المطلب الأول : عراقيل متعلقة بإجراءات إعداد الميزانية والمصادقة عليها.

المطلب الثاني : عراقيل قانونية و تنظيمية.

المطلب الثالث : العراقيل الناجمة عن تأثير المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة.

الخاتمة .

الفصل الأول

آليات إعداد وتنفيذ الميزانية

تمهيد الفصل :

النشاطات المالية للمؤسسة العمومية الاستشفائية تجري حسب وتيرة زمنية متكررة ومنظمة ومضبوطة ، فإيراداتها ونفقاتها مقدرة مسبقا لسنة كاملة طبقا لجدول يكتسي طابع إلزامي، حيث انه لا يمكن الالتزام بأية نفقة أو تحصيل أي إيراد إذا لم يكن مسجلا مسبقا ضمن هذا الجدول المسعى بالميزانية.

و تتمتع المؤسسة العمومية الاستشفائية بموجب القانون بالشخصية المعنوية و بالاستقلال المالي وهي بذلك تستفيد بميزانية خاصة بها تخضع في تسييرها للقواعد المحاسبة العمومية .

ويتولى تطبيق هذه القواعد مدير المؤسسة باعتباره أمرا بالصرف وهذا من خلال القيام بالعمليات الموكلة إليه و كذا المحاسب العمومي وهذا لاعتباره مسؤولا شخصيا عن الأموال الموضوعة تحت تصرفه .

و الاعتمادات المفتوحة بالميزانية تعد محدودة ولا يمكن تجاوزها مهما كانت الأسباب و المبررات لذلك يقتضي الأمر على كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي التقيد في استعمال هاته الاعتمادات بالقوانين و الأنظمة المعمول بها في ميدان المحاسبة العمومية ، و في حالة إثبات الخطأ فالمسؤولية الكاملة تقع على عاتقهما عملا بأحكام التنظيم والتشريع المعمول بهما.

المبحث الأول: الميزانية وكيفية إعدادها واعتمادها.

المطلب الأول: تعريف الميزانية العمومية ومبادئها.

الفقرة الأولى: تعريف الميزانية العمومية.

إن تعريف الميزانية لا يجد له تعبيراً موحداً و شاملاً، إنما اختلف و تعدد ، فقد جاء تعريفها في العديد من القوانين و التشريعات و الكتابات و بعبارة خاصة و عامة ، و من بين هاته التعاريف العديدة التي صادفناها من خلال بحثنا نذكر الآتية :

عرفها القانون الفرنسي من خلال المرسوم الصادر بتاريخ 19 جوان 1957 على " أنها الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة و إيراداتها، و يؤذن بها ، و يقررها البرلمان في قانون الميزانية الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية و المالية " و تغير هذا التعريف بموجب القانون الصادر في فرنسا بتاريخ 02 جاني 1959 ، إذ عرفت المادة الأولى منه الميزانية العامة ، التي باتت تعرف باسم " القانون المالي السنوي " بما يلي ¹ :

- تقدر القوانين المالية ، و تجيز لكل سنة مدنية ، مجموع مواردها و أعبائها ، أخذاً بالاعتبار التوازن الاقتصادي و المالي الذي تحدده لها."

وفي بلجيكا عرفت الميزانية العامة بأنها: " بيان الإيرادات و النفقات العامة خلال الدورة المالية "².

وقد عرفها القانون الأمريكي بأنها: " صك تقدر فيه نفقات السنة المالية التالية و إيراداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، و اقتراح الجباية المبسطة فيها. "

و يعرفها قانون المحاسبة العمومية في لبنان وفق المرسوم الصادر في 31 ديسمبر 1963 بأنها " وثيقة تشريعية تقدر فيها نفقات الدولة و إيراداتها عن سنة مقبلة ، و تجاز بموجبها الجباية و الإنفاق "

أما في التشريع الجزائري فتعريفها جاء كما يلي ³ :

المادة السادسة من القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية عرفت الميزانية العامة للدولة على أنها " تتشكل من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة ، المحددة سنوياً بموجب قانون المالية، و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها."

و في تعريف آخر ⁴ :

عرفها المشرع الجزائري في المادة الثالثة (03) من القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1991 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها " الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأس مال وترخص بها . "

1- عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2005 ، ص 17.

2- الدكتور منصور الزين، دروس و محاضرات في المحاسبة العمومية ، جامعة سعد حلب البلدة 2009.

3- المادة 06 من القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم.

4- المادة 13 القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

ومن خلال التعارف يتضح لنا أن للميزانية الخصائص التالية¹ :

***الميزانية وثيقة تقديرية :**

الإيرادات و النفقات التي أعدت بناء عليها الميزانية هي في الأساس تقديرية وهذا لأنه من الصعب التحديد بدقة و بشكل نهائي حجم النفقات التي ستصرف و حجم الإيرادات و على هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الأولية.

***الميزانية وثيقة ترخيصية:**

و معناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها و بالتالي الترخيص بتنفيذها، و على هذا الأساس فإن الأمر بالصرف و في حالة انقضاء السنة المالية و لم تصرف فيها الاعتمادات المرخصة و المخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي ،هذا فيما يخص نفقات التسيير ، أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة و بالتالي حتى يتم إلغائها.

***الميزانية وثيقة دورية :**

ومعنى ذلك أن كل ما جاء في الميزانية يجب أن ينفذ خلال السنة أي أن الاعتمادات المرصودة لا بد من صرفها خلال السنة المعنية ، و نفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي يجب أن تحصل خلال نفس السنة.

الفقرة الثانية : المبادئ التي تقوم عليها الميزانية العمومية.

لقد اتفق علماء المالية العامة ، على أن إعداد الميزانية العامة للدولة يجب أن يخضع لمجموعة من المبادئ ، تهدف بالدرجة الأولى إلى ضمان الرقابة الفعلية و الجادة على السياسة المالية للدولة، و ضمان إعداد و تحضير الميزانية بأسلوب اقتصادي مقبول، و عموما توجد أربعة مبادئ أساسية للميزانية العامة هي : مبدأ سنوية الميزانية ، مبدأ وحدة الميزانية ، مبدأ عمومية الميزانية، مبدأ توازن الميزانية و قد طرأ على هذه المبادئ بعض التغييرات من حيث دورها و مفهومها، تبعا لتغير المفاهيم التي استجدت على المالية العامة.²

- أولا: مبدأ سنوية الميزانية (Principe de l'annualité budgétaire) .

يقصد بسنوية الميزانية أي أن مدة تنفيذ الإيرادات و النفقات المفتوحة في الميزانية تحدد بسنة واحدة و في نهاية كل عام تقفل الحسابات و تفتح ميزانية جديدة مدتها عام، و هكذا تتكرر العملية و يلاحظ أن فترة التنفيذ المالي للميزانية بفرنسا تبدأ بداية العام الميلادي أول جانفي و نفس الأمر في ألمانيا و لوكسمبورغ.

1- فهي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها، حاضرها و مستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، بيروت ،لبنان الطبعة الأولى، 1991، ص 12

2- حسين الصغير "دروس في المالية و المحاسبة العمومية" ، دار المحمدية العامة ،الجزائر، 2001، ص 92.

وفي الجزائر تنص المادة 13 من القانون رقم 01-44 المتعلق بقوانين المالية والميزانية ما يلي :

"يقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية، بمجمل موارد الدولة و أعباءها و كذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية و تنفيذ المخطط الإنمائي السنوي" إن مبدأ سنوية الميزانية ليس مطلقا ، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات :

1- نظام الميزانية الاثنى عشر¹ : في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعنية يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات و نفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية :

* بالنسبة لإيرادات طبقا للشروط و النسب و كفاءات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.

* بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية السابقة، وذلك شهريا و لمدة 3 أشهر.

* بالنسبة للاعتماد الاستثمار في حدود ربع الحصص المالية المخصصة لكل قطاع و لكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلقة بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

2- عمليات برامج التجهيز العمومي² : تعد هذه العمليات استثناءا هاما لمبدأ سنوية الميزانية العامة في الجزائر، إذ أن بعض العمليات المالية وخصوصا الاستثمارات العمومية لا يمكن منطوقيا تبنيها و تنفيذها في آجال قصيرة نسبيا، لا يتعدى مداها السنة الواحدة.

ومن هنا يأتي التمييز في النظام المالي الميزاني الجزائري بين رخص البرامج و اعتمادات الدفع، إذ تسجل نفقات التجهيز العمومية ، و نفقات الاستثمار و النفقات بالرأس المال في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص البرامج Autorisation de programme AP و تنفذ باعتمادات الدفع CP crédit de paiement

* تمثل رخص البرامج الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للآمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة، و تبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغائها.

بينما تمثل اعتمادات الدفع التخصيصات السنوية التي يمكن للآمرين صرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار رخص البرامج المطبقة.³

ثانيا : مبدأ وحدة الميزانية (Principe d'unité) .

تعني هذه القاعدة أن كل نفقات و إيرادات الدولة يجب أن تدرج في ميزانية واحدة، و هذا لتسهيل مناقشة و مراقبة و مقارنة حسابات الدولة كلها، ذلك انه لو كانت هناك ميزانيات خاصة بكل مرفق تقدم للبرلمان متفرقة ، لما استطاع هذا الأخير الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة و مراقبة السياسة المالية التي تنوي الحكومة إتباعها.

1- المادة 09 من القانون رقم 01-44 المذكور سابقا.

2- حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 9.

3- المادة 10 من القانون رقم 50-91 المذكور سابقا.

وكان أول من نادى بهذا المبدأ الفقيه الفرنسي " ساي " حيث قال (أنه من الضروري حصر الميزانية ضمن بنود تسمح من خلالها التعرف على أهم ملامح الميزانية).

على الرغم من الفوائد التي تحققها هذه القاعدة فإنها لا تخلو من الاستثناءات ، و تبرر هذه الاستثناءات منافع أخرى منها فوائد سياسية كتحقيق اللامركزية و فوائد اقتصادية و مالية لذلك نجد ميزانيات أخرى إلى جانب الميزانية العامة وهي: الميزانيات غير العادية ، الميزانيات الملحقه ، الميزانيات المستقلة، الحسابات الخاصة للخزينة.¹

ثالثا : مبدأ عمومية الميزانية أو الشمولية (L'universalité budgétaire) .

المقصود بهذه القاعدة أن الميزانية يجب أن تعم و تشمل كل الإيرادات و النفقات المتعلقة بالدولة بدون أي ضغط أو تقصير، و بمعنى آخر أن تتضمن الميزانية قسمين أولهما خاص بالإيرادات و الثاني خاص بالنفقات دون الربط بينهما بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر و هذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما ييسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية . و تؤدي هذه القاعدة إلى قواعد فرعية متصلة بها و هي ، قاعدة أو مبدأ عدم تخصيص الإيرادات و قاعدة تخصيص النفقات.²

رابعا : مبدأ التوازن (Principe d'équilibre)

تقضي هذه القاعدة أن مجموع الإيرادات يجب أن يكون متساويا لمجموع النفقات في كل ميزانية إلا أن العرف الذي جرى به فان قانون المالية يعتبرها في حالة توازن حتى لو كانت الإيرادات أكبر من النفقات بقليل، و في حين أنها تعتبر في حالة عجز إذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات و ذلك لأنه في الحالة الأخيرة ، تضطر الدولة إلى الأخذ من المال الاحتياطي أو الاقتراض لسداد العجز مع العلم أن هناك عجزا مفروضا نتيجة تصاعد أعباء الدولة و كذلك في وقت الأزمات.

قد نصت المادة 121 من الدستور الجزائري على ما يلي : " لا يقبل اقتراح أي قانون ، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية ، أو زيادة النفقات العمومية ، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة ، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها."³

*الميزانية وقوانين المالية : إن قوانين المالية هي القوانين التي تحدد إطارات التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية المتعددة السنوات طبيعة الموارد و الأعباء المالية و مبلغها وتخصيصها و قانون المالية عبارة عن وثيقة مالية سنوية تتضمن الميزانية العامة للدولة الميزانيات الملحقه و الحسابات الخاصة ، كما يتم من خلاله تأسيس و إلغاء ضريبة أو أي اقتطاع إجباري و عليه قانون المالية هو الإطار القانوني الذي تصدر فيه الميزانية العامة للدولة.

1-محمد الصغير بعلي ،يسري أبو العال ،المالية العامة ،دار العلوم للنشر و التوزيع ،2003 ، ص 92.

2- حسين الصغير ، مرجع سبق ذكره، ص 98 .

3- مفتاح فاطمة ، تحديث النظام الميزاني الجزائري،رسالة ماجستير،جامعة أبو بكر بلقا يد تلمسان،2010/2011.

الفقرة الثالثة : دراسة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية.

إن ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية عبارة عن بيان تعدادي لأن كل الإيرادات و النفقات تظهر في صورة أرقام عديدة موزعة على مختلف العناوين والأبواب و المواد ،وهي كذلك بيان تقديري لمجمل الإيرادات و النفقات المحتملة لفترة زمنية مقبلة مدتها سنة 01جانفي إلى غاية 31 ديسمبر،وهي أيضا وثيقة إذن وترخيص لإيرادات و نفقات المؤسسة .

أولا : مدونة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية.

تحدد مدونة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالصحة و الوزير المكلف بالمالية.¹

مثل ذلك الصادر بتاريخ 1986/03/06 المتضمن مدونة المؤسسات العمومية للصحة المعدل بالقرار رقم 1408 الصادر بتاريخ 1999/04/20 ،

وحسب المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، فان ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية تشمل بابا للإيرادات و بابا للنفقات كمايلي :

*في باب الإيرادات:

- إعانات الدولة.

- إعانات الجماعات المحلية .

الإيرادات الناتجة عن التعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي فيما يخص العلاج المقدم للمؤمن لهم اجتماعيا و ذوي حقوقهم و التعاضديات و المؤسسات و مؤسسات التكوين.

- المخصصات الاستثنائية.

- الهبات والوصايا.

- الإيرادات المختلفة.

- الموارد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة.

- تعويضات التأمينات الاقتصادية عن الأضرار الجسدية.

*في باب النفقات :

- نفقات التسيير.

- نفقات التجهيز.

- كل النفقات الأخرى الضرورية لتحقيق هدفها.

1- المادة 54 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 20 ماي 2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها.

وتظهر ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية بالشكل التالي¹ :

1- الفرع الأول : الإيرادات

الباب الوحيد : مساهمة الدولة.

العنوان الثاني : الهيئات الأخرى.

الباب الوحيد : مساهمة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

العنوان الثالث : إيرادات واردة من الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية بعنوان الخدمات الخاضعة لاتفاقيات.

العنوان الرابع : موارد أخرى.

2- الفرع الثاني : النفقات

العنوان الأول : نفقات الموظفين.

العنوان الثاني : نفقات التكوين.

العنوان الثالث : نفقات التغذية.

العنوان الرابع : نفقات الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي.

العنوان الخامس : نفقات الأعمال الوقائية النوعية.

العنوان السادس : نفقات العتاد والأدوات الطبية.

العنوان السابع : نفقات صيانة الهياكل لصحية.

العنوان الثامن : نفقات أخرى للتسيير.

العنوان التاسع : نفقات الخدمات الاجتماعية.

العنوان العاشر : نفقات البحث العلمي .

بالنسبة للعنوان العاشر يخص المراكز الاستشفائية الجامعية وليس المؤسسات العمومية الاستشفائية أو المؤسسات

العمومية المتخصصة.

ثانيا : مصادر تمويل المؤسسة العمومية الاستشفائية.

ارتكزت المؤسسات الصحية في تمويلها عبر كافة المراحل التي مرت بها المنظومة الوطنية للصحة على ثلاث مصادر أساسية هي:

الدولة، هيئات الضمان الاجتماعي و التمويل الذاتي.

1- مساهمة الدولة :

مساهمة الدولة و الجماعات المحلية في تمويل المؤسسات الصحية، كانت تمثل في بداية الأمر أي المرحلة التي تلت الاستقلال

حوالي 60 % من مجموع ميزانية المؤسسات الصحية والتي كانت موجهة خصيصا لتغطية النفقات الصحية المقدمة

للمحتاجين و المعوزين (les malades indigents) وكانت الميزانية حينها مبنية على أساس السعر اليومي لاستشفاء.

1- نموذج مدونة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية .

وبعد صدور الأمر 65-73 المؤرخ في 1973/12/28 الذي جاء بمبدأ مجانية العلاج، ظهر مفهوم جديد تمثل في شمولية الميزانية (budget global) حيث يكون التمويل بطريقة جزافية بواسطة مساهمات سنوية، ولقد كانت مساهمة الدولة هي الأساسية في الخمس سنوات الأولى التي تعاقبت إرساء مبدأ مجانية العلاج، لتبدأ في الانخفاض تاركة الأفضلية لهيئات الضمان الاجتماعي، و لكن لوحظ خلال السنوات الأخيرة عودة الدولة للمساهمة بنسبة كبيرة في تمويل ميزانيات مؤسسات قطاع الصحة.

فمن خلال دراسة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية لمستغانم خلال السنوات الثلاثة الأخيرة نلاحظ أن مساهمة الدولة فاقت نسبة 80 % بالمائة من مجموع الميزانية الإجمالية.

2 - مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي :

لقد كانت لهيئات الضمان الاجتماعي دور كبير في تمويل المؤسسات الاستشفائية منذ الاستقلال، حيث ساهمت بقسط كبير خاصة بعد اعتماد الطب المجاني الذي أعفى المرضى من دفع نفقات العلاج.

فهيئة الضمان الاجتماعي كانت تلتزم بمساهمة إجمالية جزافية تدفع حسب التقديرات التي تتقدم بها المستشفيات، وهذا ما تجلى في السنوات الأولى لمجانبة العلاج، أين كانت هيئات الضمان الاجتماعي تتمتع برصيد مالي هائل، نظرا لكثرة المؤسسات الاقتصادية و بالتالي كثرة اليد العاملة " المؤمنين " المساهمة في تمويل هيئات الضمان الاجتماعي، إلا أنه بعد الأزمة الاقتصادية التي مرت بها الجزائر نهاية سنوات الثمانينات التي أدت إلى حل العديد من المؤسسات الاقتصادية و تسريح عدد هائل من العمال أثر سلباً على هيئات الضمان الاجتماعي، و بالتالي أضعف من مساهمتها في تمويل المؤسسات الاستشفائية، لتدع المجال للدولة لتساهم بأكبر نسبة في ميزانيات المؤسسة الاستشفائية.

نلاحظ أن مساهمة الضمان الاجتماعي في ميزانية المؤسسة الاستشفائية بقيت ثابتة على مر السنوات الأخيرة وبمبلغ جزافي لا تتجاوز نسبته 16% بالمائة من مجموع ميزانية المؤسسة .

3 - التمويل الذاتي :

و المتأتي من نشاطات المؤسسة الاستشفائية إما من مساهمة المرضى المعالجين بدفع تكلفة العلاج بصفة مباشرة أي المرضى الذين لا تغطي تكاليف عالجهم من طرف الدولة و غير المؤمنين (لدى هيئات الضمان الاجتماعي) أو من ذوي الحقوق، وبصفة أخرى المرضى الذين لهم دخل كافي لدفع تكاليف الخدمات الصحية المقدمة لهم كالتجار مثالاً و هذا لضمان تكافؤ اجتماعي بين مختلف الفئات الاجتماعية في مجال الصحة ويتم التحصيل عن طريق صندوق والتحصيل يتم انطلاقاً من ورقة المتابعة (la fiche navette) المعدة من قبل مكتب الدخول، أو الإيرادات المتأتية من بيع النفايات و العتاد الطبي غير الصالح للاستعمال و الموارد الأخرى و التي لا تمثل سوى نسبة ضئيلة من ميزانية المؤسسة الاستشفائية.

نسبة مساهمة التمويل الذاتي في ميزانية المؤسسة لا تتجاوز 07% بالمائة في أحسن أحوالها وهي نسبة ضعيفة جدا.

المطلب الثاني : تحضير وإعداد ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية.

الفقرة الأولى: إعداد التوقعات.

مثل باقي هيئات و مؤسسات الدولة، يقوم المدير أثناء السنة المالية الجارية، بجمع المعطيات و تحليلها من أجل إعداد تحضير ميزانية السنة المالية المقبلة، و هذا بالاعتماد على مجموعة من التعليمات الوزارية المشتركة بين وزير الصحة و وزير المالية تتضمن مذكرات منهجية تخص طريقة إعداد الميزانية و تقديمها، والتي تساعد في تحضير الميزانية.

حيث يعمل المدير في هذه المرحلة بإرسال وبعث هذه التوجيهات والتعليمات إلى مختلف المصالح الطبية والتقنية و الإدارية التي تقوم بدورها بتحديد توقعاتها من حيث النشاطات و الأعباء، و تعيدها مرة أخرى للمدير، الذي يقوم بجمع هذه المعطيات، دراستها، تحليلها و تلخيصها وهذا في اجتماعات مصغرة مع رؤساء مختلف المصالح و المدراء الفرعيين.

أولاً: إعداد التقرير السنوي للتقييم و مراقبة التسيير: Evaluation et contrôle de gestion de l'exercice

في نهاية كل سنة تقوم وزارة الصحة والسكان بمراسلة مديريات الصحة والتي تقوم بدورها بمراسلة مدراء المؤسسات العمومية الاستشفائية من أجل إعداد تقرير سنوي عن مجمل الأعمال المنجزة خلال السنة الماضية وهذا من أجل عرضها و مراقبتها من طرف الوزارة الوصية ويضم هذا التقرير مايلي¹:

-الوضعية المالية إلى غاية 12/31 من السنة السابقة وهي عبارة عن جداول تضم نفقات كل عنوان من عناوين الميزانية وموضحة بالفصول وكذا الأبواب وتمضى هاته الوضعية من طرف أمين خزينة البلدية وكذا مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية.

-وضعية تسديد الديون للسنة السابقة وكذا السنوات الماضية.

-وضعية الديون المتنازع عليها.

-حالات الالتزامات والدفع مع الصيدلية المركزية وكذا معهد باستور.

-جدول تعداد الموظفين إلى غاية 12/31 السنة.

-وثيقة تقديم المصالح الصحية.

-النشاطات الصحية إلى غاية 12/31 من السنة.

-تعداد المرضى الذين دخلوا المستشفى.

1- وثائق إدارية خاصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية.

ثانيا : إعداد الميزانية المقترحة للتسيير.

يتم إعداد ميزانية المؤسسة المقترحة للتسيير بناء على إرسالية صادرة من وزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات تطلب من مدراء المؤسسات العمومية الاستشفائية إعداد وإرسال الوثائق التالية¹ :

- الحالة المالية لأجور الموظفين خلال شهر ديسمبر : عبارة عن جدول يضم أجور جميع الموظفين في المؤسسة العمومية الاستشفائية.

-الوضعية المالية للسنة السابقة: والتي تكون مصادق عليها من طرف أمين خزينة البلدية وكذا المدير.

-وضعية المداخل الخاصة بالمؤسسة إلى غاية 12/31 من السنة : تمضى هاته الوثيقة من طرف المدير وأمين خزينة البلدية.

-الميزانية المقترحة للسنة المقبلة: جدول يضم مبالغ كل عناوين الميزانية للسنة الماضية واحتياجات السنة المقبلة مع ذكر سبب كل نفقة .

-إحصائيات الأمراض الخطيرة: يتم إعداد التقييم المالي لكلفة العلاج لأنواع من الأمراض مثل التهاب الكبد والسرطان.

- بطاقة تقنية للمؤسسة العمومية الاستشفائية وتضم مايلي :

* عدد الأسرة، نسبة شغل الأسرة، وكذا نشاطات مصلحة تصفية الدم.

- نسخة عن مخطط النشاط plan d'action للسنة المقبلة و يحتوي على مجمل الأنشطة المزمع القيام بها داخل المؤسسة في العام المقبل ويتم إعداده من طرف مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية وهذا بالتعاون مع نوابه للمديريات الأربعة وكذا رئيس المجلس الطبي و رؤساء المصالح الاستشفائية.

بعد إعداد هاته الوثائق يتم إرسالها إلى مديرية الصحة والسكان أين يتم تجميع كل التوقعات الخاصة بجميع المؤسسات الاستشفائية بمكتب الميزانية ،بعدها يتم إرسالها إلى مديرية الميزانية بوزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات من اجل دراستها و مناقشتها مع وزارة المالية و هذا من اجل استخراج قرار وزاري مشترك لكل مؤسسة صحية يتضمن الاعتمادات المالية موزعة بالعناوين par titres .

الفقرة الثانية : إعداد الميزانية الابتدائية .

بعد استلام الميزانية عن طريق القرار الوزاري المشترك المتضمن توزيع الاعتمادات المالية على العناوين ،ويتم الشروع في توزيع هاته الاعتمادات على الأبواب والمواد بحيث يقوم بهاته الإجراءات مدير المؤسسة و هذا باستشارة المدراء الفرعيين، ويكون التوزيع وفق طريقة تسمح بتلبية احتياجات المؤسسة خلال سنة كاملة .

على أن يكون مبلغ النفقات مساويا لمبلغ الإيرادات وهذا احتراما لمبدأ أساسي من مبادئ الميزانية وهو مبدأ التوازن بين الإيرادات والنفقات Principe d'équilibre.

- وثائق إدارية خاصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية

المطلب الثالث : المصادقة على ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية.

الفقرة الأولى : المناقشة والتصويت.

يتم إبلاغ مديرية الصحة بانتهاء عملية الإعداد للميزانية الابتدائية وهذا قصد تحديد تاريخ انعقاد المجلس الإداري و بعد تحديد تاريخ انعقاد الجلسة يقوم رئيس المجلس الإداري المفوض من طرف السيد الوالي والممثل في مدير الصحة والسكان للولاية باستدعاء أعضاء المجلس وهذا قصد انعقاد الجلسة للمصادقة على الميزانية.

يقوم مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية بالتصريح بالمبلغ الإجمالي للإيرادات والنفقات كما جاء في القرار الوزاري المشترك المتضمن توزيع إيرادات و نفقات المؤسسات العمومية الاستشفائية ، ثم يقوم بعدها بعرض اقتراحات توزيع اعتمادات المصاريف لكل عنوان من عناوين الميزانية حيث يقدم تقرير مفصل لجميع العمليات المزمع القيام بها وفق احتياجات مختلف المصالح وحسب الأولويات وهذا بتقديم الوثائق الثبوتية مثل :

*الحساب الإداري للسنة السابقة.

*جدول تعداد الموظفين.

*مخطط النشاط للسنة المقبلة، و تتم المناقشة بين أعضاء مجلس الإدارة والتصويت على الميزانية.

أولا : تنظيم و سير مجلس الإدارة .

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في المؤرخ في 20 ماي 2007 المتضمن لإنشاء المؤسسات العمومية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية وتنظيمها وسيرها المؤسسة العمومية الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، توضع تحت وصاية الوالي يسير كل مؤسسة عمومية إستشفائية مجلس إدارة و يديرها مدير و تزود بهيئة استشارية تدعى المجلس الطبي. حسب المادة 07 السابعة من المرسوم رقم 07-140 المذكور أعلاه يضم مجلس الإدارة ما يأتي :

-ممثل عن الوالي ، رئيسا.

-ممثل عن إدارة المالية.

-ممثل عن التأمينات الاقتصادية.

-ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي.

-ممثل عن المجلس الشعبي الولائي.

-ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة.

-ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه.

-ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه.

-ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة.

-ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة.

-رئيس المجلس الطبي.

- يتداول مجلس الإدارة على الخصوص فيما يأتي¹ :
- مخطط تنمية المؤسسة على المدين القصير و المتوسط .
 - مشروع ميزانية المؤسسة.
 - الحسابات التقديرية.
 - الحساب الإداري.
 - مشاريع الاستثمار.
 - مشاريع التنظيم الداخلي للمؤسسة.
 - البرامج السنوية لحفظ البيانات والتجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة و صيانتها.
 - الاتفاقيات التي تبرم مع المؤسسة من طرف مؤسسات التكوين.
 - العقود المتعلقة بتقديم العلاج المبرمة مع شركاء المؤسسة ، لا سيما هيئات الضمان الاجتماعي والتأمينات الاقتصادية و التعاضديات و الجماعات المحلية و المؤسسات و الهيئات الأخرى.
 - مشروع جدول تعداد المستخدمين.
 - النظام الداخلي للمؤسسة
 - اقتناء و تحويل ملكية المنقولات و العقارات و عقود الإيجار
 - قبول الهبات و الوصايا أو رفضها.
 - الصفقات و العقود و الاتفاقيات و الاتفاقات طبقا للتنظيم المعمول به.
- 1- تعيين الأعضاء وتسيير الاجتماعات :**

يعين أعضاء مجلس الإدارة لعهد (03) ثلاث سنوات قابلة للتجديد بقرار من الوالي ، بناء على اقتراح من السلطات والهيئات التابعة لها ، وفي حالة انقطاع عهدة احد أعضاء مجلس الإدارة ، يعين عضو جديد حسب نفس الأشكال لخالفته إلى غاية انتهاء العهدة ، وتنتهي عهدة الأعضاء الذين تم تعيينهم بحكم وظائفهم بانتهاء هذه الوظائف كما يمكن لمجلس الإدارة أن يستعين بكل شخص من شأنه مساعدته في الأشغال.

يجتمع مجلس الإدارة في دورة عادية مرة واحدة كل ستة (6) أشهر ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بناء على استدعاء من رئيسته أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضائه و تحرر مداوات مجلس الإدارة في محاضر يوقعها الرئيس.

وأمين الجلسة و تقييد في سجل خاص يرقمه و يؤشر عليه الرئيس ، كما يعد مجلس الإدارة نظامه الداخلي و يصادق عليه أثناء اجتماعه الأول.²

1- المادة 14 من الرسوم التنفيذي رقم 07-140 المذكور سابقا.

2- المادة 15 من نفس المرسوم التنفيذي.

يحدد رئيس مجلس الإدارة جدول أعمال كل اجتماع بناء على اقتراح من مدير المؤسسة و لا تصح مداوات مجلس الإدارة إلا بحضور أغلبية أعضائه و إذا لم يكتمل النصاب يستدعى مجلس الإدارة من جديد في الثمانية (8) أيام الموالية ويمكن أن يتداول أعضاؤه حينئذ مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.

تؤخذ قرارات مجلس الإدارة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

تعرض مداوات مجلس الإدارة على موافقة الوالي في الثمانية (8) أيام الموالية للاجتماع و تكون المداوات نافذة بعد ثلاثين (30) يوما من إرسالها إلا في حالة اعتراض صريح يبلغ خلال هذا الأجل.

الفقرة الثانية : المصادقة على الميزانية Approval .

بعد التصويت على ميزانية المؤسسة من طرف مجلس الإدارة يتم إرفاق هاته الوثيقة أي الميزانية بمحضر لاجتماع مجلس الإدارة ويحتوي على ما يلي :

- القائمة الاسمية للأعضاء الحاضرون والغائبون،

- جدول العمال إضافة إلى سير أعمال الاجتماع وكذا تدخلات الأعضاء بخصوصه يتم الإمضاء على المحضر من طرف كاتب الجلسة ورئيس مجلس الإدارة .

ويتم إرسال هاته الوثائق إلى الوصاية من اجل المصادقة على مشروع الميزانية و اكتساب القوة التنفيذية.

و تجدر الإشارة إلى انه و حسب التنظيم فان الوالي يمثل السلطة التي تتمتع بصلاحيه المصادقة على الميزانية و هذا لأنه يمثل الدولة على مستوى الوالية وهذا طبقا أحكام المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 89-198 المؤرخ في 07/11/1989 الذي يحدد شروط توزيع الإيرادات و المصاريف المقررة في ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الخاضعة للأحكام القانونية للأسلاك المشتركة، إذ تنص على أن :

" يصادق الوالي على الميزانيات المفصلة للمؤسسات بناء على اقتراح مشترك من مدير المؤسسة و المراقب المالي المحلي طبقا لقوائم الميزانية في اجل أقصاه شهرا بعد تاريخ إمضاء القرار ."

يتم إعداد 12 خمسة نسخ من الميزانية المصادق عليها و يتم إرسال نسخة إلى كل من :

- وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات.

- مدير الصحة والسكان للولاية.

- أمين الخزينة البلدي.

- المراقب المالي.

- نسخة يتم الاحتفاظ بها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية.

بعد المصادقة على الميزانية يتم مباشرة عملية الالتزام بالنفقة وفق القوانين و الأنظمة المعمول بها .

المبحث الثاني: المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ الميزانية.

إن دراسة المالية العمومية لا تكفي لإطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها (إيرادات، نفقات) لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية التي تعتبر الإطار الذي يتم فيه تنفيذ مختلف العمليات المالية للمؤسسة العمومية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها.

الفقرة الأولى: تعريف المحاسبة العمومية.

تجدر الإشارة بداية إلى أنه من الصعب أن نعطي تعريف جامعاً مانعاً للمحاسبة العمومية، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها فحسب الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة يمكن أن نتصور تعريفاً قانونياً وتعريفاً تقنياً وتعريفاً إدارياً لها.

أولاً: التعريف القانوني للمحاسبة العمومية.

"هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة"¹

هذا التعريف الذي ظل تقليدياً مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 والذي ظل طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962 أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا.

مرسوم 31 ماي 1862 عرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة الأحكام المطبقة على عمليات ومحاسبة النقود العامة. فالنقود العامة deniers publics التي تسييرها بمثابة مادة المحاسبة العمومية نفسها، عرفها مرسوم 31 ماي 1862 بأنها "نقود الدولة والمحافظات، البلديات والمؤسسات العمومية".

هذا التعريف أصبح الآن بعيداً عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق الحاسبة العمومية، فعبارة "النقود العامة" وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي (أي كل وسائل الدفع التي لها سعر قانوني وقوة إبرائية) وكذا قيم المحفظة valeurs de portefeuille (أي كل سندات الحقوق والديون المتحولة أجال إلى تحصيلات ومدفوعات)، فإنها تستثني الأموال غير النقدية (عقارات، منقولات، مواد...) والتي أصبحت ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

كما أن الأموال والقيم التي يخضع تسييرها لقواعد المحاسبة العمومية لم يعد يشترط فيها أن تكون ملكاً للهيئات العمومية فالأموال الخاصة التي يعهد بها إلى هذه الهيئات (ودائع، كفالات.....الخ) تصبح خاضعة لنفس القواعد وتسمى بالأموال الخاصة المنظم réglementés privés fonds

ثانياً: التعريف التقني للمحاسبة العمومية.

"هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية"²

1- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 76.

2- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر و التوزيع، الجزائر 2003، ص 7.

يعتبر هذا التعريف جد ضيقا ، حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية ، مع أن مجالها يشمل ، إضافة إلى ذلك، العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ، والتزامات ومسؤوليات هؤلاء.

ثالثا: التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

"هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين".¹

إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري لكنه يبقى محدودا لأنه يستثني الأمرين بالصرف، وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

رابعا: تعريف عام للمحاسبة العمومية.

نقترح فيما يلي تعريفا شاملا قدر المستطاع للمحاسبة العمومية :

" المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية ،وبيان عملياتها المالية ،وعرض حساباتها ومراقبتها ،والمحددة الالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين".²

الفقرة الثانية: خصائص المحاسبة العمومية: تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

أولاً: المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز.

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول و خصوم و نتيجة الدورة و وضعية المؤسسة اتجاه الغير و كذا كفاءات تكوين التكاليف و الأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين، و المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق، حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الأصول الصافية،ولكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات والوقاية من التهرب و تحويل الأموال و سرقتها أو تبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي و تتجه نحو تقريب محاسبة الدولة و الهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني،فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم و ضابط للمال العام، إلى تحليل النتائج وضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات وتسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة.

ثانيا: المحاسبة العمومية هي فرع متخصص: تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية ، القانون الجبائي، واستقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة و جلية، من خلال القواعد الخاصة بها في تسيير العالقات الداخلية للهيئات العمومية و تعتبر هذه القواعد منظمة للعمليات المالية لدى هيكل و مؤسسات الدولة.

1 محمد مسعي، مرجع سبق ذكره.ص 7.

2- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره.ص 8.

المطلب الثاني: قواعد المحاسبة العمومية ومصادرها.

الفقرة الأولى : القواعد القانونية.

يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية lois de le comptabilité publique¹

تتمثل المراسيم التنفيذية في مايلي :

-المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.

-المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين.

مراجعة باقي الحسابات و كفيات اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

-المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها.

المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

وتجدر الإشارة هنا إلى انه قبل صدور هذا القانون، كان هناك ما يشبه الفراغ القانوني فيما يتعلق بتحديد قواعد المحاسبة العمومية وتقنياتها.

فبعد الاستقلال، وبموجب القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، والرامي إلى التمديد وحتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962، استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة (لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية) والتي كانت خاصة بالجزائر المستعمرة (لاسيما المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر)¹.

لكن إبطال العمل بهذه النصوص وغيرها من الأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية في 12 جويلية 0912، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 13 - 59 المؤرخ في 05 جويلية 1973، تبنى الفراغ سالف الذكر.

إلا انه يجب التأكيد على أن الفراغ القانوني لم يكن يعني عدم وجود أي نص قانوني متعلق بالمحاسبة العمومية ذي مصدر جزائري، بل على العكس من ذلك ففي بداية السنوات الأولى من الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا المجال هو المرسوم رقم 259- المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين (كل المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية).

1- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

وإضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تباعا عن الوزارة المكلفة بالمالية (قرارات ، تعليمات ، مناقشات) وجدت أيضا عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية. فالمقصود إذا بالفراغ القانوني الملاحظ قبل صدور قانون المحاسبة العمومية لسنة 1990 هو عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية ، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والأساسي لها.¹

وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في :

* الدستور : مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادر في سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها ، خاصة على عمل الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية و الأموال العمومية وتسييرها.

* الاجتهاد القضائي: الذي يمكن إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق، وكذا سد الفراغ القانوني بشأن بعض الحالات.

الفقرة الثانية : القواعد التقنية.

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية ، بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وتحديد كيفية تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها ، وتكون هذه القواعد في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

المطلب الثالث : مجال المحاسبة العمومية وأهدافها .

الفقرة الأولى: مجال المحاسبة العمومية.

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية في جانبين : الجانب العضوي و يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية les organisme publics والجانب المادي ، ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد ، أي العمليات المالية والمحاسبية.

أولا : الجانب العضوي.

الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة عل سبيل الحصر في المادة الأولى من القانون رقم 91-50 المؤرخ في 02 أوت 0991 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهي:²

1 - محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره، ص 01.

2- المادة 10 من قانون 91-50 المذكور سابقا.

- 1- الدولة.
 - 2- المجلس الدستوري.
 - 3- المجلس الشعبي الوطني .
 - 4- مجلس المحاسبة ، إضافة إلى مجلس الأمة بعد إنشائه بموجب دستور 1996.
 - 5- الميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية (أو الجماعات المحلية ، أي البلديات و الولايات) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (كالمؤسسات العمومية الاستشفائية والجامعات...).
- إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية (مثل المنشآت أو المؤسسات العمومية الاقتصادية ، والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام ومن ثمة فإن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري ، وهي تتصرف في أحيان كثيرة كسلطات عمومية (كتوجيه أوامر أو نواهي إلى المواطنين وفرض التزامات عليهم).
- كما يمكن إضافة معيار آخر قد يبدو بسيطا ولكنه عملي لتمييز الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية عن باقي الهيئات الأخرى ، وهو تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزير المالية ، يكلفون بتحصيل إيراداتها ودفع نفقاتها ، والقيام بكل العمليات المالية والمحاسبية المنوطة بهم.¹
- ثانيا : الجانب المادي.
- وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية أو بيانات تقدير إيراداتها ونفقاتها Etats de prévisions من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بصفة عامة ماييلي:²
- تنفيذ الإيرادات والنفقات.
 - انجاز عمليات الخزينة .
 - تسيير الممتلكات .
 - مسك المحاسبة.
- * بالنسبة لتسيير الممتلكات ، فإن الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة 32 من قانون المحاسبة العمومية والتي حمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها.
- أما فيما يخص دمج هذه الأموال من محاسبة الهيئات العمومية ، أي بيانها (أو وصفها) في المحاسبة العامة comptabilité général للمحاسبين العموميين بقيمها النقدية المقابلة contre –valeurs pécuniaires ، فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية .

1 محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

2- نفس المرجع ، ص 12.

و القصور القانوني متعلق في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حاليا بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر و المتمثل في عدم اعتماد طريقة المحاسبة بالاستحقاق méthode de comptabilité patrimoine التي تسمح بدمج الأموال العقارية و المنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها.¹

الفقرة الثانية : أهداف المحاسبة العمومية.

تتوخى المحاسبة العمومية كنظام تسيير وإعلام ومراقبة، تحقيق عدة أهداف يمكن حصر أهمها في حماية الأموال العمومية، وضمان احترام تراخيص الميزانية، وحسن تسيير الهيئات العمومية، وتحقيق الرشد في الإنفاق.²

أولا: حماية الأموال العمومية.

كانت حماية الأموال العمومية وال تزال هدفا رئيسيا بل غاية جوهرية بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية فهذا النظام ومنذ بداية تشكله خلال القرن الثالث عشر(في فرنسا خاصة) ، قد ارتكز على مفهوم " الأموال العامة " وبالتالي فان مبرر وجوده واستمراره (على الرغم من تعقده وثقله بالنسبة البعض) ظل مرتبطا باستجابته إلى الحرص على حماية هذه الأموال (بالمفهوم الواسع) من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب أو ما يمس بسالمة استخدامها(غش ، اختلاس ، تبذير....).

وهكذا فان قواعد المحاسبة العمومية الأولية المتعلقة بوحدة الصندوق وتبرير العمليات المتصلة به، من قبض ودفع للأموال ، وتغييرات الرصيد وتسجيلها ورقابتها، كانت توفر أفضل الضمانات في مجال استخدام الأموال العمومية وحفظها.

ثانيا : ضمان احترام تراخيص الميزانية .

المعلوم أن ميزانية الهيئات العمومية تعد الوثيقة الأساسية التي تقدر إيرادات ونفقات هذه الهيئات للسنة المالية و ترخص لها ، وعلى التوالي بتحصيلها وصرفها وذلك طبقا للقوانين والأنظمة السارية المفعول.

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

ويتم التأكد بصفة عامة من بلوغ هذا الهدف عن طريق المقارنة(من طرف هيئات الرقابة) بين عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات المبينة في حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين من جهة والترخيصات الميزانية الموافقة لها من جهة أخرى.

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

2- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

ثالثا : حسن تسيير الهيئات العمومية .

إذا كان الهدفان السابقان يعدان ضمن الأهداف التقليدية للمحاسبة العمومية ، فان اهتمامها الآن بقضايا تسيير الهيئات العمومية من اجل تحسين أدائها يعتبر هدفا أساسيا تسعى لتحقيقه من خلال التطور الذي بدأت تشهده ، ولاسيما على المستوى التقني ، وذلك باقتراحها شيئا فشيئا من المحاسبة الخاصة (أو التجارية) ومحاولة اعتماد البعض من أساليبها وتقنياتها.

فبالإضافة إلى بيان العمليات المالية و مراقبتها وتقديم المعلومات عنها إلى هيئات التسيير والرقابة ، تسمح المحاسبة العمومية أيضا بمايلي :¹

-معرفة المركز المالي للهيئات العمومية .

-حساب تكلفة وأسعار و مردود الخدمات.

-تحديد النتائج السنوية.

-دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنية.

ملاحظة:

إن الملاحظ هو أن معظم هذه الأهداف لا تزال مجهولة بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا في الجزائر ، فالمحاسبة التحليلية التي "تمسك في حينها و تسمح بحساب أسعار التكلفة و تكاليف الخدمات".

حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي 91-313 (المشار إليه سابقا) لم تعرف بعد طريقها إلى التطبيق.

و فيما يخص تحديد المركز المالي للهيئات العمومية (الذي يتطلب مسك محاسبي لكل أموالها الثابتة والمنقولة) ودمج عملياتها في المحاسبة الوطنية، فان النصوص النافذة والمتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تشير ذلك.

وتبعاً لهذا فان النتائج السنوية المحددة في الحسابات الختامية لمختلف الهيئات العمومية و المتمثلة أساسا في نتائج العمليات الميزانية (فائض أو عجز في الميزانية بين الإيرادات والنفقات) و أرصدة عمليات الخزينة، تبقى محدودة الأهمية.²

رابعا : تحقيق الرشاد في الإنفاق.

إذا كان الرشاد في الإنفاق ، أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق أهداف هذا الصرف بأقل كلفة ممكنة ، تعتبر أساس أي تسيير فعال بصفة عامة، فقد وجب من باب أولى ، مراعاتها في تسيير الهيئات العمومية وتقييد مسيري هذه الهيئات بها كمبدأ جوهري في استعمال الأموال التي وضعت تحت تصرفهم ، ومن ثمة فان تفادي تبذير الإيرادات في نفقات باهظة أو مصروفات كمالية أو غير مقررة في الميزانية ، يعد هدفا رئيسيا بالنسبة للمحاسبة العمومية.

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

2- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

وحيث أن هناك نزوحا عاما من طرف المسيرين العموميين في الاهتمام بأغراض النفقات قبل التفكير في كلفتها الحقيقية ، التي يمكن أن تكون أعلى بكثير من الاعتمادات في بعض الأحيان ، فقد جاءت قواعد المحاسبة العمومية لتحديد من هذا النزوح ، ويفرض على أولئك المسيرين الانضباط اللازم عند تنفيذ الميزانية ، والتي تعتبر الترجمة المالية لأهداف ذات منفعة عامة ووجب على الهيئات العمومية المعنية تحقيقها في الأجل المحددة .

فإذا كان هناك إسراف في الصرف ، أو أن بعض النفقات أنجزت على حساب نفقات أخرى فإن ذلك سوف يؤدي حتما إلى عدم تحقيق جزء من الأهداف .

المبحث الثالث : الأعوان المتدخلون في تنفيذ الميزانية ومسؤولياتهم.

المطلب الأول: الأمر بالصرف.

نجد تعريفهم أضافهم مسؤولياتهم في المواد من 23 إلى 32 من القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 الذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم.

الفقرة الأولى: تعريف الأمر بالصرف.

حسب المادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية المعدل والمتمم كمايلي¹:

" يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16-17-19-20-21 وتمثل العمليات المشار إليها في المواد المذكورة في : الالتزام ، التصفية، إصدار أوامر الدفع .

وتعرف المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 268/97 الأمر بالصرف ب² :

يعتبر أمرا بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و28 و29 من القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري العمل به.

وعليه يمكن تعريف الأمر بالصرف على انه شخص تابع للدول أو جماعة محلية أو هيئة عمومية وله الأهلية في الالتزام بالدين وتصفيته والأمر بدفعه ، أو هو كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري³.

الفقرة الثانية : أنواع الأمرين بالصرف.

يمكن التمييز بين نوعين من الأمرين بالصرف حسب نص المادة 52 من القانون رقم 91-50 المتعلق بالحاسبة العمومية :

" يكون الأمر بالصرف ابتدائيين أو أساسيين و إما أمرين بالصرف ثانويين."

كما تم ذكر أنواعهم في المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون و كفاءاتها ومحتواها، حيث تنص على أنه: " يكون الأمر بالصرف إما ابتدائيين أو رئيسيين و إما أمرين بالصرف ثانويين."

1- المادة 23 من القانون رقم 21/90 المذكور سابقا.

2- المادة 15 من المرسوم التنفيذي 504/91 المؤرخ في 21 جويلية 1997 الذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم.

3- Ali bissaad, droit de la comptabilité publique édition houma,alger 2004 page 85.

أولاً: الأمرين بالصرف الرئيسيون .

وهم الأشخاص المتواجدون في أعلى الهرم الإداري حيث توضع لديهم الاعتمادات مباشرة دون تدخل أي وسيط آخر ، ونجد ترتيب الأمرين بالصرف الرئيسيين في المادة 50 من القانون 50/91 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهم : المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي ل¹ :

1- المجلس الدستوري.

2- المجلس الشعبي الوطني.

3- مجلس المحاسبة.

4- وعلى اثر إحداث الغرفة الثانية للبرلمان تم إضافة مسؤولي التسيير لمجلس الأمة ،

5- مجلس الدولة مع صدور دستور 1996.

6- الوزراء لهم صفة الأمر بالصرف الرئيسي للميزانية العامة للدولة ، والأصل أن الوزير هو المؤهل الوحيد في إطار رخصة الميزانية بإقراره للإيرادات وتسديده للنفقات.

7-الولاية هم أمرين بالصرف رئيسيون عندما يتصرفون باسم الولاية ولحسابها.

8- المسؤولون المعينون على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عندما ينفذون عمليات خاصة بالمؤسسات المعينين على رأسها.

9- المسؤولون المعينون على رأس مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية وهم :

10- المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية و الأمر بالدفع في إطار انجاز النفقات والإثبات و التصفية في إطار تحصيل الإيرادات العمومية.

* يقوم الأمرين بالصرف الرئيسيون باستعمال أوامر الدفع les ordonnances de paiement وذلك استنادا إلى المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها، والتي تنص على الأمرين بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.²

ثانياً: الأمرين بالصرف الثانويين.

نتيجة لتشعب العمل الإداري أصبح من الصعب على الأمرين بالصرف الرئيسيين القيام بكل العمليات المالية للميزانية العامة للدولة وجماعاتها المحلية أوالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،وعليه ولتسهيل العمل الإداري على المسؤولين فان القانون سمح بظهور فئة ثانية من الأمرين بالصرف ألا وهي فئة الأمرين بالصرف الثانويين والذين هم رؤساء المصالح غير المركزية المتواجدة على المستوى المحلي (مدراء المديرية غير المركزية) الذين يقومون بتسيير الاعتمادات المفوضة من طرف الأمرين بالصرف الرئيسيون.

1- المادة 50 من القانون رقم 21/90 المذكور سابقا

2- المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون و كفاءاتها.

ومثال ذلك تفويض وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات لجزء من الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه لمدراء الصحة والسكان على المستوى المحلي والذين يعتبرون أمرين بالصرف ثانويين بالنسبة لميزانية وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، وإضافة إلى كون الوالي أمر بالصرف رئيسي بالنسبة لميزانية الولاية يعتبر في نفس الوقت أمرا بالصرف ثانوي بالنسبة لميزانية الدولة.¹

ونجد أن الأمرين بالصرف الثانويين تم ذكرهم في المادة 27 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية إضافة إلى المادة 06 من المرسوم التنفيذي 313/91 سالف ذكره.

* يقوم الأمرين بالصرف الثانويين بإصدار حوالة الدفع les mandats de paiement حيث تنص المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المذكور أعلاه على أن :

"الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين وفي حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين"²

بالنسبة للأمرين بالصرف الثانويين فان مسؤولياتهم تبقى ثابتة في انجاز العمليات المالية ولكن مطالبا باحترام الأوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية، وفي حالة تناقض الأوامر الإدارية و الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه يجب أن يمتنع عن تنفيذ العمليات التي قد لا تحترم قانون المحاسبة العمومية، لأن الأمر بالصرف الثانوي سيكون مسؤولا شخصيا و ماليا عن الأموال التي سينفقها مثله مثل الأمر بالصرف الرئيسي.

ثالثا : الحالة الخاصة بالأمر بالصرف الوحيد.

هناك عمليات ذات طابع وطني ولكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفى لتسييرها، وعادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لعمليات التجهيز اللا ممرضة والمسجلة باسمه في نطاق عمليات تجهيز القطاعات اللا ممرضة و هذا لأنه يمثل جميع السلطات المركزية والقطاعات الوزارية.

تأسست هذه الفئة من الأمرين بالصرف في الجزائر، بموجب أحكام المرسوم رقم 73-135 المؤرخ في 09/08/1973 المتضمن عدم تركيز اعتمادات الدولة الخاصة بالتجهيز و الاستثمار لصالح الولايات، والمرسوم 73-138 المؤرخ في 09/08/1973 المحدد لشروط تسيير اعتمادات التسيير المخصصة للمجالس التنفيذية للولايات، وأكلت صلاحيات تسيير هذه الاعتمادات إلى الوالي بصفته أمرا بالصرف وحيدا.³

1 - محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

2 - المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المذكور سابقا.

لكن منذ صدور قانون الوالي (قانون رقم 90-09 المؤرخ في 07/04/1990) و قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 الذي أعطى صفة الأمر بالصرف الثانوي لمختلف رؤساء المصالح غير الممركزة للدولة ، فان الوالي لم يعد يتصرف بصفته أمرا بالصرف وحيدا إلا في برامج التجهيز العمومي غير الممركزة و المسجلة باسمه.¹

*الاستخلاف :

يمكن استخلاف الأمر بالصرف حسب نص المادة 28 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية التي تنص على انه : " في حالة غياب أو مانع يمكن استخلاف الأمرين بالصرف بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك."² وبالتالي فان الأمر بالصرف المستخلف يظهر في حالات الضرورة لتعويض الأمر بالصرف المختص في حالة حدوث مانع يمنعه من ممارسة وظائفه أو في حالة غيابه.

*التفويض :

يعطي قانون المحاسبة العمومية لكل أمر بالصرف الحق في أن يفوض صلاحياته المحاسبية في حدود اختصاصاته وتحت مسؤولياته في إعطاء تفويض الإمضاء إلى موظفين دائمين (مرسمين) يكونون تحت سلطته المباشرة فحسب نص المادة 29 من القانون محاسبة العمومية يمكن للأمر بالصرف أن يفوض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطته المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم والشروط الخاصة بالتفويض هي :

-أن يكون أمرا بالصرف.

-أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف.

-أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام احد طرفيه.

-أن يكون الموظف موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف.

-الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية و لكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي وتنتهي مهام الأمر بالصرف بالتفويض بنهاية وظيفة الأمر بالصرف الأصلي أو الموظف.

وعليه فان التفويض المذكور في المادة 29 هو تفويض التوقيع (الإمضاء) وهو يختلف تماما عن تفويض السلطة حيث أن المسؤولية في حالة تفويض التوقيع تقع على عاتق الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الثانويين الذين قاموا بالتفويض وعليه يمكنهم في هذه الحالة التدخل في صرف الاعتمادات المفوضة.³

*اعتماد الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي :

فكرة الاعتماد في العادة تستعمل في السلك الدبلوماسي ومفهوم اعتماد الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي آتى بها قانون المحاسبة العمومية 90-21 في مادته 24 التي تنص على انه : " يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرؤن بتنفيذها وتحدد كيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم"

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 32

2- نص المادة 5428 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية المذكور سابقا.

3- وقاد محمد ، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للإدارة ، الجزائر ، 2006/2005.

وطريقة الاعتماد جاءت في المقرر الوزاري المؤرخ في 1991/01/06 بحيث تضم إجراءات اعتماد الأمر بالصرف، وجاء بتحديد مفهوم الاعتماد الذي يعتبر بحكم هذا النص: إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر انتخاب الأمر بالصرف الجديد وتسليم نموذج إمضاء الأمر بالصرف للمحاسب، وتسليم نموذج إمضاء المفوض له إن كان هناك تفويض.

الفقرة الثالثة: صلاحيات ومهام الأمر بالصرف.

أولاً: الصلاحيات.

يدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف المرحلة الإدارية من عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية وعليه يمكن تقسيم صلاحيات الأمر بالصرف في مجالين مجال الإيرادات ومجال النفقات.¹

1- بالنسبة للإيرادات: إن الأمر بالصرف يأمر بتنفيذ الإيراد حيث:

- يثبت الحقوق المتعلقة بالإدارة، وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

- يصفي الإيراد بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الإدارة ويصدر أوامر التحصيل لضمان استيفاء الإيرادات.

2- بالنسبة للنفقات: يدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف فيما يخص النفقات:

- الالتزام بالنفقة وتصفيتها.

- إصدار أوامر الدفع وإرسالها إلى المحاسب العمومي مرفقة بالوثائق الثبوتية المتعلقة بتسوية النفقة ونجد أن الأمر بالصرف في مجال تنفيذ النفقات يتمتع بسلطة تقديرية في استعمال الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه من خلال إمكانية تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية واختيار الوقت المناسب لتسوية النفقة مقيدا في ذلك بمبدأ السنوية الذي يفرض ضرورة تنفيذ جميع عمليات الميزانية العامة للدولة خلال السنة المدنية التي تبتدئ (من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر).

ثانياً: المهام.

وفيما يخص مهام الأمر بالصرف نذكر مايلي:

- ضمان السير الحسن للمرفق العمومي.

- مسك المحاسبة الإدارية من قبل مصلحة المالية والمحاسبة التابعة له والتي تعمل على تنفيذ العمليات وتسجيلها في وثائق قانونية ويعد في الأخير الحساب الإداري.

- مسك سجل الجرد الذي يتضمن المحافظة على الممتلكات التي بحوزته تحت رقابة مديرية أمالك الدولة وتبعاً لقانون الأملاك العمومية.

1- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

الفقرة الرابعة : نظام المسؤولية المتعلق بالأمر بالصرف .

يمكن تحديد نظام المسؤولية الخاص بالأمرين بالصرف من خلال العودة إلى قانون المحاسبة العمومية 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم من جهة والمرسوم التنفيذي رقم 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 والذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم حيث تنص المادة 31 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه :¹

" الأمر بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها ، كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللا شرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة المحاسبية للوثائق".

أما المادة 32 من نفس القانون فتتضمن على أن:²

" الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة والمخصصة لهم وهذه الصفة ، فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد الممتلكات المنقولة و العقارية المكتسبة أو المخصصة لهم."

و المرسوم التنفيذي رقم 268/97 في المادة السادسة (06) منه الفقرة الثانية تنص على انه " في حالة عدم احترام الأمر بالصرف للتنظيم الخاص بالالتزام بالنفقات يكون مسؤولا شخصيا و ماليا طبقا للتشريع والتنظيم الساريين المفعول".

وعليه فان مسؤولية الأمرين بالصرف تكون قائمة على أساس الطبيعة التي تتميز بها العمليات التي ينفذونها، ونتيجة للطابع الإداري لعمل الأمرين بالصرف فإن مسؤولياتهم تقوم على أساس الأخطاء التي يرتكبونها في التسيير والمتمثلة في:³

-الالتزام بنفقة منفذة بتجاوز الاعتمادات المرخص بها أو التعدي على قاعدة من القواعد المطبقة في ميدان الرقابة المسبقة للنفقات.

- التقييد غير الشرعي للنفقات .

- الاستعمال التعسفي للحق المتعلق بإلزام المحاسبين العموميين بالدفع في إطار عملية التسخير .

- تنفيذ عملية خاصة بنفقات خارجة عن موضوع أو مهمة الجماعات أو الهيئات العمومية المعنية.

- العمليات التي تتسبب في منح امتيازات مالية أو عينية للموظفين أو للغير بسبب عالقة شخصية معهم .

- عمليات التسيير المنفذة بالتعدي على قاعدة من قواعد الصفقات العمومية وتنفيذها.

- الإهمال الكبير الذي يؤدي إلى خسارة فرصة ربح بالنسبة للهيئة العمومية

1-المادة 31 من القانون رقم 21-90 المذكور سابقا.

2-المادة 32 من نفس القانون.

3- محمد مسعي ،مرجع سبق ذكره ، ص 34.

ويمكن تقسيم مسؤولية الأمرين بالصرف إلى ¹ :

أولاً : المسؤولية التأديبية الخاصة بالمعينين .

هذا النوع من المسؤولية يوجب عقوبات تأديبية على الأمر بالصرف من طرف الرئيس السلمي نتيجة لإحدى المخالفات المرتكبة و نجد أن هذه العقوبات المذكورة في القانون الأساسي للتوظيف العمومي 06-/03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 والتي تمس بالمسار المهني للأمر بالصرف من عدم الترقية ، التنزيل في الرتبة ، الفصل عن العمل وغيرها من العقوبات.

ثانياً : المسؤولية السياسية الخاصة بالمنتخبين.

ويتعلق هذا النوع من المسؤوليات بالأمرين بالصرف المنتخبين الذين يمارسون صلاحيات تتعلق بتنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية ، فبالنسبة للوزراء فإنهم مسؤولون سياسياً أمام البرلمان الذي يمكنه استجواب أعضاء الحكومة من خلال توجيه أسئلة كتابية أو شفوية .

أما بالنسبة لرؤساء المجالس المنتخبة فتظهر المسؤولية من خلال سحب الثقة من طرف أعضاء المجالس المنتخبة عن طريق اقتراع علني بأغلبية ثلثي الأعضاء.

ثالثاً : المسؤولية المدنية .

هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه ، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك ، فتطبيق العقوبات الناتجة عن إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص .

إضافة إلى قواعد القانون المدني العامة ، فإن أساس المسؤولية المدنية للأمرين بالصرف يمكن أن تستشف من المادة 31 من قانون المحاسبة العمومية رقم 90/21 وكذا المادة 35 من نفس القانون.

لكن تطبيق المسؤولية المدنية في الواقع يطرح عدة إشكالات ، فالخطأ الشخصي الذي تقوم عليه هذه المسؤولية من الصعب إثباته ، أي بمعنى آخر ، كيف يمكن إقامة الدليل على أن الأخطاء أو المخالفات المرتكبة من طرف الأمرين بالصرف في تنفيذ العمليات المالية المكلفين بها كانت بدافع المصلحة الخاصة لهم أو لغيرهم ، أي كانت بسبب عدم مراعاتهم للمصلحة العامة .

وفي هذا الصدد، يجب ملاحظة أن الخطأ الشخصي للأمرين بالصرف لا يمكن افتراضه للوصول إلى ما يشبه التطبيق الآلي لمسؤوليتهم المدنية (على غرار المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين) لان طبيعة مهامهم والتزاماتهم كمسيرين وما تقتضيه من سلطات تقديرية في اتخاذ القرار لا تسمح بإقامة هذا النوع من المسؤولية (على أساس الخطأ المفترض).

1-محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 32.

كما أن الهدف الأساسي الذي ترمي إليه المسؤولية المدنية ، وهو تعويض الهيئة العمومية عن الضرر الذي يكون قد لحقها من جراء خطأ الأمر بالصرف، لا يمكن تحقيقه في أغلب الأحيان حيث يلاحظ ، في معظم الحالات ، عدم وجود تكافؤ بين المبالغ المصروفة لا شرعياً وتلك التي يمكن استخلاصها من الذمة المالية للأمر بالصرف (أي عدم كفاية الأموال الخاصة لهذا الأخير لتغطية مبلغ الضرر الناتج عن خطاه في تنفيذ عملية مالية ما والتي يمكن أن تتمثل في نفقات بعشرات المائين من الدينارات). أما أحكام قانون المحاسبة العمومية وغيره المتعلقة بالمسؤولية المدنية للأمين بالصرف فيصعب تطبيقها في الواقع ، بسبب عدم تحديد الإجراءات القانونية التي يمكن إتباعها في هذا التطبيق.¹

رابعا : المسؤولية الجنائية.

وتخص الأمين بالصرف المنتخبين والمعنيين على حد سواء ويقوم هذا النوع من المسؤولية في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجنح وجنابات ذات طبيعة مالية مذكورة في قانون الجنابات الجزائري. وتتمثل الأعمال التي تقيم مسؤولية جنائية على الأمر بالصرف في : الاختلاس ، الرشوة ، الغش ، التزوير ، استعمال الأموال العمومية للمنفعة الخاصة.

قد يبدو للوهلة الأولى أن ، تطبيق المسؤولية الجزائية للأمين بالصرف سهلا نسبيا ، مقارنة بأنواع المسؤوليات الأخرى السالف ذكرها ، فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات (اختلاس ، تبديد ، ...) يكون مبدئيا ، محل مساءلة جزائية من طرف الجهات القضائية المختصة. إلا أن إثبات المسؤولية الجزائية في الواقع يمكن أن يطرح صعوبات كبيرة فعلى الرغم من أهمية الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها الأمرون بالصرف أثناء تنفيذ الميزانية والعمليات المالية) بالنظر إلى أحكام القوانين والأنظمة النافذة وقواعد المحاسبة العمومية المتعلقة بذلك ، فإنه من الصعب عموما إثبات طابعها الجزائي ، أي إقامة الدليل على وجود الخطأ الشخصي المقترن بالقصد الجنائي لمرتكبها ، وتحديد الضرر المالي الذي يكون قد الحق الهيئات العمومية المعنية أو الخزينة العمومية من جراء ذلك.

وحتى الحالات التي يمكن أن يكون طابعها الجزائي واضحا أو مؤكدا ، فإن إيصالها إلى علم الجهات القضائية المختصة يظل مرهونا في كثير من الأحيان ، بالتبليغ عنها من طرف السلطات المعنية (لأسيما المسؤولين السلميين للأمين بالصرف أو سلطات الوصاية التي يتبعونها).²

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

2- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

خامسا : المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي .

إن عدم الفعالية في الأخذ بمختلف أنواع مسؤولية الأمرين بالصرف ضمن قواعد القانون العام كما تم تبينه سابقا ، أدى بالمشروع الفرنسي إلى تأسيس مسؤولية خاصة بمسؤولي أعوان الهيئات العمومية المضطلعين بالتسيير المالي فبموجب قانون 25 سبتمبر 1948 تم احدث محكمة الانضباط الميزاني التي أصبحت تسمى فيما بعد بمحكمة الانضباط الميزاني والمالي court de discipline budgétaire et financière لتختص بزجر المخالفات لقواعد الميزانية والمحاسبة العمومية.

أما في الجزائر فان التحقيق في هذه المخالفات والمعاقبة عليها هما من اختصاص مجلس المحاسبة ، أي في غرفة الانضباط الميزاني والمالي (chambre de discipline budgétaire et financière) ، وهذا بموجب أحكام الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة .

فمسؤولي وأعوان الهيئات العمومية التي تقحم مسؤوليتهم بسبب الأخطاء والمخالفات لقواعد الانضباط الميزاني والمالي ، أو خرق لحكم من الأحكام التشريعية أو التنظيمية ، أو تجاهل التزاماتهم لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو هيئة عمومية (المادتين 88 و 90 من الأمر رقم 95-20)

يتعرضون لعقوبة الغرامة ، التي قد يصل مبلغها الأقصى إلى المبلغ الذي يتقاضاه المسؤول المعني كمرتب سنوي إجمالي عند ارتكاب الخطأ أو المخالفة ، بالنسبة للحالات الواردة في المادة 44 من الأمر رقم 92-51 وإلى ضعف هذا المبلغ في الحالات المقررة في المادة 90 من نفس الأمر. لكن الفعالية في تطبيق هذه المسؤولية لا تزال جد محدودة والبدال على ذلك الانحراف المتزايد للأمرين بالصرف وغيرهم من الأعوان العموميين عن قواعد الانضباط الميزاني والمالي والذي يعتبر في الواقع متناسبا مع ضالة نشاط المجلس في هذا المجال لأسباب عديدة أهمها البطء الشديد في معالجة الملفات على مستوى المجلس ، وتقاعس السلطات المؤهلة قانونا طبقا للمادة 101 من الأمر رقم 95-20 ، في القيام بواجبها المتمثل في إخطار المجلس بالوقائع التي تنسب إلى الأعوان الخاضعين لها.¹

المطلب الثاني: المحاسب العمومي.

الفقرة الأولى : تعريف المحاسب العمومي.

عرف جاك مانبي المحاسب العمومي " بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة ".²

يبرز هذا التعريف ثلاثة عناصر أساسية لمفهوم المحاسب العمومي :

*صفة الموظف أو العون العمومي : حيث أن كل المحاسبين العموميين هم موظفون لدى الدولة ملحقون بوزارة المالية أو

لدى الهيئات العمومية الأخرى.

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 .

2- الدكتور منصور الزين ، مرجع سبق ذكره.

*الترخيص القانوني: الذي يتمثل في تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من طرف وزير المالية.

*التصرف في الأموال العمومية: الذي يشمل أساسا تحصيل الإيرادات ، ودفع النفقات ، وحركة الأموال والقيم وحفظها.

يمكن كذلك استخلاص هذه العناصر من قانون المحاسبة العمومية عبر أحكام المادتين 33 و34 منه .

وعلى العكس من الأمرين بالصرف الذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقمة أو مكتملة لوظائفهم الإدارية، فان المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية، حيث أن دورهم في تنفيذ الميزانيات و مختلف العمليات المالية يعد أساس وظائفهم والتي يمكن تلخيص أهمها كمايلي¹ :

- تحصيل الإيرادات (تنفيذا لأوامر تحصيلها الصادرة إليهم عن الأمرين بالصرف ، أو المسددة لهم مباشرة من طرف المدينين ، حسب طبيعة الإيراد وإجراءات تحصيله).

- دفع النفقات (تنفيذ الأوامر أو حوالات الدفع الصادرة إليهم عن الأمرين بالصرف ، أو السندات المقدمة لهم من قبل الدائنين ، أو بمبادرة منهم في بعض الحالات).

- تنفيذ عمليات الخزينة المتمثلة أساسا في حركة الأموال نقدا والقيم المعبأة، مثل السندات المضمونة والقابلة للتحويل إلى نقود وحسابات الودائع والحسابات الجارية وحسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها dettes et créances

- حفظ الأموال والقيم المملوكة للهيئات العمومية أو المودعة لديها.

- مسك المحاسبة التي تبين العمليات المنفذة من قبلهم.

- المحافظة على سندات الإثبات والوثائق المحاسبية.

الفقرة الثانية: أصناف للمحاسبين العموميين.

حسب المهام الموكلة إليهم والعمليات التي ينجزونها والمسؤوليات التي يضطلعون بها يتخذ المحاسبون العموميون صفات مختلفة وفيما يلي أهمها² :

أولا : المحاسبون العموميون الرئيسيون.

ورد ذكرهم في المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها والمحاسب الرئيسي هو الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثال أمين خزينة الوالية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى واليته.

1- المادة 33 من القانون رقم 91- 50 المذكور سابقا

2- Ali bissaad, op.cit ,page010.

والمحاسبون العموميون الرئيسيون هم¹:

- 1- **العون المحاسب المركزي للخزينة : l'agent comptable central de trésor** ويتولى مهمتين أساسيتين :
 - تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون les comptables publiques أي 44 أمين خزينة ولائي + أمين الخزينة المركزي TC + أمين الخزينة الرئيسي TP.
 - متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.
 - إن القانون يمنع العون المحاسب المركزي للخزينة من التداول النقدي فهو ال يملك الصندوق la caisse.
 - 2 - **أمين الخزينة المركزي le trésorier central** :
 - هو المحاسب المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات ، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.
 - 3 - **أمين الخزينة الرئيسي le trésorier principal** :
 - يتكفل بعمليات الخزينة les opérations du trésor و لا يهتم بتنفيذ عمليات الميزانية les opérations budgétaires وان كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية.
 - يتكفل بمعاشات المجاهدين ألها تعتبر شبه دين على عاتق الدولة .
 - 4 - **أمين خزينة الولاية le trésorier de la wilaya**:يقوم بما يلي :
 - تركيز العمليات المحاسبية التي يجريها المحاسبون الثانويون التابعون له.
 - تنفيذ الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي.
 - ينوب عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بالحسابات الخاصة بالخزينة.
 - يتكفل بتوزيع المعاشات على مستوى واليته.
 - تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيرها .
 - تداول الأموال والقيم والسندات وحراستها ، ويقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة والمحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجريها.
 - 5- **الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقه**.
 - ثانيا : المحاسبون العموميون الثانويون .
- ورد ذكرهم في المادة 35 من المرسوم التنفيذي 303/90 المذكور سابقا ويختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات ، فمثال تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب.

1- Ali bissaad, op.cit page012.

المحاسبون الثانويون هم :¹

1- قابض الضرائب les receveurs des Impôt.

يتدخل لتنفيذ جميع عمليات الإيرادات العمومية بصفة مباشرة وتارة بصفة غير مباشرة ومهمته الرئيسية تتمثل في جمع الضرائب ، مع انه في السابق كان يتكفل بتنفيذ ميزانيات البلديات ، أما الآن فقد أناط المشرع هذه المهمة إلى المحاسب البلدي.

2- قابض أمالك الدولة. le receveur des domaines.

3- قابض الجمارك le receveur de douane .

4- محافظ الرهون le conservateur des hypothèques.

5- أمين الخزينة البلدي. le trésorier de la commune.

6- أمين خزينة المؤسسات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية. le trésorier des établissement de sante بالنسبة للجماعات المحلية :

7- أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 303-90 الذي سبق ذكره.

فيما سبق كان قابض الضرائب هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية المادة 54 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المذكور أعلاه ، قبل تعديل أحكام هاته المادة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 13-45 المؤرخ في 19 جانفي 2003.

الفقرة الثالثة : التنصيب وتسليم المهام.

بعد تعيينه أو اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية (المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية) وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة حسب (المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 والمتضمن القوانين الأساسية للعمال المنتمين لأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية)

واكتتاب تامين على مسؤوليته المالية حسب نص المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله كما هو مبين في المادة 04 من القرار الوزاري المؤرخ في 06 جانفي 1991 والمتعلق بتنصيب وتسليم المهام للمحاسبين العموميين ويترتب عن هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضوريا من قبل المحاسب المباشر لمهامه الداخل والمحاسب المنتهية مهامه الخارج.

يبين هذا المحضر المتسلم من طرف المحاسب المباشر لمهامه للنقود العينية والقيم المختلفة وعناصر الجرد لمصلحة المحاسبية كما يرفق ببيان موجز لبواقي الدفع وبموازنة عامة للعمليات المالية.

وتكمن الأهمية الأساسية لعملية تسليم المهام هذه في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه فالمبدأ هو أن مسؤولية الأول لا يمكن أن تقحم بسبب تسيير هذا الأخير لكن في الواقع هناك العديد من العمليات التي تدخل ضمن مجال تسيير المحاسب المنتهية مهامه ولا سيما بواقي الدفع والتحصيل. وتستمر بعد تنصيب المحاسب الذي يتكفل بانجازها .

1- Ali bissaad, op.cit page 104.

وعليه فإن القانون يخول لهذا الأخير الحق في إبداء أي تحفظ أو اعتراض بشأن هذه العمليات أثناء تسليم المهام ، قبل أن يصبح مسؤولاً شخصياً و مادياً عن انجازها حسب المادة 41 من قانون المحاسبة العمومية .

وعملياً للمحاسب الجديد مهلة ثلاثة أشهر قابلة للتמיד من طرف الوزير المكلف بالمالية ابتداء من تاريخ تسلم مهامه للتحقيق في عمليات سلفه المستمرة في نطاق تسييره ، وإبداء اعتراضه أو تحفظاته عليها ، عند الاقتضاء ، قبل التكفل بها نهائياً حسب المادة 10 من قرار 06 جانفي 1991 المذكور أعلاه.

غير أن الملاحظ في الواقع هو أن هذه الإجراءات كثيراً ما يضرب عنها الصفح أو يتغاضى عنها بالنسبة لتعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية ، هناك العديد من المحاسبين الذين يتم مجرد تكليفهم بالتسيير من طرف مسؤولي المصالح الخارجية لوزارة المالية لفترة قد تمتد لبضع سنوات مثل (قابضو البلديات (أمناء خزينة البلديات حالياً أو الأعدوان المحاسبين لبعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري على سبيل المثال قبل أن يتقرر تعيينهم أو اعتمادهم ، دون تنصيب رسمي وتسليم للمهام بطبيعة الحال.

وفيما يتعلق باكتتاب التامين على المسؤولية المالية المقرر بنص المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية ، وعلى الرغم من مرور عدة سنوات على صدور هذا القانون ، وتحديد كفاءات تطبيق تلك المادة بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين ، وإجراءات مراقبة باقي الحسابات ، وكفاءات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، والقرار الوزاري المؤرخ في 06 جانفي 1991 والمشار إليه أعلاه ، وكذا أحكام المادة 89 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، فإن هذا الالتزام لم يعرف بعد طريقه للتطبيق الفعلي مع أن أهميته لا جدال فيها واحتمال إقحام المسؤولية المالية الشخصية وارد بالنسبة لكل محاسب عمومي¹.

الفقرة الرابعة : مسؤوليات المحاسب العمومي .

المحاسبين العموميين هم ، قبل كل شيء ، موظفون عموميون وبهذه الصفة ، فهم يخضعون للالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للتوظيف العمومي ، وفي القانون الأساسي الخاص بسلكهم لكن إضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين. وكغيرهم من الموظفين ، يمكن أن يتعرض المحاسبون العموميون إلى المسؤولية التأديبية أو الجزائية أو المدنية.

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

وإضافة إلى ذلك يمكن أن يتعرضوا إلى مسؤولية أخرى وهي المسؤولية الشخصية و المالية ، والتي تقوم على عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية ، وتهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق الهيئات العمومية المعنية جراء مخالفة هذه القواعد.

أولاً : المسؤولية الشخصية و المالية.

حسب نص المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية فان المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا و ماليا عن العمليات الموكلة إليهم ، والتي تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية أو مجلس المحاسبة .

نصت المادة 45 من قانون المحاسبة العمومية على أن المحاسب العمومي مسؤولا على تعويض الأموال القيم الضائعة أو الناقصة من حساب الخزينة ، وتغطية العجز الذي سببه.¹

1- أساس المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العموميين :

تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي فان هؤلاء الأخيرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصاتهم ولاسيما تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و التصرف في الأموال و القيم و العمومية و المحافظة عليها وهم ملزمون ، تطبيقا لأحكام قانون المحاسبة العمومية المادة 32 و 30 منه بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها ، وبما أن إجراءات مراقبة و تنفيذ العمليات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين و الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية ، و المحافظة على الأموال و القيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق و تدقيق الحسابات المتعلقة بها ، فانه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات ، أو نقص في الأموال و القيم ، أما الضرر الذي يلحق الهيئات العمومية جراء ذلك ، فيمكن تحديده بدقة (حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ الإيراد غير المحصل أو النفقة المسددة لا شرعيا أو نقص في الصندوق و الحافظة) و من هنا فان المحاسبين العموميين يصبحون مطالبين بتعويض الضرر من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر وهذا ما يؤدي إلى إقامة مسؤوليتهم الشخصية و المالية.

فهذه المسؤولية التي يمكن اعتبارها مسؤولية مدنية خاصة بالمحاسبين العموميين تقوم إذا على أساس موضوعي يتمثل في مجرد معاينة للوقائع التي يمكن تكيف قانونا على أنها مخالفات (عدم تحصيل إيراد متكفل به ، تسديد نفقة غير شرعية ، عجز في الصندوق...) دون البحث في الخطأ الشخصي للمحاسب و تقديره فمعاينة المخالفة تكفي كقرينة على تقصير المحاسب في الوفاء بالتزاماته ، فالعبرة كقاعدة عامة ، بأثر هذا التقصير وليس بطبيعة الظروف و الملابس المحيطة به.²

2 - نطاق المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسبين العموميين :

تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين لتشمل أعمالهم الشخصية و عمل الغير.

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 51.

2- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 52.

1.2- المسؤولية عن الأعمال الشخصية :

تتعلق هذه المسؤولية بكل المهام التي يضطلع بها المحاسبون العموميون قانونا وهي مذكورة سابقا حسب نص المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية.

2. 2- المسؤولية عن عمل الغير :

يكون المحاسبون العموميون مبدئيا مسؤولين عن عمل الأعوان التابعين لهم (أي الذين هم تحت سلطتهم ومراقبتهم) في المصالح التي يديرونها.¹

كما يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامرهم.² تكون المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين عن تسيير وكلاء الإيرادات والنفقات و التسيقات المرتبطتين بهم تضامنية مع هؤلاء في حدود المراقبة التي يتعين عليهم ممارستها.³

وكقاعدة عامة ، لا يكون المحاسبون العموميون الرئيسيون مسؤولين عن عمل المحاسبين الثانويين المرتبطين بهم إلا في حدود التجميع المحاسبي الذي يقومون به.

ولا يكون المحاسبون العموميون مسؤولين عن تسيير أسلافهم إلا في حدود العمليات التي يتكفلون بها ، بعد التحقيق، دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المهام ، أو بعد انقضاء المهلة المقررة لهم قانونا للقيام بهذا التحقيق حسب نص المادة 41 من قانون المحاسبة العمومية.

3- جزاء المسؤولية الشخصية المالية للمحاسبين العموميين:

يجب التفرقة بين قيام المسؤولية وإقحامها حيث تعتبر المسؤولية المالية الشخصية ألي محاسب عمومي قائمة بمجرد معاينة عدم إيفائه بأحد التزاماته المهنية (عدم تحصيل إيراد متكفل بأمر تحصيله مثال) فهذه المعاينة التي تكون عادة من طرف إحدى هيئات الرقابة تتمثل في الكشف عن وقائع موضوعية (أي دون تقدير للظروف والملابسات المحيطة بها) يمكن اعتبارها خطأ أو مخالفة في التسيير ، وترتب قرينة على مسؤولية المحاسب المعني عنها ، مما يؤدي إلى القول بأنها مسؤولية افتراضية.

أما إقحام المسؤولية (الأخذ بها حسب تعبير المرسوم التنفيذي رقم 91-312 السالف ذكره (فمعناه باختصار تطبيق الإجراءات القانونية الرامية إلى المجازاة عن تلك المخالفة إذا بقيت غير مبررة (وذلك بوضع المحاسب -بقرار صريح- في حالة مدين للهيئة العمومية المعنية أي مطالبته بتسديد باقي الحساب) مبلغ الإيراد غير المحصل من ماله الخاص و السلطات المخولة قانونا لإقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين هي الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة لا غير (المادة 46 من قانون المحاسبة العمومية).

1- محمد مسعي ،مرجع سبق ذكره، ص 23.

2- المادة 41 من القانون 91-50 المذكور سابقا.

3- المادة 49 من نفس القانون.

4-الإعفاء من المسؤولية :

*الإعفاء من المسؤولية La décharge de responsabilité :

حسب المادة 38 من القانون 91-12 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 فإن المحاسب العمومي يمكن أن يستفيد في حالة قيامه بمسؤوليته المالية من إعفاء من المسؤولية وهذا في حالة إثباته أن الخطأ كان ناجم عن القوى القاهرة.

*الإبراء المجاني La remise gracieuse :

تنص الفقرة الثانية من المادة 46 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن المحاسب العمومي يمكن أن يستفيد من إبراء مجاني كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية القائمة على مسؤوليته المالية.

المطلب الثالث : المراقب المالي .

المراقب المالي هو موظف معين من طرف الوزير المكلف بالمالية مهمته الأساسية التأشير على مشروع الالتزام الذي يحرره الأمر بالصرف ، وله صلاحيات رفض بعض العمليات المخالفة للقانون كما يمكن للمراقب المالي أن يعطي نصائح وإرشادات للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي.

الفقرة الأولى : النظام القانوني للمراقب المالي.

القانون لا يعتبر المراقب المالي وكأنه عون محاسبي ، والمواد 58-59-60 تنظم بصفة مبدئية وظيفة المراقب المالي وأعطت له مهمة المراقبة المسبقة لعملية النفقات و يخضع المراقبون الماليون لقانون أساسي خاص بهم و هم يعملون تحت وصاية وزارة المالية و يسمون كذلك بمراقبو النفقات الملتمزم بها .

وتتمثل مهامهم في المراقبة المسبقة على الالتزامات التي قام بها الأمرون بالصرف ، فهم حتى و إن كان إسهامهم لا يضعهم كفاعلين أساسيين في عملية التنفيذ كان عمل هؤلاء محل انتقاد و معارضة من طرف الأمرين بالصرف منذ مدة طويلة إذ يعتبرون ذلك كعمل إضافي يعطل عمليات التنفيذ زيادة عن المراقبة المحاسبية من قبل المحاسب.

أما عن مجال تدخل المراقبون الماليون فهو جد واسع ، فهو يطبق على ميزانيات هيئات و إدارات الدولة ، والميزانيات الملحقه ، و الحسابات الخاصة للخزينة ، و على ميزانيات الولايات والبلديات و الإدارات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .¹

الفقرة الثانية : مهام المراقب المالي .

* قانون المحاسبة العمومية حدد مهام المراقب المالي كمايلي :²

-السهر على صحة توظيف الاعتمادات بالنظر إلى القانون والتشريع المعمول به .

-التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات.

-إثبات صحة النفقات بوضع التأشير على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشير عند الاقتضاء وذلك

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص.21

2- المادة 24 من القانون رقم 91-50 المذكور سابقا

ضمن الأجال المحددة قانونا عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة.

-تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.

-إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف الإعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة .

* إن وظيفة المراقب المالي محددة بموجب المرسوم التنفيذي 92-414، حيث يقوم المراقب المالي بتأشير القرارات، والوثائق التي

تتضمن التزامات بنفقات عمومية من طرف الأمر بالصرف والمجالات التي يحددها المرسوم السابق الذكر جاءت في المواد 5 ، 6 ،

7. (سيتم التطرق إليها الحقا في الفصل الثاني بالتفصيل).

*المهام المرتبطة بممارسة الرقابة :

حسب المادة 23 من م ت 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها ، فان المراقب المالي مكلف إلى جانب

الصلاحيات والمهام المخولة إليه ب¹ :

-ضمان مسك ومتابعة تعداد المستخدمين حسب كل باب من أبواب الميزانية.

-مسك دفاتر تسليم التأشيرة مع حالات الرفض.

-مسك محاسبة الالتزامات.

* إن محاسبة الالتزامات تهدف إلى تحديد مبالغ الالتزامات المنفذة من الاعتمادات المسجلة في ميزانية التسيير أو ترخيصات

البرامج ومبالغ الأرصدة المتاحة.

و طبقا للمادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، تستعرض محاسبة الالتزام بالنفقات ، التي يمسكها المراقب المالي في

مجال نفقات التسيير مايلي :

-الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الفصول والمواد،

-ربط وتحويل ونقل الاعتمادات ،

-منح الاعتمادات المرخصة لصالح الأمرين بالصرف الثانويين،

-الالتزامات المنفذة و الأرصدة المتبقية.

و طبقا للمادة 29 تستعرض محاسبة الالتزامات التي يمسكها المراقب المالي في مجال نفقات التجهيز و الاستثمار بالنسبة لكل

عملية ماياتي :

- الترخيصات بالبرامج ، و عند الاقتضاء إعادة التقييمات المتتالية. - التفويضات برخص البرنامج.

- الأرصدة المتوفرة.

1- المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 22-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1222 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها.

الفقرة الثالثة : مسؤولية المراقب المالي .

مسؤولية المراقب المالي و كذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية ، و لكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقا من العناصر التالية :

* عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية و المالية للمجلس الأعلى للمحاسبة ، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية و المالية و ذلك تطبيقا للمادة 88 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة ، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين و قواعد الميزانية و المالية.

" كل رفض للتأشيرة غير مؤسس ، أو حالة التأشيرة الممنوحة أعطيت خالفا للقوانين "

* مسؤوليته أمام وزارة المالية ، حيث أن مهام و مسؤوليات المراقبين الماليين تخضع لنظام مسؤولية صارم من قبل وزارة المالية، فالمراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات و أعمال المراقبين الماليين و التي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي و مع الحساب الإداري للأمر بالصرف و ذلك للمقارنة و المقاربة بينهم ، و هنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، في حالة منح تأشيرات غير مسموح بها و مخالفة للقوانين أو رفض البعض الآخر و هي مؤهلة للقبول.

فالمراقبون الماليون ملزمون بمسك محاسبة للالتزامات بالنفقات العمومية و سجلات منح التأشيرات والرفض و كذلك متابعة الأرصدة المالية لكل بند من بنود الميزانيات العمومية المتابعة و المراقبة كما تم التطرق إليه أعلاه.

الفصل الثاني
إجراءات تنفيذ الميزانية
والعراقيل المطروحة

الفصل الثاني : إجراءات تنفيذ الميزانية والعراقيل المطروحة.

تمهيد الفصل:

إن عملية تنفيذ النفقات العمومية بما فيها ميزانية المؤسسات العمومية تم ذكرها في الفصل الثالث من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية بعنوان التنفيذ وذلك وفقا للمواد من 71 إلى 75 من القانون.

كما نجد أن القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية قد تطرق إلى عملية التنفيذ بنوع من التفصيل في الفصل الثالث بعنوان "عمليات التنفيذ" المواد من 14 إلى 22.

وتنقسم عملية تنفيذ النفقات العمومية إلى مرحلتين متتابعتين المرحلة الإدارية المنفذة من طرف الأمر بالصرف والتي تنقسم بدورها إلى ثالث عمليات ألا وهي الالتزام بالنفقة ، التصفية ، وأخيرا الأمر بالدفع ، ثم تأتي المرحلة المحاسبية المتمثلة في دفع النفقة و التي يتم تنفيذها من طرف المحاسب العمومي و هذا تطبيقا لمبدأ الفصل الذي سوف أتطرق إليه في بداية هذا الفصل.

المبحث الرابع: مراحل تنفيذ الميزانية.

التسيير المالي للهيئات و الإدارات العمومية يخضع لمعايير خصوصية التي تنشأ من خلال النظام المتبع والنصوص القانونية، ويبقى وضع هذه المبادئ و القواعد حيز التنفيذ شرطا أساسيا لكل مرحلة من المراحل و التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية ومن الأهمية عرض هذه المبادئ و تحليلها واهم مبدأ هو الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

المطلب الأول: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

يعود أصلها إلى فكرة قديمة جاء بها المفكر منتيسكيو Montesquieu في كتابه روح القوانين l'esprit des lois ويعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الإداري الذي ترتكز عليه كل فلسفة إدارية و مالية عمومية و هو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني، متوازن و فعال.¹ أما في التشريع الجزائري فقد ورد ذكرها في :

المادة 55 من قانون المحاسبة العمومية والتي تنص على مايلي ² :

" تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي ". أما في المادة 75 من نفس القانون فتتص على أنه ³ :

"لا يجوز أزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم".

***كيفية تطبيق هذا المبدأ عمليا:**

إن هذا المبدأ هو نظري أكثر مما هو عملي:

- قلما يكون الأمر بالصرف له صلة الزواج مع المحاسب العمومي ، و يكون عاجها بنقل الموظف (المحاسب العمومي CP) و إعطائه منحة ، و يتم نقل الأمر بالصرف الذي قد يكون منتخبا.

- صعوبة تطبيق هذا المبدأ تأتي من الفرق الموجود بين الوضع الاجتماعي للقانون الأصلي - الفرنسي - و الوضع الاجتماعي الجزائري ، إذ أن هذا القانون لا يجب فهمه بصفة قانونية بحتة (صلة الزواج) و إنما بصفة أدبية أي أن لا تكون هناك عالقة قرابة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ممكن عالقة أبوة أو أخوة .

الفقرة الأولى : مبررات و فوائد الفصل .

إن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون و التنسيق ما بين مستويين و سلطتين من الأعوان المختلفين و المنفصلين، ألا و هما الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و على مرحلتين: الأولى مرحلة إدارية و يتولاها الأمر بالصرف، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية و يتولاها المحاسب العمومي.

1- الدكتور منصورى الزين ، مرجع سبق ذكره.

2- المادة 77 من القانون رقم 87-17 المذكور سابقا.

3- المادة 75 من نفس القانون.

إن مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار ، و تكمن مبررات و فوائد هذا الفصل في الآتي :

أولاً: تقسيم المهام.

فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية و تسيير الأموال فتسيير إعمتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلطة الصندوق و اعتباراً من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات و نفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال ، الأولى أفعال قانونية و إدارية و تقنية (تسمية موظف ، منح صفقة ، إصدار سند تحصيل إيراد ..) فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص و مهام الأمر بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية و من اختصاص المحاسب العمومي.

هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية و المحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن الفصل بين المهمتين ، كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه ، إذ ممكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة ، إذا رأى أن هناك نقصاً أو خطأ قانونياً في مل النفقة المعنية بالرفض و يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، و هو الأمر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة و هي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.¹

ثانياً : وحدة العمليات المالية و الصندوق .

كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية ، و على هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية و مراقبة و متابعة واحدة ألا و هي وزارة المالية ، و يعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين و ترقيةهم و كل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي ، و ذلك استناداً للمادة 34 من القانون 90-21 في حين نجد الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون ، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة و متعددة.

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني و عرضها على الحكومة و البرلمان. شبكة المحاسبة العمومية شبكة واسعة و تشرف عليها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية ، هذه الشبكة مكلفة في نفس الوقت بعمليات الدفع و التحصيل وكذلك حفظ الأموال العمومية.

1- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

ثالثاً: الرقابة المزدوجة.

وهي نتيجة هامة لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، فإذا افترضنا أن الأمر بالصرف هو المحاسب العمومي فال معنى ولا وجود للرقابة لأن الأمر بالصرف في هذه الحالة يعطي القرار بدفع النفقة وينفذها ، وبالتالي فإن وجود مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بوجود رقابة مزدوجة على العمليات المتعلقة بنفقات الميزانية.

فمن جهة نجد أن المحاسب العمومي يمارس الرقابة على الأمر بالصرف من خلال رقابة شرعية العمليات وأوامر بالدفع ، ومن جهة أخرى نجد أن الأمر بالصرف يمكنه أن يمارس رقابة على المحاسب العمومي من خلال التحديد الدقيق للمبالغ المدفوعة وبالتالي تمنع المحاسب العمومي من القيام بأية تلاعبات في صرف الأموال العمومية.¹

رابعاً: سهولة المراقبة.

كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية ، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق ويطلع على حركة الأموال أعمال المحاسب (و المحاسب العمومي يطلع ويتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف).²

خامساً: محاربة كل أنواع الغش.

بعد إقرار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكل بدفعها ، أو الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكل بتحصيله، لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها، حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب والعكس صحيح ، والواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر لذلك اعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام وحمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش.

الفقرة الثانية : الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

على ضوء هذا المبدأ وتطبيقه حرفياً على أرض الواقع الذي تسبب في العديد من الصعوبات والعوائق التي أحالت دون السير العادي للمرفق أو الهيئة العمومية ، بالخصوص ما تعلق بأجال الدفع التي تطول في غالب الأحيان بسبب الإجراءات التي يملها تطبيق هذا المبدأ .

ورغبة في التقليل من هذه الصعوبات والعوائق وجعل أداء هذه المصالح فعال وناجع مما دفع بالمشروع إلى قبول بعض الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ، إذ نميز بين نوعين من الاستثناءات، الأول يتعلق بالإيرادات والنوع الثاني يتعلق بالنفقات.

1- محمد مسعي ،مرجع سبق ذكره، ص 17.

2-الدكتور منصور الزين ،مرجع سبق ذكره.

أولاً: الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات.

تطبيقاً للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناء على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف ، والأميرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي وهذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي ، ولكن المشرع لم يغلق الباب كلية وإنما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف ويتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقداً التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل ، و التي نوردتها فيما يلي¹ :

1 - وكالات الإيرادات :

طبيعة الإيرادات الممكن تحصيلها عن طريق وكالة الصرف حسب المرسوم رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1933 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات و تنظيمها وسيرها وفق نص المواد (15-16-17) بحيث :
-لا يمكن أن تحصل الضرائب و الرسوم و الأتاوى ، المنصوص عليها في القوانين الجبائية و قانون الجمارك و قانون الأملاك الوطنية ، بواسطة وكالة و ذلك طبقاً للتشريع الجاري العمل به.

ويحدد نوع المواد التي تقوم كل وكالة بتحصيلها بمقرر الإحداث وهي :

-النفديات التي تكون مرة على الأقل في الأسبوع.

-الشيكات البنكية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر من تاريخ استلامها.

-الشيكات البريدية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر إلى مراكز الصكوك البريدية.

1.1- إجراءات إنشاء الوكالات :

تمثل الوكالات إجراء استثنائياً لتنفيذ صن من الإيرادات أو النفقات العمومية التي لا يمكنها ، نظراً لحالتها الاستعجالية انتظار الأجال الطبيعية للإثبات و الالتزام و التصفية والأمر بالصرف و الدفع .

وبموجب المرسوم رقم 83-774 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات و النفقات و تنظيمها وسيرها تحدث وكالات الإيرادات و النفقات بمقرر من الأمر بالصرف لميزانية الهيئة العمومية المعنية بعد الموافقة الكتابية للمحاسب العمومي المختص يحمل مقرر إحداث وكالة الإيرادات والنفقات البيانات التالية² :

- الهدف - المقرر - التسمية - الدليل

- أبواب النفقات أو حساب الاقتطاع من الإيرادات.

- المبلغ الأقصى للتسبيق المرخص به للوكيل.

- مبلغ النفقة الموحد.

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص.26

2- المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات و النفقات و تنظيمها وسيرها .

-اجل تقديم الإثباتات.

وتعرف كل وكالة بدليل الأمر بالصرف و رقم ترتيبه.

* **التعديل والإلغاء:** يمكن تعديل مقررات إحداث الوكالة برفع سق التسبيق و المصروف الموحد أو تخفيضهما ، كما يمكن أن تمس التعديلات أيضا أبواب الاقطاع للوكالة و يحرر الأمر بالصرف المختص مقررات تحمل تعديل الوكالات بعد الموافقة الكتابية للمحاسب العمومي المعين المختص ، و ذلك على غرار مقررات إحداثها وتلغى الوكالة بمقرر من الأمر بالصرف المختص و يبلغ هذا المقرر إلى المحاسب العمومي المعين المختص في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام.

***الوكلاء les régisseurs :** يعين الوكيل المعين من بين الموظفين المرسمين وهذا بموجب مقرر من الأمر بالصرف الذي تأسست لديه الوكالة يخضع تعيين الوكيل لاعتماد المحاسب العمومي المعين المختص و يبلغ الأمر بالصرف مقرر تعيين الوكيل إلى كل من :

- المحاسب العمومي المختص.

- المراقب المالي للهيئة العمومية.

- الوكيل .

و في حالة تغيير مسؤول الوكالة يعين الأمر بالصرف وكيال جديدا ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 11 من المرسوم التنفيذي 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات و النفقات و تنظيمها وسيرها. والمراقبة : يخضع الوكلاء لمراقبة المحاسب العمومي المعين المختص و الأمر بالصرف الذي يعملون لديه، كما يخضعون لتحقيقات المتفشية العامة للمالية و تحقيقات الأجهزة و السلطات المرخص لها بمراقبة تسيير المحاسب العمومي المعين المختص أو الأمر بالصرف في عين المكان.

عندما يلاحظ عجز في تسيير وكالة ما يخضع الوكيل لنفس القوانين المطبقة على المحاسب العمومي.

2 - الإيرادات التي تكون نقدا :

وهي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين أنفسهم، و التي تلاحظ من طرف المحاسب بدون تدخل الأمر بالصرف، ماعدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، و نجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة و الحقوق الجمركية ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة و الحقوق نقدا، الحقوق نقدا هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أين دفعها يكون في الميدان مباشرة و بتدخل مباشر من طرف المدين بالضريبة، فهذا الأخير ملزم قانونيا و تنظيميا بالقيام هو بذاته بخلق هذه الضريبة و دفعها في الحال إلى صندوق القابض¹.

1- Ali bissaad, op. cit ,page 11

ثانيا : الاستثناءات في مجال النفقات.

يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف و التي تبرر أسباب تسهيلية و ضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، و التي تظهر بصورتين¹:

1- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق :

النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المسبق و يتعلق بالحالات الآتية:

1.1- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات :

ومثال ذلك وكالات التسبيقات الموجودة في معظم المؤسسات العمومية حيث حدد المرسوم التنفيذي رقم 83-774 المذكور سابقا طبيعة النفقات التي تمر على الوكالة و المتمثلة في²:

-نفقات صغيرة تخص الأدوات و التسيير.

-أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم.

-تسبيقات على المصاريف و المهمات.

-الأشغال المنجزة في الوكالات.

وكيل التسبيقات le régisseur، الذي يعينه الأمر بالصرف، و يعتمد المحاسب العمومي، يتلقى من هذا الأخير مبلغا محددًا، يسمى تسبيقا ليدفع منه مباشرة النفقات المعنية إلى الدائنين، بعد حصوله على التبريرات اللازمة منهم، ثم يقوم دوريا في نهاية كل شهر على أقصى تقدير بتسليم سندات إثبات النفقات المسددة من قبله إلى الأمر بالصرف الذي يصدر بعد التأكد من شرعية هذه النفقات، أمرا أو حوالة الدفع بمبلغها للتسوية في حساب إيداع الأموال الخاص بالوكالة، وهو ما يسمح للمحاسب العمومي بخصمها نهائيا من اعتمادات الميزانية بعد التحقق من شرعيتها.

2.1- نفقات أخرى تدفع دون أمر بالصرف مسبق :

-أصل رأس المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة و كذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال،

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

تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقيد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية و من دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر و حوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة و شرعية النفقات.²

1- المادة 153 من المرسوم الرئاسي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993.

2- المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المذكور سابقا.

أما الصورة الثانية فهي :

2 - النفقات بدون أمر الصرف :

النفقات التي تسدد بدون أمر بالصرف تكون في ثالث حالات:

-معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة،

-رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة.

-المصاريف و الأموال الخصوصية.

فهذه الصور من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو الحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف و الامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة و الطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة و العمليات السرية.

الفقرة الثالثة: عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

قد يحدث أن يتدخل عن قصد أو عن جهل، احد أعوان المحاسبة العمومية (الأمر بالصرف أو محاسب عمومي) في اختصاصات عون آخر ، حيث يعتبر هذا التدخل خرقا لمبدأ الفصل بينهما ، ويحملهما تبعات مختلفة.¹ أوال: فيما يخص المحاسب.

يمكن للمحاسب، بصفة عامة أن يخرق مبدأ الفصل باعتدائه على اختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل إيراد أو دفع نفقة .

فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف (ولا سيما إذا كانت هذه المبالغ لا تمثل حقوقا مكتسبة للهيئة العمومية المعنية) يمكن أن يجعل منه مرتكبا لجريمة الابتزاز أو الاختلاس.

أما قيامه بدفع نفقة دون أمر أو حوالة دفع ، فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته الشخصية ووضعه في حالة مدين mise en débet اتجاه الهيئة العمومية المعنية بمبلغ العملية غير الشرعية.

ثانيا : فيما يخص الأمر بالصرف.

إن القيام بالتدخل في اختصاصات المحاسب العمومي (مثل تحصيل الإيرادات أو مداولة الأموال و القيم) يمكن أن يجعل منه محاسبا فعليا comptable de fait (شبه محاسب بتعبير المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية) ويحمله ، بالتالي نفس المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي ، و يعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا الأخير ،فضال عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة.

1- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ، ص11.

المطلب الثاني: المرحلة الإدارية في تنفيذ الميزانية.

هذه المرحلة تنفذ من طرف سلطة إدارية تسمى الأمر بالصرف، وتحتوي على ثلاثة أنواع من العمليات ألا وهي:

*الالتزام بالنفقة.

*عملية التصفية.

*الأمر بالدفع.

وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية.

الفقرة الأولى : الالتزام بالنفقة .

"يعد الالتزام بالنفقة الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين".¹

* يمكن أن ننظر للالتزام من جهتين مختلفتين : من جهة الإدارة يعتبر الالتزام بالنفقة العمل الذي يؤدي من رفع النفقات العمومية ، أما من وجهة نظر الدائن فان الالتزام بالنفقة يظهر بأنه وعد بحصوله على مستحقاته و بالتالي يعتبر كضمان لحقه.

وبذلك فان الأمر بالصرف قبل قيامه بأية عملية التزام بالنفقة يجب عليه التأكد من وجود الاعتمادات من جهة وأنها كافية لمواجهة النفقة من جهة أخرى كما انه مقيد بتواريخ تحديد الالتزام. ويمكن تقسيم الالتزام إلى قسمين : الالتزام القانوني من جهة والالتزام المحاسبي من جهة أخرى.

*الالتزام القانوني :

هو النشاط القانوني الذي بموجبه تم خلق الالتزام الذي تقوم به الإدارة و يمكن للالتزام القانوني أن ينشأ نتيجة لعمل إرادي أو غير إرادي للدولة أو للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري.

*الالتزام الإرادي ناتج خصوصا عن :

-عقد صفقة عمومية لأشغال أو التموين، شراء عقارات، منقولات، التأمينات.

-تنظيم أو نظام قانوني: الأجور، التعويضات.

-قرار قضائي: الفوائد و الأضرار التي تتسبب فيها الإدارة.

-قرار انفرادي: مثل تعيين مستخدم أو منح إعانة.

وعليه فالالتزام يكون ناتجا عن عمل آخر إذ لا يمكن أن ينشأ من حد ذاته فمثال تعيين مستخدم يهدف في الأساس إلى ضمان سير المصالح العمومية وليس الهدف منه دفع أجرة المستخدم أي الالتزام بنفقة المستخدم المعين.

*الالتزام غير الإرادي:

يكون ناتجا عن عمل خارج إرادة الإدارة مثال ذلك : الأضرار الناتجة عن حادث وقع بسبب سيارة إدارية تجعل بذلك الدولة مسؤولة عن الحادث دون أن تريد ذلك.

1- المادة 19 من القانون رقم 21-90 المذكور سابقا.

***الالتزام المحاسبي:**

هو تخصيص الاعتمادات المالية من أجل إنجاز نفقة معينة ناتجة عن التزام قانوني أو بعبارة أخرى هو التجسيد المادي للالتزام القانوني.

والالتزام المحاسبي عبارة عن إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف و ذلك في نسختين نسخة ترسل إلى المراقب المالي للتأشير والنسخة الثانية تبقى على مستوى الهيئة المنشئة للالتزام.

وتقوم عملية الالتزام بالنفقة على الوثيقة القاعدية المتمثلة في بطاقة الالتزام التي يقوم بتحريها الأمر بالصرف المؤهل قانونا للقيام بذلك بالنسبة لكل عملية والمرفقة بالوثائق التي تثبت النفقة.¹

***بالنسبة لنفقات التسيير:**

في هذا المجال تكون بطاقة الالتزام مرفقة بسندات الطلب les bons de commandes، الفاتورة الشكلية² التي تبين تفاصيل المقتنيات، الأشغال أو الخدمات المعنية وكذا الأسعار الوحدوية والمبالغ الإجمالية الموافقة وفيما يخص نفقات المستخدمين يجب أن ترفق بطاقة الالتزام بالحالات الأصلية ووثائق الدفع الخاصة بالأعوان المؤقتين وكذا الوثائق المتعلقة بمصاريف التنقل.

***بالنسبة لنفقات التجهيز:**

إن بطاقة الالتزام الخاصة بعمليات التجهيز ترفق بوثائق تتعلق بوضعية الأشغال و مختل الفواتير المتعلقة باقتناء مستلزمات العمليات بالاستعانة بالمعلومات المذكورة في مواضع الصفقات.

ويتم تحديد شكل بطاقة الالتزام عن طريق قرار من الوزير المكل بالمالية، وتتضمن بطاقة الالتزام المعلومات التالية:

-دعوى الجهة المنفذة للالتزام: وزارة، مديرية، مؤسسة عمومية.

-الرقم التسلسلي لبطاقة الالتزام، السنة.

-الأمر بالصرف و صفته.

-طبيعة النفقة.

-الباب، المادة، الفقرة.

-مبلغ عملية الالتزام.

-الرصيد القديم و الرصيد الجديد.

-خانة خاصة بملاحظات المصلحة.

-خانة خاصة بوضع تأشير المراقب المالي.

1- وقاد محمد، مرجع سبق ذكره.

2- المرسوم التنفيذي 305/95 المؤرخ 1995/10/07 المحدد لكيفيات تحرير الفاتورة.

ويتم غلق عملية الالتزام بالنفقة حسب التواريخ¹ :

بالنسبة لنفقات التسيير يتم غلق عملية الالتزام في اليوم العاشر من شهر ديسمبر للسنة المعنية.

يتم تمديد هذا الأجل إلى 17 ديسمبر بالنسبة للعمليات التالية :

-نفقات التجهيز والاستثمار

-النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة.

-القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين.

-جداول أجور المستخدمين المؤقتين و المساومين.

أولاً : الرقابة على عملية الالتزام.

بحكم المادة 58 من القانون المحاسبة العمومية 90-21 توضع قاعدة الرقابة أما المادة 60 فتعطي صلاحيات الرقابة إلى أعوان معينين من طرف الوزير المكمل بالمالية بحيث يجب أن يخضع مل الالتزام إلى التأشيرة المسبقة إلى عون مكلفاً ألا و هو المراقب المالي.

1 - آلية الرقابة المسبقة :

يتلقى المراقب المالي مل الالتزام الذي يحتوي أساساً على سند الطلب ، الفاتورة الشكلية ، كشف الالتزام الذي يحدد نوعية

النفقة و الفصل أليزاني التابعة له و حتى يمنح المراقب المالي تأشيرته على مل الالتزام هذا يتأكد من النقاط التالية :

حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالمراقبة المسبقة للنفقات الملتمزم بها،

فإن عمليات الالتزام بالنفقات و الأفعال المتعلقة بتسيير الحياة المهنية للموظفين يجب أن تخضع للتأشيرة المراقب المالي

و ذلك بعد مراقبة العناصر المتعلقة بـ :

-صفة الأمر بالصرف.

-المطابقة التامة للنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها .

-توفر الاعتمادات أو المناصب المالية .

-التخصيص القانوني للنفقة.

-مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.

-وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص

عليها التنظيم الجاري به العمل .

2- العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي:

وهي محددة بموجب المرسوم التنفيذي 81-878، حيث يقوم المراقب المالي بتأشير على القرارات ،والوثائق التي تتضمن

الإلتزامات بنفقات عمومية من طرف الأمر بالصرف والمجالات التي يحددها المرسوم السابق الذكر جاءت في المواد 1، 5، 7،

1- المادة 75 من المرسوم التنفيذي رقم 81-878 المذكور سابقاً.

فحسب المادة 7 فان القرارات المتضمنة التزاما بالنفقات والمبينة فيما يلي تخضع مسبقا قبل التوقيع عليها إلى تأشيرة المراقب المالي:

- قرارات التثبيت والتعيين والقرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة.
- الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة وتخص المستخدمين الفعليين ويضم كل المعلومات الخاصة بهم.
- الجداول الأصلية الأولية لتي تعد في بداية كل سنة، والجداول المعدلة أثناء السنة المالية.

1.2 - عمليات الالتزام بالنفقات :

- كل عمليات الالتزام المتعلقة بالنفقات التسيير و التجهيز أو الاستثمار تخضع لتأشيرة المراقب المالي.¹

2.2 - عمليات أخرى خاضعة لتأشيرة المراقب المالي:

يهدف تمكين المراقب المالي من متابعة و مراقبة مجموع العمليات المالية والوقائع المالية المتخذة من طرف الأمر بالصرف ، فإن التنظيم يوسع هذه المراقبة لعمليات أخرى و التي تكون في حقيقتها متعلقة بتنفيذ الميزانيات وبالتالي فإن العمليات الآتية تخضع بدورها لتأشيرة المراقب المالي²:

- كل التزام مدعم بسند طلب أو بفاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية.

- كل قرار وزاري يتضمن إعانة أو تفويض بالاعتماد أو تكفلا بالإلحاق أو تحويل اعتمادات.

- كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة و النفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة ، والمثبتة بفاتورات نهائية.

ثانيا : إجراءات المراقبة.

وتشمل فترة أو مدة تنفيذ المراقبة و نتائج عملية المراقبة.

1 - فترة أو مدة تنفيذ الرقابة :

المرسوم التنفيذي رقم 81-878 حدد مدة المراقبة و منح التأشيرة من طرف المراقب المالي، حيث حددت بمدة عشرة (10) أيام لمنح التأشيرة، و إذا كان الملف يتضمن تعقييدات و بالتالي يتطلب دراسة معمقة فإن هذه المدة تمدد أو ترفع إلى عشرون (20) يوما³

و تبدأ مدة السريان من تاريخ استقبال بطاقات الالتزام من طرف مصالح المراقب المالي.

1- المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المذكور سابقا.

2- المادة 07 من نفس المرسوم التنفيذي.

3- المادة 14 من نفس المرسوم التنفيذي.

2 - نتائج المراقبة :

إن مراقبة النفقات الملتزم بها التي تخضع للتأشيرة (التأشيرة بالقبول) من طرف المراقب المالي ومراقبته تكمن في مدى مطابقة النفقة مع القوانين و وضعية الميزانية للهيئة المعنية.

عندما يكتشف المراقب المالي بأن هناك نقص في عناصر النفقة الخاضعة للمراقبة، فإنه يقرر إما رفضاً مؤقتاً أو رفضاً نهائياً و في الحالة الأخيرة أي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف أن يمرر النفقة تحت مسؤوليته و بقرار مبرر و يعلم من خلاله وزارة المالية.

إن الرفض المحرر من قبل المراقب المالي يأخذ شكل مذكرة تتضمن كل الملاحظات المستخلصة و كذلك المراجع للنصوص القانونية المتعلقة بالقضية المراقبة و المعالجة، و هذا القرار بالرفض يجب أن يحرر مرة واحدة للأمر بالصرف.

1.2- الرفض المؤقت (le rejet provisoire):

هو الإجراء الذي يسمح للأمر بالصرف بإتمام النفقة و يكون في الحالات التالية¹ :

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح.

- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.

- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

و هذا الرفض المؤقت المدعم بأدلة يخضع للفترة التنفيذية للمراقبة و المحددة من 10 إلى 20 يوماً بحسب الحالة.

2. 2 - الرفض النهائي (le rejet définitif):

الرفض النهائي هو الإجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها ، و هو يكون نتيجة² :

- عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للإجراءات و القوانين المعمول بها.

- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية .

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

ثالثاً : التغاضي (Le passer- outre):

الرفض النهائي يضع مل النفقة في نفق مغلق ألن المحاسب لا يستطيع من خلال القانون أن ينفذ و يدفع قيمة النفقة العمومية بدون تأشيرة المراقب المالي، و لتجاوز هذه الحالة المسدودة فإن المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 قدرت التغاضي على انه الإجراء الذي يسمح بتنفيذ النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة و تجاوز الرفض تحت مسؤوليته و ذلك بقرار يبرر فيه ذلك و يرسله إلى الوزير المكمل بالمالية، ولكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات.

1- المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المذكور سابقاً.

2- المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي.

حيث أنه يرفض في حالة أن الرفض النهائي كان متعلق بالحالات التالية:¹

-صفة الأمر بالصرف.

-عدم توفر الاعتمادات المالية أو انعدامها.

-انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

-انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.

-التخصيص غير القانوني للالتزام، بهدف إخفاء إما تجاوزا لإعتمادات وإما تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية.

الهامش المخصص للأمر بالصرف لحق التفاوضي هو جد محدد فإن الأمر بالصرف الذي يرغب في ممارسة هذا الإجراء،

يجب عليه أن يرسل للمراقب المالي بطاقة الالتزام مرفقة بمقرر التفاوضي وذلك للتأشيرة على مل النفقة و تحت مسؤولية

الأمر بالصرف مع الإشارة إلى رقم التفاوضي و تاريخه.

الفقرة الثانية: عملية التصفية La liquidation.

نصت عليها المادة 20 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على ما يلي :

" تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية."

وبالتالي فإن التصفية هي العملية التي يتم من خلالها إثبات وقوع الدين على عاتق الدولة أو الهيئة العمومية بتحديد المبلغ

الدقيق نقدا أي تحويل الاعتمادات إلى طبيعة سائلة وذلك اعتمادا إلى الوثائق الإثباتية المتاحة لدى الأمر بالصرف الذي

يقوم هو بنفسه بعملية التصفية أو يوكل العملية إلى عون موضوع تحت سلطته المباشرة.

ويبرر الفصل بين عملية الالتزام بالنفقة وتصفيتهما بان العديد من النفقات لا يمكن تحديدها الدقيق عند القيام

بعملية الالتزام، حيث يكتفي الأمر بالصرف في المرحلة الأولى بتقدير المبلغ التقريبي لان المبلغ الدقيق لا يمكن تحديده إلا

بعد أداء الخدمة. ² le service fait.

وتتضمن عملية التصفية في معظم الأحيان عمليتين:

-التأكد من أداء الخدمة.

-التحديد الدقيق لمبلغ النفقة.

أولا: إثبات أداء الخدمة. Le service fait.

إن قاعدة أداء الخدمة تعني انه لا يتم الدفع مسبقا بل يتم الدفع عندما يقوم الدائن بتنفيذ الخدمة التي تكون على عاتقه

فمثال بالنسبة لمستخدم ما يتم دفع مرتبه شهريا ولا يمكن أن يتم تسديد المرتب عند بداية الشهر كما أن التاجر الذي

قامت المؤسسة بالتعامل معه لا تقوم هاته الأخيرة (المؤسسة) بتسديد المبلغ إلا بعد إتمام عملية تسليم السلعة.

1- المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المذكور سابقا

2- manuel de contrôle des dépenses engagées, ministère de finance,12-2007,page 36

وبالتالي فإن التأكد من أداء الخدمة يعني بالنسبة للمؤسسة ضمان أن الخدمة تمت وأن السلعة تم الحصول عليها وفق عملية الالتزام، ويتم إثبات أداء الخدمة من خلال وثائق الإثبات المتاحة.

إلا أنه يمكن الخروج عن قاعدة أداء الخدمة بالنسبة لبعض النفقات والمتمثلة في :

- الإعانات وبعض التعويضات.

- التسبيقات المقدمة إلى المستخدمين عندما يتعلق الأمر بمصاريف المهمة les frais de mission وكذا التسبيقات التي تمنح بالنسبة للصفقات العمومية حيث يتم دفع جزء من مبلغ الصفقة في شكل تسبيق قبل الانطلاق في عملية الأشغال.

- الاشتراكات المختلفة التي تقوم بها الدولة مثل اشتراكات الإشهار أو الاشتراك في المجالات.

ثانياً : تحديد المبلغ الدقيق للدفع.

هذه العملية تعني الحساب الدقيق لمبلغ الدين الواقع على عاتق المؤسسة والتأكد من صحة استحقاقه أي أنه لم يسقط بدفع سابق أو عن طريق التقادم الرباعي la déchéance quadriennale .

الفقرة الثالثة : الأمر بالصرف أو الأمر بالدفع .

يقوم بإعطائه الأمر بالصرف والذي يوجهه إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع.

ويتمثل الأمر بالدفع في وثيقة مكتوبة تسمى "الأمر بالدفع" أو "حوالة الدفع" حسب صفة وطبيعة الأمر بالصرف ، فالأمر

بالصرف الرئيسي يقوم بإصدار الأمر بالدفع l'ordonnance de paiement أما الأمر بالصرف الثانوي فيقوم بتحرير حوالة

الدفع Mandat de paiement .

في الكثير من الحالات يتم إجراء عملية التصفية و الأمر بالدفع في آن واحد ، ولكن أحيانا فإن العمليتان تنفذان بصفة مستقلة.

إن الأمر بالدفع أو حوالة الدفع يتم إصدارها باسم الدائن ويجب أن يحرر وفق التنظيم المعمول به ويتضمن المعلومات التالية¹ :

-التطبيق التي تمت فيه العملية.

-الباب، المادة، الفقرة

-تحديد الدائن.

-موضوع النفقة ، تاريخ أو وقت أداء الخدمة

-تحديد مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف وكذا الرقم التسلسلي للحوالات أو أوامر الدفع وتاريخ تحريرها أو الإمضاء عليها.

-الوثائق الاثباتية المقدمة أو المبررة للنفقة.

1-وقاد محمد ،مرجع سبق ذكره

ونجد أن عملية الدفع المتعلقة بالنفقات العمومية قد نصت عليها المادة 21 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية :

" يعد الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية "

ويعتبر هذا الإجراء آخر إجراء في المرحلة الإدارية المتعلقة بتنفيذ النفقات العمومية و الذي يكون في حدود الاعتمادات المتوفرة.

للأمر بالصرف السلطة التقديرية في مجال الأمر بالصرف حيث يبقى متحكما في العملية ما لم يقدم حوالة الدفع إلى المحاسب العمومي.

بعد إصدار الأمر بالصرف يرسل مل النفقة إلى المحاسب العمومي المختص في الفترة الممتدة من 01 إلى 20 من نفس الشهر ليقوم هذا الأخير بعملية الدفع.

ويكون الأمر بالدفع في أربعة نسخ يتم الاحتفاظ بنسخة في الأرشيف أما النسخ الثلاثة فيتم إرسالها إلى الخزينة العمومية. **المطلب الثالث: المرحلة المحاسبية.**

تكتسي هذه المرحلة أهمية بالغة ففي المرحلة السابقة لا تزال الأموال العمومية في الخزينة العمومية ، أما بموجب هذه المرحلة فيتم إخراجها و دفعها لمستحقيها ، حيث المادة 22 من القانون 90-21 تعرف الدفع على انه :

"الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي." ويتضمن الدفع عمليتين : أحدهما قانونية والأخرى مادية. ***عملية قانونية:**

إن المحاسب العمومي لا يعتبر عوناً بسيطاً للتنفيذ و هو غير تابع للأمر بالصرف إنما هو مستقل عنه ، و يتمثل العمل القانوني الذي يقوم به في الرقابة على شرعية الأمر بالدفع وذلك قصد دفع مسؤوليته.

***عملية مادية:**

حيث إن المحاسب العمومي قبل قيامه بدفع المبلغ نقدا يتأكد من أن الدائن الذي يريد استفاء حقه هو المذكور في الأمر بالدفع و بعد ذلك يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ و هو عمل مادي.

نميز في إجراء الدفع بين حالتين ، فقد يكون بشكل عادي، أو قد يتم بعد لجوء الأمر بالصرف إلى التسخير لكن في كلتا الحالتين تبقى أساليب الدفع للمستفيد هي نفسها .

الفقرة الأولى : الحالات العادية للدفع .

قبل قبوله بالدفع يقوم المحاسب العمومي حسب المادة 36 من القانون 90-21 بالتحقق من العناصر التالية¹ :

-مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها.

-صفة الأمر بالصرف أو المفوض له ، و عليه أن يتأكد من أن الأمر بالصرف هو المستفيد من الاعتماد و للمحاسب العمومي سجل فيه نموذج إمضاءات كل الأمرين بالصرف المعتمدين لديه.

1- المادة 36 من قانون رقم 87-17 المذكور سابقا.

- شرعية عملية التصفية ، و التأكد من ختم الأمر بالصرف و إمضاءه كدليل على أداء الخدمة.
- توفر الاعتمادات المالية.
- عدم سقوط الدين و ذلك بالتقادم الرباعي و أن الديون ليست محل معارضة.
- الطابع الإبرائي للدفع ، أي أن النفقة لم يتم دفعها من قبل .
- تأشيرات عمليات المراقبة خاصة تأشيرة المراقب المالي ، وتأشيرة لجنة الصفقات في حالة صفقة.
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي أي التأكد من صحة الدفع و أن الشخص هو الدائن الفعلي للإدارة ، وهو المعني بالنفقة العمومية.
- إذا تأكد المحاسب العمومي من كل هذه النقاط و توفرت الشروط القانونية في النفقة يقوم بعملية الدفع.
- أولاً: آجال الدفع .**

المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 الذي يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل أوامر بالإيرادات البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المنعدمة ، حدد هذا المرسوم مهلة 10 عشرة أيام من تاريخ استلام حوالات الدفع و أوامر الصرف لينفذها المحاسب العمومي¹.

أما في حالة الرفض فللمحاسب العمومي مهلة 17 عشرون يوماً للرد على الأمر بالصرف رداً كتابياً مبرراً لدواعي الرفض²، في هذه الحالة يمكن للأمر بالصرف أن يلجأ إلى إجراء التسخير.

الفقرة الثانية: التسخير (Réquisition)

التسخير عموماً هو إعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر، و يجد التسخير أساسه في فكرة استمرارية المرفق العمومي.

أما محاسيباً فهو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفضها من قبل ، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة.

تطرق لهذا الإجراء المواد 47 و 48 من قانون المحاسبة العمومية 90-21 و تطبيقاً لها صدر المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين. و ليتمكن الأمر بالصرف من اللجوء لإجراء التسخير لا بد من توفر شروط موضوعية وأخرى شكلية.

أولاً: الشروط الموضوعية.

*وجود رفض من طرف المحاسب العمومي، و يشترط أن يكون نهائياً لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الأمر بالصرف، لا يمكن اللجوء إلى التسخير.

*التسخير يوجه إلى المحاسب العمومي المختص.

1-المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 الذي يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل أوامر بالإيرادات
2-المادة 04 من نفس المرسوم التنفيذي .

*أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 48 من القانون 90-21 وهي:¹

- عدم وجود إتمادات ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة .
- عدم توفر أموال في الخزينة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- غياب إثبات الخدمة المؤداة.
- طابع النفقة غير الإبرائي.
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

ثانيا: الشروط الشكلية.

- يجب أن يكون التسخير مكتوبا لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية يضم التسخير " عبارة " (يطلب من المحاسب أن يدفع) وهذا في كل عملية إنفاق مرفوض دفعها².
- يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه.
- ثالثا: آثار التسخير.

يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية على التسخير ، لان هذا الإجراء استثنائي لتنفيذ عمليات دفع النفقات العمومية. أما بالنسبة للمحاسب العمومي فعليه أن ينفذ الأمر بالتسخير إذا توفرت شروطه ، كما يجب عليه بعد تنفيذه أن يقدم تقريرا إلى الوزير المكل بالمالية في ظرف خمسة عشر يوما يذكر فيه تفاصيل عملية التسخير و أسباب رفض الدفع³ ، و الوزير بإمكانه أن يطلب تبريرات من الأمر بالصرف المعني.⁴

الفقرة الثالثة : أساليب الدفع .

تتم عملية الدفع و تحويل الأموال العمومية لفائدة الغير بإحدى الطرق التالية :

أوال: الدفع نقدا.

يمكن دفع أي نفقة عمومية نقدا إذا لم يتجاوز مبلغها الحد المقرر عن طريق التنظيم الساري المفعول ، أو إذا كانت تدخل ضمن الحالات المنصوص عليها في هذا التنظيم بالرغم من تجاوز مبلغها ذلك الحد(قرار 17 نوفمبر 1992 المشار إليه في الهامش أدناه).⁵

وتتم عملية الدفع نقدا عندما يتقدم الدائن (أو ممثله القانوني عند الاقتضاء) ليستلم مبلغ دينه مباشرة من صندوق المحاسب ، لكن هذا الأخير ملزم قبل تسليم النقود ، بالحصول على مخالصة من المستفيد ، والتي تتمثل عادة في توقيع هذا الأخير على سند الدفع وهو الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي.

1- المادة 48 من القانون رقم 21-90 المذكور سابقا.

2- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

3- المادة 03 من نفس المرسوم التنفيذي.

4- المادة 04 من نفس المرسوم التنفيذي .

5- القرار رقم 40 الصادر عن الوزير المكل بالمالية بتاريخ 17 نوفمبر 1992 و المحدد للمبلغ الذي يلزم عند تجاوزه دفع النفقات العمومية عن طريق التحويل

ثانيا: الدفع بالتحويل Paiement par virement.

تطبيقاً أحكام المادة 85 من القانون رقم 88-33 المؤرخ في 31 ديسمبر 1988 و المتضمن قانون المالية لسنة 1989، فإن دفع نفقات الهيئات العمومية بالتحويل إلى حسابات الصكوك البريدية، أو حساب بنكي جاري أو حساب لدى الخزينة العمومية يكون إجبارياً إذا تجاوز مبلغ الدفع سقفاً محددًا عن طريق التنظيم، وقد حدد قرار 17 نوفمبر 1992 سالف الذكر هذا المبلغ السقف بـ 5000.00 دج

لكن عندما يتعلق الأمر بالنفقات المدفوعة عن طريق وكالات التسبيقات، فإن هذا المبلغ السقف يرفع إلى 50.000.00 دج بالنسبة لنفقات التسيير و 80.000.00 دج بالنسبة لنفقات التجهيز المادة 02 من نفس القرار.

- تستثنى من إجراء الدفع بالتحويل الإجباري، النفقات المعينة في المادة 164 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992، والمادة 03 من قرار 17 نوفمبر 1992 (متأخرات المعاشات وملحقاتها، ديون الأشخاص المتوفين....).

كما يتم الدفع بالتحويل عندما يطلبه الدائن صراحة (بواسطة طلب خطي إلى الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي) أو ضمنياً (إذا سجل المورد مثال رقم حسابه على الفاتورة، فإن ذلك يعتبر بمثابة طلب ضمني لتحويل مبلغ دينه إلى هذا الحساب عند الدفع).

إضافة إلى محاسبتها بالنسبة للمستفيدين من الدفع (توفير عناء تنقلهم إلى المحاسب لقبض مبلغ ديونهم)، فإن هذه الطريقة تعتبر الأمثل فيما يخص المحاسب، حيث تسهل له عمليات دفع النفقات من خلال إعفائه من إجراءات التحقق من هوية الدائنين مثلما هو الحال عند الدفع نقداً (هذا التحقق يصبح من مسؤولية الهيئات المالية الماسكة لحسابات الدائنين).¹

ثالثاً: المقاصة.

قد يحدث و أن تكون هيئة عمومية ما في نفس الوقت مدينة ودائنة لنفس الشخص، في هذه الحالة، يقوم المحاسب بإجراء مقاصة بين ما هو مستحق على الهيئة العمومية وما مستحق لها اتجاه ذلك الشخص، أي أنه يقوم بالموازنة بين الدينين لاستخلاص حق هذه الأخيرة أو جزء منه إذا كان مبلغ حق الدائن لا يستوفي كلية مبلغ دينه اتجاه الهيئة العمومية).

و بما أنه لا توجد أحكام خاصة بالمقاصة في التشريع و التنظيم المعمول بهما في مجال المحاسبة العمومية، فيجب الرجوع إلى الأحكام العامة المتعلقة بها في القانون المدني المادة 181 وما بعدها (وعليه فإن الهيئات العمومية لها الحق في المقاصة متى كانت الديون المتبادلة ثابتة ومستحقة الأداء، حيث يجوز للأمرين بالصرف التمسك بها أثناء تصفية النفقات أو للمحاسبين عند الدفع).²

1- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره. ص 88

2- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره. ص 87

المبحث الخامس: الرقابة على تنفيذ ميزانية وتطور أهدافها.

تعد الرقابة ركنا أساسيا في نظام المحاسبة العمومية ، فإذا كانت الفكرة الرئيسية التي يتمحور حولها هذا النظام منذ نشأته هي حماية الأموال العمومية من كل أشكال الانحراف والغش والتلاعب فإن الرقابة تعتبر التجسيد الواقعي لهذه الفكرة وهذا ما يفسر تعدد أشكال هذه الرقابة ، وتنوع طبيعتها ، واختلاف أهدافها ، وكثرة الهيئات و المؤسسات المضطلة بها . لكن مع التسليم بضرورة الرقابة ، فإن تعدديتها المفرطة بالنسبة للبعض و صرامتها الشديدة للبعض الثاني ، ونسبة فعاليتها أو حتى عدم نجاعتها بالنسبة لآخرين تعتبر ضمن أهم الانتقادات الموجهة حاليا لنظام المحاسبة العمومية ، فعندما يدور الحديث حول تعقد وبطء إجراءات تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ، وما يتبع ذلك أحيانا من آثار سلبية على السير العادي لهذه الهيئات والتي قد تؤدي إلى تعطيل القيام بمهامها ، فإن المتهم المباشر بهذا الأمر في الواقع هي الرقابة . ولدراسة الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ، يمكن الرجوع إلى احد التصنيفات العديدة المختلفة لمختل أنواع الرقابة فحسب الزاوية المنظور منها .

بيد أن عرض مختل الرقابات حسب التقسيم المعتمد ، ووفقا للمنهج المتبع غالبا ما يؤدي إلى نفس النتيجة ، وفي عرضي هذا سوف أحاول أن أتطرق إلى الرقابة المطبقة على تنفيذ العمليات المالية للمؤسسات العمومية والمتمثلة في الرقابة السابقة للمراقب المالي و المحاسب العمومي والرقابة اللاحقة و المتمثلة في رقابة المتفشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة .

المطلب الأول: تعريف الرقابة وتطور أهدافها.

الفقرة الأولى: تعريف الرقابة.

أولا: تعريف 01:

هي الإجراءات والتدابير المتخذة من أجل التأكد من السير الحسن للمال العمومي وفق ما سطر له وهي الضمان الحقيقي لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المرجوة ، أي ضمان الاستغلال الأمثل للموارد والتشغيل الأمثل للنفقات وغير ذلك من مكونات المالية العمومية.¹

- ثانيا : تعريف 12 :

التحقق مما إذا كانت ممارسة المسؤولية و اتخاذ و تنفيذ القرارات يتلاءم مع المقاييس و المعايير المنصوص عليها ، و يفترض أن يقوم بها شخص مراقب يتمتع بالاستقلالية بالنسبة للشخص الخاضع للرقابة ، وهي تهدف إلى فحص و تقييم مدى فعالية و كفاءة أساليب و ممارسات الهيئة الخاضعة للرقابة.²

1- سناطور خالد ، الرقابة على النفقات العمومية .مذكرة تخرج ، المدرسة الوطنية للإدارة ، الجزائر 2005-2006.

2- دروس الأستاذ بوشمة مادة التدقيق في المحاسبة العمومية ، محاضرات لطلبة السنة الرابعة ، المدرسة الوطنية للإدارة ، 1775.

الفقرة الثانية : تطور أهداف الرقابة.

تتمثل أهم المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية في انتظام ذلك النشاط و أدائه طبقا للخطة الموضوعة و في إطار السياسة المقررة لتحقيق الأهداف، كما أن أهداف الرقابة تطورت وفق تطور الدول، حيث أن هناك أهداف تقليدية و أخرى حديثة و متطورة، نتعرض إليها في الفرعين التاليين¹ :

أولا : الأهداف التقليدية.

تدور هذه الأهداف حول الانتظام، و هي من أقدم الأهداف التي سطرت لها الرقابة و يمكن ذكر أهمها:

-التأكد من سلامة العمليات المحاسبية التي خصصت من أجلها الأموال العامة و التحقق من صحة الدفاتر و السجلات و المستندات.

-التأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الإنفاق و حدود الاعتمادات المقررة مع ما يستلزم من مراجعة المستندات المؤدية للصرف و التأكد من صحة توقيع الموكل لهم سلطة الاعتماد.

-عملية التفتيش المالي و التي يقوم بها جهاز إداري تابع لوزارة المالية.

ثانيا : الأهداف الحديثة و تتمثل فيما يلي :

-التأكد من كفاية المعلومات و الأنظمة و الإجراءات المستخدمة.

-مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية وفقا للسياسة المعتمدة.

-بيان أثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي و اتجاهاته.

-الربط بين التنفيذ و ما يتخلله من إنفاق و النتائج المترتبة عن هذا التنفيذ.

-تطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

المطلب الثاني: الرقابة السابقة.

يقصد بالرقابة المالية المسبقة تلك الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية، والكشف الكامل للانحرافات أي ما مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها وذلك قبل صرفها ومن هذا التعري يمكن لنا أن نخرج بعنصرين تعريفيين لهذا النوع من الرقابة²:

* ضمان سلامة التصرفات المالية : فأجهزة الرقابة القبلية التي أحدثتها الدولة، تهدف إلى ضمان تطابق هذه التصرفات مع القوانين والتنظيمات وبالتالي تجنب كل انحراف يبدهد الأموال العمومية سواء بقصد أو عن غير قصد جهل بالقانون ... ، فهي إحدى وسائل حراسة وحفظ المال العام، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى عقلانية أكثر في ترشيد الإنفاق العمومي .

1- حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 120.

2- الدكتور منصور الزين مرجع سبق ذكره.

*رقابة ما قبل الإنفاق: أي التحقق منها قبل حدوث الأثر المالي ، أي تمنع وقوع الخطأ ، ، إذن فهي رقابة وقائية تمنع حدوث أي خلل، وليس من مهامها الإجراءات العقابية، عكس الرقابة اللاحقة التي هي رقابة علاجية ، حيث يكون الخلل المالي قد حدث ، ودورها يتمثل في تسوية الأوضاع ومعاقبة المتسببين.

الفقرة الأولى: رقابة المراقب المالي.

تكمن أهمية الرقابة المالية القبلية¹ contrôle financier préalable أو مراقبة الالتزام بالنفقات par le contrôle des Dépenses engagées، في كونها تمارس على قرارات الالتزام بالنفقات للأمين بالصرف قبل إنتاج هذه القرارات لأثارها القانونية، أي قبل أن تترتب عنها ديون اتجاه الهيئات العمومية المعنية.

تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية وهم المراقبين الماليين، فعلى المستوى المركزي، يعين مراقب مالي لكل دائرة وزارية، حيث يشمل اختصاصه أيضا المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري التابعة للوزارة المعنية ، كما يوجد مراقب مالي لكل من المجلس الدستوري و مجلس المحاسبة باعتبارهما مؤسستين مستقلتين.

أما على المستوى المحلي ، فهناك مراقب مالي في كل ولاية مكلف بالمراقبة القبلية للالتزام بنفقات هذه الأخيرة ، والمصالح غير الممركزة للدولة أو الهيئات العمومية الأخرى (المديريات و مختل المصالح التي يتصرف رؤساؤها في اعتمادات مفوضة) والمؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري (مستشفيات ، وجامعات....) ويساعد المراقبين الماليين في مهامهم مراقبون ماليون معاونون contrôleurs financiers adjoints

والصلاحيات الأساسية للمراقبين الماليين هي الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاضعة لذلك و تتمثل هذه الرقابة في فحص بطاقات الالتزام و سندات الإثبات المرفقة بها و المقدمة إليهم من طرف الأمين بالصرف ، حيث يتم التحقق من صفة الأمر بالصرف أو مفوضه القانوني عند الاقتضاء ، و مطابقة النفقة للقوانين والأنظمة سارية المفعول، وتوفر الاعتمادات أو المناصب المالية ، والصحة القانونية لحسم النفقة ، و الصحة المادية لمبلغ الالتزام وكذا وجود التأشير و الآراء الاستشارية المسبقة لمختل السلطات و الهيئات المختصة إذا كانت مفوضة قانونا .

1- لقد شرع في العمل بهذا النظام الرقابي في فرنسا منذ سنة 1890 ، حيث كان تطبيقه مقتصرًا على الإدارات المركزية للدولة ، وبعد صدور قانون 10 أوت 1922 ، الذي كرس التأسيس القانوني له و مرسوم 25 أكتوبر 1935 ، امتد نطاق تطبيقه إلى المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري ، ثم إلى المصالح الخارجية للدولة بموجب مرسوم 13 نوفمبر 1970.

كما أن مجال تطبيقه كان يشمل الجزائر المستعمرة بموجب مرسوم 31 ديسمبر 1946 المتعلق بالنظام المالي للجزائر و المراسيم التالية له (لا سيما المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950)، وغداة الاستقلال ، استمر تطبيقه بموجب نفس النصوص التنظيمية ضمن العمل بالنظام المالي و المحاسبي الموروث بعدها و بداية من 1964 (المرسوم رقم 64-57 المؤرخ في فيفري 1964) تم إصدار عدة نصوص تنظيمية متعلقة بمجال تطبيق الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات و صلاحيات المراقبين الماليين ، كان آخرها المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات.

ينحصر إذا دور المراقبين الماليين في مراقبة شرعية النفقات المقرر الالتزام بها من الناحية الميزانية الخاصة ، دون أي فحص لملاءمتها (التي تبقى من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم) كما أن ما يمكن اعتباره فحصاً لمشروعية بعض القرارات الإدارية الخاضعة لمراقبتهم هو في الواقع مجرد إيفاء بأحد التزاماتهم و المتمثل في التحقق من احترام تلك القرارات أحكام التشريع و التنظيم المعمول بهما ، باعتبارهما مصدر نفقات عمومية (مثل التأكد من مطابقة قرارات التوظيف للقانون الأساسي للتوظيف العمومي و لمختل النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بذلك ، كون هذا التوظيف هو مصدر نفقات أصبحوا مسؤولين عن مراقبة الالتزام بها) و عليه فهم لا يملكون حق مراجعة أو مناقشة القرارات المعنية من جانب المشروعية (لان هذا من اختصاص القضاء) ، وكذا الطعن في صحة التأشيرات الممنوحة مسبقاً من قبل السلطات و الهيئات المختصة.

- جزء هذه التدقيقات يتلخص في منح تأشيرة المراقبة المالية ، وذلك بوضعها على بطاقة الالتزام (وسندات الإثبات عند الاقتضاء) ، إذا كان الالتزام بالنفقة مستوفياً للشروط المذكورة سابقاً أو رفض تلك التأشيرة إذا كان الالتزام معيباً و هذا الرفض قد يكون مؤقتاً أو نهائياً ، حسب الحالة كما تم التطرق إليه سابقاً.

أولاً: مجال تطبيق الرقابة المالية القبلية .

طبقاً للمادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 81-878 المشار إليه أعلاه فان نطاق تطبيق الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات يشمل ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، والحسابات الخاصة للخزينة ، وميزانيات الواليات ، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وقد استثنيت نفس المادة ميزانيات المجلس الشعبي الوطني أو البرلمان بغرفتيه (و البلديات من مجال تطبيق الرقابة المالية القبلية إذا ما عدا البرلمان و البلديات ، فان كل الهيئات العمومية تخضع للرقابة المسبقة على الالتزام بالنفقات.

الفقرة الثانية: رقابة المحاسب العمومي .

المحاسب العمومي الذي يتم تعيينه من طرف الوزير المكل بالمالية و الذي يخضع أساساً لسلطته يمارس بدوره صلاحية الرقابة على كل مل النفقات المقدمة إليه و يتم هذا بالتأكد من شرعية النفقة العمومية.

وبعد قيامه بالتحقق من مدى شرعيتها، يقوم بوضع التأشيرة للدفع ، مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة للدائن المعني.، إضافة إلى إمكانية رفض القيام بالتسديد أو الدفع، (كما تم التطرق إليه سابقاً).

كما يقوم بإعلام الأمر بالصرف عن طريق مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض لكي يجري عليها التسويات اللازمة، و في حالة رفض الأمر بالصرف تسوية الملاحظات المشار إليها في المذكرة يرفض المحاسب العمومي وضع التأشيرة بصفة نهائية إلا أن سلطة المحاسب العمومي ليست مطلقة.

المطلب الثالث: الرقابة اللاحقة.

تمارس الرقابة اللاحقة من طرف هيئتان مستقلتان هما:

المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة

الفقرة الأولى : رقابة المفتشية العامة للمالية (I.G.F)

هي جهاز رقابة دائم تابع للدولة يقع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 80-53 مؤرخ في 1 مارس 1980 المتضمن إنشاء المفتشية العامة للمالية، وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 92-78، مؤرخ في 22 فيفري 1992، يعدل المرسوم رقم 80-53 اختصاصات المفتشية وقد الغي المرسوم التنفيذي رقم 92-78 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية و ذلك بعد التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر.

وحددت صلاحيات ، و كذا تنظيم الهيئات المركزية و الجهوية لهذه الهيئة الرقابية، في مراسيم تنفيذية نشرت في الجريدة الرسمية رقم 77 المؤرخة في 7 سبتمبر 2008 و هي :

- المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية.

أولاً: مجال اختصاص المفتشية العامة للمالية.

تمت الإشارة في المرسوم التنفيذي المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، إلى أن هذه الهيئة الرقابية الدائمة تمارس مهمتها الرقابية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

وأضاف المرسوم أن المفتشية العامة للمالية تمارس الرقابة أيضا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري و هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، بالإضافة إلى كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني¹.

كما تراقب المفتشية العامة للمالية، استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات بمناسبة حملات تضامنية والتي تطلب الهبة العمومية، خصوصا من اجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية وتمارس المفتشية العامة للمالية، الرقابة أيضا على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان².

1- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

2- المادة 03 من نفس المرسوم التنفيذي.

ثانياً: إجراءات رقابة المفتشية العامة للمالية.

وبخصوص تدخلات المفتشية العامة للمالية، أكد النص أنها متعلقة بتقييم أداء أنظمة الميزانية والتقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي، والتدقيق وتقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية.

ويمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقوم أيضاً بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية، وكذا النتائج المتعلقة بها.¹ ومن أجل تنفيذ جميع هذه الأعمال، فإن المفتشية العامة للمالية تتدخل من خلال مهام الرقابة والتحقيق أو الخبرة، التي تقوم على إمكانية مراقبة إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها ودقة المحاسبات وصدقها وانتظامها، حسبما أكد النص، كما تخضع للرقابة شروط منح واستعمال المساعدات التي تقدمها الدولة و الجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية وتطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهيئة العمومية.

وتحدد عمليات الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية في برنامج سنوي، يعد ويعرض على الوزير المكمل المالية خلال الشهرين الأولين من السنة ويتم إعداد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعاً لطلبات أعضاء الحكومة والهيئات والمؤسسات المؤهلة.

غير أنه يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات، حسب النص.

وقد حددت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المذكور أعلاه كيفية المراقبة أو التحقيق، و التي تقوم حسب الحالة على ما يلي:²

- سير الرقابة الداخلية و فعالية هياكل التدقيق الداخلي،

- شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي،

- التسيير المالي و المحاسبي و تسيير الأملاك،

- إبرام الصفقات الطلبات العمومية و تنفيذها،

- دقة المحاسبات و صدقها و انتظامها،

- مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف،

- شروط تعبئة الموارد المالية،

- تسيير اعتمادات الميزانية و استعمال وسائل التسيير،

- شروط منح و استعمال المساعدات و الإعانات التي تقدمها الدولة و الجماعات الإقليمية و الهيئات و المؤسسات العمومية.

- تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهيئة العمومية،

1- المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المذكور سابقاً.

2- المادة 05 من نفس المرسوم التنفيذي.

1 - مراجعة الحسابات من قبل المفتشية العامة للمالية:

من أجل تطبيق المادة الخامسة من هذا المرسوم وتحديد كفاءات و مجال المراقبة و التدقيق فإن المادة 75 من المرسوم رقم 08-272 المذكور أعلاه حددت ما يجب أن تقوم به المفتشية العامة للمالية و المتمثل في ما يلي :

- رقابة تسيير الصناديق، و فحص الأموال والقيم والسندات من أي نوع و التي يحوزها المسيرون أو المحاسبون،
- التحصل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحصهم بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية و أية خبرة خارجية،
- تقديم أي طلب معلومات شفهي أو كتابي.
- القيام في الأماكن بأي بحث و إجراء أي تحقيق، بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات،- الإطلاع على السجلات و المعطيات أيا كان شكلها،
- التيقن من صحة المستندات المقدمة و صدق المعطيات و المعلومات الأخرى المبلغة.
و القيام في عين المكان بأي فحص بغرض التيقن من صحة و تمام التقييد المحاسبي ألعامل التسيير ذات التأثير المالي، و عند الاقتضاء، معاينة حقيقة الخدمة المنجزة، و بهذه الصفة ، تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون و محاسبوا العمليات الهيئات المذكورة في المادة 02 من المرسوم رقم 08-272 غير أنها لا يمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائياً طبقاً للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها.

ثالثاً : نتائج عملية المراجعة و المراقبة.

عند معاينة ثغرات أو تأخرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة ، يطلب مسؤولي الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين القيام ، بدون تأخير ، بأعمال تحيين هذه المحاسبة أو إعادة ترتيبها ، وفي حالة عدم وجود هذه المحاسبة ، أو كونها تعرف تأخيراً أو اختلال يجعل فحصها العادي مستحيلاً ، يحرر المسؤولون المذكورون محضر قصور يرسل إلى السلطة السلمية أو الوصية المختصة، وفي هذه الحالة الأخيرة، على السلطة السلمية أو الوصية أن تأمر بإعادة إعداد المحاسبة المقصودة أو تحيينها، و اللجوء إلى خبرة، عند الاقتضاء، و يجب إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير و الإجراءات المتخذة في هذا الصدد¹

في حالة عدم مسك المستندات المحاسبية و المالية و الإدارية المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما، الذي من شأنه أن يجعل الرقابة و الفحوص المنصوص عليها مستحيلاً، يترتب عليه نفس الآثار المذكورة سابقاً.² عند معاينة قصور أو ضرر جسيم خلال المهمة ، تعلم المفتشية العامة للمالية فوراً السلطة السلمية أو الوصية حتى تتخذ في الحين التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة أو الهيئة المراقبة، و إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير المتخذة في هذا الصدد³.

1- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المذكور سابقاً.

2- المادة 08 من نفس المرسوم التنفيذي.

3- المادة 09 من نفس المرسوم التنفيذي.

1 - إعداد التقرير:

أخيراً عند انتهاء الرقابة يحرر تقرير أساسي يبرز المعايينات و التقديرات حول التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة العمومية التي تمت مراقبتها و كذا فعاليتها بصفة عامة و يبلغ للهيئة التي طلبت التدخل و كذا المؤسسة المراقبة و هذا طبقاً للمادة 21 و 22 من المرسوم 272-08 .

لا يصبح نهائي إلا بعد تأكيد و تثبت المعايينات التي يتضمنها، وذلك عند نهاية الإجراء التناقضي، يرسل التقرير المعد على إثر مهمة أمرت بها إلى سلطة مؤهلة دون سواها.

كما تعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يتضمن حصيلة نشاطاتها وملخص معاييناتها والأجوبة المتعلقة وتسلمه إلى الوزير المكل بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة المالية للسنة التي أعد بخصوصها¹ الفقرة الثانية: رقابة مجلس المحاسبة.

تاريخياً أسس هذا المجلس بموجب الأمر رقم 76-97 المؤرخ في 11/22/1976، حيث نص في المادة 190 منه على: " يؤسس مجلس الحسابات المكل بالمراقبة البعدية على كل النفقات المتعلقة بالدولة و بالحزب والجماعات المحلية و الجهوية بالإضافة إلى المؤسسات الاشتراكية مهما كان نوعها و قد تم تأسيس هذه الهيئة ميدانياً عام 1980 وخضع في تسييره للتغيرات المنتابعة.

-القانون رقم 80-05 المؤرخ في فاتح مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

-القانون رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري وجرده من صلاحياته القضائية.

-الأمر 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو مستفيديها.

و بصدد هذا الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 الذي يحدد صلاحياته وتنظيمه و سيره، أصبح مجلس المحاسبة يتمتع من جديد باختصاصات قضائية و إدارية واسعة تخوله الحكم على حسابات المحاسبين العموميين و مراقبة الانضباط الميزاني والمالي و المعاقبة على المخالفات المتعلقة بذلك من جهة، ومراقبة أداء الهيئات الخاضعة لرقابته، أي تقويم تسييرها من حيث الفعالية و الكفاية و الاقتصاد، وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين هذا التسيير من جهة أخرى.²

1- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 145.

2- الدكتور منصور الزين، مرجع سبق ذكره.

وبحكم الأمر السابق ذكره فان مجلس المحاسبة مؤسسة مستقلة، أي انه لا يخضع لإشراف أو وصاية أي سلطة في الدولة، وهذا الاستقلال مكرس بحكم المادة (3) الثالثة الفقرة الثانية من الأمر رقم 20-95 إذ تنص على انه " يتمتع بالاستقلال الضروري، ضمانا للموضوعية والحياد و الفعالية في أعماله."

أولاً: اختصاصات المجلس.

طبقاً للمواد من 07 إلى 12 من الأمر رقم 20-95 سالف الذكر ، تشمل اختصاصات مجلس المحاسبة مايلي :

* مراقبة حسابات و تسيير مصالح الدولة، والجماعات الإقليمية، والمؤسسات و المرافق العمومية باختلاف أنواعها و التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.

* مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري ، والمؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا ، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.

* مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات، مهما يكن وضعها القانوني ، والتي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها.

* مراقبة تسيير الهيئات التي تقوم في إطار التشريع و التنظيم المعمول بهما، بتسيير النظم الإجبارية للتأمين و الحماية الاجتماعيين.

* مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة ، أو الجماعات الإقليمية ، أو المرافق العمومية، أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة المجلس ، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية ، مهما يكن المستفيد منها و تقييمها.

* مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات ، مهما تكن وضعيتها القانونية ، والتي تلجأ إلى التبرعات العمومية من اجل دعم القضايا الإنسانية و الاجتماعية و العلمية والتربوية و الثقافية على الخصوص ، وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

ثانياً : صلاحيات المجلس تقسم عادة صلاحيات مجلس المحاسبة إلى ¹ :

* صلاحيات قضائية تتمثل أساسا في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.

* رقابة الانضباط الميزاني و المالي.

* صلاحيات إدارية.

1 - صلاحيات قضائية (مراجعة الحسابات):

ذكرنا سابقا في الفصل الأول أن المحاسبين العموميين يتحملون مسؤولية خاصة عن مراقبة العمليات المالية الموكلة إليهم و تنفيذها و المتمثلة في المسؤولية المالية الشخصية ، واعتبارا للتبعات المهمة المترتبة عن قيام المسؤولية و إقحامها (مطالبة المحاسب العمومي المعني بتعويض الضرر عن أي مخالفة في تنفيذ العمليات المالية الشخصية).

1-محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص150

وان أي نقص في الأموال والقيم من ماله الخاص عند الاقتضاء)، فانه من غير الممكن مبدئياً إسناد مهمة النظر فيها و الجزء عن قيامها من طرف السلطات الإدارية التي يتبعها المحاسبون العموميون (باستثناء الحالة الخاصة التي يمكن فيها للوزير المكل بالمالية إقحام مسؤوليتهم)، حيث العمل بعكس ذلك سوف يؤدي إلى المساس بمبدئي الحيادية و الموضوعية الواجب مراعاتهما حتما في هذا الشأن ، وعليه كان لا بد من إسناد مهمة الحكم على حسابات المحاسبين العموميين و الجزء على مسؤوليتهم إلى هيئة قضائية متخصصة ، ألا و هي مجلس المحاسبة.¹

و يتمثل الإجراء الأولي المتبع لمراجعة الحسابات في إلزام المحاسبين العموميين المعنيين بتقديم حسابات تسييرهم Les comptes de gestion إلى مجلس المحاسبة نهاية كل سنة مالية ، والتي تلخص مجمل العمليات المنفذة من قبلهم مباشرة ، أو من قبل المحاسبين و الوكلاء التابعين لهم.²

يلي ذلك تدقيق تلك الحسابات، حيث يتم التحقق أوّال من أنها تتضمن كل العمليات المنفذة خلال السنة المالية المعنية (أي التقييد المحاسبي الصحيح لهذه العمليات و أرصدها) ثم يتم فحص تلك العمليات بالرجوع إلى سندات الإثبات و مختلف الوثائق المتعلقة بها، و ذلك للتأكد من شرعيتها و صحتها المالية (من الناحية القانونية و الميزانية).

وإذا لم تسفر عمليات المراقبة عن وجود أي مخالفة أو نقص في الأموال و القيم ، فان المجلس يبت في مسؤولية المحاسب المعني بقرار نهائي يقضي بإبراء مسؤوليته décharge de responsabilité (و يمكن أن يضاف إلى إبراء المسؤولية إخلاء الذمة quitus الذي يسمح للمحاسبين المنتهية مهامهم بالاحتجاج به قانوناً فيما يتعلق بالتحقق من التزامات و وظيفتهم ، وللمطالبة على وجه الخصوص ، برفع اليد عن الضمانات التي يكونون قد قدموها إلى الهيئات المعنية عند مباشرة مهامهم).

- بخلاف ذلك فان المجلس يبت أوّال بقرار مؤقت يتضمن أوامر أو تحفظات أحيانا إلى المحاسب المعني الذي يكون ملزماً بالرد عليها كتابياً ، وذلك بتقديم التبريرات (لأسيما المستندات الثبوتية) و التوضيحات اللازمة التي من شأنها إبراء مسؤوليته عن المخالفات المسجلة على تسييره المراقب ، أو إثبات أن مبالغ النفقات المدفوعة لا شرعياً ، أو الإيرادات غير المبرر تحصيلها، أو النقص في الأموال و القيم قد تم تسديدها من طرف المدينين بها، أو من طرفه هو ، أي من أمواله الخاصة عند اللزوم و يكون رده عن القرار المؤقت في اجل شهر (قابل للتמיד) من تاريخ تبليغه له.³

1- المرجع التاريخي لهذا النظام في مختل البلدان التي تأخذ به حالياً نجده في فرنسا حيث كان إنشاء محكمة الحسابات court des comptes في 1807 للقيام حصراً ، بالحكم على حسابات المحاسبين العموميين (قبل توسيع صلاحياتها الرقابية إلى ماهي عليه الآن) ، كما يعتبر هذا النظام جزءاً لا يتجزأ من نظام المحاسبة العمومية ككل.

2- المادة 60 من الأمر 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

3- محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره، ص151.

بعد تلقي ذلك الرد أو عند نهاية الأجل المحدد لذلك ، يبت المجلس بقرار نهائي يبرئ بموجبه مسؤولية المحاسب العمومي الذي يكون قد برر كل المخالفات المنسوبة إليه في القرار المؤقت ، أو أثبت تسديد المبالغ المترتبة عنها في ذمته ، وإلا فإنه يضعه في حالة مدين le met en débet ، أي يحكم عليه بدفع مبالغ النفقات المسددة ال شرعيا ، أو الإيرادات غير المبرر عدم تحصيلها ، أو النقص في الأموال و القيم.

ملاحظة : إن القيام بمهمة مراجعة الحسابات في الجزائر من طرف مجلس المحاسبة منذ نشأته لا يزال يتميز بنوع من الارتجالية فبدال من تكريس مبدأ المساءلة عن تسيير المحاسبين العموميين و ذلك بالحكم سنويا أو دوريا على الأقل على حساباتهم التي تودع لدى مجلس المحاسبة عند نهاية كل سنة مالية ، لا يقوم هذا الأخير إلا بمراجعة نسبة ضئيلة منها و بطبيعة الحال هناك أسباب عديدة لهذا الأمر لعل أهمها تلك المتعلقة بتنظيم مجلس المحاسبة و اختصاصاته ووسائل و ظروف عمله.

2- رقابة الانضباط المالي والميزاني :

عند مراقبته لتسيير مصالح الدولة ، و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية ، أو لشروط استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة ، و الجماعات الإقليمية أو أي هيئة عمومية أخرى ، فإن المجلس يتأكد من احترام قواعد الانضباط الميزاني و المالي فإذا عاين مخالفات لهذه القواعد بمفهوم المادة 88 من الأمر رقم 95-20 (الأخطاء أو المخالفات التي تكون خرقا صريحا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسري على استعمال و تسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية والتي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى) فإنه يقوم بتحميل المسؤولية عن المخالفات للمسؤولين أو الأعوان المعنيين.

يتم تحميل مسؤولية المخالفات للأعوان المسؤولين عبر إجراءات طويلة و معقدة منصوص عليها في الأمر رقم 95-20 و كذا الأمر رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 و المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة ، حيث يمكن ، بعد استنفاد هاته الإجراءات ، إحالة الملف المتعلق بالمخالفات لقواعد الانضباط الميزاني و المالي على الغرفة المختصة. وهي غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية و التي يمكنها الحكم على مرتكبي تلك المخالفات بغرامات في حالة ثبوت مسؤوليتهم.

ومن هنا يتبين أنه لمجلس المحاسبة طابع قضائي يفرضه العقوبة المالية على كل مخال أو معرقل لعملية الرقابة على الأموال العامة.

من الملاحظ أن معظم العمليات الخاصة بمراقبة الانضباط تتعلق بالنفقات العمومية و ذلك من خلال المخالفات المتنوعة و التي يمكن إرجاع العامل الكبير في حدوثها إلى الإهمال الصادر عن المسؤولين في مجال تنفيذ النفقات العمومية و تختل هنا المسؤولية حسب درجة المخالفة و الظروف المحيطة بحدوثها.¹

1- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص، 153.

3 - الصلاحيات الإدارية :

تشمل الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة أساساً في مراقبة نوعية التسيير *contrôle de qualité de la gestion* لمختل الهيئات والمرافق والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، وذلك من خلال تقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والناجعة والاقتصاد. *Efficacité Efficience et économie*، بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة.¹

* تشمل رقابة نوعية التسيير أيضاً، تقييم قواعد تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابة المجلس، والتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثوقة ويقدم التوصيات التي يراها ملائمة لتحسين فعالية التسيير.²

يسمى هذا النوع من الرقابة كذلك برقابة الأداء، أي تقويم مدى الفعالية والكفاية والاقتصاد في تسيير هيئة عمومية أو مؤسسة أو مرفق عمومي ما، أو احد جوانب هذا التسيير، وفق مؤشرات ومعايير محددة.

يراقب المجلس في هذا الإطار أيضاً، شروط منح الإعانات والمساعدات المالية من طرف الدولة والجماعات الإقليمية، والمرافق والهيئات الخاضعة لرقابته، والتأكد من مدى مطابقة استعمالها مع الغايات التي منحت من أجلها.³

كما يراقب، ضمن نفس الإطار، استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية قصد التأكد من مطابقة صرف تلك الموارد مع الأهداف المتوخاة من هذه التبرعات.⁴

ومن جهة أخرى، يشارك مجلس المحاسبة، تطبيقاً أحكام المادة 72 من الأمر رقم 95-20 في تقييم فعالية الأعمال المخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستوى الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية.

أما النتائج النهائية لهذه الرقابة، فتتمثل في التوصيات والاقتراحات التي يقدمها المجلس إلى مسيري الهيئات والمصالح المراقبة قصد تدارك النقائص المسجلة على تسييرها، والعمل تحسين فعالية ومردودية هذا التسيير.

1- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 154.

2- المادة 69 من الأمر رقم 95-20 المذكور سابقاً.

3- المادة 70 من نفس الأمر.

4- المادة 71 من نفس الأمر.

المبحث السادس : عراقيل تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية.

إن أهم انشغال للمؤسسة الاستشفائية في الوقت الراهن هو تقديم خدمات علاجية ذات نوعية بأقل التكاليف ، لكن و من خلال التحليل العلمي للتسيير المالي الحالي في المؤسسات الصحية سواء من ناحية مصادر التمويل أو طرق تحضير و إعداد الميزانية، وكذا تنفيذها و الرقابة عليها، نلاحظ وجود مجموعة من العراقيل تحول دون تقديم خدمات صحية أحسن للمرضى و إعطاء مستوى ملائم للتكفل بهم، و هذا بالنظر للتسيير المالي المقيد بمختل القوانين و الإجراءات الثقيلة و البطيئة، الأمر الذي يعكس على الواقع غياب استقلالية المستشفيات خاصة من الناحية المالية على الرغم من أن النص المنشئ لها يقر بإضفاء الشخصية المعنوية و الاستقلال المالي عليها.

المطلب الأول : عراقيل متعلقة بإجراءات إعداد الميزانية والمصادقة عليها.

الفقرة الأولى : غياب منظومة لتحديد الاحتياجات وتوزيع اعتمادات الميزانية.

إن إعداد ميزانية المؤسسة الصحية أضحي عملا روتينيا ليس للمدير أي دور أساسي فيه ، حيث أصبح المدير يشرف على إعدادها في إطار مذكرة منهجية تعدها وزارة المالية، و لا تعد إلا للاستئناس بها ، عكس مدا كان عليه الوضع قبل صدور الأمر 65-73 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973 الذي جاء بمبدأ مجانية العلاج.

بحيث كان المدير المؤسسة آنذاك هو الذي يتكفل بإعداد توقعات الميزانية للسدنة المقبلة بصدفة مستقلة، حيث يحدد الاعتمادات اللازمة بناء على عدة مؤشرات و بناء على عدة أسعار مرجعية لمختلف الخدمات (السعر اليومي للإستشفاء، السعر الغذائي اليومي، سعر المعاینات الاستشفائية...الخ) و في إطار السياسة العامة للدولة فدي المجال الاجتماعي، أما بعد الأمر 65-73 فتم التخلي عن هذه الاستقلالية في ظل تبني الطب المجاني، و الذي غابت معه أدوات التسيير المالي الاقتصادي.

إن الاعتماد على طريقة إضافة 10% بالمائة من ميزانية السنة الماضية ليست بطريقة علمية تحدد من خلالها احتياجات المؤسسة بصورة دقيقة ، و ذلك نظرا للتغيرات المختلفة التي يشهدها السوق من ارتفاع عام للأسعار و كذا التضخم ، إضافة إلى ارتفاع الاحتياجات من سنة لأخرى بسبب ارتفاع عدد السكان.

وبذلك نلاحظ أن الميزانية لا تخضع أي هدف مسطر ومدروس أثناء تحضيرها، فهي لا تبلور لا مخططا ماليا وال برنامجا عمليا محددًا من طرف المسيرين، وال يتم تبني أي معيار من المعايير العلمية والاقتصادية في توزيع الاعتمادات على مجموع الأبواب والمواد المكونة لها.

فغياب منظومة داخل المؤسسة تسمح بتحديد الاحتياجات التي تساعد على تقييم طلبات الميزانية السنوية يؤدي إلى الاختلال في توزيع الاعتمادات على الأبواب والمواد هذا ما ينجر عنه إجراءات أخرى كتحويل المبالغ ما بين الأبواب و المواد كل ذلك من شأنه أن يعطل عملية تنفيذ النفقة الخاصة بالمؤسسة الصحية.

و من خلال تحليل معطيات ميزانية المؤسسة الاستشفائية خلال السنوات الأخيرة يبرز لنا التطور الواضح في مجال الاعتمادات الممنوحة من سنة لأخرى ، لكن إذا ما هيكلنا النفقات المختلفة ، نلاحظ أن أكثر من 75% من الاعتمادات مخصصة لدفع أجور المستخدمين و مستحقات التكوين (إحصائيات السنة الأخيرة) ، لتأتي بعد ذلك حصة الأدوية بنسبة تقدر بـ: 11% من المجموع الكلي للميزانية، ثم تأتي باقي العناوين بنسب متفاوتة.

وهذا الاختلال في توزيع الاعتمادات راجع كما سبق ذكره إلى غياب نظام واضح لتحديد الاحتياجات ،فضلا عن غياب سياسة واضحة في التوظيف كل ذلك من شأنه أن يؤثر على التنفيذ الفعال لميزانية المؤسسة الصحية.

الفقرة الثانية: تأخر استلام الميزانية والتدخل المباشر للوصاية.

إن تأخر استلام ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية التي وبعدهد الإجراءات الطويلة فدي إعدادها واعتمادها تتم المصادقة عليها من قبل الوصاية وتصبح جاهزة للتنفيذ في غالب الأحيان شهر ماي من السنة ، وهذا ما يؤدي حتما إلى عرقلة تنفيذ مخططات المؤسسة.

كما أن تأخر وصول الميزانية لا يسمح للمؤسسة بتلبية مختل احتياجاتها بصورة مريحة هذا كون القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية يسمح في مادته 58 في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة بما يلي :

* يواصل مؤقتا تنفيذ نفقات التسيير في حدود 71/7 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى السنة المالية للميزانية السابقة و ذلك شهريا و لمدة 73 أشهر.

في هذا المجال نلاحظ أيضا التدخل المباشر للوصاية وعدم ترك المجال لإدارة المؤسسة الاستشفائية في توزيع الاعتمادات على العناوين ، وكذلك على أي تعديل يخص تحويل مبلغ من عنوان آخر ، هذا ما يؤدي إلى عرقلة عمل المؤسسة العمومية للصحة و السير الحسن لمصالحها بوضع النفقة في المكان المناسب.

كذلك عدم فسح المجال أمام المسيرين لإيجاد مصادر أخرى للتمويل، زيادة على ذلك التنظيم المعمول به فيما يخص فائض الميزانية الناتج عن عدم استهلاك الاعتمادات الممنوحة أو تحقيق إيرادات معتبرة فمنذ قانون المالية لسنة 1984 أصبح فائض الميزانية الناتج من عدم استهلاك الاعتمادات المفتوحة و كذا الإيرادات الناتجة عن النشاطات الخاصة يتم إرجاعها إلى الخزينة من قبل المحاسب العمومي، هذه الإجراءات شجعت المسيرين إلى التسابق نحو إنفاق كل الاعتمادات المفتوحة مع نهاية السنة المالية دون الأخذ بعين الاعتبار الغاية و الهدف من هذا الإنفاق.

و ما يمكن استخلاصه من كل هذا هو أن التدخل المباشر للوصاية يمس بالاستقلالية المالية المفترضة للمؤسسة الاستشفائية و كذا حرية اتخاذ القرار في جميع الجوانب، لذلك نجد أن الوزارة قد ابتعدت عن مهمتها المتمثلة في التوجيه، التنسيق، المراقبة و التقييم لتصل إلى التدخل و التنفيذ.

المطلب الثاني: عراقيل قانونية وتنظيمية.

تعتمد المؤسسة العمومية للصحة في تسييرها المالي على قانون المحاسبة العمومية بموجب القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، بالإضافة إلى القانون 48-71 المؤرخ في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية، إن هاته القوانين تحتوي على أحكام تقليدية تجاوزها الزمن وأصبحت بمثابة عائق أمام المدراء والمسيرين بحيث لا تترك لهم أي هامش للمبادرة، حيث لا يجدون أي منفذ لوضع أو تطوير إستراتيجية خاصة و ملائمة للمؤسسة العمومية في مجال التسيير المالي.

الفقرة الأولى: جمود قواعد المحاسبة العمومية.

هاته المحاسبة تهتم فقط بتقييد المال العام والتعبير عن هذا التسيير بالأرقام ومراقبته وتظهر هذه المحاسبة في المؤسسة الاستشفائية على شكلين:

* المحاسبة الإدارية (محاسبة الأمر بالصرف).

* المحاسبة المالية (محاسبة القابض).

إن هذين الشكلين من المحاسبة مؤسسين على مبدأ الفصل بدين مهام الأمر بالصرف والمحاسب، وتقومان على تنفيذ الميزانية أي أنها محاسبة للإيرادات والنفقات.

من خلال هذه المراجعة السريعة للمحاسبة المعتمدة في مؤسساتنا خاصة (الصحية) نلاحظ محدوديتها ونقائصها العديدة والتي تفرض على مؤسساتنا معالجتها، فهي تظهر وبشكل شامل الوضعية المالية للمؤسسة أي مالها من إتمادات مفتوحة، وما تم صرفه منها وما بقي لها من رصيد لا يزال تحت تصرفها إلى غاية نهاية السنة، وهذا لا يساعد المسير من الجانب الإعلامي على اتخاذ القرارات وتوجيه وضبط المؤسسة من الناحية المالية، وكذلك هاته المحاسبة لا تمد بأي صلة مع مستوى النشاط السائد في المؤسسة.

أما عن محاسبة المواد والتي يمسكها المدير المكل بالمصالح الاقتصادية، فهي تتكفل بمحاسبة المخزون والمواد وتسييرها والجرد، وهي عمليات محاسبية مسجلة في الوثائق القانونية لا تسمح بتحليل أوجه النفاق في المؤسسة حسب اتجاهها، فمثال بطاقات المخزون نجدها تقتصر على ضبط الكمية فقط (دخولا وخروجا) دون تلمين لها، كما تنعدم بطاقات تلخيصية للمخرجات حسب الأقسام المستفيدة والتي تعبر عن شفافية التسيير.

لذا يمكن القول أن النظام المحاسبي الإداري والذي يهدف أساسا إلى المحافظة على أمالك الدولة قد أصبح في ظل المعطيات الجديدة نظاما عاجزا على مد أصحاب القرار بالمعلومات اللازمة في الوقت اللازم، إذ أنه لا يسمح بحساب التكاليف وتحليل الفوارق المالية مما يصعب الربط بين النشاطات المحققة والنتائج سلبية كانت أو إيجابية ومنه فمن الضروري إدراج بعض الإصلاحات عليه حتى تتمكن المؤسسة من رفع وتجاوز هذه العراقيل من خلال إدخال بعض التعديلات لمسايرة التسيير الحديث قصد إعداد ميزانية تقديرية وتحضيرها بشكل دقيق.

وعلى الرغم من أن المؤسسة العمومية للصحة قطعت شوطا كبيرا في هذا الاتجاه بفضل إدخال المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف وذلك بموجب التعليمات الوزارية رقم 5 المؤرخة في 03 ديسمبر 2001.

حيث أصبح بالإمكان تحديد سعر يوم الاستشفاء وبالتالي حجم النفقات التي يتم صرفها بوضوح وتفادي نقائص الدفع الجزافي الذي كان سائداً من قبل غير أن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في حساب تكالي المؤسسة تعترضه عدة عراقيل تتمثل في إهمال بعض العناصر الأساسية في التسيير المالي كمكتب الدخول وبطاقة المتابعة. Fiche navette. فمكتب الدخول يعتبر المصدر الأساسي للمعلومات والتقييم الدوري للنشاطات العلاجية وضمن متابعة ومعالجة المعطيات، أما بطاقة المتابعة فهي ترافق المريض طيلة تواجده بالمستشفى و بالتالي تساعد مصالح المحاسبة على تقييم كافة العقود les actes médicaux et paramédicaux المنجزة مع المريض ، غير أن هذا التقييم يعاني من مشكل عدم ملئ ومتابعة البطاقة من طرف المصالح الصحية.

الفقرة الثانية: أحكام ومبادئ تقليدية لقانون المالية.

القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية يتضمن هو الآخر أحكاما تقليدية متجاوزة ، إذ نجد أن مبدأ وحدة الميزانية الذي ينص على ضرورة إدراج جميع النفقات والإيرادات في ميزانية واحدة الأمر الذي لا يسمح بمراقبة ومتابعة تسيير الوحدات التي تتكون منها المؤسسة كل على حدى ، وكذا مبدأ الشمولية الذي يقضي بعدم إمكانية تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة محددة الشيء الذي لا يسمح بتقييم التكاليف الخاصة بالمصالح ومردوديتها.

أولاً: مدونة الميزانية لا توفر المعلومة الصحيحة.

إن التقنين الحالي لمدونة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية لا يبدو متماشيا و الحاجة الملحة لاستعمال المعلوماتية ، فالمدونة الحالية تعاني من صعوبة في نقل المعلومة، لذلك يكون من المستحسن إعادة النظر في هاته المدونة تبعا لمقتضيات التطورات الحاصلة في المجالات الإدارية و الاقتصادية والوظيفية.

الفقرة الثالثة: ثقل إجراءات الرقابة والهامش الضيق لتجنّبها.

أولاً: رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي .

إن تطبيق قواعد القانون العام و المحاسبة العمومية يجعل مدير المؤسسة العمومية للصحة في وضعية غير مريحة تحكمها القواعد الجامدة و الإجراءات البيروقراطية المثقلة، وخاصة فيما يتعلق بعمليات النفقات les opérations des dépenses و من بين هاته الإجراءات الرقابة المسبقة للمرقب المالي و المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات والتي تحول دون أي استقلالية أو مبادرة من طرف مسير المؤسسة الاستشفائية و الذي يتجه اهتمامه إلى السهر على انتظام النفقة و موافقتها للإجراءات المنصوص عليها عوض الاهتمام بجداها الاقتصادية و الطبية.

هذه الإجراءات المثقلة تؤدي إلى تأخر معتبر في تخليص الدائنين (المومنين) من جهة، وتحول دون إمكانية التفاوض بالنسبة للمدير من أجل الوصول إلى المتعامل الذي يقدم أحسن عرض.

ولكن من جانب آخر قد نص التشريع والتنظيم على إعطاء امتياز التفاوضي و التسخير للأمر بالصرف مع إحاطته بجملة

من الضوابط، فهل المجال واسع أمام الأمر بالصرف لاستعمال هذا الجواز؟

السؤال أجاب عليه المشرع ضمناً بان استعمال هذا الحق يعتبر ضرباً من ضروب المغامرة، وذلك عندما ضيق إلى أبعد الحدود مجال الاستعمال ووسع دائرة إقامة المسؤولية على مستعمليه.

*أما عن النقطة الأولى، فمن خلال الاطلاع على نص القوانين المنظمة لكل نوع من هيئات الرقابة، فنلاحظ أن المشرع تجنب ذكر الحالات التي يمكن فيها استعمال هذا الحق، وذكر الحالات التي لا يمكن فيها، في خطوة قصد منها عدم تمكين الأمر بالصرف من معرفة بدقة متى يستعمل هذا الامتياز.

*وأما عن النقطة الثانية وهي اتساع دائرة المسؤولية فجسدها أيضاً المشرع كنتيجة منطقية لعملية التجاوز، إذ تنتقل مسؤولية الهيئة المتجاوز عليها ألياً إلى الأمر بالصرف، وقد نصت المادة 18 المرسوم من التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة: "...يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته بمقرر معلل..". كما تسقط مسؤولية المراقب المالي: "...تسقط المسؤولية عندما تطبق أحكام المادة 18..". حسب المادة 33 من نفس المرسوم.

كذلك الحال في قرار التسخير، ففيه يضطلع الأمر بالصرف بمسئوليات المحاسب العمومي: "...إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن الأمر بالصرف أن يطلب منه كتابياً وتحت مسؤوليته إن يصرف النظر عن هذا الرفض..." (المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية 90-21)، في المقابل تسقط المسؤولية عن المحاسب العمومي: "...تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية" (المادة 84 من نفس القانون).

وعليه تتسع دائرة المسؤولية عند الأمر بالصرف لتصبح إضافة إلى المسؤولية المدنية والجزائية والشخصية حسب المادة 31 لتضاف إليهم المسؤولية المالية التي كان يتفرد بها المحاسب العمومي.

وكل هذه العقوبات جعلت عمليات التجاوز شبه معدومة، وذلك لخوف الأمرين بالصرف من إثارة مسؤولياتهم.

ثانياً: رقابة لجنة الصفقات العمومية.

ومن جهة أخرى فإن المؤسسة العمومية للصحة بما أنها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري فإنها تخضع إلى قواعد الصفقات العمومية، وهي مطالبة بالتقيد بعدد كبير من القواعد القانونية لضمان تمويل مصالحتها، و صفقات التموين منظمة وفق قواعد جامدة مستمدة من القواعد التي تحكم الصفقات العمومية بصفة عامة، وذلك رغم أن عمليات التموين يمكن ضمانها بعمليات شراء أسهل (عن طريق التراضي gré à gré)، والتي تستجيب للطابع الاستعجالي لأغلب العمليات.

لذا يجب مراجعة قانون الصفقات العمومية لإضفاء مرونة أكبر على صفقات المؤسسات العمومية أيضاً إلى منح نفس الحظوظ التي تتمتع بها المؤسسات الخاصة.

المطلب الثالث: العراقيل الناجمة عن تأثير المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

ما يمكن ملاحظته في مجال تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية هو تأثير المحيط الداخلي وكذا الخارجي أما فيما يخص المحيط الداخلي فيرجع أساسا إلى :

الفقرة الأولى : نسبة التأطير وعلاقات العمل بالمؤسسة.

تعاني المؤسسات العمومية للصحة من نقص الإطارات وكذا غياب سياسة للتكوين والتأهيل لدى موظفيها خاصة في مجال التسيير المالي، كذلك نلاحظ أن توزيع مناصب العمل لا يتم حسب التوجهات الأساسية للمؤسسة، ولا يتم وضع شروط خاصة بكل منصب عمل أو مركز إداري تتضمن الخبرات ودرجة الأهلية اللازمة لبلوغه سواء عن طريق الترقية أو التوظيف الخارجي هذا ما بنجم عنه تأخر واضح واختلال في تنفيذ مخططات المؤسسة أما عن سياسة الاتصال بالمؤسسة فان الاحتكار البيروقراطي لنظام المعلومات من طرف أجهزة الإدارة، و الاعتماد على سياسة اتصال داخلية قائمة على الاتصال الهرمي العمودي النازل، وهذا يتمثل غالبا على في توجيه الأوامر إلى الموظفين دون إشراكهم في بعض الأعمال المهمة كاتخاذ القرارات الانفرادية، ما يولد الإحباط لديهم ويقتل فيهم روح المبادرة والإبداع. كما أن غياب تقاليد الاتصال داخل هياكل المؤسسات يؤدي إلى غياب التوافق وسوء الفهم مما يتولد عنه، صراعات بين الموظفين.

أما التأثيرات الناجمة عن تأثير المحيط الخارجي هي تلك المسببة لزيادة نفقات المؤسسة الصحية في ظل محدودية الموارد.

الفقرة الثانية : زيادة النفقات نتيجة التحول الديمغرافي والوبائي.

يتم تمويل المؤسسات العمومية للصحة عن طريق مصدرين أساسيين، الأول هو ميزانية الدولة، والثاني هو الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، بالإضافة إلى مصادر أخرى مختلفة تشارك بنسب ضعيفة وهي غير قادرة على تخفي الضغط على الممولين الرئيسيين.

إن هذه الوضعية تشكل خطرا على ميزانية المؤسسات العمومية للصحة بسبب اختلال التوازن بين حجم النفقات المتعاظم من سنة إلى أخرى و حجم الإيرادات النادرة والتي لا تزيد إلا بنسب ضعيفة.

إن المعطيات الديمغرافية والوبائية، للمجتمع الجزائري أصبحت هاجس السلطات وهذا بالنظر إلى تكلفة عالجهما الباهظة وأثارها المدمرة على المجتمع.

أولا : التحولات الديمغرافية.

7 - معدل الأمل في الحياة¹ الذي ارتفع من 66.9 سنة خلال سنة 1990 إلى 72.5 سنة خلال سنة 2000 ثم إلى

76.4 سنة 2011.

1-www.office national des statistiques .com.

2- معدل النمو الديموغرافي² الذي انتقل من 1.48% بالمائة سنة 2000 إلى 4.2% سنة 2011

إن ارتفاع عدد السكان الدين تزيد أعمارهم عن 57 سنة ، نتج عنه مباشرة في الجانب الصحي ارتفاع في عدد الأمراض المرتبطة بالسن (أمراض القلب، السكري ، السرطان..الخ...) وظهور أمراض الشيخوخة التي يستلزم التكفل بها علاجات خاصة ونوعية.

ثانيا : التحولات الوبائية.

لقد عرف المجتمع الجزائري تحولا وبائيا مهما، فبعدهما كانت الأمراض المعدية هي السائدة كالدفتيريا، شلل الأطفال، الحصبة وغيرها والتي ساعد البرنامج الموسع للتلقيح في تخفيض حالات الوفاة الناجمة عنها، فإننا نلاحظ ظهور الأمراض غير المعدية تدريجيا حيث ترتبت على الخصوص عن التصنيع والتعمير الفوضويين وتغير السلوك الغذائي لدى المواطنين، الشيء الذي يزيد الضغط على الهياكل الاستشفائية من اجل التكفل والعلاج ، ومن أهم هذه الأمراض :

-الأمراض المتعلقة بالقلب.

-مرض السكري والمشاكل المتعلقة به.

-الأمراض التنفسية المزمنة خصوصا الربو وكذا الأمراض الرئوية المزمنة.

-أمراض السرطان.

- الأمراض العقلية الناجمة عن العن والشيخوخة والأزمات النفسية.

- الإعاقات الناجمة عن حوادث المرور وحوادث العمل.

والخالصة هي أن جميع هذه المعطيات الديموغرافية والوبائية قد أفرزت حاجات صحية جديدة يمثل التكفل بها تحديا كبيرا للمنظومة الوطنية للصحة عموما والمؤسسات العمومية للصحة على وجه الخصوص ، حيث ستتصاعد الحاجة إليها في السنوات القادمة مستلزمة نجاعة اكبر في التنظيم من خلال ما سبق يتبين لنا مساوي النمط البيروقراطي المتبع في التنظيم الإداري للمؤسسات العمومية للصحة والذي تجاوزه الزمن ولم يعد مسيرا لمستجدات محيط الإدارة العمومية على العموم والمؤسسات العمومية للصحة على الخصوص، حيث كان السبب الرئيسي في جميع المشاكل التي تتخبط فيها المؤسسة حاليا وعجزها عن التكيف ومسايرة التطورات الجديدة في محيطها.

1-www.office national des statistiques .com.

خاتمة الفصل الثاني:

المؤسسات العمومية للصحة تسيير وفق مخطط مالي محدد بقواعد قانون المالية والمحاسبة العمومية و يتجلى ذلك في الإجراءات الطويلة التي تتسم بها عملية تنفيذ ميزانيتها و هذا كله من اجل الحفاظ على المال العام من كل أنواع التبذير و الاختلاس.

غير أن هذا النظام المحاسبي الإداري قد أصبح في ظل المعطيات الجديدة نظاما عاجزا على مد أصحاب القرار بالمعلومات اللازمة في الوقت اللازم ، إذ أنه يتسم بالجمود و الثقل في الإجراءات و تعقدها.

لذا أصبح من الضروري إدراج بعض الإصلاحات عليه حتى تتمكن المؤسسة من رفع وتجاوز هذه العراقيل من خلال إدخال بعض التعديلات وإعادة النظر في التعامل مع الآخرين، وهذا بالنظر إلى الظروف التي يعرفها القطاع الصحي العمومي و ما تعيشه مؤسساتنا الصحية من نقص للموارد المالية مقابل زيادة كبيرة لحاجاتنا الصحية الضرورية.

تقديم عام للمؤسسة العمومية الإستشفائية مستغانم

التعريف بالمؤسسة¹

وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ يف 19 ماي 2007 المتعلق بإنشاء ، تسيري و تنظيم المؤسسات العمومية الإستشفائية و على ضوء المواد 02 ، 03 ، 04 و 05 يمكن لنا أن نعرف المؤسسة و مهامها الرئيسية إلى يمكن تلخيصها في العناصر التالية :

*مؤسسة العمومية الإستشفائية مؤسسة ذات طابع إداري لديها الشخصية المعنوية و الإستقلالية المالية .

*توضع تحت وصاية السيد الوالي بمجلس الإدارة .

*تتكون المؤسسة العمومية الإستشفائية من هياكل للتشخيص و العلاج و الإستشفاء و إعادة التأهيل الطبي و لها المهمة الصحية أن تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة من البلديات .

*للمؤسسة العمومية الإستشفائية مهام محددة ، مدمجة و متدرجة وفقاً للاحتياجات الصحية للمواطنين، و في هذا السياق حدد لها المهام الرسمية التالية :

- تطبيق البرامج الوطنية الصحية

- ضمان النظافة و إجراءات ضد الأضرار و الانحرافات الاجتماعية

- ضمان تحسني التكوين و رسكلة أفراد المصالح الصحية

- المؤسسة العمومية الإستشفائية تعمل على إتاحة كل الفرص للتكوين الشبه الطيب و التسيري الإستشفائي على أساس تعاقد مع مؤسسات التكوين .

من باب تاريخي ، المؤسسة الإستشفائية بمستغانم شيدت في العهد الإستعماري و بالتحديد في سنة 1934 كمستشفى عسكري تطور من مستشفى عسكري سنة 1934 تحت الجنرال بيجار، في عهد نابليون الثالث . و في المرحلة الثانية تطور إلى مستشفى مختلط (عسكري و مدني) في سنة 1936 و في 13 ماي 1949 تحولت المؤسسة إلى مستشفى جهوي بمستغانم .

1- معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

في سنة 1969 وبقرار من الوالي، سمي المستشفى بمستشفى شي جيفارا. مساحة المؤسسة تقدر بـ 183000 م² حاليا تحتوي المؤسسة العمومية بمستغانم على ستة عشرة (15) مصلحة طبية، تحتوي على الفندقية بقوة استيعاب محددة من طرف وزارة الصحة والسكان، حيث يقدر عدد الأسرة المنظمة من طرف المؤسسة بـ 564 سرير والأسرة التقنية بـ 614 سرير. وأهم ما يميزها هي الخدمة الدائمة 24/24 ساعة و 7/7 أيام كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول (1-2): القدرة الاستيعابية لمستشفى شي جيفارا بمستغانم

الافتصاص	قدرة استيعاب المصلحة بعدد الأسرة
الطب الداخلي	55
طب الأطفال	27
الأمراض المعدية	32
الأمراض الصدرية	38
الاستعجات الطبية الجراحية	40
أمراض الأنف والأذن والحنجرة	24
طب العيون	32
أمراض الأعصاب	18
أمراض السرطان	32
الإنعاش الطبي	18
جراحة عامة	47
جراحة عظام الأطفال	24
جراحة العظام	35
جراحة الأعصاب	12
تصفية الكلى	24
المجموع	459

المصدر: من إعداد الطالبة بعد مقابلة مدير النشاطات الصحية DAS

مستشفى شي جيفارا مستغانم مقسم إلى مصالح إدارية و أخرى استشفائية و بالإضافة للمصالح المذكورة في الجدول أعلاه هناك مصالح أخرى منها: جراحة الأسنان ، الصيدلانية ، المخبر الداخلي .

أما من ناحية تعداد المستخدمين داخل المستشفى ندرجه في الجدول الآتي حسب التخصص:

الجدول (2-2): تعداد المستخدمين بمستشفى شي جيفارا بمستغانم

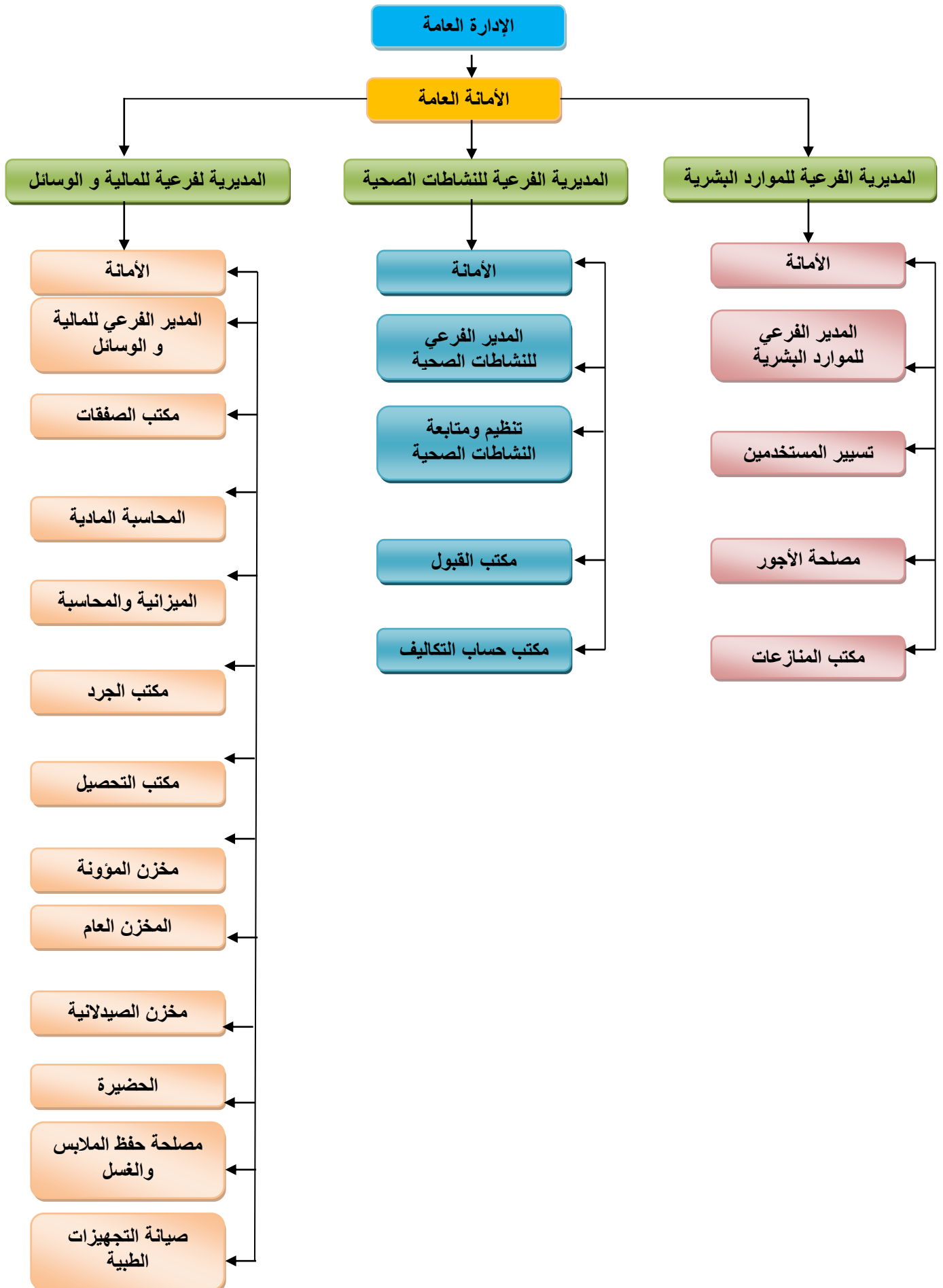
عدد الموظفين	الصنف
105	الممارسون الأخصائيون
76	الأطباء العامون
09	الأخصائيون في علم النفس العيادي
01	جراحو الأسنان
04	صيادلة
390	الشبه طبيون
43	الموظفون الإداريون
272	العمال المهنيون
900	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بعد مقابلة مدير املوارد البشرية DRH

1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

إن الهيكل التنظيمي لمستشفى شي جيفارا هو عبارة عن بناء أو إطار يحدد مستويات الإدارة و الأجزاء الداخلية فيما كما يحدد خطوط السلطة والمسؤوليات ومواقع اتخاذ القرار، وهو هيكل يوضح ويحدد كيفية توزيع المهام و الواجبات و أدوات التنسيق و التفاعل الواجب إتباعها ، كما يبين درجة الرسمية التي تعكس مدى اعتماد هذه المؤسسة على القوانين و الأنظمة و القواعد والتعليمات والإجراءات في توجيهه و تحديد سلوك الأفراد داخل المؤسسة ، كما يبين أيضا درجة المركزية فيشير إلى مكان و موقع اتخاذ القرار أو مراكز القوة في هذه المؤسسة فيمكن الاعتماد عليه في تحديد درجة الحوكمة المتبعة.

الملحق رقم 01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية بمستغانم



2-التنظيم الداخلي للمؤسسة

تسري المؤسسة العمومية الإستشفائية بمجلس إدارة يرأسه والي الولاية و يسيره مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية. هذه المؤسسة تستعني بهيكل استشاري الذي يتشخص في المجلس الطبي .
المديرية العامة :

يتولى تسييري المديرية العامة المدير الذي هو الممثل القانوني و الرسمي للمؤسسة ، و يساعده مكتبان :

*مكتب التنظيم العام

*مكتب الاتصال

في أشغاله اليومية و متابعة تنفيذ البرامج الصحية و تعليمات الوصاية ، يرتكز المدير على ثلاث مديريات فرعية وهي كالتالي :

-مديرية الفرعية للمالية والوسائل

و تنقسم بدورها إلى ثلاثة مكاتب :

*مكتب المدير الفرعي للمالية والوسائل

*مكتب المحاسبة المادية

*مكتب الميزانية و المحاسبة

*مكتب الصفقات العمومية

-المديرية الفرعية للموارد البشرية

و التي بدورها تتكون من المكاتب التالية :

*مكتب المدير الفرعي للموارد البشرية

*مكتب تسيير المستخدمين

*مكتب المنازعات

الخاتمة:

واقع التسيير المالي الحالي في المؤسسات الصحية يواجه عدة عراقيل فرضتها التغيرات و التحولات المستمرة للمحيط الخارجي منها التحولات التكنولوجية، النمو الديمغرافي ، ندرة الموارد المالية ، ولكي تواجه المؤسسة كل هاته التحديات ينبغي عليها التركيز على منطلق جديد في التسيير المالي من شأنه أن يساهم في تحقيق أهدافها من جهة وبناء هيكل تنظيمي للمؤسسة يساعد على خلق حالة من الانسجام والتأقلم مع عوامل التغيير المتسارعة من جهة أخرى.

هاته الإصلاحات تتمحور في مجملها حول فكرة تجسيد استقلالية حقيقية للمؤسسة الصحية ، و المتمثل أساسا في تنويع مصادرها المالية ، إذ يعتبر هذا العنصر مفتاح الاستقلال المالي للمؤسسة العمومية للصحة ، فبواسطة تنويع المصادر المالية يمكنها أن تحقق الاستقلالية عن ميزانية الدولة ومنه الاستقلال في التسيير المالي وحرية التصرف في اعتماداتها المالية ، وتعتبر تجربة النمط التعاقد في تمويل المؤسسات الصحية فكرة هامة في هذا المجال إلى أنها وتجنباً للنقائص التي ظهرت خلال التطبيق التجريبي لها في بعض المؤسسات الصحية تستلزم إعطاء مدير المؤسسة صلاحيات أكبر في مجال التسيير المالي من أجل اتخاذ القرارات المناسبة ، بحيث أضحت أكثر من ضرورية موازاةً مع التوجه الاقتصادي الجديد نحو اقتصاد السوق الذي يشجع مبادرات القطاع الخاص، الأمر الذي يخلق جو من المنافسة، أين أصبح القطاع العمومي مجبر للوصول إلى مستوى من الفعالية في العلاج بأقل التكاليف و التركيز على النوعية و ليس على كمية الخدمات الصحية.

وبالتالي فإن أي إصلاح للمؤسسة العمومية للصحة يجب أن يأخذ في عين الاعتبار إصلاح الإطار القانوني العام للمؤسسة من أجل تكييفه مع واقعها، وكذلك ضرورة تطوير مفهوم الرقابة الحالية التي تمارسها الوصاية و الهيئات الرقابية المالية على المؤسسة بجعلها رقابة ملائمة أكثر منها رقابة مشروعية ، وتنصب أكثر على مراقبة البرامج و الخطط من حيث مدى تحقيقها للأهداف المرجوة منها، ثم تصور الحلول اللازمة لتقليص الفوار والنقائص المسجل.

إن اعتماد نظام قانوني جديد لهذه المؤسسة من شأنه أن يسمح بمرونة و سرعة أكثر في التسيير و من ثم إمكانية استعمال تقنيات تسيير حديثة كانت حكرا على المؤسسات الاقتصادية، وهو ما من شأنه أن يضمن مردودية و نجاعة أكثر في التسيير و استعمال الموارد.

إن مشروع إصلاح المستشفيات الذي باشرته وزارة الصحة تناول عناصر هامة لحل مشاكل التسيير في المؤسسات العمومية للصحة ، وإجلاء العوائق عن طريق التسيير الحديث ، غير أن مضمون الإصلاح جاء بصفة عامة شاملة ولم يعطي تفاصيل كافية حول كيفية تطبيقه على أرض الواقع، إلا أنه بالنظر إلى كون السلطات قد اقتدت في مشروعها هذا لإصلاح المستشفيات بالدول المتقدمة التي اعتمد الكثير منها على تطبيق المناجمنت الاستشفائي في تسيير مستشفياتها العمومية والذي يمنح للمؤسسة العمومية للصحة أساليب جديدة في التسيير من شأنها أن تعمل قيادتها و نجاحها وتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها.

الملاحق

الملاحق:

الملحق رقم: 01

الجدول رقم 01 يبين مساهمة الدولة في ميزانية العمومية الإستشفائية.

السنوات			
2019	2018	2017	
678.285.000.00	436.040.000.00	378.590.000.00	الميزانية بدج
587.285.000.00	345.040.000.00	317.590.000.00	مساهمة الدولة بـ
86.58	79.13	83.88	النسبة بالمئة

الملحق رقم: 02

الجدول رقم 02 يبين مساهمة هيئة الضمان الاجتماعي في ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية

السنوات			
2019	2018	2017	
678.285.000.00	436.040.000.00	378.590.000.00	الميزانية بدج
80.000.000.00	60.000.000.00	60.000.000.00	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي بدج
11.79	13.76	15.84	النسبة بالمائة

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

1.1- الكتب:

- فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها، حاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعة للدراسة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان الطبعة الأولى 1990.

- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1990

- حسين الصغير "دروس في المالية والمحاسبة العمومية" دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001

- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار المحمدية، الجزائر، 2001

- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر والتوزيع، 2003.

- عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2005

2.1- المذكرات:

- مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة ابوبكر بلقايد، 2010/2011.

- وقاد محمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2005/2006.

- سناطور خالد، الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة تخرج، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2005/2006

3.1- الدروس والمحاضرات:

- الدكتور منصور الزين، دروس ومحاضرات في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب البليد، 2009.

- الاستاذ بوشمة دورس مادة "التدقيق في المحاسبة العمومية"، محاضرات لطلبة السنة الرابعة، المدرسة الوطنية للإدارة، 2006، 2005.

4.1- النصوص القانونية:

- القانون 17/84 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم.

- القانون 21/90 المؤرخ في 15/05/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل و المتمم.

- الأمر 20-95 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

- المرسوم الرئاسي رقم 93-01 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993.

- المرسوم التنفيذي رقم 91/311 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

- المرسوم التنفيذي رقم 91/312 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91/313 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.

- المرسوم التنفيذي رقم 91/314 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 92/414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها

-المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 1993/02/06 يحدد أجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول اليم المتعدمة.
-المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 1993/05/05 يحدد كلفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.
المرسوم التنفيذي 305/95 المؤرخ في 1995/10/07 المحدد لكيفيات تحرير الفاتورة.
-المرسوم التنفيذي 268/97 المؤرخ في 1997/07/21 الذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية وتنظيمها وسيرها.
-المرسوم التنفيذي رقم 272-08 المؤرخ في 2008/09/06 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

1.5- مواقع الانترنت:

-www.office national des statistiques.com

2- المراجع باللغة الفرنسية:

-Ali bissaad.droit de la comptabilité publique édition houma.alger2004. Manuel de contrôle des dépenses engagées.ministere de finance.12-2007

الملخص:

تعد إجراءات تسيير الميزانية العامة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية من أهم الخدمات التي تقوم بها الدولة كما أن لها دور فعال في تنمية وتوفير الاستقرار على مستوى قطاع الصحة باعتبارها إحدى الوسائل الحساسة في المجتمع الجزائري التي تعمل بدورها على الحد من انتشار الأمراض و الوقاية منها، إذ أن تمويل المؤسسات الصحية يكون عن طريق ما تنفقه الدول من أموال باعتماد على مراحل في عملية صرف النفقات وتحصيل الإيرادات عن طريق السلطة المختصة التشريعية أو التنفيذية.

وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح الإجراءات وتبيان حرص السلطات العليا للدولة في التسيير الحسن للمال العام في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية في الاعتماد على معايير و مبادئ موحدة وطنيا، كما أن لهذا البحث هدف آخر في العمل على معرفة الحقائق المتعلقة بالميزانية العامة المخصصة للصحة العمومية في المؤسسة الجوارية. ومن خلال النتائج توصلنا أن الميزانية العامة هي أداة رئيسة تستخدمها لتحقيق أهداف المتمثلة في الرفاهية و الاستقرار الاجتماعي ولا تكون الميزانية العامة مؤهلة لتنفيذ إن لم توضع في إطارها القانوني مع مراعاة الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في إتباع إجراءات الصرف و التحصيل المالي تفاديا لسوء استعمال المال العام.

الكلمات المفتاحية:

الميزانية العامة - المؤسسة العمومية – التسيير - النفقات - الإيرادات.

Abstract :

The procedures for managing the general budget of local public health establishments are an important service for the government, as much as it has an effective role in the development and stability of the health sector being one of the sensitive means in the the Algerian community which also has a role in the spread of diseases and its prevention because the financing of health establishments in the Algerian community is done through what the government spends with the help of the stages of financing expenditure and the revenue of the legislative and executive powers. This study aims to clarify them. procedures and demonstrate the government's insistence on good management of the public health in nearby public health establishments by counting on measures and single national principles, as far as this research has for another goal, to know the realities of the general budget of the state will target public health in local health establishment. In light of the results, we deduce that the general state budget is a primary instrument that the state exercises to achieve similar goals in stability, is social sumptuousness. the general state budget can be ready and executed if it is not based on legal criteria taking into account the effective role of financial control in monitoring various expenditure and revenue procedures and moving away from the mismanagement of public finance.

Key Words :

General budget - Public company – Management – Expenses - Revenues