الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي بالقطاع الصحي الجزائري

بين المؤسسة الصحية العمومية والخاصة دراسة مقارنة

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب: **إشراف الأستاذ:**

باي بومزراق عاشور **غاليب عمر**

السنة الجامعية: 2025/2024

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي بالقطاع الصحي الجزائري

بين المؤسسة الصحية العمومية والخاصة دراسة مقارنة

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

أمام اللجنة المكونة **إعداد الطالب:**

من: باي بومزراق عاشور

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
درحمون هلال	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
غاليب عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
حمزة شعيب	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
ملاك خديجة	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
سايج فايز	أستاذ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا
برصة المهدي	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي بتيبازة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى؛

والداي حفظهما الله،

زوجتي حفظها الله ورعاها،

ابـــني وســـيم،

روح عمي امحمد رحمه الله.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا لإنجازه

اعترافا مني بالفضل والتقدير للجميل، لا يسعني وأنا أنتهي من كتابة هذه الأطروحة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى:

أستاذي ومشرفي الدكتور " غاليب عمر" على قبوله الإشراف على هذه الأطروحة، لما منحه لي من وقته وجهده وما افادني به من توجيه وإرشاد وتشجيع لإنجاز هذا العمل المتواضع؛

أستاذي الفاضل الدكتور "الخير قدور" الذي أعانني على موضوع الدراسة بما له من تجربة وخبرة في المجال الصحي؛

إلى السيد مدير المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار ومحاسبها، اللذان لم يبخلا أي معلومة عن مؤسستهم تفيد الدراسة وفتحا لي أبواب مؤسستهم على مصراعيها؛

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بقراءة هذا البحث وتحملوا عناء مناقشته وتقييمه وتقويمه، وتصويب ما بدا لهم من أخطاء وهفوات؛

كل الشكر؛

لكل من ساعدني من قريب أو من بعيد

أملي أن يرقى هذا العمل إلى حسن تطلعاتكم

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

ملخص

تسعى هذه الدراسة إلى تحديد الإطار المفاهيمي للتسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات الصحية، والتعرف على خصوصيات نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة الجزائرية، كما هدفت إلى تقصي واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص واستنتاج أهم الصعوبات والعراقيل التي تواجه هذه التجربة والوقوف على إمكانية تعميم هذه التجربة لتشمل مختلف أنواع المؤسسات العمومية للصحة.

ولتحقيق ذلك قمنا في الجانب الميداني بدراستين ميدانيتين، تمكنا من خلالهما من تحديد طريقة تكييف النظام المحاسبي المالي ليتناسب مع طبيعة تسيير المؤسستين الصحيتين محل الدراسة، كما قمنا بتحليل أهم النظم المحاسبية المنفذة بالمؤسسة العمومية للصحة بما فيها النظام المدمج للمحاسبة الاستشفائية الثلاثية " 03CoH" ، ومن ثم تم القيام بدراسة مقارنة وفق المنهج التحليلي لاستخراج أوجه التشابه والاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بالمؤسسة الصحية العمومية والخاصة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية العمومية أو الخاصة خصوصية تميزها عن غيرها من المؤسسات، كما توجد عديد القوانين والنظم والإجراءات التي تحول دون وضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في المؤسسات العمومية للصحة، خاصة مع غياب النصوص التطبيقية والتنظيمية التي تشرح كيفيات وضع وتطبيق وتنفيذ التسيير المالي والمحاسبي الجديد، علما أن لقطاع الصحة الجزائري تجربة فريدة في هذا الشأن من خلال محاولة تطبيق نموذج محاسبي يعتمد على المحاسبة العامة في عشر مؤسسات استشفائية ذات طابع تسيري خاص ، بالرغم من غياب إطار تصوري واضح لهذه المؤسسات يوضح بها الفروض والمبادئ المحاسبية الواجب الامثال لها، وكذا طرق التقييم وكيفيات المعالجة المحاسبية، وغياب مدونة حسابات موحدة بين هذه المؤسسات العشرة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الاستشفائية، التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة، محاسبة التكاليف بالمستشفيات، نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية، 03CoH،

Summary

This study aims to define the conceptual framework of financial and accounting management in health institutions and to identify the specific characteristics of the accounting information system within Algerian public health establishments. It also seeks to investigate the current application of the financial accounting system in private healthcare institutions, while drawing conclusions about the main challenges and obstacles faced by this experience. Additionally, the study examines the feasibility of generalizing this experience to encompass various types of public health institutions.

To achieve that, we conducted two field studies that allowed us to determine how to adapt the financial accounting system to fit the management nature of the two healthcare institutions under examination. We also analyzed the key accounting systems implemented within the public health institution, including the integrated triple hospital accounting system "03CoH." Following this, a comparative study was conducted using an analytical approach to extract the similarities and differences between the accounting systems of public and private healthcare institutions.

The study concluded that the accounting information system in both public and private healthcare institutions has distinct characteristics that set it apart from other types of institutions. Additionally, there are numerous laws, regulations, and procedures that hinder the implementation of the financial accounting system in public health institutions, particularly due to the absence of applied and regulatory texts that clarify the methods for establishing, implementing, and executing the new financial and accounting management. It is noteworthy that the Algerian health sector has a unique experience in this regard, as it attempted to apply an accounting model based on public accounting in ten private healthcare institutions. However, there remains a lack of a clear conceptual framework for these institutions that outlines the necessary accounting assumptions and principles, as well as evaluation methods and accounting treatment processes, in addition to the absence of a unified chart of accounts among these ten institutions.

Keywords: Hospital Accounting, Financial and Accounting Management in Public Health Institutions, Cost Accounting In Hospitals, Triple Hospital Accounting System, 03CoH.

قائمة المحتويات	
العنوان	**الصفحة**
الإهداء	
الشكر والتقدير	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
تعريف المختصرات	
قائمة الملاحق	
مفتاح رموز خريطة التدفق	
مقدمة	أ – ر
الفصل الأول: التنظيم القانوني والمحاسبي للمؤسسة الصحية	**12-77**
تمهيد	**12**
المبحث الأول: مفهوم المؤسسة الصحية والخدمة والنظام الصحيين	**13**
المطلب الأول: تاريخ ومفهوم المؤسسة الصحية	**13**
1. تاريخ المؤسسات الصحية	13
2. مفهوم المؤسسة الصحية (المستشفى)	16
المطلب الثاني: مفهوم الخدمة الصحية	**22**
1. تعريف الخدمة الصحية	22
2. خصائص الخدمة الصحية	24
3. أنواع الخدمات الصحية	26
4. دورة حياة الخدمة الصحية	28
المطلب الثالث: مفهوم النظام الصحي	**29**
1. تعريف النظام الصحي	29
2. مكونات وأهداف النظام الصحي	30
3. تطور النظام الصحي الجزائري	31
المبحث الثاني: مدخل لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية	**36**
المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات	**36**
1. تعريف نظام المعلومات الإداري	36

2. مكونات نظام المعلومات الإداري	37
المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي	**38**
1. تعريف نظام المعلومات المحاسبي	38
2. أهداف نظام المعلومات المحاسبي	39
3. فروع نظام المعلومات المحاسبي	39
المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية	**41**
1. مفهوم وطبيعة نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية	41
2. أهداف وخصائص نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية	41
3. الفروض والمبادئ المحاسبية بالمستشفيات	44
4. السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية بالمؤسسات الصحية	48
5. المعالجات المحاسبية بالمؤسسات الصحية	52
المبحث الثالث: المؤسسة العمومية للصحة ومبررات توجهها لتطبيق النظام المحاسبي المالي	**57**
المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر	**57**
1. تعريف ومهام المؤسسة العمومية للصحة	57
2. أصناف المؤسسات العمومية للصحة	60
المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي بالجزائر	**61**
1. الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	62
2. تعريف النظام المحاسبي المالي، الإطار القانوني ومجال تطبيقه	63
3. أهداف النظام المحاسبي المالي	64
المطلب الثالث: مبررات توجه المؤسسة العمومية للصحة نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي	**65**
1. إصلاحات قانونية تمس التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة العمومية للصحة	65
2. المرونة المحاسبية من متطلبات المناجمنت العمومي الحديث	66
3. النظام المحاسبي المالي يساهم في تطبيق التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الإثبات بالمؤسسة العمومية للصحة	68
4. حاجة المؤسسة العمومية للصحة لنظام محاسبي فعال لتفعيل التعاقدية وتحسين التمويل	70
5. للقطاع الصحي تجربة في تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات	72

الاستشفائية ذات الطابع الخاص	
خلاصة الفصل	**77**
الفصل الثاني: دراسة وتحليل النظم المحاسبية بالمؤسسة العمومية للصحة	**160-79**
تمهيد	**79**
المبحث الأول: المحاسبة العمومية ومحاسبة المواد بالمؤسسة العمومية للصحة	**80**
المطلب الأول: تقديم المحاسبة العمومية بالجزائر	**80**
1. مفهوم المحاسبة العمومية	80
2. نظام المحاسبة العمومية والمؤسسة العمومية للصحة بالجزائر	82
المطلب الثاني: المؤسسة العمومية للصحة والمحاسبة العمومية	**87**
1. تسيير الميزانية بالمؤسسة العمومية للصحية	87
2. التسيير المالي والمحاسبي لوكالة الإيرادات والنفقات	95
المطلب الثالث: محاسبة المواد بالمؤسسة العمومية للصحة	**96**
1. تسيير الأملاك العمومية	96
2. تسيير المخزونات بالمؤسسات العمومية للصحة	101
المبحث الثاني: حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية للصحة الجزائرية	**102**
المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية	**102**
1. مفهوم التكلفة والنفقة، الخسارة والمصروف	102
2. أهداف محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبة المالية	104
3. معايير قياس النشاط (الخدمة) بالمؤسسة الصحية	106
المطلب الثاني: الإطار التصوري والقانوني لحساب التكاليف بالمؤسسة الصحية العمومية الجزائرية	**108**
1. نظرة عامة لحساب التكاليف بالمؤسسة العمومية للصحة وأهدافه	108
2. مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف	109
المطلب الثالث: طريقة وإجراءات حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية	**110**
1. المرحلة "1" توزيع مصالح المؤسسة إلى أقسام رئيسية وثانوية	110
2. المرحلة"2" وضع وسائل المعلومات	114
3. المرحلة "3" جمع البيانات	115
4. المرحلة "4" التوزيع الأولي للتكاليف	123

5. أوجه القصور في حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية	127
المبحث الثالث: نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية	**129**
المطلب الأول: الإطار القانوني والتصوري لنظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية	**129**
1. مفهوم نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية	130
2. مراحل إعداد وتطوير النظام ومكوناته	131
3. ثلاثة أنواع من المحاسبة في نظام معلوماتي موحد	133
4. الوظائف الرئيسية للنظام المعلوماتي للمحاسبة الثلاثية الاستشفائية	134
5. الأعوان الأساسين لنظام للمحاسبة الثلاثية الاستشفائية	137
المطلب الثاني: المحاسبة العامة وفق نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية	**138**
1. المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ضمن نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية	138
2. المخطط المحاسبي الاستشفائي في نظام "03CoH"	140
3. المحاسبة التحليلية في نظام"03CoH"	151
المطلب الثالث: القوائم والتقارير المستخرجة من نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية	**154**
1. القوائم والتقارير المختلفة	154
2. القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي	156
خلاصة الفصل	**160**
الفصل الثالث: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية	**266-162**
تمهيد	**162**
المبحث الأول: المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الصحية الفرنسية- نموذجا-	**163**
المطلب الأول: الإطار التصوري للمحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الصحية الفرنسية	**163**
1. أهداف ومبادئ المحاسبة الاستشفائية الفرنسية	163
2. التوفيق بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا	164
المطلب الثاني: أهم التسجيلات والمعالجات المحاسبية	**167**
1. حسابات الميزانية	167
2. حسابات التسيير	192

المطلب الثالث: مخرجات نظام المحاسبة العامة بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا	**196**
1. ميزانية المؤسسة العمومية الصحية الفرنسية	196
2. جدول النتائج	199
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص	**201**
المطلب الأول: تقديم المؤسسة الاستشفائية لطب العيون – ببشار–	**201**
1. تعريف المؤسسة	201
2. تقديم العون المحاسب، مهامه ومساعدوه.	209
3. تنظيم المديرية الفرعية للمالية والوسائل	210
المطلب الثاني: تحليل نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–	**212**
1. مدخلات نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–	212
2. أدوات ووسائل المعالجة	217
المطلب الثالث: المعالجات المحاسبية ومخرجات النظام المحاسبي	**223**
1. مبادئ وطرق المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية	223
2. مبادئ وطرق المعالجة لحسابات التسيير	235
3. مخرجات نظام المعلومات المحاسبي	237
المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية الخاصة – دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– بالجلفة	**241**
المطلب الأول: المؤسسات الاستشفائية الخاصة في التشريع الجزائري	**241**
1. المستثمر الخاص والمستشفيات	241
2. شروط فتح واستغلال المؤسسات الاستشفائية الخاصة	242
3. تنظيم المؤسسة الاستشفائية الخاصة وتسييرها المحاسبي	243
المطلب الثاني: دراسة حالة بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة بالجلفة	**244**
1. تقديم المؤسسة	244
2. الطبيعة القانونية للمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة وهيكلها التنظيمي	245
3. النظام المحاسبي المالي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	248
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسة	**250**

الاستشفائية الخاصة –نايلة–	
1. قواعد إدراج الأصول والخصوم وكذا الأعباء والمنتجات	250
2. المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية	251
3. المعالجة المحاسبية لحسابات المنتوجات وحسابات الأعباء	263
خلاصة الفصل	**266**
الفصل الرابع: دراسة مقارنة للنظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل الدراسة	**366-268**
تمهيد	**268**
المبحث الأول: مقارنة للمؤسسات الصحية محل الدراسة ونظمها المحاسبية	**269**
المطلب الأول: الإطار التصوري والقانوني للتسيير المحاسبي والمالي بالمؤسسات الصحية بالجزائر	**269**
1. مقارنة النظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل الدراسة من المنظور التصوري والقانوني	269
2. خصوصيات النظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل المقارنة	273
المطلب الثاني: التسيير الميزانياتي والمحاسبي بالمؤسسات الصحية محل الدراسة	**277**
1. مقارنة حول التسيير الميزانياتي.	277
2. التسيير المحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة والمؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار–	280
المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية وطرق القياس المحاسبي	**284**
1. مقارنة بين الفروض والمبادئ المحاسبية.	284
2. طرق القياس المحاسبي وقواعد التقييم	285
المبحث الثاني: دراسة مقارنة للمعالجات المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل المقارنة	**287**
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات	**287**
1. معالجة التثبيتات المعنوية	287
2. معالجة التثبيتات العينية	291
3. تقييم وإعادة التقييم للتثبيتات العينية بالمؤسسات الصحية	296
4. حالات خاصة لمعالجة التثبيتات العينية	299
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات	**311**
1. تصنيف المخزونات	311

2. حالات خاصة للمخزونات	315
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات الغير والحسابات المالية	**320**
1. المعالجة المحاسبية لحسابات الغير	320
2. المعالجة المحاسبية للحسابات المالية	327
المبحث الثالث: دراسة مقارنة للمعالجة المحاسبية لحسابات الصنف الأول، حسابات التسيير، أعمال نهاية السنة والقوائم المالية	**329**
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات الصنف الأول وحسابات التسيير	**329**
1. حسابات الصنف الأول	329
2. حسابات المنتوجات	338
3. حسابات الأعباء	343
المطلب الثاني: قيود التسوية المختلفة	**351**
1. جرد الممتلكات	352
2. تسوية التكاليف	353
3. تسوية حساب المشتريات.	357
4. تكوين مؤونة مخاطر	361
المطلب الثالث: القوائم المالية	**362**
1. طبيعة القوائم المالية	362
2. محتويات القوائم المالية	364
خلاصة الفصل	**366**
خاتمة	**368**
قائمة المراجع	**376**
الملاحق	**392**

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
01	تصنيف درجة الملموسية	24
02	أنواع الخدمات الصحية حسب الوظيفة	27
03	نموذج لقائمة الدخل بالمؤسسة الصحية	50
04	شكل الميزانية بالمؤسسة الصحية	51
05	قائمة المؤسسات الاستشفائية بالجزائر	74
06	أعمدة سجل الجرد ومضمونها	99
07	بعض الأقسام الرئيسية بالمؤسسة الصحية العمومية	112
08	بعض الأقسام الثانوية بالمؤسسة الصحية العمومية	113
09	قائمة "A1" تعداد الموظفين، كتلة الأجور	116
10	نفقات التغذية حسب المصالح	118
11	نفقات التغذية الإجمالية	119
12	نفقات الصيدلية حسب المصالح	119
13	المصاريف المشتركة	121
14	الأنشطة الصحية والأيام الاستشفائية	121
15	أنشطة مصلحة تصفية الدم ومصلحة المساعدة الطبية المستعجلة	122
16	نشاطات المخبر	123
17	التوزيع الأولي للأعباء	124
18	التوزيع الثانوي للأعباء	126
19	المؤسسات الصحية العمومية النموذجية المعنية بتنصيب واستغلال برنامج "03CoH" في مرحلته التجريبية	131
20	الحزم المتوفرة بنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية	132
21	بعض الأمثلة لعمليات تسيرية والنظم الفرعية التي تقوم بمعالجتها	136
22	أهم الأجهزة الكمبيوتر الضرورية لتشغيل نظام "03CoH"	138
23	أهم حسابات الصنف الأول بنظام "03CoH"	140
24	أهم حسابات الصنف الثاني ضمن مدونة الحسابات المدمجة في نظام 03CoH	142
25	العمر الافتراضي للتثبيتات بالمؤسسة الصحية حسب نظام 03CoH	143

26	أهم حسابات الصنف الثالث بنظام "03CoH"	144
27	أهم حسابات الصنف الرابع بنظام "03CoH"	146
28	أهم حسابات الصنف السادس بنظام "03CoH"	149
29	أهم حسابات الصنف السابع بنظام "03CoH"	150
30	أمثلة عن النشاطات الطبية وترميزها بنظام "03CoH"	153
31	بعض نشاطات المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بعين الصفراء لسنة 2021	154
32	بعض المستهلكات من المواد الغذائية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بعين الصفراء لسنة 2021	155
33	بعض مصاريف المصالح والمديريات، بالمركز الاستشفائي الجامعي بوهران لشهر جانفي من سنة 2022	156
34	مستخرج من ميزان المراجعة قبل الجرد للمؤسسة العمومية الاستشفائية بعين الصفراء، ولاية النعامة.	157
35	قائمة الميزانية للمؤسسة الاستشفائية خالدي عبد العزيز، تبسة، مستخرجة من نظام 03CoH بتاريخ: 2022/12/31	158
36	قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة الاستشفائية خالدي عبد العزيز، تبسة، مستخرجة من نظام 03CoH بتاريخ: 2022/12/31.	159
37	مثال حول المقاربة بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة	166
38	مثال 2 حول المقاربة بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة	166
39	مكونات الميزانية بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا	197
40	مكونات جدول النتائج بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا	199
41	توزيع الموظفين الجزائريين بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار حسب العمر	205
42	توزيع المتعاونين الكوبين بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار حسب السلك	207
43	عدد الأسرة حسب الوحدة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–	208
44	مجمل الفحوصات التي تقدمها المؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار–	208
45	الخدمات الصحية المقدمة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– للفترة الممتدة من2022/02/28 إلى 2023/02/28	209
46	تعداد الموظفين بمديرية المالية والمحاسبة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	211
47	بعض المستندات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–	213

48	حسابات رؤوس الأموال بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	218
49	حسابات التثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	218
50	حسابات المخزونات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	219
51	حسابات الغير بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	219
52	الحسابات المالية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	220
53	حسابات الأعباء بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	221
54	حسابات المنتوجات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	221
55	بعض من التثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار–	224
56	أنواع الإيرادات بميزانية المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– وحساباتها وفق "SCF"	236
57	مقاربة حسابات الأعباء مع مدونة الميزانية العمومية للمؤسسة الصحية.	237
58	ميزانية ختامية للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– لسنة	239
59	توزيع الأسرة والتخصصات بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة	245
60	المورد البشري بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	247
61	مكونات ميزانية المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	249
62	قائمة حسابات التثبيتات العينية بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	252
63	معدلات الاهتلاك المعتمدة للتثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	253
64	أهم المخزونات بالمؤسسة الاستشفائية –نايلة– وحساباتها وفق SCF	255
65	أهم حسابات الأعباء بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	265
66	مقارنة بين النظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل الدراسة من المنظور التصوري والقانوني	270
67	مقارنة بين المؤسسات الصحية محل الدراسة لتسييرها الميزانياتي والمحاسبي	277
68	مقارنة بين المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" والمحاسبة العامة وفق القانون رقم 23–07 المتعلق بالمحاسبة العمومية	280
69	قائمة المعايير المحاسبية للدولة المعتمدة في إعداد قانون المحاسبة العمومية الجديد 23–	282
70	مقارنة للفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الأنظمة المحاسبية الاستشفائية	284
71	طرق القياس المحاسبي بالمؤسسات الصحية محل المقارنة	285

72	بعض البرامج المعلوماتية المستخدمة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– والمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	289
73	مقارنة لشروط الاعتراف بالأصل على أنه تثبيت عيني	292
74	مقارنة بين بعض الأصول بالمؤسسة العمومية للصحة وإمكانية تصنيفها كتثبيت وكملك وطني عمومي	293
75	مقارنة للتصنيفات المحاسبية للتثبيتات العينية بعدد من المؤسسات الصحية	295
76	مقارنة حول كلفة شراء عتاد طبي بعدد من المؤسسات الصحية	297
77	البطاقة التقنية لجهاز المسح الطبي Scanner médical	306
78	مقارنة بين الأعمار الافتراضية لبعض التثبيتات العيينية	308
79	مقارنة تصنيفات المخزونات في المؤسستين محل المقارنة والمخطط الحسابات الموضوع لنظام "03CoH"	312
80	مقارنة بين حسابات الصنف "04" بالمؤسسات الصحية محل المقارنة	321
81	أسعار بعض الخدمات الطبية الموجهة للأشخاص الأجانب	323
82	الحسابات المعنية بتسجيل مختلف الإيرادات المستلمة من الدولة لصالح المؤسسات العمومية للصحة	325
83	المعالجة المحاسبية للإعانات التشغيلية العمومية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار– وفي نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"	326
84	الحسابات المالية بالمؤسسات الصحية محل المقارنة	327
85	الحساب المستخدم لتسجيل الهبات المتحصل عليها في المؤسسات الصحية محل المقارنة	330
86	مقارنة للحساب الترحيل من جديد (حـ/11) والحسابات الفرعية له بين المؤسسات الصحية محل المقارنة	334
87	مقارنة بين حسابات المنتوجات للنظم والمؤسسات الصحية محل المقارنة	339
88	مقارنة بين حسابات الأعباء للنظم والمؤسسات الصحية محل المقارنة	344
89	بعض الخدمات الخارجية وتسجيلها المحاسبي بالنظم المحاسبية محل المقارنة	349
90	مقارنة لعملية الجرد المادي بين المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– والمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	353
91	مقارنة للقوائم المالية بالنظم المحاسبية محل المقارنة	363

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الشكل	الصفحة
01	دورة حياة الخدمة الصحية	28
02	الهيكل العام للنظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية	52
03	مقاربة لأنواع المحاسبة المطبقة بالمؤسسات العمومية للصحة حسب قانون الصحة 11-18	66
04	الهيكل الميزانياتي الجديد بوزارة الصحة ومؤسساتها	89
05	حوار التسيير بين مسؤول البرنامج ومدير المؤسسة العمومية للصحة	89
06	دورة الميزانية السنوية بالمؤسسة العمومية للصحة	91
07	مخطط يوضح كيفيات الجرد للأملاك العمومية بالمؤسسة الصحية	100
08	التفرقة بين النفقة، المصروف والتكلفة	104
09	أعمدة بيانية توضح مكونات التكلفة الاستشفائية	106
10	شروط اعتبار المصلحة كقسم رئيسي	112
11	دورة التكفل بالمريض	114
12	يوضح كيفيات المعالجة للتدفقات الاقتصادية بالمؤسسة العمومية للصحة حسب نظام "03CoH"	135
13	مثال عن إجراءات المعالجة في النظام الفرعي للمشتريات	136
14	علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبة التحليلية في نظام "03CoH"	152
15	العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة الميزانياتية بالمؤسسة العمومية الصحية الفرنسية.	165
16	شعار المؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–	202
17	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار–	204
18	توزيع الموظفين بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	206
19	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمالية والمحاسبة.	211
20	خريطة تدفق للمجموعة المستندية لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–	214
21	العلاقة بين الميزانية العمومية وجدول النتائج حسب SCF	235
22	شعار المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	244
23	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	246

24	مكونات النظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	248
25	مسار المريض (الزبون) بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	258
26	الخصوصيات المشتركة بين المؤسسات الصحية محل المقارنة لنظمها المحاسبية.	274
27	كيفية تعامل المؤسسة العمومية للصحة و م.إ.ط.ع ببشار مع غياب الميزانية	279
28	طريقة التمييز بين البرامج المعلوماتية وإدراجها كتثبيت معنوي.	289

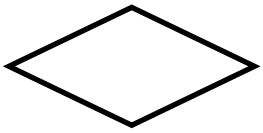
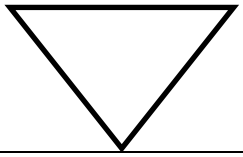
قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
03CoH	المحاسبة الثلاثية الاستشفائية	Triple comptabilité Hospitalière
AHA	الجمعية الأمريكية للمستشفيات	American Hospital Association
AICPA	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institut Of Certified Public Accountants
GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	Generaly Accepted Accounting Principales
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IFRS	المعايير الدولية للتقرير المالي	International Financial Reporting Standard
IPSAS	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards
NCE	معايير محاسبة الدولة	Normes Comptables de l'État
SCF	النظام المحاسبي المالي	XXSystème Comptable Financier
م.إ.ط.ع.ب	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–	Établissement Hospitalière d'Ophtalmologie –Bechar-
م.إ.خ.ن	المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	Établissement Hospitalière Privé – Naila-

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	الواجهة الرئيسية لنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"	392
02	نماذج عن الحزم المتوفرة في نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية.	392
03	اليوميات الفرعية المستخدمة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–	393
04	كيفية تسجيل التثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	393
05	ميزان المراجعة بتاريخ 2021/12/31، بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة "خالدي عبد العزيز" مستخرجة من نظام " 03CoH"	394
06	الميزانية الختامية بتاريخ 2022/12/31، بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة "خالدي عبد العزيز" مستخرجة من نظام " 03CoH"	397
07	جدول النتائج (حسب الطبيعة) بتاريخ 2022/12/31، بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة "خالدي عبد العزيز" مستخرجة من نظام " 03CoH"	400

مفتاح رموز خريطة التدفق

الرمز	إسم الرمز	الشرح
	بداية أو نهاية	تشير إلى نقطة البداية أو النهاية في عملية المعالجة.
	مستند ذو نسخ متعددة	مستند متعدد النسخ، ترقم النسخة في الزاوية العلوية اليمنى.
	تدفق مستندات أو عمليات معالجة	يشير إلى اتجاه تدفق البيانات أو المستندات
	تدفق البيانات والمعلومات	يشير إلى اتجاه تدفق البيانات والمعلومات
	قرار	يوضح القرار المتخذ والمسارات المشتقة منه.
	معالجة يدوية	يبين عملية معالجة البيانات يدويا.
	ملف	تخزين يدوي، لمستندات ورقية في ملفات خاصة.

المقدمة

مقدمة:

يعتبر القطاع الصحي بالجزائر أحد أبرز القطاعات الاستراتيجية الذي توليه السلطة العمومية أهمية بالغة، لما له من دور في تلبية حاجيات المواطنين من الخدمات الصحية على اختلافها من وقاية أو علاج قاعدي كان أو متقدم، لذا شهد القطاع الصحي بالجزائر عدة إصلاحات من الاستقلال إلى غاية يومنا هذا، إذ تم الاعتماد بعد الاستقلال على ما تركه الاستعمار من مستشفيات متمركزة بكبريات المدن مع البقاء على نفس التشريعات القانونية المسيرة لها، وبعدها جاء الأمر الرئاسي رقم 73-65 الصادر عن الرئيس الراحل هواري بومدين والذي أقر من خلاله الطب المجاني ، كما أقر على ضرورة تمويل ميزانية القطاع الصحي وما يضمه من مؤسسات صحية من إيرادات الدولة، ثم تبلورت مكونات هذا القطاع من خلال صدور القانون رقم 85-05 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها حيث أكّد هذا القانون على مجانية الوصول للصحة على الرغم من فتحه المجال للخواص للاستثمار في القطاع الصحي، وظل هذا القانون ساري المفعول لمدة 33 سنة، ثم جاء القانون رقم 18-11 المتعلق بالصحة، نتيجة التطورات الاقتصادية والتحولات الاجتماعية والسياسية وتغير المعطيات الصحية والبيئية للأفراد والمجتمع ككل.

ونتيجة التوجه العالمي للتسيير العمومي الحديث الذي يهدف إلى تحسين وتصحيح الاختلالات بسبب التسيير التقليدي للمؤسسات العمومية المستمدة من العلوم القانونية والإدارية، قامت السلطات المسؤولة عن قطاع الصحة باعتماد هذا النوع من التسيير الحديث، خاصة بعد تسجيل عجز التسيير التقليدي للمؤسسات العمومية للصحة وعدم توافُقه مع طبيعتها وأنشطتها، وبرز هذا التحول في التسيير من خِلال قانون الصحة 18-11، بعد أن قدّم صفة جديدة لمؤسساته كمؤسسة عمومية ذات تسيير خاص وذات طابع صحي، وعليه تم إخراجها من الطابع الإداري، كما أُحتفِظ بصفة الشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ودوما ضمن الإصلاحات للتوجه نحو تسيير عمومي حديث مبني على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فقد نص قانون الصحة على أن التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة يخضع في شِقه المتعلق بنفقات المستخدمين إلى قواعد المحاسبة العمومية، أما شق نفقات التسيير فتخضع للنظام المحاسبي المالي "SCF"، ويُعتبر هذا التحول في التسيير المالي كبادرة للانتقال من محاسبة الصندوق أو كما تسمى في بعض الأدبيات بمحاسبة الأساس النقدي، إلى محاسبة على أساس الاستحقاق، إذ يسمح النظام المحاسبي المالي الذي جاء به القانون رقم 07-11 بتحميل الدورة المالية للمؤسسة العمومية للصحة مختلف الإيرادات والنفقات الخاصة بها التي تستحق خلال تلك الفترة، سواء

حُصِّلت الإيرادات أم لم تحصل وسواء سددت النفقات أم لم تسدد، أي دون الأخذ بالحركية النقدية للمؤسسة.

ولم يأتي هذا التغيير في التسيير المالي والمحاسبي بشكل اعتباطي مفاجئ، بل سبقه تجربة في إنشاء مؤسسات استشفائية (10 مؤسسات) تتميز بأنها مؤسسات عمومية ذات طابع خاص، لها الشخصية المعنوية والاستقلال المالي كما يخضع تسييرها المالي والمحاسبي بشكل كلي للنظام المحاسبي المالي "SCF"، وبالرغم من صدور عدة تقارير من هيئات رقابية كمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، تصف فيها هذا النوع من التسيير بهذه المؤسسات الصحية الجديدة بالضعف والاختلال وتعريض المال العام للفساد، خاصة مع حداثة هذه التجربة، إلا أنها قَدّمت للسلطات المسؤولة عن القطاع الصحي، صورة عن وضعية التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة في حال اعتمادها على النظام المحاسبي المالي "SCF"، خاصة وأن لهذه المؤسسات خُصوصِية تمتاز بها عن غيرها من المؤسسات العمومية، أهمها الطبيعة الاستعجالية للنفقة فحاجة المريض للخدمة الصحية لا تنتظر الإجراءات الإدارية البيروقراطية التي تتميز بها المحاسبة العمومية، كما أنّ للمؤسسة العمومية للصحة حجم عتاد طبي ذو تكلفة باهظة، لم يمكن في فترات سابقة من معرفة وضعيته واهتلاكه والقيمة الحقيقية له، وتتميز ذات المؤسسات بعديد الديون المستحقة اتجاهها، دون أن يسمح نظام المعلومات المحاسبي القديم بمعرفة لأي سنة مالية تعود لها هذه الديون، إضافة لتقاطع عديد القوانين والإجراءات مع محاسبة المؤسسة العمومية للصحة كقانون الأملاك الوطنية وإجراءات محاسبة المواد وكذا إجراءات تسيير وكالات الإيرادات والنفقات بالمؤسسة العمومية للصحة، دون أن ننسى تلك التعليمات الصادرة عن وزارة الصحة والتي تسير مختلف مخازن المؤسسات وممتلكاتها وكيفيات التنازل عنها أو تحويلها؛ كل هذا يجرنا ضمن البحث العلمي عن التحري بشكل منهجي عن تلك الصعوبات والعراقيل التي يمكن أن تواجه المؤسسة العمومية للصحة في حال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، ولإثراء بحثنا هذا قمنا بدراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي بمؤسسة استشفائية خاصة، لها نفس طبيعة العمل مع العمومية، إضافة لدراسة تجربة المؤسسات العمومية للصحة مع نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية، والذي جاء كأول مرة بفكرة تطبيق المحاسبة العامة لتحديد الذمة المالية للمؤسسة العمومية للصحة.

ومن خلال ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

❖ إشكالية الدراسة:

ما هي تحدِّيات وصُعوبات وعراقيل تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات العمومية للصحة الجزائرية مقارنة مع المؤسسات الصحية الخاصة؟

ويتفرع من هذه الإشكالية اسئلة أخرى فرعية:

- ما هي خُصوصيات النظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية؟
- ما الفرق بين تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية الخاصة ونظيرتها العمومية؟
- ما تأثير مختلف القوانين التي تسير المؤسسة العمومية للصحة على تطبيقها النظام المحاسبي المالي؟
- كيف يمكن استغلال تجربة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الاستشفائية لإنجاح النظام بالمؤسسة العمومية للصحة؟
- هل يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي للانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق؟

❖ فرضيات البحث:

وللإجابة على الأسئلة المطروحة نصوغ الفرضية الرئيسية التالية:

تواجه المؤسسة العمومية للصحة عديد التحدِّيات والصعوبات التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1. للمؤسسة العمومية للصحة خصوصية تميزها، تجعل تطبيق النظام المحاسبي المالي بها مختلفا عن باقي المؤسسات.
2. توجد فروقات واضحة يمكن تحديدها، بين كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية الخاصة ونظيرتها العمومية.
3. لمختلف القوانين التي تسير المؤسسات العمومية للصحة أثر واضح على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

4. تجربة المؤسسات الاستشفائية مع النظام المحاسبي المالي تُفيد بشكل كبير في إعداد مختلف النصوص التطبيقية والتنظيمية، لوضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق بالمؤسسات العمومية للصحة.
5. يُساهم النظام المحاسبي المالي بشكل فعال في الانتقال من محاسبة الصندوق (الأساس النقدي) إلى محاسبة على أساس الاستحقاق.

❖ أهمية الموضوع:

تَبرز أهمية البحث من خلال حداثة موضوعهِ، الذي يتطرق لتغيير جوهري يمس أهم مكونات النظام الصحي بالجزائر، ألا وهي المؤسسة العمومية للصحة على اختلاف اشكالها، إذ ولطوال سنوات عديدة كانت هذه المؤسسات تسير محاسبتها وِفق ما جاء به قانون المحاسبة العمومية 90-21، مما جعلها تتشارك تجربة رفع العراقيل مع باقي المؤسسات العمومية الإدارية، وكذا تعوُّد المسؤولين على تسيير المؤسسة العمومية للصحة على إجراءات المحاسبة العمومية التي تتصف بالبساطة والوضوح، لكن شكّل صدور قانون الصحة الجديد 18-11 وما جاء به في شق التسيير المالي والمحاسبي بالمزج بين المحاسبة العمومية والنظام المحاسبي المالي "SCF" تحديا جديدا للقائمين على محاسبة المؤسسة العمومية للصحة، خاصة وأنه تزامن مع صدور القانون العضوي 18-15 والمتعلق بقوانين المالية وفكرته القائمة على ميزانية البرامج، بدل ميزانية الوسائل والتوجه نحو التسيير العمومي الحديث الذي يحث على اسقاط تجربة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية على المؤسسات العمومية، لذا يعتبر هذا البحث ذو أهمية واضحة في ظل الضبابية التي يكتسيها موضوع النظام المحاسبي المالي "SCF" بالقطاع الصحي الجزائري.

❖ أهداف الدراسة:

تنطوي هذه الدراسة على جملة من الأهداف والتي يمكن أن نوجزها في النقاط التالية:

1. إبراز خصوصيات النظام المحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة؛
2. التطرق لأهم الصعوبات والعراقيل التي تواجه المؤسسة العمومية للصحة عند استعانتها بالنظام المحاسبي المالي "SCF" لتسييرها المالي والمحاسبي.
3. الاطلاع على تجربة المؤسسة الاستشفائية مع النظام المحاسبي المالي.
4. مقارنة نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية الخاصة مع نظيره بالمؤسسة الاستشفائية ذات الطابع الخاص.

❖ منهج الدراسة:

بهدف تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها والتحقق من الفرضيات، قمنا باستخدام منهجا علميا متنوعا، حيث اعتمدنا على المنهج الاستقرائي المبني على الأسلوب الوصفي التحليلي، من خلال جمع البيانات والمعلومات وتصنيفها وتلخيصها ثم تحليلها بهدف صياغة الخلفية النظرية للدراسة، كما ارتكزنا في المرحلة الثانية على دراستين ميدانيتين لتحديد أهم معالم موضوع البحث في الواقع العملي، ثم وقع الاختيار على المنهج المقارن لتحرير الفصل الرابع من الدراسة بهدف الوصول إلى أهم العناصر المتحكمة في أوجه التشابه والاختلاف بين النظم المحاسبية والمؤسسات محل المقارنة، كما يمكننا المنهج المقارن للوصول إلى نتائج أكثر دقة، كفيل بتحديد مواضع القوة والقصور في تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية ضمن القطاع الصحي الجزائري.

❖ مبررات اختيار الموضوع:

كل موضوع بحث له مبررات لاختياره التي يمكن تصنيفها بالمبررات الموضوعية وأخرى ذاتية، نستعرض أهمها:

1. المبررات الموضوعية:

- توجه المؤسسات العمومية للصحة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" لتسيير محاسبتها، يثير الكثير من الأسئلة سواء من الباحثين الأكاديميين أو من المهنيين المتمرسين في التسيير الاستشفائي؛
- محاولة تسليط الضوء على تجربة المؤسسات الصحية مع النظام المحاسبي المالي "SCF" وتحليل نظام المعلومات المحاسبي بها، ومحاولة الوقوف على أهم خصوصياته؛

2. المبررات الشخصية:

- التكوين المهني للباحث في التسيير الاستشفائي، يدفعه لإسقاط المكتسبات النظرية في المجال المحاسبي على الواقع العملي بالمؤسسات العمومية للصحة من خلال هذه الدراسة المتواضعة؛
- يمثل موضوع الدراسة تحديا للباحث، من خلال التطرق لتجارب تخص الموضوع ومقارنتها لبغضها البعض للوصول إلى نتائج تؤكد صحة فرضية البحث أو تفندها.

❖ حدود الدراسة:

من أجل استيفاء شرط الموضوعية للبحث، وجب توضيح حدود البحث الزمنية والمكانية للبحث:

1. الحدود الزمنية: شملت هذه الدراسة في شقها المتعلق بالجانب القانوني والتشريعي لمختلف المنشورات القانونية الصادرة عن الهيئات المختصة في ذلك إلى غاية شهر أوت من سنة 2024، أما دراسة الحالة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار فكانت خلال شهر فيفري سنة 2023، ودراسة حالة بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– كانت في نوفمبر سنة 2023.

2. الحدود المكانية: يتعلق موضوع دراستنا هذه، بإجراء دراسة ميدانية بكل من المؤسسة الاسشفائية لطب العيون –بشار– والمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– بالجلفة

❖ الدراسات السابقة:

من الدراسات ذات العلاقة بموضوع بحثنا هذا، ما يلي:

1. دراسة **حبشي أسماء**، الموسومة بـ " **استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة**"، وهي أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة بسكرة، سنة 2021؛ وهدفت هذه الدراسة إلى عرض أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره أسلوب إداري حديث، والاطلاع على واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية الجزائرية، والنظر في إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة.
2. دراسة **مازن عثمان شيخ إدريس إدريس**، الموسومة بـ" **صعوبات تحديد تكلفة الخدمات الصحية: دراسة مقارنة بين المستشفيات العامة والخاصة بولاية الجزيرة، السودان**" وتعد الدراسة كبحث تكميلي لنيل درجة ماجستير العلوم في المحاسبة والتمويل، بجامعة الجزيرة بالسودان، سنة 2017، وهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى مقارنة بين المستشفيات العمومية مع مثيلاتها الخاصة بدولة السودان وكيفيات تحديد تكلفة الخدمات الطبية وتوفير المعلومة المحاسبية لاتخاذ القرارات الرشيدة، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: تخطيط الربح هو من أولويات المستشفيات الخاصة، بينما العكس في المستشفيات العمومية، كما أن المستشفيات الخاصة تهتم بشكل واضح بقياس أداء أقسامها من أجل التطوير، في حين المستشفيات العمومية لا تهتم بذلك، كما لا يوجد قسم خاص متفرغ للتكاليف بكلا النوعين من المستشفيات.

3. دراسة **ريمة ضافري و فرحات عبد الكريم**، بعنوان " **تحديات تطبيق نظم المحاسبة على أساس الاستحقاق داخل الوحدات الحكومية في الجزائر –دراسة حالة مؤسسة عمومية استشفائية**"، وتم طرح الدراسة في إطار المؤتمر الدولي العلمي المعنون بـ دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية" سنة 2022، من إصدارات المركز الديموقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية/ ألمانيا– برلين، إذ سعى الباحثان من خلال دراستهما إلى الإجابة عن إشكالية تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي بمؤسسة عمومية صحية محل الدراسة، وكانت نتائج الإجابة عن هذه الإشكالية متعددة أهمها: غياب أنظمة محكمة للرقابة الداخلية يصعب من تطبيق نظام "SCF" بالرغم من الإصلاحات المحاسبية التي تعزو للتوجه نحو أساس الاستحقاق، كما توجد كذلك صعوبات متعلقة بالتثبيتات والتي لا يزال المسير يراها بمنظر محاسبة المواد التي تهمل الجرد ولا تسجل العديد من أنواع الممتلكات في السجلات، أيضا يوجد فراغ قانوني يوضح طريقة تكييف متطلبات النظام المحاسبي المالي مع طبيعة المؤسسة العمومية للصحة.

4. دراسة **بن يحي علي و لعمور رميلة**، تحت عنوان " **نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر**" مقال علمي نشر بمجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2018، وعالجت الدراسة موضوع تجسيد نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير والمتمثل في نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" على مستوى المؤسسات العمومية للصحة بالجزائر، وانطلقا الباحثان من إطار نظري لواقع المؤسسات الاستشفائية بالجزائر والمحاسبة العمومية بها، وصولا إلى توجه السلطة القائمة عن قطاع الصحة نحور تطبيق نظام "03CoH"، كما توصل الباحثان لجملة من النتائج أبرزها: النظام المعلوماتي الجديد يعد قفزة نوعية في تسيير المؤسسات العمومية للصحة، إذ يتضمن مجموعة متكاملة ومتجانسة من المحاسبات ويعتمد على قاعدة معطيات موحّدة، لكن لوحظ عدم اهتمام بالنظام من طرف المسؤولين، مما ينجم عنه عدم تحقيق الأهداف المسطرة للنظام وعدم تطور التسيير الاستشفائي.

5. دراسة **حزاب زينب خديجة** بعنوان " **تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بين المحاسبة العامة والمحاسبة العمومية**"، وتعتبر بحث ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه

في تخصص إدارة الأعمال بقسم العلوم الاقتصادية بجامعة سيدي بلعباس، سنة 2023، وتوصلت الباحثة لجملة من النتائج أهمها: خصوصية الاجراءات التي تتخذها الدولة وخصوصية أصولها، التي لا تكون دائما قابلة للقياس الكمي تجعل عرض البيانات المالية معقدا وحساسا، كما أن توحيد النظام المحاسبي في تطور مستمر خاصة مقاربة المحاسبة العامة بالإدارية دون تجاهل المحاسبة الخاصة، لكن لا يمكن القيام بذلك بشكل فعال دون التطرق للإطار المفاهيمي المرجعي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية "IFRS"

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

- محاولة لتبيان مدى تكيّف النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسات العمومية للصحة، من خلال دراسة وتحليل نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–؛
- مقارنة كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالقطاع الصحي الجزائري بشقيه من المؤسسات العمومية والخاصة والتطرق لأهم الصعوبات التي تواجه ذلك؛
- الربط بين التسيير المحاسبي التقليدي (القديم) بالمؤسسات العمومية للصحة، مع التسيير المحاسبي الحديث المنتظر من خلال العديد من القوانين والإجراءات أهمها قانون الصحة 18–11 وقانون المحاسبة العمومية وقواعد التسيير المالي 23–07.
- تخصيص فصل كامل من الدراسة للقيام بمقارنة لعدد من النظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية واستخراج نقاط القوة والضعف بينها، وأوجه التشابه والاختلاف.

❖ هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول كما يلي:

1– الفصل الأول بعنوان " **الإطار القانوني والمحاسبي للمؤسسة الصحية**" شمل ثلاثة مباحث، حيث تناولنا فيه مفهوم المؤسسة الصحية والخدمة الصحية، وكذا مفهوم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الصحية وخصوصياته، ثم تطرقنا إلى المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر وأنواعها ومبررات توجهها لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

2– الفصل الثاني بعنوان " **دراسة وتحليل النظم المحاسبية بالمؤسسة العمومية للصحة**" يحتوي بدوره على ثلاثة مباحث، وتطرق إلى المحاسبة العمومية بالمؤسسة العمومية للصحة وكذا نظام حساب

التكاليف بها، وأخيرا دراسة تجربة المؤسسات العمومية للصحة مع نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية "03CoH"

3- الفصل الثالث تحت عنوان "**واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية**" متكونا من ثلاثة مباحث تشمل على التوالي: تجربة المحاسبة العامة بالمؤسسات الصحية العمومية بفرنسا، وكذا تجربة المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– مع النظام المحاسبي المالي "SCF" وطرق تنفيذه بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– بالجلفة.

4- الفصل الرابع موسوم بـ " **دراسة مقارنة للنظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل الدراسة**"، متضمنا ثلاثة مباحث خصصت بالكامل لمقارنة للطبيعة القانونية للمؤسسات الصحية محل الدراسة، كذا خصائص نظمها المحاسبية، مرورا إلى مقارنة طرق التسيير الميزانياتي والمعالجة المحاسبية مع الفروض والمبادئ المحاسبية.

الفصل الأول

التنظيم القانوني والمحاسبي للمؤسسة الصحية

تمهيد:

في بداية ظهور المؤسسات الصحية (المستشفيات)، كانت تختص بتقديم نوعية واحدة فقط من الخدمات متمثلة في الخدمات العلاجية، وبعدها اتسع نطاق هذا المفهوم نتيجة اتساع حاجة المواطنين للصحة الفردية والعمومية، فأصبحت المؤسسات الصحية تقدم خدمات وقائية وتعليمية وتدريبية وبحثية، ولعل أزمت وباء كورونا كوفيد -19-، التي ضربت العالم كله والجزائر خصوصا، جعلتها تغلق مجالها الجوي وتنأى بنفسها عن باقي الدول، يُبرز دور المؤسسات الصحية في العديد من المجالات سواء كانت اقتصادية، سياسية، اجتماعية وحتى أمنية، وعليه تولي الدولة أهمية بالغت في تأطير هذه المؤسسات الصحية بقوانين وتشريعات ملزمة، يتوضح من خلالها الهدف من هذه المؤسسات وكيفيات تمويلها والخصائص التي تميزها، كما حازت هذه المؤسسات الصحية على مجموعة من النظم المعلوماتية الفرعية والمتكاملة بهدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض وترقية الصحة العمومية، ونظام المعلومات المحاسبي أحد هذه النظم الفرعية والذي مر بعديد المراحل بالمؤسسات العمومية للصحة بالجزائر ليصل إلى مرحلة العصرنة والتحديث من خلال قانون الصحة الجديد 18-11 وقانون المحاسبة العمومية 23-07.

المبحث الأول: مفهوم المؤسسة الصحية والخدمة والنظام الصحيين.

تُعتبر المؤسسة الصحية أحد المنظمات التي تهدف لتوفير خدمات صحية لأفراد المجتمع، لها مفاهيم وتعريفات تختص بها، كما تمتازُ بمقوماتٍ وخصائص لا توجد بغيرها من المؤسسات.

المطلب الأول: تاريخ ومفهوم المؤسسة الصحية

الفرع الأول: تاريخ المؤسسات الصحية

تُشير الدراسات إلى أن المؤسسات الصحية عُرفت عبر التاريخ تحت عدة أسماءٍ مثل البيمرستان أو السكستيا في بعض الحضارات بينما استخدم اسم معابد الشفاء في الحضارات الهندية القديمة أما مصطلح المستشفى فهو مصطلح حديث[1].

أولا. ظهور المؤسسة الصحية

في وقت مبكر من فترة 4000 سنة ق.م ، كانت بعض الأديان تتحدث عن أماكن للشفاء فلقد تم العثور على معابد كـ" أسكليبسوس" في آسيا الصغرى التي كانت كمراكز علاجية. ويرجع تاريخ المؤسسات الصحية التي تعنى بالمريض إلى ما يقارب 1200 سنة قبل الميلاد وذلك في المعابد الإغريقية، إذ نجد في تاريخ الطب أن أبقراط (Hisppocrates) ذلك الطبيب الإغريقي الشهير (460-370 ق.م) قد كان له تأثيرا كبيرا في ميدان الطب في ذلك الوقت[2]، حيث نادى بفصل الطب عن الدين والفلسفة وليتوجه الطب بعد ذلك إلى الاتجاه المنطقي وتعد بذلك أعمال أبقراط الركيزة الأساسية والتي بني عليها الطب الحديث. وخلال الفترة الذهبية للحضارة الإغريقية حوالي 400 ق.م بلغ الطب الإغريقي ذروته وذلك عندما ظهرت ما سميت بمعابد آلهة الطب " أسكابيوس" وقد اعتبرت تلك المعابد أول مؤسسة صحية (مستشفى) ظهرت في حضارة اليونان وبعدها الحضارة الرومانية، كما استعملت العقاقير هنالك لأول مرة ولكن بشكل محدود[3]، وتشير الوثائق التاريخية إلى أن المستشفيات في الهند قد ازدهرت في عهد الملك أسوكا Asoka (232-283 ق.م) حيث أصبح ينظر إلى المستشفيات على

[1] صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية الحديثة، الطبعة 1، دار الفكر، الأردن، 2009، ص 204.

[2] سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية، الطبعة 1، دار الشروق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص 17.

[3] حاروش نور الدين، الإدارة الصحية دراسة مقارنة بين النظام الصحي الجزائري والأردني، الطبعة 1، درا الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص 78.

أنها نموذج حديث ومعاصر في حينه، وبخاصة في استخدام تقنيات طبية مناسبة في حماية ومعالجة الأم والأطفال وتقديم الرعاية الصحية لعموم الشعب[1] واهتم الهنود كذلك بالعقاقير واكتشفوا أهمية النبض في تشخيص الأمراض[2].

ثانيا. المستشفيات عند العرب

تُشير المصادر التاريخية على أن الوليد بن عبد الملك قد أمر ببناء أول مستشفى عام 706 ميلادي بدمشق وحشد له مجموعة من الأطباء، كما أمر بالحجز على المجذومين حتى لا يختلطوا بالأصحاء، وتم أيضا إنشاء مستشفيات خصصت لإيواء المكفوفين.[3] وقد كان فضل العرب خلال القرن السابع الميلادي واضحا على أوروبا في مجال الطب فضلا عن الكيمياء والصيدلة واعتمادها كعلم مدروس وليس على أساس التجريب أو الخبرة، إذ تكتب المستشرقة الألمانية "زيغرد هونكه" بأنه لم يعرف بلدا عرف فيه الطب بشموليته وعمقه وازدهاره كما كان الطب عند العرب وكان جمع كبير من الأخصائيين بشتى حقول الصحة وتركيب الأدوية والعقاقير في حين كانت الكنسية تعتبر تعاطي العقاقير عملا غير أخلاقي ومشينا أن يعمل الطبيب بيديه للقيام بعمليات جراحية[4]. وعرفت العصور الوسطى من العصر الإسلامي أفضل المستشفيات التي كانت موجودة في بغداد ودمشق والقاهرة التي كانت تحتوي على مختبرات وغرف للعلاج والعناية بالمرضى فضلا عن مدارس متخصصة في مجال الطب البشري والعلوم الأخرى المرتبطة به وكانت المستشفيات تعالج مختلف الأمراض ومنها الحمى، العيون، الإسهال، الجروح وأمراض النساء.[5]

ويقول جيس بيتا " إن المستشفيات التي شيدها المسلمون في العصر الإسلامي خلال العصور الوسطى تعد إسهاما رائعا ومتميزا للحضارة الإسلامية، ولا يمكن لأحد مقارنة المستشفيات الرومانية بالمستوى

[1] ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، الطبعة1، دار المطبوعات والنشر، الأردن، 2005، ص 10.

[2] حاروش نور الدين، نفس المرجع، ص 79.

[3] سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

[4] زيغرد هونكه، شمس العرب تسطع على الغرب، ترجمة فاروق بيصون وكمال دوسقي، طبعة 8 ، دار الجيل، لبنان، 1993، ص ص 218-219.

[5] ثامر ياسر البكري، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الرفيع للمستشفيات العربية من حيث العدد ومن حيث التنظيم والتميز، إن المصحات النفسية والعقلية أنشأها المسلمون قبل أن تعرفها أوروبا بعشرة قرون".[1]

وقد أسّسَ العباسيون في بغداد سنة 765 م أول قسم مخصص للأمراض العقلية بمصر، وانتشرت هذه المؤسسات في الشرق والغرب و كان أشهرها مستشفى "القلعون" بمصر، وقد دفع ذلك الإخوة "سان جان دو ديو" (Sant John de dieu) في أوائل القرن الخامس عشر بناء أول مأوى أوروبي للأمراض النفسية بفلنسيا على شاكلة البيمارستان الذي بني بالقاهرة سنة 1304[2]، كذلك كان العرب أول من استخدم الآمنيون بمقادير كبيرة لمعالجة حالات الجنون، وأشاروا بصب الماء البارد على الجروح والرضوض لمعالجة النزيف وقد خطا العرب خطوات واسعة في مجال تنظيم مزاولة مهنة الطب والصيدلة، حيث كان يفرض على الأطباء والصيادلة أن يجتازوا امتحانا خاصا قبل السماح لهم بمزاولة المهنة، وأول صيدلية ظهرت كانت سنة 780 ميلادي في عهد الخليفة المنصور؟

أيضا كانت البيمارستانات في العهد العباسي ذات نظام داخلي يتصف بتقنيات حديثة العهد للعناية المرضية وكانت ركيزتها الإشراف والسهر على توفير كل ما يستلزم لترقية حالة وصحة المريض، بحيث كان لكل مريض الحق في العلاج مهما كانت حالته الاجتماعية والذي يموت بالبيماريستان يجهز ويدفن على حساب هذه الأخيرة، والتي تأتي بنفقاتها عن طريق الأوقاف، ويتم استغلال طبقة من الغلمان يعملون كمساعدين صحيين أو موظفين يتولون مهام التغذية والنظافة لراحة المرضى[3].

ثالثا. المستشفيات في العصر الحديث

ظهرت المؤسسات الصحية بكثرة في العالم الغربي مع ظُهور الثورة الصناعية في أوروبا وحركة الإدارة العلمية في أوائل هذا القرن في أمريكا وعلى أعقاب إتباع نظريات كينز بعد الكساد العالمي عام 1929 وتحول الفكر الاقتصادي من نظريات آدم سميث إلى نظريات كينز وتدخل الحكومات في الاقتصاد وزيادة إنفاقها منها الإنفاق الصحي[4] ، وتعتبر أمريكا وبريطانيا من أبرز الدول وأكثرها اهتماما

[1] صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 205.
[2] حاروش نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 81.
[3] حاروش نور الدين، نفس المرجع، ص 82.
[4] بواعنة عبد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

في إنشاء المستشفيات العصرية " الحديثة" كما تظهر الدراسات أن اليابان والصين وروسيا والهند من أكثر الدول تجهيزا للمستشفيات بعد كل من أمريكا وبريطانيا، وما وافق هذا التطور والتجهيز تطورا في الاكتشافات الطبية والتكنولوجية مثل اكتشاف البنسلين والمجهر الالكتروني الذي يكشف عن أدق الفيروسات واستخدام الإشعاعات في التصوير الطبقي[1]

الفرع الثاني: مفهوم المؤسسة الصحية (المستشفى)

لقد اهتمت العديد من الدراسات والبحوث بمؤسسات الخدمات الصحية عامة وبالمستشفيات خاصة، ذلك لأن المستشفيات من أكثر التنظيمات تعقيدا وتميزا سواء من ناحية طبيعتها أو من ناحية إدارتها وتعتبر المستشفيات هي الأساس في تقديم مختلف الخدمات الصحية العلاجية ، ومن ثم تطورت وظائفها إلى وقائية وتعليمية وسنحاول عرض أهم المفاهيم الشائعة للمستشفى.

ورد في القاموس العربي " المنجد" في باب شفي يشفى شفاء أن المستشفى هو المكان الذي يطلب فيه الشفاء، أي البرء من العلة.[2] أما كلمة مستشفى في اللغة اللاتينية " Hospital" فتعني إكرام الضيف[3].

أولا. تعريف المؤسسة الصحية (المستشفى)

عرّفت الجمعية الأمريكية للمستشفيات (AHA) المستشفى بأنه" مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة تشمل على أسرة للمرضى الداخليين وخدمات طبية تشمل خدمات الأطباء وخدمات التمريض وذلك من أجل إعطاء المرضى التشخيص والعلاج اللازمين"[4] ونستنتج من هذا التعريف أن المستشفى هو مؤسسة تحتوي على طاقم طبي وشبه طبي يسهر على تقديم خدمات صحية تتمثل أساسا في تحديد العلة وأسبابها ومن ثم محاولة علاجها مع خدمات أخرى كالإطعام و الفندقة.

أما منظمة الصحة العالمية فقد عرفت المستشفى من منظور وظيفي بأنه" جزء متكامل اجتماعي وصحي يعمل على تقديم خدمة صحية كاملة في الوقاية والعلاج للسكان، ويقدم خدمات العيادة الخارجية للعائلات

---

[1] صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 207.

[2] سيد محمد جاد الرب، الاتجاهات الحديثة في إدارة المنظمات الصحية، الطبعة 1، كلية التجارة بالإسماعيلية، مصر، 2008، ص 39.

[3] صلاح محمود ذياب، نفس المرجع، ص 207.

[4] مصطفى يوسف كافي، إدارة الخدمات الصحية، الطبعة 1، الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2017، ص 111.

حسب حاجتها، ويعتبر المستشفى أيضا مركزا لتدريب العاملين في المجال الصحي ولإجراء البحوث الطبية الاجتماعية"[1] ويبرز هذا التعريف زيادة على الخدمة الصحية الدور الذي يلعبه المستشفى في المجتمع من الوقاية والتوعية إلى تكوين الأفراد وتحسين البحث العلمي. لذا هو جزء أساسي من النظام الاجتماعي.

إضافة إلى أن هنالك وجهات نظر لأطراف أخرى تمتد إلى زوايا وتصورات مختلفة كمقدمي الخدمات الفندقية في المستشفى، أو عمال الصيانة للتجهيزات الطبية وحتى الشرطة و المحاكم.

أما **المستشفى في المجتمع الحديث** فله مفهوم أوسع فهو يعتبر من المنشآت الهامة في المجتمع الحديث، حيث يتولى تقديم مزيج متنوع من الخدمات العلاجية والوقائية والتعليمية والتدريبية والبحثية، وهو يساهم بذلك في رفع المستوى الصحي للبلاد ومن ثم توفير الظروف المناسبة على تحقيق الأهداف الإنتاجية والاقتصادية بمستوى كفاءة جيد.

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن المستشفى هو مؤسسة تسعى لتقديم خدمات صحية للمرضى القادمين إليها مع اشتراط أن تكون هذه الخدمات ذات كفاءة وفعالية فهذا الدور الأساسي للمستشفى وله أدوار أخرى تتمثل في تقديم خدمات وقائية للمجتمع والتعليم والتدريب والمساعدة على البحث العلمي.

ثانيا. خصائص المؤسسة الصحية

تعتبر المؤسسات الصحية ذات طبيعة متميزة وفريدة لما لها من خصائص وصفات تميزها عن غيرها من المؤسسات، وتلك الخصائص تنعكس مباشرة على تنظيمها وفعاليتها نذكر أهمها:

- تعدد الفئات العاملة بالمؤسسات الصحية، فهنالك الطبيب والممرض ومساعده، وكذلك الإداري ولكل منهم اهتماماته الخاصة به، ويهتم كل فرد بأداء وظيفته بصرف النظر عن الآخرين.
- صعوبة التنبؤ بحجم العمل في المؤسسة الصحية، نظرا لصعوبة التنبؤ بحالات المرض المتوقعة، ولذا يتوجب عليها أن تكون جاهزة بصفة مستمرة لاستقبال الحالات المتوقعة وغير المتوقعة.

[1] بواعنة عبد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص 141.

- صعوبة تقييم نشاط المؤسسة الصحية بالمقاييس العادية التي تستخدم في الوحدات الإنتاجية، نظرا لأن مزودي الخدمة هم الأطباء ومساعديهم إضافة إلى أن مستهلك الخدمة هو الفرد.[1]
- كثرة القوانين والأنظمة والتعليمات التي تطبق بالمؤسسة الصحية.
- يزداد الطلب على المؤسسات الصحية والحاجة لها بزيادة التطور الحضاري لأي مجتمع، فكلما زادت درجة التحضر والتقدم زادت الحاجة للخدمة الصحية وبالتالي زاد عدد ونوع المؤسسات الصحية المطلوبة.[2]
- مشكلة زيادة التكلفة والمتطلبات المالية مع التزايد المستمر الذي تشهده الديموغرافيا.[3]
- إدارة المؤسسة الصحية أكثر حساسية من غيرها من المنشآت لأنها مكان يستسلم فيه العميل إلى أيدي الأطباء والممرضين وكل من يقدم له الخدمة، لذا لا نجد إدارة لمؤسسة صحية لا تخلو من مشاكل إدارية.[4]

ثالثا. وظائف المؤسسة الصحية

تتمثل وظائف المؤسسة الصحية (المستشفى) في كل من: الوظيفة العلاجية، الوظيفة الوقائية، الوظيفة التثقيفية، الوظيفة البحثية، الوظيفة التأهيلية و الوظيفة الاجتماعية و تفصيلها كالتالي:

- ✓ **الوظيفة العلاجية:** [5] وهذه الوظيفة هي أساس وجود المؤسسة الصحية وهي تشمل كل ما يتعلق بالقيام بالرعاية الطبية للمرضى والمصابين وسواء تم ذلك في الأقسام الداخلية أو في العيادات الخارجية وتركز المؤسسات الصحية على تقديم أعلى مستوى ممكن من الخدمات للمرضى وتحسين جودة هذه الخدمات بشكل مستمر.

[1] سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[2] غالب محمود سنجق، موسى أحمد خير الدين، مبادئ الإدارة في المنظمات الصحية، دار وائل للنشر، الطبعة 01، 2015، ص 33.

[3] سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

[4] أحمد محمد المصري، إدارة المستشفيات، الطبعة1، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998، ص 27.

[5] سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص43.

- ✓ **الوظيفة الوقائية:** وتكون من خلال قيام المؤسسة الصحية بدور في وقاية المواطنين بالمجتمع من الأمراض، وهذه الوظيفة تعتبر جزء من أخلاقيات المؤسسة الصحية ووفاء للمسؤولية الاجتماعية نظرا لأنها مؤسسة من مؤسسات المجتمع المحلي.[1]
- ✓ **الوظيفة البحثية:** فتساهم المؤسسة الصحية بما تحتويه من إمكانيات مالية، بشرية ومادية كمختبرات والتجهيزات الطبية والتشخيصية وكذا سجلات المرضى وملفاتهم في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير لخدمات المؤسسات الصحية.[2]
- ✓ **الوظيفة التثقيفية:** وتتمثل في تثقيف أفراد المجتمع وطلاب المدارس والكليات والجامعات ومشاركة الهيئات الرسمية وغير الرسمية والشعبية في حملات مكافحة الأمراض والتلوث البيئي وكيفية الوقاية من الأمراض والأوبئة.[3]
- ✓ **الوظيفة التأهيلية:** تعتبر المؤسسات الصحية خاصة الجماعية والتعليمية منها لما تملكه من إمكانيات وتجهيزات، مراكز تدريب عملية للأطباء وأجهزة التمريض والفنيين والأخصائيين، كما أنها تمثل مراكز متميزة لتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وكيفيات علاجها والأدوية المناسبة لها.[4]
- ✓ **الوظيفة الاجتماعية:** تعرف الخدمة الاجتماعية بأنها العمليات المهنية التي يقوم به الأخصائي الاجتماعي لدراسة استجابة المريض اتجاه مشاكله المرضية، كما تتضمن الوظيفة الاجتماعية تقديم مختلف الخدمات للمرضى داخل المؤسسة الصحية و خارجها.[5]

رابعا. تصنيفات المؤسسة الصحية

تصنيف المؤسسات الصحية (المستشفيات) يختلف من دولة إلى أخرى ومن كاتب لآخر وهذا الاختلاف نابع من الأسس المعتمدة في التصنيف أو الهدف المراد تحقيقه من التصنيف.

---

[1] مصطفى يوسف كافي، نفس المرجع، ص 120.

[2] حاروش نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 92.

[3] صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 213.

[4] مخيمر عبد العزيز، الطعامنة محمد، الأتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، الطبعة 2، 2014، ص ص 9-10.

[5] سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص 44.

ومهما كانت الأهداف أو الأسس لتصنيفات المؤسسة الصحية فإنها لا تتعدى التصنيفات التالية:[1]

- ✓ تصنيف على أساس الملكية؛
- ✓ تصنيف على أساس الحجم؛
- ✓ تصنيف على أساس التخصص؛
- ✓ تصنيف على أساس التعليم و التدريب؛
- ✓ تصنيف على أساس الموقع الجغرافي أو على أساس طبيعة البناء و الإنشاء.

1. على أساس الملكية: وتعد الملكية أساس مهما في الرقابة والسيطرة على عمليات وسياسيات المؤسسة الصحية وتقسم حسب هذا الأساس إلى:[2]

أ. مؤسسات صحية حكومية: وهي التي تتبع الحكومة من حيث الإدارة والتمويل والإشراف والأداء، وتمتاز هذه المؤسسات بكبر حجمها وعمومية الخدمات التي تقدمها إلى المجتمع وتمثل النسبة الأكبر من حيث عدد المؤسسات الصحية بالدول، ولها تأثير كبير على النظام الصحي الوطني.

ب. مؤسسات صحية غير حكومية و غير ربحية: تكون هذه المؤسسات تحت ملكية مؤسسات خيرية ويتم تمويلها من طرف ثالث، وغالبا يكون المتبرعون من أفراد المجتمع أو الجمعيات الخيرية، أو شركات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي، وبالتالي فإن خدماتها تقدم إلى المرضى بتكلفة محدودة وتغطي مصاريف المؤسسة الصحية من تلك الأطراف ولا يتم تحميلها على المريض

جـ. مؤسسة صحية ذات ملكية خاصة و هادفة للربح: وهي تلك المؤسسات الصحية التي تمتلك من قبل أفراد أو جمعيات يكون هدفها تحقيق الربح، وغالبا ما يتم وضع سياسة هذه المؤسسة من المالكين أو المساهمين وتحت إشراف إدارة متخصصة في هذا الجانب ويتحمل المريض بشكل كامل أجور علاجه دون طرف ثالث وتكون الأسعار في العموم مرتفعة قياسا بالأنواع الأخرى.

2. على أساس الحجم: يمكن تصنيفها على أساس الحجم إلى ثلاثة أنواع[3]

[1] صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 208.
[2] ثامر ياسر البكري، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28.
[3] سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

أ. مؤسسات صحية محلية صغيرة: وهي تلك المؤسسات التي تخدم تجمعات سكنية قليلة، ولا تتجاوز عادة سعة المؤسسة (المستشفى) أكثر من 120 سرير وغالبا ما تكون عمومية.

ب. المستشفيات المركزية– المتوسطة: وهي المؤسسات الصحية التي تخدم تجمعات سكنية متوسطة مثل ضواحي المدن أو المنطقة الصحية، وتتراوح سعتها عادة بين 120 إلى 500 سرير.

جـ. المستشفيات العمومية الكبيرة: وهي مؤسسة صحية تتواجد في العاصمة ومراكز المدن الكبيرة، وتخدم منطقة صحية بأكملها، وتحتوي هذه المستشفيات عادة على خدمات تخصصية لا تستطيع توفيرها باقي أنواع المؤسسات السابقة.

3. على أساس التخصص: و نجد فيها[1]

أ. مؤسسات متخصصة: تتخصص في تقديم خدمات صحية معينة كمراكز الفحص بالأشعة، مخابر التحاليل الطبية، مستشفيات أمراض القلب..

ب. مؤسسات عامة (ذات تخصصات متعددة): تقدم خدمات صحية متعددة تجمع بين الطب والتشخيص و الجراحة..

4. **على أساس التعليم و التدريب:** تقسم إلى نوعين هما[2]

أ. مؤسسات صحية تعليمية: هي تلك التي يتم فيها تطبيق برامج الإقامة والتدريب و تساهم في تعليم وتدريب طلبة كليات الطب والتمريض والمهن الطبية المساعدة

ب. مؤسسات صحية غير تعليمية: هي تلك المؤسسات التي لا تتوافر على إمكانيات مادية وبشرية لتعليم وتدريب طلب الطب والتمريض والمهن الطبية الأخرى، وتمتاز بصغر الحجم ومحدودية التخصصات المتوفرة فيها.

[1] سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة(ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010–2011، ص 12.

[2] صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 211.

5. **على أساس الموقع الجغرافي أو على أساس طبيعة البناء والإنشاء:** وتقسم المؤسسات الحصة حسب موقعها الجغرافي إلى مؤسسات على مستوى المحافظة أو الولاية أو خارجها، وتصنف كذلك على أساس البناء وطبيعته فنجد مؤسسة صحية ذات طابق واحد ويطلق عليها مؤسسة صحية أفقية وأخرى متعددة الطوابق وتسمى مؤسسة صحية عمودية، ويكون دلك حسب المساحة فإن كانت كبيرة بالأغلب أنها تكون أفقية أما في حال قلة المساحة فالخيار الأفضل هو تعدد الطوابق.[1]

المطلب الثاني: مفهوم الخدمة الصحية

الفرع الأول: تعريف الخدمة الصحية

أولا. تعريف الخدمة

توجد عدة تعريفات للخدمة في الأدبيات العالمية، وسنذكر بعضها مع تبيان خصائص وركائز كل تعريف، حيث عرفت الجمعية الأمريكية للتسويق الخدمة بأنها[2] " النشاطات أو المنافع التي تعرض للبيع أو التي تعرض لارتباطها بسلعة معينة" لكن هذا التعريف غير كافي فهو لم يفصل بين الخدمة والسلعة.

وعرفت الخدمة كذلك بأنها[3] " نشاط أو منفعة يقدمها طرف إلى طرف آخر وتكون بالأساس غير ملموسة وغير محسوسة ولا تترتب عليها أية ملكية فتقديم الخدمة قد يكون مرتبطا بمنتج مادي أو غير مادي"، وهذا التعريف وضح الخدمة أكثر دقة من الأول وجعلها متميزة عن المنتج المادي بخصائص خاصة بها.

بينما نجد تعريفا آخر لها " نشاطات اقتصادية تعمل على خلق قيمة، وفي نفسه تقدم منفعة للمستهلكين، وذلك في الوقت والمكان الذين يحددهما ويرغب فيها طالب الخدمة"[4] وهنا نلاحظ أن الخدمة تعمل على خلق قيمة مع منفعة وزمن الخدمة ومكانها يحدد من قبل طالب الخدمة.

---

[1] صلاح محمود ذياب، نفس المرجع، ص 212.

[2] هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، الطبعة 6، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2015، ص 20.

[3] سمير حسين الوادي، مصطفى سعيد الشيخ، تسويق الخدمات الصحية منظور متكامل، الطبعة 1، الأردن، 2016، ص 34.

[4] أحمد الرحومي، ثامر البكري، تسويق الخدمات المالية، الطبعة 1، دار إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 77.

ثانيا. تعريف الخدمة الصحية

تعرف الخدمة الصحية بأنها " العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصيا أو إرشاديا أو تداخلا طبيا ينتج عنه رضا أو قبول وانتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل[1]

وتعرف كذلك بأنها" مجموعة من الوظائف التي تعمل على إشباع الحاجات الإنسانية المرتبطة بالبقاء والاستمرار بشكل مباشر، وترتبط بالوظائف الأخرى للمجتمع كالوظيفة الاقتصادية، التعليمية، الاجتماعية وغيرها بشكل غير مباشر"[2]

بينما يعرفها (مخيمر وطعامنة) على أنها[3] " الخدمات التشخيصية، العلاجية، التأهيلية، الاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة، وما يرتبط بهذه الخدمات من الفحوصات المختبرية العادية والمتخصصة وخدمات الإسعاف والطوارئ وخدمات التمريض و الخدمات الصيدلانية و الغذائية".

ونعتبر هذا التعريف شاملا ووافيا للخدمة الصحية فقد أوضح مختلف أنواع الخدمة الصحية وما يرتبط بها لتقديم رعاية صحية ذات جودة و كفاءة.

من التعاريف السابقة نستخلص أن الخدمات الصحية هي مختلف الخدمات التي توفرها المؤسسات الصحية وتختلف الخدمة من كونها خدمة علاجية أو وقائية ، تستهدف الفرد والمجتمع سواء خدمة عامة أو متخصصة.

---

[1] البكري ثامر ياسر، تسويق الخدمات الصحية، الطبعة 1، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2017، ص 168.

[2] وفاء سلطاني، تقييم مستوى الخدمات الصحية في الجزائر و آليات تحسينها دراسة ميدانية بولاية باتنة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المنظمات، جامعة باتنة 1، 2015- 2016، ص 06.

[3] محمد هرماس، علاقة الحوافز في مجال الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية الجزائرية – دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بالجلفة، رسالة ماجستير في علم الاجتماع، تخصص تنظيم و عمل، جامعة بسكرة، 2014-2016، ص 128.

الفرع الثاني: خصائص الخدمات الصحية

تتميز الخدمات الصحية بخصائص تشترك فيها مع باقي الأنواع من الخدمات وخصائص تنفرد بها فقط وهذا نابع من طبيعتها، وعموما فإن الخدمات غير ملموسة والطبيعة غير الملموسة للخدمات هي الأكثر هيمنة في تعريفها، إضافة إلى خصائص أخرى وهي التلازم وغير قابلة للتخزين، وكذا عدم استقرار الطلب وعدم التجانس في المخرجات والزوال السريع (الفنائية)[1].

أولا. الخصائص المشتركة

1. عدم ملموسية الخدمة: تتضمن الخدمات جانيا غير ملموسا، فهي في حد ذاتها عبارة عن منفعة غير مادية، رغم أنه يعتمد على أشياء مادية مثل خدمة المطاعم، الخدمات الصحية، النقل.. وتتميز المنظمات الخدمية بإنتاج وتقديم خدمات ليس لها كيان مادي ملموس[2] وعدم الملموسية يقصد به أنه لا يمكن رؤية الخدمة، أو تذوقها أو الإحساس بها، أو سماعها قبل شراءها لذلك فإن مهمة المقدم للخدمة (البائع) هي جعلها ملموسة بطريقة أو بأخرى.[3]. وتوجد اختلافات في الملموسية للخدمة يمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول 01: تصنيف درجة الملموسية

درجة الملموسية	خدمات المنتج	خدمات المستهلك
• **الخدمات التي تتصف بعدم الملموسية بشكل كامل و أساسي**	- الأمن و الحماية، أنظمة الاتصالات، التمويل، اندماج المؤسسات و الاكتساب	- المتحف، وكلاء التوظيف، أماكن الترفيه، التعليم خدمات النقل أو السفر، المزادات العلنية، الخدمات العلاجية و التشخيصية.
• **الخدمات التي تعطي قيمة مضافة للسلع الملموسة.**	- التأمين، عقود الصيانة، الاستشارات الهندسية والإعلانات، وتصميم العبوات والأغلفة.	- خدمات التنظيف، التصليح، التأمين، العناية الشخصية.
• **الخدمات التي توفر منتجات ملموسة**	- متاجر الجملة، وكلاء النقل، المستودعات، البنوك.	- متاجر التجزئة، البيع الآلي، الخدمات البريدية، العقارات التبرعات الخيرية.

المصدر: هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، الطبعة 6، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 23.

[1] هاني حامد الضمور، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[2] حاروش نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[3] أحمد الرحومي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

2. التلازم: فالخدمة ترتبط عموما بعملية الاستهلاك المباشر لها، إذ أن المنتج يمكن أن يمر بمراحل التصنيع والتخزين و من ثم البيع ويتم استهلاكه في المرحلة الأخيرة، بينما الخدمة تمثل حالة استهلاك مرتبطة مع وقت إنتاجها، أي أنها تنتج وتباع للاستهلاك أو الانتفاع منها في الوقت ذاته. ويقصد بالتلازمية[1] درجة الارتباط بين الخدمة ذاتها وبين الشخص الذي يتولى تقديمها، أي من الصعب أحيانا فصل الخدمات عن شخصية البائع مقدمها.[2]

3. غير قابلة للتخزين: فالخدمة لا يمكن تخزينها بهدف البيع أو الاستعمال لاحقا، بحيث يتم استهلاكها بمجرد إنتاجها وفي ضوء ذلك قد تتعرض المؤسسات الصحية إلى خسائر كبيرة نتيجة عدم قيامها بالاستفادة الكاملة من الإمكانات المتاحة لديها في كل مرة تقدم فيها هذه الخدمات[3].

4. تباين الخدمة: نوعية الخدمة تعتمد على من يقدمها، وكذلك على الوقت والمكان والكيفية التي تقدم بها[4] فيكون من الصعب المحافظة على مستوى واحد من المعيارية في المخرجات لذات الخدمة المقدمة للفرد.

وهذا ما نجده في الخدمة الصحية فهي تختلف من شخص لآخر ولعل ذلك يعود إلى محددات مؤثرة في مدخلات إنتاج الخدمة كالمواد المستخدمة، التوقيت، السرعة، الأدوات المستعملة[5].

5. عدم استقرار الطلب: لا يمكن التحكم في الطلب على الخدمات ولا حتى تقديرها بشكل دقيق، لأن طالب الخدمة اليوم ليس هو في الغد خاصة في بعض المنظمات كالمستشفيات بحيث لا يمكن معرفة عدد المرضى الذين يتقدمون للمستشفى طلبا للعلاج في زمن معين لأننا نجهل أصلا متى يصاب الإنسان بالمرض[6] .

---

[1] البكري ثامر ياسر، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[2] هاني حامد الضمور، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[3] سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[4] أحمد الرحومي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

[5] البكري ثامر ياسر، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[6] حاروش نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- تتميز الخدمات الصحية بكونها عامة للجهور، وتسعى من تقديمها إلى تحقيق منفعة عامة لمختلف الجهات والأطراف المستفيدة؛ و تتميز كذلك بكونها ذات جودة عالية فهي مرتبطة بشكل مباشر بحياة الإنسان.[1]
- الطلب على الخدمات الصحية يتغير بتغير عمر المريض ، الخدمات الصحية التي تطلب في مقتبل العمر تختلف عن تلك التي تطلب لكبار السن، كما عند ظهور الأوبئة وشدتها من فترة زمنية لأخرى.[2]
- وجوب الاتصال المباشر بين المؤسسة الصحية و المريض، إذ أن الخدمة الصحية لا يمكن تقديمها إلا بحضور المريض للتشخيص والفحص ومن ثم التحاليل والعلاج وهذه الجوانب مجتمعة أو منفردة تنعكس على طبيعة الإجراءات الإدارية التي تستوجب اتخاذها للحصول على الخدمة الصحية.[3]
- تعتبر الصحة محور الخدمات الصحية ورغم أنه يمكن بيع وشراء الخدمات الصحية إلا أن الصحة ليست كذلك فلا يمكن الإتجار بها.

الفرع الثالث: أنواع الخدمات الصحية

يوجد عدة أنواع و تصنيفات للخدمة الصحية وذلك حسب معيار التصنيف فنجد لها نوعان حسب متلقي الخدمة[4]

أولا. الخدمات الصحية الشخصية: وتتمثل في تلك الخدمات سواء كانت علاجية أو علاجية أو تأهيلية تقدم للمريض من قبل الطبيب أو المؤهلين للتشخيص والعلاج والرعاية الشخصية وتتضمن الخدمات الصحية الشخصية بدورها عدة أنواع نوجزها في:

- ✓ خدمات الرعاية الخارجية: وهي خدمة لا تحتوي على رعاية إقاميه (فندقية) ونجد هذا النوع في العيادات الطبية الخاصة، أو بالمستوصفات أو في مراكز الرعاية الصحية الأولية.

[1] وليد يوسف الصالح، إدارة المستشفيات و الرعاية الصحية و الطبية، الطبعة 1، دار أسامة للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 56.

[2] صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[3] البكري ثامر ياسر، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[4] مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-107.

- ✓ خدمات الرعاية الداخلية في المستشفيات: وهي خدمات صحية إيوائية بالمستشفيات تقدم للمرضى الذين تجبرهم حالتهم الصحية على الإقامة بمصالح المستشفيات.
- ✓ خدمات الرعاية طويلة الأجل: وهي تمزج بين النوعين سابقي الذكر فنجد فيها رعاية خارجية ورعاية إيوائية و تتجاوز في الغالب هذا النوع من الخدمة ثلاثين يوما وتقدم بالخصوص لذوي الإعاقة والأمراض المزمنة.

ثانيا. خدمات الصحة العامة: وهي خدمات تستهدف بالأساس حماية صحة المواطنين والارتقاء بها، وتتولى الدولة مسؤولية تقديم هذه الخدمات.

ثالثا. حسب الطبيعة: للخدمة الصحية ثلاث أنواع رئيسية تتفرع منها أنواع أخرى من التخصصات:[1]

- ✓ خدمات باطنية: سواء كانت وقائية أو علاجية، مثل الطب العام، طب الأطفال..
- ✓ خدمات جراحية و الطب الجراحي: مثل جراحة العيون، جراحة الأسنان.
- ✓ الخدمات الطبية أو الطبية المساعدة: مثل الخدمات التمريضية.

أما تصنيفها حسب الوظيفة بالمؤسسة الصحية فهي تتضمن[2] خدمات طبية وشبه طبية، خدمات الفندقة والإطعام، خدمات إدارية كما يبنيها الجدول التالي:

جدول 02: أنواع الخدمات الصحية حسب الوظيفة

نوع الخدمة	أمثـــــلة
خدمة طبية وشبه طبية	التشخيص، العلاج، تحاليل طبية، التصوير الإشعاعي، عمليات جراحية..
خدمات إدارية	- إمدادات مادية: كالتزويد بالأدوية، اقتناء الأجهزة، وشراء المفاعلات المخبرية.. - خدمة التسيير: كمسك المحاسبة وتحديد الأسعار والتكاليف، إدارة ملفات المرضى..
خدمة الفندقة والإطعام	الإيواء، التنظيف، الإطعام، الاستقبال والتوجيه..

المصدر: سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص 21.

[1] محمد هرماس، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[2] سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفرع الرابع: دورة حياة الخدمة الصحية

تمر حياة الخدمات الصحية كأي خدمة بأربعة مراحل هي مرحلة التقديم، مرحلة النمو، مرحلة النضوج ومرحلة التدهور:[1]

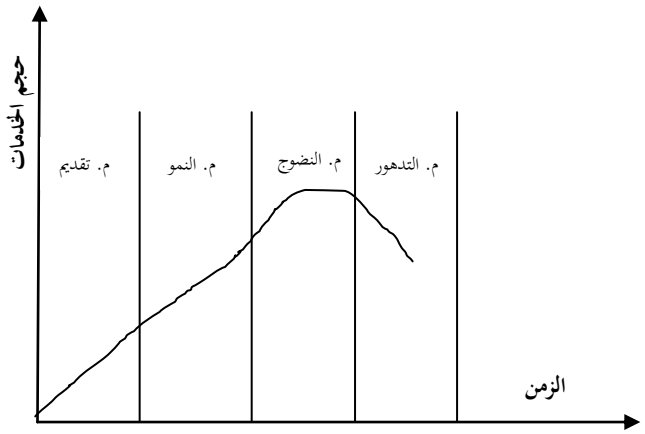
1. مرحلة التقديم: تكون إيرادات الخدمة في هذه المرحلة في حالة انخفاض لأنها غير معروفة، وعلى المؤسسة الصحية أن تسعى لتقصير هذه المرحلة من خلال إعلام المستهدفين بالخدمة الجديدة عن طرق حملة إعلانية منظمة ومدروسة؛

2. مرحلة النمو: وتتسم هذه المرحلة بارتفاع الأرباح وزيادة حدة المنافسة.

3. مرحلة النضوج: وتعتبر هذه المرحلة أطول مرحلة في دورة حياة الخدمة تسعى المؤسسات الصحية هنا عن طريق أساليب ترويجية مختلفة اجتذاب مستخدمين جدد لإطالة مدة هذه المرحلة لأنها تتسم بزيادة الإيرادات لكن مع زيادة حدة المنافسة.

4. مرحلة الانحدار: وتصل هنا الخدمة الصحية إلى الانحدار مما يجبر المؤسسة الصحية إما لتحسين الخدمة أو لمراجعة برنامجها الإنتاجي.

شكل 01: دورة حياة الخدمة الصحية.



المصدر: وليد يوسف الصالح، إدارة المستشفيات و الرعاية الصحية و الطبية، الطبعة 1، دار أسامة للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 58

[1] وليد يوسف صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص 58-59.

المطلب الثالث: مفهوم النظام الصحي

إن النظام هو مجموعة من الأجزاء المترابطة والتي يعتمد بعضها على بعض وتشكل فيما بينها كلا معقدا يؤدي عملا أو مهمة بسيطة كانت أو غير بسيطة. وكل جزء من هذه الأجزاء يمكن أن يكون بدوره نظاما فرعيا له مجموعته الخاصة من الأجزاء المترابطة والتي يعتمد بعضها ببعض.[1] وعليه فالنظام عبارة عن مجموعة من الأجزاء ترتبط بشبكة من الاتصالات وتعمل معا بهدف تحقيق أهداف معينة، ويرتبط بالنظام مستوياته وعلاقاته وتركيبه التنظيمي وأهدافه وتفاعله مع البيئة وتحديد مدخلاته وكيفية تشغيلها ومخرجاته ومؤثرات التغيير والتطوير والنمو[2].

الفرع الأول: تعريف النظام الصحي

يعرف النظام الصحي بأنه مجموعة من المنظمات والمؤسسات والموارد المكرسة للتدخلات الصحية، والغرض الأساسي لهذا النظام هو تحسين الصحة.[3]

وعرف التقرير الخاص بالصحة لعام 2000 الصادر عن منظمة الصحة العالمية النظام الصحي بأنه " جميع الأنشطة التي ترمي أساسا إلى تعزيز الصحة وإعادتها إلى سالف عهدها"[4].

كذلك نجد مفهوما للنظام الصحي بأنه "مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة مع بعضها البعض ضمن شبكة من الاتصالات والتي تعمل معا لتحقيق هدف النظام الصحي والمتمثل في ضمان أعلى مستوى صحي ممكن للفرد وللمجتمع والمحافظة عليه وترقيته باستمرار".[5]

ويعرف أيضا بأنه "مجموع الالتزامات والتعهدات التي تخصصها دولة معينة للاهتمام بصحة الأفراد والمجتمع ويمكن النظر إليه أيضا على أنه تدخل اجتماعي ينظم الأفراد والجماعات أنفسهم فيه بطريقة معينة لمكافحة الأمراض بشتى أشكالها وشدتها والوقاية منها"[6]

---

[1] محمد هيثم خياط، الإدارة الصحية، الطبعة 1، أكاديميا إنترناشيونال، لبنان، 2007، ص 33.

[2] بواعنة عبد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[3] حاروش نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[4] محمد هيثم خياط، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[5] مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص 143.

[6] صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 169.

بينما نجد المشرع الجزائري عرف المنظومة الوطنية للصحة بأنها " مجموع الأعمال والوسائل التي تضمن حماية صحة السكان وترقيتها وتنظم على كيفية توفير حاجيات السكان في مجال الصحة توفيرا شاملا ومنسجما وموحدا في إطار الخريطة الصحية."[1]

من التعريفات السابقة يمكننا القول بأن النظام الصحي هو جميع المؤسسات والموارد المسخرة لإنتاج وتقديم تدخلات وخدمات صحية للوصل إلى أفضل مستوى صحي.

الفرع الثاني: مكونات وأهداف النظام الصحي

أولا. مكونات النظام الصحي

للنظام الصحي ثلاثة مكونات أساسية و هي:[2]

1. **الأفراد والجماعات التي تحتاج للخدمات الصحية الشخصية:** ويتمثل هذا المكون في الأشخاص والعائلات التي تحتاج للخدمات الصحية التي تتوفر بالمؤسسات والمنشآت الصحية.

2. **المكون المهني والفني:** ويشمل الأشخاص الذين يقدمون الخدمات الصحية لمحتاجيها، كالطبيب والممرض والصيدلي...

3. **المكون الاجتماعي:** ويتضمن المؤسسات العمومية والخاصة بالمجتمع، والدولة والأمة أو الشعب والذين كل منهم يقوم بدوره أو بعمل أو أعمال معينة حتى يجعلوا الخدمات الصحية متوفرة وميسورة وموجودة في خدمة الجمهور.

أما من ناحية تسيير المنظمات فنجد للنظام الصحي خمسة مكونات هي:[3]

- **الموارد الاقتصادية:** فلكل نظام صحي موارد بشرية ذات كفاءة، وموارد مادية متمثلة في معدات وأجهزة طبية متطورة؛

[1] القانون رقم 85-05 المؤرخ في 16 فبراير سنة 198، يتعلق بحماية الصحة و ترقيتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 08 ، سنة 1985، المادة 04.

[2] بواعنة عبد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 38-39.

[3] مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص ص 146-147.

- **تنظيم البرامج الصحية:** وتتكفل بها الدولة والهيئات المكلفة بالصحة مع الضمان الاجتماعي والمنظمات الخيرية؛
- **الدعم الاقتصادي:** ويقصد بها مصادر التمويل الصحي سواء العمومية كالضرائب والجمركة ونشاطات المجتمع المحلي غير الربحي والتمويل الخاص كدفع تكاليف العلاج من المعنيين بالخدمة؛
- **الإدارة الصحية:** لها دور حيوي في إدارة النظام الصحي بحيث تقوم بالتخطيط الاستراتيجي و تقويم البرامج الصحية وتدريب الطلاب والقيام بالبحوث وقيادة النظام الصحي؛
- **تقديم الخدمات:** هي النقطة التي يسعى إليها النظام الصحي حسب مستوياتها الأولية، الثانوية والتخصصية بما يحفظ صحة الفرد واسترداداها بعد الحوادث والأمراض.

ثانيا. أهداف النظام الصحي

إن الهدف الأساسي للنظام الصحي هو ضمان توفير مستوى صحي أمثل للفرد والمجتمع ويمكن تقسيم هذا الهدف إلى ثلاثة أهداف فرعية هي:[1]

- ✓ تحسين مستوى صحة الشعوب التي توفر لها الخدمات؛
- ✓ الاستجابة لتوقعات الناس؛
- ✓ ضمان الحماية المالية من التكاليف المترتبة على الأمراض.

الفرع الثالث: تطور النظام الصحي الجزائري

لقد تميز النظام الصحي الجزائري بعد الاستقلال بهياكل استعمارية موروثة لا تتلاءم في أغلبها مع حاجيات المجتمع الجزائري، ولا يمكنها كذلك من الاستجابة للمتطلبات الصحية المرغوب فيها من المجتمع، كما كانت الأمراض المعدية تنخر صحة المواطنين أضف إليها الفقر و التخلف ونقص الوعي الصحي مع نمو ديموغرافي سريع، مما حتم على السلطات قبيل الاستقلال على أن تبحث على نظام صحي يتكفل بهذه المشاكل. كما يمكن حصر تطور النظام الصحي الجزائري في ثلاث مراحل أساسية:[2]

[1] محمد هيثم خياط، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[2] روبحي نور الهدى، المؤسسات الإستشفائية الخاصة في الجزائر، مجلة متون، المجلد10 العدد 05، ص 106.

أولا. المرحلة الأولى: (1962-1974) موروث استعماري وحق العلاج المجاني.

ورثت الجزائر سنة 1962م حالة صحية مترديـة ومتدهورة حيث كان النظام الصحي الموجود متمركزا أساسا في كبريات المدن كالجزائر، وهران وقسنطينة، ويتمثل خاصة في الطب العمومي الذي تم داخل المستشفيات وعيادات تشرف عليها البلديات وتقدم المساعدات الطبية المجانية ومراكز الطب المدرسي[1]، وذلك إلى حين صدور الأمر الرئاسي رقم 73-65 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 1974، المتضمن تأسيس الطب المجاني في القطاعات الصحية ، إذ نجد المادة الأولى منه تنص على " إن أعمال الصحة العمومية وأشغال التشخيص، ومعالجة المرضى تكون مجانية في جميع القطاعات الصحية" كما نص الأمر الرئاسي صراحة على تمويل ميزانيات ما سمي آنذاك بالقطاع الصحي وفقا للمادة الثانية منه" تمول الدولة والهيئات التابعة لها الميزانيات المستعملة للقطاعات الصحية" وتميزت الفترة كذلك بدسترة حق العلاج المجاني للمواطنين فالدولة تسهر على الرعاية الصحية ، لاسيما للأشخاص المعوزين والوقاية من الأمراض المعدية والوبائية ومكافحتها[2]، فمرحلة ما بعد الاستقلال عرفت ارساء قواعد السياسة الصحية الجزائرية عن طريق تبني المبادئ الاجتماعية كالعدالة الاجتماعية والمساواة.[3]

ثانيا. المرحلة الثانية: (1974-2007) القطاع الصحي

صدر في هذه المرحلة أول قانون للصحة العمومية وذلك بموجب الأمر 76-79 ، الصادر بتاريخ 28 ديسمبر سنة 1976، وقد تأسس أول نظام صحي وطني ذو توجه اشتراكي ووفقا لهذا الأمر أصبحت كل الهياكل الخفيفة التي كانت تابعة للبلديات تابعة للقطاع الصحي وهو ما شكل البنية الأولى للنظام الصحي الجزائري[4]، ثم تلا ذلك صدور المرسوم[5] رقم 81-242 المؤرخ في 05 سبتمبر 1981 والمتعلق بكيفية انشاء وتنظيم القطاعات الصحية، حيث جاءت في مادته الثانية على أن " تحول إلى مؤسسة

[1] حاروش نور الدين، إدارة المستشفيات العمومية الجزائرية، دار كتاب للكتاب، الطبعة 01، سنة 2009، ص 132.

[2] ولد قادة محمد، سلسلة التسيير الاستشفائي، منشورات الجمعية الوطنية للمناجمنت وإدارة الصحة، سنة 2022، ص 06.

[3] قندوز محمد، تطورات قانون الصحة في الجزائر في إطار إصلاح المنظومة الصحية في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 55، العدد 03، ص 171.

[4] روبحي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[5] المرسوم التنفيذي رقم 81-242، المؤرخ في 5 سبتمبر سنة 1981، المتضمن إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 36، سنة 1981.

عمومية ذات طابع إداري، تسمى القطاع الصحي مجموع هياكل الوقاية والتشخيص والعلاج والاستشفاء، وإعادة تقويم الأعضاء طبيا الواقعة في الدائرة الواحدة والمعدة مستشفيات وعيادات متعددة الاختصاصات والمراكز الصحية وقاعات الفحص والعلاج وعيادات التوليد ومراكز المراقبة الصحية على الحدود وكل هيكل صحي عمومي تابع لوزارة الصحة، ويستثنى من ذلك الهياكل الصحية التابعة للضمان الاجتماعي والهياكل الصحية التابعة للمؤسسات الوطنية والمحلية والتعاضدية والمصالح والمؤسسات الأخرى غير التابعة لوزارة الصحة والسكان ولأجل تكييف الوسائل مع الاحتياجات الصحية يمكن إنشاء أكثر من قطاع صحي في الدائرة الواحدة"، كما أعطى نفس المرسوم الشخصية المعنوية للقطاع الصحي واستقلالية مالية، ومقره في أهم هياكله ويوضع تحت وصاية الوالي، وما ميز أيضا هذه الفترة هو مضاعفة قاعات العلاج بين سنتي 1969 و1979، وهذا محاولة لإعطاء العلاج الأولي أولية عن طريق توفير قاعات العلاج والمراكز الصحية على مستوى كل بلدية، والهدف الأول من هذه الهياكل القاعدية هو قبل كل شيء الوقاية نظرا لخصوصية المجتمع الجزائري.[1]

كما تميزت هذه الفترة بإنفاق كبير مقارن بالتخصصات والخدمات المقدمة، فيلاحظ خلال تلك الفترة أن كثيرا من المؤسسات الصحية (كانت تسمى هياكل صحية) تنجز مستوى ضعيف من الخدمات الصحية لكنها تستهلك الميزانية المخصصة لها بالكامل مثل مراكز التوليد الريفية، كذلك كان التخطيط لتوزيع المورد البشري مغلوط وغير عادل إذ يتم تحديد عدد قياسي من المستخدمين لكل هيكل صحي، لا يتغير هذا العدد سواء قلت نشاطاته أو زادت. أما محاسبيا فكانت الميزانية توجه بشكل كبير إلى المستشفيات ذات الخدمة العلاجية مع اهمال للهياكل الأخرى ذات الخدمة الصحية الوقائية، والمسؤول عن القطاع الصحي هو مجرد منفق للميزانية المحددة سلفا من الإدارة المركزية فبالرغم من اتباع إجراءات عديدة لتقدير الاحتياجات للسنة المقبلة التي كانت ترفع للوزارة إلا أن اللامعيارية في توزيع الأغلفة المالية خلقت نوعا من الخلل بدأت صورته في أن عددا من القطاعات تستفيد من ميزانية متشابهة بالرغم من اختلاف

[1] حاروش نور الدين، إدارة المستشفيات العمومية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 135.

حجم النشاطات المقدمة[1]، كما تم خلال هذه الفترة فتح المجال أمام الخواص للاستثمار في الصحة وذلك بموجب القانون رقم 88-15 الذي سمح للخواص بإنشاء وفتح عيادات استشفائية[2]

ثالثا. المرحلة الثالثة: (2007-2018):

بداية سنة 2007 صدر مرسوم تنفيذي[3] غير التنظيم بالنظام الصحي الجزائري فانتقلت الهيكلة من القطاع الصحي، إلى تنظيم جديد يتمحور حول الفصل بين الخدمة العلاجية والخدمة الوقائية أين رأينا مؤسستين، المؤسسة العمومية الاستشفائية والمؤسسة العمومية للصحة الجوارية، وكان لهذا التغيير في النظام الصحي دوافع عديدة نذكر منها[4]:

- وجود تعدد للهيئات المتدخلة على عدة مستويات مما يجعل الوصاية ثقيلة وغير فعالة.
- هيكل تنظيمي للقطاع الصحي وموحد على الجميع وغير مرن.
- ضعف في آليات التسيير وإجراءات العمل الإداري.
- نقص في الإمكانيات المالية التي لوحظ بأن المستشفى يستحوذ بنسبة كبيرة على المخصصات المالية التي كانت موجهة لتغطية نفقات كل الهياكل بالقطاع، مع غياب في التحكم في التكاليف والنفقات خاصة بالمستشفيات.[5]

وعليه تم إعادة صياغة هياكل النظام الصحي خلال هذه الفترة وأهم مؤسستين له هي المؤسسة العمومية الاستشفائية وأخرى للصحة الجوارية وقد تم تزويد كلاهما بشخصية معنوية واستقلالية مالية علما أنهما

---

[1] بن فرحات عبد المنعم، انعكاسات أنماط تسيير المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر على نوعية الخدمات- دراسة حالة عينة من المؤسسات العمومية للصحة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة بسكرة، 2017-2018، ص 100.

[2] القانون رقم 88-15 المؤرخ في 03 مايو 1988 المعدل والمتمم لقانون حماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 53، سنة 1988.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في مايو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 33، سنة 2007.

[4] بن فرحات عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 103-106.

[5] مزيان ناجي، مداخلة بعنوان مقدمة لفهم المراجعة وتدقيق حسابات نفقات المؤسسات العمومية للصحة على ضوء قانون الصحة رقم 18-11 في ظل النظام المحاسبي المالي، الجامعة الصيفية للمناجمنت وإدارة الصحة، مكتب الشلف، أيام 25/26/27 أوت 2022.

مؤسستين ذات طابع إداري توضع تحت وصاية الوالي، وتبر مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية أساسا في التشخيص والعلاج والاستشفاء مع إعادة التأهيل الطبي، أما المؤسسة العمومية للصحة الجوارية فمهامها في الوقاية والعلاج القاعدي والتشخيص المرضي وكذا العلاج الجواري والمساهمة في ترقية وحماية البيئة وحفظ الصحة العمومية ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.

وفي إطار إصلاح المنظومة الصحية بالجزائر قامت السلطات بإصدار قانون الصحة الجديد[1] 18-11، حيث نجد مادته الثالثة تنص على أنه تتمثل الأهداف في مجال الصحة في حماية صحة المواطنين عبر المساواة في الحصول على العلاج وضمان استمرارية الخدمة العمومية للصحة والأمن الصحي، كما تضيف المادة الرابعة على أنه يرتكز النظام الصحي على قطاع قوي، لكن مع مساهمة مختلف الفاعلين المتدخلين في مجال الصحة، علما أنه تضيف المادة 06 من نفس القانون يهدف النظام الصحي إلى التكفل باحتياجات المواطنين في مجال الصحة بصفة شاملة ومنسجمة ومستمرة.[2]

كما قام القانون 18-11 بإعادة تكريس حق المواطنين في مجانية العلاج والحصول عليه في كافة التراب الوطني، ولعل أهم ما جاء به القانون في شق التسيير هو إعطاء صبغة خاصة للتسيير المالي للمؤسسات الصحية وكذا إعادة توزيع للهياكل الصحية بالنظام كما سنرى ذلك في المطلب التالي.

[1] القانون رقم 18-11 مؤرخ في 2 يوليو سنة 2018، يتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 46، سنة 2018.

[2] القانون رقم 18-11، نفس المرجع، ص 05.

المبحث الثاني: مدخل لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية.

يتكون نظام المعلومات بالمؤسسات الصحية من مستويات إدارية وفنية متعددة تقوم بمتابعة مختلف الوظائف بالمؤسسة من أنشطة طبية وشبه طبية وأنشطة إدارية وأخرى مساعدة، كما يعتبر النظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية جزء من نظام المعلومات الإداري يهتم بتوفير البيانات المحاسبية الضرورية وتقديمها للمسيرين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات والرقابة، وسواء كانت المؤسسة الصحية عمومية أو خاصة فإنها تولي أهمية بالغة للنظام المحاسبي بها، لما له من أهمية في متابعة إيراداتها والرقابة على مصاريفها.

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات

الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات الإداري

أولا. تعريف نظام المعلومات

يعد نظام المعلومات مجموعة من الإجراءات الرسمية والتي من خلالها يتم تجميع وتشغيل البيانات وإنتاج المعلومات وتوزيعها على المستخدمين[1]، ويعرف أيضا بأنه إطار يتم في ظله مزج وتشغيل بين الموارد (موارد بشرية، كمبيوتر) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) وذلك لتحقيق أهداف المشروع[2]، ويجب التفرقة هنا بين البيانات والمعلومات، فالعلاقة بينها هي العلاقة بين المادة الخام والمنتج التام. فالبيانات عبارة عن مجموعة حقائق وأرقام غير مرتبة يتم جمعها، أو الحصول عليها لاحتمال استخدامها في المستقبل[3] ومن ثم يقوم نظام المعلومات بتشغيل البيانات غير المجهزة للاستخدام ليحولها إلى بيانات قابلة للاستخدام أي إلى معلومات[4].

ثانيا. تعريف نظم المعلومات الإدارية

[1] سمير كامل عيسى، شحاتة السيد شحاتة، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مدخل تحليل وتصميم النظم، دار التعليم الجامعي، الطبعة 1، مصر، 2015، ص ص 10-11.

[2] ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الطبعة 1، الإسكندرية –مصر–، 2003، ص 10.

[3] فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الأباي للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الخرطوم –السودان–، 2011، ص 09.

[4] صلاح الدين عبد المنعم، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل رقابي، نظام دعم القرار– نظام الخبير المحاسبي – إنشاء وتحليل وتنفيذ وتقيم نظام المعلومات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 1، مصر، 2013، ص 13.

يتم الاهتمام حاليا على دور تكنولوجيات الاتصالات باعتبارها أحد أهم التحديات التي تواجه الإدارة المعاصرة في مجال الأعمال وحتى المجالات الأخرى، وقد أفرزت التطورات في مجال التكنولوجيا إلى ظهور نظم متعددة للمعلومات[1]، وتعرف نظم المعلومات الإدارية بأنها " مجموعة من النظم الفرعية التي يؤدي تفاعلها إلى إنتاج المعلومات التي تغطي الاحتياجات المختلفة للأنشطة الإدارية"[2]. كما تعرف بأنها "نظم معلومات معتمدة على الحاسب الآلي، تكون في مستوى الإدارة بالمؤسسة، تساعد المديرين في أداء وظائف التخطيط، المراقبة، صنع القرار وذلك من خلال تقديم تقارير ملخصة روتينية أو استثنائية"[3].

الفرع الثاني. مكونات نظام المعلومات الإداري : لنظم المعلومات الإداري مثل باقي النظم مكونات أساسية تتمثل في[4]:

- مدخلات النظام: بيانات ذات قيمة عالية؛
- نوع المعالجة: نماذج بسيطة؛
- مخرجات النظام: تقارير موجزة؛

أما المستخدمون فهم المدراء الوسط، ولنظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي الذي سنتطرق له بالتفصيل في المطلب التالي، علاقة متشابكة مثيرة للجدل فبينما نجد نظام المعلومات المحاسبي يخدم مجالا أوسع من المستخدمين. إذ من خلال المحاسبة المالية فإن هذا النظام المعلوماتي المحاسبي يخدم المستخدمين الخارجيين الذين يصعب تزويدهم بمعلومات ضرورية من طرف نظام المعلومات الإداري، أيضا نظام المعلومات المحاسبي يخدم المسؤولين بالمؤسسة من خلال المحاسبة

[1] الطيب الوافي، جدوى أتمتة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة إسمنت تبسة، رسالة ماجستير، تخصص: مالية، جامعة تبسة، 2003-2004، ص 27.

[2] الطيب الوافي، نفس المرجع، ص 29.

[3] بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية، دراسة حالة مطاحن الزيبان، القنطرة بسكرة، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، 2017-2018، ص 115.

[4] مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2013، الأردن، ص 19.

الإدارية التي جزء من المعلومات الخاصة بها تأتي من خلال نظام المعلومات الإداري، وعليه يوجد تداخل بين نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي.[1]

المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

الفرع الأول: تعريف وخصائص نظام المعلومات المحاسبي

أولا. تعريف نظام المعلومات المحاسبي

يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه " ذلك الجزء من نظام المعلومات الكلي، الذي يختص بتجميع وتشغيل وتخزين واسترجاع البيانات الكمية النقدية وغير النقدية لأغراض توفير المعلومات لمتخذي القرارات من خلال التنظيم"[2]، وفي تعريف آخر نجد أنه " أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع، وتبويب، ومعالجة، وتحليل، وتوصيل المعلومات المالية ملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة"[3]، ونجد أن التعريف الثاني أضاف بأن مستعملي المعلومات الصادرة من هذا النظام تكون للأطراف الداخلية للمؤسسة وكذا الأطراف الخارجية لينحوا برأي وقرار اتجاه هذه المؤسسة. ويمكن القول بأن نظام المعلومات المحاسبي جزء لا يتجزأ من نظام المعلومات الإداري فهو يكمله من خلال توفير معلومات مالية ومحاسبية تساعد أطراف داخلية أو خارجية على اتخاذ قرارات صائبة.

ثانيا. خصائص نظام المعلومات المحاسبية

من أهم خصائص نظام المعلومات المحاسبي هي:[4]

- نظام تشغيلي: إذ يعمل النظام على تحويل البيانات من خلال عمليات تشغيلية إلى معلومات ذات فائدة لمستخدميها؛
- يعتبر نظام مفتوح وليس مغلق، بحيث يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي والبيئة التي يشتغل فيها، فالمتغيرات التي تحدث في محيطه تؤثر على مدخلاته وعمليات التشغيل فيه وكذا مخرجاته؛
- مرونة النظام: فيجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبي مرنا حتى يزيد مقدرته على التكيف مع التغيرات التي قد تحدث في متطلبات واحتياجات مستخدميه أو الأهداف المرجوة منه؛[1]

---

[1] إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2009، ص 35.

[2] صلاح الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[3] فياض حمزة رملي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[4] فياض حمزة رملي، نفس المرجع، ص 62.

- يعتبر كشبكة اتصال: فنظام المعلومات يعمل كشبكة اتصال ويزود بمسار معلومات تصل إلى الكثير من النقاط وهو يساعد المعلومات على التدفق في كل جزء من المؤسسة وحتى إلى أماكن خارج المؤسسة.[2]

الفرع الثاني: أهداف نظام المعلومات المحاسبي

من الأهداف العامة التي يتشارك فيها نظام المعلومات المحاسبي مع باقي أنظمة المعلومات التالي:[3]

- تقديم المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات؛
- تقديم المعلومات اللازمة عن مدى تحقيق الإدارة لمسؤولياتها؛

أما من أهداف النظام المعلوماتي المحاسبي والخاصة به فقط فنجد:[4]

- الدعم اليومي للعمليات، فالمؤسسة تقوم بعدد من الأنشطة والأحداث التي ينتج عنها عمليات محاسبية كعمليات البيع مثلا؛
- معالجة العمليات المحاسبية وغير المحاسبية من خلال إجراءات معينة وفقا لسجلات محاسبية معدة خصيصا لهذا الغرض؛
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمالية والمحاسبة؛

الفرع الثالث: فروع نظام المعلومات المحاسبي

يمكن تقسيم النظم المحاسبية إلى نوعين رئيسيين هما: المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

أولا. نظام المحاسبة المالية: يوفر هذا النظام من المحاسبة المعلومات الخاصة بالمؤسسة للجهات الخارجية سواء كانوا أفرادا أو جماعات، ففي الغالب تكون الجهات المستفيدة من معلومات المحاسبة المالية خارج مجموعة المديرين وتهدف المحاسبة المالية إلى تحليل وعرض البيانات والمعلومات

---

[1]كحول صورية، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة ونظم المعلومات، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص 26.

[2]ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[3]كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 1، مصر، 2008، ص 02.

[4]إبراهيم الجزراوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-29.

المحاسبية وكذا خدمة أصحاب الملكية في المشروع وتوجيه التقرير إلى المساهمين والمستفيدين الخارجيين بشكل عام والمستفيدين الداخليين. [1]

ثانيا. نظام المحاسبة الإدارية: ويعتبر هذا النظام الفرعي الثاني من نظام المعلومات المحاسبية، ويعتبر استعماله خيرا بيد مسؤولي المؤسسة عكس النظام الفرعي الأول، كما يهتم هذا النظام باحتياجات الإدارة إلى المعلومات اللازمة للقيام بوظائفها الأساسية، التي لم توفرها المحاسبة المالية.[2] ولقد عرف محمد تيسير نظام المحاسبة الإدارية على أنه " نظام يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"[3]، وتهدف أساسا بترشيد القرارات الإدارية ورسم السياسات العامة كالتحكم في شروط الإنتاج والمساعدة على صنع القرار.[4]

ولتوضيح النظامين الفرعيين أكثر نقدم أهم الفروقات بينهما:[5]

- تختص المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الداخلية بالمؤسسة والتي تتمثل بالإدارة على كافة مستوياتها ورؤساء الأقسام والمشرفين فيها. بينما تختص المحاسبة المالية بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية عن المنشأة كالمستثمرين والزبائن والدائنين.
- المحاسبة الإدارية هي اختيارية ولا تخضع للقواعد والقوانين والأنظمة الساري بها في الدولة مكان المؤسسة، كما لا يوجد قواعد محاسبية مقبولة قبولا عاما للمحاسبة الإدارية كما هو الحال في المحاسبة المالية.
- تمتاز المحاسبة المالية دائما بالدقة في أرقامها وفي دفاترها وسجلاتها نظرا لأن هذه الأرقام فعلية ومبنية على قيم تاريخية، بينما المحاسبة الإدارية فإنها تقريبية في أرقامها وفي القوائم والتقارير الخاصة بها، نظرا لأن هذه الأرقام معيارية من حيث التكوين وليست فعلية.[1]

---

[1] الطيب الوافي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[2] بري أم الخير، مرجع سبق ذكره، ص 118.

[3] محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 4، الكويت، 2007، ص 06.

[4] غاليب عمر، أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة نفطال–، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015–2016، ص 180.

[5] أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الأردن، 2008، ص ص 6–7.

المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية

يمثل نظام المعلومات المحاسبي ركنا أساسيا في نظام المعلومات لنشاط المؤسسة الصحية، حيث يعتبر الوسيلة الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية بالشكل الذي يمكن من عقد المقارنات والتحليلات بين المؤسسات الصحية المختلفة وبين أداء المؤسسة من فترة لأخرى من خلال إظهار نتيجة النشاط والمركز المالي في نهاية الفترات المحاسبية.[2]

الفرع الأول: مفهوم وطبيعة نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية

يختلف النظام المحاسبي في المؤسسات الصحية باختلاف ما إذا كانت هذه المؤسسة تقدم خدمات عامة أو برسوم رمزية أو أنها مؤسسة خاصة تقدم خدماتها بأجر يحقق عائد مجزي ، ففي الحالة الأولى تكون المؤسسة الصحية وحدة خدمات عمومية تقوم الدولة أو الجمعيات الخيرية بتمويلها باعتبارها منشأة لا تسعى لتحقيق الربح وغالبا ما تتبع المحاسبة في الوحدات الحكومية والتي تقوم على تخصيص اعتمادات مالية وتوزيعها على الأنشطة المختلفة بالمؤسسة الصحية، وتكون هنالك رقابة للإنفاق طبقا للأبواب والبنود أو عناصر المصروفات المختلفة التي تم اعتمادها مسبقا في شكل موازنة تقديرية أما في الحالة الثانية وهي المؤسسات الصحية الخاصة فهي تصمم نظامها المحاسبي الخاص بما يوفر احتياجات الإدارة من البيانات المحاسبية المختلفة وأيضا بما يمكن قياس نتائج أعمال المؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات لفترة زمنية محددة.[3]

الفرع الثاني: أهداف وخصائص نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الصحية

يهدف النظام المحاسبي بالمؤسسة الصحية إلى:

- ✓ متابعة التعاملات مع المرضى، وإمساك الحسابات الخاصة بهم وتسجيل معاملاتهم مع المؤسسة الصحية أولا بأول بحيث يمكن إعداد فاتورة علاج لكل مريض على حدى.

---

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، ص ص 27-28.

[2] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية- المستشفيات-، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، ص 51.

[3] محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، 2007، ص25 .

- ✓ توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات ومتابعة تنفيذها، وذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المؤسسة الصحية لتمكينها من متابعة مستوى الإنفاق على الخدمات المختلفة؛
- ✓ المحافظة على أصول المؤسسة الصحية ووضع النظم الكفيلة بتوفير الحماية للأصول ومنع التلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام عن طريق تطبيق الضوابط الرقابية.[1]

ثانيا. خصائص النظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية

تؤثر الخصائص والسمات التي تميز المؤسسة الصحية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى، على مقومات وأساليب نظام المحاسبة المطبق في المؤسسات الصحية؛

فالمحاسبة يجب أن تتكيف وتتلاءم مع طبيعة النشاط مما يؤثر على المبادئ والفروض المحاسبية ومن أهم هذه السمات:

- ✓ ضرورة وجود نظام للموزانات حتى يمكن الرقابة على عناصر الإنفاق المختلفة وتحديد تكلفة وحدة الخدمة بصفة تقديرية وقياس الانحرافات؛
- ✓ أهمية استخراج كشف حساب لكل مريض (فاتورة العلاج) ولو كانت المؤسسة الصحية عمومية تقدم خدماتها دون مقابل والهدف من فاتورة المريض هو حساب تكلفة علاج المريض والإفادة منها في إعداد الموازنات وفي تسعير هذه الخدمات إذا كانت المؤسسة الصحية خاصة؛[2]
- ✓ الخدمات التي تقدمها المؤسسات الصحية لمرضاها خدمات غير متجانسة وغير نمطية وتتوقف على حالة المريض والعلاج اللازم، وعليه تختلف تكلفة كل مريض عن الآخر وهو الأمر الذي يستوجب تسجيل تكلفة كل مريض بطريقة مستقلة، كذلك تتطلب عملية التسجيل هذه السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات واستخراج النتائج، حيث تتسم طبيعة العمل بالمؤسسة الصحية بالسرعة إذ يتلقى المريض الخدمة المقدمة ويمكن أن يغادر المؤسسة مباشرة بعد ذلك وهذا ما يوجب تسجيل الخدمة الصحية أولا بأول وتحديد المبالغ المستحقة على كل مريض ليسددوها قبل الخروج.[3]

---

[1] محمد سامي راضي، نفس المرجع، ص 27.

[2] حسن سليمان زكي، أحمد يحيى عيصارة، المحاسبة في المستشفيات والفنادق، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2014، ص 22.

[3] محمد سامي راضي، نفس المرجع، ص 27.

- ✓ نظرا لاختلاف طبيعة النظام المحاسبي في نشاط المؤسسات الصحية عنه في الأنشطة الأخرى، فإن الأمر يستلزم التعرض لاعتبارات تصميم النظام المحاسبي في نشاط المؤسسة الصحية، لاستخلاص الأسس التي يتطلبها إعداد دليل الحسابات والمجموعة المستندية والدفترية في هذا النشاط. كما يجب إعطاء عناية خاصة للأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية كالموازنات التقديرية، تحليل حساسية الربحية وهذا جنبا على جنب مع أهداف المحاسبة المالية لإمكان توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات.[1]

ثالثا. تعريف المحاسبة الاستشفائية

تعرف المحاسبة الاستشفائية على أنها ذلك النوع من المحاسبة الذي يقوم بتغطية وتحصيل كل أنواع مداخيل المستشفى، ومن ثم توضيحها في قائمة الدخل والميزانية، وتتميز المحاسبة الاستشفائية بتعدد مداخيلها من الإيرادات المحصلة من المرضى، والخدمات الإضافية المقدمة لهم كالإيجار واللوازم الصحية ومواقف السيارات.. إلخ، وغالبا ما تكون المحاسبة الاستشفائية أكثر تعقيدا منها في القطاعات الأخرى بسبب تعدد الأطراف التي تتدخل فيها من مرضى، شركات التأمين، سياسات الدولة نحو الصحة، شركات الأدوية وغيرها.[2]

وتعرف كذلك بأنها" تجميع وتوصيل و تفسير للبيانات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة الصحية ونتائج تشغيلها لغرض اتخاذ القرار من قبل إدارتها وتزويد المعلومات المحاسبية للأطراف الأخرى"[3]

التجميع: يشير إلى عملية تسجيل وتصنيف المعاملات التجارية والأحداث المالية التي تحدث في الحياة الاقتصادية في المؤسسة الصحية، أو هو عملية مسك الدفاتر المحاسبية من خلال مجموعة من الإجراءات المحددة.

[1] هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] Softledger, Hospital Accounting : A Complete guide for 2023, Link : https://softledger.com/blog/hospital-accounting-a-complete-guide, date of visit : 26/07/2023.

[3] Michal Nowicki, HFMA's Intoduction to Hospital Accounting, library of congress cataloging, 5th ed, America, 2006, p 09.

التوصيل: هو عملية إبلاغ المعلومات المسجلة إلى أولئك الذي يستخدمونها، وهنالك أنواع عديدة من التقارير المحاسبية وتحتوي على أنواع عديدة مختلفة من المعلومات وفق احتياجات المستخدمين، لكن توجد معلومات محاسبية مشتركة بين المستخدمين يتم الإبلاغ عنها كالميزانية العامة.

التفسير: يشير إلى الجهد المبذول من المحاسبين لتحليل وتقييم المعلومات المبلغ عنها بحيث يمكن فهمها بشكل أفضل واستعمالها بسهولة من قبل صانعي القرار، فوظيفة المحاسب ليست فقط التسجيل والتقرير بل تمتد إلى مساعدة المستخدمين في فهم التقارير.[1]

الفرع الثالث. الفروض والمبادئ المحاسبية بالمستشفيات

أولى معالم المبادئ المحاسبية بالمستشفيات، ظهرت سنة 1972 في دليل التدقيق للمستشفيات الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، حيث خلص هذا الدليل إلى وجوب إعداد التقارير المالية للمستشفيات وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ويطبق مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة واحتساب اهتلاكها، عدا المعدات والتجهيزات الطبية ضعيفة القيمة، فتقيم وتسير مثل المخزون.[2]

ومن ثم قامت الجمعية الأمريكية للمستشفيات(AHA) سنة 1976 بوضع قائمة مفصلة بالمبادئ المحاسبية التي تطبق في قطاع المستشفيات والتي تشبه المبادئ المقبولة قبولا عاما المطبقة بمحاسبة المؤسسات الربحية، إلا أن خصوصيات المستشفيات تتطلب تعديل في هذه المبادئ وهذا ما بدرت إليه الجمعية الأمريكية للمستشفيات حيث أكدت عل باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة كأساس لتقييم الأصول الثابتة، واستخدام القيمة السوقية لتقييم الاستثمارات طويلة الأجل[3]. وسنحاول التطرق باختصار لأهم الفروض والمبادئ المحاسبية التي جاءت بها الجمعية الأمريكية للمستشفيات[4]:

[1] Michal Nowicki, ibid, P 10.

[2] Rachel Laurie Riddle, Hospital Accounting and Auditing Manual, Departement of Examiners of Public Accounts, ALABAMA, July 6, 2021, page : 29.

[3] حسن سليمان زكي، أحمد يحيى عيصارة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[4]American Hospital Association, Chart of accounts for hospitals, library of congress cataloging in publication data, chicago, Illinois 60611, 1976, page: 5-9.

أولا. الفروض المحاسبية بالمستشفيات

- **فرض الوحدة المحاسبية:** إن المفهوم المحاسبي الأساس بالمستشفيات هو فرض الوحدة المحاسبية، فالمستشفى كيان مستقل قادر على القيام بالعمليات الاقتصادية المختلفة كالشراء والبيع، والتي يجب تحديد قيمتها وتلخيصها وتسجيلها محاسبيا، كما أنه يفترض أن يكون للمستشفى شخصية مستقلة عن مالكيه وكيان قائم بذاته منفصلا عن الأشخاص الدين يقومون بتمويله، كما يقوم المحاسب بإعداد قوائم مالية لهذا الكيان المستقل (المستشفى) لغرض الرقابة والتخطيط والاحتفاظ بسجلات محاسبية له، ويمكن أن يقسم المستشفى إلى كيانات محاسبية فرعية، وهذا ما يحدث في المستشفيات الجامعية الكبرى التي تضم عددا من المصالح الاستشفائية.
- **فرض استمرارية النشاط:** إذ يفترض أن المستشفى كيان محاسبي له نشاط مستمر إلى أجل غير مسمى، ما لم توجد أدلة تثبت غير ذلك، وهذا ما يوجب بضرورة تقسيم حياة المستشفى إلى مراحل زمنية تساعد في تحديد الايرادات المحققة والمصاريف المتكبدة، وقياس مبالغ الأصول والالتزامات نهاية كل فترة زمنية من عمر المستشفى.
- **فرض ثبات وحدة القياس النقدي:** فالأصل بالمحاسبة الاستشفائية افتراض استقرار المستوى العام للأسعار، إذ أن التسجيلات المحاسبية تهتم بالمقام الأول بالأحداث والحقائق وتعبر عنها بوحدة نقدية، وتستخدم هذه الوحدة لقياس مختلف أنواع الأصول والخصوم بالمستشفى، بغض النظر إذا بقية هذه الوحدات النقدية ثابتة في قيمتها أو طرأ عليها تغيرات.

ثانيا. المبادئ المحاسبية

- **مبدأ الموضوعية:** يجب أن تؤخذ جميع الحقائق والعمليات المحاسبية قدر الإمكان إلى إثباتات ومستندات تؤكد العملية، للوصول إلى عمليات مالية ومحاسبية صحيحة، فمثلا عمليات المخزون يجب أن تدعم بمستندات كالأمر بالشراء وسند الاستلام، فاتورة المورد و شيك الدفع، فهذه الوثائق بمثابة دليل موضوعي على صحة العملية، ومع ذلك لا يمكن أن تكون دائما الوثائق والمستندات دليل موضوعي للعملية المحاسبية بالمستشفيات، فغالبا ما يضطر المحاسب إلى تقديم تقديرات تحليلية لا تستند إلى وثائق، مثل تقدير ديون الزبائن المعدومة (غير قابلة للتحصيل) والتي تستند إلى تجارب سابقة وظروف مستقبلية متوقعة.

- **مبدأ الحيطة والحذر**: يعني أنه يجب الاعتراف بالخسائر المحتملة بالمستشفى والاحتياط لها من خلال تكوين مخصصات ومؤونات، أما الأرباح المحتمل تحصيلها فلا تؤخذ بعين الاعتبار، وعلى الرغم من أن مبدأ الحيطة والحذر من المبادئ الأساسية بالمحاسبة الاستشفائية إلا أنه لا يجب تكوين مخصصات ومؤونات مفرطة لمجرد توقع خسارة محتملة.
- **مبدأ الاتساق والثبات:** ويعنى أنه يجب بمحاسبة المستشفيات ممارسة الإجراءات الموحدة بشكل مستمر، والابلاغ عنها من دورة محاسبية إلى أخرى، وهذت ما يمكن من أن تصبح المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين، ومع ذلك فإن مبدأ الاتساق والثبات لا يعني الاستمرار في اتباع طريقة واجراء لم يعد مجديا أو غير صحيح، بل يمكن تغيير هذه الطرق والإجراءات إذا كانت مبررة.
- **مبدأ الإفصاح التام:** يتطلب مبدأ الإفصاح التام عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها في اتخاذ القرار، فعلى سبيل المثال إذا قام مستشفى بتغيير طريقة أو إجراء محاسبي وكان له تأثير واضح على المركز المالي للمستشفى أو نتيجته التشغيلية، فيجب هنا الكشف التام عن التغيير الذي تم في الطريقة أو الإجراء وتوضيح التأثير الحاصل.
- **مبدأ الأهمية النسبية:** ينص المبدأ على التقرير المالي عن المعلومات المهمة والجوهرية التي تؤثر على التقديرات والقرارات، في حين توجد بعض المعلومات المحاسبية ليس لها أهمية نسبية، مثل: قام مستشفى ميزانيته تقدر بثلاث ملايين وحدة نقدية، بشراء طابعة وثائق تقدر قيمتها بـ 150 و.ن، والتي تستخدم لخمسة سنوات قادمة، في هذه الحالة يقوم المحاسب بتوزيع اهتلاكها على خمسة سنوات، بينما حسب مبدأ الأهمية النسبية يمكن للمحاسب أن يدرج تكلفتها في دورة محاسبية واحدة دون أن يكون لها تأثير على المركز المالي للمستشفى، فمعلومة اقتناء طابعة ليست معلومة جوهرية.
- **مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة:** بالرغم من أن الجمعية الأمريكية للمستشفيات تعتمد افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، إلا أن التضخم أو التغير في المستوى العام للأسعار له تأثير واضح على البيانات المالية للمستشفى، وعليه توصي الجمعية باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة كأساس لقياس وتقييم الاصول الثابتة، وبالرغم من أن هذه الطريقة لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما إلا أنه ترى الجمعية بأن على المستشفى الحفاظ على مركزه المالي عند مستوى الأسعار الحالي. ويقصد بالتغير في المستوى العام للأسعار زيادة أو نقصان أسعار كل أو غالبية السلع والخدمات

التي يتم تبادلها في الاقتصاد ككل، مما يؤدي إلى تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المتعامل بها.[1] وعليه عادة ما يكون هناك فرق كبير بين التكاليف التاريخية والتكاليف التاريخية التي تعكس التغيرات في المستوى العام للأسعار.لهذا السبب، استرداد قيمة الاهتلاك ونقصان القيمة على أساس التكاليف التاريخية غير كافية لتحل محل الأصول الثابتة الحالية، يجب أن تستند قيمة الاهتلاك لفترة معينة إلى إعادة بيان التكاليف التاريخية لتعكس مستوى السعر الحالي. كما يجب أن تسمح السياسات المحاسبية والمالية بالحفاظ على القدرة الإنتاجية للمستشفى سليمة إلى حد كبير، وعملية تقييم الأصول بالمستشفيات وفقا للتكلفة التاريخية المعدلة تتم حسب شروط وارشادات ضرورية كأن يحدد التغير للأسعار بالنظر إلى مؤشر مستوى العام للأسعار وليس مؤشر سعر سلعة أو خدمة معينة، والإفصاح الكامل عن البيانات المالية على أساس تقييم الأصول الثابتة.

ثالثا. أسس التقييم المحاسبي: يعد القياس والتقييم المحاسبي من الممارسات المحاسبية التي لها دور في التأثير على مصداقية وشفافية المعلومات المالية، كما يعتبر التقييم المحاسبي المرآة العاكسة لنشاط المستشفى[2]، وقد قامت الجمعية الأمريكية بوضع استثناء على المبادئ التي أقرت بها لتقييم الأصول المتبرع بها وكذا للاستثمارات طويلة الأجل

1. الأصول المتبرع بها: غالبا ما يتحصل المستشفى على أصول متبرع بها، وفي هذه الحالة لا توجد تكلفة أولية للأصل المستحوذ عن طريق هبة، وعليه توصي الجمعية الأمريكية للمستشفيات بإدراج هذه الأصول في السجلات المحاسبية بقيمتها السوقية العادلة، وإذا كان الممتلك المتبرع به لصالح المستشفى قابل للإهتلاك، تحتسب أقساط الإهتلاك وفق للقيمة السوقية العادلة للأصل، كما تؤكد الجمعية على ضرورة تقييم الأصل المتبرع به بقيمته السوقية عند تاريخ استلامه، وعدم تسجيله محاسبيا يعتبر ضعف في الإعتراف المحاسبي ويسبب خللا في المركز المالي للمستشفى.

2. الاستثمارات طويلة الأجل: قامت الجمعية بتقديم استثناء على مبدأ التكلفة التاريخية لصالح الاستثمارات طويلة الأجل بالمستشفى، فغالبا ما كانت الاستثمارات تسجل محاسبيا بتكلفتها عند تاريخ

[1] لهبيل بوجمعة، حروشي جلول، القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة لاستبعاد أثر التضخم من القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 08، العدد 02، جوان 2020، الصفحات: 62-77، ص 64.

[2] عياش زبير وآخرون، انعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 02، 2019، الصفحات: 137-156، ص 143.

حيازتها، لكن في حالة الاستثمار طويل الأجل فيجب أن يقيم ويسجل محاسبيا وفق للقيمة السوقية، للأسباب التالية:

- التقييم المحاسبي للاستثمارات طويلة الأجل وفق التكلفة التاريخية يكون مضللا ولا يخدم مصلحة المستشفى؛
- القيمة السوقية لمحفظة الاستثمارات بالمستشفى، هي المؤشر الحقيقي لقدرة الإدارة على تسيير والإشراف على إيرادات المستشفى؛
- استخدام القيمة السوقية لقياس للأوراق المالية يسهل المحاسبة عن الاستثمارات.

الفرع الرابع: السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية بالمؤسسات الصحية

يشتمل النظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية على مجموعة من المقومات تتمثل في مجموعة التقارير والدفاتر والسجلات والمستندات والإجراءات والوسائل التي تستعمل في تجميع وتسجيل وتبويب الأحداث والعمليات المالية، ومن ثم تلخيصها وتحليلها وتحديد النتائج والتقرير عنها.

أولا. السجلات الإحصائية والمحاسبية

وتشمل العديد من السجلات التي يستعين بها الإداري والمحاسبي بالمؤسسة الصحية ونجد أهمها:[1]

– سجل الاستقبال: يسجل به بيانات المرضى المترددين على المؤسسة الصحية.

– سجل النزلاء: يدون فيه مختلف بيانات المرضى الذين يتلقون خدمة استشفائية، مع تسجيل رقم الغرفة وعدد الايام المفترض بقائها والطبيب المتابع لهم.

– سجل الأقسام الطبية: يحتفظ به في كل قسم استشفائي، ويسجل به جميع معلومات المرضى الذين مرو على القسم.

– سجل الأصول الثابتة: يسجل به كل الأصول الثابتة الموجودة بالمؤسسة الصحية، ومعدلات اهتلاكها وقيمتها المحاسبية الصافية، ومدتها النفعية المفترضة.

ثانيا. الدفاتر المحاسبية: وتضم[2]

[1] حسن سليمان زكي، أحمد يحيى عيصارة، مرجع سبق ذكره، ص ص 26–27.

[2] Porter, Charles A. and Carter, Herbert K., "Hospital accounting" , Individual and Corporate Publications. 1918, pages 171-173.

– يومية الصندوق، الخزينة والبنك: يقيد فيها مختلف مصادر النقدية بالمؤسسة الصحية واستخداماتها، وتوفر هذه اليومية معلومات قيمة حول الإيرادات المحصلة من المرضى ومرافقيهم.

– يومية المشتريات: وتسجل بها مختلف المشتريات بطريقة تحليلية مبوبة وفق طبيعتها كالمشتريات من الأغذية، أدوات التنظيف، مستلزمات طبية زيوت ووقود لسيارات الإسعاف...

– دفتر الرواتب والأجور: يستخدم لتسجيل الرواتب والأجور للموظفين بالمؤسسة الصحية، وتبوب وفقا للمصلحة الاستشفائية ووفقا لأسلاكهم.

– دفتر الاستاذ: وهي مجموعة من الدفاتر الفرعية التحليلية التي يسجل بها أرصدة مختلف العمليات، مثل دفتر استاذ المرضى، دفتر أستاذ المدينين، دفتر الأستاذ العام وغيرها حسب حاجة نظام المعلومات المحاسبي لكل مؤسسة صحية.

– دفتر اليومية العامة: ويتم التسجيل فيه من الدفاتر المساعدة والتحليلية ومن المستندات التي ترد من المصالح الاستشفائية.

– دفتر تحليل وتوزيع التكاليف غير المباشرة: تحلل به مختلف التكاليف غير المباشرة وتوزع على مراكز التكلفة بالمستشفى تمهيدا لتحميلها على وحدات التكلفة.

ثالثا. القوائم المالية: فيما يلي بعض القوائم المالية التي تنتج عن نظام المعلوماتي المحاسبي بالمؤسسات الصحية.

1. قائمة الدخل (قائمة الإيرادات والمصاريف):

توضح هذه القائمة إيرادات المؤسسة الصحية من الرسوم نظير الفحوصات الطبية والعمليات الجراحية، والحقن والتحاليل الطبية والأشعة والأدوية، وباقي الإيرادات الأخرى، أما من جانب المصاريف فيسجل في القائمة مجمل مصاريف الكهرباء والماء، مصاريف التغذية ومصاريف الرواتب والأجور، ويعتمد في إعداد قائمة الدخل على الحسابات الفرعية التي تستخدم في المحاسبة المالية كحساب الصندوق، حساب البنك، حساب الصيدلية، حيث توضع البيانات المحاسبية في حساب على شكل حرف T باللاتينية، لتسجيل تغيرات في الأصول والخصوم.[1] ويمكن إعداد قائمة الدخل بصفة مجزأة، أي حسب

[1] عبد الرحمان توفيق، المحاسبات المالية في المستشفيات، مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، الطبعة1، الأردن، 2015، ص 61.

المصالح والأقسام بالمؤسسة الصحية، بحيث تظهر إجمالي الإيرادات والمصاريف للمصالح التشغيلية التي تحقق الإيرادات الرئيسية للمؤسسة الصحية.[1]

جدول 03: نموذج لقائمة الدخل بالمؤسسة الصحية.

قائمة الإيرادات والمصاريف (الدخل) للفترة من:..... إلى:.....	
الإيرادات:	
إيرادات الخدمات الطبية	4000
إيرادات خدمات الأشعة والتحاليل الطبية والصيدلة	700
إجمالي إيرادات المؤسسة الصحية.....	**4700**
المصاريف:	
الإيجار	800
الكهرباء والماء	400
مرتبات وأجور	600
الإعلام والمطبوعات	200
إهتلاك الأجهزة الطبية	100
إجمالي المصاريف.....	**2100**
صافي الدخل:.....	**2600**

المصدر: عبد الرحمان توفيق، المحاسبات المالية في المستشفيات، مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، الطبعة1، الأردن، 2015، ص 63.

2. الميزانية:

تمثل الميزانية عرض للمركز المالي بالمؤسسة الصحية في فترة زمنية معينة، ويقاس المركز المالي بالفرق بين الأصول المملوكة والالتزامات (الخصوم) المستحقة اتجاه المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.[2] أما أصول المؤسسة الصحية فهي عبارة عن ممتلكاتها من النقديات وأوراق القبض والمباني والمعدات الطبية والأراضي وسيارات الإسعاف التي تمتلكها، أما الخصوم فهي عبارة عن المستحقات أو الديون ورأس المال وأي مصادر للحصول على الأصول

كما يجب أن يتم تقييم الأصول على أساس التكاليف بالنسبة للأجهزة والمعدات الطبية أما بالنسبة للمواد المستهلكة كالقطن والأدوية والمواد التي تستخدم باستمرار فيتم تقييمها على أساس سعر السوق

[1] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

[2] Michal Nowicki, ibid, P 13.

وقت إعداد الميزانية (أو سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل إذا كانت تنتج داخل المؤسسة كالمعقمات التي يتم تحضيرها داخليا).[1]

جدول 04: شكل الميزانية بالمؤسسة الصحية

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول الثابتة (التقليدية)		**حقوق الملكية**	
أراضي		رأس المال	
مباني		أرباح محتجزة	
معدات و أدوات		احتياطات	
معدات نقل		**الخصوم طويلة الأجل**	
الأصول الثابتة الطبية		قروض طويلة الأجل	
معدات طبية		سندات	
مستلزمات أشعة		**خصوم متداولة**	
أغطية ومفروشات		أوراق دفع	
أجهزة مختلفة		دائنون	
الأصول المتداولة		مصروفات مستحقة	
المخزونات		إيرادات مقدمة	
المنتجات			
نقدية بالبنك			
نقدية بالخزينة			
مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**	

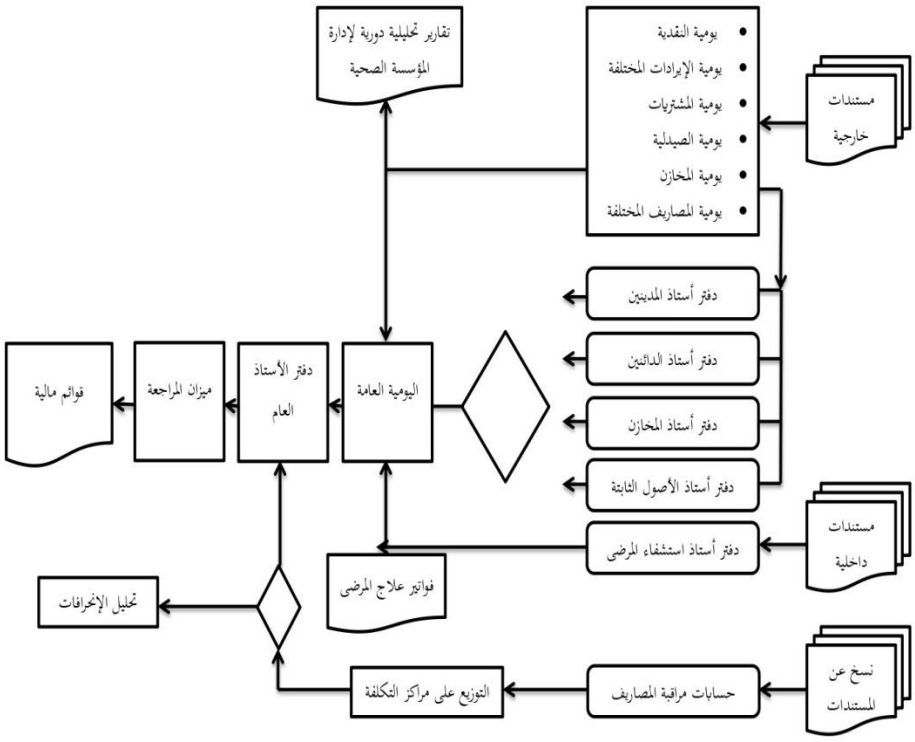
المصدر: محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، 2007، ص 105. (بتصرف)

3. قائمة مصادر واستخدامات الأموال:

هي قائمة أكثر تفصيلا عن الميزانية، فإذا أرادت المؤسسة الصحية معرفة التغيرات في أصل ثابت أو خصم أو حقوق أصحاب رأس المال أو معرفة حجم التغيرات في النقديات أو في المخزون من الأدوية بالصيدلية، فيجب عليها إعداد قائمة المصادر واستخدامات الأموال.

[1] عبد الرحمان توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 61.

شكل 02: الهيكل العام للنظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية.



المصدر: محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، 2007، ص 49.

الفرع الخامس: المعالجات المحاسبية بالمؤسسة الصحية

أولا. مصادر تمويل المؤسسات الصحية وتسجيلاتها المحاسبية.

لتحديد مصادر تمويل المؤسسة يجب أولا أن نفرق بين المؤسسة الصحية الحكومية والتي يتم تمويلها من ميزانية الدولة، أما المؤسسات الصحية الخيرية فيتم تمويلها عن طريق تجميع التبرعات والمساعدات المالية والإعانات و أحيانا اشتراكات العضوية. أما المؤسسات الصحية الخاصة فتعتمد في تمويلها على نفس مصادر تمويل المؤسسات الاقتصادية المتاحة كالاقتراض أو الأموال المملوكة (الأسهم في حالة مؤسسات صحية المساهمة)[1]

ويمكن تقسيم مصادر تمويل المؤسسات الصحية إلى مصادر خارجية وأخرى داخلية.

[1] عبد الرحمان توفيق، مجع سبق ذكره، ص 54.

- **المصادر الخارجية:** و تشتمل[1]

- الأموال المخصصة من الدولة لميزانية المؤسسة الصحية كوحدة خدمات عامة (حالة المؤسسة العمومية للصحة)؛
- المبالغ التي دفعها أصحاب (ملاك) المؤسسة الصحية الخاصة والأصول التي قدموها؛
- التبرعات التي تحصل عليها المؤسسة الصحية من أفراد ومؤسسات وجهات أخرى بالمجتمع سواء في شكل نقدي أو عيني؛
- المنح والهبات والوصايا التي تتلقاها المؤسسة الصحية من أفراد ومؤسسات المجتمع سواء في شكل عيني أو نقدي؛

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التبرعات والهبات التي تتلقاها المؤسسة الصحية و كذلك إيرادات الأموال الموقوفة تنقسم من حيث كيفية تصرف إدارة المؤسسة فيها إلى نوعين من الاعتمادات هما:[2]

- **اعتمادات مقيدة:** وتشمل الأموال التي تخصص لأغراض معينة مثل استبدال الأجهزة والمعدات الطبية أو التوسعات المرتقبة وينبغي على إدارة المؤسسة الصحية أن تحتفظ بهذه الاعتمادات في شكل مبالغ نقدية أو استثمارات مميزة عن باقي أموال المؤسسة وأن يقتصر استخدامها في الأغراض المخصصة لها.
- **اعتمادات غير مقيدة:** و تتمثل في تبرعات الأفراد والهيئات وإيرادات الأموال الموقوفة التي لا يشترط أصحابها تخصيصها لأغراض معينة، ويمكن لمجلس الإدارة توجيه هذه الاعتمادات للأغراض المختلفة واستخدامها في نشاطها. أما الاعتمادات والإعانات الممنوحة من الدولة فإنها تعتبر أموالا مخصصة لأغراض معينة وعلى مجلس الإدارة الالتزام بها.

وفي كل الأحوال تعتبر هذه الاعتمادات زيادة في ملكية المؤسسة الصحية وتظهر في حسابات منفصلة في قسم حقوق الملكية في الجانب الدائن من الميزانية وتسجل العمليات في دفتر اليومية بنفس الطريقة المتبعة في المؤسسات الأخرى (التجارية).[3]

[1] حسن سليمان زكي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[3] حسن سليمان زكي، أحمد يحيى عيصارة، مرجع سبق ذكره، ص ص 31-32.

مثال: قدم مالك مؤسسة صحية مبلغ نقديا قدر بـ 1.000.000 و.ن و قدم سيارة قيمتها السوقية 30.000 و.ن فنسجل باليومية

البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
حـ /النقديات	1.000.000	
حـ/ معدات نقل (سيارة)	30.000	
إلى حـ/ رأس المال		1.030.000
-(إسهام مالك المؤسسة الصحية)-		

ويلاحظ هنا أن هذه الأصول تمثل رصيدا حرا يمكن لإدارة المؤسسة الصحية توجيهه لأي من أغراض نشاطها، لكن إذا تلقت المؤسسة تبرعات لإنشاء مصلحة لأمراض القلب مثلا و بلغت قيمة هذه التبرعات 250.000 و.ن فيتم إثباتها في حاب خاص كالتالي:

البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
حـ /النقديات	250.000	
إلى حـ/ تبرعات لأغراض خاصة		250.000

وإذا افترضنا أن أحد الأشخاص أو إحدى المؤسسات منحة المؤسسة الصحية قطعة أرض لإنشاء مبان عليها، شريطة عدم بيعها وكانت القيمة السوقية للأرض 180.000 و.ن فيكون التسجيل كالتالي:

البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
حـ / أراضي (للبناء)	250.000	
إلى حـ/ تبرعات لأغراض خاصة		250.000
-(استلام أرض للبناء فقط. مقيدة)-		

كما أن الأموال التي تودع في حساب المنح لأغراض خاصة لا تنفق منها المؤسسة الصحية إلا في تلك الأغراض فقط، ويظهر حساب التبرعات لأغراض خاصة و المنح لأغراض خاصة مع مجموعة حسابات حقوق الملكية في الجانب الدائن من الميزانية.

ويمكن أن تتحصل المؤسسة الحصة على تبرعات أو هبات في شكل أصول تدر دخلا سنويا و سندات أو عقارات و نسجل في هذه الحالة:

البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
حـ / الأصل	XXX	
إلى حـ/ التبرعات و الهبات		XXX

أما الإيراد السنوي للأصل فيتم تسجيله مع الإيرادات عند استحقاقه كل عام.

- **المصادر الذاتية:** ويقصد بها تلك الإيرادات التي تنتج من نشاط المؤسسة ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة مجموعات هي كالتالي:[1]

✓ **إيرادات خدمة المرضى:** وتشمل إيرادات إقامة المرضى وخدمات التمريض والخدمات الأخرى الصحية وتسمى كذلك بإيرادات التشغيل ؛

✓ **إيرادات تشغيلية أخرى:** تتمثل في مجمل الإيرادات التي يتم الحصول عليها مقابل الخدمات التي تقدمها المؤسسة الصحية من غير الخدمات الصحية، كالبرامج التعليمية، إيرادات الإيجار للأماكن بالمؤسسة الصحية، إعداد تقارير طبية، إيرادات مواقف السيارات والمحلات وغيرها؛

✓ **إيرادات غير تشغيلية:** هي تلك الإيرادات التي لا علاقة لها بنشاط المؤسسة الصحية الأساسي، وتتضمن مختلف الهدايات والمنح غير المقيدة، وكذا مكاسب بيع أصول المؤسسة.

ثانيا. المعالجة المحاسبية عن استخدامات الأموال بالمؤسسات الصحية

تستخدم المؤسسات الصحية الأموال المخصصة لها استخدامات عديدة في سبيل تقديم الخدمات الصحية، ويمكن تقسيم هذه الاستخدامات إلى نوعين:[2]

- **نفقات/ مصروفات رأسمالية:** أو استثمارية، وتتعلق باقتناء الأصول الثابتة كالمباني، سيارات الإسعاف، الأجهزة الطبية والمعدات والتأثيث؛

[1] حسن سليمان زكي، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33.

[2] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 71.

البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
حـ / المباني	XXX	
حـ/ سيارات الإسعاف		
حـ/ الأجهزة الطبية		
إلى حـ/ الصندوق		XXX
حـ/ البنك		
حـ/ موردو التثبيتات		

- **نفقات/ مصروفات إيرادية:** وتشمل كافة التكاليف والأعباء اللازمة لتشغيل المؤسسة خلال الدورة المحاسبية كالمرتبات والأجور، المستلزمات الضرورية كمصاريف النظافة، الصيانة، التواصل وغيرها، وعلى كل يمكن تلخيص التسجيل المحاسبي لهذه الاستخدامات المالية وفق القيود التالية:

البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
حـ / مشتريات الأدوية		
حـ/ مشتريات من الأغذية العامة		
حـ/ المرتبات والأجور		
حـ/ مصاريف النظافة		
حـ/ مصاريف الصيانة		
إلى حـ/ الصندوق		
حـ/ البنك		
حـ/ موردو التثبيتات		

المبحث الثالث: المؤسسة العمومية للصحة ومبررات توجهها لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

إن عصرنة تسيير المؤسسات العمومية للصحة يشكل محورا أساسيا في عملية الإصلاح للمنظومة الصحية، لما للتسيير الفعال من دور في تحسين الخدمة العمومية والرفع من كفاءة المؤسسات الصحية العمومية، وللنظام المحاسبي حصته من هذه الإصلاحات خاصة وأنه جاء في ظل تغيير لطرق إعداد وتنفيذ الميزانيات العمومية والتوجه نحو التسيير بالأهداف بدل الوسائل.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر

الفرع الأول: تعريف ومهام المؤسسة العمومية للصحة

أولا. تعريف المؤسسة العمومة للصحة

قام المرسوم التنفيذي رقم 07-140، المؤرخ في 19 مايو سنة 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها بتعريف كل من المؤسسة العمومية الاستشفائية والمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بأنها " مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي[1].

وقدم هذا التعريف صفات أساسية للمؤسسة العمومية الصحية تتمثل:

- **مؤسسة عمومية ذات طابع إداري:** فهي مؤسسة خاضعة للقانون العام (القانون الإداري) في طريقة تسييرها القانوني والمالي ومن حيث تمويلها، وتتمتع بمقومات وأسس النظام الإداري اللامركزي، بتجسيد أسلوب اللامركزية الإدارية.
- **الشخصية المعنوية:** هي شخصية قانونية تجعلها أهلا للالتزام والإلزام استقلالا عن الأفراد المسيرة لها، وتمكنها هذه الشخصية من تحقيق الأهداف المحددة لها.
- **الإستقلالية المالية:** هي نتاج الشخصية المعنوية التي قدمها المشرع للمؤسسة العمومية للصحة، وتعني أن المؤسسة تمتلك ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للدولة، أي أن الأموال التي تخصص لها منفصلة تماما عن أموال الدولة، ويترتب عن ذلك حرية المؤسسة في استعمال النفقات، من أجل تحقيق أهدافها التي أنشأت من أجلها، كما لها الاستقلالية التامة في ضبط إيراداتها في إطار

[1] المرسوم التنفيذي رقم 07-140، مرجع سبق ذكره، المادة 02، 06.

القانون، وإعداد ميزانية المؤسسة العمومية الصحية والتصويت عليها من طرف مجلس الإدارة الذي يعتبر هيئة مستقلة لدليل على تمتعها بالاستقلالية المالية.[1]

- **وصاية الوالي على المؤسسات الصحية:** لأن الوالي مسؤول على المحافظة على النظام والأمن والسلامة والسكينة العمومية، فقام المشرع بوضع كل المؤسسات العمومية الصحية ضمن إقليم ولايته تحت وصايته وذلك ليقوم بتسخيرها ومتابعتها في المحافظة على الصحة العمومية والرقابة عليها أيضا.[2]

كما عرف قانون الصحة الجديد رقم 18-11 المؤرخ في 2 يوليو سنة 2018، يتعلق بالصحة، المؤسسة العمومية للصحة بأنها:

" مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص وذات طابع صحي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تتمثل مهمتها في ضمان وتطوير وترقية كل نشاطات الصحة"

والجديد في هذا التعريف أنه قام بإعطاء المؤسسة العمومية للصحة صفة التسيير الخاص، علما أن المؤسسات العمومية ذات التسيير الخاص تم ذكرها أولا في المادة 49 من القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي سنة 1988، يتضمن القانون الأساسي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، بحيث ذكرت المادة على أن أجهزة الضمان الاجتماعي هيئات عمومية ذات تسيير خاص[3]، ثم تلى ذلك استخدام هذه الصفة للعديد من المؤسسات والهيئات مثل:

- وكالة التنمية الاجتماعية ADS؛
- الوكالة الوطنية لدعم وتشعيل الشباب ANSEJ؛
- محافظة الطاقة الذرية؛
- الصندوق الوطني لتطوير التمهين والتكوين المتواصل.

---

[1] زوايمية رشيد، إشكالية الذمة المالية للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 17، العدد 02، 2022، ص 16.

[2] القانون رقم 12-07، مؤرخ في 21 فبراي سنة 2012، يتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 12، سنة 2012، المادة 113-114.

[3] القانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 يناير سنة 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 02، سنة 1988، المادة 49.

والملاحظ في المؤسسات العمومية ذات التسيير الخاص أنها تعتمد على إيرادات الدولة، بالإضافة لإيرادات من الخدمات التي تقدمها للشعب، وتتميز بأنها تاجرة في علاقتها مع الغير ولها نصيب من الاشتراكات كمورد.[1]

ثانيا. مهام المؤسسة العمومية للصحة

تتمثل مهام المؤسسة العمومية للصحة في التكفل، بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان وتتولى خصوصا المهام الآتية:[2]

- ضمان برمجة وتنظيم وتوزيع العلاج التشخيصي والاستشفائي وإعادة التأهيل الطبي؛
- تطبيق البرامج الصحية الوطنية؛
- ضمان حفظ الصحة العمومية والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.
- تعتبر المؤسسة العمومية للصحة كميدان للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي.

أما قانون الصحة 18-11 فقد قسم مهام المؤسسات العمومية للصحة إلى: مهام علاجية، مهام تكوينية، مهام تسييرية.[3]

✓ **المهام العلاجية:** وهي تقديم علاجات ضرورية للمرضى وتقسم بدورها إلى:

- علاجات قاعدية أو أولية: وهي تلك الخدمات الصحية الوقائية والعلاجات الأساسية، وإعادة التأهيل التي تستجيب للحاجيات الصحية للأشخاص، وتمثل المستوى الأول لمسار العلاج في النظام الصحي الوطني، وتكون دوما قريبة من أماكن عيش التجمعات السكانية.
- علاجات ثانوية: هي مختلف الخدمات التشخيصية والعلاجية المتخصصة المقدمة في هياكل ومؤسسات الصحة.

[1] مداح يوسف، فئات المؤسسات العمومية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة المسيلة، 2015-2016، ص ص 62-63.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 07-140، مرجع سبق ذكره، م 4-5.

[3] القانون رقم 18-11، مرجع سبق ذكره، م 281-294.

- علاجات الرعاية التلطيفية: التي تهدف غلى التخفيف من ألم المريض والتقليل من معاناته النفسية ومنحه المرافقة الضرورية.

✓ **المهام التكوينية:** تضمن المؤسسات العمومية للصحة نشاطات تكوينية لكل أسلاك مهني الصحة، ويمكن أن تنشأ مخابر بحث على مستواها.

✓ **المهام التسييرية:** إذ من مهام إدارة المؤسسة العمومية للصحة، إعداد وتسيير الملف الطبي الوحيد للمريض الذي يمسك بطريقة إلكترونية (معلوماتية) ويجب عليها الحفاظ على سرية المعلومات التي بحوزتها، ويتعين عليها ضمان تسيير الأرشيف الطبي والمحافظة عليه، كما تلتزم بالتصريح لصالح البلدية بالولادات والوفيات.

الفرع الثاني: أصناف المؤسسات العمومية للصحة

إلى غاية صدور النصوص التنظيمية والتطبيقية لقانون الصحة 18-11، لا تزال مختلف المؤسسات العمومية للصحة تسيير وفق القوانين والنصوص القديمة وعليه سنقوم بتحديد تصنيفات المؤسسات العمومية للصحة وفق لذلك:

أولا. المؤسسة العمومية الاستشفائية

جاء بها المرسوم التنفيذي رقم 07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، وتتمثل مهامها أساسا بالتكفل بالحاجات الصحية للسكان، وتتكون من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي

ثانيا. المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، حسب ما جاء به المرسوم التنفيذي 07-140، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تتكون من عيادات متعددة الخدمات وقاعات علاج تغطي مجموعة سكنية محددة، هدفها الأساسي تقديم العلاج القاعدي والوقاية، والخدمات الصحية الجوارية.

ثالثا. المؤسسة الاستشفائية المتخصصة

عالجها المرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 2 ديسمبر سنة 1997، المحدد لقواعد انشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها[1]؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 97-465 مؤرخ في 2 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 81، سنة 1997.

حيث عرفها المرسوم بأنها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي،

وتنشأ بموجب مرسوم تنفيذي وفقا لاقتراح من وزير الصحة وتوضع تحت وصاية الوالي، ودورها التكفل بالمرضى في تخصص مرضي معين، أو مجموعة مرضى ذو سن محدد.

رابعا. المركز الاستشفائي الجامعي

كرسه المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 97-467 المؤرخ في 2 ديسمبر سنة 1997، المحدد انشاء قواعد المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها[1]، وهو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتنشأ بموجب مرسوم تنفيذي بعد اقتراح من وزير الصحة، ويكلف المركز بمهام التشخيص، الكشف، العلاج والوقاية والتكوين والبحث.

أما قانون الصحة 18-11 فقد نص على أنه، تتمثل مختلف المؤسسات العمومية للصحة، لاسيما فيما يأتي:[2]

- المركز الاستشفائي الجامعي؛
- المؤسسة الاستشفائية المتخصصة؛
- المقاطعة الصحية؛
- مؤسسة الإعانة الطبية المستعجلة.

ويضيف القانون بأنه تحدد كيفيات إنشاء هذه المؤسسات والمهام الموكلة إليها وتنظيمها وتسييرها عن طرق التنظيم. وعليه سنستخدم مصطلح المؤسسات العمومية للصحة طوال بحثنا هذا ونقصد به كل المؤسسات العمومية التي تهتم بالصحة والاستشفاء فهو مصطلح أعم من المؤسسة الاستشفائية.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي بالجزائر

على غرار العديد من الدول اعتمدت الجزائر استراتيجية تهدف لإدخال المعايير المحاسبية الدولية في نظامها المحاسبي و ذلك بسبب عدم توافق المخطط المحاسبي الجزائري القديم للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية ومنه سعت الهيئات المسؤولة عن المحاسبة بالبلد لتقديم نظام محاسبي يقدم

[1] المرسوم التنفيذي رقم 97-467 مؤرخ في 2 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 81، سنة 1997.

[2] القانون رقم 18-11، مرجع سبق ذكره، م 298.

قوائم مالية تتصف بالمصداقية و الشفافية وتقلص الفجوة بين هذه القوائم وما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية وهذا ما قدمه الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول. الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما موسعا للمحاسبة المالية وذلك باعتبارها نظام معلوماتي، وعرف الأصول و الخصوم و النواتج و الأعباء ووضح المبادئ المحاسبية الواجب احترامها من طرف المؤسسات الخاضعة لهذا النظام.

ويعتبر الإطار المفاهيمي من بين الإضافات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي ومصطلح الإطار يتعلق أساسا بتاريخ التنميط المحاسبي الأنجلوسكسونية ويلعب دور مهم في الحياة المحاسبية من خلال مكوناته فهو عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي تعتبر المرجعية العامة التي يتم الاعتماد عليها في إعداد وتقديم البيانات المالية ويعتبر الخلفية النظرية التي تعتمد عليها المعالجة التقنية[1]، وتضمن القانون 07-11[2] المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وتم توضيح ذلك في المادة الثانية من القانون 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 و المتعلق بمميزات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، كما توضح المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم08-156 أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي يهدف إلى[3]:

- تحضير الكشوف المالية.
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

---

[1] يوسفي رفيق، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة NCA- Rouiba، أطروحة دكتوراه تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة المدية 2015-2016، ص 20.

[2] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 74، سنة 2007.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية عدد رقم 27، سنة 2008، م03.

- تطوير المعايير.

الفرع الثاني: تعريف النظام المحاسبي المالي، الإطار القانوني ومجال تطبيقه

أولا. تعريف النظام المحاسبي المالي

قامت المادة رقم 03 من القانون 07-11 بتعريفه على أنه[1] محاسبة مالية لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرضها في قوائم وكشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، نجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية، ومن الناحية الاقتصادية يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تتسم بإنشاء قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة.[2]

ثانيا. مجال التطبيق:

يقصد بمجال التطبيق، تحديد المؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفق للنظام المحاسبي المالي، و لقد حددت المواد 02، 04، 05 من القانون 07-11 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي[3]:

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة، و المعنيون بمسك المحاسبة هم:
  - ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
  - ✓ التعاونيات؛
  - ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبينة على عمليات متكررة؛
  - ✓ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين.

---

[1] القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص03.

[2] نوارة محمد، دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر3، 2018-2019، ص 77.

[3] القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المواد 2،4،6

الفرع الثالث. أهداف النظام المحاسبي المالي

من أهداف النظام المحاسبي المالي:[1]

- ✓ ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليواكب الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية و المؤسسات الأجنبية، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي متطابق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية و التجارية و الدولية؛
- ✓ جذب المستثمر الأجنبي للجزائر، من خلال تخليصه من مشاكل محاسبية خاصة بما تعلق باختلاف الطرق المحاسبية بين الدول؛
- ✓ الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد؛
- ✓ المساعدة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني ؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات وجعل القوائم المالية للمؤسسة قابلة للمقارنة[2]؛
- ✓ نشر معلومات كاملة صحيحة وموثوق بها تتمتع بشفافية أكبر تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين.[3]

---

[1] طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية(دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020، الصفحات 569-586، ص 572.

[2] جرد نور الدين، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2008-2009، ص151.

[3] الفضيل محمد الصديق، المعالجة المحاسبية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة GPL- البليدة، رسالةمقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2009-2010، ص49.

المطلب الثالث: مبررات توجه المؤسسة العمومية للصحة نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: إصلاحات قانونية تمس التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة العمومية للصحة

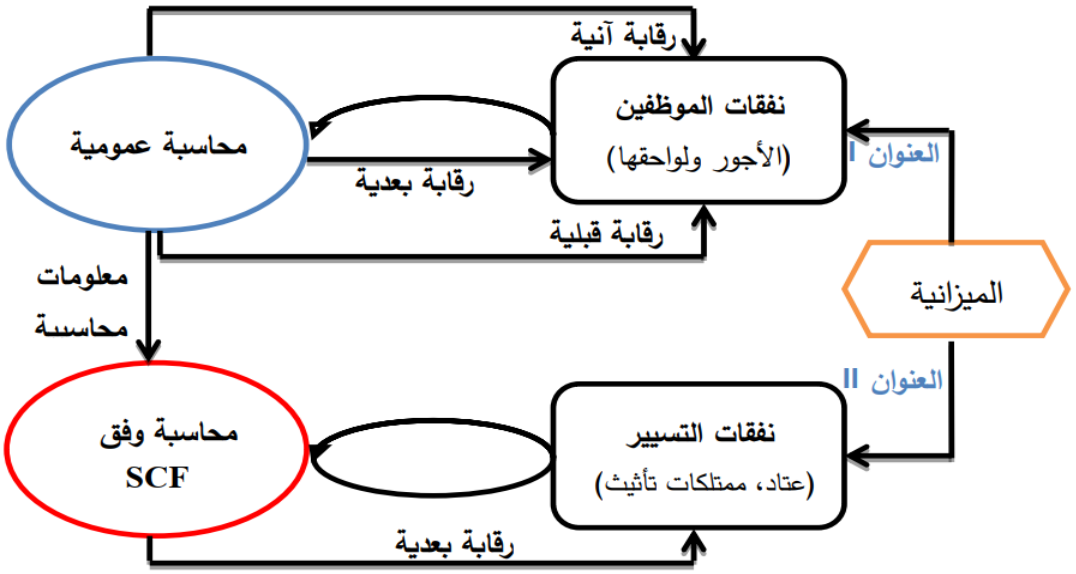
تنص المادة 302 من قانون الصحة 18-11، على أنه تخضع المؤسسة العمومية للصحة في مجال التسيير المالي والمحاسبي لما يأتي:

بالنسبة لنفقات المستخدمين: يخضع العنوان الأول من ميزانية المؤسسة، للمحاسبة العمومية، وهذا منطقي إذ المادة من 299 من نفس القانون تنص على أنه تسري أحكام القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية على مستخدمي المؤسسة العمومية للصحة؛ لذا يبقى العنوان الأول خاضعا للهيئات الرقابية المعروفة (مراقب مالي، محاسب عمومي، مفتشية الوظيفة العمومية).

كما يرى خبراء في مجال التسيير الاستشفائي على أنه هذا الأمر يعتبر حماية لحقوق الموظفين وضمان للعدالة بينهم، إذ لو أنه تركت نفقات المستخدمين للمحاسبة المالية فهذا يعني أن كل مؤسسة تقوم بعمل اتفاقية جماعية تحدد من خلالها الأجور وحقوق وواجبات موظفيها، وهنا سيظهر تباين بين مختلف المؤسسات الصحية على مستوى ربوع الوطن.

بالنسبة لنفقات التسيير: فهي تخضع للنظام المحاسبي المالي المنصوص عليه في القانون رقم: 07-11 وتتضمن نفقات التسيير كل من اقتناء للعتاد والأثاث وتسديد لمصاريف التنقلات والمهمات وأخرى قضائية وتصليح للمنشآت القاعدية و نفقات حظيرة السيارات.

شكل 03: مقاربة لأنواع المحاسبة المطبقة بالمؤسسات العمومية للصحة حسب قانون الصحة 18-11.



المصدر: من إعداد الطالب

وجاء قانون الصحة بجديد الرقابة على نفقات التسيير بالمؤسسة العمومية للصحة، إذ المادة 304 تحث على تولي تدقيق حسابات المؤسسة العمومية للصحة و التصديق عليها محافظ حسابات يعينه الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالصحة.

الفرع الثاني: المرونة المحاسبية من متطلبات المناجمنت العمومي الحديث.

تعود أفكار التسيير العمومي الحديث إلى الأفكار الليبرالية، خاصة خلال الأزمة الاقتصادية بالدول الصناعية الكبرى، حيث رأى المفكرون بتلك الدول أنه من بين أسباب الأزمة هو تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية بشكل مفرط، وعليه بدأت عديد الدول خاصة الانجلوسكسونية منها (كبريطانيا، نيوزيلندا) ببعض الاصلاحات الإدارية التي أطلق عليها التسيير العمومي الحديث، حيث أصبح مرجعية لكل الدول والحكومات.

أولا. مفهوم التسيير العمومي الحديث يعرف التسيير العمومي الحديث بأنه " نمط للتفكير النيوليبرالي يهدف إلى تقديم الخدمات في القطاع العمومي بنفس النمط الذي يعمل به القطاع الخاص"[1] ؛

[1] Alison I. Grifftith ; Dorothy E . Smith, Under New Public Management, University of torento Press, London, 2014, P06.

كما يعرف المعجم السويسري للسياسة الاجتماعية التسيير العمومي الحديث بأنه "هو اتجاه عام لتسيير المنظمات العمومية التي تعود أولى معالم ظهوره إلى بداية التسعينيات في الدول الانجلوسكسونية، وانتشر لاحقا في معظم دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "[1] وعكس التسيير العمومي التقليدي الذي يستمد قواعده ومبادئه من العلوم الإدارية والقانونية، فإن أفكار ومعالم التسيير العمومي الحديث مستوحاة من العلوم الاقتصادية بهدف تحسين ومعالجة الاختلالات التي ميزت التسيير العمومي التقليدي، [2] وبالجزائر فإن المؤسسات العمومية تستمد أهدافها ومهامها من توجهات الدولة وسياستها، ولقد شهدت أدوار الدولة تطورات نظرا للتغيرات الاقتصادية والسياسية وحتى الاجتماعية المحيطة بها، حيث تركت هذه التغيرات بصمتها على المؤسسات والإدارات العمومية وكيفيات تسييرها، مما أسفرت على شكل جديد من التسيير يقترب من فلسفة تسيير القطاع الخاص، وهذا ما نلمسه في التسيير الحديث للمؤسسات العمومية للصحة بالجزائر.

ثانيا. النظام المحاسبي المالي يعطي حرية أكبر للمسير

أدى تطبيق النظام البيروقراطي في التسيير، إلى ظهور سلبيات كثيرة في تسيير المؤسسات العمومية للصحة، من بينها التضييق على المسيرين القائمين على هذه المؤسسات بسبب محيط قانوني منضبط وارتباطه بثقل الإجراءات المتبعة في التسيير المحاسبي والمالي، وأهم ما يلاحظ في نظام الرقابة على العمليات المالية وفق النظام البيروقراطي هو تركيزه على جانب الشرعية، أي احترام للأنظمة والقوانين بغض النظر عن النتائج المحققة، مما نجم عنه تجاوزات خطيرة في التسيير رغم صحة القواعد.[3]

لذا جاء قانون الصحة الجديد بهامش حرية جيد للمسير من خلال السماح بتطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي يعطي مرونة أكبر في التصرف عكس ما كان عليه في المحاسبة العمومية، وتندرج هذه الخطوة ضمن ما يرمي إليه التسيير العمومي الحديث الذي ركز على أهمية تحسين نوعية الخدمة العمومية من خلال نقل تجربة القطاع الخاص إلى القطاع العمومي، كما يسمح النظام المحاسبي المالي

[1] محمد الصيرفي، الفساد بين الإصلاح والتطوير الإداري، مؤسسة حورس الدولية، الطبعة 01، 2008، مصر، ص 91.

[2] بشير عبد العالي، التسيير العمومي الجديد كآلية لإصلاح الإدارة العمومية في الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 07، العدد 01، 2020، الصفحات: 380-390، ص 381.

[3] الباهي مصطفى، معايير ومؤشرات الانفاق العمومي للإدارة المحلية في ظل التسيير العمومي الجديد، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 02، العدد 08، 2018، الصفحات: 49-67، ص 54.

بتمكين مدراء المؤسسات العمومية الصحية مرونة مالية تسمح لهم مواجهة التغيرات الجارية في بيئة العمل.[1]

الفرع الثالث: النظام المحاسبي المالي يساهم في تطبيق التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الإثبات بالمؤسسة العمومية للصحة

تطبيقا لقاعدة السنوية بالميزانية العمومية، فإن الترخيص بالاعتمادات المالية الممنوحة للمؤسسة العمومية للصحة تمنح لسنة واحدة، لكن عند نهاية السنة المالية تبقى بعض عمليات الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة قيد الإنجاز أو التنفيذ، مما يطرح إشكالية معرفة لحساب أي سنة تلحق هذه العمليات غير المنتهية، هل بالسنة المتعلقة بها أصلا، أو السنة التي انتهت خلالها؟، وظهر هذا الإشكال نتيجة تطبيق المحاسبة العمومية للأساس النقدي في الإثبات الذي يعرف بأنه[2] " ذلك الأساس الذي يعترف بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود، دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية حسب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها المؤسسة الحكومية ولا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما"[3] ونلاحظ من خلال هذا التعريف أن الأساس النقدي للإثبات يقوم بمتابعة حركة الخزينة عن طريق تسجيل الإيرادات والنفقات النقدية من وإلى الصندوق، وعليه لا يتم تسجيل هذه العمليات في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كان لها اثر نقدي مباشر على خزينة المؤسسة العمومية للصحة، وهذا الأساس ما هو إلى انعكاس لتطبيق مبدأ وحدة الصندوق الذي ينص على عدم تخصيص الإيرادات لنفقات معينة، فكل الأموال المحصلة تسجل بصندوق واحد ومن ثم تخرج لتسديد كل النفقات مهما كانت طبيعتها.

وبالرغم من وضوح هذا الأساس في العمل المحاسبي وسهولة تطبيقه من طرف موظفي المالية بالمؤسسات العمومية للصحة، إلا أنه سجل له عديد العيوب من بينها:

---

[1] إنزارن عادل، الإصلاح الإداري من منظور براديغم ما بعد التسيير العمومي الجديد، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 10، العدد 02، 2023، الصفحات: 287-308، ص 289.

[2] بوخالفي مسعود، معراج هواري، تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية–، المجلد 31، العدد 02، 2020، الصفحات: 49-57، ص 50.

[3] إسماعيل حسين أحمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، الطبعة 01، الأردن، 2003، ص 138.

- تفقد المحاسبة العمومية أهم وظيفة لها وهي الرقابة وتقييم الأداء، وذلك لكون الأساس النقدي في الإثبات المحاسبي يتعامل مع الإيرادات والنفقات النقدية فقط، مهملا العمليات غير النقدية المحققة بالسنة المالية.[1]
- تطبيق الأساس النقدي يحدث خلل في مبدأ استقلال السنة المالية، حيث في حالة تقييم النتائج في التسيير يتم تحميل السنة المالية كل النفقات المدفوعة خلالها ومن بينها نجد نفقات تخص سنوات أخرى، ونفس الأمر للإيرادات.
- تحظر المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) استخدام الأساس النقدي، بسبب أنه لا يسجل الإيرادات عند استحقاقها منتهكا بذلك مبدأ تحقق الإيراد وبالمثل فهو لا يسجل النفقات عند تكبدها وهذا انتهاك لمبدأ المقابلة.[2]

كل هذه العيوب وأخرى دفعت المفكرون بإيجاد بديل لهذا الأساس تمثل في التسجيل حسب الاستحقاق الذي عرف بأنه " أساس يعترف بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دُفعت بها، بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب عن ذلك إظهار الأصول والالتزامات والسنوات الختامية كاملة، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن أخرى، ولا يميز هذا الأساس بين مؤسسة عمومية أو خاصة "[3]، ومنه فإن تطبيق أساس الاستحقاق في المؤسسات العمومية للصحة يستوجب تحميل نتيجة الدورة المالية بالنفقات والإيرادات التي استحقت فعلا خلال المدة بغض النظر عن كون هذه النفقات دفعت أم لم تدفع والإيرادات استلمت أم لم تستلم، فالمحاسبة بالمؤسسة العمومية للصحة وفق أساس الاستحقاق تتضمن المعاملات التي تؤثر على القيمة الاقتصادية للقوائم المالية، بدلا من الحركة النقدية.

كما تساهم المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالتحول إلى أساس الاستحقاق في الإثبات المحاسبي من خلال:

---

[1] بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، جامعة غرداية، 2019-2020، ص 06.

[2] ندى سلمان حبيب، بشرى نجم عبد الله المشهداني، التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 06، العدد 02، 2006، الصفحات: 1-27، ص 06.

[3] إسماعيل حسين أحمرو، مرجع سبق ذكره، ص 139.

- ✓ ربط التكاليف والنواتج بالسنة المالية المتعلقة بها، وبالتالي تسجيل الحقوق والالتزامات بمجرد الإثبات الفعلي لها بغض النظر عن لحظة تحصيل الإيراد أو دفع النفقة؛
- ✓ تسمح المحاسبة العامة وفق (SCF) بإبراز نظرة حول وضعية الذمة المالية للمؤسسة الصحية، وكذا حول ديونها ومستحقاتها؛
- ✓ المحاسبة العامة وفق أساس الاستحقاق تمكن السلطة المركزية لقطاع الصحة من إجراء المقارنات للإيرادات والمصروفات من سنة مالية لأخرى لنفس المؤسسة الصحية أو لمثيلاتها؛
- ✓ يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسة العمومية للصحة، بإعداد التقديرات المالية للفترات الزمنية المستقبلية؛

الفرع الرابع: حاجة المؤسسة العمومية للصحة لنظام محاسبي فعال لتفعيل التعاقدية وتحسين التمويل

يقصد بالتعاقد حسب المنظمة العالمية للصحة "OMS" تعهد أو عقد يشكل اتفاقا بين متعاملين اقتصاديين بواسطته يلتزمان بالتخلي أو التملك، القيام أو عدم القيام ببعض الأشياء"، والتعاقد بالمؤسسات الصحية فهو إبرام المؤسسة الصحية عقد مع مموليها بأداء خدمة، أو بذل عناية مقابل تعويض مالي يساوي في مجموعه مجموع التكاليف المستعملة لتقديم الخدمة وفق الأصول المتعارف عليها.[1] والتعاقد بصفة عامة هو عملية جمع الجهات الفاعلة في قطاع الصحة، وتحديد العلاقة التي تجمع بينهم والنتائج التي يريدون الوصول إليها[2] وفي الجزائر يعد نظام التعاقد بالصحة وخاصة العلاقة بين مقدمي الخدمات الصحية والضمان الاجتماع، من أكثر المواضيع الشائكة المطروحة في جدول أعمال الحكومة منذ سنة 1993[3]، حيث وضحت المادة 132 من قانون المالية لتلك السنة أن أطراف التعاقد لتمويل الصحة هم كالتالي:

[1] بن الشيخ توفيق، لعفيفي الدراجي، إعادة تفعيل نظام التعاقد لتحسين جودة الخدمات الصحية في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: الصحة وتحسين الخدمات الصحية في الجزائر بين اشكاليات التسيير ورهانات التمويل، 10-11 أفرسل سنة 2018، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 14.

[2] Jean Perrot, Éric de Roodenbeke, La contractualisation dans les systèmes de santé pour une utilisation efficace et appropriée, Karthala, France, 2005, page 01.

[3] Saada Chougrani, Miloud Kadder, Expérience de la contractualisation dans le secteur de la santé en Algérie, Journal d'économie médicale, 2010n Vol 28, N 05, p-p 179-193, page : 181.

- الدولة: حيث تكون الدولة أحد أطراف العملية التعاقدية، حينما يتعلق الأمر بالمرضى محدودي الدخل وغير المؤمنين اجتماعيا؛
- صناديق الضمان الاجتماعي: فهذه الصناديق هي إحدى أطراف التعاقدية، حينما يتعلق الأمر بالمؤمنين اجتماعيا لديها وذوي الحقوق؛
- متلقي الخدمة: وهو كل من تحصل على خدمة صحية يستطيع تغطية تكاليف هذه الخدمة.

والمؤسسات العمومية للصحة وبالرغم من قلة الموارد المالية والذي أدى إلى جملة من الاختلالات التي تؤثر على نوعية الخدمة الصحية، إلا أنه يتم الاعتماد على تمويل جزافي، لا يستند إلى أية مؤشرات تقييم للمسير، فالدولة تغطي حوالي 80% من ميزانية المؤسسة الصحية، لتقوم هيئات الضمان الاجتماعي بتكملة الباقي بـ 20%، وهذا ما جعل محاسبة المؤسسة الصحية محاسبة تقريبية غير حقيقية وغير دقيقة، وهنا يبرز دور النظام المحاسبي المالي "SCF" في تدعيم النظام التعاقدي من خلال:

- يقدم النظام المحاسبي المالي الوضعية المالية الحقيقية والذمة المالية للمؤسسة العمومية للصحة، اللتان تعتبران كمؤشر لحسن التسيير ومن ثم ينعكس ذلك علة تمويل المؤسسة؛
- يمكن للدولة أو هيئات الضمان الاجتماعي من استغلال مخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في القوائم المالية لمعرفة وضعية الديون والمستحقات المالية على المؤسسة العمومية للصحة وكذا معرفة حجم الخدمات المقدمة ومن ثم توزيع عادل للتمويل المالي؛
- تساهم المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، من تقديم معلومات محاسبية دقيقة لنظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية للصحة، مما ينتج عنه تحديد أدق لكل خدمة صحية، والتي سيتم تغطيتها من خلال النظام التعاقدي؛
- النظام المحاسبي المالي يعتبر نظاما دقيقا في التسجيل المحاسبي، مما يجعل المسير بالمؤسسة العمومية للصحة على درجة كبيرة من الدقة والتحري في التعامل مع الأموال العمومية، وهذا ما يساهم في ترشيد النفقات العمومية وهذا ما تترجاه كل أطراف التعاقد.
- يساهم النظام المحاسبي المالي في التسجيل الفعال فوترة الخدمات الصحية المقدمة.

الفرع الخامس: للقطاع الصحي تجربة في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص

بهدف تحسين التسيير العمومي الحديث، قامت وزارة الصحة بإنشاء مؤسسات صحية وأعطتها صبغة ذات طابع خاص(Établissements publics à caractère spécifique) وتجدر الإشارة إلى أن هذه المؤسسات ليست مؤسسات استشفائية خاصة (Établissements hospitalier privé) ، كما لا يمكن إدراجها ضمن مؤسسات عمومية استشفائية أو متخصصة (Établissements Hospitalière Spécialisé) ، ولكن هي مؤسسة استشفائية تتلقى إعانات مالية من الدولة وهيئات الضمان الاجتماعي ولها تسيير خاص متمثل في الأساس بتسيير مالي ومحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.

أولا. مفهوم المؤسسة الاستشفائية ذات الطابع الخاص

يقدم المرسوم التنفيذي رقم 07-209 المؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1428 الموافق أول يوليو سنة 2007 والمتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لديدوش مراد، ولاية قسنطينة وتنظيمها وسيرها في مادته الثانية " المؤسسة الاستشفائية ديدوش مراد مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. ونجد هنا بأن المشرع أعطى لهذا النوع صفة مؤسسة عمومية ذات طابع خاص وليس ذات طابع إداري مثل باقي المؤسسات الصحية، وتتم المادة الثانية بأن المؤسسة الاستشفائية توضع تحت وصاية الوزير المكلف بالصحة.

كذلك يشرح المرسوم التنفيذي رقم 12-281 مؤرخ في 19 شعبان عام 1433 الموافق 9 يوليو سنة 2012، يتضمن إنشاء مؤسسات استشفائية لطب العيون و تنظيمها وسيرها[1]، في مادته الثانية بأن المؤسسات الاستشفائية لطب العيون هي مؤسسات عمومية ذات طابع خاص وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 12-281 مؤرخ في 09 يوليو سنة 2012، يتضمن إنشاء مؤسسات استشفائية لطب العيون وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 41، سنة 2012.

ثانيا. أنواع المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص: تنقسم إلى ثلاث أنواع هي:

1. المؤسسة الاستشفائية:

هي مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، توضع تحت وصاية الوزير المكلف بالصحة، عددها وطنيا خمسة (05) مؤسسات بكل من ولايات: عين تيموشنت، سكيكدة، وهران، سطيف وقسنطينة). تضمن نشاطات في ميادين التشخيص والفحص والعلاج والوقاية والاستشفاء.

2.المؤسسة الاستشفائية لطب العيون:

تخضع هذه المؤسسات لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 12-281، المؤرخ في 9 جويلية سنة 2012، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع كذلك بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوزير وعددها وطنيا أربعة (04) تتموقع في كل من: الجلفة، ورقلة، بشار والوادي. وتتكفل بالتشخيص والعلاج من أمراض العيون للساكنة.

3. المؤسسة الاستشفائية الجامعية:

تخضع لأحكام المرسوم الرئاسي رقم 03-270 المؤرخ في 13 أوت 2003، المحدد لإنشاء المؤسسة الاستشفائية الجامعية أول نوفمبر بوهران وتنظيمه وسيره، لها مثل غيرها من الأنواع الشخصية المعنوية والاستقلال المالي ولها وصايتين، الأولى إدارية لوزي الصحة والثانية بيداغوجية لوزير التعليم العالي والبحث العلمي، وتعتبر أداة لتنفيذ السياسة الوطنية للصحة في ميادين العلاج ذي المستوى العالي والسياسة الوطنية للتكوين العالي والبحث العلمي.

جدول 05: قائمة المؤسسات الاستشفائية بالجزائر

الرقم	إسم المؤسسة	مكان المؤسسة الاستشفائية	نوع المؤسسة	النص القانوني المنشأ لها
01	المؤسسة الاستشفائية لعين تموشنت	عين تموشنت	عامة	المرسوم التنفيذي رقم 05-459 المؤرخ في 30 نوفمبر سنة 2005
02	المؤسسة الاستشفائية لسكيكدة	سكيكدة	عامة	المرسوم التنفيذي رقم 06-143 المؤرخ في 26 أبريل سنة 2006
03	المؤسسة الاستشفائية لعين الترك	عين الترك (وهران)	عامة	المرسوم التنفيذي رقم 06-384 المؤرخ في 28 أكتوبر سنة 2006
04	المؤسسة الاستشفائية لعين أزال	عين أزال (سطيف)	عامة	المرسوم التنفيذي رقم 06-422 المؤرخ في 22 نوفمبر سنة 2006.
05	المؤسسة الاستشفائية لديدوش مراد	ديدوش مراد (قسنطينة)	عامة	المرسوم التنفيذي رقم 07-209 المؤرخ في 01 يوليو سنة 2007.
06	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بالجلفة	الجلفة	متخصصة	المرسوم التنفيذي رقم 12-281 المؤرخ في 9 يوليو سنة 2012.
07	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بورقلة	ورقلة	متخصصة	المرسوم التنفيذي رقم 12-281 المؤرخ في 9 يوليو سنة 2012.
08	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار	بشار	متخصصة	المرسوم التنفيذي رقم 12-281 المؤرخ في 9 يوليو سنة 2012.
09	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بوادي سوف	الوادي	متخصصة	غير معروف
10	المؤسسة الاستشفائية الجامعية أول نوفمبر بوهران	وهران	جامعية	المرسوم الرئاسي رقم 03-270 المؤرخ في 13 أوت 2003.

المصدر: من إعداد الطالب

ثالثا. النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص.

لقد قام المشرع الجزائري بإعطاء صفة الخصوصية للمؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص، وتتجلى هذه الخصوصية في الجانب المالي والمحاسبي، حيث تنص المادة 24 من المرسوم رقم 12-281، على: " تمسك محاسبة المؤسسات طبقا لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ويسند مسك المحاسبة إلى عون محاسب يعينه الوزير المكلف بالمالية"

ويمكن تحديد الأطراف المتدخلة في محاسبة هذا النوع من المؤسسات كالتالي:

- **المدير العام:** وهو بمثابة الآمر بالصرف للأموال العمومية، يخول له الحق في الأمر بتحصيل الإيرادات المستحقة لصالح مؤسسته، و بصرف المصاريف التي هي على عاتق المؤسسة.
- **العون المحاسب:** هو شخص طبيعي له خبرة وكفاءة في المحاسبة والمالية، يعين من طرف وزير المالية لإعطائه استقلالية تنظيمية عن المؤسسة، مما يسمح له بأداء أعماله بحرية، يقوم بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وهو مسؤول مسؤولية شخصية ومالية عن الأموال العمومية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، كما يصك له سندات تحمل اسمه تسمى ب صكوك الخزينة (Chèque de trésorerie) ويشترط في هذا الصك أن يحمل إمضاء العون المحاسب فقط. كما يلزم العون المحاسب بإعداد القوائم وفق للنظام المحاسبي المالي وعرضها على مجلس الإدارة للتداول ومن ثم تقديمها لمحافظ حسابات.
- **محافظ الحسابات:** يتوجب على المؤسسة التعاقد مع محافظ حسابات وفقا للقوانين المنظمة للمهنة، يقوم هذا المحافظ بالتدقيق في حسابات المؤسسة طوال السنة ومن ثم المصادقة على القوائم المالية، وحسب النظام الداخلي للمؤسسة فيمكن لمحافظ الحسابات تداول التحفظات التي رفعها مع مجلس الإدارة وبحضور العون المحاسب والمدير العام للمؤسسة.

ومنذ سنة 2003 إلى غاية اليوم، لا تزال المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص تطبق النظام المحاسبي المالي في تسييرها، مما يقدم خبرة كافية في كيفيات التعامل مع هذا النظام ونقلها إلى المؤسسات العمومية للصحة، خاصة في طرق مسك المحاسبة ومدونة الحسابات بالمؤسسات الاستشفائية، ونظم المعلومات الإلكترونية المستخدمة. كل هذا يصب في باب المبررات التي تدفع المؤسسات العمومية للصحة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في شق نفقات التسيير بميزانيتها.

رابعا. التنظيم والتسيير:

يسير المؤسسة مجلس إدارة ويديرها مدير عام يساعده في ممارسة مهامه مجلس طبي[1] ويعين المدير العام للمؤسسة بموجب مرسوم رئاسي وتنهى مهامه حسب الأشكال نفسها[1] كما يساعده أمين عام

[1] 21. المرسوم التنفيذي رقم 07-209، المؤرخ في 01 يوليو سنة 2007، يتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لديدوش مراد، ولاية قسنطينة، وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 44، سنة 2007، المادة 07.

ومديرون يعينون بموجب قرار من الوزير المكلف بالصحة[2] ويكلف المدير العام بتحقيق الأهداف المنوطة بالمؤسسة ويسهر على تنفيذ البرامج التي يحددها مجلس الإدارة

[1] المرسوم التنفيذي رقم 07-209، نفس المرجع، م 15.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 07-209، نفس المرجع، م 16.

خلاصة الفصل

إن المؤسسات الصحية على اختلاف أنواعها، تساهم في رفع المستوى الصحي للمجتمعات، من خلال توفير خدمات علاجية ووقائية وتعليمية وبحثية وتدريبية، مما يستلزم إنفاق عمومي صحي على هذه المؤسسات لتقوم بدورها على أتم وجه وبجودة فعالة، لذا كان لزاما أن تُزوّد بنظام معلومات إداري يسمح بتتبع البيانات ومعالجتها ومن ثم تقديمها لمتخذي القرار، وبتفرع من هذا النظام نظم فرعية أخرى أهمها نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الصحية والذي يختص بتجميع وتشغيل وتخزين واسترجاع البيانات الكمية النقدية وغير النقدية، بغرض عرضها في شكل مخرجات تقدم لأطراف الداخلية والخارجية المهتمة بالمعلومة المحاسبية.

وطوال سنوات عدة كان نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة بالجزائر مبني على المحاسبة العمومية وقواعدها، لكن مع تطور مفهوم التسيير العمومي الحديث وتوجهه نحو تطبيق طرق تسيير القطاع الخاص على القطاع العمومي، سعت وزارة الصحة إلى تحديث النظام المعلوماتي المحاسبي بمؤسساتها، خاصة مع التوجه نحو ميزانية البرامج بدل ميزانية الوسائل وتحديث قانون المحاسبة العمومية وقواعد التسيير المالي وما جاء به بخصوص ميزانية الاستحقاق، فكل هذه التغيرات تدفعنا لتبرير التوجه نحو تنفيذ النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسات الصحية.

الفصل الثاني

دراسة وتحليل النظم المحاسبية بالمؤسسة العمومية للصحة الجزائرية

تمهيد:

تعتبر المؤسسات العمومية للصحة على اختلاف أنواعها، أهم ركيزة للنظام الصحي الجزائري، الذي توليه السلطة أهمية بالغة لما له من دور في تحسين صحة الشعب وضمان الحماية من الأمراض، لذا كان من الضروري التسيير الجيد للمؤسسة العمومية للصحة من خلال توفير إطار تشريعي لها وتخصيص أقساط من الإيرادات العمومية لتغطية مختلف النفقات ومن ثم وضع نظام مالي ومحاسبي للرقابة على هذه الأموال.

وهذا ما نلمسه من خلال نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة والسعي لتحديثه بعصرنة نظام المحاسبة العمومية، وكذا تجربة إدراج نظام محاسبي مدمج أطلق عليه اسم نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" دون إهمال لدور المحاسبة التحليلية في تحسين اتخاذ القرار الإداري بتقديم دليل عام لكيفية حساب التكاليف للخدمة الصحية.

المبحث الأول: المحاسبة العمومية ومحاسبة المواد بالمؤسسة العمومية للصحة.

تعتبر المؤسسات العمومية للصحة بالجزائر، من أهم المرافق التي يعول عليها لخدمة شريحة كبيرة من المواطنين ، وتسيير المؤسسة العمومية للصحة ظل طوال عقود يخضع لإجراءات المحاسبة العمومية التي هي بدورها طرأ عليها عديد الإصلاحات، كما قدم المشرع الجزائري عدة خصوصيات للمحاسبة العمومية بالمؤسسة الصحية نابعة من خصوصية النشاط بها وزودها كذلك بمحاسبة مواد تتبع مجموعة من الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تحفظ المال العام.

المطلب الأول: تقديم المحاسبة العمومية بالجزائر

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تطور مفهوم المحاسبة العمومية مع تطور المحاسبة بشكل عام، ومع تطور الدولة ودورها في الحياة الاقتصادية أيضا مما انعكس على أهداف المحاسبة العمومية التي تعدت دورها التقليدي في إظهار نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة والرقابة عليها، إلى مساهمتها في تقييم الأداء والتخطيط لفترات محاسبية قادمة وتقييم الأداء.[1]

أولا. تعريف المحاسبة العمومية

اتفق جل الباحثين في مجال المحاسبة العمومية، أنه لا يوجد لغاية اللحظة تعريف شامل ووافي للمحاسبة العمومية، لكن سنتطرق لعدد من التعريفات ليتضح لنا مفهومها:

تعرف المحاسبة العمومية على أنها " أداة تساعد المسؤولين الحكوميين في تحقيق الرقابة على إيرادات ونفقات وحدات القطاع الحكومي وفي الاحتفاظ بالوثائق والمستندات المرتبطة بالعمليات المالية

[1] مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر3، 2016، 2017، ص 07.

والموجودات المختلفة، كما تساعد على تصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج والسياسات الحكومية"[1]

كما تعرف على أنها مجموعة المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الدولة المالية ونفقاتها، وهي النوع الذي لا يهدف إلى الربح وأنها تسعى لخدمة المواطنين والمجتمع، وتضمن تقديم تقارير دورية حول صرف وتحصيل موارد الدولة للسلطة التنفيذية والتشريعية، وبذلك تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والمراقبة على أموال الدولة.[2]

وحسب قانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي لا سيما في مادته 79، يقصد بالمحاسبة العمومية "نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال: إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة، عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية، المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها، كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية"[3]

من خلال ما سبق يمكن أن نعرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة من القواعد والإجراءات المعمول بها بالدولة ومؤسساتها العمومية الإدارية ومختلف الهيئات المماثلة والتي تساعد على متابعة مدى تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات خلال فترة زمنية معينة.

ثانيا. خصائص المحاسبة العمومية.

يمكن تحديد الخصائص التي تميز المحاسبة العمومية عن فروع المحاسبة الأخرى من خلال التالي[4]:

- تطبق المحاسبة العمومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح؛

---

[1] رأفت سلامة محمود، المحاسبة العمومية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة1، الأردن، 2011، ص 14.

[2] بوجلال أحمد، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، دراسة حالة: المراقبة المالية لولاية الأغواط، رسالة ماجستير تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة الأغواط، 2009، 2010، ص 78.

[3] القانون رقم 23-07 مؤرخ في 21 جوان سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 42، المادة 79.

[4] بشرى نجم عبد الله المشهداني وآخرون، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية-الجزء الأول-، الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، العراق، 2017، ص 21.

- يجب أن توضح المحاسبة العمومية آلية التصرف بالأموال العمومية من حيث الإيرادات المحصلة من المؤسسات العمومية المختلفة وفقا لمصادر الإيراد ومدى تحقيق الأهداف التي من أجلها أنفقت الأموال العمومية؛
- التقارير المالية المعدة في ظل المحاسبة العمومية تكون لها القدرة على توفير معلومات لمصلحة أطراف عديدة كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والمحلل الاقتصادي وغيرهم.

ثالثا. أهداف المحاسبة العمومية

تسعى المحاسبة العمومية إلى عدة أهداف أهمها:[1]

- حماية الأموال العمومية من التبذير والاختلاسات والغش وكل أشكال التلاعب؛
- توفير أفضل الضمانات في استخدام الأموال العمومية وتبرير العمليات؛
- ضمان احترام ترخيصات الميزانية، طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- تقديم صورة واضحة عن المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية، بعد استكمال اجراءات الحسابات الختامية وبيان مقدار العجز أو الفائض المحقق للدولة؛
- مساعدة السلطة التنفيذية في إعداد الميزانية العمومية للدولة للسنة القادمة؛
- تقديم معلومات مالية ومحاسبية على مستوى الدولة ومؤسساتها العمومية لمساعدة أطراف عديدة في اتخاذ القرارات.[2]

الفرع الثاني: نظام المحاسبة العمومية والمؤسسة العمومية للصحة بالجزائر

أولا. الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية بالجزائر

بعد استقلال الجزائر عن الاستعمار الفرنسي ، تم مواصلة العمل بالنصوص القانونية الفرنسية المتعلقة بتسيير الأموال العمومية، ما عدا تلك الأحكام التي تتعارض مع السيادة الوطنية للدولة، ثم تلى ذلك عديد القوانين والمراسيم كالقانون رقم 63-19 المتضمن إنشاء وكالة قضائية للخزينة، والمرسوم رقم 65-260، المتعلق بتحديد التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم، أما بتاريخ 15 أوت سنة 1990 صدر أول

[1] بوجلال أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[2] بشرى نجم عبد الله المشهداني وآخرون، نفس المرجع، ص ص 19-20.

قانون متعلق بالمحاسبة العمومية، الذي تضمن الإطار التصوري والقانوني للمحاسبة العمومية بالجزائر[1]، وبعد صدور القانون العضوي لقوانين المالية والذي تضمن مفاهيم جديدة ناجمة عن تطوير الأنظمة الميزانياتية بغرض تعزيز شفافية الاستراتيجية الميزانياتية، ثم اصدار قانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي بدوره جاء بعديد المفاهيم والإجراءات نلخصها في النقطة التالية.

ثانيا. تحديث قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

يهدف قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23-07، إلى عصرنة المحاسبة العمومية من خلال إطلاق نظام محاسبي جديد يساعد في تقييم السياسات العامة وتحسين الرقابة تماشيا والمرجعيات المتعارف عليها في المحاسبة العمومية الدولية، وتندرج عصرنة المحاسبة العمومية ضمن إصلاحات تهدف أساسا إلى الانتقال التدريجي من محاسبة الإيرادات والنفقات نحو محاسبة الممتلكات، بحيث تشكل هذه الإصلاحات المحور الأساسي لتوحيد عملية تسيير المالية العامة حسب المعايير الدولية والتي تتطلب معلومات ميزانياتية ومحاسبية ومالية شاملة وصادقة، وتحسين للنجاعة وحوكمة جيدة من خلال التحكم في التقديرات.

تضمنت أحكام قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي مجموعة من المستجدات والتي تأتي في سياق إصلاح المحاسبة العمومية باعتبارها واحدا من ركائز إنجاح الإصلاح المالي، حيث لا تكتسي طابعا تقني فحسب بل بعدا استراتيجيا مهما في تنظيم وتسيير دواليب الدولة، وأهم ما جاء به القانون موضحة في العناصر التالي:[2]

1. اعتماد هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد: لضمان شفافية في تسيير المال العام وحمايته، فقد حدد هذا القانون هيكل محاسبي يتضمن ثلاثة أنواع من المحاسبة، تتميز كل منها بشكل أساسي من حيث

[1] الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية، في ترشيد النفقات العامة- حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر3، 2010، 2011، ص 07.

[2] جلسة استماع للجنة الشؤون الاقتصادية والمالية بمجلس الأمة مع السيد وزير المالية لعرض مشروع قانون يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، رابط المقال: http://www.majliselouma.dz/index.php/ar/2016-07-19-12-41-49-13-20-07-2016/13-13/55تاريخ الاطلاع: 2023/04/29.

النطاق والأدوات والأهداف وهو ما نصت عليه المادة 65 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، فيما يخص أنواع المحاسبة الواجبة مسكها وتتمثل هذه الأنواع في:

1.1. محاسبة ميزانياتية: والتي تنقسم بدورها إلى محاسبة التزامات ومحاسبة الصندوق: محاسبة التزامات تقوم بتسجيل نفقات ميزانياتية بعنوان السنة التي تم الالتزام بها، أما بالنسبة بمحاسبة الصندوق فيتم تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان نفس السنة المالية لتحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين، وتهدف المحاسبة الميزانياتية إلى متابعة الترخيص الذي منحته السلطة التشريعية والسهر على عدم تجاوزه، وتدعم صلاحيات ممثلي الشعب.

2.1.المحاسبة العامة: إذ تعد المحاسبة العامة الإصلاح الجوهري للمحاسبة العمومية وتسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المؤسسة العمومية وهي قائمة على أساس الاستحقاق وتمسك من قبل المحاسبين العمومين على أساس مخطط محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة العمومية، وبذلك تسمح هذه المحاسبة بإعطاء نظرة شاملة عن الذمة المالية للمؤسسة ومن ثم ذمة مالية للدولة، وهو ما يؤدي إلى رفع جودة ومصداقية التقارير المالية مما يعزز من عملية المسائلة ويعطي صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف في المال العام.

3.1.محاسبة التكاليف: تعتمد على مخرجات المحاسبة العامة، وتهدف إلى تحليل وقياس تكلفة الأنشطة الملتزم بها ضمن البرامج بغية تقييم نجاعتها وتمسك من طرف الآمرين بالصرف، وبذلك يمكن هذا النوع من محاسبة المسيرين من مراقبة وتسيير البرامج كما تساعد نواب البرلمان من معرفة تطور التكاليف للأنشطة والبرامج.

2. إدراج قوائم مالية ضمن الحساب العام للدولة: واعتماد مبادئ محاسبية جديدة بغرض توفير المعلومات اللازمة للمسائلة والمحاسبة، فنص هذا القانون على أن يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة، ويتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية، وتعد هذه القوائم المالية أداة لقياس درجة كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية للدولة وتساهم في توفير المعلومات المالية التي تسمح بإضفاء شفافية أكثر على المعلومات المالية للدولة وترشيد قرارات تخصيص الموارد.

3. تكييف مهام ومسؤولية الأعوان المتدخلين حسب مستجدات القانون العضوي 18-15: ففصل القانون الجديد للمحاسبة العمومية والتسيير المالي في تحديد مسؤوليات كل الفاعلين في دائرة الانفاق العمومي والإيرادات من بدايتها إلى غاية تنفيذها النهائي وهذا تكييفا لهذه المسؤوليات حسب المهام الجديدة لأعوان المحاسبة العمومية والرامية إلى إضفاء المزيد من الشفافية عن طريق التتبع لأثار التعبئة واستخدام الأموال العمومية.

4. تصحيح درجة المحاسبين العموميين: بحرصها في حالة عجز فقط، بحيث نص القانون على أنه يعد المحاسبون العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق؛

5. تحديد إجراءات الرقابة القبلية: فقد حددت أحكام قانون المحاسبة العمومية، إجراءات الرقابة القبلية للنفقات بحيث تناولت الكثير من التوضيحات تكيفا مع منهجية ميزانية البرامج التي كرستها أحكام قانون 18-15.

6. إدخال مبدأ التصديق على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة: حيث تنتهي مخرجات المحاسبة العمومية لا سيما مخرجات المحاسبة العامة إلى رقابة بعدية التي يقوم بها مجلس المحاسبة، ويقوم هذا الأخير بإعداد تقرير متعلق بالمصادقة على الحسابات والذي يرافق مشروع قانون تسوية الميزانية وهو ما يعزز دور مجلس المحاسبة في مساعدة البرلمان على مراقبة تنفيذ القوانين المالية، كما أن المصادقة على حسابات الدولة من قبل مجلس المحاسبة تسمح بتلبية حاجيات الجودة مما يسمح بإقامة نظام رقابة لضمان الصدق والموثوقية للمعلومات المالية للدولة.

ثالثا. مشروع قانون المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية

تطبيقا لما جاء به قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07، والذي نص على ضرورة المزج بين ثلاثة أنواع من المحاسبة، ميزانياتية، تحليلية، ومحاسبة عامة، قامت المديرية العامة للمحاسبة بإعداد مشروع قانون يوضح كيفية مسك وتنفيذ المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية ومختلف المؤسسات الخاضعة للقانون 23-07، وتهدف السلطات بإدراج المحاسبة العامة بإصلاح نظام المحاسبة العمومية والانتقال من أساس الصندوق إلى محاسبة تعتمد على أساس إثبات الحقوق والالتزامات، كما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "IPSAS"

وفي إطار البحث العلمي تحصلنا على نسخة من مشروع القانون والذي جاء في 166 صفحة، وقسم إلى ثلاثة محاور أساسية:[1]

المحور 1 مقدمة: تم ضمن هذا المحور التطرق إلى:

- المعايير المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية بالمؤسسات العمومية الإدارية؛
- طبيعة القوائم المالية؛
- المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي؛
- عرض القوائم المالية بالمؤسسات العمومية الإدارية.

المحور 2 مدونة حسابات بالمؤسسات العمومية الإدارية:

- مقدمة والإطار المحاسبي؛
- حسابات الوضعية المالية (أو الميزانية)؛
- حسابات النجاعة المالية (أو حساب النتائج).

المحور 3 قواعد سير الحسابات: وتم التفصيل في كل صنف من الحسابات حسب مدونة مشروع القانون.

رابعا. خضوع المؤسسات العمومية للصحة للمحاسبة العمومية

أشارت المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية الجديد 23-07 إلى أن الهيئات والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية تتمثل في:[2]

- الدولة؛
- الجماعات المحلية؛
- المؤسسات العمومية الإدارية؛
- المؤسسات العمومية للصحة.

وعليه وبالرغم من أن قانون الصحة رقم 18-11 ينص على أن التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة تخضع للنظام المحاسبي المالي SCF إلا أن قانون المحاسبة العمومية جاء صراحة بضرورة خضوع المؤسسات العمومية للصحة لقواعد المحاسبة العمومية، وهذا طبيعي لأن هذا

[1] مشروع قانون المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، نسخة فيفري 2021، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.

[2] القانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، م 01.

النوع من المؤسسات وبالرغم من تصنيفها ضمن مؤسسة ذات تسيير خاص، إلا أنها تغطي أعبائها من الأموال العمومية، وهذا ما يثبت لنا من أن الإجراءات التنظيمية وفق للمحاسبة العمومية بالمؤسسات العمومية للصحة ستبقى قائمة ومعمول بها، وفي المطلب التالي سنلخص أهم هذه الإجراءات والكيفيات التي تطبق في تسيير المال العام بذات المؤسسات.

المطلب الثاني: المؤسسة العمومية للصحة والمحاسبة العمومية.

الفرع الأول: تسيير الميزانية بالمؤسسة العمومية للصحة

أولا. تعريف وشكل الميزانية

1. تعريف الميزانية العمومية بالمؤسسة العمومية للصحة.

تعرف الميزانية على المستوى الكلي (الوطني) بأنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها.[1] وانطلاقا من التعريف السابق يمكن تقديم ميزانية المؤسسة الصحية العمومية بأنها الوثيقة التي يدون بها الإيرادات المتوقع تحصيلها لمواجهة النفقات المتوقعة لتلبية احتياجات المؤسسة الصحية العمومية خلال مدة زمنية تقدر غالبا بسنة واحدة. وتلخص مبالغ الميزانية في جدولين الأول يضم الإيرادات ويقسم إلى ستة عناوين والثاني يبين النفقات ويقسم إلى نفقات مستخدمين وتضم عناوين، كما أن العناوين تقسم إلى أبواب والأبواب إلى مواد.

كما قد حدد القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 جوان 2013 مدونة ميزانية المؤسسة الصحية العمومية[2]، ومنذ صدور هذه المدونة طرأت عليها عدة تغييرات من إضافة لأبواب ومواد و/أو تعديلها عن طريق عديد المراسلات من المديرية العامة للميزانية.*

وفي إطار تنفيذ القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018، والمتعلق بقوانين المالية، قامت وزارة الصحة بمراسلة[1] كل مدراء ومسيري المؤسسات العمومية للصحة من أجل تحديث

[1] القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 03، الصفحة 1132.

[2] قرار وزاري مشترك مؤرخ في 13 جوان 2013، متعلق بمدونة ميزانية المراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة، المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

* أنظر مراسلات المديرية العامة للميزانية والمتعلقة بتعديل/ إحداث أبواب ومواد في مدونة ميزانية المؤسسات الصحية العمومية، متوفرة على الرابط: www.cf-maktaba.net

مدونة الميزانية من خلال تحديد الأصناف الفرعية للنفقات وكذا ترميز التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية وفق ما جاء به القرار الوزاري رقم 424[2] المؤرخ في 28 ديسمبر 2023.

2. ميزانية المؤسسة العمومية للصحة في ظل القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 18-15.

لقد جاء القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية والذي يمثل تحديا حاسما لتحسين التسيير العمومي، بعديد الاجراءات الميزانياتية والمحاسبية لتسيير ميزانية الدولة والمؤسسات العمومية الإدارية والمماثلة، بحيث يسمح بإعطاء صورة أفضل للميزانية، توجيه العمل نحو الأداء من خلال تحديد ورصد مؤشرات موثوقة وإعطاء المسؤولية للمستويات العملياتية في إطار تبادل مؤطر وموجه. أما المؤسسات العمومية الصحية فقد أحدث القانون العضوي تغييرا جذريا في تسييرها الميزانياتي، وسنبرز في النقاط التالية أهم الإجراءات المعمول بها في إطار تسيير ميزانية المؤسسات العمومية للصحة:

1.2.استحداث إطار اتفاقي للعلاقات:

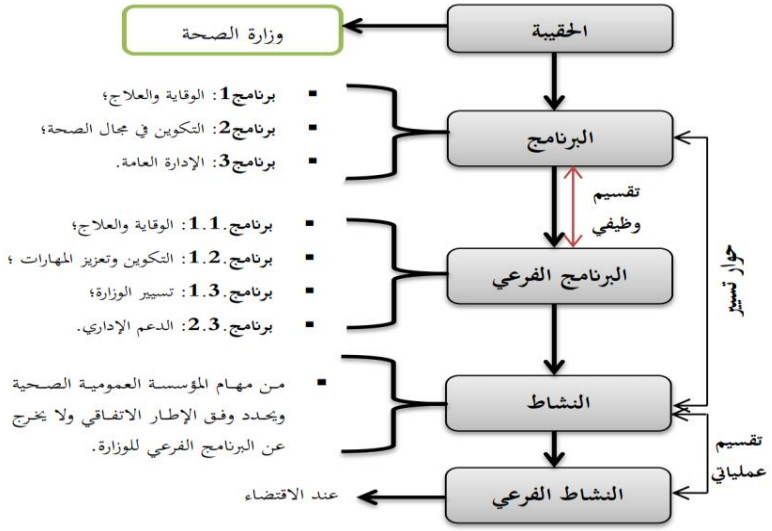
حيث يقوم الممثل عن وزارة المالية (غالبا المراقب الميزانياتي) بتحديد إطار اتفاقي للعلاقات مع مسؤول المؤسسة العمومية للصحة، يوضح هذا الإطار على الخصوص المهمة الأساسية المسندة للمؤسسة، مفصلة حسب النشاط والنشاط الفرعي، وكذا الأهداف المسطرة بشكل مفصل وفق الهدف الاستراتيجي/ النتائج المنتظرة/ مؤشرات الأداء، كما يلتزم ممثل وزارة المالية في بند من بنود الإطار الاتفاقي بوضع تحت تصرف مسؤول المؤسسة التخصيصات الضرورية للمؤسسة من أجل انجاز واتمام المهمة المكلف بها.

تجدر الإشارة إلى أن النشاط والنشاط الفرعي للمؤسسات العمومية الصحية هو جزء من البرنامج الفرعي المحدد من طرف صاحبة الحقيبة (وزارة الصحة)

[1] المراسلة رقم 61، مديرية المالية والوسائل، وزارة الصحة الجزائرية، بتاريخ: 2024/01/23.

[2] قرار وزاري رقم 424، مؤرخ في 28/ 2023/12، يعدل ويتمم القرار رقم 124 المؤرخ في 15 أوت 2022، يحدد الأصناف الفرعية للنفقات وكذا ترميز التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية لأعباء ميزانية الدولة، وزارة المالية الجزائرية.

شكل 04: الهيكل الميزانياتي الجديد بوزارة الصحة ومؤسساتها.

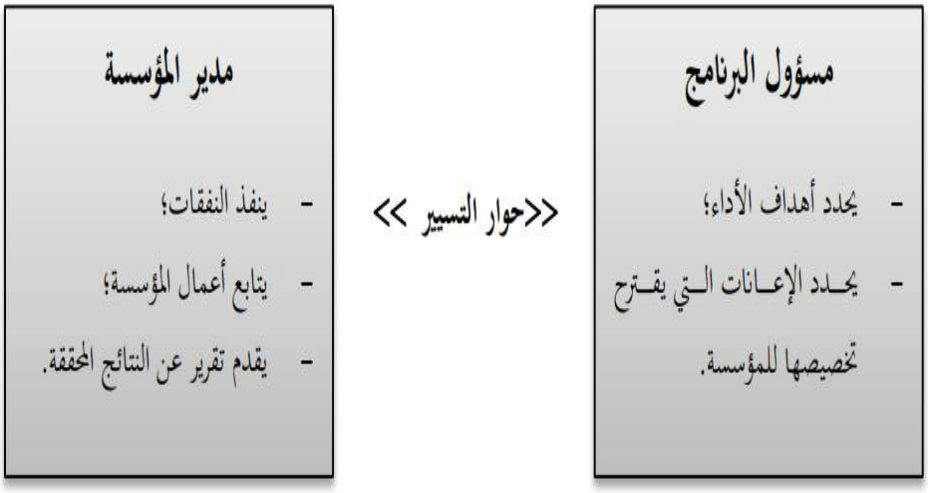


المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من ندوة حول الإصلاح الميزانياتي والقانون العضوي المتعلق بقانون المالية، المديرية العامة للميزانية، جانفي 2022، ص 23.

2.2.ضرورة إبرام عقد للأعمال والأداء:

يبرم هذا العقد بين مسؤول البرنامج ومسؤول المؤسسة، مع تحديد توزيع الاعتمادات المالية حسب باب النفقات والقيم المستهدفة لكل مؤشر من مؤشرات الأداء المتعلقة بالأهداف المسندة للمؤسسة.

شكل 05: حوار التسيير بين مسؤول البرنامج ومدير المؤسسة العمومية للصحة.



المصدر: منشور رقم: 6111، وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية، مؤرخ في: 2022/08/17.

3.2. مدونة جديدة لميزانيات المؤسسات العمومية للصحة:

تبين ميزانية المؤسسة العمومية للصحة في القسم الأول الإيرادات التقديرية، وفي القسم الثاني النفقات التقديرية المعبر عنها برخص الالتزام واعتمادات الدفع وكذا الرصيد المحتمل الناتج، وتتكون ميزانية المؤسسة العمومية للصحة كل من:

الإيرادات حسب الطبيعة وتتضمن أساسا:[1]

- الإعانات الممنوحة من الدولة لتغطية تكاليف الاستغلال الناتجة عن تنفيذ السياسات العمومية للدولة؛
- الإعانات الممنوحة من هيئات الضمان الاجتماعي؛
- الإيرادات الخاصة للمؤسسة؛
- الهبات والوصايا؛
- الرصيد المحتمل الناتج من السنة المالية المسبقة.

النفقات حسب النشاط: تبين مدونة النفقات حسب النشاط غاية النفقة وتقدم حسب تصنيف ملائم لكل مؤسسة، تعد هذه المدونة بموجب قرار من وزير المالية، علما أنه لغاية إعداد هذه الورقة البحثية لم يتم بعد اصدار هذه المدونة.

النفقات حسب الطبيعة الاقتصادية: وتقسم إلى:[2]

- باب نفقات المستخدمين: وتضم رواتب المستخدمين، اشتراكات ومساهمات اجتماعية ومنح مختلفة؛
- باب نفقات تسيير المصالح: وهي مختلف النفقات لاقتناء الأدوية والسلع الغذائية ونفقات النقل والتكاليف الملحقة كالتكوين والإيجار.
- باب نفقات التحويل(عند الاقتضاء): هي نفقات تتكفل بها المؤسسة العمومية للصحة بدون مقابل مباشر في شكل مساعدة أو دعم مالي.

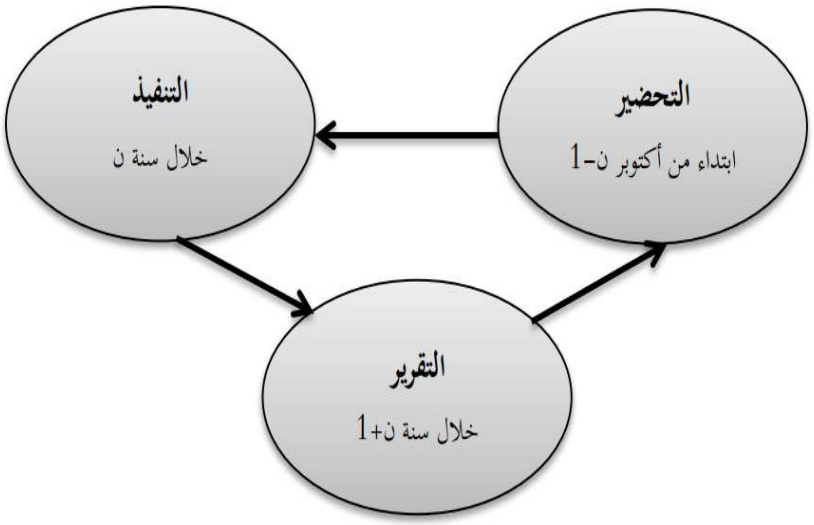
[1] المرسوم التنفيذي رقم 21-62 مؤرخ في 8 فبراير سنة 2021، يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، 2021، المادة 09.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 21-62، مرجع سبق ذكره، المادة 12.

4.2. إجراءات أكثر صرامة في إعداد ميزانية المؤسسة العمومية للصحة والمصادقة عليها:

إذ أجبر الآمر بالصرف للمؤسسة العمومية للصحة على إعداد ميزانية مؤسسته بالتشاور مع المراقب الميزانياتي والعون المحاسب المختص، بعد ذلك يتم عرضها على هيئة المداولة (مجلس الإدارة) ومن ثم الموافقة من طرف الوصاية، علما أن إعداد الميزانية للسنة (ن) تكون اعتمادا على بيانات مالية وميزانياتية للسنوات (ن−1) و(ن−2)، وكذلك على أساس مخطط الأعمال الذي يبين استراتيجية المؤسسة[1](المنشور الوزاري رقم8158، ص2). علما أنه يسبق إعداد الميزانية والمصادقة ثم الموافقة عليها حوار تسيير يتم بين مسؤول البرنامج بوزارة الصحة ومدير المؤسسة العمومية للصحة، حيث يقيم ويحدد ويبرر مسؤول البرنامج الاعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة في الإطار الاتفاقي.[2]

شكل 06: دورة الميزانية السنوية بالمؤسسة العمومية للصحة.



المصدر: منشور رقم 8158، المديرية العامة للميزانية، وزارة المالية، المؤرخ في: 2022/11/02.

ثانيا. الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها

[1]منشور وزاري رقم: 8158، وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية، مؤرخ في: 2022/11/02، ص 02.

[2]منشور وزاري رقم: 6111، مرجع سبق ذكره، ص 02.

يتم تطبيق رقابة سابقة على النفقات الملتزم بها في ميزانيات المؤسسات الصحية العمومية، ويعد المراقب الميزانياتي في إطار الرقابة الملائمة تقريرا حول ظروف تنفيذ الميزانية، كل ثلاثة اشهر أو ستة، وتختم رقابة النفقات الملتزم بها بتأشيرة توضع على بطاقة الالتزام وعلى الوثائق الثبوتية، وتكون الالتزامات غير القانونية أو غير المطابقة للتنظيمات موضع رفض مؤقت أو رفض نهائي[1]. ويوضح المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 92-414 أن القرارات التي ينجم عنها التزاما بنفقة تكون موضع تأشير من المراقب المالي ومثال ذلك:[2]

- قرارات التعيين والتثبيت والقرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع رواتبهم، والجداول الإسمية والجداول الأصلية الأولية؛
- كل التزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية؛
- كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة والنفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة والمثبتة بفاتورات نهائية.

ثالثا. تنفيذ الميزانية العمومية للمؤسسة الصحية

يمر تنفيذ الميزانية العمومية بعدة مراحل وعلى طول السنة المالية وتصبح سارية المفعول بداية من المصادقة عليها ونميز بين نوعين من التنفيذ كالتالي:

1. تنفيذ الإيرادات: وتم عبر مرحلتين أساسيتين، الأولى إدارية(الإثبات، التصفية) تقرر وتنشأ من خلالها الإيرادات والثانية حسابية (التحصيل)

الإثبات: هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، أو ببساطة هو معاينة وتحديد مدير المؤسسة الصحية الحقوق المالية للمؤسسة الواجب تحصيلها؛[3]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 09-374 مؤرخ في 16 نوفمبر سنة 2009، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 67، المواد 1، 4، 7

[2] المرسوم التنفيذي رقم 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 82، سنة 1992، المادة 5.

[3] القانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 39.

التصفية للإيرادات: هو الأمر بتحصيل مبالغ الإيرادات بعد تحديد المبلغ الصحيح للمدين لفائدة الدائن العمومي؛[1]

التحصيل: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، ففي هذه المرحلة يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من الأموال واجبة التحصيل وإن كانت مرخصة وفق القوانين والأنظمة سارية المفعول وصحة السندات ومن ثم يقوم بتحصيل الأموال العمومية.[2]

2. تنفيذ النفقات: تمر عملية تنفيذ شطر النفقات من الميزانية بالمؤسسة الصحية العمومية بأربعة مراحل أساسية هي كالتالي:

الالتزام: ويعرف بأنه " العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين" أي أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة، فلا تعقد النفقة إلا في حدود الاعتمادات المالية المبرمجة في الميزانية، وفي مفهومه المحاسبي يتجسد الالتزام في عملية تخصيص مبلغ النفقة الملتزم بها من الاعتمادات المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية باقي النفقات وتتم هذه العملية عن طريق إعداد بطاقة الالتزام " Fiche D'engagement".[3]

التصفية: هي من مهام مكتب الميزانية و المحاسبة و يمكن تعريف التصفية بأنها التأكد من صحة العمليات المحاسبية في وثائق إثبات النفقة بهدف تحديد المبلغ النهائي الواجب دفعه مقابل الخدمات الفعلية حيث يمكن أن يكون المبلغ الفعلي الواجب دفعه أقل من مبلغ الالتزام بالنفقة في حين لا يجب أن يكون مبلغ التصفية أكبر من مبلغ الالتزام.[4]

الأمر بالصرف: هي المرحلة الإدارية الأخيرة التي يقوم بها الآمر بالصرف في تنفيذ النفقات العمومية، يتم فيها تحديد سند الأمر بالصرف من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانونا.[5]

[1] القانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 40.
[2] القانون رقم 23-07، نفس المرجع، المادة 43.
[3] القانون رقم 23-07، نفس المرجع، المادة 56.
[4] القانون رقم 23-07، نفس المرجع، المادة 57.
[5] القانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 58.

الدفع: هي المرحلة الأخيرة من تنفيذ النفقة و هي من صلاحيات المحاسب العمومي و بعد التأكد من صفة الآمر بالصرف و كذلك التأكد من الوثائق الثبوتية للنفقة و تواجد الاعتماد المالي يقوم المحاسب المالي بدفع النفقة إلى أصحابها.[1]

ولأن مراحل إعداد الميزانية بالمؤسسة الصحية العمومية تأخذ وقتا يتجاوز بداية السنة المالية، هنا أعطى المشرع ترخيص لتسديد النفقات الإجبارية ووضع عتبة لها لا يمكن للمسير المالي تجاوزها:

- ✓ **نفقات المستخدمين:** وهي مصاريف الأجور بالمؤسسة إذ يجب على المؤسسة تسديد الأجور لموظفيها، وفق ما يسمى "الدفع على المكشوف" لكن شريطة أن لا تتجاوز استهلاك 12/1 من النفقات الإجمالية للمستخدمين للسنة الفارطة، والدفع يكون لثلاثة اشهر كحد أقصى؛
- ✓ **نفقات التسيير الضرورية:** وهي المصاريف الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها كمستهلكات من الأدوية، الكهرباء، الماء، وتخضع كذلك لقاعدة 12/1 ولمدة لا تفوق ثلاثة أشهر.

وتوجد عدة سجلات يتم مسكها في إطار الرقابة على التسيير وتنفيذ الميزانية ولعل أهمها: سجل الحوالات، سجل الفاتورات، سجل متابعة الاعتمادات المالية، سجل النفقات المصنفة.

رابعا. إعداد الحساب الإداري والوضعية المالية

1. الحساب الإداري: هو وضعية يتم إعدادها لتسهيل عملية الرقابة على الإيرادات والنفقات، ومدى تنفيذ الميزانية خلال السنة المالية، ويتم إعداده على مستوى مكتب الميزانية نهاية كل سنة يتم فيه توضيح كل العمليات المالية المنجزة خلال السنة بما فيها التحويلات، ويحتوي على قسمين الأول خاص بالإيرادات بتوزيعاتها وفق ما تأتي عليه بالميزانية، وذكر الإيرادات المحصلة خلال السنة، وقسم خاص بالنفقات يضم طبيعة النفقات، المخصصات المفتوحة (بالميزانية الأولية والتكميلية)، المبلغ المستهلك إلى غاية 03/31 من سنة ن+1، وترسل نسخة من الحساب الإداري إلى الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة.

2. الوضعية المالية: هي كشف مالي يعد نهاية كل شهر من طرف مكتب الميزانية، يتم تاشيره من طرف أمين الخزينة ومدي المؤسسة ويرسل إلى مديرية الصحة والسكان، يلخص المخصصات الممنوحة وفقا للعناوين والأبواب والمواد، وعمليات التصفية والأمر بالدفع، كما تمكن الوضعية المالية من المعرفة

[1] القانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 59.

الدقيقة لمدى تنفيذ الميزانية في اي فترة زمنية وتسهيل الرقابة مع اكتشاف الأخطاء والمساعدة على اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: التسيير المالي والمحاسبي لوكالة الإيرادات والنفقات

نظرا لطبيعة المؤسسة العمومية للصحة الخدماتية، فيمكنها تحصيل مبالغ مالية نظير إجراء فحوصات طبية أو توفير التصوير بالأشعة والكشوفات المخبرية، لذا كان من الواجب توفير صندوق بالمؤسسة لتحصيل الإيرادات ومن ثم تسديد نفقات ذات مبلغ صغير. وعليه يوفر التشريع القانوني إمكانية إنشاء وكالة للإيرادات والنفقات بموجب مقرر من الآمر بالصرف لميزانية المؤسسة الصحية بعد الموافقة الكتابية لمحاسب المؤسسة[1]. وتمثل الوكالة إجراء استثنائي لتنفيذ صنف من الإيرادات أو النفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لطبيعتها الاستعجالية انتظار الآجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع.[2] كما تقسم الوكالة إلى قسمين، قسم خاص بالنفقات وآخر بالإيرادات:

أولا. وكالة النفقات: النفقات التي يمكن القيام بها جاءت وفق نص المادة 18 من المرسوم التنفيذي 93-108 كنفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير وأجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم أو تسبيقات عن مصاريف المهمات، وحتى تسديد مصاريف الهاتف النقال[3] فيقوم المحاسب العمومي بمنح الوكيل تسبيقا ماليا يكون مساويا للمبلغ المحدد في مقرر إنشاء الوكالة مع إمكانية مراجعته، علما أنه يحدد المبلغ الأقصى للتسبيق أو سقف الوكالة حسب الأبواب، ويجب أن يكون مساويا للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاثة أشهر، ويمكن تعديل مقررات إحداث الوكالة برفع سقف التسبيق والمصروف الموحد أو تخفيضها و يتم اقتطاع هذا المبلغ من ميزانية المؤسسة العمومية المعنية، و الوكيل ملزم بإثبات النفقات عن طريق تسليم الوثائق الثبوتية للنفقة للآمر بالصرف مع نهاية كل شهر ما عدا النفقات التي تقل قيمتها عن حد يحدد قيمته الوزير المكلف بالمالية.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي سنة 1993، يحدد كيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، ، عدد رقم 30، المادة 03.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 93-108، نفس المرجع، المادة 02.

[3] منشور رقم 05، صادر عن المديرية العامة للمحاسبة، مؤرخ في 2003/05/19، متضمن الدفع عن طريق وكالة الإيرادات لمصاريف الهاتف النقال.

ثانيا. وكالة الإيرادات: يتم تحديد نوع الأموال التي تقوم الوكالة بتحصيلها كمبالغ دفع مستحقات المبيت (الاستشفاء) أو مبالغ دفع مستحقات دفاتر الشروط الخاصة بالصفقات العمومية التي تعلنها المؤسسة الاستشفائية. وتسدد كل شهر أو أسبوع حسب ما اتفق عليه مع المحاسب العمومي للمؤسسة.

وتوجد سجلات محاسبية بالوكالة تتمثل في سجل الإيرادات، سجل النفقات وسجل الوكالة، كما يخضع الوكلاء لرقابة كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف إضافة إلى المفتشية العامة للمالية.

المطلب الثالث: محاسبة المواد بالمؤسسة العمومية للصحة.

الفرع الأول: تسيير الأملاك العمومية

يوضح قانون الأملاك الوطنية رقم 90-30 أن الأملاك العمومية تقسم إلى أملاك وطنية عمومية والتي تتكون من الحقوق والأملاك المنقولة والعقارية التي يستعملها الجميع والموضوع تحت تصرف الجمهور المستعمل مباشرة أو بواسطة مرفق عام[1] وعليه فالمباني العمومية التي تأوي المؤسسات الصحية العمومية وكذا العمارات الإدارية المهيأة لإنجاز مرفق عام تعتبر ملك عمومي. كما تشتمل الأملاك الوطنية الخاصة على الأمتعة المنقولة والعتاد الذي تستعمله مؤسسات الدولة وإدارتها ومصالحها والمنشآت العمومية ذات الطابع الإداري فيها.[2] كما تعتبر الهبات والوصايا التي تتحصل عليها المؤسسة الصحية العمومية ملك وطني عمومي.

ومنه يمكن القول أن البنايات بالمؤسسة الصحية العمومية كالعمارات والأجنحة و حضائر السيارات والسكنات الوظيفية تعتبر ملك وطني عمومي وكذا العتاد الطبي والتجهيزات، سيارات الإسعاف والعتاد المكتبي كله ملك عمومي يخضع للتشريع المعمول به. وهذه الأملاك غير قابلة للتصرف ولا للتقادم ولا للحجز، ويتحمل مستعملو الأملاك الوطنية مسؤولية الأضرار المترتبة عن استعمال الأملاك واستغلالها وحراستها.

[1] القانون رقم 90-30 مؤرخ في أول ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون الأملاك الوطنية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 52، سنة 1990، المادة 12.

[2] القانون رقم 90-30، نفس المرجع، المادة 18.

أولا. جرد الأملاك الوطنية العمومية بالمؤسسة الصحية العمومية

يعني الجرد العام للأملاك الوطنية، التسجيل الوصفي والتقويمي لجميع الأملاك الخاصة والعامة التابعة للدولة والولاية والبلدية والتي تحوزها مختلف المنشآت والمؤسسات والهياكل التي تنتمي إليها أو التي تخصص للمؤسسات والهيئات العمومية[1]، ويهدف هذا الجرد إلى حماية الأملاك الوطنية والحرص على استعمالها وفقا للأهداف المسطرة لها، كما يبين الجرد حركات هذه الأملاك ويقوم العناصر المكونة لها.[2] وينقسم الجرد بالمؤسسات الصحية العمومية إلى جرد للأملاك العقارية وللأملاك المنقولة.

1. **جرد العقارات:** يتم إدراج العقار في الأملاك للدولة بمحضر تعده إدارة الأملاك الوطنية بمشاركة ممثلي إدارة المؤسسة الصحية العمومية، ويصنف العقار أو يدرج مجانا أو بتعويض يساوي قيمته التجارية، تبعا لكون المصلحة المتخلية عنه تمسك أو لا تمسك محاسبة تجارية.[3] و العقارات الموضوعة تحت تصرف مرافق عمومية(المؤسسة الصحية) يستخدمها الجمهور استعمالا مشتركا(مثل: الأجنحة الصحية، البنايات والطوابق) أو جماعيا، أو تستخدمها فئات معينة من المستعملين في إطار استعمال الأملاك العمومية(مثل موقف ركن السيارات الخاص بالموظفين)[4]

كما تحدد قيمة العقار في سجلات المؤسسة الصحية العمومية وفق الحالات التالية:[5]

- تعتمد القيمة التي وردت في عقد التخصيص، إذا كان العقار المخصص قد وقع تقويمه وقت تخصيصه لها؛
- قيمة العقار هي القيمة الناتجة عن كلفة الإنجاز وقت التسليم النهائي له، إذا تم إنجازه من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية؛
- في حالة الشراء أو التبادل، فإن قيمة العقار هي الواردة في عقد نقل الملكية.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 91-455 مؤرخ في 23 نوفمبر سنة 1991 يتعلق بجرد الأملاك الوطنية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 60، سنة 1991، المادة 2.

[2] القانون رقم 90-30، مرجع سبق ذكره، المادة 08.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 12-427 مؤرخ في 16 ديسمبر سنة 2012، يحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 69، سنة 2012، المادة 5.

[4] مرسوم تنفيذي رقم 12-427، نفس المرجع، المادة 60، الصفحة 26.

[5] مرسوم تنفيذي رقم 91-455، نفس المرجع، المواد 9،10،11.

وتعتمد هذه القيمة للعقار في التسجيلات المحاسبية، إذا كانت المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري مزودة بميزانية مستقلة، مثل المؤسسة الصحية العمومية، أو إذا تم تسييرها بمحاسبة على الشكل التجاري، ويجب على المؤسسة الصحية العمومية أن تعد بطاقة تعريفية بكل عقار خصص لها، أو أسند لها تسييره، أو تحوزه بأي صفة كانت.

2. جرد الأملاك المنقولة: يبين الجرد بأمانة تسجيل الأملاك المنقولة التي تحوزها المؤسسة الصحية العمومية، ويتضمن كذلك البيانات التي تتعلق بإصلاحها وتحطيمها، أو فقدانها ويتمتع هذا الجرد بقوة الإثبات في ميدان الرقابة، لاسيما فيما يتعلق بحيازة الأملاك المنقولة واستعمالها وتسييرها، وتدون في سجل كل المعدات والأشياء المنقولة القابلة للجرد باستثناء:[1]

- **الأشياء القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأول:** وهي الأشياء التي لا يمكن استعمالها إلا مرة واحدة ومنها على الخصوص: الورق، المواد الغذائية، الزيوت، المواد المخبرية، أنواع الوقود.
- **الأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأول، التي لا تتجاوز قيمة شرائها الوحدوية مبلغا محددا:** بقرار من وزير المالية والذي تم تعديله سنة 2020، ليصبح الحد الأقصى لهذه الأشياء غير قابلة للجرد ما قيمته ثلاثة آلاف دينار جزائري (3.000دج) [2] ومثال ذلك بالمؤسسات الصحية العمومية: حبر الطابعات، آلة شبك الأوراق، الآلة الحاسبة ..

وعليه ما عدا هذان الاستثناءان فإنه يتم جرد كل الأملاك المنقولة في سجل جرد، يتم مسكه من طرف المكلف بالجرد بالمؤسسة الصحية العمومية تحت مسؤولية المدير، ويميز كل منقول برقم متميز ويوصف وصفا دقيقا وكاملا حتى يمكن التعرف عليه فيما بعد ويدون فيه الرقم الذي منح إياه، ومثال ذلك بالمؤسسات الصحية في حالة اقتناء سيارة إسعاف ذات تجهيزات طبية، هنا يتم إدراج السيارة برقم جرد خاص وتجرد باقي التجهيزات الموجودة بداخلها تواليا بعد السيارة كترقيم قارورة الأكسجين، جهاز قياس ضغط الدم، جهاز الإنعاش وهكذا. وفي حالة فقدان أو تحطم أو سرقة ملك عمومي منقول فإنه يجب على المدير أن يبلغ السلطات الأمنية عن طريق تقرير أو محضر يبين فيه بدقة الظروف التي حصل فيها الفقدان أو التحطيم أو السرقة ومن ثم يشطب من الجرد.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 91-455، مرجع سبق ذكره، المواد 11،21،20.

[2] قرار مؤرخ في 23 يوليو سنة 2020، يعدل القرار المؤرخ في أول فبراير سنة 1992 الذي يحدد مبلغ قيمة الشراء للأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي ولا للجرد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، المادة 1.

كما حدد القرار الوزاري[1] المؤرخ في 21 يوليو سنة 1987، الشكل النموذجي لسجل الجرد الذي يجب أن ترقم صفحاته إما يدويا أو في المطبعة ويذكر في بدايته عدد الصفحات التي يحتويها، والورقة الأخيرة تحمل عبارة "الورقة رقم... والأخيرة" وتضبط أعمدة الورقات وفق الجدول التالي:

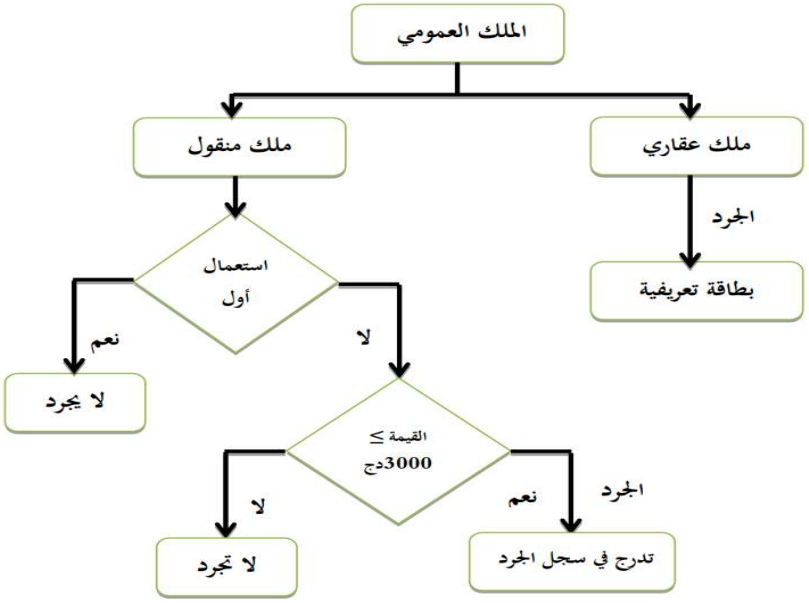
جدول 06: أعمدة سجل الجرد ومضمونها.

رقم العمود	عنوان العمود	مضمون العمود
الأول	رقم التسجيل	الأرقام متسلسلة غير منقطعة.
الثاني	تاريخ تعيين الشيء المجرود	التاريخ هو نفسه تاريخ التسجيل أول مرة.
الثالث	تعيين الشيء المجرود	يوصف الشيء وصفا مختصرا لكن دقيق.
الرابع	مصدر الأشياء المجرودة	يذكر المصدر بدقة ووضح وفقا لفاتورة شراء أو قرار تخصيص وغيرها..
الخامس	القيمة	تطابق ثمن الشراء للشيء المجرود، في حالة عدم وجود سعر الشراء يدرج بقيمة تقديرية في تاريخ التكفل بجرده.
السادس	التخصيص	يثبت تخصيص الشيء المجرود للمصلحة التي تستعمله.
السابع	خروج الشيء المجرود	مع ذكر الوثائق الثبوتية كتقرير تحطم، سرقة أو تدمير..
الثامن	ملاحظات	يذكر بالعمود كل الملاحظات التي تفيد أو يجب ذكرها.

المصدر: قرار مؤرخ في 21 يوليو سنة 1987، يضبط المنوال النموذجي لسجل جرد المنقولات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، المادة 2، الصفحة 2098.

[1] قرار مؤرخ في 21 يوليو سنة 1987، يضبط المنوال النموذجي لسجل جرد المنقولات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، المادة 2، الصفحة 2098.

شكل 07: مخطط يوضح كيفيات الجرد للأملاك العمومية بالمؤسسة الصحية.



المصدر: من إعداد الطالب.

3. الجرد المادي (فحص المجردات): يستهدف هذا الإجراء معاينة وجود جميع الأشياء التي كانت مسجلة في الجرد ومن ثم معاينة ما أضيف إليها وتفحص المجردات في الحالات التالية:[1]

- في حالة القيام بالجرد أول مرة أو عند إصلاح العتاد؛
- نهاية كل سنة؛
- عند تبديل العون المكلف بالعتاد أو المكلف بالجرد ضمن إجراءات تسليم المهام.

4. إلغاء الاستعمال للأملاك العمومية بالمؤسسات الصحية: يلغى استعمال الأملاك المنقولة، إذا قررت المصلحة المخصصة لها أن حيازة هذه الأملاك أصبحت غير مفيدة في سد حاجات عملها، وأنه يتعين لذلك تسليمها لمصلحة أملاك الدولة لتتصرف فيها، ويوضح المشرع الجزائري أسباب إلغاء الاستعمال كالتالي:[2]

- القدم الناتج عن الاستعمال مدة طويلة؛
- فقدان صلاحية العتاد التقني؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 91-455، نفس المرجع، المادة 28، الصفحة 2348.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 12-427، نفس المرجع، المادة 137، الصفحة 39.

- الاستغناء عن استعمال الأثاث والعتاد اللذين يكونان في حالة جيدة ويزيدان على الحاجة، أو لم يعد في الإمكان استعمالهما في الغرض الذي اقتنيا لأجله.

الفرع الثاني: تسيير المخزونات بالمؤسسات العمومية للصحة

تضم المؤسسات العمومية للصحة، عدد من المخازن التي توفر لها الإمدادات الأساسية لتقديم خدمات صحية والخدمات المرافقة لها، ولعل أهم هذه المخازن:

- **مخزن المؤونة:** يتكفل بتغذية المرضى والموظفين المناوبين وكذلك التزويد بمواد النظافة؛
- **مخزن المطبوعات:** يتكفل بتزويد مكاتب المؤسسة من وثائق إدارية وسجلات العمل ومختلف المطبوعات وأوراق الطباعة وأقلام ..
- **المخزن العام:** يسير مختلف المخزونات من خردوات وأدوات التنظيف وكل ما يهم المؤسسة من أدوات تسييرية؛
- **الصيدلية:** وتعتبر أهم مخزن بالمؤسسة الصحية فهي تهتم بتوفير المنتجات الصيدلانية للمرضى وضمان تواجدها طوال السنة.

المبحث الثاني: حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية للصحة الجزائرية

لا تقل أهمية لوضع نظام لحساب التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية عنه في المؤسسات الصحية الخاصة، والتي قد تتخذه طريقة لتسعير خدماتها الصحية، وعلى كل يخدم نظام حساب التكاليف رفع كفاءة استخدام الموارد والحفاظ على المال العام وتحقيق الرقابة على مختلف المصالح والمديريات بالمؤسسة الصحية العمومية ويساعد على إعداد الميزانية العمومية والتخطيط الجيد وتقدير احتياجات للسنة المقبلة بشكل فعال.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية

الفرع الأول: مفهوم التكلفة والنفقة، الخسارة والمصروف

أولا. مفهوم التكلفة

تعرف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) التكلفة بأنها " تضحية يتم قياسها في شكل وحدات نقدية سواء أنفقت أو ينتظر إنفاقها وذلك لتحقيق هدف معين"، بينما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) " التكلفة هي المبلغ المعبر عنه بوحدة النقد المدفوع نقدا أو بالتنازل عن الملكية أو تحويلها أو إصدار أسهم رأسمال أو تقديم خدمات أو نشوء مطالب وذلك فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تم الحصول عليها أو سيتم الحصول عليها"[1]

أما محاسبة التكاليف فهي فرع من فروع المحاسبة التي هي بدورها فرعا من فروع العلوم الاجتماعية، ولقد نشأت محاسبة التكاليف استجابة لحاجة الإدارة الحديثة إلى بيانات تكاليفية لترشيدها في أداء وظائفها المختلفة ومواجهة المشاكل الإدارية المعاصرة.[2] كما يقول "Hongren" بأن محاسبة التكاليف ماهي إلا

[1] مازن عثمان شيخ إدريس إدريس، صعوبات تحديد تكلفة الخدمات الصحية، دراسة مقارنة بين المستشفيات العامة والخاصة بولاية الجزيرة السودان، بحث تكميلي لنيل درجة ماجستير العلوم في المحاسبة والتمويل، جامعة الجزيرة، السودان، ص 24.

[2] محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة، مطبوعات كلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2021، ص 07.

محاسبة إدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية.[1]

أما محاسبة التكاليف بالمؤسسة الصحية فقد عرفها المجلس المحاسبي الفرنسي بأنها "محاسبة تحليلية تهدف إلى إظهار العناصر المكونة للتكاليف والنواتج التي تمثل مخرجات مهمة لإدارة المؤسسة الصحية" أما (خيرت ضيف) فقد عرفها "استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكنها من وظيفة الرقابة على المؤسسة الصحية وعلى تكاليفها في الوقت المناسب.[2]

ثانيا. الفرق بين النفقة، الخسارة، والمصروف

تعرف النفقة على أنها التضحيات النقدية أو العينية التي وقعت فعلا أو تلك التي يتم التعهد بوقوعها مستقبلا من أجل الحصول على سلعة أو خدمة[3]، ويمكن أن تكون النفقة اختيارية أو إجبارية والنفقة الاختيارية عادة لها ما يقابلها من منفعة تزيد من قيمتها عن النفقة ذاتها، أما النفقة الإجبارية فهي التي يترتب عليها منفعة تقل في قيمتها عن النفقة ذاتها أو لا يترتب عليها أي منفعة ويطلق عليها في هذه الحالة بالخسارة[4] أما المصروف فهو الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها إيراد خلال تلك الفترة وهي أيضا تنفق من أجل الحصول على منفعة[5] والمخطط التالي يلخص كيفية التمييز بين هذه المصطلحات:

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للطبع، الطبعة الأولى، 2006، الأردن، ص 23.

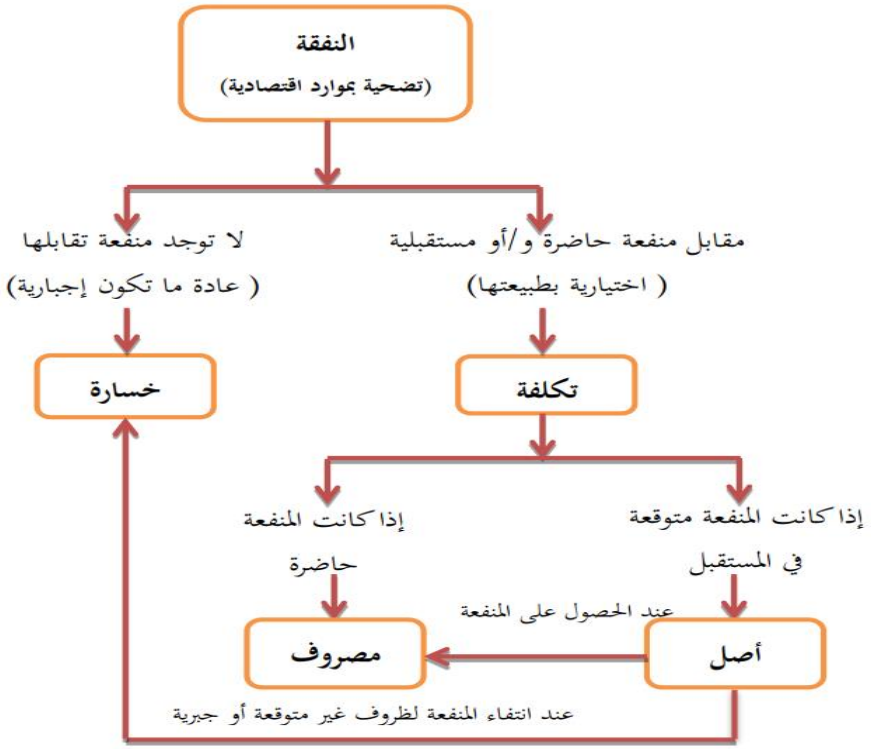
[2] جبار محفوظ، بومعراف إلياس، دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية(جامعة سطيف)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 05،2011، الصفحات: 26-57، 36.

[3] محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2007، الأردن، ص 17.

[4] إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، دراسة في محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، 2008، مصر، ص 04.

[5] إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 23

شكل 08: التفرقة بين النفقة، المصروف والتكلفة.



المصدر: إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، دراسة في محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، 2008، مصر، ص 07.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبة المالية

أولا. أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية بالخصوص إلى:[1]

- تحديد تكلفة النشاط (الخدمة) لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد نتيجة الدورة للمؤسسة الصحية وتحديد مركزها المالي؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية؛
- توفير البيانات اللازمة لإحكام الرقابة؛
- توفير البيانات والمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات؛

[1] محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 97-100.

- أما بالمؤسسات الصحية العمومية، ولأن الإعانات الحكومية تمثل الجزء الأكبر من تمويلها فتسعى هذه الحكومات إلى ترشيد نفقاتها من خلال تفادي التكاليف غير الضرورية والضياع في استخدام الموارد، وهذا ما يرمو إليه نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية عن طريق تحليل تكاليف الخدمات المقدمة وفهم سلوكها بواسطة أساليب وتقنيات إدارة التكلفة. خاصة في حالة الدفع المباشر لجزء من التكلفة من جانب المستفيدين من الخدمات الصحية.[1]

ثانيا. العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

بما أن محاسبة التكاليف هي امتداد للمحاسبة المالية فهناك علاقة بينهما يمكن توضيحها في المجالات التالية:[2]

- محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن إنتاج طور التصنيع، أو الإنتاج تام الصنع والتي تعتبر من مكونات الأصول المتداولة التي تظهر في الميزانية مثل:
- المحاسبة المالية تمد محاسبة التكاليف بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وما ينفق من أجور إضافة إلى بقية التكاليف التي تنفق من أجل العمليات الإنتاجية، ومن ثم تقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه التكاليف المسجلة بالقيمة الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز التكلفة ومن ثم تحمليها للوحدة المنتجة.
- تستخدم بيانات محاسبة التكاليف كوسيلة رقابية عن القوائم المالية للمحاسبة المالية وتساعد على التأكد من صحتها، وعليه فالعلاقة بين المحاسبتين تتطلب رؤية جدلية فهنالك أوجه تشابه واختلاف وهنالك تكامل بينهما خاصة عند الاعتماد علة مجموعة دفترية موحدة.[3]

---

[1] خالد غازي عبود التمي، إسراء يوسف ذنون، استخدام محاسبة استهلاك الموارد(RCA) في إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية/أنموذج مقترح، مجلة تكريت للإدارة والعلوم الاقتصادية، المجلد: 17، العدد: 56، الصفحات: 40-60، ص 43.

[2] إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

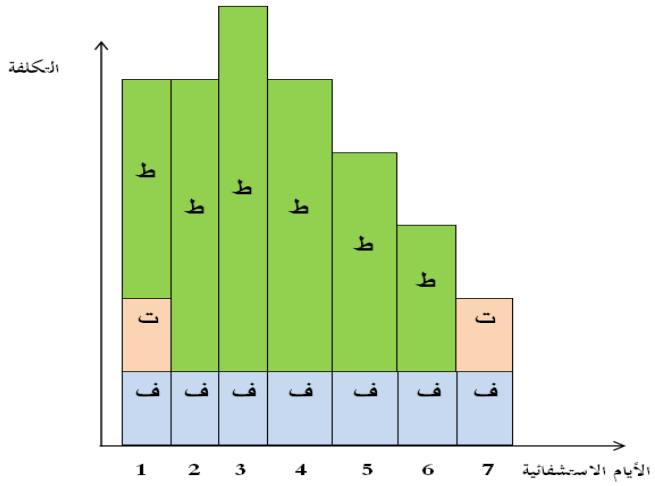
[3] صالح عبد الله الرزق، عطاالله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، 2010، الأردن، ص 22.

الفرع الثالث: معايير قياس النشاط (الخدمة) بالمؤسسة الصحية

وحدة التكلفة هي الوحدة التي تنتج من تفاعل عوامل الإنتاج في مركز التكلفة فهي الوحدة المستخدمة في التعبير عما تقدمه المؤسسة الصحية من خدمات وتوصيفها وقياسها ويجب أن يكون هذا القياس دقيقا ومعبرا ولذا يفضل قياس التكاليف الفعلية لكل مريض باعتباره أمر علاجي (أمر تشغيلي)[1]. ويرى المختصون في مجال محاسبة التكاليف الاستشفائية أن قياس مخرجات (الخدمات) المؤسسة الصحية صعبة نظرا لتعدد واختلاف الخدمات الصحية المقدمة، لذا يتم اللجوء غالبا إلى ثلاثة معايير لقياس النشاط للمؤسسة الصحية:

أولا. معيار اليوم الاستشفائي: يعتبر اليوم الاستشفائي من أكثر الطرق التي تم تبنيها لقياس مخرجات المؤسسات الصحية، فغالبا ما تسعر الخدمات الصحية على أساس الأيام الاستشفائية، لكن يلاحظ أنه في حالة أن المريض يتحصل يوميا على خدمة صحية استشفائية بصورة عادية فإنه من المنتظر أن تبقى الخدمة الفندقية ثابتة (ف) ونفقات تسيير ملف المريض كذلك ثابتة(ت) أما الخدمة الطبية(ط) فتتغير بشكل تصاعدي من يوم لآخر وتصل أعلى مستوياتها عند خضوع المريض لعملية جراحية مثلا ثم تنخفض تدريجيا.[2]

شكل 09: أعمدة بيانية توضح مكونات التكلفة



المصدر: 64 J.R.G Butler, HOSPIAL COST ANALYSIS, Kiuwer Academic Publishers, volume 3, 1995, p

[1] محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 107.

[2] J.R.G Butler, HOSPIAL COST ANALYSIS, Kiuwer Academic Publishers, volume 3, 1995, p.p : 76-81.

نلاحظ من خلال الشكل رقم 08، أن التكاليف المتعلقة بالفندقة(ف) تبقى ثابتة طول مدة استشفاء المريض، بينما تكاليف التسيير (ت) والتي يقصد بها هنا تكاليف تسيير ملف المريض، فتظهر عند دخول المريض ومن ثم تظهر عند خروجه، بينما التكاليف الطبية فهي تبدأ ببطء ومن ثم ترتفع في اليوم الثالث نتيجة قيام المريض بعملية جراحية، وبعدها تتباطأ إلى حين استشفائه وخروجه. ومنه لا يمكن أن يكون معيار اليوم الاستشفائي هو المعيار الوحيد لقياس نشاط المؤسسة.

ثانيا. معيار اليوم الاستشفائي التحليلي: يلجأ البعض إلى استخدام هذا المعيار حيث يحلل اليوم الاستشفائي لعدة عناصر:[1]

- التكلفة التقديرية لفتح ملف لكل مريض ويحسب بالقاعدة التالية: عدد المرضى الماكثين× التكلفة التقديرية للملف.
- التكلفة التقديرية للمكوث اليومي(إقامة)، وتشمل مصاريف الفندقة وكذا أجو الإداريين؛
- التكلفة اليومية للخدمة الصحية، وهي تكلفة متغيرة تحسب بعدد الأنشطة الطبية التي تلاقها المريض.
- التكلفة اليومية للمعالجين وتشمل أجور الأطباء والطاقم المشارك في الخدمة الصحية وهي أيضا تكلفة متغيرة.

ثالثا. معيار الفئات المتجانسة للمرضى: ويتم وفق هذا المعيار دراسة تركيبة المرضى المتلقين للعلاج، فتصنف المرضى وفقا لفئات أساسية حسب نشاط المؤسسة الصحية الرئيسي، ثم تقسم هذه الفئات إلى فئات فرعية تصنف على أنها حالات مستعجلة تحتاج لتدخلات جراحية، وتقسم الفئات الفرعية بدورها إلى عدة مجموعات حسب درجة استهلاك موارد المؤسسة الصحية.[2] ويتم حساب تكاليف المؤسسة الصحية، ومنه حساب التكلفة لكل مريض بحاصل قسمة تكاليف الفئة التي ينتمي إليها، ويمكن القول أن هذا أحسن معيار لقياس نشاط المؤسسات الصحية لأنها تستخرج من مجموعة نشاطات المؤسسة.

[1] جبار محفوظ، بومعراف إلياس، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] J.R.G Butler, OP, p p : 69-71.

المطلب الثاني: الإطار التصوري والقانوني لحساب التكاليف بالمؤسسة الصحية العمومية الجزائرية

الفرع الأول: نظرة عامة لحساب التكاليف بالمؤسسة العمومية للصحة وأهدافه

أولا. مفهوم حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية للصحة

يتم حساب التكاليف من طرف الموظف المسؤول عن مكتب التعاقد وحساب التكاليف، وهو مكتب تابع للمديرية الفرعية للمصالح الصحية يقوم بحساب التكاليف تبعا للتعليمة رقم 15 المؤرخة في: 03 أكتوبر 2001 متعلقة بتنفيذ حساب التكاليف بالأقسام المتجانسة، وذلك بالتنسيق مع مكتب الدخول، الأجور، مخزن المواد الغذائية، المخزن العام، الصيدلية، الصيانة و كافة المصالح الاستشفائية، حيث يقوم بإرسال تقرير ثلاثي و سنوي يرسل لمديرية الصحة و هي بدورها ترسل نسخة لوزارة الصحة.

كما أن رئيس المكتب مسؤول أيضا على التقييم تبعا لنظام التعاقد وفقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 جانفي سنة 2003، المحدد لكيفيات حساب كلفة العلاج للمريض حسب كل مصلحة طبية وعلى مستوى المؤسسة، ولذا يسمى المكتب وفقا للهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحية العمومية بمكتب "التعاقد وحساب التكاليف".

و تم تطبيق حساب التكاليف ابتداء من سنة 2001 بكل من المراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة والقطاعات الصحية والتي تم تقسيمها فيما بعد إلى مؤسسات عمومية استشفائية ومؤسسات عمومية للصحة الجوارية، أما الطريقة المعتمدة فهي طريقة الأقسام المتجانسة.

ثانيا. أهداف حساب التكاليف بالمؤسسة الصحية العمومية

يهدف تحديد وحساب تكلفة العلاجات بالمؤسسات الصحية العمومية بالخصوص إلى: [1]

- يعتبر أداة للمساعدة على تحسين التسيير؛
- إعداد لوحة قيادة للتحكم في التكاليف، ومعرفة تكلفة اليوم الاستشفائي؛
- جعل التكاليف قابلة للمقارنة بين مختلف المؤسسات الصحية العمومية عن طريق تطبيق نفس الطرق والإجراءات؛

[1] الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، وزارة الصحة والسكان، مديرية التخطيط والمعايير، سبتمبر 2001، ص 05.

- تحديد التكاليف يساعد على إعداد احتياجات الميزانية ويمكن من التفاوض مع السلطة السلمية بواسطة بيانات واقعية للتكاليف المتحملة؛
- قياس فعالية المصالح والمؤسسة الصحية ككل، فحساب التكاليف يعتبر وسيلة للمراقبة على نشاطات المؤسسة وتحديد المسؤوليات من خلال فعالية إنفاق الموارد المالية والمادية.

الفرع الثاني. مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف

يقصد بطريقة الأقسام المتجانسة أو التكلفة الكلية كما يسميها البعض، الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة سواء المباشرة أو غير المباشرة في حساب التكلفة.[1] وتعتبر طريقة الأقسام المتجانسة أكثر دقة وتطور مقارنة بالطرق المحاسبية الأخرى، وتتجلي مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلا مفصلا ودقيقا مما يؤدي إلى نتائج أقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف والتكلفة النهائية إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتج أو خدمة وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية وأكثر دقة من الطرق التي سبقتها.[2]

ولقد استحدثت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، سنة 1928 بفضل أعمال العقيد فرنسي الجنسية "RIMAILINO " والذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل، بعدها طورت هذه الطريقة من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، وتم المصادقة على الطريق سنة 1948، واعتمدت كطريقة رسمية لحساب أسعار التكاليف بفرنسا سنة 1957.[3]

[1] محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، رسالة ماجستير، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة ورقلة، 2006، ص 15.

[2] محمد أمين بربري، الطيب بولحية، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية، دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف، مجلة دراسات_ العدد الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، ص ص: 01-13، ص 06.

[3] دادي ناصر عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 34.

المطلب الثالث: طريقة وإجراءات حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية

إن وضع نظام لحساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة بالمؤسسة الصحية يمر بعدد من المراحل هي:

- توزيع المؤسسة إلى أقسام متجانسة وأخرى ثانوية؛
- تصميم وسائل المعلومات ضمن وظيفة التوزيع؛
- جمع البيانات (ملأ الجداول)؛
- معالجة التوزيع الأولي للتكاليف؛
- معالجة التوزيع الثانوي للتكاليف؛

وسنفصل في كل مرحلة على حدى حسب الدليل المرسل من الوزارة المعنية للمؤسسات الصحية من أجل وضع نظام لحساب التكاليف.

الفرع الأول: المرحلة "1" توزيع مصالح المؤسسة إلى أقسام رئيسية وثانوية

في هذه المرحلة يجب إعداد قائمة بالأقسام الرئيسية والأخرى الثانوية وتحديد المسؤول عن كل قسم الذي يلعب دور المزود بالمعلومة عن مصلحته أو مديريته، والذي يمكن أن تستدعيه الإدارة لاحقا من أجل التدقيق في مختلف التكاليف التي نجمت بالمصلحة وكيفيات الرفع من فعالية العمل عنده،

أولا. كيفية تصنيف المصالح إلى أقسام رئيسية وثانوية

عند توزيع المصالح الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة، وجب أن يأخذ بعين الاعتبار الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذا نمط تسييرها وخصوصيتها. ولا يمكن اعتبار أي مصلحة بالمؤسسة الصحية على أنها قسم إلا إذا توفرت بها الشروط التالية:[1]

- ✓ لها حيز مكاني خاص؛
- ✓ تتوفر على موظفين دائمين؛
- ✓ تخضع لسلطة رئيس معين من طرف سلطة التعيين(المدير)؛

[1] الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

- ✓ ينجر عن تقديمها لخدمات صحية تكاليف مباشرة (الأدوية، المستهلكات، وجبات غذائية..) ويمكن تحديدها محاسبيا.

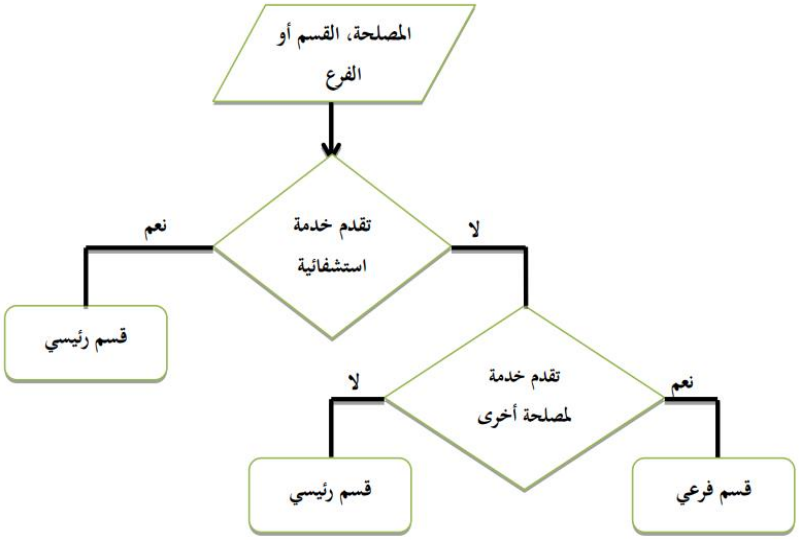
ونجد في بعض الأحيان مصالح يمكن أن تدمج مع مصالح أخرى في قسم واحد، مثل مصلحة إعادة التأهيل الوظيفي، فهي تحتوي على موظفين، رئيس ولها تكاليف من الأدوية والعتاد الطبي لكن لا يمكن اعتبارها قسم لوحده فهي في هذه الحالة تدمج مع مصلحة جراحة العظام. ونفس الحال بالنسبة لمخبر خاص بمصلحة طب الأطفال، أو فرع لمصلحة الأشعة في مصلحة الولادة وغيرها. في الجهة المقابلة وفي حالة وجود غرفة لإجراء اختبار الجهد القلبي وبالرغم من أنها غرفة مدمجة في مصلحة أمراض القلب إلا أنه يجب اعتبارها كقسم ويتم تحليل التكاليف بها لأنها تخدم عديد المصالح وعددا كبيرا من المرضى الخارجيين.

ولاعتبار أي مصلحة بالمؤسسة الصحية على أنها قسم سواء رئيسي أو فرعي يجب أن لا نأخذ بالاعتبارات التالية:

- مكان المصلحة: فمصلحة الأمومة الريفية تعتبر قسم رئيسي بالرغم من أنها توجد في ملحقة خارج المؤسسة الصحية، والعكس في حالة المخبر الذي يعتبر قسم ثانوي بالرغم من أنه يوجد داخل المؤسسة؛
- حجم النفقات بالمصلحة: قسم العمليات يعتبر من أكثر الأقسام استهلاكات لميزانية المؤسسة الصحية، لكنه قسم ثانوي أما مصلحة التشخيص فاستهلاكها من إيرادات الميزانية ضعيف وبالرغم من ذلك تصنف على أنها قسم رئيسي؛
- عدم الاتصال المباشر مع المرضى: فمصلحة الأشعة تصنف ضمن الأقسام الثانوية بالرغم من اتصالها المباشر مع المرضى، إذ الاختبارات التي تقديمها للمرضى تساعد على التشخيص المرضي الذي تقوم به مصلحة أخرى، ونفس الحال لقسم العمليات الذي يقدم تدخلات لفائدة مرضى ماكثين في مصالح أخرى، أما مصلحة الجراحة فهي قسم رئيسي لأن خدمتها الأساسية(اليوم الاستشفائي) لا تقدم لأي مصلحة أخرى.

ويمكن تلخيص أهم هذه الشروط في المخطط التنظيمي التالي:

شكل 10: شروط اعتبار المصلحة كقسم رئيسي.



المصدر: من إعداد الطالب.

ويمكن إدراج أهم الأقسام الرئيسية والفرعية في الجدولين التاليين:

جدول 07: بعض الأقسام الرئيسية بالمؤسسة الصحية العمومية.

القسم الرئيسي	وحدة العمل	التوضيح
المصالح التي تضم أسرة للاستشفاء	اليوم الاستشفائي	تطبق القاعدة على كل المصالح التي تحتوي على أسرة ويمكث بها المرضى.
الاستشفاء اليومي	اليوم الاستشفائي	هذه المصلحة التي توفر خدمة في نفس اليوم كالعلاج لمرضة نقص المناعة المكتسبة.
مصلحة التشخيص الخارجي	التشخيص	وفي حالة تقديم أكثر من تشخيص للمريض الواحد تحتسب التكلفة بالمعدل الخاص بكل التشخيصات المقدمة.
وحدة الاستعجالات الطبية	الحزمة	يقصد بالحزمة مجموعة الخدمات المقدمة للمريض في نفس المسار العلاجي كالتشخيص، الأشعة، البقاء في وحدة الإنعاش، اختبارات مخبرية..
مصلحة تصفية الدم	الحصة	فوحدة العمل هنا هي الحصة وليست اليوم الاستشفائي ولو كانت المصلحة تحتوي على أسرة للمرضى.
طب الأسنان	D	يقصد بالرمز "D" نوع الخدمة الطبية التي قدمت للمريض في مصلحة طب الأسنان وذلك وفقا للترميز الدولي للنشاطات الطبية وشبه الطبية.
مصلحة طب العمل	التشخيص	بالرغم من أن المصلحة تقدم خدمات أخرى إلا أنها تعتبر ثانوية فعملها الأساسي هو التشخيص.
مصلحة الطب الشرعي	التشخيص	بالرغم من أن المصلحة تقدم خدمات أخرى إلا أنها تعتبر ثانوية فعملها الأساسي هو التشخيص.

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، وزارة الصحة والسكان، مديرية التخطيط والمعايير، سبتمبر 2001، ص 06.

جدول 08: بعض الأقسام الثانوية بالمؤسسة الصحية العمومية.

القسم الثانوي	وحدة العمل
قسم العمليات	K
التصوير الطبي	R
المخبر	B
الكشف الوظيفي(التخطيط الإلكتروني للقب، التصوير الباطني..)	الاختبار
مصلحة الأمراض المعدية والطب الوقائي	لا يوجد
مصلحة التأهيل الوظيفي	الحصة.

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، وزارة الصحة والسكان، مديرية التخطيط والمعايير، سبتمبر 2001، ص 07.

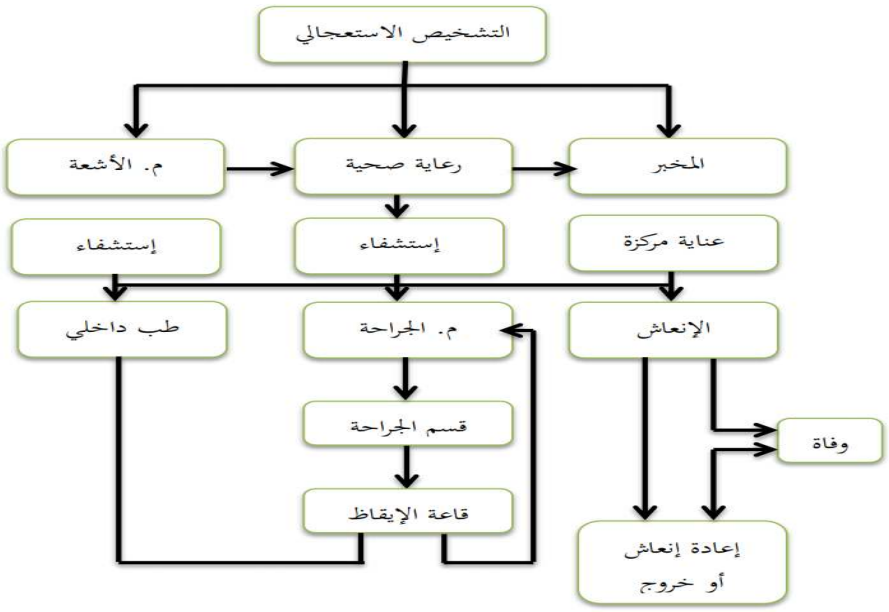
كما توجد أقسام تصنف على أنها ثانوية وذلك حسب طبيعتها كالمديريات والمكاتب الإدارية، المصالح الاقتصادية والمصالح ذات الطبيعة الاجتماعية، إضافة إلى مصالح أخرى تصنف على أنها فرعية حسب الطبيعة أيضا وأهمها: الصيدلية، المطبخ، البياضة ووحدة قياس تكاليفها تستنبط من طبيعة عملها كعدد الوجبات، عدد الغسيل، كمية الأدوية المقدمة. واعتبرت الصيدلية كقسم ثانوي ضمن المصالح الاقتصادية لأنها تمارس نشاط تسيير المخزون وليست ضمن نشاط المؤسسة الرئيسي (الخدمة الصحية).

ثانيا. دورة التكفل بالمريض

في الحالة العادية معدل الفترة التي يتم بها التكفل بالمريض تتراوح بين أربعة (04) ساعات والأربعة وعشرون ساعة (24) كأقصى تقدير التي يقبع بها المريض في مصلحة الاستعجالات الطبية–الجراحية، قبل تحويله إلى مصلحة أخرى قصد الاستشفاء أو خروجه1 ويمكن تلخيص دورة التكفل بالمريض في الشكل التالي:

[1] Mustapha KHALDI, l'évaluation des couts médico-économique , Expérimentation de la méthode des section homogènes associée à la méthode ABC cas de l'hôpital public algérien, Les cahiers du mecas, v: 6, N:1, page :112.

شكل 11: دورة التكفل بالمريض.



المصدر: Mustapha KHALDI, l'évaluation des couts médico-économique , Expérimentation de la méthode des section homogènes associée à la méthode ABC cas de l'hôpital public algérien, Les cahiers du mecas, v: 6, N:1, page :112.

ويوضح الشكل رقم 11، مجموعة المراحل التي يمر بها المريض داخل المستشفى ففي حالة قدوم شخص تعرض لحادث مرور ومصاب بنزيف داخلي، هنا يمرر إلى قسم العمليات أين يخضع لعملية جراحية ومن ثم يوجه إلى قاعة الإيقاظ، لإيقاظه من مفعول التخدير الكلي ومن ثم يوجه إلى مصلحة الجراحة أين يخضع للاستشفاء مع متابعة للأدوية تع عناية طبيبه الجراح وبعدها يخرج.

وفي حالة أخرى مثلا قدوم طفل تعرض للسعة عقرب هنا يمر للتشخيص ومن ثم إلى قاعة العناية المركزة لمراقبة الوظائف الحيوية(دقات القلب، ضغط الدم..) بعدها يوجه إلى مصلحة الإنعاش الطبي وإذا ما استقرت حالته يخرج من المستشفى.

الفرع الثاني: المرحلة"2" وضع وسائل المعلومات

يجب وضع وإعداد ثلاثة أنواع من الوثائق بالمؤسسة الصحية:

1. قوائم الأعباء: حسب المصلحة من أجور للموظفين، وما تم اقتناءه من طرف مختلف المخازن بالمؤسسة (الصيدلية، الوراقة، البياضة..)، وتمكننا هذه القوائم من تقييم النقدي للاستهلاك حسب كل مصلحة وهذه القوائم مدرجة في القوائم A1 إلى A9.
2. الوضعيات الإحصائية للأنشطة الطبية وشبه الطبية التي قامت بها كل مصلحة على حدى، ويمكن الحصول على أغلب هذه الأنشطة من مكتب الدخول وهذه الوضعيات مدرجة في القوائم B1 إلى B10.
3. الجداول التي يتم بها التوزيع الأولي والثانوي للمصاريف من الجدول C1 إلى الجدول C4.

الفرع الثالث: المرحلة "3" جمع البيانات

يتم جمع البيانات عن طريق القوائم والجداول، ويتم الجمع نهاية كل شهر ومن ثم تجميعها كل ثلاثي، ونذكر أهم هذه القوائم:

ونوضح أهم القوائم في هذه المرحلة من خلال التالي:

أولا. القائمة A1: تعداد الموظفين، كتلة أجورهم

جدول 09: قائمة "A1" تعداد الموظفين، كتلة الأجور الوحدة: دج

الأقسام الثانوية										الأقسام الرئيسية											
السلك/ المصلحة	قسم العمليات		المخبر		الصيدلية		الإدارة		استشفاء يومي		تصفية الدم		طب داخلي		طب أسنان		طب أطفال		وحدة استعجالات	
	العدد	المبلغ	ع	م	ع	م	ع	م	ع	م	ع	م	ع	م	ع	م	ع	م	ع	م
البروفيسور																				
الدكتور																				
أستاذ مساعد																				
طبيب عام																				
مجموع س. الأطباء																				
النفسانيين																				
ممرض متخصص																				
ممرض ممتاز																				
مساعد ممرض																				
مجموع س.ش.طبي																				
الإداريين																				
م. اقتصادية																				
المصالح التقنية																				
المجموع الكلي																				

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، وزارة الصحة والسكان، مديرية التخطيط والمعايير، سبتمبر 2001، ص 01.

توضح هذا القائمة، مبالغ الأجور الخام يحتسب فيها كل ما تحملته المؤسسة من مصاريف من أقساط الضمان الاجتماعي وحصص الخدمات الاجتماعية التي تحملتها المؤسسة الصحية لتسيير المورد البشري بمختلف المصالح ، كما يجب ذكر مختلف المصالح الثانوية كالصيدلية، المصالح الاجتماعية كمصاريف تسيير الخدمات الاجتماعية والبياضة.. الخ، وفي الجهة المقابلة يتم ذكر مختلف الأقسام الرئيسية للمؤسسة الصحية كطب العظام، مصلحة الأوبئة وغيرها، ولإعداد هذا الجدول يحب القيام بعدد من الإجراءات:[1]

- حصر كل الموظفين الذين يقدمون خدماتهم للمؤسسة الصحية ولو خارجيين كالأطباء المتعاقدين لضمان مناوبة بالمؤسسة؛
- توزيع الموظفين حسب السلك(أطباء متخصصين، عامين، شبه طبي، صيدليين، إداريين..) ومن ثم توزيعهم حسب المصالح التي يعملون بها، مع التأكد من حالة تقديم طبيب أو شبه طبي خدماتهم لمصلحتين أو أكثر وذلك لتفادي تكرار حساب تكلفة أجره؛
- الأجر الخام يتضمن كل ما يتم دفعه من مبالغ للموظفين من أجور شهرية، منح عدوى، منحة مناوبة وحتى منحة كوفيد- كورونا19- الجديدة التي أقرها السيد رئيس الجمهورية؛
- يستحسن استعمال الحوسبة في إعداد الأجور لما لها من دور في حساب وحصر تكاليف المترتبة عن الأجور وتوزيعها بطريقة آلية حسب الأسلاك والمصالح؛
- بالنسبة لأعباء الخدمات الاجتماعية يتم معالجتها كالتالي:

$$\frac{\text{أعباء الخدمات الإجتماعية للفترة الزمنية}}{\text{العدد الكلي للمستخدمين}} \times \text{عدد الموظفين لكل مصلحة}$$

ثانيا. القائمة A4: نفقات التغذية حسب المصالح.

ويتم من خلال هذا القائمة توزيع مصاريف التغذية على المصالح سواء الثانوية أو الرئيسية بحيث تحتسب كل وجبات التغذية للمرضى ومرافقيهم والوجبات المقدمة كذلك للفريق الطبي وشبه الطبي المناوب. ويكون شكل القائمة كالتالي:

[1] الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

جدول 10: نفقات التغذية حسب المصالح الوحدة: دج

القسم/ الأفراد	الأقسام الثانوية				الأقسام الرئيسي					
	الصيدلية		قسم العمليات		المصلحة 1		المصلحة 2		المصلحة 3	
المرضى	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ
مرافقـــــــي المرضى										
آخرون										
المجموع										

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 02.

يتم تحديد عدد الوجبات انطلاقا من إحصائيات مكتب الدخول وتحتسب فقط وجبة الغداء ووجبة العشاء أما الوجبة الصباحية(قهوة وإكرامية) فلا تحتسب عدديا ولكن تدخل تكلفتها ضمن قيمة الوجبة، التي تحدد من خلال معدل تكاليف تحضير الوجبة خلال الشهر ويقوم بإعدادها المكلف بمخزن التغذية[1] وفقا للجدول التالي:

[1] الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، وزارة الصحة والسكان، مديرية التخطيط والمعايير، سبتمبر 2001، ص 02.

جدول11: نفقات التغذية الإجمالية

قائمة رقم A2 نفقات التغذية لشهر:.....

المواد	السعر المتوسط	الكمية	المبلغ
اللحم			(السعر المتوسط× الكمية)
الدجاج			
البيض			
الخبز والحلويات			
باقي مواد التغذية ..			
المجمـــــــــوع			

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

القائمة A5: نفقات الصيدلية.

يتم حساب مختلف المواد الصيدلانية والأدوية والمستهلكات الطبية التي تحصلت عليها كل مصلحة سواء الثانوية أو الرئيسية

جدول 12: نفقات الصيدلية حسب المصالح الوحدة: دج

االقسم/ الأفراد	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسي		
	المخبر	قسم العمليات	المصلحة 1	المصلحة 2	المصلحة ن
أدوية، ضمادات، أمصال..					
مستهلكات صيدلانية					
مواد التصوير الطبي وافلام					
مفاعلات ومواد مخبرية					
المجموع					

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 03.

في حالة الأقسام التي تستفيد من خدمات صحية مركبة (قسم العمليات، الأشعة، تشخيص وغيرها) فالتكلفة المدرجة في هذا الجدول هي بمجموع الاستهلاكات في كل المصالح التي أنجزت الخدمة. أما الوثائق التي تزود هذه القائمة بالبيانات فتتمثل في سند الإخراج الصادر عن مصلحة الصيدلية والذي يمكن من خلاله معرفة استهلاك كل مصلحة على حدى، كما يمكن الاستعانة ببرنامج" EPI_Pharm" الذي يقدم نفس البيانات لفترات متباينة. وفي حالة اللواحق الصغيرة والتي تستهلك من المرة الأولى وباقي الاستهلاكات التي لا تندرج ضمن مدخلات البرنامج فيتم تحديدها من خلال قائمة ترسل لمختلف المصالح.

ثالثا. نفقات مختلفة وتدخلات الصيانة ضمن القائمتين A5 و A7

بنفس طريقة القائمتين أعلاه يتم ملأ الجدولين بحيث القائمة A5 توضح نفقات مكتبية وكذا تكاليف الغسيل والتنظيف، مصاريف النظافة الاستشفائية ومصاريف العتاد واللواحق غير الطبية(مثل شراء طابعة لمصلحة معينة) ويتم الحصول على هذه البيانات من عدة مصادر، لذا توزع قائمة خاصة على كل المخازن بالمؤسسة ومصلحة البياضة والذين يستعينون بالسجلات الداخلية لكي يملؤوا هاته القائمة، ويتم الاستعانة كذلك برئيس مكتب الوسائل العامة وما قدمه من معدات لمختلف المصالح سواء الثانوية أو الرئيسية.

أما القائمة A7: التي تمثل نفقات تدخلات الصيانة من أعمال الصيانة وإعادة التهيئة للمصالح سواء التي قامت بها المؤسسة أو بواسطة متعامل خارجي، وكذلك إعادة التهيئة التي سددت من طرف وكالة الإيرادات بالمؤسسة.

رابعا. المصاريف المشتركة (القائمة A7) وتستهدف هاته القائمة مختلف المصاريف التي تصنف على أنها جماعية مثل منح مقدمة للموظفين، مصاريف تكوين شبه الطبي، ملتقيات، مصاريف التكوين المتواصل وغيرها ونلخص أهم هذه المصاريف في الجدول التالي:

جدول 13: المصاريف المشتركة الوحدة: دج

العنـــــــــــوان	المبلغ
منح للأطباء المقيمين أو الخارجيين	
تربصات خارج الوطن	
ملتقيات ومؤتمرات	
التكوين المتواصل	
الغازات الطبية ومواد أخرى مشتركة	
قطع غيار ولواحق للأجهزة الطبية	
مصاريف التسخين، الكهرباء الماء والطاقة	
مصاريف التوثيق	
مصاريف حضيرة السيارات	
مصاريف النقل والتنقلات	
المجمـــــــــــوع	

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 05.

خامسا. الأنشطة من الخدمات الاستشفائية والتشخيص(القائمة B1)

جدول 14: الأنشطة الصحية والأيام الاستشفائية.

العنوان	عدد الأسرة	عدد المرضى المقبولين	أيام الاستشفاء	عدد التشخيصات	DME	TOM
مصلحة استشفائية 1						
مصلحة استشفائية 2						
التشخيص الخارجي						
طب العمل						
الطب الشرعي						
المجمـــــــــــوع						

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 06.

يتم ملأ هذا الجدول من طرف مكتب القبول، الذي يلخص القوائم الإحصائية للمصالح التي توفر الاستشفاء (أي التي تحتوي على أسرة يمكث بها المرضى)، ويكون ذلك بشكل دوري غالبا الشهر.

ملاحظات:

- **TOM**(Taux d'occupation moyenne) أو معدل إشغال الأسرة. ويحسب بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{عدد أيام الاستشفاء}}{\text{عدد الأسرة} \times 30\text{يوم}} \times 100$$

- **DME** (Durée moyenne de séjour) أو معدل مدة المكوث. ويحسب بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{عدد أيام الاستشفاء}}{\text{عدد المرضى المقبولين}} \times 100$$

سادسا. القائمتين B2 وB3: وتمثلان كل من أنشطة مصلحة تصفية الكلى ومصلحة المساعدة الطبية المستعجلة (SAMU)

جدول 15: أنشطة مصلحة تصفية الدم ومصلحة المساعدة الطبية المستعجلة.

نوع الحصص	العدد
تصفية دم منتظمة	
تصفية دم تدخلية	
المجمـــــــــوع	

نوع الخدمة	العدد
رعاية صحية بالمنزل	
نقل طبي	
خدمات أخرى	
المجمـــــــــوع	

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 06.

سابعا: نشاطات المخبر. (القائمة B5):

كما سبق وأن قلنا بأن المخبر يقدم خدماته إلى أغلب مصالح المؤسسة الحصية وأنه يعتبر قسم ثانوي لذا يتم حساب مختلف نشاطاته وتوجيهها وفق الجدول التالي:

جدول 16: نشاطات المخبر.

التعيين	معامل الإختبار	مصلحة استشفائية 1		مصلحة استشفائية 1		مصلحة استشفائية N	
		عدد الاختبارات	الإختبارات	ع.إ	الإختبارات	ع.إ	الإختبارات
Glycémie	B4	2	(4×2)				
Urée	B8	5	(8×5)				
Créatine	B19	3	(3×19)				
FNS	B50	1	...				
المجمـــوع							

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 07.

ونجد في القائمة رقم:B5 يرمز للاختبارات المخبرية بالرمز"B" كما أنه مدونة الأعمال الطبية وشبه الطبية لسنة 1987، قدمت لكل نشاط معامل وعليه مثلا الرمز " B19" يمثل اختبار نسبة الكرياتين في الدم مع معامل اختبار 19. وهكذا بالنسبة لباقي الأنشطة الطبية التي سنتطرق لها لاحقا. كما أن عدد الاختبارات تمثل حاصل ضرب عدد الاختبار بالمعامل.

سابعا.: أنشطة قسم العمليات (القائمة B7)، (لقائمة B8): أنشطة طب الأسنان: وهكذا إلى أن يتم تحصيل أغلب الأنشطة التي تمت خلال الفترة الزمنية المحددة لحساب التكاليف

الفرع الرابع: المرحلة "4" التوزيع الأولي للتكاليف

يتم التوزيع الأولي للأعباء نهاية كل ثلاثي ثم يتم تجميع التوزيع لكل السنة لحساب التكاليف السنوية لأنها تعتبر الأقرب للواقع، وعليه فالدورة المحاسبية والمالية تنتهي بنهاية السنة المدنية (12/31/ن) بغض النظر عن الفترة التي تلت نهاية السنة لإعداد حساب التكاليف بالمؤسسة الصحية.[1]. ويرمز للقوائم في هذه المرحلة بالرمز "C" ونستعرض أهمها:

[1] الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

أولا. القائمة C1: التوزيع الأولي للأعباء.

جدول 17: التوزيع الأولي للأعباء الوحدة: دج

التعيين	الأقسام الثانوية						الأقسام الرئيسية			المجموع
	ق.عمليات	التصوير الطبي	المخبر	م.اقتصادية	الإدارة	م.اجتماعية	م.استشفائية 1	م.استشفائية 2	م.استشفائية 3	
المستخدمين										
التغذية										
الصيدلية										
توريدات مختلفة										
صيانة وتهيئة										
المجموع الفرعي	**A1**	**B1**	**C1**	**D1**	**E1**	**F1**				**Y**
%	A2= A1÷Y	B2= B1÷Y	C2= C1÷Y	D2	E2	F2				Z
المصاريف المشتركة	A3= A2×Z	B3= B2×Z	C3= C2×Z	D3	E3	F3				
المجموع	**A1+A3**	**B1+B3**	**C1+C3**							**Y+ Z**

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 13.

ملاحظات:

- القيمة "A1" تمثل المجموع للأعباء المحملة لكل قسم سواء كان فرعيا أو رئيسيا؛
- القيمة "A2" هي نسبة حاصل قسمة مجموع الأعباء مقسوما على المجموع الكلي للأعباء؛
- القيمة" Y" هي مجموع الأعباء(مستخدمين، تغذية،.. صيانة وتهيئة)؛
- القيمة"A" هي حاصل ضرب القيمة"A2" بمجموع الأعباء المشتركة"Z". ويمكن استخراج القيمة الإجمالية للأعباء المشتركة من القائمة A9.

ثانيا. القائمة C2: التوزيع الثانوي للأعباء.

جدول 18: التوزيع الثانوي للأعباء الوحدة: دج

التعيين	الأقسام الثانوية							الأقسام الرئيسية			المجموع
	ق.عمليات	التصوير الطبي	المخبر	م.الوقاية	الإدارة	م.اقتصادية	م.اجتماعية	م.استشفائية 1	م.استشفائية 2	م.استشفائية 3	
مج. التوزيع الثانوي	A1	B1	C1	D1	E1	F1	G1	H1	I1	J1	Y
ق.عمليات	A1										A1
التصوير الطبي		B1									B1
المخبر			C1								C1
النسبة %								H2= H1÷Y	I2= I1÷Y	J2= J1÷Y	
مصلحة الوقاية				D1				H2×D1	I2×D1	J2×D1	
الإدارة					E1			H2×E1	I2×E1	J2×E1	
المصالح الاقتصادية						F1		H2×F1	I2×F1	J2×F1	
المصالح الاجتماعية							G1	H2×G1	I2×G1	J2×G1	
مجموع التوزيع الثانوي								H3	I3	J3	
المجموع العام(التوزيع الأولي+ التوزيع الثانوي)								**H4=H3+H1**	**I4=I3+I1**	**J4=J3+J1**	
وحدة العمل	K	R	B					يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	
عدد وحدات العمل	N1	N2	N3				//				
تكلفة وحدة العمل	A1÷N1	B1÷N2	C1÷N3								

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ص 14.

الفرع الخامس: أوجه القصور في حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية

بالرغم من وضع وزارة الصحة لدليل تفصيلي في كيفيات حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية للصحة، إلا أنه لا يخلو من نقاط ضعف في تحديد تكلفة الخدمة الصحية واليوم الاستشفائي، لذا قدمت الوزارة ضمن الدليل مجموعة من التوصيات لضمان التطبيق الجيد لحساب التكاليف.

أولا. توصيات من أجل حساب تكاليف دقيق

قدم الدليل المنهجي المرسل من الوزارة المعنية لحساب التكاليف توصيات وجب التقيد بها من أجل نجاح عملية معالجة التكاليف وهذه أهمها: [1]

- ✓ إنجاز مختلف القوائم ضمن برنامج أكسل وذلك للحساب الآلي للقيم، فالحساب اليدوي يرفع من نسبة الخطأ؛
- ✓ أخذ أربعة أرقام بعد الفاصلة في قيم النسب، وثلاث أرقام بعد الفاصلة للمبالغ؛
- ✓ يجب إدراج الأرقام في القوائم وفق حجم كتابة واضح، واستخدام الوضع العريض للورقة؛
- ✓ الفصل بين القوائم(C،B،A) بواسطة أوراق غليظة ذات ألوان مختلفة؛
- ✓ إدراج أعلى كل قائمة اسم المؤسسة الصحية العمومية والولاية وذكر الفترة التي انجز بها حساب التكاليف.

ثانيا. نقاط ضعف حساب التكاليف بالمؤسسات العمومية للصحة.

يعتبر حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية ذو أهمية لا تقل عن المحاسبة العمومية، ولقد جاءت السلطات القائمة على القطاع بطريقة لحساب التكاليف منذ سنة 2001 ولم تحين لحد الساعة، بل مع بداية 2023 أُرسلت تعليمات تنص على إعادة تفعيل مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالطريقة القديمة، إذ أن أغلب المؤسسات الصحية كفت عن حساب تكاليفها. وبالرغم من أن حساب التكاليف موجه بالخصوص إلى إدارة المؤسسة لتقوم باتخاذ قرارات صائبة انطلاقا منها، وتحسين عملية الرقابة على الأداء، إلا أنه أغلب المسيرين لا يستغلون مخرجات حساب التكاليف ولعل السبب الرئيسي لذلك هو نقص التكوين وفي بعض الأحيان ابتعاد تخصص المسيرين في مسارهم المهني عن ما هو محاسبي

[1] الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، مرجع سبق ذكره، ص16.

وإداري، كذلك نلاحظ أن طريقة حساب التكاليف هي طريقة فرنسية بالخصوص ولكنها لم تحين مثلما تفعل وزارة العمل والصحة الفرنسية من خلال تحسين نظام المحاسبة التحليلية[1] خاصة لسنة 2011. وتوجد عدة نقاط سلبية في نظام حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية نلخصها في النقاط التالية:

- النظام يعتمد على نقل، تجميع وتحليل البيانات من خلال الموظفين كل في منصبه ولكن بطريقة يدوية، مما يجعل البيانات عرضة للتلاعب والتغيير، وهذا ما سجلته عديد المؤسسات الصحية، إذ يقوم رؤساء المصالح بتضخيم الأنشطة الطبية التي قاموا بها خلال فترة زمنية معينة، طمعا منهم بتحسين صورتهم لدى المسؤول، ولكن هذا ينجم عنه تخفيض في تكلفة النشاط الطبي ومنه معلومات محاسبية خاطئة لا يعتد بها.
- النظام لا يأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإهتلاك بالرغم من ضخامتها بالمؤسسات الصحية خاصة للعتاد الطبي ذو معدلات اهتلاك مرتفعة، مما يجعل حساب التكاليف بعيد عن الواقع المحاسبي والاقتصادي؛
- عدم تكامل نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة العمومية بالمؤسسات الصحية، فالأولى اختيارية لا تتابع في أغلب الأحيان عن إنجازها المؤسسة الصحية، بينما المحاسبة العمومية هي محاسبة إجبارية لصرف النفقات دون النظر إلى طبيعة النفقة وتصنيفها الاقتصادي، كما أن بيانات المحاسبة العمومية لا تستغل في حساب التكاليف ما عدى في جدول الأعباء المشتركة.
- يقول المختصون في اقتصاد الصحة بالجزائر أن أهم سبب لعدم نجاح التعاقدية بين المؤسسات الصحية وأجهزة الضمان الاجتماعي هو عدم التحديد الجيد لتكاليف المؤسسات، وهذا ناجم عن ضعف نظام حساب التكاليف.
- طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد على الفصل والتحديد الجيد للمصاريف المباشرة وغير المباشرة، بينما نجد الدليل المرسل من الوزارة لا يقوم بذلك، خاصة قائمتي التوزيع الأولي والثانوي اللتان تضمان مصاريف مباشرة وغير مباشرة في نفس الجدول.

[1]Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, direction générale de l'offre de soins, Ministère du travail de l'emploi et de la santé.

المبحث الثالث: نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية

من أجل التكفل الأحسن بالمريض بالمؤسسات الصحية العمومية من خلال التحكم الأفضل في الاعتمادات المالية المخصصة وكذا تحديد تكاليف الخدمات الصحية بدقة، قامت السلطات المسؤولة عن القطاع باعتماد نظام معلوماتي محاسبي خاص بالمؤسسات الصحية سمي بالمحاسبة الثلاثية الاستشفائية (Triple comptabilité Hospitalière) مدمجة به كل من المحاسبة العامة، محاسبة ميزانياتية، ومحاسبة تحليلية.

كان الهدف من هذا النظام المتابعة في الوقت الفعلي لكل من الالتزامات والمخصصات المالية بميزانية المؤسسة الصحية وحساب تكاليف كل مصلحة حسب طبيعة التكلفة أو النشاط الطبي ووفقا لمدة الإقامة بالمصلحة، ومن ثم مقارنة مخرجات النظام (التكاليف المحسوبة) بين مختلف المؤسسات الصحية العمومية المتماثلة وتزويد المسيرين بمجموعة من المؤشرات ولوحات القيادة التي تسمح بتحسين التسيير وتوجيه الموارد المخصصة نحو الأهداف المسطرة.[1]

المطلب الأول: الإطار القانوني والتصوري لنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية

تم إنشاء النظام المعلوماتي للمحاسبة الثلاثية الاستشفائية في المؤسسات الصحية العمومية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 14-11- والمؤرخ في 12 مارس من سنة 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة[2]. حيث نص هذا المرسوم على تزويد المؤسسات المذكورة آنفا، ثم جاء بعده قرار وزاري مشترك مؤرخ في 30 من أكتوبر سنة 2014[3]، حدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وأيضا حدد قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام.

---

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري لسنة 2018، رابط التقرير: https://shorturl.at/dmnvU، ص 172.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 14-106 مؤرخ في 12 مارس سنة 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 15، سنة 2014، المادة 01-02.

[3] قرار وزاري مشترك مؤرخ في 30 أكتوبر سنة 2014، يحدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 01، سنة 2015.

الفرع الأول: مفهوم نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية

يقدم القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 30 أكتوبر من سنة 2014، المحدد لكيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة نظام"03CoH"، بأنه نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير يوضع على مستوى مسيري المؤسسات العمومية للصحة، بواسطة نظام يرتكز على التسيير في الوقت الفعلي للمؤسسة وتداول المعلومة.[1] كما يعرف النظام بأنه برنامج معلوماتي للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية الاستشفائية يسمى المحاسبات الثلاثية الاستشفائية ، تم إنتاجه من طرف مؤسسة " Int 'l Présences" [2] ويرتكز النظام على قاعدة معطيات مدمجة وموحدة تعالج المعلومات بتقييد وحيد وفقا للمحاسبات الثلاث المذكورة سابقا. ويتضمن النظام نظم فرعية تهم تسيير المؤسسة المشغل فيها فيقوم بكل من[3]:

- تسيير المشتريات والعلاقة مع الموردين؛
- تسيير المخزونات؛
- تسيير التثبيتات؛
- نظام فوترة للخدمات الصحية المقدمة؛
- تسيير الإستهلاك؛
- متابعة الميزانية العمومية للمؤسسة؛
- متابعة وضعية الصندوق.
- نظام فرعي متمثل في لوحات قيادة ذات مؤشرات توضح وضعية المؤسسة للمسير المسؤول.

ومع بداية سنة 2016 تم إدماج تسيير الموارد البشرية بالمؤسسات الصحية وكذا حساب الأجور بالنظام ليصبح نظام متكامل في التسيير الاستشفائي.

[1] قرار وزاري مشترك مؤرخ في 30 أكتوبر سنة 2014، مرجع سبق ذكره، المادة 01.

[2] بن يحي علي، لعمور رميلة، نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02 الصفحات 274-290، ص 282.

[3] دليل استخدام نظام CoH 03، رابط الملف:https://linkshortner.net/EEGdO .تاريخ الإطلاع: 2022/12/23.

الفرع الثاني: مراحل إعداد وتطوير النظام ومكوناته

تعود بدايات التخطيط لنظام محاسبة تسيير تخص المؤسسات الصحية العمومية، إلى اجتماع وزاري انعقد بتاريخ 21 أكتوبر سنة 2008، حيث تم فيه تكليف وزارة المالية بوضع نظام معلوماتي على مستوى المؤسسات الاستشفائية يهتم بمحاسبة التسيير، مع التنسيق مع وزارة الصحة (كانت تسمى آنذاك وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات)، وكان الهدف الرئيسي للنظام هو خلق محاسبة متكاملة بين محاسبة الممتلكات وموازناتية ومحاسبة تحليلية.[1] وكان دور كل من وزارة المالية في إبرام عقد مع الخبراء الاستشاريين، ومن ثم تخصيص الاعتمادات المالية اللازمة للتكفل بمصاريف إطعام وإقامة الموظفين خلال فترة تكوينهم على البرنامج، وأيضا اقتناء معدات الإعلام الآلي، أما وزارة الصحة فكلّفت بوضع فريق يهتم بمتابعة النظام وتزود الوزارة هذا الفريق بالمعدات والأدوات والوثائق اللازمة.

بعدها أبرمت وزارة المالية سنة 2009، عقدا بالتراضي البسيط مع خبير استشاري وطني " Présences Int 'l" وكانت أشغال التنفيذ منحصرة في تشخيص 14 مؤسسة صحية عمومية وتكوين 40 عونا من هذه المؤسسات وتثبيت وتشغيل موقع إلكتروني للنظام المعلوماتي، وعليه مر النظام بمرحلتين الأولى مست 14 مؤسسة صحية عمومية حسب الجدول التالي:

جدول 19: المؤسسات الصحية العمومية النموذجية المعنية بتنصيب واستغلال برنامج "03CoH" في مرحلته التجريبية.

المركز الاستشفائي الجامعي البليدة	المؤسسة الاستشفائية العمومية القليعة
المركز الاستشفائي الجامعي باتنة	المؤسسة الاستشفائية بولوغين
المركز الاستشفائي الجامعي سيدي بلعباس	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية سطيف
المركز الاستشفائي الجامعي مصطفى باشا	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة دريد حسين
المركز الاستشفائي الجامعي باب الواد	المؤسسة الاستشفائية سكيكدة
المركز الاستشفائي الجامعي بني مسوس	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة د. ماعوش
المؤسسة الاستشفائية الجامعية وهران	المؤسسة الاستشفائية الجامعية وهران

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من موقع المديرية العامة للمحاسبة، الرابط: http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=projet-details&IDProj، تاريخ الاطلاع: 2022/12/24.

أما المرحلة الثانية كان المقرر فيها 287 مؤسسة على ربوع الوطن، لكن انتهى المطاف بـ292 مؤسسة، وقد قدر مبلغ العقد 199 مليون دج تحملت وزارة الصحة منها 21,4 مليون دج، لكن مع مرور

[1] موقع المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية، رابط الموقع: www.mf-dgc.gov.dz ، تاريخ التصفح: 2022/12/24.

آجال التنفيذ والإعداد تم اللجوء من طرف وزارة المالية إلى ملاحق للعقد وهذا بسبب صعوبات في تنفيذ المشروع، وانتهى المطاف إلى مبلغ 187,2 مليون دج كتكلفة نهائية للنظام المعلوماتي.[1]

وحاليا يطبق النظام في عشرون (20) مؤسسة صحية مقسمة على ربوع الوطن[2](انظر الملحق رقم 01).

كما يحتوي النظام على 29 حزمة (Module)، كل حزمة لها دور وتتبع مجموعة من الإجراءات المحددة لمعالجة البيانات (انظر الملحق رقم 02)

جدول 20: الحزم المتوفرة بنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية.

الحزمة	الشرح
وحدة المساعدة في اتخاذ القرار	وتحتوي على كل من: – لوحة قيادة، – التوحيد، – إدارة المبيعات؛
وحدات خـــاصة	وتم إضافتها في نسخة النظام لسنة 2023 وتضم كل من: – وحدة إدارة مراكز حقن الدم، – وحدة تسيير ملف المرضى؛
وحدة تسيير التثبيتات	وتهتم بتسيير كل من التثبيتات بالمؤسسة الصحية، وتسيير المعدات الطبية؛
وحدة تسيير الموارد البشرية	تسيير كل من حركة المستخدمين وملفاتهم وتحضير الأجور ومختلف الجداول الخاصة بها؛
وحدات تسيير العمليات	وتحتوي على كل من: – تسيير المشتريات، – تسيير الاستهلاك والتحويلات،– تسيير المخزونات؛
وحدات متعلقة بالمحاسبة	وتضم: – المحاسبة العامة،– المحاسبة الميزانياتية (حسب القانون العضوي لقوانين المالية)،– المحاسبة التحليلية،– تسيير الخزينة وجداولها،– إدارة الموردين،– جداول تجميعية
وحدات أخرى	كوحدة إصلاح تلقائي للنظام، ووحدات أخرى قيد التطوير كتسيير المواعيد للمرضى عن بعد.

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من بيانات مقدمة من المطور الرسمي للنظام.

حيث تهتم حزمة تسيير المشتريات، بمتابعة مختلف الصفقات والاستشارات المنجزة من طرف المؤسسة الصحية وأيضا يتم إدراج الاتفاقيات الممضاة والفواتير الشكلية وحتى الملاحق الخاصة بالصفقات.

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري لسنة 2018،مرجع سبق ذكره، ص 174.

[2] رسالة مستلمة من البريد الالكتروني الرسمي للمسؤول عن النظام، تاريخ الاستلام: 2023/01/11.

أما حزمة تسيير المخزونات تعتبر وسيلة مهمة بيد الموظفين خاصة بالصيدلية ومخزن المواد الغذائية وكذا الأدوات والمحلقات المكتبية فمن خلالها يتم متابعة المخزون الداخل والمخرجات والتحويلات بين المؤسسات الصحية، والجرد المادي للمخزون والتصحيحات الخاصة به.

كما توجد حزم أخرى لكل منها وظيفة معينة تدخل ضمن التسيير الاستشفائي كتسيير المورد البشري، حساب الأجور، متابعة التثبيتات، حزمة المحاسبة وحزمة متخذ القرار التي تعتبر كلوحة قيادة يستطيع مدير المؤسسة الصحية من خلال مؤشرات ونسب مئوية الاطلاع على مختلف الوضعيات المالية والإدارية واتخاذ قرارات وتوجيه القدرات بالمؤسسة.

الفرع الثالث: ثلاثة أنواع من المحاسبة في نظام معلوماتي موحد

يحتوي نظام "3CoH" على ثالثة أنواع من المحاسبة هي:[1]

أولا. محاسبة عامة: يحترم فيها قواعد محاسبة السنة المالية، وتسمح للمسؤولين بالاطلاع الدقيق حول قيمة وتغير الذمة المالية للمؤسسة العمومية الصحية؛

ثانيا. محاسبة ميزانياتية: تقوم هذه المحاسبة بتقييد نفقات الميزانية في الوقت الفعلي للدفع، وتحصيل الإيرادات في حينها وتحترم الرقابة على الميزانية وهيئاتها من مراقب مالي ومحاسب عمومي، وبتنفيذ من الآمر بالصرف المسؤول الأول عن المؤسسة؛

ثالثا. محاسبة تحليلية: تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات الصحية المقدمة بمختلف المصالح بالمؤسسة العمومية للصحة؛ إذ المؤسسة الصحية ليست كمؤسسة صناعية التي تسعى دوما لتخفيض تكاليفها إلى غاية تسويقها، لكنها مؤسسة ذات طبيعة معقدة إذ لا تختار زبائنها والخدمة الصحية ليست منتج مصنع، لذا المحاسبة التحليلية الاستشفائية لا تشبه تلك التقليدية منها، فالمسير يستخدم هذه المحاسبة التحليلية لاتخاذ القرارات والتحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات.

[1] غاليب عمر، باي بومزراق عاشور، مداخلة بعنوان محاسبة التسيير بالقطاع الصحي العمومي بين تحدي الرقمنة وتوجه التسيير نحو العصرنة، دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية تمنراست، ضمن ملتقى دولي افتراضي بعنوان أثر الرقمنة على محاسبة التسيير، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غليزان، يوم: 22/ 2022/06.

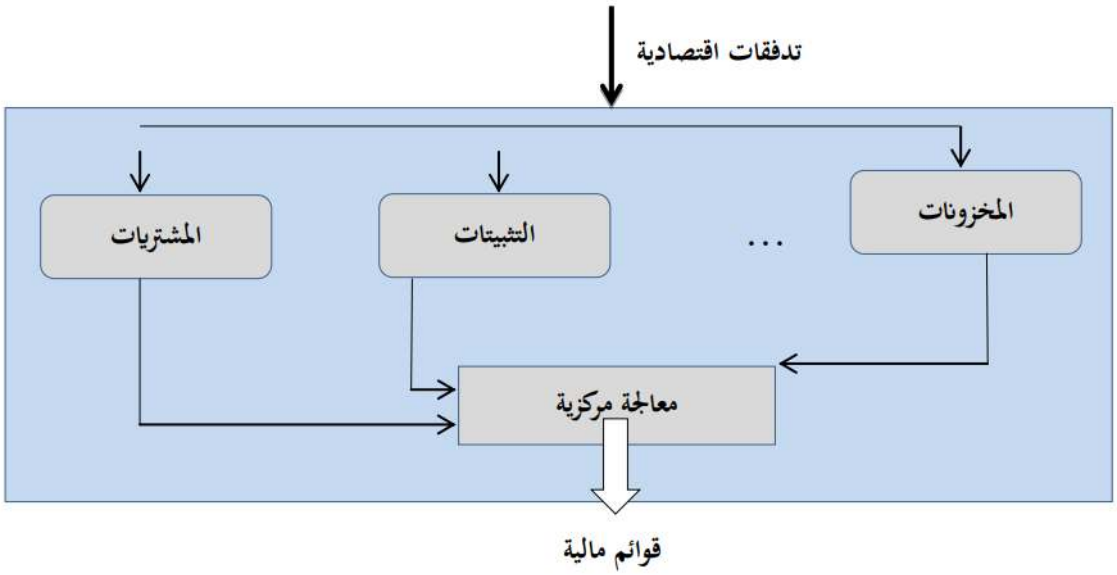
الفرع الرابع: الوظائف الرئيسية للنظام المعلوماتي للمحاسبة الثلاثية الاستشفائية

يسعى النظام من خلال إجراءات المعالجة به إلى توفير عدد من الوظائف التي تهم تسيير المؤسسات الصحية تتمثل في: [1]

- ✓ وضع نظام محاسبي فرعي، خاص بالمحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المعمول به يسمح بإدخال العمليات المحاسبية، وتقديم القوائم المالية القاعدية كالميزانية، ميزان المراجعة، وجدول التغيرات في الخزينة، دفتر الأستاذ، واليوميات؛
- ✓ معالجة العمليات الخاصة بالشراء والتموين بالمؤسسة الصحية وتسيير ملفات الممونين، وكذا تسيير ومتابعة الصفقات العمومية والاتفاقيات مع متابعة سندات الطلب الخاصة بها، وتسجيل ومعالجة سندات الاستلام، الفواتير الخاصة بالمشتريات، وكذا الالتزامات لدى المراقب المالي وأوامر بالدفع لدى المحاسب العمومي؛
- ✓ المتابعة الآنية للاستهلاك فيما يخص المواد المخزنة والخدمات المقدمة وإعداد سندات تسليم حسب الوصفة الطبية، حسب المريض، أو حسب الفعل الطبي؛
- ✓ تسيير الوسائل المادية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة الصحية من مشتريات، التثبيتات خارج العمل والمهترئة، والمحولة لمؤسسات أخرى، ومراقبتها حسب الصنف أو حسب الموقع، وحساب آلي للإهتلاك؛
- ✓ حساب تكلفة الخدمات الصحية المقدمة انطلاقا من مخرجات المحاسبة العامة مع الأخذ بعين الاعتبار الاهتلاك) وامكانية مقارنتها مع نظراءها من الخدمات في المؤسسات الصحية.

[1] دليل استخدام نظام"03CoH"، مرجع سبق ذكره، ص 09.

شكل 12: يوضح كيفيات المعالجة للتدفقات الاقتصادية بالمؤسسة العمومية للصحة حسب نظام :"03CoH"



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من دليل المستخدم لنظام " 03CoH"، من الموقع: https://linkshortner.net/EEGdO ، تاريخ الاطلاع: 2022/12/26، ص 10.

يوضح لنا الشكل رقم:12، كيفية معالجة التدفقات الاقتصادية ضمن النظام المعلوماتي للمحاسبة الثلاثية الاستشفائية ، حيث أن:

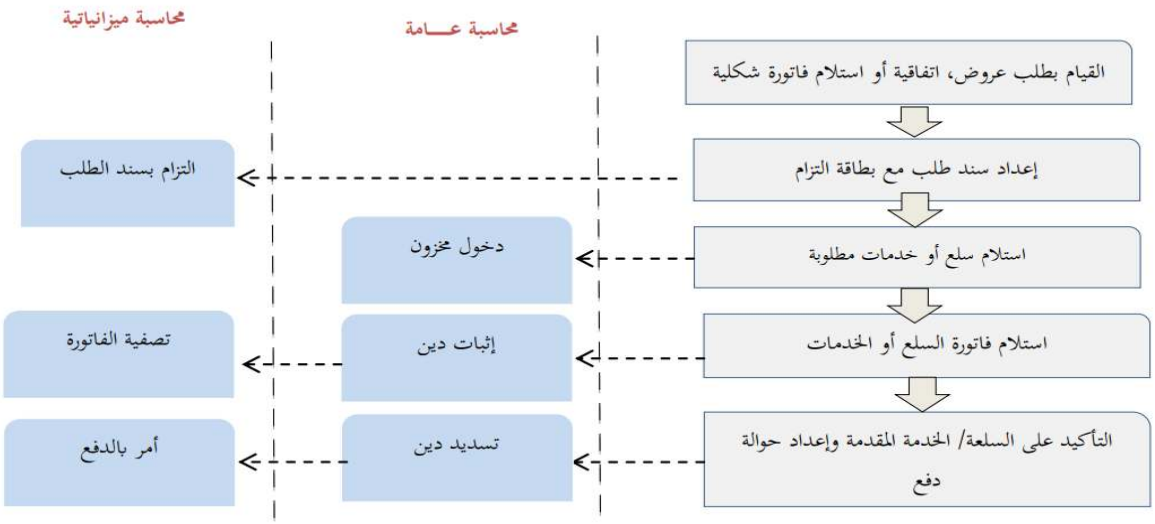
- **التدفقات اقتصادية:** يمكن أن تكون في شكل فواتير مقدمة، سندات استلام، وصل، أو سند طلب؛ تسوية للمورد أو كشوف الأجور..
- **المشتريات، التثبيتات، المخزونات:** هي نظم فرعية للمعالجة ، تسمح بتجميع وترتيب وتنظيم التدفقات الاقتصادية ومعالجتها وفق إجراءات خاصة.
- **القوائم المالية:** هي مخرجات النظام تقدم للمعنيين من أجل اتخاذ القرار والمراقبة والمقارنة مع مختلف المؤسسات ذات نفس الطابع.

جدول 21: بعض الأمثلة لعمليات التسيير والنظم الفرعية التي تقوم بمعالجتها.

العملية	النظام الفرعي المسؤول عنها (الوحدة)
إنشاء ملف لمورد جديد	الموردين.
إنشاء ملف لمخير متعاقد مع المؤسسة	الموردين.
إدخال لطلب عروض لاقتناء مشتريات	المشتريات.
اتفاقية مع مورد	المشتريات.
إدخال فاتورة شراء	المشتريات.
تسجيل وصفة طبية	المستهلكات
تسديد مورد	الخزينة
إضافة ممتلكات (الجرد)	التثبيتات
تسجيل الميزانية الأولية والاعتمادات المالية	محاسبة ميزانياتية
تسجيل تحويل في الميزانية (من مادة إلى أخرى)	محاسبة ميزانياتية
تسجيل نشاطات المصالح	المحاسبة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من دليل المستخدم لنظام " 03CoH"، من الموقع: https://linkshortner.net/EEGdO ، تاريخ الاطلاع: 2022/12/26، ص 11.

شكل 13: مثال عن إجراءات المعالجة في النظام الفرعي للمشتريات.



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من دليل المستخدم لبرنامج 03COH، مرجع سبق ذكره، ص 98.

الفرع الخامس: الأعوان الأساسين للنظام

يحتاج تشغيل نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية إلى عدد من الأعوان، كل له دوره وهم كالتالي:

- ✓ **مدير المؤسسة:** ويهتم بالمؤشرات المالية والتسييرية التي تقدمها له لوحة قيادة مدمجة بالنظام، تساعده على اتخاذ القرارات وتحسين التسيير والرشادة في انفاق المال العام. كما يجب عليه التأكد من أن النظام شغال وتقدمه له المعطيات في وقتها الفعلي ويحرص كذلك على إرسال التقارير الدورية مصادق عليها إلى السلطة السلمية.
- ✓ **المحاسب:** يقوم بالمتابعة اليومية لتدفق المعطيات بين باقي الأعوان، ويقوم زيادة على ذلك بتسيير بطاقات الالتزام وحوالات الدفع مع ضرورة عدم تكرارها، والحرص على مقاربة مخرجات النظام مع القوانين والتشريعات المعمول بهما بالمؤسسة محل المتابعة كالتأكد من الوثائق الثبوتية لأي عملية محاسبية، ويقوم أيضا بتجميع الدفاتر المحاسبية عند نهاية كل دورة.
- ✓ **المراقب:** المسؤول عن مدى احترام التنظيمات والإجراءات المعمول بها في تشغيل النظام.
- ✓ **عون الإعلام الآلي:** يتأكد من السير الحسن للنظام والعتاد المسخر له، والحرص على حماية وأمن المعلومات مع التدخل اليدوي في عالة عطل للنظام لباقي الأعوان ومتابعة استغلال الترخيص المقدم لكل فرد والإبلاغ لمدير المؤسسة عن أي تجاوزات، وعلى كل يهتم هذا العون بالمشاكل التقنية على تعددها مع تسجيل هذه المشاكل في سجل خاص وتدخلاته كذلك.
- ✓ **الصيدلي:** وهو الذي يقوم بمتابعة المخزون ومراقبة تاريخ نهاية صلاحيته، ويضمن التسيير الحسن لمصلحته.
- ✓ **الإداري:** وهو الذي يقوم بتجميع مختلف التكاليف التي تهتم بها المحاسبة التحليلية.

أما بخصوص مستغلي أجهزة الإعلام الآلي (الحوسبة) فنجد عددا من الأشخاص كل له وظيفته حسب القائمة التالية:

جدول 22: أهم أجهزة الكمبيوتر الضرورية لتشغيل نظام "03CoH"

جهاز خاص للمحاسبة العامة	جهاز تسيير التموينات
جهاز تسيير المخزونات	جهاز لوحة القيادة ويكون تحت استغلال مدير المؤسسة
جهاز متابعة المحاسبة التحليلية	جهاز تسيير الموارد البشرية ومتابعة الأجور
جهاز تسيير الميزانية والخزينة	جهاز لتسيير الأملاك والوسائل العامة
خـــادم خاص بقاعدة معطيات	

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من دليل المستخدم لنظام 03COH، مرجع سبق ذكره، ص 441.

كما لكل شخص ضمن الأعوان اسم مستعمل في خانة لا تتعدى 12 رمزا (12 Caractères) وغالبا ما يكون لقب العون مع كلمة سر يزود بها ليستطيع الولوج إلى النظام ضمن نطاق صلاحياته فقط.

المطلب الثاني: المحاسبة العامة وفق نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية

وفقا للإطار المفاهيمي للنظام فإن المحاسبة العامة المطبقة به تعرف بأنها " نظام تنظيم للمعلومات المالية وذلك من خلال، تجميع وتبويب وتقييم وتسجيل لبيانات مالية ومحاسبية ومن ثم إخراجها في شكل قوائم مالية، تعكس صورة عن المركز المالي للمؤسسة الصحية وأصولها" كما تتيح المحاسبة العامة بالمؤسسات الصحية بالقيام بمقارنة دورية لمتابعة تطور المؤسسة وفقا لمنظور استمرارية النشاط. كما يجب على المحاسبة العامة بأي مؤسسة صحية عامة أن تحترم:

- ✓ المصطلحات والمبادئ التوجيهية المشتركة بين جميع المؤسسات الصحية العمومية؛
- ✓ تنفيذ الاتفاقيات والأساليب والإجراءات المعمول بها؛
- ✓ الاعتماد على تنظيم يلبي الحاجة إلى تجميع وحفظ البيانات المراد معالجتها وإيصالها لمستخدميها.

الفرع الأول: المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ضمن نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية

يوضح القائمين على النظام من خلال الإطار التصوري بأن المحاسبة العامة بالمؤسسات الصحية يجب أن تحترم المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أهمها:[1]

[1] الموقع الرسمي لبرنامج 03CoH، الرابط: https://ipresences.com/plancomptablet1.php#ch2 ، تاريخ الإطلاع: 08-01-2023.

- **مبدأ السنوية:** بحيث تكون الدورة المحاسبية وفقا للسنة المدنية، واستدل القائمون على تطوير البرنامج بالمرسوم التنفيذي رقم 91-313 لاسيما المادة 04 منه التي تنص على أنه " تمسك المحاسبة العامة حسب السنة المدنية" [1]، وبالرجوع إلى المرسوم نجده يتحدث عن محاسبة أطلق عليها اسم خاصة، تطبق في الإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية ومراقبتها واطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها[2]، ولم يذكر المرسوم آنذاك على أن المؤسسات الصحية العمومية تخضع لهذا المرسوم لكن اعتبرها كذلك القائمون على تطوير النظام، ويضيف المشرع ضمن هذا المرسوم على أن المحاسبة الخاصة تتكون من محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف، ومحاسبات يمسكها المحاسبون العموميون وتشمل محاسبة عامة تسمح بما يلي: – معرفة عمليات الميزانيات وعمليات الخزينة ومراقبتها؛ – تحديد النتائج السنوية، ومحاسبة خاصة بالمواد القيمية والسندات، ومحاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات[3]

ويضيف الإطار التصوري للنظام بأنه وفي حالة تكون فيها السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا وخاصة في حالة إنشاء مؤسسة صحية جديدة أو توقيف نشاطها يجب تحديد المدة المختارة وتبريرها.

- **مبدأ استقلالية الدورة:** فتكون لكل دورة محاسبية (سنة مالية) نتيجة مالية منفصلة عن التي تسبقها، ولهذا الغرض ينبغي أن تنسب الأحداث والعمليات المالية المنجرة عنها للدورة الخاصة بها.
- **مبدأ الحيطة:** فالأصل هو التقييم المعقول للوقائع في ظل ظروف عدم اليقين، وذلك لتجنب خسائر حالية للنتيجة المستقبلية.
- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** وذلك لجعل المعلومات المحاسبية بالمؤسسات الصحية قابلة للمقارنة على فترات زمنية مختلفة.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العمومين وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 43، سنة 1991، م 04.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 91-313، نفس المرجع، م 02.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 91-313، نفس المرجع، م 03.

- **طريقة التقييم:** يعتمد النظام المعلوماتي للمحاسبة الثلاثية الاستشفائية على طريقة التكلفة التاريخية في تسجيل وإدراج الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصاريف وتعرض في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية، مع مراعاة أحكام خاصة.

الفرع الثاني: المخطط المحاسبي الاستشفائي في نظام "03CoH"

يأتي برنامج 03CoH بمدونة حسابات مدمجة به، منبثقة من مدونة النظام المحاسبي المالي مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسات الصحية، فنجد المدونة قد قسمت إلى سبعة أصناف نذكر أهم الحسابات التي تضمها :

1. **الصنف الأول:** رأس مال المؤسسة الصحية ويتكون غالبا من حـ/ 10250تبرعات ووصايا، وكذا حـ/10310 هبات و حـ/10320 هبات أخرى، الدولة. وحـ/10330 هبات أخرى، هيئات أخرى. ونجد كذلك حـ/ 131: إعانات استثمار وقسم إلى كل من: حـ/ 13100 إعانات من الدولة، وإعانات من الولاية ضمن حـ/ 13120، وحـ/13130 إعانات البلدية. وعلى كل يمكن حصر أهم الحسابات ضمن الصنف الأول في الجدول التالي:

جدول 23: أهم حسابات الصنف الأول بنظام "03CoH"

الحساب	العنـــــــوان	الحساب	العنـــــــوان
10210	الأموال الخاصة	12000	النتيجة
10220	هبات إضافية –الدولة و/أو الجماعات المحلية	13100	إعانات التجهيز –الدولة–
10230	هبات إضافية– هيئات أخرى	13200	إعانات التجهيز – الولاية–
10250	تبرعات ووصايا برأس المال	13300	إعانات التجهيز – البلدية–
10370	مخصصات مالية.	13400	إعانات التجهيز – هيئات أخرى–
10500	فارق إعادة التقييم	15000	المؤونات للأعباء– الخصوم غير الجارية–
10600	الاحتياطات(القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)	16000	الإقتراضات والديون المماثلة
11000	الترحيل من جديد		/

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي الاستشفائي، مستخرج من النظام تحت اسم PCH.xls

1.1. المعالجة المحاسبية لإعانات التجهيز:

يقوم النظام بمعالجة إعانات التجهيز ضمن رأس مال المؤسسة الصحية، ولنأخذ مثال عن إعانات بقيمة: 10.000.000 دج قدمتها الدولة لمؤسسة صحية فيكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

- **عند استلام الإعانة:**

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
515		حـ / الخزينة	10.000.000	
	13100	حـ/ إعانات التجهيز- الدولة-		10.000.000

- **نهاية السنة:** يتم عند نهاية الدورة المالية إدماج جزء من الإعانة ضمن نتيجة الدورة وفق معدل يتم تحديده مسبقا ونسجل محاسبيا:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
13900		حـ / قسط إعانة تجهيز مدمجة	1.000.000	
	777	حـ/ منتجات غير عادية		1.000.000

- **بعد عشرة سنوات:** يتم ترصيد حساب الإعانة وفق التسجيل التالي

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
13100		حـ / إعانات التجهيز- الدولة-	10.000.000	
	13900	حـ/ قسط إعانة تجهيز مدمجة		10.000.000

أما إعانات التشغيل فتسجل ضمن حـ/ 74: إعانات تشغيل، سنتطرق إليها لاحقا.

2. **الصنف الثاني:** حسابات التثبيتات، ويضم كل من التثبيتات المعنوية والعينية بالمؤسسة الصحية مع التفصيل والتفرع أكثر في التثبيتات المتعلقة بالصحة والاستشفاء وفي الجدول التالي أهم الحسابات لهذا الصنف:

جدول 24: أهم حسابات الصنف الثاني ضمن مدونة الحسابات المدمجة في نظام 03CoH.

الحساب	العنـــــــوان	الحساب	العنـــــــوان
2010	برمجيات مقتناة	**218**	تثبيتات أخرى ويضم الأجهزة الطبية وأجهزة طب الأسنان وأيضا المقتنيات من معدات المكتب، معدات الإعلام الآلي والسمعي البصري.. ونذكر من تفرعاته: - حـ/21811: أدوات طبية عامة؛ - حـ/21812: أدوات طب الأسنان؛ - حـ/ 21821: أدوات مكتبية؛ - حـ/ 21851: أدوات نظافة استشفائية؛ - حـ/ 21861: الكتب؛
2080	تثبيتات معنوية أخرى		
2110	الأراضي		
213	البنايات ويتفرع منه عدة حسابات نذكر: - حـ/2131: العمارات؛ - حـ/2132: سكنات وظيفية؛ - حـ/ 2133: هياكل صحية؛ - حـ/2134: مساحات خضراء؛		
215	معدات ووسائل طبية ويتفرع منه حسابات أخرى: - حـ/21531: مرافق تقنية؛ - حـ/21532: معدات طبية؛ - حـ/ 21533: أدوات طبية؛ - حـ/21535: ملحقات طبية.	**28**	اهتلاك التثبيتات: وقسم إلى حسابين فرعيين - حـ/280: اهتلاك التثبيتات المعنوية؛ - حـ/281: اهتلاك التثبيتات المادية؛

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي الاستشفائي، مستخرج من النظام تحت إسم "PCH.xls"

ملاحظة: لقد تطلب تطبيق النظام لأول مرة في المؤسسات الصحية أن تقوم بإعداد قائمة بالممتلكات التي تحوزها انطلاقا من تاريخ: 2010/12/31 وما قبله، ويكون ذلك من سجل الجرد[1] وتكون هذه القائمة في جدول في صيغة xls ويتم تصنيف هذه الممتلكات وفق طبيعتها (معدات طبية، معدات مكتب، لوازم مخبرية..) ويوجد هذا التصنيف في وحدة التثبيتات(Module Immobilisation)، كما تنص إجراءات العمل بالنظام على أنه تكون هذه القائمة في شكل صفحة إكسيل ذو صيغة "xls" ومن ثم يتم استقدامها importé وإدخالها ضمن التثبيتات للنظام عن طريق أداة إسمها 3COH_UMS.[2] وقد كلف المدراء الفرعيين لصيانة التجهيزات الطبية بإعداد قائمة الممتلكات على مستوى مؤسساتهم الصحية.

[1] دليل المستخدم لنظام " 03Coh"، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[2] دليل المستخدم لنظام " 03Coh"، مرجع سبق ذكره، ص 51.

ويوضح القائمون على البرنامج من خلال الدليل العملي[1]، على بعض الحالات فمثلا نجد حالة شراء ستار لمكتب المدير بقيمة 3.000 دج فهل نعتبره هنا مخزون أم تثبيت؟

يجيب القائمون على البرنامج بأن نعتبره تثبيت لأنه لا يستهلك من استعماله الأول، ولكن توجد حالة شراء لستار ذو نوعية سيئة ويتم رميه بعد خمسة أو ستة استعمالات وعليه هنا يعتبر كمصروف وليس تثبيت. و يوضح الدليل كذلك بأن تحديد معدل وعمر التثبيت يكون من طرف مدير المؤسسة لكن دون الخروج عن جدول يحدد العمر الافتراضي الأدنى والأقصى لعدد من التثبيتات.

جدول25: العمر الافتراضي للتثبيتات بالمؤسسة الصحية حسب نظام "03CoH".

التصنيف	المدة الدنيا (بالسنوات)	المدة القصوى (بالسنوات)
البنايات	20	100
معدات مختلفة	6	15
معدات طبية	3	10
أدوات	4	10
معدات نقل	4	10
معدات مكتب	5	20
أثاث ومفروشات	10	20
تجهيزات مختلفة	10	40
برامج معلوماتية	2	2

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من دليل النظام، ص 49

نلاحظ من خلال الجدول25، أن النظام قد قدم معدل عمر خاص للمعدات الطبية التي تتقادم وتهتلك بسرعة بفعل العمل المتكرر على مدار اليوم، فالمؤسسات الصحية تضمن عمل وخدمة مستمرين طيلة الليل والنهار وعليه حصر العمر الافتراضي للمعدات الطبية بين ثلاث وعشرة سنوات أي بمعدل اهتلاك بين: 33% و10 % على أقصى تقدير.

3. **الصنف الثالث:** حساب المخزونات، بما أن المؤسسة الصحية تقدم عدد من الخدمات الطبية والفندقية، كان لزاما عليها أن تشتري عدد من المواد الأولية والمخزونات كالأدوية، الضمادات، مواد

[1] دليل المستخدم لنظام " 03Coh"، مرجع سبق ذكره، ص 49.

غذائية، الخبز وغيرها، ومنه تم تقسيم الصنف الثالث من المخطط المحاسبي بنظام "03CoH" على هذا الأساس والجدول التالي يوضح بعض هذه الحسابات:

جدول 26: أهم حسابات الصنف الثالث بنظام "03CoH"

الحساب	العنـــــــوان	الحساب	العنـــــــوان
302106	أكياس بلاستيك DASRI	313	مواد التنظيف
302201	الملابس	314	مخزون الفراش والملابس
302201	أفرشة وأغطية	315	لوازم مكتبية ويضم عدد من الحسابات الفرعية منها: - ح/315001: الوقود؛ - ح/315003: زيوت وشحوم؛
311	مواد صيدلانية ويتفرع منه حسابات أخرى منها: - ح/311101: أدوية؛ - ح/311102:لقاحات، أمصال؛ - ح/311301: مواد طب الأسنان؛ - ح/311402: مواد صيدلانية؛ - ح/311701: غازات طبية.	33100	منتجات جاري إنجازها؛
		335	أشغال جاري إنجازها؛
		3811101	مشتريات الأدوية
		3811102	مشتريات لقاحات، أمصال؛
		3811301	مشتريات مواد طب الأسنان؛
312	مواد غذائية ويحتوي في طياته على: - ح/312002: توابل؛ - ح/312003: فواكه؛ - ح/312004: الحليب ومشتقاته؛ - ح/312005: خضر؛	/	

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي الاستشفائي، مستخرج من النظام تحت اسم PCH.xls

وما نلاحظه وفقا للمخطط المحاسبي المدرج لنظام 03CoH أنه أهمل الحساب 37: مخزونات خارجية (التي هي في الطريق) وكذا ح/ 39: خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها.

كما أن أغلب المخزونات تمر بمرحلتين مهمتين هما مرحلة الاستقبال(الدخول) ومرحلة الإخراج. مثال: استلمت المؤسسة العمومية الاستشفائية س مواد صيدلانية متمثلة في لقاح كوفيد 19 بمبلغ 10.000 دج، وعليه يكون التسجيل المحاسبي في نظام 03CoH في وحدة الشراء وكذا الاستهلاك كالتالي[1]:

- **عند استلام اللقاح:**

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
31102		ح / لقاحات، أمصال	10.000.000	
	3811102	ح/ مشتريات لقاحات		10.000.000

[1] دليل المستخدم لنظام " 03Coh"، مرجع سبق ذكره، ص 347.

- **عند إخراج اللقاح واستهلاكه:** ويكون هذا بإثبات بسند الإخراج (Bon de sortie) ونسجل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
601102		حـ / مخزون مستهلك لقاحات	10.000.000	
	31102	حـ/ لقاحات، أمصال		10.000.000

- **تسجيل الفاتورة:** ويكون ذلك عند استلام الفاتورة وتعالج في وحدة الفوترة حسب القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
3811102		حـ / مشتريات لقاحات	10.000.000	
	401xx	حـ/ المورد س		10.000.000

4. **الصنف الرابع: حسابات غير:** انطلاقا من النظام المحاسبي المالي تم تقسيم هذا الصنف إلى حسابات رئيسية وحسابات فرعية التي تهم بالأساس عمل المؤسسات الصحية ومحاسبتها، كحساب المورد الذي تفرع منه مورد المواد الصيدلانية والطبية، مورد منتجات التنظيف ومورد التغذية العامة، إضافة إلى حساب الزبائن الذي له خصوصيته أيضا وحساب العمال ونذكر أهم حسابات الصنف الرابع في الجدول التالي:

جدول 27: أهم حسابات الصنف الرابع بنظام "03CoH"

الحساب	العنـــــــوان	الحساب	العنـــــــوان
401	موردو المخزونات والخدمات ويتفرع منه: - حـ/40101: موردوا المواد الصيدلانية؛ - حـ/40102: موردو مواد التنظيف؛ - حـ/40103: موردو لوازم مكتبية؛ - حـ/40104: موردو التغذية العامة؛ - حـ/40105: موردو مخزونات مختلفة؛ - حـ/40170: اقتطاعات الضمان؛	4211	العمال- الأجور المستحقة ويضم: - حـ/42111 أجور المستخدمين الطبيين ؛ - حـ/42112 أجور المستخدمين شبه الطبيين ؛ - حـ/42113 أجور المستخدمين الإداريين ؛ - حـ/42114 أجور المستخدمين المتعاقدين ؛ - حـ/4212 المنح والتعويضات ؛
404	موردو التثبيتات	422	أموال الخدمات الاجتماعية
411	الزبائن ويتفرع منه: - حـ/41110: التشخيصات والإقامة الاستشفائية؛ - حـ/41120: الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي؛ - حـ/41130: هيئات أخرى للدفع؛ - حـ/41140: الدولة؛ - حـ/41150: مؤسسات عمومية صحية؛ - حـ/41160: الزبائن؛	424	حقوق الإطعام- حصة الأجير-، ونجد حـ/ 4243: غيابات الموظفين وباقي الاقتطاعات.
		431	الضمان الاجتماعي.
		441	الدولة- الإعانات المطلوب استلامها
		443	الضريبة على الدخل الإجمالي المطلوب دفعها.
419	تسبيقات مستلمة ونجد فيه: - حـ/41920: صندوق الضمان الإجتماعي؛ - حـ/41940: الدولة- تسبيقات مستلمة- ؛	445	الرسم على القيمة المضافة
		447	ضرائب أخرى ورسوم
			/

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي الاستشفائي، مستخرج من النظام تحت إسم PCH.xls

ولعل أهم حسابين في الصنف الرابع يجب التدقيق فيهما ضمن المخطط المحاسبي المدمج في نظام "03CoH" هما حساب الزبائن وحساب الإعانات المنتظر استلامها فنجد المخطط قد قام بتصنيف زبائن المؤسسة الصحية على أنهم: زبائن عاديين قاموا بعملية تشخيصات لدى الطبيب بالمؤسسة أو أنهم قبعوا في مصلحة استشفائية ودفعوا مستحقاتهم نقدا وخصص لهم حـ/ 41110 ، ويوجد كذلك المرضى الذين هم مؤمنين صحيا في هيئات الضمان الاجتماعي ونجدهم ضمن حـ/ 41120 ، كما توجد حالة المرضى المعوزين والذين تتكفل بهم الدولة وخصص لهم حـ/ 41140.

وتوجد حالات أخرى كأن تقدم المؤسسة الصحية خدمات إلى مؤسسة أخرى حـ/ 41150، وهيئات أخرى للدفع كصندوق المعاشات العسكرية حـ/41130 أو التعاضديات التي تغطي بعض المصاريف الطبية حـ/ 41160.

أما الإعانات المنتظر استلامها من الدولة فقد قسمت حسب المخطط هي الأخرى إلى نوعين: إعانات استثمار وإعانات تشغيلية وخصصت لها الحسابات التالية:

حـ/44111: إعانات استثمار منتظر استلامها – الدولة–؛ حـ/ 44112: إعانات استثمار منتظر استلامها – الجماعات المحلية–؛ حـ/ 44113: إعانات استثمار منتظر استلامها – هيئات أخرى–؛ حـ/ 44171: إعانات استغلال منتظر استلامها – الدولة–؛ حـ/ 44172: إعانات استغلال منتظر استلامها – الجماعات المحلية–؛ حـ/ 44174: إعانات تشغيلية منتظر استلامها – هيئات الضمان الإجتماعي–؛

- أما التسجيل المحاسبي للأجور فيكون ذلك ضمن "وحدة الأجور"(Module Paye) وعليه يجب على الموظف المكلف بإعداد الأجور أن يوزع الموظفين حسب السلك التابعين له كالسلك الطبي، شبه الطبي، النفسانيين، الإداريين .. وغيرهم ومن ثم يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

ق.ميزانياتي	م	د	البيـــــان	**م المدين**	**م الدائن**
010101	6311.01		حـ / الأجر القاعدي	XXX	
010401	6312.01		حـ/ منح وتعويضات	XXX	
010401	6314.01		حـ /منح المناوبة	XXX	
010401	6316.01		حـ /منحة المردودية	XXX	
010501	6313.01		حـ /علاوة عائلية	XXX	
010101	63148		حـ /الأجر الوحيد		
010401		4311.01	حـ / اقتطاعات ض.إ (9%)		XXX
010101		4312.01	حـ / اقتطاعات ض.إ (9%)		XXX
010101		4371.01	حـ / اقتطاع التعاضدية		XXX
010401		4431.01	حـ / ض.د.إ على الأجر.ق		XXX
010401		4432.01	حـ / ض.د.إ على المنح		XXX
010101		4434.01	حـ / ض.د.إ على منحة المناوبة		XXX
010101		4231.01	حـ / اقتطاع القرض		XXX
010101		4211.01	حـ / الأجر المستحق. للسلك الطبي		XXX
			–تسجيل محاسبي للأجور شهر سبتمبر للسلك الطبي–		

ملاحظات:

- ق. ميزانياتي: يقصد به القيد الميزانياتي وفق لمدونة الميزانية للمؤسسات الصحية العمومية، واستخدم النظام ترميز مختصر، مثال عن ذلك:

1	0	1	0	1	0
المادة 1: مرتبات المرسمين		**الباب1:** مرتبات الموظفين		**العنوان 1:** نفقات الموظفين	

- أما الترقيم الذي بعد الفاصلة في أرقام الحسابات، مثل حـ/ **01**.4211 فهو يرمز للسلك الخاص بالأجور ففي حالتنا هذه " 01" هو سلك الطبيين.

5. الصنف الخامس: الحسابات المالية

هي الأخرى مستنبطة من النظام المحاسبي المالي ولعل أهم الحسابات بمدونة نظام "03CoH" هي: حـ/ 51210 البنك بالرغم من عدم تعامل المؤسسة الصحية العمومية مع البنوك، والتي تتعامل في الأساس مع الخزينة العمومية وخصص لها حـ/ 51501، مع حساب المؤسسات العمومية تحت رقم حـ/ 51502، و الحساب الجاري البريدي حـ/ 51400، وتخصيص الحساب حـ/ 51700 للهيئات المالية الأخرى.

6. الصنف السادس: حسابات الأعباء

تم توزيع هذا الصنف من الحسابات بامتياز ليناسب الأعباء بالمؤسسات الصحية مثل: حـ/ 601 المواد الأولية والذي يتفرع منه عديد الحسابات وكذا تخصيص حـ/ 606 للإمدادات غير قابلة للتخزين كالكهرباء والماء والوقود، مع تخصيص حساب الإيجارات وتوزيعه وفق احتياجات المؤسسات الصحية كإيجار السكنات الوظيفية، إيجار مكاتب عمل الإداريين وغيرها ونلخص أهم الحسابات للصنف السادس في الجدول التالي:

جدول 28: أهم حسابات الصنف السادس بنظام "03CoH"

الحساب	العنـــــــوان	الحساب	العنـــــــوان
601	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية ويتفرع لعديد الحسابات منها: - حـ/60111101: مشتريات مستهلكة من الأدوية؛ - حـ/60111102: مشتريات مستهلكة من اللقاحات؛ - حـ/6011801: مشتريات مستهلكة من مواد صيدلانية أخرى؛	6061	الإمدادات غير القابلة للتخزين وينقسم إلى: - حـ/60611: المياه وقنواتها؛ - حـ/60612: الكهرباء؛ - حـ/60613: التسخين؛ - حـ/60614: الوقود؛ - حـ/60618: إمدادات أخرى غير مخزنة؛
605	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	609	التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها من المشتريات
6130	الإيجارات ويتفرع منه: - حـ/6131: إيجار سكنات وظيفية؛ - حـ/6132: إيجار أماكن للاستعمال الإداري؛ - حـ/6133: إيجار سكنات وظيفية مخصصة للأطباء الأخصائيين؛	614	أعباء النظافة الاستشفائية
		615	الصيانة والتصليحات
		616	أقساط التأمينات
		617	الدراسات والأبحاث

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي الاستشفائي، مستخرج من النظام تحت إسم "PCH.xls"

نلاحظ من خلال اطلاعنا على الصنف السادس من مدونة الحسابات للنظام، أنه لم يتم التطرق لحساب 602 التموينات الأخرى، وتم استخدام حـ/614 لأعباء النظافة الاستشفائية، بدلا من تسميتها في النظام المحاسبي المالي " الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة".

7. **الصنف السابع:** حساب المنتوجات، فحسب المخطط المستخرج من نظام "03CoH" فإن الخدمات المقدمة من المؤسسة الصحية التي غالبا ما تكون تشخيص، أشعة طبية، اختبارات طبية و/أو استشفاء يجب أن تحسب ومن ثم تسجل محاسبيا ضمن الحساب 706، والذي تفرع منه عديد الحسابات حسب طبيعة الخدمة المقدمة، أيضا توجد عديد من الحسابات لا تختلف عن مخطط النظام المحاسبي المالي لذا ارتأينا عدم ذكرها، ويوجد بهذا الصنف كذلك حساب إعانات الاستغلال والتي تنص إجراءات المحاسبة في النظام المعلوماتي للمحاسبة الثلاثية الاستشفائية أن تسجل فيه

مختلف الإعانات السنوية التي تقدمها الدولة وكذا هيئات الضمان الاجتماعي في شطر الإيرادات ضمن الميزانية العمومية للمؤسسة الصحية، وحسابات أخرى مثل:/ 758 الذي تسجل فيه مداخيل أخرى كالأتاوى المترتبة عن سحب دفاتر الشروط، ونلخص أهم الحسابات لهذا الصنف في الجدول التالي:

جدول 29: أهم حسابات الصنف السابع بنظام "03CoH"

الحساب	العنـــــــوان	الحساب	العنـــــــوان
706	خدمات مقدمة ويتفرع منه: - حـ/7061:خدمات طبية وشبه طبية؛ - حـ/70611:مشاركات المرضى في تكاليف التشخيص؛ - حـ/706101:خدمات التشخيص الطبي؛ - حـ/706103:خدمات تشخيص إشعاعية؛ - حـ/706104:خدمات نشاطات جراحية؛ - حـ/706105:خدمات طب المعدة؛ - حـ/706106:خدمات الرعاية الصحية- الممرض-؛ - حـ/706107: ؛ خدمات الرعاية الصحية- القابلة-؛	7064	خدمات لحساب مؤسسات أخرى
		7065	خدمات صحية ذات تسعيرة خاصة
		741	إعانات الاستغلال وقسمت إلى حسابات فرعية: حـ/7411:إعانات تشغيلية التي قسمت هي بدورها إلى: - حـ/74110101: مساهمة الدولة؛ - حـ/74110201: مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي؛ - حـ/74110301: مساهمة مؤسسات وهيئات عمومية؛ - حـ/74110501: مساهمة هيئات دولية؛ - حـ/74110503: مساهمة المجتمع الاقتصادي؛
7062	خدمات الاستشفاء ويتفرع منه أيضا: - حـ/70622: مشاركات المرضى في تكاليف الاستشفاء؛ - حـ/706201:خدمة الاستشفاء الكامل؛ - حـ/706202: خدمة الاستشفاء الاستعجالي؛ - حـ/706203:أدوية مفوترة للماكثين؛ - 70625: خدمة الرعاية الطبية للمرضى الأجانب؛	744	إعانات تشغيلية أخرى ويتفرع منه: - حـ/74401: الجماعات المحلية؛
		7460	هبات ووصايا
		7588	منتجات أخرى
		7760	مبيعات من نفاية والخردة
		791	تحويلات لمصاريف تشغيلية

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي الاستشفائي، مستخرج من النظام تحت اسم "PCH.xls"

1.7. التسجيل المحاسبي لإعانات الاستغلال: عند إرسال مديرية الصحة والسكان للميزانية العمومية للمؤسسة الصحية يتم تسجيل المبالغ المذكورة في جانب الإيرادات، حسب الهيئة المساهمة في الإعانة كالتالي:

- عند تاريخ الحصول على الإعانة:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
44171		حـ / إعانات استغلال متحصل عليها– الدولة	xxx	
44174		حـ / إعانات استغلال متحصل عليها ضمان.إ–	xxx	
	74110101	حـ/ مساهمة الدولة		xxx
	74110201	حـ/ مساهمة الضمان الاجتماعي		xxx

- عند تحصيل الإعانة:

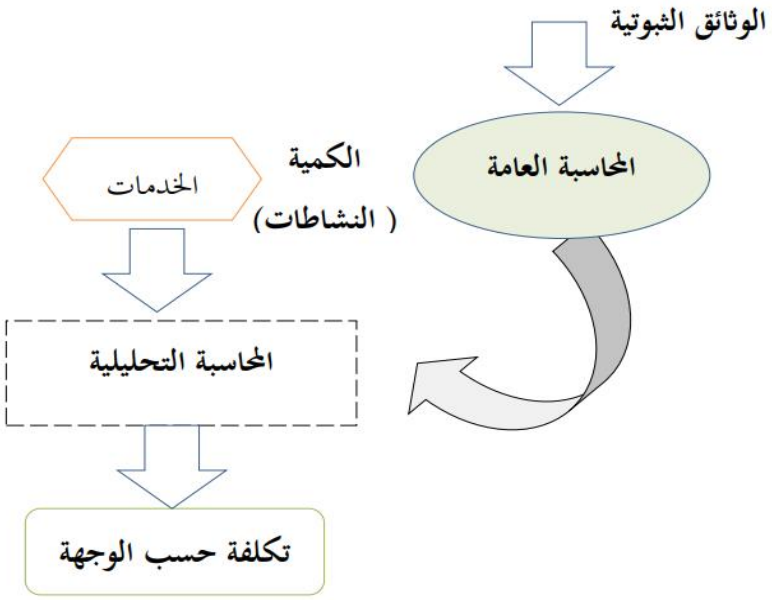
م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
51501		حـ / حساب المؤسسة بالخزينة العمومية	xxx	
	4417	حـ/ إعانات استغلال متحصل عليها		xxx

الفرع الثالث. المحاسبة التحليلية في نظام "03CoH"

لتحميل تكاليف الخدمات الصحية للمستفيدين منها من مرضى وهيئات الضمان الاجتماعي، يجب أن يكون هنالك حساب للتكاليف وهذا ما تقوم به وحدة المحاسبة التحليلية (Module analytique) فالمحاسبة العامة تسجل مختلف التكاليف بالمؤسسة الصحية حسب طبيعتها كمصاريف الموظفين، الأدوية المستهلكة، الخدمات المقدمة كالتكوين، أي التكاليف بالقيم، أما الكميات فتهتم بالكميات كعدد أيام الاستشفاء للمريض أو حجم النشاطات الطبية التي تحصل عليها.[1]

[1] دليل المستخدم لنظام " 03Coh"، مرجع سبق ذكره، ص 242.

شكل 14: علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبة التحليلية في نظام "03CoH"



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من دليل المستخدم لنظام "03CoH"

أولا. تحديد المفاهيم: لمعرفة كيفية عمل النظام الفرعي المتعلق بالمحاسبة التحليلية وجب الوقوف على أهم المفاهيم المتعلقة بهذه المحاسبة بالنظام المدمج "03CoH"

1. وحدة التكلفة: إذ تختلف وحدة التكلفة للنشاط الطبي حسب طبيعة النشاط، فيمكن أن تكون اليوم الاستشفائي عند مكوث المريض في المؤسسة الصحية، أو يمكن أن تكون حصة تشخيصية وأيضا الوجبة الغذائية، أو تشمل كل هذه الأنواع.

2. النشاط الطبي: حيث إنتاج الخدمات الطبية وشبه الطبية تأخذ عدة أشكال كالتشخيص، عملية جراحية، طب العيون وغيرها، ولهذا قدم نظام" 03CoH" مدونة للأنشطة الطبية وقد تم ترميز هذه النشاطات بحروف مفتاح لكل فعل طبي[1]، مثال على ذلك:

[1] دليل المستخدم لنظام " 03CoH"، مرجع سبق ذكره، ص 243.

جدول 30: أمثلة عن النشاطات الطبية وترميزها بنظام "03CoH"

الرمز	الشـــــرح	التسعيرة
C	التشخيص Consultation	50دج
C	تشخيص الطبيب المختص Consultation spécialisée	100 دج
R60	وحدة قياس نوع من الأشعة الطبية	60 دج
K150	وحدة قياس لفعل طبي جراحي	150دج
D	وحدة قياس لفعل طبي للمعدة	/

المصدر: من إعداد الطالب، انطلاقا من جدول وحدات القياس للنشاطات الطبية مستخرج من نظام "03CoH"

3. التكاليف المباشرة وغير المباشرة: يتم حساب التكاليف مباشرة بعد إدخالها ضمن وحدة المحاسبة العامة، فمثلا الأدوية المستهلكة في مصلحة أمراض القلب بوحدة الرجال يتم إدخالها عن طريق سند التسليم (Bon de Livraison) الصادر عن صيدلية المؤسسة الصحية، وتعتبر تكاليف الصيدلية تكاليف مباشرة يتم حسابها مباشرة بعد إدخالها بالنظام. وتقوم إجراءات النظام المحوسبة بتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الطبية كتكاليف الاهتلاك.

4. طريقة تحميل التكاليف: يتم توزيع التكاليف على مراكز المسؤولية حسب مصدر التكلفة إن كان معروفا أم لا، فالتكلفة المباشرة يتم تحميلها لمصدرها مباشرة (الوحدة و/أو المصلحة) أما التكاليف الأخرى فتعتبر تكاليف غير مباشرة مشتركة بين المصالح ويتم توزيعها حسب طريقة الأقسام المتجانسة إذ تخضع لتوزيع أولي ثم توزيع ثانوي لتحمل بعدها إلى الوحدات الأساسية.

كما يجب على الموظفين القائمين على النظام بالمؤسسة الصحية أن يقوموا بإدراج الأيام الاستشفائية للمرضى وحركتهم من دخول وخروج ويكون ذلك من طرف المسؤول عن مكتب الدخول. ومن ثم يقوم النظام وفق إجراءات معالجة محوسبة بحساب تكلفة كل نشاط طبي وتقديم فاتورة كل مريض بالمؤسسة الصحية.

المطلب الثالث: القوائم والتقارير المستخرجة من نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية

مثل أي نظام مدمج، يقدم نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية عدد من القوائم والتقارير، تمكن المسير من اتخاذ القرارات وكذا القيام بعملية الرقابة على موارد المؤسسة الصحية والنشاطات التي تم القيام بها في فترة زمنية محددة.

الفرع الأول: القوائم والتقارير المختلفة.

يتولد عن عملية المعالجة للبيانات الاستشفائية والمالية والمادية بالنظام عدد من القوائم التي تهتم بتوضيح كل من: النشاطات الطبية وشبه الطبية، الإحصائيات الاستشفائية، الاستهلاكات من المخزونات وغيرها..

الجدول 31: بعض نشاطات المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بعين الصفراء لسنة 2021.

الرقم	الرمز	الخدمة	العدد	السعر	المبلغ (دج)
01	61	CREATININE URINAIRE	11	09	99
02	34	F.N.S	37	07	217
03	23	FROTTIS – SANGUIN	15	07	105

المصدر: وثائق مرسلة من طرف السيد " زايد حسين" المسير العام لنظام 03CoH، تاريخ الاستلام: 2023/09/23.

يقدم الجدول 31، نشاطات المخبر بالمؤسسة الصحية، في فترة زمنية محددة غالبا ما تكون لثلاثة أشهر، وهذا ما يسمح بتقييم المخبر وأعماله مقارنة بالمواد المخبرية والصيدلانية المستهلكة، كما يسمح بتقديم احصائيات للهيئة الوصية عن قطاع الصحة.

جدول 32: بعض المستهلكات من المواد الغذائية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بعين الصفراء لسنة 2021.

الرمز	المصلحة	الوحدة	عدد المرضى	عدد مساعدي المرضى	آخرون
SVA0	المديرية العامة	المديرية العامة	0	0	40
SVA0	مديرية المالية والوسائل	الهاتف	0	0	799
SVA0	مديرية النشاطات الطبية	الرقابة الطبية	0	0	40
SVAM	التوليد	التوليد	1499	740	490
SVAM	الطب الداخلي	طب داخلي رجال	496	320	155
مبلغ المستهلكات من المواد الغذائية (دج)					**2.317.794,77**
عدد الوجبات المقدمة					**8879**
تكلفة متوسطة للوجبة (دج)					**261,04**

المصدر: وثائق مرسلة من طرف السيد " زايد حسين" المسير العام لنظام 03CoH، تاريخ الاستلام: 2023/09/23.

يمكن لمسير المؤسسة الصحية من خلال تقرير استهلاك المواد الغذائية معرفة عدد الوجبات المقدمة لكل مصلحة أو مديرية بالمؤسسة ومن ثم ومن خلال محاسبة التكاليف، يقدم النظام تكلفة الوجبة الواحدة والذي يدخل بدوره في تكلفة العلاج لكل مريض.

جدول 33: بعض مصاريف المصالح والمديريات، بالمركز الاستشفائي الجامعي بوهران لشهر جانفي من سنة 2022.

المديرية/ المصلحة	الحساب	التعيين	المبلغ
مديرية الموارد البشرية	60112	مشتريات مستهلكة	8.511,50
	60114	مستهلكات من مواد معقمة	1.428,00
	60121	مستهلكات مواد سائلة	3.704,28
	6013	مستهلكات من مواد التنظيف	23.480,00
المجموع			**59.843,28**
المجلس العلمي	6013	مستهلكات من مواد التنظيف	2.412,08
	60121	مستهلكات مواد سائلة	11.535,75
المجموع			**13.947,83**
النقابة	60112	مشتريات مستهلكة	800,00
	60130	مستهلكات ادوات الترصيص	5.850,00
المجموع			**6.650,00**

المصدر: وثائق مرسلة من طرف السيد " زايد حسين" المسير العام لنظام 03CoH، تاريخ الاستلام: 2023/09/23.

من خلال قائمة المصاريف، يمكن قياس مصروف كل مصلحة أو مديرية بالمؤسسة الصحية، وهذا ما يسمح بترشيد النفقات ومتابعة المصالح التي تتزايد نفقاتها ومن ثم معرفة السبب وراء ذلك، كما يقدم هذا الجدول معلوماته لمحاسبة التكاليف وذلك لتحميل هذه المصاريف والتي تعتبر أعباء بعضها مباشرة وأخرى غير مباشرة، على مختلف المصالح مما يسمح بتحديد تكلفة اليوم الاستشفائي بها.

الفرع الثاني: القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي "SCF"

بما أن نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية، يستخدم المحاسبة وفق SCF فإنه يقوم بتقديم مخرجات في شكل قوائم مالية يحترم فيها قواعد النظام المحاسبي المالي ولعل أهمها:

- ميزان المراجعة

- قائمة المركز المالي (الميزانية)
- جدول النتائج

وفيما يلي بعض الأمثلة المستخرجة من النظام لبعض المؤسسات العمومية الصحية المطبقة به:

أولا. ميزان المراجعة:

يقوم نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية، بعرض ميزان مراجعة يضم مختلف وضعيات الحسابات النهائية قبل وبعد الجرد، وذلك ليساعد المحاسب والمدير بالمؤسسة العمومية للصحة للرقابة على الحسابات وتصحيح الأخطاء المحاسبية قبل إصدار القوائم المالية الأساسية متمثلة في الميزانية لنهاية الفترة وجدول حساب النتائج

مثال: لدينا ميزان مراجعة بتاريخ: 2021/12/22 للمؤسسة العمومية الاستشفائية عين الصفراء بولاية النعامة، سنقوم بعرض بعض الحسابات الأساسية فقط.

جدول 34: مستخرج من ميزان المراجعة قبل الجرد للمؤسسة العمومية الاستشفائية بعين الصفراء، ولاية النعامة

الحساب	التعيين	مدين	دائن
11000	الترحيل من جديد – دائن–	2.756.897.601,33	
11900	الترحيل من جديد – مدين–		1.235.238.031,62
2010	المقتنيات من البرمجيات	193.077,50	
2110	الأراضي	37.068.525,00	
215	المعدات الطبية	28.666.828,99	
2815	اهتلاك معدات طبية	353.052.653,32	
218	معدات مكتب ومعدات متنقلة	794.061,00	
2818	اهتلاك م. مكتب .متنقلة	13.064.657,81	
31110	أدوية	6.711.918,60	
31111	لقاحات، أمصال ومفاعلات	1.168,64	
31119	أدوات	712.924,53	
31502	الوقود	10.406,93	
40101	موردو منتجات صيدلانية		12.103.725,84
40104	موردو منتجات غذائية		256.897,20
41110	استشفاء وتشخيصات (جزء المريض)		1.141.943,00
41150	الحساب الجاري البريدي	1.200.000,00	
51400	وكالة التسبيقات		1.559.823.823,45
5410	وكالة الإيرادات		1.291.372,50
5450		198.454.088,69	

المصدر: من إعداد الطالب، انطلاقا من ميزان المراجعة للمؤسسة المعنية، مسل من طرف السيد " زايد حسين"، تاريخ الاستلام: أفريل 2023.

ثانيا. الميزانية.

جدول 35: قائمة الميزانية للمؤسسة الاستشفائية خالدي عبد العزيز، تبسة، مستخرجة من نظام 03CoH بتاريخ: 2022/12/31. (دج)

العنصر	المبلغ	إهتلاكات/ مؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي للسنة السابقة
الأصول				
الأصول غير الجارية				
التثبيتات المعنوية	41.996,10	40.187,48	1.808,62	1.808,62
مجموع التثبيتات المعنوية	**41.996,10**	**40.187,48**	**1.808,62**	**1.808,62**
التثبيتات العينية				
المعدات والأدوات	119.697.185,61	71.177.884,88	48.519.300,73	48.519.300,73
تثبيتات عينية أخرى	60.224.960,04	42.046.384,07	18.178.575,97	18.178.575,97
مجموع التثبيتات العينية	**179.922.145,65**	**113.224.268,95**	**66.697.876,70**	**66.697.876,70**
الأصول الجارية				
المخزونات	40.403.729,29		40.403.729,29	40.403.729,29
الزبائن				
المدينون الآخرون				
ضرائب				
مجموع الأصول الجارية	**40.403.729,29**		**40.403.729,29**	**40.403.729,29**
مجموع الأصول	**220.367.871,04**	**113.264.456,43**	**107.103.414,61**	**107.103.414,61**

العنصر	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي للسنة السابقة
الخصوم		
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر		
الاحتياطات		
فارق إعادة التقييم		
النتيجة الصافية		
الترحيل من جديد	99.521.005,79	212.785.462,22
مجموع الأموال الخاصة	**99.521.005,79**	**212.785,462,22**
الخصوم غير الجارية		
موردو المخزونات والخدمات	7.582.408,82	7.582.408,82
مجموع الخصوم غير الجارية	7.582.408,82	7.582.408,82
مجموع الخصوم	**107.103.414,61**	**220.367.871,04**

المصدر: وثائق مرسلة من طرف السيد " زايد حسين" المسير العام لنظام 03CoH، تاريخ الاستلام: 2023/09/23.

تمثل الوثيقة السابقة قائمة الميزانية للمؤسسة الاستشفائية خالدي عبد العزيز بتسبة، لنهاية السنة المالية 2022، والملاحظ فيها أن التثبيتات المعنوية ، قد تم اهتلاكها بالكامل، أما العينية فوصلت نسبة الاهتلاك للمعدات والأدوات لـ 59% وهذا بسبب ما تطرقنا له سابقا، بأن معدلات الاهتلاك في المؤسسة الصحية، خاصة في المعدات الطبية والشبيهة يكون مرتفعا بسبب العمل المتكرر والمستمر لها.

كما أن المؤسسة لا تفوتر خدماتها الصحية ولذا لا يظهر حساب الزبائن (حـ/411) ضمن الميزانية.

أما في جانب الخصوم فلا وجود لحساب إعانات التجهيز (حـ/131) ولعل السبب في أن المؤسسة الصحية لم تستلم أي إعانات لتجهيز المؤسسة، لكن الغريب هو عدم ظهور حساب (حـ/515) الخزينة والذي يقابله (حـ/ 741) إيرادات من الدولة، وهذا يعتبر خطأ محاسبي فاضح لا يمكن تجاوزه. وهذا ما يجرنا للتحدث حول من يراقب هذه القوائم المالية ويدققها قبل طبعها وأرشفتها؟

ونجد كذلك في جانب الخصوم حساب الترحيل من جديد (حـ/11) بمبلغ إجمالي يقدر بـ99.521.005,79 دج وهو مبلغ مرحل من بواقي الإيرادات غير مستهلكة للسنوات السابقة، والتي يعتبرها نظام "03CoH" كنتيجة في سنتها المالية وفي السنة المقبلة ترحل لحساب الترحيل من جديد.

جدول 36: قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة الاستشفائية خالدي عبد العزيز، تبسة، مستخرجة من نظام "03CoH" بتاريخ: 2022/12/31.

البيان	المبلغ للسنة N	المبلغ للسنة N-1
مبيعات ومنتجات ملحقة		
التغير في مخزون المنتجات		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
مشتريات مستهلكة	(10.593.419,59)	
خدمات خارجية		
القيمة المضافة للاستغلال	**(10.593.419,59)**	
أعباء المستخدمين		
الضرائب والرسوم والمدفوعات		
الفائض الإجمالي للاستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى	22.983,39	
الأعباء العملياتية الأخرى	(9.309,66)	
النتيجة العملياتية	**13.673,73**	
المنتوجات المالية		
الأعباء المالية		
النتيجة المالية	**13.673,73**	

المصدر: وثائق مرسلة من طرف السيد " زايد حسين" المسير العام لنظام 03CoH، تاريخ الاستلام: 2023/09/23.

خلاصة الفصل:

تطرق هذا الفصل إلى النظم المحاسبية المطبقة في أرض الواقع بالمؤسسات العمومية للصحة الجزائرية، وذلك من خلال دراسة نظام المحاسبة العمومية وخصائصه، لاسيما ما تعلق بتحديث قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والإصلاحات الجديدة التي تهدف للانتقال من محاسبة الإيرادات والنفقات نحو محاسبة الممتلكات، وتوحيد عملية التسيير المالي حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما شمل الفصل دراسة تحليلية لنظام حساب التكاليف بالمؤسسات العمومية للصحة بالجزائر، والذي يعتمد طريقة الأقسام المتجانسة، ويهدف إلى جعل التكاليف قابلة للمقارنة بين مختلف المؤسسات العمومية الصحية بتطبيق نفس الإجراءات والطرق وكذا قياس فعالية المصالح والمؤسسة الصحية ككل وتحديد احتياجات الميزانية، عن طريق إعداد لوحة قيادة قابلة للتحكم في التكاليف ومعرفة تكلفة اليوم الاستشفائي، وخصص المبحث الأخير من هذا الفصل للنظام الذي أحدث نقلة نوعية في محاسبة المؤسسات العمومية للصحة والمعروف بالمحاسبة الثلاثية الاستشفائية ، وكيفيات استخدام هذا النظام المدمج، والذي خُصِّص أساسا لمتابعة في الوقت الفعلي لكل من الالتزامات والمخصصات المالية بميزانية المؤسسة الصحية وحساب تكاليف كل مصلحة حسب طبيعة التكلفة أو النشاط الطبي والتحديد الدقيق لممتلكات المؤسسة عن طريق وضع نظام محاسبي فرعي خاص بالمحاسبة العامة، يسمح بإدخال العمليات المحاسبية وتقديم القوائم المالية القاعدية كالميزانية ودفتر الأستاذ واليوميات، والمتابعة الآنية لاستهلاك المواد المخزنة وتسيير الوسائل المادية.

الفصل الثالث

واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية

تمهيد:

للمؤسسات الصحية طبيعة خاصة تؤثر على النظام المحاسبي بها، وتقاومه فاختلاف مصادر تمويل المؤسسة الصحية واختلاف كيفيات استرجاع هذا التمويل من علاج مجاني وعلاجات مدعمة من الدولة وحتى اختلاف طرق التأمين الصحي من مريض لآخر ووجود قوانين وقيود على أسعار الخدمة الصحية كل هذا يجعل من دراسة النظام المحاسبي بالمؤسسة الصحية ذو أهمية جلية في دراستنا هذه، فهذا النظام يتغير وفق للأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية المسطرة للمؤسسة الصحية، وتطبيق المحاسبة العامة بالمؤسسات الصحية ليست وليدة اللحظة بل عديد الأنظمة الصحية تنص على تطبيق هذا النوع من المحاسبة، وعليه سنتخذ المؤسسة العمومية الصحية بفرنسا وتطبيقها للمحاسبة العامة كنموذج لدراستنا بهذا الفصل، ومن ثم سنتطرق لحالة تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسة الاستشفائية ذات الطابع الخاص لطب العيون ببشار وكذا دراسة حالة تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–.

المبحث الأول: المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الصحية الفرنسية- نموذجا-

تخضع المؤسسة العمومية الصحية الفرنسية إلى نظام محاسبة عامة، جاء بموجب قرار صادر عن وزير الشؤون الاجتماعية والصحة مؤرخ في 16 جوان من سنة 2014، متعلق بتعليمة ميزانياتية ومحاسبية رقم: M21 بالمؤسسات العمومية للصحة[1]، تعدل القرار الوزاري المؤرخ في 30 أكتوبر من سنة 2006. كما تخضع نفس المؤسسات إلى محاسبة ميزانياتية لمتابعة الإعانات الحكومية من تحصيل للإيرادات وتسديد للنفقات. وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم المعالجات والتسجيلات المحاسبية للأنشطة الصحية والتدفقات الاقتصادية الناتجة عنها.

المطلب الأول الإطار التصوري للمحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الصحية الفرنسية

جاء النظام المحاسبي الفرنسي الموجه للمؤسسات العمومية الصحية بإطار تصوري، موضح في التعليمة رقم M21[2] يوضح أهم المفاهيم المنوطة بالمحاسبة الاستشفائية وكذا المبادئ والطرق المحاسبية الواجب اتباعها في سبيل إعداد القوائم المالية الضرورية، كما يشير المشرع الفرنسي إلى أن القواعد والمبادئ بالمحاسبة الاستشفائية تختلف من المؤسسة الصحية العمومية عن تلك الخاصة، الخاضعة للالتزام بتقديم قوائم محاسبية سنوية.

الفرع الأول أهداف ومبادئ المحاسبة الاستشفائية الفرنسية

أولا. الأهداف المرسومة للمحاسبة الاستشفائية الفرنسية

يهدف النظام المحاسبي للمؤسسات العمومية الصحية الفرنسية إلى:

1. إدخال و تصنيف و تسجيل و مراقبة المعطيات الخاصة بالعمليات الميزانياتية، المحاسبية والخزينة من أجل تقديم حسابات صادقة و منتظمة؛
2. تقديم قوائم مالية تعكس صورة صادقة للممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند تاريخ غلق الدورة المالية؛
3. المساهمة في حساب تكاليف النشاطات أو الخدمات وكذا تقييم فعاليتها.

[1]Arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M.21 des établissements publics de santé, Journal officiel de la république française du : 08jauillet 2014

[2]L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, https://sante.gouv.fr/IMG/pdf/m21_tome1_2019.doc.pdf , date de visite : 13/05/2023.

ثانيا. نوعية المحاسبة الاستشفائية الفرنسية

لتكون المحاسبة الاستشفائية ذات نوعية وكفاءة يجب أن تبرز النقاط التالية:

- ✓ يجب أن تمتثل الحسابات للقواعد والإجراءات المعمول بها؛
- ✓ أن يتم إعداد المحاسبة وفقا لأساليب دائمة من أجل ضمان إمكانية مقارنة الحسابات مع سنوات سابقة؛
- ✓ يجب أن تفهم جميع الأعمال والأحداث الإدارية اعتمادا على درجة المعرفة من واقعها وأهميتها النسبية، امتثالا لمبدأ الحيطة؛
- ✓ يجب على القائمين على المحاسبة الاستشفائية أن يسعوا إلى ضمان تناسق المعلومات المحاسبية المقدمة خلال سنوات متتالية، مما يضمن ربط للمعاملات للسنة المالية المقبلة؛
- ✓ أن تكون المحاسبة الاستشفائية شاملة وأن تستند إلى تقييم وتسجيل منفصلين للأصول والخصوم؛
- ✓ أن تستند إلى تسجيلات محاسبية موثوقة وواضحة وذات صلة تهدف إلى عكس صورة حقيقية عن الأصول والوضعية المالية؛

ثالثا. مبادئ المحاسبة الاستشفائية الفرنسية

لضمان إعطاء صورة حقيقية وضمان جودة المحاسبة الاستشفائية والمعلومات المحاسبية لمتعلقة بها يجب احترام المبادئ المحاسبية التالية:

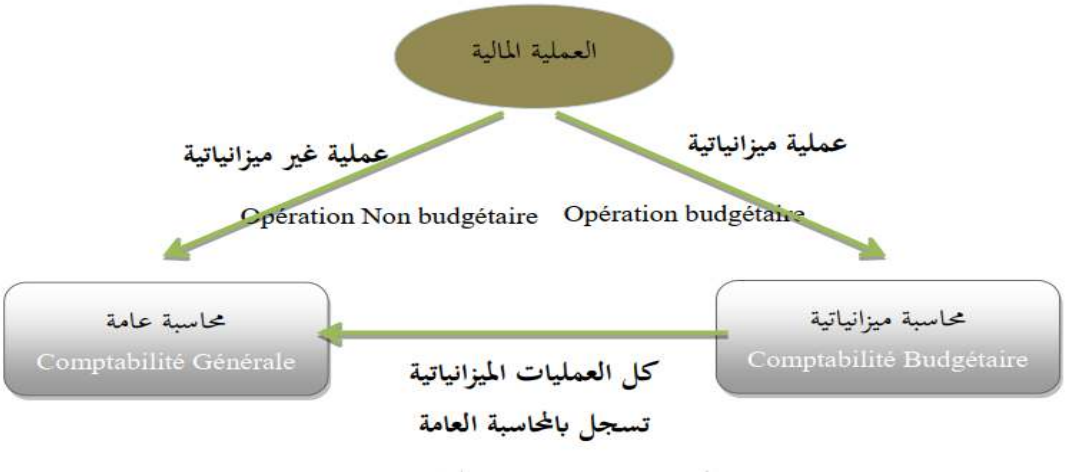
- **مبدأ استمرارية النشاط:** إذ يجعل هذا المبدأ من الممكن إجراء مقارنة دورية وتقييم تطور المؤسسة الصحية من منظور استمرارية النشاط؛
- **مبدأ التنظيم والإخلاص:** يجب أن تتوافق المحاسبة الاستشفائية مع القواعد والإجراءات المعمول بها ويتم تطبيقها بإخلاص من ترجمة للمعلومات المحاسبية وفق الواقع والأهمية النسبية؛
- **مبدأ الحيطة:** يتم إعداد المحاسبة الاستشفائية على أساس تقييمات حكيمة لتجنب مخاطر مستقبلية قد تثقل كاهل الأصول بالمؤسسة و نتيجتها؛
- **مبدأ ثبات الأساليب:** إذ تناسق المعلومات المحاسبية على فترات زمنية مختلفة يعني الدوام في تطبيق الإجراءات والأساليب المحاسبية وأي تغير في هذه الأساليب يجب حساب التغير بأثر رجعي؛
- **مبدأ عدم قابلية المساس بالميزانية الافتتاحية:** فالميزانية الافتتاحية مرتبطة بالميزانية الختامية للسنة التي تسبقها؛

- **مبدأ عدم التعويض:** فيتم تقييم الأصول والخصوم بشكل منفصل ولا يمكن إجراء أي تعويض بين الأصول و الخصوم.

الفرع الثاني. التوفيق بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا

إن الأحداث الاقتصادية والمالية التي تتم بالمؤسسة العمومية الصحية تؤثر على المحاسبة العامة كما تؤثر على المحاسبة الميزانياتية على حد سواء ولذا كان لزاما على المشرع المحاسبي بفرنسا أن يوضح المعالجة المحاسبية لمختلف الأحداث المالية ويحدد إن كان لها أثر على المحاسبة الميزانياتية أم لا، ومنه يوضح المشرع إن كانت العملية المحاسبية ميزانياتية أم لا حسب عبارتي: Opération budgétaire و Opération Non Budgétaire.

شكل 15: العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة الميزانياتية بالمؤسسة العمومية الصحية الفرنسية.



المصدر: من إعداد الطالب.

مثال: لنفترض أن مؤسسة صحية قامت باقتناء معدات طبية خلال السنة ن، وعند تحليل أثر هذه العملية على المحاسبتين نجد:

جدول 37: مثال حول المقاربة بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة.

نوع المحاسبة	العملية المالية	الأثر المالي والمحاسبي	العملية المسجلة
المحاسبة الميزانياتية	اقتناء معدات طبية	تسديد نفقة مالية جراء عملية الاقتناء	تسجيل حوالة دفع Mondât de paiement
المحاسبة العامة	اقتناء معدات طبية	- دخول معدات ضمن حـ/ 218؛ - خروج / إلتزام بتسديد مبالغ مالية.	• تسجيل عملية الشراء؛ • تسجيل عملية تسديد أو التزام بدين مالي.

المصدر: من إعداد الطالب

من المثال السابق نلاحظ أن المحاسبة العامة تسجل الأثر المالي لعملية اقتناء معدات طبية على ناحيتين، الأولى دخول وزيادة في ممتلكات المؤسسة ومن الناحية الثانية تسجيل اعتراف بالدين ومن ثم تسديده، بينما المحاسبة الميزانياتية فلا تسجل سوى عملية تسديد النفقة المالية فقط.

مثال2: لنفترض أن المؤسسة الصحية قامت بالتنازل عن شاحنة لمصالح أملاك الدولة، وعليه يكون الأثر المالي والمحاسبي كالتالي:

جدول 38: مثال 2 عن المقاربة بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة.

نوع المحاسبة	العملية المالية	الأثر المالي والمحاسبي	العملية المسجلة
المحاسبة الميزانياتية	التنازل عن شاحنة	لا يوجد أثر من ناحية النفقات أو الإيرادات	لا يوجد تسجيل
المحاسبة العامة	التنازل عن شاحنة	- خروج الشاحنة من ممتلكات؛ المؤسسة حـ/215 بقيمتها المحاسبية - ترصيد مخصصات الإهتلاك المتراكمة.	- تسجيل عملية التنازل؛ - تسجيل عملية ترصيد (استخدام) مخصصات الاهتلاك.

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ أن عملية التنازل عن الشاحنة وتحويل ملكيتها إلى مديرية أملاك الدولة لا يوجد لها أي أثر على المحاسبة الميزانياتية التي تهتم بالنفقات والإيرادات العمومية أي محاسبة الالتزامات، بينما العملية ذاتها لها أثر واضح على الذمة المالية للمؤسسة الصحية ومنه لها تأثير في المحاسبة العامة التي تهتم بهذه الذمة المالية، فتسجل بالمحاسبة العامة عملية التنازل وخروج الشاحنة من ممتلكات المؤسسة ومن ثم استخدام مخصصات الاهتلاك للشاحنة وترصيدها.

المطلب الثاني: أهم التسجيلات والمعالجات المحاسبية

لضمان عدم تلافي الحسابات والمخصصات المالية في المؤسسات العمومية الصحية قام المشرع المالي بفرنسا بإعداد مدونة حسابات موحدة تجمع بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة[1]، وهي مدونة مستنبطة من مخطط المحاسبة العامة الفرنسي PCG مع بعض التغيرات في الحسابات وفق ما يتناسب مع خصوصية المحاسبة العامة، وفي مطلبنا هذا سنحاول التطرق لأهم المعالجات المحاسبية في المؤسسات الصحية الفرنسية، علما أن أرقام الحسابات المذكورة في هذا المطلب هي وفق للمحاسبة العامة الفرنسية.

الفرع الأول: حسابات الميزانية

أولا. حسابات رؤوس الأموال (الصنف الأول)

- **حـ/ 10: المساهمات، الهبات والوصايا** بينما نفس الحساب بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي فيمثل رأس المال و احتياطات و يتفرع من هذا الحساب:

حـ/ 1021: الهبات و يسجل في الجانب الدائن في هذا الحساب قيمة الممتلكات المتحصل عليها من طرف المؤسسة الصحية عند إنشائها و يقابله في الجانب المدين التثبيتات ضمن حـ/2. و كحالة استثنائية عندما لا تجد المؤسسة طريقة صادقة لتحديد القيمة التاريخية للممتلكات وإذا لم يكن لها جرد مادي يبين قيمتها تسجل المؤسسة ممتلكاتها وفق القيمة الحالية والتسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:

[1] Nomenclature budgétaire et comptable applicable à l'EPRD, Ministre de la santé Françaises , lien: https://shorturl.at/jyzWZ , date de visite : 31/05/2023

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
21x		حـ/تثبيتات	xxx	
	1021	حـ / هبات		Xxx

أما إذا كان للمؤسسة سند موثوق يوضح قيمة التثبيت، يمكن للمؤسسة الصحية هنا أن تقوم بتسجيل التثبيت بالقيمة الموضحة في السند دون اللجوء إلى طريقة أخرى للتقييم مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة الإهتلاك منذ تاريخ الاستحواذ على التثبيت:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
21x		حـ/تثبيتات	xxx	
	1021	حـ / هبات		Xxx
		-- بالقيمة التاريخية أو القيمة الحالية---		
10682		حـ/ فوائض مخصصة للاستثمار	xxx	
	28xx	حـ/ اهتلاك تثبيتات		Xxx
		---بقيمة الإهتلاك المتراكم منذ تاريخ الاستحواذ إلى تاريخ التسجيل---		

حـ/ 1022 إلى حـ/ 1028: (عدا حـ/ 1025) وتندرج هذه الحسابات تحت الهبات الإضافية الممنوحة و تسجل حسب طبيعة المانح لها أو المتعاقد مع المؤسسة الصحية المستلمة للهبة، ونجد المدونة قسمت الحسابات حسب الجهة المانحة للهبة فمثلا: حـ/1022: هبات إضافية الدولة، حـ/ 1023: هبات إضافية–النواحي، حـ/ 1024: هبات إضافية– الأقسام، حـ/ 1028: هبات إضافية– أخرى. أما التسجيل المحاسبي فنميز هنا حالتين حالة الحصول على الهبة حسب طبيعتها، و هبة مالية:

مثال: قدمت الدولة للمؤسسة الصحية "س" هبة متمثلة في تثبيت، إذا التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2xx		حـ /تثبيات	xxx	
	1022	حـ/ هبات إضافية–الدولة		xxx

مثال 2: قدمت الدولة هبة نقدية للمؤسسة الصحية "س"، التسجيل المحاسبي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
443221		حـ /عمليات مع الدولة–إيرادات	xxx	
	1022	حـ/ هبـات إضافية–الدولة		xxx

ومن ثم نسجل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
515		حـ /حساب الخزينة	xxx	
	443221	حـ/ عمليات مع الدولة–إيرادات		xxx

حـ/1025: تبرعات ووصايا ويقابله التثبيتات المتبرع بها سواء العينية أو المعنوية وكذا التبرعات المالية الموجهة للاستثمار. والتسجيل المحاسبي كالتالي:

1) في حالة المتحصل هبة عينية:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2xx		حـ /تثبيتات	xxx	
	1025	حـ/ تبرعات ووصايا		xxx

2) في حالة المتحصل هبة مالية:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
46721		حـ /مدينون آخرون	xxx	
	1025	حـ/ تبرعات ووصايا		xxx
		----//----		
515		حـ/ الخزينة	Xxx	
	46721	حـ/ مدينون آخرون		xxx

3) في حالة تقديم الجهاز إلى مؤسسة أخرى مجانا (تنازل CESSION)

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
675		حـ /ق.ص للتثبيت الملغى	Xxx	
	2xx	حـ/ التثبيت المعني		xxx
		----//----		
28xx		حـ/ اهتلاك التثبيت	xxx	
	2xx	حـ/ التثبيت المعني		xxx
		----//----		
1025		حـ/ تبرعات ووصايا	xxx	
	7718	حـ/ نواتج استثنائية		xxx

4) في حالة الجهاز المحول كان بمقابل مالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
462		حـ /مدينو تحويلات	Xxx	
	775	حـ/ نواتج استثنائية		xxx
		----//----		
657		حـ/ مصاريف استثنائية	Xxx	
	2xx	حـ/ التثبيت المحول		xxx

- **حـ/106 الاحتياطات:** ويوضع بهذا الحساب كل النتائج الإضافية المخصصة لرأس المال. ويتفرع منه الحسابات التالية:

حـ/ 10682: فوائض مخصصة للاستثمار يسجل بهذا الحساب الفوائض المخصصة بشكل نهائي للاستثمار وعليه لا يمكن استرداد ما يسجل بهذا الحساب، ويقابله في الجانب المدين حـ/12 النتيجة أو حـ/110 عندما يتم تخصيص النتيجة من قبل مجلس الإدارة، وفي سياق التصحيح للأخطاء التي حدثت خلال السنوات السابقة يمكن أن يكون هذا الحساب مقابل العمليات المحاسبية المتعلقة بالتعديل كالأصول الثابتة والخصوم كذلك وخير مثال على ذلك هو تقييم بالفائض لتثبيت مادي أو معنوي.

ملاحظة: يجب ألا تجُعل المبالغ الناتجة عن التعديلات للسنوات السابقة حساب فوائض مخصصة للاستثمار مدينا، فالحساب يجب أن يكون دائنا أو ذو قيمة صفر، وفي حال عدم كفاية المبلغ المخصص في حـ/10682 يمكن الاستعانة بحـ/110، أو حـ/119.

حـ/10685: احتياط الخزينة ويتكون الاحتياط النقدي من النتائج المخصصة لتدعيم السيولة النقدية للمؤسسة الصحية، ويقيد هذا الحساب مدينا مقابل حـ/12 أو حـ/10 كما أن أي عملية استرداد من هذا الحساب لا تكون إلا بإذن من السلطات الوصية والاسترداد يكون لحـ/10682 أو حـ/110 أو حـ/119.

حـ/10686 احتياط التعويض خاص بمعاهد التدريب شبه الطبي والقابلات.

حـ/10687 احتياط تعويض أعباء اهتلاك المعدات و التجهيزات و المرافق (خاص بمجمعات المستشفيات الإقليمية)

- **حـ/11 الترحيل من جديد** وهي نتيجة أو جزء من النتيجة يتم تأجيل توزيعها من طرف مجلس الرقابة الذي أشرف على حسابات السنة السابقة ويضم كل من الحسابين:

حـ/110 الترحيل من جديد–دائن –ويقابله حـ/12 دائن عندما يتم تخصيص جزء من النتيجة للسنة السابقة من طرف مجلس الرقابة من أجل تخصيصها لاحقا.

حـ/119 الترحيل من جديد–مدين– في حالة تسجيل عجز يجب:

- خصم مبلغ العجز من الفائض المرحل وعليه يكون حـ/ 110 مدينا ويقابله حـ/ 12 دائنا؛
- إذا لم يستوفي المبلغ المرحل سابقا العجز المسجل في الدورة المالية الحالية، نسجل حـ/ 119 مدينا مع حـ/12 دائنا بعد تخصيص العجز من مجلس الرقابة.

- **حـ/ 12 نتيجة الدورة:** تحسب نتيجة الدورة بطرح مبالغ المنتوجات من مجموع الأعباء[1] وتكوم النتيجة إيجابية (حساب دائن) إذا كان فائض للمنتوجات عن الأعباء للسنة المالية، أم في حالة الأعباء أكثر من المنتوجات فيسجل الفرق في حساب النتيجة مدين، والتسجيل المحاسبي لكلتا الحالتين يكون كالتالي:

[1] L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, op.cit. p 15.

في حالة النتيجة إيجابية.

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
12		حـ /نتيجة الدورة	xxx	
	119	حـ/ الترحيل من جديد– مدين–		xxx
	أو/و 106x	حـ/ إحتياطات		xxx
	أو/و 110	حـ/ الترحيل من جديد – دائن–		xxx

في حالة النتيجة خسارة:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
110		حـ /الترحيل من جديد– دائن–	xxx	
119		حـ/ الترحيل من جديد– مدين–	xxx	
106x		حـ/ الاحتياطات	xxx	
	12	نتيجة الدورة– خسارة–		xxx

مبلغ حـ/ 110: في حدود المبلغ الدائن المسجل في الدورات السابقة.

- **حـ/13إعانات الاستثمار:** يقيد بهذا الحساب مجمل المبالغ المالية الموجهة للتجهيز أو الاستثمار، المسلمة من الجهات الوصية على تمويل المؤسسات الصحية، وفي حالة عدم تعيين التمويل على أنه إعانة استثمار من طرف الهيئة الممولة هنا تعطى الأولوية لحـ/ 13 إذا تم اقتناء بالمبالغ الممولة أصول أو معدات جديدة. ويتفرع من الحساب:
  - حـ/ 131: إعانات تجهيز؛
  - حـ/ 139: إعانات استثمار؛

التسجيل المحاسبي:

1) في حالة الحصول على إعانة تجهيز عينية:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2x		ح /التثبيت المقتنى	Xxx	
	131	ح /إعانات تجهيز		xxx

عند نهاية السنة المالية يتم إطفاء جزء من الإعانة وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
131		ح / إعانات تجهيز	Xxx	
	777	ح/منتوجات استثنائية		xxx

2) في حالة الحصول على إعانة تجهيز نقدية:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
44322		ح /الدولة- إيرادات-	Xxx	
	131	ح /إعانات تجهيز		xxx

ثم نسجل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
515		ح / حساب الخزينة	Xxx	
	44322	ح / الدولة- إيرادات-		xxx

- **حـ/ 15: مؤونات المخاطر والأعباء:** قد تصادف المؤسسة الصحية بعض الالتزامات التي يتوقع مستقبلا أن ينجم عنها أعباء على عاتق الذمة المالية للمؤسسة، لكن لا يمكن تحديدها بدقة أو لا نستطيع تحديد تاريخ استحقاقها، وعليه يقوم محاسب المؤسسة الصحية بتشكيل مؤونة أعباء أو مخاطر مثل المنازعات، العقوبات أو الغرامات.

لا تسجل المؤونة إلا بتوفر الشروط التالية:[1]

- إذا كان هناك التزام قانوني أو تنظيمي أو تعاقدي أو تعاقدي في نهاية السنة المالية معترف بها من قبل المؤسسة؛
- يحتمل أن يحدث تدفق خارج من موارد المؤسسة إلى طرف ثالث؛

[1] L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, op.cit. p24.

- من الممكن تقدير مبلغ المؤونة بموثوقية ومصداقية.

ولعل أهم المخاطر التي تواجه المؤسسة هي المنازعات القانونية مع المرضى والتي يتوقع أن ينجم عنها عقوبات وتعويضات مالية للمريض أو أهله، وعليه يقوم محاسب المؤسسة بتشكيل مؤونة مخاطر تحسبا لصدور قرار قضائي ضد المؤسسة ومنه يسجل محاسبيا:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
6815		ح / مخصصات مؤونات مخاطر.	xxx	
	1511	ح / مؤونة مخاطر –منازعات–		xxx

عند صدور حكم نهائي ضد المؤسسة من طرف محكمة مدنية أو محكمة إدارية، هنا يتم استخدام المؤونة المخصصة من خلال القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
151		ح / مؤونة مخاطر –منازعات–	xxx	
	515	ح / حساب الخزينة		xxx

في حالة تلاشي موضوع المؤونة مثل صدور قرار قضائي لصالح المؤسسة الصحية، هنا يقوم المحاسب بنفس تاريخ صدور القرار باسترجاع المؤونة من خلال القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
1511		ح / مؤونة مخاطر –منازعات–	xxx	
	7865	ح / استرجاع عن مؤونة مخاطر		xxx

ثانيا. حسابات التثبيتات (الصنف الثاني)

يتم الاعتراف بتثبيت مادي أو معنوي بالمؤسسة العمومية للصحة الفرنسية عندما يستوفي العنصر الشروط التالية:

- من المحتمل أن تستفيد المؤسسة من خدمات هذا العنصر؛
- يمكن تقييم قيمته، تكلفته بموثوقية تامة.

وتتحدد قيمة التثبيتات المعنوية والمادية حسب طبيعتها مثل الأراضي والمباني أو حسب وجهتها مثل معدات وأدوات طبية، من طرف المحاسب وفقا للفواتير أو حسب القيمة المذكورة في الجرد من

طرف المقتصد بالمؤسسة الصحية[1]. وعندما يتم استغلال التثبيت بشكل كلي كعنصر واحد يتم احتساب الإهتلاك له وفقا لطريقة استهلاك خدماته، أما إذا لكل جزء من التثبيت استهلاك مختلف فيتم حساب الإهتلاك لكل جزء بصفة خاصة، وبنفس المبدأ إذا تم إضافة عنصر أو مكون لتثبيت مادي وقام هذا العنصر بإضافة قيمة للتثبيت أو يقدم خدمة بمعدلات أكثر من السابق، فيتم حساب الإهتلاك لهذا العنصر بشكل منفصل ابتداء من تاريخ الاستبدال.[2]

كما يجب أن تتضمن ميزانية المؤسسة العمومية قيم التثبيتات المعنوية والمادية والتي يتأكد من بقائها بشكل دائم بذات المؤسسة لتهدف إلى تحقيق هدف المؤسسة المتمثل في تقديم الخدمة والرعاية الصحيتين، ويجب أن يتم إخراج الأصول الثابتة التي أصبحت خارج الخدمة أو غير مستعملة من طرف المؤسسة الصحية بقيمتها المحاسبية أي وفق القاعدة:

قيمة إخراج الأصل الثابت غير المستخدم = القيمة الدفترية للأصل – الإهتلاك المتراكم للأصل.

- **حـ/20: تثبيتات معنوية:** متمثلة في الحسابات 201 (مصاريف المؤسسة) 203 (مصاريف البحث والتطوير) 205(الامتيازات، الحقوق المماثلة، البراءات والرخص والعلامات) 208 (تثبيتات أخرى معنوية) وتشترك هذه الحسابات مع مثيلاتها في المحاسبة العامة الفرنسية المطبقة بالقطاع التجاري والصناعي.[3]

المعالجة المحاسبية:

لنأخذ حساب مصاريف البحث والتطوير مثالا للتسجيل المحاسبي فيتم تقييد حـ/ 203 مدينا ويقابله حـ/ 72: إنتاج مثبت دائنا، ثم يسجل قيد الاهتلاك بجعل حـ/ 6811: مخصصات اهتلاك تثبيتات معنوية مدينا مع حـ/ 28032: اهتلاك مصاريف البحث والتطوير. وبعد الاهتلاك الكلي للتثبيت المعنوي نضع القيد: حـ/ 28032 مدينا مع حـ/ 203 دائنا.

مثال: يلزم نظام المحاسبة العامة المطبق بالمؤسسات الصحية العمومية الفرنسية بإدراج مصاريف الدخول والإعلان عن طلبات العروض في الصحافة ضمن مصاريف البحث والتطوير ولنعتبر أن

[1] André SONRIER, Trésorier-payeur Général, Manuel Pratique de Comptabilité Hospitalière pour l'application du plan comptable a l'usage des établissements publics et privés, sixieme édition, 2012, P 09.
[2] L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, op.cit. p 40.
[3] Béatrice LE RHUN Marie-Cariline LEGENDRE, Document de travail, Comparaison de la M21 et du plan comptable général, Direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques, N 01, Décembre 2007, lien : https://drees.solidarites-sante.gouv.fr/sites/default/files/2020-10/dtsm1.pdf, P 07.

مصاريف إعلان عن صفقة في صحيفة فرنسية لاقتناء جهاز التصوير المغناطيسي كانت 1000 و.ن، بعد ذلك بشهرين تم اقتناء الجهاز بقيمة 120.000 و.ن وعليه تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
2033		حـ / مصاريف الدخول وإعلان طلب عروض	1.000	
	401	حـ / موردو خدمات		1.000

عند اقتناء الجهاز يتم تحميل مصاريف البحث والتطوير المتعلقة بإعلان عن طلب عروض ضمن تكلفة اقتناء الجهاز وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
215		حـ / معدات طبية	121.000	
	2033	حـ / م الدخول وإعلان طلب عروض		1.000
	404	حـ/ موردو تثبيتات		120.000

أما في حالة عدم جدوى طلب العروض (أي لم يتم التوصل إلى صفقة لاقتناء الجهاز) فيتم اهتلاك مصاريف الدخول وطلب العروض في نفس السنة بمعدل كامل (100%) ونسجل:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
6811		حـ/ اهتلاك تثبيتات معنوية	1.000	
	2033	حـ / مصاريف الدخول وإعلان طلب عروض		1.000

<u>التسجيل المحاسبي للبرمجيات المعلوماتية:</u> يوضح دليل المحاسبة العامة بالمستشفيات الفرنسية، أنه يوجد نوعين من البرمجيات المعلوماتية:

<u>النوع الأول:</u> برمجيات معلوماتية لا يمكن فصلها عن العتاد الذي تستلزمه لتقدم خدمات محوسبة، مثل برنامج استقبال وتنظيم المرضى بالإستعجالات، وعليه تسجل قيمته المحاسبية مع قيمة العتاد الذي يُشغله وفي مثالنا تسجل ضمن حـ/ 21832: عتاد إعلام آلي.

<u>النوع الثاني:</u> برمجيات معلوماتية قابلة للفصل، بمعنى برامج يمكن تثبيتها في عتاد إعلام آلي مختلف وتقدم خدماتها المحوسبة بشكل عادي وتعالج محاسبيا بشكل منفرد عن العتاد الحاسوبي، كما تحسب تكلفة برمجيات المعلوماتية وفق للجهة التي قامت بإنشائه أو تطويره، ففي حالة اقتناءه من طرف متعامل

خارجي عن المؤسسة الصحية تحتسب تكلفته بسعر الشراء، إضافة إلى كل المصاريف المباشرة وغير المباشرة لوضعه حيز التنفيذ والعمل، بما في ذلك مصاريف إعداد قواعد المعطيات الخاصة بالمؤسسة، وتدرج ضمن حـ/205

أما في حالة تطوير البرمجيات المعلوماتية من طرف المؤسسة فتحتسب تكلفته بمجموع مختلف نفقات البحث والتطوير والمصاريف المرتبطة بالتحليل والاختبارات، وتدرج التكلفة عند الانتهاء من البرنامج وبداية استغلاله في حـ/205، ونفس الحال بالنسبة تطوير موقع ويب خاص بالمؤسسة الصحية، كما تضع البرمجيات المعلوماتية ومواقع الويب إلى اهتلاك وفق معدل يوافق متوسط مدة الاستخدام.

- **حـ/21: تثبيتات مادية:** تظهر التثبيتات المادية التي بحوزة المؤسسة العمومية الصحية ضمن أصول ميزانيتها متمثلة في الأراضي (حـ/211) عمليات تهيئة للأراضي (حـ/212) والبنايات (حـ/213) والمعدات والتركيبات التقنية (حـ/215) وتثبيتات عينية أخرى (حـ/218) إضافة للتثبيتات الجاري إنجازها (حـ/23).

التسجيل المحاسبي: يتم إدراج التثبيتات المادية تكلفة اقتنائها ويسجل بالجانب المدين حـ/21X ويقابله بالجانب الدائن إما حـ/ 102 تبرعات أو حـ/ 13 احتياطات استثمار، أو حـ/ 4041 موردو تثبيتات أو حـ/ 72: إنتاج تثبيتات.

- **حـ/22 تثبيتات مخصصة مستلمة:** يسجل في هذا الحساب كل التثبيتات التي تستلمها المؤسسة الصحية في شكل تخصيص، أي أن هذه التثبيتات لا تكون ملكا للمؤسسة ولم تقم هي باقتنائها ولكن تتحصل عليها من طرف مؤسسة أو هيئة أخرى لتستغلها ضمن نشاطها الصحي وغاليا ما يحدث هذا بفرنسا ضمن ما يسمى بـ" Groupement de coopération sanitaire " (GCS) أو مجمع التعاون الصحي، بحيث يتم تبادل عديد التثبيتات بين المؤسسات الصحية التي تندرج ضمن نفس المجمع الصحي، فيسجل في الجانب المدين حـ/22 مع التفرع الذي يمثل طبيعة التثبيت المستلم (مثل حـ/221 أراضي مستلمة، أو حـ/225 معدات وأدوات وهكذا..) ويقابله في الجانب الدائن حـ/ 229 حقوق المحول–مستلم– أما القيمة فتكون بالقيمة الدفترية للتثبيت المحول والمحددة في وثيقة التخصيص المقدمة من طرف المؤسسة المسلِمة.

من جهة أخرى يسجل في الجانب الدائن كل الحسابات المعنية بالتثبيت من تمويله واهتلاكه أي حـ/ 28 للتثبيت المعني، حـ/131 إعانات تجهيز وكذا حـ/16 قروض ويقابلها في الجانب المدين حـ/229 حقوق المحول –مستلم–، بينما في حالة هنالك جزء من الإعانة محول للنتيجة بالمؤسسة المسلِمة فيسجل محاسب المؤسسة المستلمة قيد محاسبي يتضمن: حـ/139 قسط إعانة مرحل مدين، وحـ/229 حقوق المحول –مستلم– دائن.

مثال: قامت المؤسسة العمومية الصحية "س" باستلام مبنى من مؤسسة صحية أخرى بحيث كانت الحسابات المرتبطة بالمبنى كالتالي:

قيمة المبنى الدفترية المستلم: 1.600 ون؛ الاهتلاك المتراكم للمبنى (حـ/2813): 200 ون؛ إعانات تجهيز متعلقة بالمنى المستلم (حـ/131): 400 ون؛ قروض موجهة للمبنى (حـ/164): 600 ون؛ أما القسط المرحل للنتيجة من الإعانات(حـ/139) فكان بقيمة: 50 ون.

التسجيل المحاسبي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
2213		حـ/ مبنى مخصص	1600	
	2293	حـ / حقوق مبنى محول -مستلم-		1600
		--تسجيل عملية التخصيص---		
2293		حـ/ حقوق مبنى محول –مستلم–	1200	
	131	حـ/ إعانات تجهيز		400
	164	حـ/ قروض		600
	2813	حـ/اهتلاك مبنى		200
		---ترحيل الحقوق المحولة-----		

وبخصوص القسط المرحل للنتيجة من إعانة التجهيز الخاصة بالمبنى فيعالج وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
139		حـ/ قسط إعانة مرحل	50	
	2293	حـ / حقوق مبنى محول		50

أما رصيد الحسابان الرئيسيان لعملية تخصيص التثبيت المستلم فيظهران كالتالي:

م	حـ/ 223	د
1600	ر.م:**1600**	

م	حـ/2293	د
1200		1600
450:ر.د		50

وبافتراض أنه بعد مدة زمنية معينة تم إعادة تسليم المبنى لمؤسسته الأصلية وكانت بيانات الحسابات المتعلقة بالمبنى كالتالي:

قيمة المبنى لم تتغير 1.600 ون؛ الاهتلاك المتراكم للمبنى (حـ/2813): 600 ون؛ إعانات تجهيز متعلقة بالمنى المستلم (حـ/131): 400 ون؛ قروض موجهة للمبنى (حـ/164): 400 ون؛ أما القسط المرحل للنتيجة من الإعانات(حـ/139) فكان بقيمة: 150 ون.

عند إعادة التثبيت المستلم للمؤسسة الأصلية يسجل حـ/ حـ/229 حقوق المحول –مستلم– مدينا ويقابله حـ/22 تثبيتات مخصصة–مستلمة– دائنا بالقيمة الدفترية للتثبيت المخصص، وفي مثالنا نسجل القيد التالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
2293		حـ/ حقوق مبنى –مستلم–	1600	
	2213	حـ/ مبنى مخصص		1600

أما الحسابات المرتبطة بالمبنى المخصص فتعالج كالتالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
131		حـ/ إعانات تجهيز	400	
164		حـ/ قروض	400	
2813		حـ/ اهتلاك مبنى	600	
	2293	حـ/ حقوق مبنى –مستلم–		1400

أما القسط المرحل من الإعانة لنتيجة المؤسسة المستلمة فيعالج بالقيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2293		حـ/ حقوق مبنى –مستلم–	150	
	139	حـ/ قسط إعانة مرحل		150

قد يظهر رصيد دائن لحساب حقوق المبنى المحول –مستلم– فيتم ترصيده مع حساب الهبات (حـ/1021) وفي مثالنا يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2293		حـ/ هبات	100	
	1021	حـ/ حقوق المبنى المحول		100

أما رصيد الحسابان الرئيسيان لعملية إرجاع التثبيت المخصص فيظهران كالتالي:

م حـ/223 د	
1600	1600
0	**0**

م حـ/2293 د	
1600	450
150	1400
100	
0	**0**

ملاحظات:

- ✓ كل العمليات المحاسبية المسجلة في حالة استلام تثبيت مخصص تعتبر عمليات غير ميزانياتية؛
- ✓ بيانات الحسابات وأرصدتها المتعلقة بالتثبيت المخصص تقدم للمؤسسة المستلمة عن طريق وثيقة التخصيص التي يرسلها محاسب المؤسسة المرسلة.

- **حـ/23 تثبيتات جاري انجازها:** يظهر في هذا الحساب قيمة التثبيتات الجاري انجازها من طرف المؤسسة الصحية العمومية ولم تنتهي بعد ولم تدخل في الخدمة، وإذا قمنا بتصنيف التثبيتات جاري انجازها حسب أصل انشائها نجدها تنقسم إلى صنفين:

- ✓ تلك التثبيتات التي تنشأها المؤسسة بمواردها الخاصة (حـ/ 231 وحـ/232)؛
- ✓ تثبيتات يتم إنجازها على فترات زمنية متفاوتة من طرف متعهد خارجي (حـ/237 وحـ/238).

ويتم تحديد تكلفة التثبيتات التي قامت المؤسسة بإنجازها من خلال المحاسبة التحليلية التي تقوم بحساب مختلف التكاليف والمصاريف التي دخلت ضمن انجاز هذا التثبيت ومن ثم يسجل حـ/: 231 تثبيتات

معنوية جاري إنجازها أو حـ/232 تثبيتات مادية جاري انجازها مدينا بقيمة التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن حـ/ 72: إنتاج تثبيتات.

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
231		حـ / تثبيتات مادية جاري انجازها	xxx	
232		حـ/ تثبيتات معنوية جاري انجازها	xxx	
	72	حـ / إنتاج تثبيتات		xxxx

عندما تقوم المؤسسة العمومية الصحية من الانتهاء التام من انجاز التثبيت نسجل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
20x		حـ / تثبيتات معنوية	xxxx	
21x		حـ/ تثبيتات معنوية	xxxx	
	231	حـ / تثبيتات مادية جاري انجازها		xxxx
	232	حـ/ تثبيتات معنوية جاري انجازها		xxxx

- **حـ/235 حصة الإستثمار –الشراكة بين العمومي والخاص:** عندما يتم الحصول على ممتلكات عن طريق عقد إيجار استشفائي أو باتفاقية شراكة، فإن الإيجار الذي تدفعه المؤسسة الصحية للطرف الخاص المتعاقد يتكون من ثلاثة عناصر:

✓ حصة تتعلق بتكاليف استثمار الأصل(بما في ذلك مصاريف التثبيت أي التدخلات قبل وضع في الخدمة)؛

✓ حصة تتعلق بتكاليف تشغيل الأصل؛

✓ حصة تتعلق بتكاليف تمويل الممتلك.

أما تسديد عنصر "الإستثمار" من طرف المؤسسة الصحية قبل استلام الأصل يسجل بالحساب 235، وعند أخذ الحيازة أو الخدمة يسجل التثبيت المادي في حسابه المعني 21x بمجموع المبالغ المتفق عليها والمسجلة بالحساب 235.

التسجيل المحاسبي:

✓ **قبل الاستحواذ على التثبيت أو وضعه في الخدمة:**

تسجيل الجزء الخاص بالاستثمار:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
235		حـ / حصة استثمار شراكة عمومي-خاص	Xxx	
	4041	حـ / موردو تثبيتات		xxx

✓ بعد الاستحواذ على التثبيت أو وضعه في الخدمة:

جزء من الاستثمار تم تقديمه من شريك خاص:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
21x		حـ / تثبيت مادي	Xxx	
	235	حـ/حصة استثمار شراكة عمومي-خاص		xxx

حصة من الاستثمار متبقية مستحقة للشريك الخاص:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
21x		حـ / تثبيت مادي	Xxx	
	1675	حـ/ديون، شراكة عمومي-خاص		xxx

جزء من الاستثمار تم تمويله بإعانة استثمار:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
21x		حـ / تثبيت مادي	Xxx	
	13	حـ/إعانات استثمار		xxx

بعد الاستحواذ على الاستثمار يتم تسوية ديون الشراكة بتسجيل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
1675		حـ/ ديون، شراكة عمومي-خاص	Xxx	
	4041	حـ / موردو تثبيتات		xxx

- **حـ/ 24 التثبيتات المخصصة- المسلَمة-:** ونجد هذا الحساب غير موجود ضمن مخطط المحاسبة العامة الفرنسي الموجه للقطاع الاقتصادي، وهو متاح للمحاسبة الاستشفائية إذ جميع التثبيتات التي تستحوذها المؤسسة العمومية الصحية وتكون مخصصة أو موضوعة تحت تصرف هيئة تشاركية أخرى، مثل تخصيص مبنى لنقابة عمالية أو سيارات إسعاف لمجمع استشفائي، تسجل ضمن الحساب 24، فيسجل في الجانب المدين حـ/241: تثبيتات مخصصة، موضوعة تحت التصرف

ويقابلها بالجانب الدائن حساب التثبيت المعني؛ بينما يسجل حـ/ 249: حقوق المحول–المسلم– دائنا ويقابله في الجانب المدين إما حـ/28: مخصصات الاهتلاك، أو حـ/131: إعانات تجهيز أو حـ/16: اقتراضات.

مثال:

قامت مؤسسة عمومية صحية بتخصيص مبنى (حـ/213) قيمته الدفترية: 1.600 ون، علما أن تمويل المبنى كان بقرض (حـ/164) قيمته: 600 ون، وإعانات تجهيز (حـ/131) بقيمة: 400 ون وكان الاهتلاك المتراكم للمبنى(حـ/2813) بقيمة: 200 ون.

وكانت الأرصدة للحسابات المذكورة أعلاه كالتالي:

حـ/213: ر.م 1.600 ون؛ حـ/ 1021 ر.د 500 ون؛ حـ/139(أقساط إعانات تجهيز مرحلة للنتيجة): 50 ون

التسجيل المحاسبي لعملية التخصيص:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
24113		حـ/ مبنى مخصص	1600	
	213	حـ / مبنى		1600
		–تسجيل عملية التخصيص–		
131		حـ/ إعانات تجهيز	400	
164		حـ/ قروض	600	
2813		حـ/ اهتلاك مباني	200	
	24913	حـ/حقوق المبنى المحول		1200
		––ترحيل الحقوق المحولة––		

كما يتم معالجة قسط الإعانة المرحلة للنتيجة وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
24913		حـ/حقوق المبنى المحول	50	
	139	حـ / قسط إعانة مرحل		50

وبعد عملية التخصيص يظهر الحسابان المتعلقان بالتخصيص كالتالي:

م حـ/24913 د	
50	1200
ر.د **1150**	

م حـ/24113 د	
1600	ر.م **1600**

وبافتراض أنه بعد فترة زمنية معينة قامت المؤسسة الصحية باسترجاع المبنى المخصص علما أن قيمة الإعانة(حـ/131) المخصصة للمبنى: 400 ون، وقيمة القروض (حـ/164): 400، ومخصصات الإهتلاك (حـ/28): 600 ون، وقيمة قسط المرحل للنتيجة من الإعانة (حـ/139): 150 ون.

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
213		حـ / مبنى	1600	
	24113	حـ/ مبنى مخصص		1600
		--إلغاء التخصيص--		
24913		حـ/ حقوق المبنى المحول	1400	
	131	حـ/ إعانات تجهيز		400
	164	حـ/ قروض		400
	2813	حـ/ اهتلاك مبنى		600
		--ترحيل الحقوق المحولة---		
139		حـ/ قسط إعانة مرحل	150	
	24913	حـ/ حقوق المبنى المحول		150

عند الانتهاء من عملية المعالجة المحاسبة لاسترجاع المبنى المخصص يتم ترصيد المبلغ الدائن لحساب حقوق المبنى المحول (حـ/24913) مع حساب هبات (حـ/1021) بالجانب المدين:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
1021		حـ/ هبات	100	
	24913	حـ/ حقوق المبنى المحول		100

الحسابان المتعلقان بالتخصيص عند إلغاء التخصيص يكون رصيدهما كالتالي:

م حـ/24913 د		م حـ/24113 د	
1400	1150	1600	1600
	100		
0	**0**	**0**	**0**

ملاحظة: كل العمليات التي تسجل في حالة تسليم تثبيت مخصص تعتبر غير ميزانياتية.

ثالثا. حسابات المخزونات والمنتوجات قيد النفيذ (الصنف الثالث)

يسجل في هذا الصنف مختلف السلع والخدمات التي تدخل ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة العمومية الصحية من أجل تقديم خدماتها الصحية[1]، أي مختلف السلع والخدمات الاستهلاكية والتي يكون المقتصد هو المسؤول عنها، كما يضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:[2]

حـ/ 31: مواد أولية؛ حـ/32: تموينات أخرى؛ حـ/إنتاج سلعي جاري انجازه؛ حـ/35: المخزونات من المنتجات.

وتتبع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الصحية طريقة الجرد المتناوب في المعالجة المحاسبية للمخزونات، إذ في خضم السنة المالية لا يتم التسجيل المحاسبي في حسابات المخزونات، بحيث في حالة شراء مخزونات يتم تسجيلها في الجانب الدائن لحساب 601: مشتريات مواد أولية أو حـ/ 602: مشتريات أخرى مخزنة أو حـ/ 607: مشتريات سلع ويقابل هذه الحسابات في الجانب المدين حساب موردو السلع والخدمات (حـ/401).

أما عند نهاية السنة المالية فتتم عملية تسوية للمخزونات من خلال إدراج حساب المخزونات (حـ/ 3x) في الميزانية وفق القيود المحاسبية التالية:

1) شراء مواد أولية وتموينات أخرى ضمن الدورة المالية:

[1]Béatrice LE RHUN Marie-Cariline LEGENDRE, Document de travail, Comparaison de la M21 et du plan comptable général, op.cit, P 09.
[2] Jean-Claude Cazaneave, Éléments de comptabilité hospitalière, Berger-Levrault, 03 eme Edition, Paris-France, Avril 2000, P30

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
601		حـ/مشتريات مواد أولية مخزنة	xxxx	
602		حـ/مشتريات تموينات أخرى مخزنة	xxxx	
607		حـ/مشتريات سلع	xxxx	
	401	حـ / موردو سلع وخدمات		Xxxx

2) عند نهاية الدورة المالية نسجل قيد التسوية التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
6031		حـ/ التغير في مخزون مواد أولية		
6032		حـ/ التغير في مخزون تموينات أخرى		
6037		حـ/ التغير في مخزون السلع		
	31	حـ/ مواد أولية		
	32	حـ/ تموينات أخرى		
	37	حـ/ إنتاج سلعي جاري إنجازه		

مثال:

كان في مخزن المؤسسة العمومية الصحية "س" 50 ون كمخزون أولي من تموينات أخرى، وفي خلال السنة المالية قامت بشراء 100 ون، بينما أظهر الجرد السنوي مخزون نهاية مدة يقدر بـ 90 ون.

التسجيل المحاسبي:

قيد شراء التموينات:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
602		حـ/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة	100	
	401	حـ / موردو سلع وخدمات		100

عند نهاية الدورة المحاسبية، يتم الغاء المخزون الأولي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
6032		حـ/ التغير في مخزون تموينات أخرى	50	
	32	حـ / تموينات أخرى		50

ثم يتم تسوية المخزون المتبقي حسب بيانات الجرد السنوي النهائي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
32		حـ/ التغير في مخزون تموينات أخرى	90	
	6032	حـ / تموينات أخرى		90

رابعا. حسابات الغير (الصنف الرابع)

تسجل حسابات الغير مختلف الديون والذمم المالية الناجمة عن العمليات المالية وغير المالية بالمؤسسة العمومية الصحية، كما تسجل بها تسوية مختلف المصاريف والنواتج. ويضم كل من الحسابات:

- **حـ/40: الموردون والحسابات المرتبطة بها** كما لا يوجد اختلاف بين المخطط المحاسبي العام والمحاسبة الاستشفائية لهذا الحساب مثل: حساب المرودون (حـ/401)، موردو سندات للدفع (حـ/403)، موردو تثبيتات (حـ/404) بينما نجد حساب الموردون- فارق سعر الصرف-(حـ/407) خاص بالمحاسبة الاستشفائية فقط (M21) ويوضح هذا الحساب فارق تحويل العملة للموردين سواء موردون عاديون أو موردو التثبيتات، إذ يسجل في هذا الحساب التغيرات في الديون المستحقة للموردين والمقومة بالعملة الأجنبية عند تاريخ إغلاق الحسابات، أما المعالجة المحاسبية فتكون بتسجيل حـ/407 مدينا ويقابله حـ/47722 (انخفاض في الديون) دائنا بفارق سعر الصرف.
- **حـ/41: المدينون والحسابات المرتبطة** في حين نفس الحساب بالمخطط المحاسبي الفرنسي يسمى بالزبائن (Clients) ويرتبط الحساب بمختلف القيم المالية المتأتية من النشاطات الاستشفائية للمؤسسة العمومية الصحية وكذا مختلف المنتوجات المقدمة من ذات المؤسسة، ويقسم الحساب إلى صنفين:
  - ✓ حـ/411: المدينون العاديون: وهم مختلف المتلقين للخدمات الصحية والمنتجات المرافقة لها؛
  - ✓ حـ/416: المدينون-المنازعات-: يضم مختلف الديون المستحقة والتي هي في إطار نزاعي أو قضائي مع الطرف الثاني.

ويتفرع من المدينيون العاديون حسابات أخرى منها:

حـ/ 4111: الاستشفاء والتشخيص (حصة المريض)، حـ/4112: الصندوق المحوري، حـ/4113: صندوق الضمان الاجتماعي، وحـ/4115: أطراف أخرى مسددة، منها التعاضديات وهيئات التأمين والمساعدة الطبية من الدولة وغيرها.

المعالجة المحاسبية للمبالغ المدينية نتيجة تقديم خدمات صحية:

✓ عند تقديم خدمة صحية وتسجيل إيراد ناتج عنها:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
411		حـ/ المدينون- العاديون-	xxxx	
	7xx	حـ / المنتوج المعني بالخدمة		xxxx
	4457	حـ / الرسم على القيمة المضافة		xxxx

✓ عند تحصيل الدين المستحق:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
515		حـ/ الخزينة	xxxx	
	411	حـ/ المدينون- العاديون-		xxxx

✓ في حالة عدم تسديد المستحقات من طرف المدين(الزبون) وعند رفع دعوة قضائية عن مبالغ مالية متنازع عليها نسجل:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
4161		حـ/ المدينون-المنازعات-	xxxx	
	411	حـ/ المدينون- العاديون-		xxxx

✓ في حالة عدم امكانية تحصيل الديون المتنازع عليها تسجل كمصاريف للدورة التشغيلية وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
654		حـ/ ديون غير قابلة للتحصيل	xxxx	
	4161	حـ/ المدينون-المنازعات-		xxxx

- **حـ/42: المستخدمون والحسابات المرتبطة بهم:** يسجل بهذا الحساب مختلف الديون الملتزم بها للمستخدمين الطبيين وشبه الطبيين وكذا الإداريين ومختلف العاملين بالمؤسسات العمومية الصحية

كالأجور المستحقة(حـ/421) والتسبيقات على الأجور(حـ/425)، وحـ/427 (المستخدمون- اعتراضات).

أما التسجيل المحاسبي للأجور فيكون بتقييد مبالغ الأجور الصافية ضمن حـ/421: أجور مستحقة بالجانب المدين ويقابله في الجانب الدائن حـ/641: مصاريف للمستخدمين غير الطبيين، أو/و حـ/642: مصاريف مستخدمين طبيين، أو/و حـ/648: مصاريف أخرى للمستخدمين.

وعند تسديد مستحقات المستخدمين يقيد حـ/421: أجور مستحقة دائنا وحـ/515: الخزينة مدينا.

- حـ/43: **الضمان الاجتماعي وهيئات أخرى اجتماعية:** يمثل هذا الحساب مختلف المبالغ المالية المستحقة لهيئات الضمان والهيئات الاجتماعية الأخرى الخاصة بالمستخدمين ويتفرع إلى حـ/431: الضمان الاجتماعي، حـ/437: هيئات اجتماعية أخرى، حـ/438: هيئات اجتماعية- أعباء للدفع ومنتوجات للتحصيل. ويتم تسجيل مختلف المبالغ المالية المترتبة عن اشتراكات المؤسسة الصحية والعمال بالضمان الاجتماعي وكذا مختلف الهيئات الاجتماعية الأخرى أما التسجيل المحاسبي فيكون وفق القيد التالي:

✓ المستحقات الواجبة عن المؤسسة:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
645		حـ/ مصاريف الضمان الاجتماعي ومثيلاته	xxxx	
	431	حـ/ الضمان الاجتماعي		xxxx
	437	حـ/ هيئات اجتماعية أخرى		xxxx

✓ المستحقات الواجبة عن المستخدمين:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
641		حـ/ مصاريف الضمان الاجتماعي لغير طبيين	xxxx	
642		حـ/ مصاريف الضمان الاجتماعي للطبيين	xxxx	
	431	حـ/ الضمان الاجتماعي		xxxx
	437	حـ/ هيئات اجتماعية أخرى		xxxx

✓ عند تسديد المستحقات نسجل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
431		حـ/ الضمان الاجتماعي	xxxx	
437		حـ/ هيئات اجتماعية أخرى	xxxx	
	515	حـ/ الخزينة		xxxx

- حـ/47 **الحسابات الانتقالية والتي في الانتظار:** توجد بعض العمليات المحاسبية لا يمكن تسجيلها بشكل نهائي، بسبب الحاجة إلى معلومات محاسبية إضافية أو انتظار تاريخ تسجيل هذه العمليات ولذا يتم تجسلها في حساب مؤقت (حـ/47) ومن ثم إعادة تسجيل العملية المحاسبية مع حسابها الرئيسي. ويضم هذا الحساب عديد التفرعات نذكر منها:

حـ/471: إيرادات للتصنيف أو للتسوية: ويسجل به مختلف الإيرادات التي تدفع (تسدد) لحساب الخزينية الخاص بالمؤسسة العمومية الصحية، خاصة من طرف وكيل الإيرادات (Le régisseur) وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

- تسديد إيرادات محصلة من طرف وكيل الإيرادات:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
515		حـ/ الخزينة	xxxx	
	4711	حـ/ مدفوعات وكيل الإيرادات		xxxx

- عند تسوية وتصنيف الإيرادات من طرف الآمر بالصرف:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
4711		حـ/ مدفوعات وكيل الإيرادات	xxxx	
	7xx	حـ/ المنتج المعني		xxxx

ملاحظة: يجب ترصيد حساب مدفوعات وكيل الإيرادات في أقرب وقت ممكن مع الحساب المعني بالمنتجات (حـ/7xx) وذلك قبل إقفال السنة المالية كأقصى تقدير.

حـ/472 نفقات للتصنيف أو التسوية: يسجل بالحساب مختلف النفقات المسددة دون أمر بالتسديد مسبق (Mandatement préalable) وهي تلك النفقات التي تتكر بشكل دوري مثل فاتورة استهلاك الماء، الهاتف أو الكهرباء وعليه تتم المعالجة وفق القيدين التاليين:

- تسوية النفقة:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
4721		حـ/ نفقات مسددة دون أمر مسبق	xxxx	
	515	حـ/ الخزينة		xxxx

- تحميل النفقات وتصنيفها:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
6xx		حـ/ العبء المعني	xxxx	
	4721	حـ/ نفقات مسددة دون أمر مسبق		xxxx

خامسا. الحسابات المالية (الصنف الخامس)

يدرج في حسابات هذا الصنف مختلف الحركات القيمية سواء كانت نقدا أو عن طريق الشيكات وكذا العمليات التي تتم مع المحاسب العمومي، البنك ومختلف المؤسسات المالية.

- حـ/50 القيم المنقولة للتوظيف: ويضم هذا الحساب مختلف السندات والأسم التي يمكن للمؤسسة العمومية الصحية تداولها بالاشتراك مع المحاسب العمومي كسندات الخزينة (حـ/507) وسندات الصندوق قصيرة الأجل (حـ/508).
- حـ/51 البنك، المؤسسات المالية وما شابهها: يسجل محاسبيا في هذا الحساب مختلف القيم المالية وحركاتها مع البنك والمؤسسات المالية الأخرى كالخزينة (حـ/515)، أو تعبئة البطاقات البنكية (حـ/5115) مع حسابات أخرى تهم المحاسب العمومي ولا علاقة للمؤسسة العمومية الصحية بها مثل تسبيقات على الخزينة (حـ/5192) و بطاقات خزينة (حـ/5194) وغيرها من الحسابات موضحة في المخطط المحاسبي الاستشفائي
- حـ/54 وكالة التسبيقات والاعتمادات المالية: ويضم كل من حساب السيولة لدى الوكيل- تسبيق (حـ/5411) الذي يسجل به التسبيقات المالية التي تقدم للوكيل بالمؤسسة العمومية للصحة، إذ يظهر حساب التسبيق مدينا بمبلغ التسبيق ويقابله حساب الخزينة بنفس المبلغ وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
5411		حـ/ السيولة لدى الوكيل- تسبيق	Xxxx	
	515	حـ/ الخزينة		xxxx

كما يسدد وكيل الإيرادات والنفقات مختلف النفقات المتكررة وصغيرة المبالغ من التسبيق المقدم له باشتراط تقديم الوثائق الثبوتية للنفقة وتصنيفها كعبء وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
6xx		حـ/ العبء المعني	xxxx	
	5411	حـ/ السيولة لدى الوكيل– تسبيق		xxxx

✓ **545 مسير الوصايا:** يسجل بهذا الحساب مبلغ المحصل من الهبات والوصايا السنوية بالجانب المدين ويقابله في الدائن من القيد حساب هبات ووصايا في طور الاستلام (حـ/475).

الفرع الثاني: حسابات التسيير

تهتم حسابات التسيير (الصنف 6 والصنف 7) بالنشاط العادي للمؤسسة العمومية الصحية والتسيير المالي وكذا العمليات الاستثنائية.

أولا. حسابات الأعباء (الصنف6):

والتي يسجل بها محاسبيا مختلف الأعباء العادية والاستثنائية خلال دورة الاستغلال للمؤسسة الصحية حسب طبيعتها، كالمشتريات المستهلكة (حـ/60) والخدمات الخارجية المقدمة (حـ/61) وخدمات أخرى (حـ/62) وضرائب ورسوم متحملة (حـ/63) ومصاريف المستخدمين (حـ/64)، وأعباء تسيير أخرى (حـ/65) ومصاريف مالية (حـ/66).

وعلى العموم يمكن تقسيم حسابات الأعباء حسب طبيعتها كالتالي:

- الأعباء المتحملة ضمن الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة العمومية الصحية تسجل ضمن الحسابات 60 إلى 65؛
- الأعباء المرتبطة بالتسيير المالي تسجل ضمن الحساب 66؛
- الأعباء المتربطة بالعمليات غير العادية (الاستثنائية) للمؤسسة العمومية الصحية تسجل ضمن الحساب 67؛
- الأعباء المتعلقة بالاهتلاكات ونقصان القيمة تسجل ضمن الحساب 68.

كما أن كل الضرائب والرسوم تسجل ضمن حسابات الأعباء ماعدا الرسم على القيمة المضافة (حـ/445). أما المعالجة المحاسبية في هذا التصنيف فلا تختلف بشكل كبير عنها في المخطط المحاسبي

الفرنسي لذا سنتطرق لأهم الحسابات والمعالجات المحاسبية التي نراها تخص المحاسبة الاستشفائية دون غيرها.

- **حـ/ 60 المشتريات:** يسجل تحت طي هذا الحساب مختلف المشتريات التي تقدم المؤسسة على اقتنائها بهدف تحويلها إلى سلع وخدمات قصد بيعها تحت عنوان خدمة صحية أو مشتريات يتم استهلاكها مباشرة ومن تفرعات هذا الحساب نجد:

حـ/ 601 مشتريات مخزنة من المواد الأولية: يقيد في هذا الحساب مجموعة المواد الأولية ومختلف التوريدات المشترات بهدف تحويلها قبل بيعها أو استهلاكها، ومثال ذلك المواد الأولية المشترات من طرف الصيدلي الذي يحولها غلى أدوية تقدم مع الرعاية الصحية للمريض. وتقسم وفق المخطط المحاسبي الاستشفائي إلى: مشتريات ذات طببيعة صيدلانية (حـ/60111) ومشتريات ذات طبيعة طبية (حـ/60112) وأخرى ذات طبيعة فندقية وعامة (حـ/60113).

حـ/602 مشتريات مخزنة– توريدات أخرى: يتعلق هذا الحساب بمختلف المواد التي يتم استهلاكها مباشرة من المؤسسة الصحية العمومية بهدف تقديم النشاطات والخدمات التي أسست من أجلها. ومثال ذلك الغازات الطبية (حـ/60216) والمنتجات المتعلقة بالدم (حـ/ 60215)

حـ/603 التغير في المخزونات: يسجل به التغيرات المسجلة في المخزونات الممونة والمشتريات ولا تختلف المعالجة المحاسبية عنه في المحاسبة العامة الفرنسية.

حـ/606 مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات: أي تلك المشتريات غير قابلة للتخزين مثل الطاقة الكهربائية والماء وغيرها ولا يمكن التصرف فيها من طرف أمين مخزن المؤسسة.

– **حـ/61 الخدمات الخارجية:** يسجل في هذا الحساب مختلف الخدمات المقاولاتية من جهة ومن جهة أخرى يسجل تكاليف التموين بالخدمات الخارجية عن المؤسسة العمومية للصحة. ويتفرع منه مثل غيره العديد من الحسابات كالتقاول العام(حـ/611) والإيجار (613) والصيانة(حـ/615) والتأمين (616).

– **حـ/62 خدمات خارجية أخرى:** ويسجل به مصاريف الخدمات الخارجية التي لم تدرج ضمن الحساب السابق (61) ومثال ذلك:

مصاريف المستخدمين الخارجين عن المؤسسة (حـ/621): إذ يمكن للمؤسسة العمومية الصحية أن تستعين بمستخدمين خارجيين توظفهم هيئة أخرى وعليه تعالج محاسبيا بإدراج حـ/621 مدينا ويقابله حساب الموردين دائنا(حـ/401)؛

نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين (حـ/624): يقيد في الحساب مصاريف النقل للسلع والمواد ومختلف التوريدات للمؤسسة، خاصة أن قنوات اللوجستية للمؤسسات الصحية لا تعرف التوقف طوال الوقت من نقل للأدوية والمواد الغذائية ومختلف الغازات الطبية، كما يسجل بنفس الحساب مصاريف النقل الجماعي للمستخدمين في حالة استعانة المؤسسة الصحية بطرف خارجي لنقل عمالها.

ثانيا. حساب النواتج (الصنف 7):

يضم هذا الصنف مختلف الحسابات التي تسجل محاسبيا في الدورة المحاسبية المنتوجات حسب طبيعتها والمتعلقة بالتشغيل العادي للمؤسسة، التسيير المالي الخاص بها وكذا العمليات الاستثنائية التي تقوم بها وتتوزع حسابات المنتوجات وفق الشكل التالي:

- منتوجات النشاط العادي للمؤسسة تسجل ضمن الحسابات من 70 إلى 75؛
- المنتوجات المرتبطة بالتسيير المالي للمؤسسة تسجل ضمن الحساب 76؛
- المنتوجات المتعلقة بالعمليات الاستثنائية للمؤسسة تسجل ضمن الحساب 77؛
- الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات تدرج في الحساب 78.

ولعل أهم المنتوجات التي تقدمها المؤسسة العمومية الصحية بفرنسا هي كالتالي:

- **حـ/708 منتوجات من النشاطات الملحقة بالنشاط الاستشفائي:** ويقصد بها مختلف الخدمات المقدمة سواء للمستخدمين الطبيين وشبه الطبيين للمؤسسة أو الأفراد الذين يتلقون خدمات صحية بذات المؤسسة ومثال ذلك خدمة توفير السكن للمستخدمين (حـ/70811) وخدمة توفير الوجبات الغذائية (حـ/70812) وخدمة رعاية الأطفال (حـ/70813)، أما بالنبة للمرضى فلهم عديد الخدمات الفندقية والمرافقة من المؤسسة الصحية كخدمة توفير الغرف الاستشفائية (حـ/70821) والتي تحتسب بعدد الأيام الاستشفائية التي بقيها المريض مضروبة في سعر اليوم الاستشفائي انطلاقا من المحاسبة التحليلية ونفس الحال للوجبات الغذائية (70822) وخدمة الهاتف وغيرها من الخدمات.

- **حـ/73 المنتوجات من النشاطات الاستشفائية:** اي مجمل الخدمات الصحية والاستشفائية التي تقدمها المؤسسة الصحية للمرضى ومرتفقي الصحة ويقسم حسب الطرف المسدد لمقابل الخدمة (التأمين للمريض، المريض، التعاضديات، الدولة ..)، وعليه يتفرع الحساب كالتالي:

✓ حـ/731 منتوجات على عاتق التأمين الصحي للمريض؛

✓ حـ/732 منتوجات على عاتق المريض، الهيئات التكميلية وهيئات الضمان؛

✓ حـ/733منتوجات الخدمات والرعاية الصحية الموجهة للمرضى الأجانب غير المأمنين بفرنسا؛

✓ حـ/734 خدمات مقدمة لمرضى مؤسسة أخرى؛

✓ حـ/735 منتوجات على عاتق الدولة، الجماعات المحلية وهيئات عمومية أخرى.

- **حـ/74 إعانات استغلال والمساهمات:** يقيد في هذا الحساب مختلف الإعانات المالية التي تتحصل عليها المؤسسة العمومية الحصية للقيام بنشاطاتها العلاجية والاستشفائية، فيقيد حساب الإعانة المعني دائنا ويقابله حساب الغير المعني مدينا.

مثال: تحصلت المؤسسة العمومية الصحية "س" على إعانات استغلال مقدرة بـ 500 و.ن من طرف الدولة حيث تم تحويلها لحساب المؤسسة لدى الخزينة.

وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

	م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
	44322		حـ /الدولة- إيرادات-	xxx	
		747	حـ /إعانات استغلال- الدولة-		xxx

ثم نسجل:

	م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
	515		حـ / حساب الخزينة	xxx	
		44322	حـ / الدولة- إيرادات-		xxx

المطلب الثالث: مخرجات نظام المحاسبة العامة بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا

لقد حددت التعليمة الميزانياتية والمحاسبية رقم M21 بالمؤسسات العمومية للصحة، عدد من القوائم المالية والبطاقات المعلوماتية التي يجب إعدادها متمثلة في 45 قائمة وبطاقة قسمت مهمة إعدادها على كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومية ولعل أهم هذه القوائم الميزانية، جدول النتائج، بطاقة وكالة الإيرادات والنفقات، جدول التثبيتات المحولة بين المؤسسات العمومية الصحية، جدول اهتلاك التثبيتات بالمؤسسة.

وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى أهم هذه القوائم والبطاقات وذكر شكلها ومكوناتها وكيفية إعدادها.

الفرع الأول. ميزانية المؤسسة العمومية الصحية الفرنسية

إعداد ميزانية المؤسسة نهاية السنة المالية من مهام المحاسب العمومي المكلف بالمؤسسة الصحية ولكن البيانات المحاسبية والمالية يقدمها له الآمر بالصرف عن طريق مصالحه طوال السنة المالية، وتتكون الميزانية من جانب للأصول وآخر للخصوم وتشبه في الحسابات المكونة لها إلى حد كبير ميزانية المؤسسات التجارية مع بعض الاختلافات نتيجة خصوصية المؤسسات الصحية، كما تظهر الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجتها للدورة المالية.

جدول 39: مكونات الميزانية بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا.

الأصول		
التعيين	الحساب	حساب الإهتلاك أو نقصان القيمة
تثبيتات معنوية:		
- مصاريف المؤسسة	201	2801
- مصاريف الدراسات، البحث والتطوير.	203	2803
- مساهمات إستثمارات مشتركة.	204	2804، 2904
- الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص والعلامات.	205	2808، 2908
- تثبيتات معنوية أخرى.	208	2932
- تثبيتات معنوية جاري إنجازها.	232	
تثبيتات عينية:	212 ،211	2811، 2812، 291،2911
- أراضي.	214 ،213	2813،2814،2913،2914
- بنايات.	215	2815،2915
- تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية.	218	2718،2919
- تثبيتات عينية أخرى.	231،235،238	.2931
- تثبيتات عينية جاري إنجازها.	22	282، 292.
- تثبيتات عينية مخصصة	26	
تثبيتات مالية:	271،272	296
- مساهمات وديون دائنة ملحقة بمساهمات.	274	2971، 2972
- تثبيتات مالية أخرى.		2974
- قروض.		
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ:		
- مواد أولية.	31	391
- تموينات أخرى.	32	392
- سلع جاري إنجازها.	33	.393
- منتجات.	35	395
- مخزون من السلع.	37	.397
حسابات دائنة:		
- إقامة استشفائية وتشخيصات.	411	491
- ديون غير قابلة للتحصيل.	415	
- أعباء معاينة مسبقا.	486	
المجمـــــــوع		

الخصوم	
التعيين	الحساب
رؤوس الأموال الخاصة:	
- إحتياطات:	106
• فائض مخصص للإستثمار	10682
• إحتياط الخزينة.	10685
• إحتياط المعادلة.	.10686
- الترحيل من جديد	11
- **نتيجة الدورة.**	12
- إعانات إستثمار.	139 ،131
- مؤونات نظامية.	14
- حقوق صاحب الامتياز.	229
المجمـــــــــــــوع I	
- مؤونات مخاطر	152 ،151
- مؤونات أعباء	153،157،158
المجمـــــــــــــوعII	
خصوم مالية غير جارية:	
- قروض إجبارية.	163
- قروض من مؤسسات إقراض.	164
- قروض وديون مالية مختلفة.	165،167،168
- ديون عن الخزينة	519
خصوم جارية للاستغلال:	
- تسبيقات مستلمة.	419
- ديون موردون وديون أخرى ملحقة.	401، 403، 408.
- ديون جبائية واجتماعية.	421، 424، 431.
ديون مختلفة:	
- موردو تثبيتات وحسابات ملحقة.	404، 405.
- أموال مودعة من الاستشفائيين والمقيمين.	4633
- ديون أخرى.	466، 4716
- منتوجات معاينة مسبقا	487
المجمـــــــــــــوعIII	
- إيرادات للتصنيف أو التسوية.	471، 473، 475
المجموع العام (I+II+III)	

المصدر: L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, Annexe N°03 : Fiches d'écritures, Fiche 28, Page 51.

الفرع الثاني. جدول النتائج

جدول 40: مكونات جدول النتائج بالمؤسسة العمومية الصحية بفرنسا.

أولا. الأعباء

البيان	الحساب	المبالغ
أعباء الاستغلال:		
- المشتريات المستهلكة من السلع	من ح/607 إلى ح/6097	
التغير في المخزون	6037	
- المشتريات المستهلكة من المواد الأولية والتوريدات المختلفة	من ح/601 إلى ح/6091	
التغير في المخزونات	ح/6031	
- المشتريات المختلفة مستهلكة	من ح/602 إلى ح/6092	
التغير في المخزون	ح/6032	
- مشتريات غير مخزنة من المواد الأولية	من ح/606 إلى ح/6096	
- خدمات خارجية	ح/ 61-619، ح/62-629	
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	ح/631، 633، 635، 637	
- أعباء العمال:		
• أجور وأعباء المستخدمين	ح/641، 642، 648، 649..	
• أعباء اجتماعية	ح/645، 647..	
- مخصصات الاهتلاك ومؤونات :		
• مخصصات اهتلاك ونقصان القيمة للتثبيتات	ح/6811، 6816	
• مخصصات اهتلاك ونقصان القيمة للأصول الجارية	ح/6817	
• مخصصات اهتلاك ومؤونات المخاطر والأعباء	ح/6812، 6815	
- أعباء أخرى	ح/65	
المجمـــــــــوع I		
أعباء مالية:		
- مخصصات اهتلاكات والتمويلات	ح/686	
- فوائد وأعباء مماثلة	ح/661، 665، 668	
- خسائر الصرف	ح/666	
- خسائر صافية عن التنازل عن أصول مالية	ح/667	
المجمـــــــــوعII		
أعباء استثنائية:		
- أعباء على عمليات التسيير	ح/671، 678	
- أعباء للدورة المحاسبية الحالية	ح/672، 673	
- أعباء لدورات سابقة	ح/675	
- أعباء على عمليات رأسمالية	ح/6874	
- استرجاع مخصصات اهتلاك وتمويلات وخسائر القيمة:	ح/6871، 6876	
• مخصصات مؤونات تنظيمية		
• مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة استثنائية		
المجمـــــــــوع III		
مجمـــــــــوع الأعباء		
نتيجة دائنة		
المجموع الكلي		

ثانيا. المنتوجات:

البيان	الحساب	المبالغ
منتوجات الاستغلال:		
- مبيعات من السلع	حـ/707	
- منتوجات مباعة	حـ/ 70 (ما عدا 707) إلى	
- إنتاج مخزن	حـ/709	
- إنتاج مثبت	حـ/713	
- إنتاج من الخدمات الاستشفائية	حـ/72	
- إعانات استغلال ومشاركة	حـ/73	
- استرجاع عن اهتلاكات وتموينات	حـ/74	
- تحويلات أعباء الاستغلال	حـ/781	
- منتوجات أخرى لدورة الاستغلال	حـ/791	
	حـ/75	
المجمـــــــــوع I		
منتوجات مالية:		
- منتوجات المساهمات وأصول مالية		
- عائدات أصول مالية وفارق التقييم		
- استرجاع عن تموينات		
- أرباح الصرف		
- أرباح صافية عن عمليات بيع أصول مالية		
المجمـــــــــوعII		
منتوجات استثنائية:		
- منتوجات على عمليات التسيير	حـ/771، 778	
- منتوجات للدورة المحاسبية الحالية	حـ/772، 773	
- منتوجات لدورات سابقة	حـ/775، 777	
- منتوجات على عمليات رأسمالية		
- استرجاع مخصصات اهتلاك وتموينات وخسائر القيمة:	حـ/7874	
• مخصصات مؤونات تنظيمية	حـ/7876	
• مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة استثنائية	حـ/797	
- تحويلات استثنائية		
المجمـــــــــوع III		
مجمـــــــــوع المنتوجات		
نتيجة مدينة		
المجموع الكلي		

المصدر: L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, Annexe N°03 : Fiches d'écritures, Fiche 29, Page 55.

المبحث2: النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص

– دراسة حالة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون شراكة كوبا– الجزائر ببشار–

بهدف إدماج المؤسسات العمومية للصحة ضمن التسيير العمومي الحديث، استحدثت وزارة الصحة عددا من المؤسسات الصحية ومنحتها صفة المؤسسة العمومية وذات طابع خاص، الذي يمنحها مجالا واسعا للمبادرة الإدارية في اتخاذ القرار، والمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– واحدة من هذه المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي "SCF" في المجال المحاسبي، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة وتحليل نظام المعلومات المحاسبي واستخراج أهم الوثائق المستندية والمعالجة المحاسبية للأحداث المالية.

المطلب 1: تقديم المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار Établissement Hospitalière d'Ophtalmologie BECHAR

الفرع الأول. تعريف المؤسسة

تعتبر المؤسسة الاستشفائية لطب العيون مؤسسة عمومية ذات بعد إقليمي، تقع في بلدية بشار ولاية بشار وتقع بالجنوب الغربي للعاصمة الجزائر وتبعد عنها بـ 950 كم، كما تصنف المؤسسة بأنها ذات طابع خاص وليست إدارية لها الشخصية المعنوية والاستقلال المالي وفقا ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 13–93 المؤرخ في 25 فيفري سنة 2013.[1]

[1] مرسوم تنفيذي رقم 13–93 مؤرخ في 25 فبراير سنة 2013، يتمم قائمة المؤسسات الاستشفائية لطب العيون الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 12–281، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 12.

شكل 16: شعار المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار.



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة.

أولا. موقع المؤسسة:

يتربع مقر المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار في مساحة تقدر بـ 19300 م^2 بمحاذاة طريق لحمر ببشار، وتأخذ البنايات مساحة 9085 م^2 بينما خصص ما مساحته 4903 م^2 للإقامة الخاصة بالموظفين.

ثانيا. الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

بالرغم من أن المشرع قد قام بتحديد التنظيم (الهيكل) الداخلي للمؤسسات الاستشفائية[1] سنة 2017 إلا أنه لم ينص صراحة على أن هذا التنظيم يطبق على المؤسسات الاستشفائية لطب العيون وبسبب هذا الفراغ القانوني ونظرا لعدم القدرة على تسيير المؤسسة بدون هيكل تنظيمي تم اعتماد هيكل تنظيمي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار، والذي يشبه إلى حد كبير تنظيم المؤسسات الاستشفائية بصفة عامة ولكن به بعض التغييرات نذكرها في النقاط التالية:

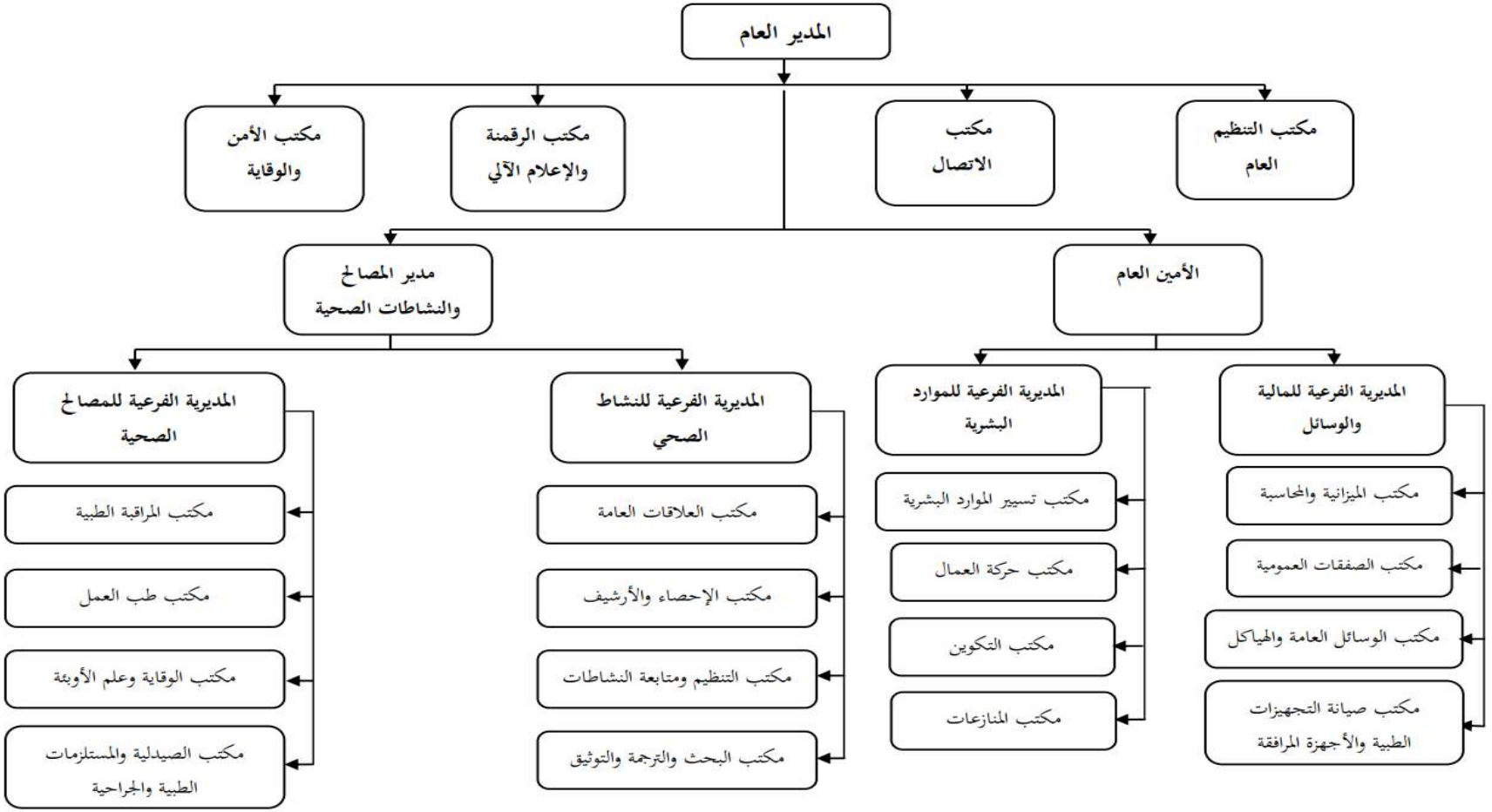
- ✓ مكتب الصفقات العمومية يخضع لسلطة سلمية ابتداء من المدير الفرعي للمالية والوسائل وإلى الأمين العام ومن ثم إلى المدير وهذا ما يجعله غير مستقل تنظيميا في عمله ويؤثر ذلك على نزاهة المكتب خاصة لما له دور في الحفاظ على المال العام، بينما في هيكل المؤسسات الاستشفائية فهو تابع

[1] القرار المؤرخ في 14 ذي الحجة عام 1438 الموافق 5 سبتمبر سنة 2017، يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات الاستشفائية، الجريدة الرسمية، العدد 69، سنة 2017.

مباشرة إلى المدير العام ولا يخضع إلى أي سلطة من غيره. ويضم هذا المكتب كل من الصفقات والمنازعات والشؤون القانونية؛

- ✓ غياب لمكتب الدخول والتوجيه بالرغم من الأهمية الكبيرة له في توجيه المرضى وتقديم إحصائيات مهمة وكذا تسيير حركة المرضى داخل الوحدتين الاستشفائيتين ونجد الهيكل الأول قد أدرج مكتب الدخول والتوجيه ضمن المديرية الفرعية للنشاطات الطبية؛
- ✓ تم تقديم مهام صيانة التجهيزات الطبية والأجهزة المرافقة لمكتب تابع للمديرية الفرعية للمالية والوسائل ونرى أن هذا الفعل هو الصواب حسب حجم النشاطات الموكلة للمكلفين بالصيانة، بينما الهيكل العام للمؤسسات الاستشفائية يدرج الصيانة كمديرية فرعية ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات العمومية الصحية؛
- ✓ استحداث عدد من المكاتب حسب احتياجات المؤسسة الإدارية مثل مكتب الإحصاء والأرشيف، مكتب البحث والترجمة والتوثيق وكذا مكتب الصيدلية والمستلزمات الطبية والجراحية، خاصة وأن الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاستشفائية قد تغاضى عن ذكر الصيدلية بالرغم من دورها المحوري في تسيير المؤسسات.

شكل 17: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون- بشار-



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة

ثالثا. القدرات المادية والبشرية للمؤسسة

لكي تقوم المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار بمهامها المتمثلة في تقديم خدمات صحية للعامة تم تسخير لها مجموعة من القدرات البشرية والمادية نفصلها كالتالي:

1. الإمكانيات البشرية للمؤسسة محل الدراسة

بلغ عدد الموارد البشرية الجزائرية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار نهاية سنة 2022 ،149 موظفا (تظم موظفا 01 ضمن عقود ما قبل التشغيل)، تقسم إلى 79 رجل و 70 من جنس أنثى أي ما نسبته 53% رجال و47% نساء من مجموع الموظفين الجزائريين، أما توزيع الموظفين حسب الفئات العمرية فنوضحها من خلال الجدول التالي:

جدول 41: توزيع الموظفين الجزائريين بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار حسب العمر.

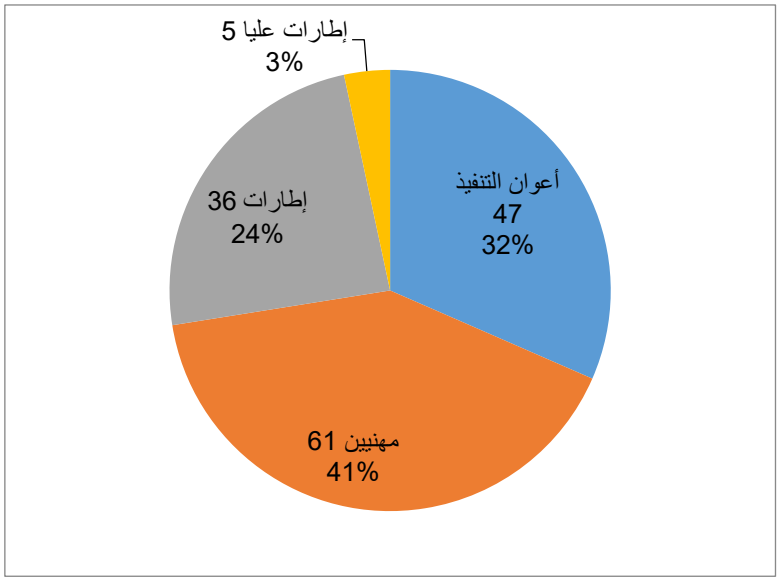
الفئة العمرية(السنوات)	عدد الموظفين	النسبة
25 -18	4	%2
35-26	76	%51
45-36	46	%31
55 -46	19	%13
أكبر من 55	4	%3
المجموع	**149**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من بيانات المدير الفرعي للموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة.

ونجد أن نسبة الشباب من الموظفين تأخذ حصة الأسد لتصل إلى 82% من المجموع ذو أعمار تتراوح بين 26- 45 سنة ولعل السبب الرئيس لهذا هو حداثة نشأة المؤسسة(منذ سنة 2013 فقط) أين تم توظيف هذه القدرات البشرية.

أما توزيع الموظفين حسب الوظيفة فنوضحه من خلال الشكل التالي:

شكل 18: توزيع الموظفين بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من بيانات المدير الفرعي للموارد البشرية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–

ويقوم الموظفين الجزائريين بتسيير إدارة المؤسسة والاهتمام بعمليات اللوجستيك والإمدادات الضرورية لاستمرارية نشاط المؤسسة وتقديم خدماتها الصحية، بينما يهتم المتعاونين الكوبيين بتسيير المصالح الصحية و تقديم الخدمات والفحوصات والعمليات الجراحية للعين، وبالعودة إلى المورد البشري الجزائري فنجد الإطارات تمثل ما نسبته 27% من مجموع الموظفين أما العمال المهنيين فيمثلون 41% ونسبة 32 % لأعوان التنفيذ.

علما أن المؤسسة تستعين بمتعاملين خارجيين لأداء مهام الأمن والتنظيف، وهذا ما تنصح به الوزارة الوصية ضمن ما يسمى ب" الاستعانة بمصادر خارجية" (Externalisations) مما يسمح للإدارة بالتركيز على النشاطات الرئيسية للمؤسسة.

2. القدرات البشرية ضمن التعاون الكوبي– الجزائري

في إطار الاتفاقية بين دولة كوبا ودولة الجزائر، ضمن إطار الصداقة زودت المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار، بموظفين كوبيين يقدمون علاجات طبية متخصصة ممتازة؛

في حين يلتزم الطرف الجزائري بتسديد الخدمات وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 20-115.[1]

ففي نهاية سنة 2022 كان عدد الكوبين بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار 62 موظفا متعاون متوزعون حسب الجنس إلى: 16 ذكر و 46 أنثى بنسبة مئوية تقدر بـ 74.20% ونسبة 25.8% للرجال وتوزع إلى أربعة أسلاك رئيسية وفقا للجدول التالي:

جدول 42: توزيع المتعاونين الكوبين بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار حسب السلك.

السلك	العدد	النسبة
أطباء	17	%27.42
شبه طبي	34	%54.8
أعوان قياس النظر	7	%11.4
تقنيين	4	%6.38
المجموع	**62**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من بيانات المدير الفرعي للموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة.

3. الإمكانيات المادية للمؤسسة محل الدراسة

تحتوي المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار على عدد من وحدتين استشفائيتين إضافة إلى مصلحة تقدم فحوصات استعجالية، مصلحة المخبر ومصلحة للأشعة الطبية وتضم الوحدتين الاستشفائيتين مجموعة من الأسرة موضحة في الجدول التالي:

[1] مرسوم رئاسي رقم 20-115 مؤرخ في 6 ماي سنة 2020، يتضمن التصديق على الاتفاقية المتعلقة بكيفيات وضع حيز التنفيذ التعاون في مجال الصحة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية وحكومة جمهورية كوبا، الموقعة بهافانا في 30 جانفي سنة 2018، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 30، المادة 3، الصفحة 05.

جدول 43: عدد الأسرة حسب الوحدة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–

الوحدة	عدد الأسرة
الإستشفاء أ Hospitalisation A	30
الإستشفاء ب Hospitalisation B	10
المجموع	**40**

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من بيانات مديرية المصالح والنشاطات الصحية بالمؤسسة محل الدراسة.

كما توفر المؤسسة مجموعة من الفحوصات المتخصصة في طب العيون موضحة في الجدول التالي:

جدول 44: مجمل الفحوصات التي تقدمها المؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار–

مكتب الفحوصات	التخصصات
الفحص أ	• Cataracte • Cornée • Oculoplastie • Ophtalmologie pédiatrique
الفحص ب	• Glaucome • Rétine • Neuro-Ophtalmologie
الفحص ج	• Urgence • Consultation général

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من بيانات مديرية المصالح والنشاطات الصحية بالمؤسسة محل الدراسة.

وتحتوي المؤسسة على معدات طبية ومخبرية ومعدات الأشعة الخاصة بالعين البشرية لكي تقوم بالتشخيص الدقيق للمرضى، وتضم سيارتي إسعاف وسيارتي نقل للمهام الإدارية، كما تضم سكنات وظيفية محاذية للمشفى يقطنها المدير العام ومدراءه والموظفين الكوبيين.

جدول 45: الخدمات الصحية المقدمة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– للفترة الممتدة من2022/02/28 إلى 2023/02/28.

الخدمة	العدد
الفحوصات والتشخيصات Consultation et diagnostic	155000
عمليات جراحية متوسطة التعقيد Chirurgie de moyenne complexité	12000
عمليات جراحية معقدة Chirurgie de Haute complexité	8000
المجـــــــــموع	**175000**

المصدر: المديرية الفرعية للنشاط الصحي بالمؤسسة محل الدراسة.

الفرع الثاني: تقديم العون المحاسب، مهامه ومساعدوه

يسند مسك المحاسبة إلى عون محاسب يعينه الوزير المكلف بالمالية[1] وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 12–281 ونفصل في مهامه في التالي:

أولا. **التعيين:** تم تعيين العون المحاسب للمؤسسة الاستشفائية طب العيون– بشار– بموجب مقرر من وزير المالية وبعد الاطلاع على نسخة من هذا المقرر وجدناه يحتوي على ثلاث مواد:

- ✓ المادة 1: تعيين العون المحاسب السيد: اللقب والاسم؛
- ✓ المادة 2: تحتوي عبارة " يمارس العون المحاسب مهامه طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما"؛
- ✓ المادة 3: تنص على أنه يكلف " المدير العام (ببشار) بتنفيذ أحكام المقرر.

ثانيا. المهام: يكلف العون المحاسب بالمتابعة المالية للمؤسسة وكذا الرقابة على الأملاك العمومية المسخرة للمؤسسة ويمكن تلخيص أهم المهام في النقاط التالية:

- ✓ مسك محاسبة وفق النظام المحاسبي والمالي؛
- ✓ السهر على تجميع الوثائق الثبوتية للنفقات المالية والإيرادات المحصلة مع الاهتمام بأرشفتها؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 12–281 مؤرخ في 9 يوليو سنة 2012، يتضمن إنشاء مؤسسات استشفائية لطب العيون وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 41، المادة 24، الصفحة 12.

- ✓ المتابعة الدورية للأملاك العمومية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة؛
- ✓ التدقيق في شرعية النفقة قبل تسديدها؛
- ✓ مسك نظام معلوماتي محاسبي؛
- ✓ إصدار صكوك الخزينة لتسديد النفقات؛
- ✓ متابعة وضعية الصندوق والحرص على الاستغلال الأمثل للأموال العمومية.
- ✓ إعداد القوائم المالية نهاية السنة وتقديمها لمحافظ الحسابات المتعاقد مع المؤسسة مع الالتزام برفع التحفظات المسجلة.

ثالثا. المساعدون: لكي يقوم العون المحاسب بأداء مهامه على أكمل وجه طلب من المدير العام توفير موظفين مساعدين له، ليقوم بتفويضهم ببعض المهام. ونلاحظ أن العون المحاسب يسمي مجموعته بمديرية المالية والمحاسبة، علما أن هذه المديرية لا وجود لها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي زودنا بنسخة منه.

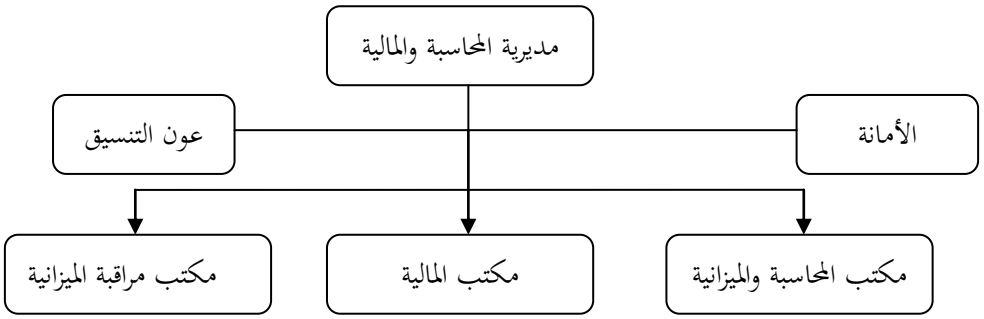
رابعا. البرامج المعلوماتية المستخدمة:

يستخدم موظفو مديرية المالية والمحاسبة بمستشفى طب العيون ببشار نظام معلوماتي محاسبي لتسيير التسجيلات المحاسبية واستصدار القوائم المالية في نهاية السنة المالية، ويسمى البرنامج بـ " DLG Pc Compta" ويستخدم في كل من مكتب الميزانية والمحاسبة ومكتب المالية، أما مكتب مراقبة الميزانية فيستخدم فيه برنامج " Excel" لمتابعة التعهدات الملتزم بها في توفير احتياجات المؤسسة من أدوية وأغذية عامة وكذا مستلزمات أخرى.

الفرع الثالث: تنظيم المديرية الفرعية للمالية والوسائل

يرى محاسب المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–، أن مديريته يجب أن تدرج في قادم النصوص التنظيمية، حيث قام بهيكلة مديرتيه إلى المكاتب التالية:

شكل 19: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمالية والمحاسبة.



المصدر: من إعداد الطالب.

أما فيما يخص تعداد الموظفين بمديرية المالية والمحاسبة، فهي تضم عدد من الموظفين وفق الجدول التالي:

جدول 46: تعداد الموظفين بمديرية المالية والمحاسبة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

المكتب	عدد الموظفين
مكتب مدير المالية والمحاسبة	01
الأمانة	02
عون التنسيق	01
مكتب المحاسبة والميزانية	02
مكتب المالية	01
مكتب مراقبة الميزانية	01
المجمـــــــــــــوع	08

المصدر: من إعداد الطالب

وبالرغم من أن الموظفين يعملون بمبدأ المجموعة إلا أنه عند التدقيق في الإجراءات المعمول بها، نجد كل مكتب يختص بمهام تختلف عن المكتبين الآخرين و أغلب هذه المهام كالتالي:

1. مكتب مراقبة الميزانية: يختص المكتب بمهام التدقيق في الملفات الواردة إليه من أمانة المديرية، فيقوم بتفحص مختلف المستندات القانونية كالفاتورة، سند التسليم، والتأكد من مطابقة الكميات والأسعار

الواردة في سند التسليم مع ما صرح به أمين المخزن أو الصيدلي في سند التسليم ومن ثم يوجه الملف مع جدول إرسال داخلي.

2. مكتب المحاسبة والميزانية: هذا المكتب يتم دورة الإجراءات، إذ بعد استلام ملف مؤشر عليه من مكتب مراقبة الميزانية يقوم رئيس المكتب بإعادة الاطلاع على مختلف الوثائق ومن ثم يسجلها محاسبيا في نظام المعلومات المحوسب المعتمد. كما يلتزم بطبع نسخة عن التسجيل المحاسبي ويرسلها مع نسخة من الملف المالي الوارد غليه إلى الوجهة الأخيرة، مكتب المالية.

3. مكتب المالية: في هذا المكتب يهتم مسؤوله بالتسديد المالي للمصاريف المثبتة بمستندات قانونية، لكن قبل ذلك يجب مقارنة الكميات الواردة واسعارها في الفاتورة وسند التسليم مع ما تم التصريح به في الاتفاقية الممضاة مع موردي المؤسسة.

المطلب الثاني. تحليل نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون- بشار-

يخضع نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون -بشار- لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي[1]، وسنقوم من خلال دراستنا بتحليل هذا النظام المعلوماتي عن طريق المقابلة مع الأفراد المستخدمين للنظام والبحث في السجلات، وملاحظة تنفيذ العمليات المحاسبية والاطلاع على السجلات والدفاتر. والنظام المعلوماتي بالمؤسسة محل الدراسة كباقي الأنظمة له مدخلاته ومن ثم معالجة وفق إجراءات محددة ليقدم لنا مخرجات متمثلة في معلومات محاسبية في شكل قوائم مالية وسنفصل في هذه المكونات كل على حدى.

الفرع الأول: مدخلات نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون- بشار-

المكون الأساسي لمدخلات النظام هي المجموعة المستندية وهي عبارة عن عدد من المستندات المستعملة لتجميع وتسجيل وتبويب البيانات المالية ومن ثم التأكد من صحتها، علما أن هذه المستندات تكون في العادة مرتبطة بنظم معلومات فرعية أخرى تؤثر وتتأثر مع النظام المحاسبي، وتعتبر المستندات الدليل المادي والموضوعي لما هو مسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية من عمليات وأحداث تتم داخل

[1] مرسوم تنفيذي رقم 12-281، مرجع سبق ذكره، المادة 24، الصفحة 12.

المؤسسة الصحية، أو بين المؤسسة الصحية والغير. كما أنها تمثل ترخيصا أو تصريحا بأداء العمليات المالية وغير المالية بالمؤسسة، كما يعتمد على دورة مستندية تتضمن عدد من المستندات والسجلات بمديرية المالية والمحاسبة في المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار، بهدف تنظيم العمليات المالية والمحاسبية بالمؤسسة.

جدول 47: بعض المستندات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

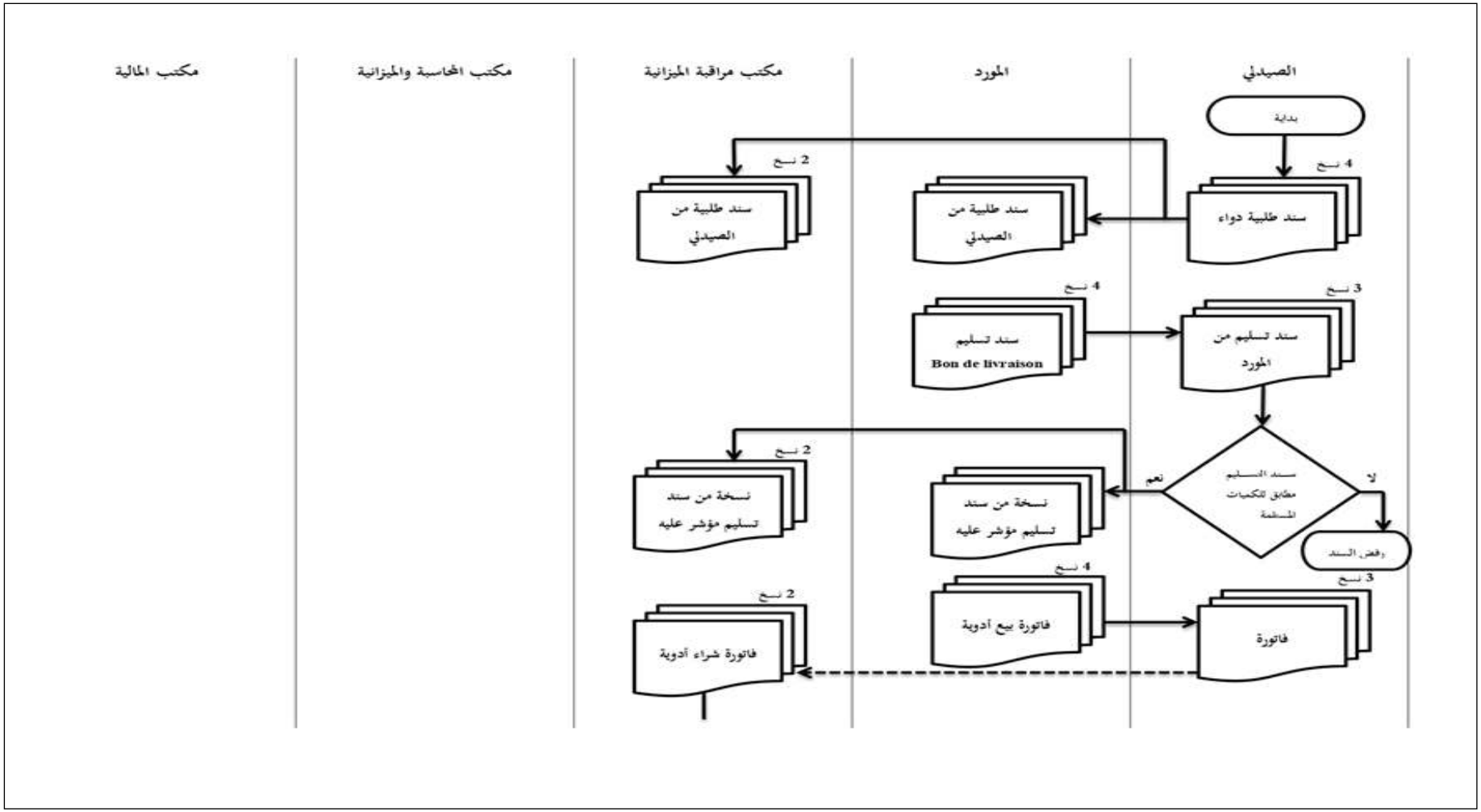
مكتب الإستقبال وتوجيه المرضى	الصيدلية	مكتب الصفقات العمومية	المديرية الفرعية للموارد البشرية
✓ مستند عدد المرضى بكل مصلحة؛ ✓ شهادة المكوث لكل مريض؛ ✓ عدد الوجبات الغذائية الموزعة على المرضى والموظفين المناوبين.	✓ سند طلبية شراء؛ ✓ وضعية مخزون الأدوية؛ ✓ فواتير شراء الأدوية؛ ✓ سند الإستلام.	✓ الإتفاقيات الممضاة مع المتعاملين الاقتصاديين؛ ✓ قائمة المتعاملين الاقتصاديين.	✓ كشف الأجور الجماعية؛ ✓ وضعية الغيابات؛ ✓ حركات الموظفين من توظيف جديد، استقالة أو تحويل.

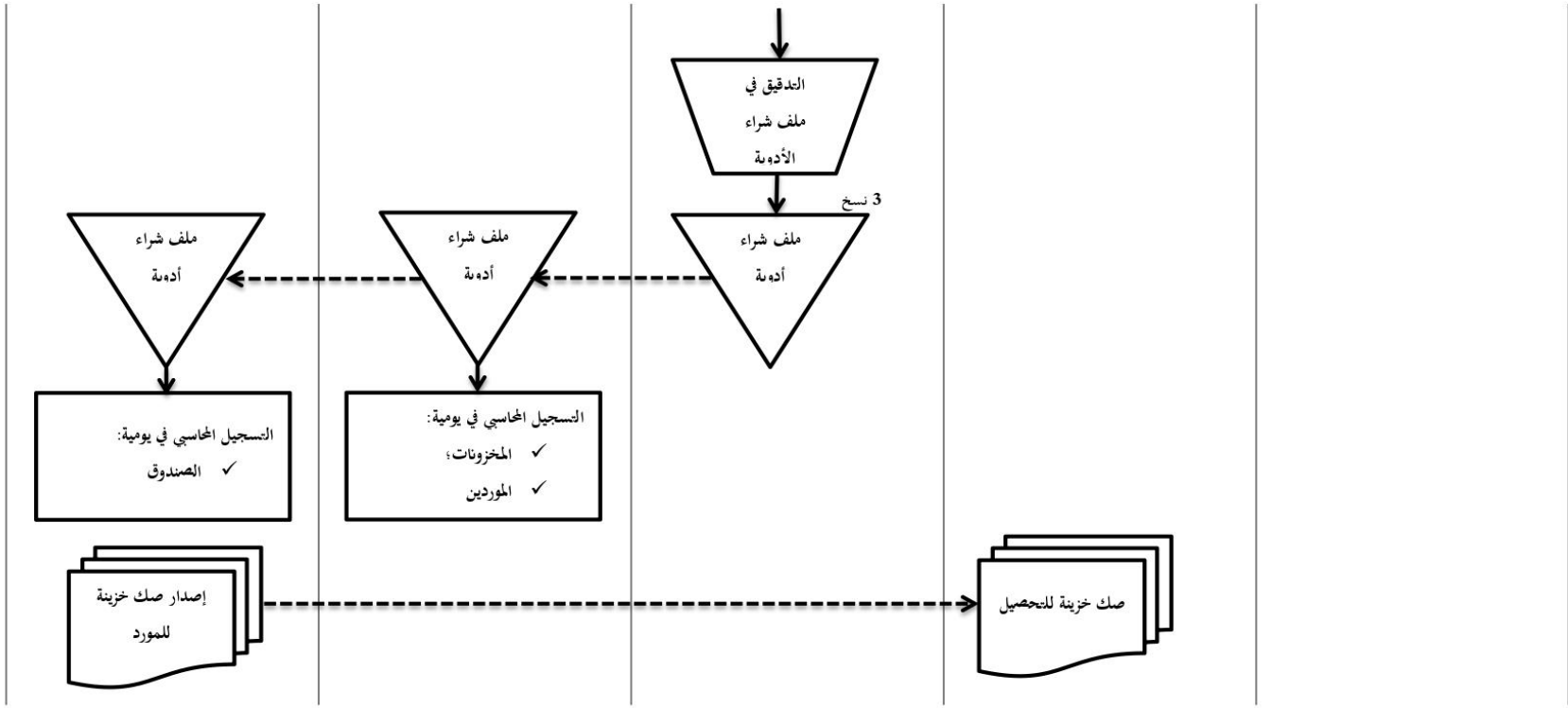
المصدر: من إعداد الطالب.

إن عديد المستندات لها تأثير على نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة، إذ تعتبر بمثابة مدخلات له تزوده بالبيانات الضرورية، فنجد على سبيل المثال الصيدلية تقدم مستندات الطلبيات، سندات الاستلام وسندات الخروج، أما المديرية الفرعية للموارد البشرية فتزود النظام بحركات الموظفين وكشوفات الأجور الجماعية وكذا وضعيات الغياب والاقتطاعات الضرورية.

ولأن المجموعة المستندية بالمؤسسة محل الدراسة واسعة ولا يسعنا دراستها كلها ارتأينا أخذ مثال طلب أدوية ودراسة أثره على النظام المعلوماتي المحاسبي ومكاتب مديرية المالية والمحاسبة وفق لخريطة التدفق.

شكل 20: خريطة تدفق للمجموعة المستندية لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–





المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من تصريحات موظفي مديرية المالية والمحاسبة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار.

يوضح لنا الشكل رقم 20 خريطة تدفق للمستندات المحاسبية والسجلات المحاسبية وحركتها ضمن مثالنا المتضمن معالجة محاسبية لطلبية شراء أدوية إلى غاية تسديد المورد وتفصيلها كالتالي:

- ✓ **سند طلبية الشراء Bon de commande d'achat:** ويتم إصداره من طرف مسؤول الصيدلية، إذ بعد تحديد الاحتياجات بالتنسيق مع رؤساء المصالح والوحدات يقوم الصيدلي بطلبية شراء وفق لهذا المستند.
- **الإجراء المعمول به:** يقوم الصيدلي بإصدار سند طلبية شراء في أربعة نسخ توجه نسخة منه إلى المورد لإخطاره بالطلبية وتوجه نسختين إلى مكتب مراقبة الميزانية.
- ✓ **سند التسليم Bon de livraison:** يقدم هذا السند من طرف المورد في أربعة نسخ تناسبا مع تسليمه للمواد الصيدلانية والأدوية فهو بمثابته إثبات تزويد المؤسسة بالكميات والنوعية المطلوبة من المواد.
- **الإجراء المعمول به:** يتم استلام سند التسليم من طرف الصيدلي الذي يقوم بعملية رقابة ومقارنة بين ما تم استلامه من أدوية وما تم طلبه. إذ في حالة عدم المطابقة يرفض سند التسليم ويطلب من المورد إعادة إصداره وفق للكميات المستلمة أما إذا كان متوافق مع ما تم استلامه، يتم التأشير على نسخة من سند التسليم لتعاد إلى المورد، ويقوم الصيدلي بتوجيه نسختين من السند إلى مكتب مراقبة الميزانية.
- ✓ **فاتورة بيع Facture de vente:** وهي مستند يقدمه المورد للمؤسسة ويعتبر مطالبة لتسديد مستحقات مالية ويقدم في أربعة نسخ أصلية ممضاة ومؤشرة من طرف المورد، توضح الكميات المسلمة وسعرها، وتخضع الفاتورة للشروط الشكلية المشترطة في القانون التجاري الجزائري.
- **الإجراء المعمول به:** أول من يستلم الفاتورة هو الصيدلي وبعد التدقيق في الكميات الواردة بها وكذا الاسعار والتي تشترط أن تكون مماثلة لما تم التعهد به في الاتفاقية، يقوم الصيدلي بوضع تأشيرة "خدمة مؤداة" لتحول منها نسختين أصليتين إلى مكتب مراقبة الميزانية.
- ✓ **ملف شراء أدوية:** ويحتوي على كل من نسختين من سند الشراء ونسختين من سند الاستلام وكذا نسختين من الفاتورة.
- **الإجراء المعمول به:** يقوم المكلف بمكتب مراقبة الميزانية بالتحقق من صحة الملف وفق للإجراءات المعمول بها والتأكد من عدم خروج الاسعار والكميات عن ما هو متعهد به ضمن الاتفاقية ومن ثم

يحول نسخة اصلية منه إلى مكتب المحاسبة والميزانية ونسخة أخرى إلى مكتب المالية بينما يحتفظ بنسخة غير اصلية عن الملف كأرشيف للمكتب.

- ✓ **التسجيل المحاسبي لملف شراء أدوية:** يتم ذلك من طرف رئيس مكتب المحاسبة والميزانية، إذ تسجل ضمن يومية الموردين ويومية المخزونات. لكن يسبقها نوع من الرقابة الأخيرة قبل التسجيل خاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة والمعدل المطبق في الفاتورة ومقارنته بما تم التصريح به في الاتفاقية.
- ✓ **التسجيل المحاسبي لملف تسديد مورد:** ويقوم بالتسجيل رئيس مكتب المالية ويتم ذلك في يومية الصندوق.
- ✓ **إصدار صك تسديد مستحقات المورد:** بعد كل الإجراءات والمعالجات التي تم ذكرها يقوم العون المحاسب بإصدار صك خزينة يحمل اسم المورد والمبلغ واجب التسديد ويقدمه له، بينما يحتفظ العون المحاسب بصورة طبق الأصل عن الصك للأرشفة على مستوى المكتب.

الفرع الثاني: أدوات ووسائل المعالجة

تعتمد عملية تشغيل البيانات أو المعالجة في نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار– على أدوات ووسائل لازمة لتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية ذات قيمة. وتشمل عملية المعالجة تسجيل وتبويب وتحليل البيانات باستخدام المفاهيم والمبادئ المحاسبية وفق للنظام المحاسبي المالي لتقدم لنا في الأخير مخرجات متمثلة في قوائم مالية بشكل دوري، وسنذكر أهم طرق المعالجة والأدوات المعتمد عليها في المؤسسة محل الدراسة:

أولا. المخطط المحاسبي Plan comptable:

أو دليل الحسابات وهو مجموعة من الحسابات التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبي في التسجيل والإدخال، ويستخدم العون المحاسب بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار– مخطط محاسبي مستوحى من النظام المحاسبي المالي يضم حسابات رئيسية وأخرى فرعية مبوبة بطريقة تتماشى مع طبيعة نشاط المؤسسات الصحية. أما إعداده فتم من طرف العون المحاسب الذي قام بإعداد هذا المخطط حسب مقتضيات عمله كما صرح لنا بأن المخطط غير موحد بين المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص وكل محاسب بها له رؤية حول المخطط.

يضم المخطط المحاسبي سبعة أصناف متمثلة في:

1. حسابات رؤوس الأموال:

جدول 48: حسابات رؤوس الأموال بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

الحساب	البيان	الحساب	البيان
11	حـ/ التحويل من جديد وينطوي تحته: ✓ 110100: تسوية مخزون الصيدلية قبل سنة 2021؛ ✓ 110400: تسوية التثبيتات قبل سنة 2021؛ ✓ 110201: تسوية الاهتلاكات قبل 2021؛	131	حـ/ إعانات التجهيز ؛
		132	حـ/ إعانات استثمار أخرى
		153	حـ/ المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة.
12	حـ/ نتيجة الدورة	//	

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي المعتمد بالمؤسسة محل الدراسة.

2. حسابات التثبيتات:

وينطوي تحت هذا الصنف التثبيتات المعنوية بالمؤسسة كالبرامج المعلوماتية والتثبيتات العينية كثل المعدات المكتبية ومعدات النقل والمعدات الطبية المستخدمة للعلاج، وكذا حساب إهتلاك التثبيتات.

جدول 49: حسابات التثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

الحساب	البيان	الحساب	البيان
204	حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛	222	حـ/ ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها؛
218	حـ/ تثبيتات عينية أخرى ويتفرع منه: ✓ 218000: معدات مكتب وتأثيثات؛ ✓ 218001: معدات معلوماتية؛ ✓ 218002: معدات الأمن؛ ✓ 218003: معدات المطبخ، تجهيزات تشغيلية؛ ✓ 218004: معدات السمعية البصرية؛ ✓ 218005: معدات النقل؛ ✓ 218006: معدات عينية أخرى؛ ✓ 218007: تجهيزات طبية.	232	حـ/ تثبيتات عينية جاري انجازها؛
		28	حـ/ اهتلاك التثبيتات ويتوزع منه: ✓ 280400: اهتلاك برمجيات معلوماتية؛ ✓ 281800: اهتلاك تثبيتات عينية أخرى؛ ✓ 281801: اهتلاك معدات معلوماتية؛ ✓ 281802: اهتلاك معدات الأمن؛ ✓ 281803: اهتلاك معدات المطبخ، تجهيزات تشغيلية؛ ✓ 281804: اهتلاك معدات السمعي البصري؛ ✓ 281805: اهتلاك معدات النقل؛ ✓ 281806: اهتلاك معدات عينية أخرى؛ ✓ 281807: اهتلاك التجهيزات الطبية
221	حـ/ الأراضي الممنوح امتيازها؛		

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي المعتمد بالمؤسسة محل الدراسة.

3. حسابات المخزونات:

المؤسسة تعتبر مخزوناتها محاسبيا وفق للنظام المحاسبي المالي مواد أولية (حـ/ 31) وتقسمها إلى مخزونات تغذية، مواد طبية، مواد استهلاكية .. وغيرها، نبينها في الجدول التالي:

جدول 50: حسابات المخزونات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

الحساب	البيان	الحساب	البيان
310100	حـ/ المخزون من المواد الغذائية	310112	حـ/ الغاز الطبي
310101	حـ/ المواد الطبية	310200	حـ/ مواد التنظيف
310102	حـ/ مواد استهلاكية	310300	حـ/ مخزونات مختلفة
310103	حـ/ مواد طب العيون	310400	حـ/ قطع غيار وسائل النقل وإطارات
310104	حـ/ مواد المخبر	322001	حـ/ سندات الوقود – نفطال–
310105	حـ/ مواد تطوير	322003	حـ/ البطاقات الإلكترونية لنفطال
310106	حـ/ مواد الطب الإلكتروني	322100	حـ/ المخزون من الزيوت للسيارات
310107	حـ/ مواد طب الأسنان	322102	حـ/ الوقود
310108	حـ/ مواد كيميائية	381	حـ/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات المخزنة
310109	حـ/ مواد التعقيم	382	حـ/ مشتريات أخرى وتموينات
310110	حـ/ وسائل طبية	39	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات الصيدلية

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي المعتمد بالمؤسسة محل الدراسة.

4. حسابات الغير:

جدول 51: حسابات الغير بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

الحساب	البيان	الحساب	البيان
401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات وينقسم إلى: ✓ 401100: موردو مخزونات؛ ✓ 401200: موردو مخزونات مستهلكة؛ ✓ 401300: موردو الخدمات	431100	حـ/ اشتراكات الضمان الاجتماعي 26%
		438	حـ/ الهيئات الإجتماعية، الأعباء الواجب دفعها
		444	حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج
404	حـ/ موردو التثبيتات	447	حـ/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة
408	حـ/ موردو الفواتير التي لم تصل بعد؛	447200	حـ/ اقتطاع IRG على الأجور معدل 10%
421	حـ/ العمال– أجور مستحقة–	447800	حـ/ ضرائب ورسوم أخرى
422	حـ/ أموال الخدمات الاجتماعية	477	حـ/ أعباء في انتظار تحميلها
422001	حـ/ أموال الخدمات الاجتماعية 2%	486	حـ/ أعباء معاينة مسبقا

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي المعتمد بالمؤسسة محل الدراسة.

ونلاحظ من الجدول 51، أن حسابات الغير تم إدراجها كما جاء بها النظام المحاسبي المالي مع اعتماد فقط الحسابات الضرورية للعمل المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– كحساب مورد المخزونات، مورد خدمات أو موردو التثبيتات وحسابات أجور العمال ولواحقها..

5. الحسابات المالية: حسب المخطط المحاسبي المعمول به في المؤسسة فالحسابات المالية تقتصر على حساب جاري بريدي، حساب الخزينة لدى الدولة وحساب الصندوق، مع حساب تحويلات مالية فقط.

جدول 52: الحسابات المالية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

الحساب	البيان
512800	حـ/ الحساب الجاري البريدي CCP
515	حـ/ حساب الخزينة
53	حـ/ الصندوق
581	حـ/ تحويلات الأموال

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي المعتمد بالمؤسسة محل الدراسة.

6. حسابات الأعباء:

جدول 53: حسابات الأعباء بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

الحساب	البيان	الحساب	البيان
601	حـ/ المواد الأولية المستهلكة ويضم عديد الحسابات الفرعية نذكر منها: ✓ 601003: استهلاك الوقود بالبطاقات الإلكترونية؛ ✓ 601100: مستهلكات مواد التغذية؛ ✓ 601101: مستهلكات مواد طبية ✓ 601105: الغازات الطبية؛ ✓ 601110: مستهلكات مواد التعقيم؛	62	حـ/ خدمات خارجية يقسم إلى عديد الحسابات حسب حاجة المؤسسة مثل: ✓ 622001: أتعاب المحامي؛ ✓ 622004: أتعاب خدمة الأمن والحماية؛ ✓ 622006: مصاريف الموظفين الكوبيين؛ ✓ 624000: نقل المواد العمال؛ ✓ 625001: التنقل الجوي؛ ✓ 625002: التنقل برا؛
602006	حـ/ عقاقير عامة وتوريدات المكاتب؛	631	أجور المستخدمين (سنفصل تفرعاته لاحقا ضمن معالجة الأجور)
607	حـ/ مشتريات غير مخزنة ويقسم إلى: ✓ 607000: كهرباء وغاز؛ ✓ 607001: الماء.	635	حـ/ اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية
		637	حـ/ أعباء اجتماعية أخرى
		645	حـ/ رسوم على السيارات (القسيمات)
613	حـ/ إيجارات.	657	حـ/ أعباء استثنائية للتسيير ويضم: ✓ 657002: فارق المخزون في المواد الصيدلانية؛ ✓ 657200: نقصان القيمة.
615	حـ/ صيانة وتصليحات ويتفرع إلى: ✓ 615000: صيانة وتصليح المصعد وغرفة التبريد؛ ✓ 615001: خدمات التنظيف؛ ✓ 615002: الاعتناء بالمساحات الخضراء؛ ✓ 615042: صيانة السيارات	658002	حـ/ المراقبة التقنية لوسائل النقل.
		681	حـ/ مخصصات الإهتلاك ويتوزع تناسبا مع التثبيتات المعنوية والعينية للمؤسسة.
		685	حـ/ مخصصات خسائر القيمة.

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي المعتمد بالمؤسسة محل الدراسة.

7. حسابات المنتوجات:

جدول 54: حسابات المنتوجات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–

الحساب	البيان
748	حـ/ إعانات أخرى للاستغلال.
757	حـ/ منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير. وقسم إلى: ✓ 757100: إيرادات أخرى؛ ✓ 757002: فارق المخزون في المواد الصيدلانية. ✓ 757100: زيادة قيمة.
758	حـ/ منتوجات أخرى للتسيير الجاري.

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من المخطط المحاسبي المعتمد بالمؤسسة محل الدراسة.

ثانيا. المجموعة الدفترية:

يستخدم العون المحاسب بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– مجموعة من الدفاتر المحاسبية لعل أهمها اليومية ودفتر الأستاذ، وإمساكها يكون رقميا بواسطة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني "PC Compta"، وتستخدم هذه الدفاتر بهدف تسجيل نشاط المؤسسة المحاسبي والمالي وفقا للترتيب التاريخي لحدوثها.

1. مجموعة اليومية: وهي دفاتر يسجل بها بشكل يومي وفق للقيد المزدوج، الأحداث الاقتصادية التي تنشأ بالمؤسسة ولها أثر محاسبي أو مالي، وقد قام العون المحاسب بتقسيم اليومية إلى 15 فرع حسب ما يراه مناسبا لتنظيم عمله المحاسبي فنجد يومية فرعية لكل من: المشتريات، التسويات، البنك، الخزينة، الاستثمارات، المخزونات، الصندوق، عمليات مختلفة.. وغيرها من اليوميات (انظر الملحق رقم 03)

2. دفتر الأستاذ: يستعمل هذا الدفتر بهدف تسجيل وتجميع النشاطات المحاسبية والتي سبق وأن سجلت في اليومية في حساباتها الرئيسة ومن ثم تبويبها في شكل مجموعات من الحسابات المتجانسة، ويعد هذا الدفتر العيون المحاسب بطريقة إلكترونية وفقا للنظام الإلكتروني المحاسبي المعتمد.

3. ميزان المراجعة: هو ورقة عمل يقوم العون المحاسب بإعدادها انطلاقا من النظام الإلكتروني المحاسبي، يسمح ميزان المراجعة من التأكد من صحة ودقة العمليات المحاسبية من خلال مبدأ توزان الحسابات ومبالغها المفتوحة في دفتر الاستاذ.

4. مجموعة الدفاتر الرقابية: هي مجموعة من السجلات الورقية التي تستخدم في مديرية المالية والمحاسبة بهدف متابعة رقابية وإحصائية لعدد من النشاطات المحاسبية والمالية أهمها:

1.4. سجل الصكوك الصادرة: ويسجل في هذا السجل مختلف الصكوك الصادرة عن العون المحاسب، إذ يضمن السجل مجموعة من الأعمدة يسجل بها كل من: تاريخ إصدار الصك، رقم الصك، المبلغ الوارد به، المستفيد، وإمضاء صاحب الصك.

2.4. سجل المرفوضات: ولأن عمل المحاسب حسب القوانين والأنظمة المعمول بها منفصل عن عمل باقي الإدارة بالمؤسسة وهذا ما يقدم له نوع من الاستقلالية المالية، هنا له الحق في رفض أي ملف محاسبي يقدم له بسبب عدم مطابقته للإجراءات القانونية المتبعة، ومنه يسجل هذا الرفض في سجل خاص يوضح رقم وثيقة الرفض وتاريخها ونوع الرفض إن كان مؤقتا أو نهائيا.

3.4. سجل الصفقات والاستشارات المبرمة: يسجل في هذا الدفتر مختلف الصفقات والاستشارات التي قامت المؤسسة بإبرامها وفقا لقانون الصفقات العمومية، ويعتبر هذا السجل إلزام قانوني يجب مسكه من

طرف مكتب الصفقات، لكن وجدنا أن العون المحاسب هو من يقوم بالاحتفاظ بهذا السجل على مستوى مكتبه.

إضافة إلى عديد السجلات التي تتواجد بمختلف مكاتب مديرية المالية والمحاسبة من أجل التنظيم الإداري كسجل جداول الإرسال، سجل الملفات المستلمة، سجل الوارد والصادر بأمانة المديرية وغيرها..

المطلب الثالث. المعالجات المحاسبية ومخرجات النظام المحاسبي

بما أن المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– تعتمد على نظام محاسبي إلكتروني (محوسب) فإن المعالجة المحاسبية تتم على مستواه من خلال إدخال البيانات انطلاقا من المستندات والملفات التي سبق الإشارة إليها ليقدم لنا النظام مستندات محاسبية متمثلة في القوائم المالية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي في شكل مخرجات.

وسوف نعرض أهم المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة في المؤسسة وفقا لكل صنف محاسبي:

الفرع الأول مبادئ وطرق المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية

أولا. المعالجة المحاسبية للتثبيتات

تحوز المؤسسة الاستشفائية بطب العيون–بشار– عددا من التثبيتات المعنوية والعينية، تستخدمها لتقديم خدمات صحية في مجال طب العيون وكذا تساعدها على إدارة المؤسسة، والجدول التالي يوضح جزء من التثبيتات التي تحوزها المؤسسة:

جدول 55: بعض من التثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون- بشار-

رقم الحساب	التثبيت	العدد	القيمة المحاسبية الإجمالية (دج)
204000	برمجيات معلوماتية	02	2.933.503,00
218000	تجهيزات مكتبية	639	11.729.289,47
218001	معدات إعلام آلي	260	12.580.158,23
218002	معدات أمن وحماية	28	10.592.265,45
218003	معدات طبخ، عمل، أخرى	413	152.445.162,09
218004	معدات تجهيز سمعي- بصري	130	7.578.285,25
218005	معدات نقل	07	18.659.032,60
218006	تثبيتات عينية أخرى	4337	127.244.999,99
218007	تجهيزات طبية	522	494.749.683,32
المجموع			**838.512.379,37**
221	أراضي ممنوح إمتيازها		7.215.778,00
232	تثبيتات عينية جاري إنجازها		557.720.707,00
المجموع العام		**6338**	**1.403.448.864,37**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على جدول الاستثمارات بالمؤسسة محل الدراسة.

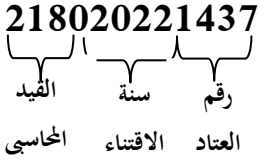
من خلال الجدول 55: نجد أن المؤسسة تحوز على عدد هام من التثبيتات (6338 عتاد) كلها مسخرة لتوفير خدمات صحية ومرافقة مع ضمان الإمداد والتوريد بالمواد الصيدلانية مثل ما تقوم به شاحنة المؤسسة وكذا إسعاف ونقل المرضى الذين هم في حالة حرجة وهذا ما تقدمه سيارتي الإسعاف وباقي التثبيتات لها دور في الإدارة كأجهزة الإعلام الآلي والمكاتب وغيرها من الأمور، كما تخضع هذه التثبيتات إلى الجرد السنوي ومتابعة لحالتها.

بخصوص كيفية تحديد قيمة التثبيتات صرح لنا العون المحاسب بالملاحظات التالية:

- ✓ قيمة الأراضي الموضوعة في حالة امتياز وكذا المباني المحاسبية محددة وفق لمحضر من مديرية أملاك الدولة لولاية بشار؛
- ✓ عندما تم استلام المستشفى سنة 2013، كانت بعض المباني غير منتهية ونسبة الإنجاز بها كانت حوالي 75% وهذا ما تم التصريح به في محاضر التسليم بقيمة: 557.720.707,00دج ، وعليه قام العون المحاسب بتسجيلها ضمن التثبيتات في طور الإنجاز (حـ/ 232) وبالرغم من مرور حوالي 10 سنوات على الاستلام إلا أنها لا تزال تدرج ضمن نفس الحساب وعند استفسارنا عن الأمر قال

العون المحاسب" بما أنه لم أتحصل على محضر التسليم النهائي للمستشفى، سأواصل التصريح بها في التثبيتات قيد الإنجاز".

- ✓ يحمل كل تثبيت مادي أو معنوي ترميزا خاص به ويقوم بذلك المكلف بمكتب الوسائل العامة، ومن ثم يقوم بإرسال فاتورة الاقتناء وسند الاستلام والتثبيت مع سند التسليم إلى مديرية المالية والمحاسبة، ويكون الترميز وفق للشكل التالي:



1. كيفيات تصنيف المقتنيات على أنها تثبيت:

تم طرح سؤال كيف تقومون بتصنيف المقتنيات على أنها تثبيت(استثمار) وليست مستهلكات ضمن الدورة المالية ؟ على كل من العون المحاسب ومحافظ الحسابات فكانت إجابتهما كالتالي:

- يقول العون المحاسب أنه يُخضع المقتنيات الجديدة إلى قاعدة بسيطة وهي إن كانت قيمتها تساوي أو تفوق 60.000 دج فهي تثبيت مادي أم إن كانت أقل فتعتبر مستهلكات تدخل ضمن مصروفات الدورة، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة النشاط للمؤسسة، فنجد بعض الأدوات المستخدمة في قسم العمليات ذات مبالغ ضخمة لكن بالرغم من ذلك تعتبر استهلاكية خلال سنة أو أقل.
- أما محافظ الحسابات[1] فصرح بأن المؤسسة تعتمد هذه القاعدة استنادا إلى إجراءات جبائية وليست محاسبية فوفقا لقانون المالية[2] لسنة 2022، بالضبط في المادة 43 منه والتي تعدل وتتمم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز 60.000 دج خارج الرسم، كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية التي ترتبط بها. ويضيف محافظ الحسابات بأن هذه القاعدة تحدد ما يمكن تسجيله كأعباء خلال السنة المالية وقام العون المحاسب باتخاذها كمعيار لتحديد المقتنيات التي تهتلك على عدة سنوات منها ما تستهلك

[1] مقابلة شخصية مع السيد بوادي إبراهيم، محافظ حسابات المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بشار، بشار في: 2023/02/23.

[2] قانون رقم 21-16 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 100، الصفحة 19.

خلال السنة فقط، وهذا ما يعرض عديد العتاد لخطر السرقة والإتلاف، فمثلا جهاز كمبيوتر بقيمة 50.000 دج يعتبر في حالتنا هذه عبء وليس تثبيت

ولا يسجل في سجلات الجرد. وملاحظة محافظ الحسابات نراها هي عين الصواب وسنحاول التطرق لهذه النقطة بالتفصيل في الفصل الأخير من بحثنا.

أما بخصوص كيفية قياس التثبيتات سواء المادية أو المعنوية فيتم إدراجها وفقا لسعر اقتنائها مع احتساب الرسم على القيمة المضافة أي بالسعر شامل الرسم(TTC) لأن العون المحاسب يرى أن المؤسسة تعتبر آخر مستهلك.

2. كيفية تحديد المدة النفعية ومعدل الإهتلاك: تخضع جميع التثبيتات المعنوية والعينية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار– إلى عملية الإهتلاك ويتم حسابه وفق لطريقة الإهتلاك الخطي أما المدة النفعية فيتم تحديدها وفقا للإجراء التالي:

- يقوم رئيس مكتب الوسائل العامة باستلام التثبيت مع فاتورته ويتأكد من النوعية والكمية ومن ثم يصدر وثيقة توجيه للتثبيت إلى المصلحة أو المديرية التي طلبته، كما يقوم بطلب رئيس المصلحة/المديرية الذي يقوم بتقويم تقني للتثبيت ويحدد عمره الافتراضي ويتم ذكر هذا العمر في سند الاستلام.
- يتم ترميز العتاد حسب التصنيف المحاسبي له وسنة شرائه وكذا رقمه في جدول الاستثمارات؛
- يرسل رئيس مكتب الوسائل العامة إلى مديرية المالية والمحاسبة نسخة من سند الاستلام يذكر فيه ترميز التثبيت والكمية والسعر، وكذا فاتورة الشراء؛
- يسجل التثبيت محاسبيا ضمن يومية الاستثمارات، ويدرج عمره الإنتاجي في برنامج المعلومات المحاسبي المعتمد والذي يقوم بشكل آلي بحساب معدل الإهتلاك (انظر الملحق رقم 04)

3. التسجيل المحاسبي للتثبيتات وإهتلاكها: بعد وصول ملف شراء عتاد وبعد تصنيفه كتثبيت يتم تسجيله محاسبيا كالتالي:

- **في يومية الاستثمارات (Journal Investissement)**

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
21800x		حـ / تثبيتات	xxx	
	40400x	حـ/ مورد تثبيتات		xxx

- **في يومية الإهتلاك (Journal Amortissement):**

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
28180x		حـ / تثبيتات	xxx	
	68100x	حـ/ مورد تثبيتات		xxx

- **عند تسديد المورد نسجل في يومية البنك (Journal banque)**

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
40400x		حـ / تثبيتات	xxx	
	68100x	حـ/ مورد تثبيتات		xxx

4. جرد التثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–:

بالرغم من أنه يتم منح رمز لكل تثبيت يتم اقتنائه ويتم تسجيله في قائمة الاستثمارات بالمؤسسة في برنامج Excel إلا أنه عند سؤالنا عن سجل الجرد لم نجده بالمؤسسة ولا يتم جرد الممتلكات في سجل خاص، وإنما تكتفي الإدارة بالقيام بالجرد السنوي للممتلكات وطبع رمز لكل تثبيت (code barre).

5. تحويل التثبيتات بين المؤسسات الصحية والمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار–

يقول العون المحاسب بأنه لا يقبل أي نوع من تحويل العتاد الطبي أو عتاد النقل من مؤسسته إلى مؤسسة صحية أخرى، عكس ما يحدث في المؤسسات العمومية، والسبب في رأيه أنه لا يوجد أي نص قانوني يستند إليه لهذه العملية، بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي له معالجة خاصة لهكذا نوع من العمليات.

6. التنازل عن التثبيتات بالمؤسسة:

عند استفسارنا عن كيفية التنازل عن تثبيت مادي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار، أجاب العون المحاسب بأنه منذ إنشاء المؤسسة إلى غاية اليوم لم نقم باي تنازل عن تثبيت، بالرغم من تواجد العديد من التثبيتات التي تم اهتلاكها بالكامل أو أصبحت خارج الخدمة بسبب قدمها أو تعطلها، وعليه قمنا

باستخراج نص قانوني يوضح كيفية إخراج الممتلكات المتقادمة بالمؤسسات العمومية وكيف يتم تشكيل لجنة خاصة بذلك إلا أن المحاسب قال" سبق وأن صرحت لكم، هذه النصوص القانونية توجب على المؤسسات العمومية الإدارية.. ونحن مؤسسة عمومية ذات طابع خاص" وخلص كلام المحاسب إلى أنه لا توجد لحد الساعة أية توجيهات من وزارة المالية توضح كيفيات التنازل عن التثبيتات.

ثانيا. المعالجة المحاسبية للمخزونات:

تضم المؤسسة أربعة مخازن رئيسية تزودها بالسلع والمواد الضرورية لضمان سيرورة المؤسسة من أدوية، مواد غذائية، أدوات مكتبية ومستهلكات أخرى وتعتبر الصيدلية أكبر وأهم مخزن بالمؤسسة لما لها من دور أساسي في تزويد مختلف المصالح والوحدات بالأدوية والمستهلكات الطبية.

تدرج المخزونات بتكلفة الشراء وتشمل كل من ثمن الشراء، الرسوم الجمركية والضرائب، مصاريف النقل والتحميل وكل مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون إضافة إلى احتساب الرسم على القيمة المضافة ضمن تكلفة الشراء لأنها حسبما ذكرنا مسبقا غير قابلة للاسترجاع.

ويصنف النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة كل المخزونات على أنها مواد أولية وتوريدات، فكل المخزونات تشترى لغرض إنتاج خدمة صحية في طب العيون، مع بعض التوريدات القابلة للاستهلاك (حـ/ 32) مثل: البطاقات الممغنطة–نفطال– وكذا الوقود.

1. طريقة جرد المخزونات: يتم جرد المخزونات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار وفق طريقة الجرد الدائم Inventaire Permanent، وتستخدم هذه الطريقة وفق ما صرح به العون المحاسب لما لها من أهمية في المتابعة المحاسبية الجيدة للمخزونات وكذا معرفة وضعية المخزونات، خاصة وأن أمناء المخازن يستخدمون برنامج معلوماتي يسمى بـ"InelliX" يسمح بالمتابعة الفعلية لوضعية المخزونات ومنه يمكن في أي وقت إصدار سندات خروج المخزونات التي تعتبر بيانات للنظام المحاسبي المالي.

2. التسجيل المحاسبي لشراء المخزون:

يمر التسجيل المحاسبي للمواد الأولية وفق طريقة الجرد الدائم، بثلاث مراحل أساسية هي:

- المرحلة1: عند استلام الفاتورة فيجعل حـ/ 381 مشتريات مواد أولية في الجانب المدين ويقابله في الجانب الدائن حـ/ 401 موردو مخزونات، أما القيمة فتكون بتكلفة الشراء.

- المرحلة2: وتتم عند استلام المخزون من المواد الأولية فيسجل في الجانب المدين حـ/ 31x ويقابله حـ/ 381 مشتريات من المواد.
- المرحلة3: عند عملية الإخراج يجعل حـ/ 601 وما يتفرع عنه من مشتريات مستهلكة مدينا ويجعل حـ/ 31 أو حـ/ 32 تموينات أخرى دائنا بتكلفة الإخراج، ويعتمد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لقياس تكلفة المخزونات المستهلكة (يقوم برنامج "IntelliX" بحساب هذه التكلفة بطريقة آلية)

مثال: قامت الصيدلية المركزية للمستشفيات (PCH) بتزويد المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– بمواد صيدلانية تدخل ضمن علاج قزحية العين بقيمة خارج الرسم 3.000.000 دج، الرسم على القيمة المضافة: 09%. علما أن استلام المواد الصيدلانية كان بتاريخ: 2022/04/15 في حين أرسلت الفاتورة بتاريخ: 2022/05/31.

الحل: تم عرض هذا المثال على العون المحاسب بذات المؤسسة والذي قام بالتسجيل المحاسبي على النحو التالي:

المرحلة2: (استلام المخزون) في يومية المشتريات (JRNL_ACHAT):

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2022/04/15---		
310103		حـ / مواد طب العيون	3.270.000	
	381000	حـ/ مشتريات مواد أولية		3.270.000

هذا التسجيل المحاسبي يتم على مستوى مكتب المحاسبة والميزانية بعد استلامه إجباريا الوثائق الثبوتية التالية: سند الطلبية، سند التسليم، سند الاستلام من الصيدلي.

نلاحظ أن الرسم على القيمة المضافة تم إدراجه كمصاريف مباشرة ضمن تكلفة شراء المواد الصيدلانية.

المرحلة1 (استلام الفاتورة): في يومية المشتريات (JRNL_ACHAT)

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2022/05/31---		
381000		حـ / مشتريات مواد أولية	3.270.000	
	401100	حـ/ مورودو مخزون(PCH)		3.270.000

الوثائق الثبوتية لهذه المرحلة فهي: نسخة من فاتورة الشراء مؤشر عليها من طرف الصيدلي، ومدير المؤسسة. ونلاحظ أنه قد تم تسبيق مرحلة استلام المخزون، عن مرحلة استلام الفاتورة وهذا شائع في التسيير الاستشفائي خاصة مع الصيدلية المركزية للمستشفيات التي تقوم بناء على طلبيات المؤسسة بتموينها بكل الأدوية و نهاية كل ثلاثي أو سداسي ترسل فاتورة شاملة لما تم تموينه.

أما المرحلة 3 المتعلقة بتسجيل إخراج المخزون فيتم التطرق إليها ضمن المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء.

ثالثا. المعالجة المحاسبية لحسابات الغير

لعل أهم معالجة في هذا الصنف هي للموردين و الأجور أما الموردين فقد قام العون المحاسب بتوزيعهم وفقا للنظام المحاسبي المالي إلى حـ/ 4011: موردو مخزونات، حـ/ 4012: موردو مخزونات مستهلكة وحـ/ 4013: موردو الخدمات، وحـ/: 4040: موردو تثبيتات.

أما التسجيل المحاسبي فيكون بجعل حساب المشتريات من السلع أو الخدمات أو المقتنيات من التثبيتات مدينا ويقابله في الجانب الدائن الحساب الممثل لها من الموردين.

مثال: قامت المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– خلال شهر ماي سنة 2022 بشراء مواد مخبرية بمبلغ 12.000 دج و شراء أقفال أبواب الزجاج الأمامية للمؤسسة بملغ 8.000 دج واقتناء محرك لدفع الماء لقسم العمليات بالطابق الثاني بمبلغ 80.000 دج.

عند طرح هذا المثال على العون المحاسب بالمؤسسة كانت إجابته بخصوص التسجيل المحاسبي لمرحلة الشراء كالتالي:

في يومية المشتريات (JRNL_ACHAT) ويومية التثبيتات (JRNL_ INVESTISSEMENT)

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2022/05/31---		
38100		حـ / مشتريات مواد مخبرية	12.000	
38200		حـ / مشتريات أخرى مستهلكة	8.000	
218003		حـ / مقتنيات تشغيلية	80.000	
	401100	حـ/ موردو مخزون		12.000
	401200	حـ/ موردو م مستهلكة		8.000
	404000	حـ/ موردو تثبيتات		80.000

رابعا. معالجة الأجور بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار:

تخضع الأجور وكيفيات حسابها ومختلف المنح والتعويضات المقدمة لموظفي المؤسسة إلى الإتفاقية الجماعية التي تم اعتمادها بعد مداولتها بين الإدارة والنقابة، وهذا جوهر الاختلاف بين المؤسسة الاستشفائية ذات الطابع الخاص وبين مختلف المؤسسات الصحية العمومية التي تخضع إلى قانون الوظيفة العمومية. كما لم نستطع الاطلاع على هذه الاتفاقية نظرا لخصوصية المعلومات المدرجة بها، لذا اكتفينا بتصريحات كل من مدير الموارد البشرية والعون المحاسب للمؤسسة، فوجدنا الاتفاقية تنص على أنه يرقى الموظف في الدرجة كل سنتين (02) وتحتسب كل ترقية بنسبة 3% من الأجر القاعدي تحت عنوان "IEP"، ويقوم مدير الموارد البشرية بإرسال نسخة من قرار الترقية في الدرجة لكل موظف على حدى إلى العون المحاسب الذي يدقق فيها ويقوم بدوره بحساب الأحقية في الترقية في الدرجة.

أما الترقية في الرتبة فهنالك مقترح لتعديل الاتفاقية الجماعية لكي تسمح للموظف أن يصعد في رتبة أعلى كل خمس سنوات، لكن لم يتم الموافقة عليها بعد.

1. الرقابة المالية على الأجور:

تخضع الأجور قبل تسجيلها محاسبيا وتسديدها إلى رقابة مالية مسبقة من طرف العون المحاسب إذ يستلم كل شهر نسختين من:

- جداول الأجور (Récapitulatif des paies) حسب كل سلك للموظفين وتقدم في شكل إلكتروني ضمن صيغة Excel؛
- جدول الغيابات؛

- جدول العطل المرضية والعطل السنوية؛
- جدول الخصومات الناجمة عن علاقة مالية مع الخدمات الاجتماعية بالمؤسسة (كالقروض، شراء أجهزة كهرومنزلية.. إلخ).

بعد استلام الملف من طرف العون المحاسب يقوم شخصيا بالتدقيق الإداري والمالي له، بحيث يطلع على قائمة الغيابات ويتأكد من عدم التستر عن موظفين آخرين، أو خصم مبلغ متكرر من الشهر الفارط. بعد هذا التدقيق يتم تسجيلها محاسبيا وفق القيد التالي:

- ضمن يومية الأجور (JRNL_SALAIRE)

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---بداية كل شهر---		
631000		حـ / الأجر القاعدي	xxx	
63100x		حـ / منح مختلفة	xxx	
63100x		حـ / تعويضات مختلفة	xxx	
	421000	حـ/ أجور مستحقة		xxx
	422000	حـ/ أعباء خ الاجتماعية		xxx
	431001	حـ/ اشتراكات ض.إ (26%)		xxx
	447000	حـ/ ضريبة على الدخل		xxx

عند تسديد الأجور نسجل:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
421000		حـ/ أجور مستحقة	xxx	
	515	حـ/ حساب الخزينة		xxx

تسديد مختلف الاقتطاعات:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
431001		حـ/ اشتراكات ض.إ (26%)	xxx	
431002		حـ/ اشتراكات ض.إ (09%)	xxx	
447000		حـ/ ضريبة على الدخل	xxx	
	515	حـ/ حساب الخزينة		xxx

خامسا. المعالجة المحاسبية للحسابات المالية:

يضم صنف الحسابات المالية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– أربعة حسابات رئيسية: حساب جاري بريدي، حساب الخزينة، حساب الصندوق وحساب التحويلات المالية ولعل أهم العمليات المحاسبية المتعلقة بهذا الصنف هي:

1. عمليات متعلقة بوكالة الإيرادات والنفقات:

وكالة الإيرادات والنفقات بالمؤسسات الصحية تقابل الصندوق بالمؤسسات الاقتصادية وتستخدمها المؤسسة الصحية في تحصيل مختلف الإيرادات الصغيرة وتسديد ما يماثلها من نفقات، أما بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار، فيذكر العون المحاسب للمؤسسة بأنه في البداية كان لوكالة الإيرادات والنفقات حساب بنكي أحول له مبلغ من المال ومن ثم يتحكم بها وكيل الإيرادات الذي يخضع لمدير المالية والوسائل، لكن قمت أنا بإيقاف هذه العملية لأن هذا الإجراء ليس له سند قانوني، ولهذا فالنفقات الصغيرة مهما كان مبلغها أطلب من موظفي المالية والوسائل بتقديم سند طلب ثم فاتورة وأقوم بتنفيذها وتسديد المبلغ، وكان التسجيل المحاسبي للتحويل المالي للوكالة كالتالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
515000		حـ / الخزينة	xxx	
	512000	حـ/ البنك		xxx

ويتم المحاسب قوله: " أما بخصوص الإيرادات فلا يسمح لنا بقبض مبالغ مالية أو إتاوات على المرضى، فمدونة الأنشطة الطبية وما يقابلها من إتاوة تخص فقط المؤسسات العمومية الصحية، ولا تخصنا نحن كمؤسسة ذات طابع خاص، وهذا ما خلص له محافظ الحسابات بعدما استشرناه في هذه القضية. ويقول العون المحاسب أنه حتى أسعار الخدمات الصحية المقدمة محددة من طرف المتعامل الكوبي والتي تعتبر مرتفعة مقارنة بالدينار الجزائري فمثلا قياس النظر يسعر بـ 8000 دج، بينما عند الخواص فتشخيص وقياس النظر يكون بـ 2000 دج فقط، كما أن بعض المؤسسات الاستشفائية لطب العيون تقوم بتسعير خدماتها وتقبض مبالغ نظيرها، مثل ما يحدث في المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بورقلة، لكن في اجتماعنا الأخير بمجلس المحاسبة تطرقنا لهذه النقطة، أين تم طرح سؤال على أي أساس يقوم محاسب

ورقلة بقبض مبالغ مالية؟، فرد الأخير أنني قد طرحت الخدمات وتسعيرها على مجلس الإدارة الذي وافق عليها ثم قمت بتطبيقها، لكن رد القاضي المحاسب بمجلس المحاسبة بأن مجلس الإدارة مهامه محددة في القانون التأسيسي ولا نرى أنه من مهامه أن يسعر الخدمات وعليه ما تفعلونه خاطئ قانونيا ومحاسبيا".

على كل مع التدقيق حول الموضوع مع المدير وجدنا أنه يوجد صندوق بالمؤسسة ويقوم المحاسب باستغلاله لتسديد النفقات الصغيرة والاستثنائية ويقوم بتحويل الأموال من حساب الخزينة، إلى حساب الصندوق، وكذلك يتم تزويد الصندوق بمبالغ مقابل سحب دفتر الشروط (5000 دج)/ دفتر. أما الاستشارات فكانت بـ 2000 دج لكن قاموا بإلغاء المقابل.

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
515000		حـ / الخزينة	xxx	
	53000	حـ/ الصندوق		xxx

2.حالات رفض التسديد:

يمكن للعون المحاسب أن يقوم برفض ملف مالي ولا يقوم بتسديد مصاريفه إذا رأى واجب لذلك ويوجد نوعان من الرفض:

- ✓ **رفض مؤقت Rejet provisoire**: ويلجأ المحاسب لهذا النوع من الرفض لعدة اسباب لعل أهمها:
- عدم توافق الفاتورة مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في القانون التجاري مثل: عدم ذكر/خطأ في رقم السجل التجاري أو رقم التعريف الجبائي، نسيان رقم المادة..؛
- الكمية المفوترة تفوق ما تم ذكره في الاتفاقية؛
- غياب الإمضاءات الضرورية في مستندات الملف المالي، كعدم إمضاء سند الاستلام، أو عدم تظهير الفاتورة بإمضاء أمين المخزن و تأشيرة خدمة مؤداة؛

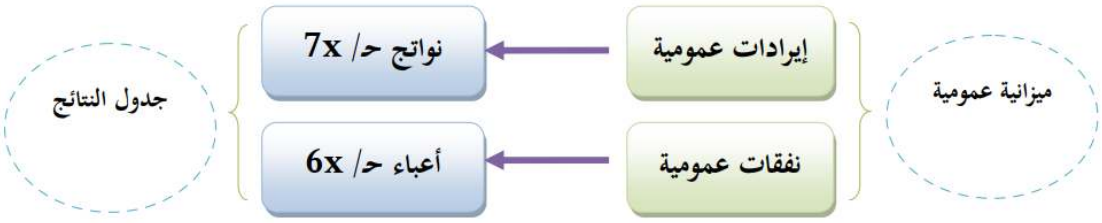
ويكون الرفض المؤقت في وثيقة تسمى بـ"مقرر الرفض المؤقت"، إذ تحتوي هذه الوثيقة على مقتضيات تتمثل في قانون انشاء المؤسسة، مقرر تعيين مدير المؤسسة ومقرر تعيين العون المحاسب، ومن ثم يذكر في المقرر الملف محل الرفض والأسباب المؤدية لذلك، وصنف هذا الرفض بالمؤقت لأنه يمكن رفعه (رفع الرفض) بعد تصحيح التحفظات التي سجلها المحاسب.

- ✓ **رفض نهائي Rejet définitive**: في بعض الأحيان يتحتم للعون المحاسب أن يلجأ إلى رفض نهائي لملف مالي ينتظر منه تسديد نفقة، وفي الغالب تكون الأسباب الداعية لذلك مؤسسة وغير قابلة للتصحيح مثل تزوير فاتورة، تلفيق خدمة مؤداة وغيرها من الأسباب، ويتم إخراج الرفض النهائي في شكل مقرر يضم نفس مقتضيات الرفض المؤقت مع ذكر الأسباب والملف المرفوض، ويقول العون المحاسب بأن الرفض النهائي لم يصدره سوى مرة واحدة إلى غاية اليوم.

الفرع الثاني. مبادئ وطرق المعالجة لحسابات التسيير

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–كل النفقات في الميزانية العمومية أعباء ضمن الصنف السادس، وبالمثل للإيرادات العمومية تعتبر كمنتوج:

شكل 21: يوضح العلاقة بين الميزانية العمومية وجدول النتائج حسب SCF:



المصدر: من إعداد الطالب.

أولا. حسابات النواتج (الإيرادات)

تستفيد المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– بداية كل سنة (غالبا شهر مارس أو أفريل) من إعانات مالية عمومية موجهة لتسيير المؤسسة وتغطية نفقاتها ضمن عملية خدمة الصحة العمومية، وعليه تقدم لها إيرادات عمومية يقوم العون المحاسب بتحويلها إلى حساب الخزينة وفق للنظام المحاسبي المالي، وتنقسم الإعانة العمومية وفقا لشكلها ضمن المقرر الوزاري المشترك الذي يحدد توزيع الميزانيات العمومية على المؤسسات الصحية لنفس الولاية إلى:

جدول 56: أنواع الإيرادات بميزانية المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– وحساباتها وفق "SCF"

التقييد الميزانياتي	نوع الإيراد	حساب المنتوج وفق SCF
العنوان1– الباب1– المادة1	مساهمة الدولة	حـ/ 748000
العنوان1– الباب1– المادة2	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	حـ/ 748001
العنوان1– الباب1– المادة3	أرصدة السنوات السابقة	حـ/ 757000

المصدر: من إعداد الطالب

مثال: استفادت المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– من إعانات مالية عمومية بقيمة: 100.000.000 دج موزعة إلى مساهمات الدولة ومساهمة الضمان الاجتماعي بالتناسب مع: 6/10 و 4/10.

التسجيل المحاسبي يكون بالشكل التالي:

م	د	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
515000		حـ / الخزينة	100.000.000	
	748000	إعانات تشغيلية– مساهمة الدولة–		60.000.000
	748000	إعانات تشغيلية– مساهمة ض.إ–		40.000.000

ملاحظات حول التسجيل:

- تصنف الإعانات المالية الموجهة من الدولة على أنها إعانات تشغيلية لأنها حسب رأي محاسب المؤسسة تخص السنة المالية وتغطي أعباء تشغيلية كالمواد الأولية من أدوية وأطعمة، أو للحصول على خدمات أخرى كالكهرباء، توفير الأمن..
- يقيد هذا التسجيل بداية كل سنة بعد الحصول على الإعانة العمومية.
- في حالة الحصول على إعانات مالية أخرى، ممثل ما يحدث أثناء قدوم ميزانية تكميلية، يتم تسجيل الإعانة بنفس الطريقة المذكورة أعلاه.

ثانيا. حسابات الأعباء (النفقات)

يضم نظام المعلومات المحاسبي المطبق بالمؤسسة حسابات أعباء، توضح أغلب المصاريف حسب طبيعتها والتي تتحملها المؤسسة في سبيل تقديم خدمات صحية عمومية، من حـ/ 60: مشتريات مستهلكة كالأدوية، المواد الغذائية، الأكسجين الطبي، مواد كيميائية وغيرها، و حسابات الخدمات الخارجية وأعباء الموظفين وأعباء مالية وغيرها..

وقام محاسب المؤسسة بمقاربة حسابات الأعباء مع مدونة حسابات الميزانية العمومية للمؤسسات العمومية الصحية، مما يسمح له بتحويل أعباء النظام المحاسبي المالي إلى نفقات عمومية مصنفة حسب المدونة القانونية.

جدول 57: مقاربة حسابات الأعباء مع مدونة الميزانية العمومية للمؤسسة الصحية.

التقييد الميزانياتي	نوع الإيراد	حساب المنتوج وفق SCF
العنوان I: نفقات الموظفين		
العنوان1- الباب1	مرتبات نشاط المستخدمين، المتربصين والمتعاونين	حـ/447000 حـ/ 631000
العنوان1- الباب8- المادة2	معاش الضرر الجسدي	حـ/638000
العنوان II: نفقات التسيير		
العنوان2- الباب1- المادة1	مصاريف المهام والتنقل داخل الإقليم	حـ/625000
العنوان2- الباب1- المادة3	مصاريف الدراسة، الخبرة، المحامون	حـ/622003
العنوان2- الباب2- المادة1	مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة	حـ/645000
العنوان2- الباب4- المادة4	مواد التنظيف (لوازم)	حـ/601004
العنوان2- الباب6- المادة1	الماء، الكهرباء، الوقود، والطاقة الشمسية	حـ/607000
العنوان2- الباب4- المادة6	مصاريف التأمين	حـ/616000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مشروع الميزانية لسنة 2022، للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون-بشار-

الفرع الثالث: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون-بشار- في القوائم المالية التي يفرض النظام المحاسبي المالي SCF إعدادها وتتمثل في:

- الميزانية
- جدول النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- الملحق

وتتمثل ميزانية المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار في قائمة تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، وتضم كل تثبيتات المؤسسة سواء المعنوية أو العينية، المخزونات والزبائن مع المدينين الآخرين وخزينة الأموال الإيجابية، أما في جانب الخصوم فتوضح عدديا النتيجة الصافية والترحيل من جديد، أيضا الموردين والدائنون الأخرون:

جدول 58: ميزانية ختامية للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– لسنة 2021. (القيمة بالدينار الجزائري)

الأصل	المبلغ الإجمالي	إهتلاكات، مؤونات، خسارة قيمة	المبلغ الصافي لسنة 2021	المبلغ الصافي لسنة 2020
أصول غير جارية:				
فارق الاقتناء				
تثبيتات معنوية	2.933.503,00	183.503,00	2.750.000,00	183.503,00
تثبيتات عينية				
تثبيتات عينية أخرى	835.578.876,37	536.812.583,46	298.766.292,91	302.362.012,33
تثبيتات ممنوح امتيازها	7.215.778,00		7.215.778,00	7.215.778,00
تثبيتات في طور الإنجاز	557.720.707,00		557.720.707,00	557.720.707,00
مجموع الأصول غير الجارية	**1.403.448.864,37**	**536.996.086,46**	**866.452.777,91**	**867.482.000.33**
أصول جارية				
مخزونات	341.576.731,68	88.984,62	341.478.747,06	207.956.436,87
زبائن				
مدينون آخرون	857.388,18		857.388,18	744.594,80
الخزينة	151.719.811,31		151.719.811,31	121.050.018,85
مجموع الأصول الجارية	**494.144.931,17**	**88.984,62**	**494.055.946,55**	**329.751.055,52**
المجموع العام للأصول	**1.897.593.795,54**	**537.085.071,08**	**1.360.508.724,46**	**1.197.233.050,85**

الخصوم	مبلغ لسنة 2021	مبلغ سنة 2020
رؤوس الأموال الخاصة		
نتيجة صافية	138.407.954,58	154.202.414,81
ترحيل من جديد	(2.667.920,75)	(159.237.189,03)
المجموع 1	**135.740.033,83**	**(5.034.774,22)**
الخصوم غير الجارية		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	908.505.260,63	916.015.178,71
مجموع الخصوم غير الجارية 2	**908.505.260,63**	**916.015.178,71**
الخصوم الجارية		
موردون	295.969.243,22	279.022.842,54
ضرائب	1.876.708.03	20.500,00
ديون أخرى	18.417.478,75	7.209.303,82
مجموع الخصوم الجارية 3	316.263.430,00	286.252.646,36
مجموع عام للخصوم	**1.360.508.724,46**	**1.197.233.050,85**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على "Bilan De L'exercice 2021 Close de 31/12/2021

المبحث3: النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصحية الخاصة – دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– بالجلفة

المطلب1: المؤسسات الاستشفائية الخاصة في التشريع الجزائري

لقد صدر أول قانون للصحة العمومية في الجزائر بموجب الأمر 76–79 الصادر سنة 1976[1] وهو الذي بموجبه تأسست منظومة صحية وطنية ذات توجه اشتراكي وتشكلت البنية الأولى للمؤسسات الصحية، خاصة فكرة القطاع الصحي، ثم تلاه قانون 85–05 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها[2] الذي جاء مكملا ومكرسا للمبادئ المنصوص عليها في القانون السابق من هيمنة الدولة على القطاع الصحي والمجانية أما المؤسسات الصحية فكانت تهتم بالتشخيص فقط، لكن بعدها بثلاث سنوات أصبح لزاما التغيير والتماشي مع فتح المجال للقطاع الخاص في الصحة والسماح لهم بالاستثمار في هذا المجال وتم ذلك بموجب القانون[3] 88–15 الذي سمح للخواص بإنشاء وفتح ما سمي آنذاك عيادات استشفائية.[4]

بحيث تنص المادة 208 من القانون 88–15 " تمارس الأنشطة الطبية من قبل الخواص في العيادات الإستشفائية وعيادات الفحص الطبي والعلاج وعيادات جراحة الأسنان والصيدليات ومخابر النظارات والأجهزة الإصطناعية"

الفرع الأول: المستثمر الخاص والمستشفيات

بصدور القانون 06–07 المؤرخ في 15 جويلية سنة 2006 المعدل لقانون الصحة، تم إضافة تحت مسمى المؤسسات الاستشفائية الخاصة للمؤسسات المكونة للمنظومة الصحية بالجزائر، ثم تلاه المرسوم التنفيذي رقم 07–321 المؤرخ في 22 أكتوبر سنة 2007 المتضمن تنظيم المؤسسات الاستشفائية الخاصة وسيرها، وعرفتها المادة 2 من نفس المرسوم " المؤسسة الاستشفائية الخاصة هي مؤسسة علاج واستشفاء تمارس فيها أنشطة الطب والجراحة بما فيها طب النساء والتوليد وأنشطة الاستكشاف"، كما تتم المادة 3 بأن هذه المؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية وتوضع تحت المسؤولية

[1] الأمر 76–79 ، مرجع سبق ذكره.

[2] القانون رقم 85–05 المؤرخ في 16 فبراير 1985 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها

[3] القانون 88–15 المؤرخ في 03 مايو 1988، مرجع سبق ذكره.

[4] روبحي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص 107.

الفعلية والدائمة لمدير تقني طبيب وتزود بلجنة طبية، وهذه المؤسسات كان لها ولا زال دور فعال في تقليل الضغط على المؤسسات الصحية العمومية.[1]

الفرع الثاني: شروط فتح واستغلال المؤسسات الاستشفائية الخاصة

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 07-321، فإن المؤسسة الاستشفائية الخاصة يجب عليها أن تمارس عدد من التخصصات على الأقل بحيث تقوم بكل من:

- ✓ الفحص الطبي؛
- ✓ الاستكشاف والتشخيص؛
- ✓ الاستعجالات الطبية و/أو الطبية الجراحية بما فيها إزالة الصدمات والإنعاش والمراقبة؛
- ✓ الاستشفاء.

ومنه نستنتج أن الفرق بين العيادات الطبية الخاصة والمؤسسات الاستشفائية الخاصة يكمن في الفندقة المرافقة للاستشفاء بصفة خاصة وكذا توفر المؤسسة الاستشفائية الخاصة على استعجالات سواء كانت طبية أو جراحية.

ونجد أن المادة 04 لنفس المرسوم قامت بتحديد شرط آخر هو يجب توافر طاقة استيعابية دنيا بسبعة (7) أسرة ولم يحدد المرسوم الطاقة القصوى وإنما تركها لقدرات صاحب المؤسسة الاستثمارية. كما يجب على هذه المؤسسة ضمان خدمة دائمة ومستمرة.[2]

أما في كيفيات الفتح فيخضع إنجاز المؤسسة الاستشفائية الخاصة إلى ترخيص وزير الصحة بعد إيداع ملف إداري وتقني لدى مديرية الصحة لولاية المعني بالفتح وبعد دراسة الملف والتأشير عليه يرسل إلى وزير الصحة وذلك في أجل 45 يوم من ايداع الملف ويفصل هذا الأخير في الطلب في أجل ثلاثة أشهر وبعدها إذا منح الترخيص تقدم الوزارة ثلاث سنوات للمعني لإنجاز المشروع ويمكن أن تمدد الآجال بسنتين وعند اتمام المشروع لا تفتح المؤسسة مباشرة إنما على صاحبها إرسال ملف إداري وتقني ثان إلى

[1] مرسوم تنفيذي رقم 07-321 مؤرخ في 22 أكتوبر سنة 2007، يتضمن تنظيم المؤسسات الاستشفائية الخاصة وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 67، سنة 2007، ص 11.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 07-321، نفس المرجع، المادة 04.

مديرية الصحة لتقوم بدراسته والتأكد من صحته وترسله بعدها للوزير الذي يفصل في طلب الفتح في غضون ثلاثين يوما[1].

كما توجد شروط تقنية عديدة كالمساحة لكل سرير وشروط الإضاءة وتوفر نوافذ للغرف وتهوية وأجهزة تدفئة مركزية ومغسلة واحدة على الأقل وكل هذه الشروط التقنية موضح في المرسوم التنفيذي رقم 07-321.

الفرع الثالث: تنظيم المؤسسة الاستشفائية الخاصة وتسييرها المحاسبي

أولا. التنظيم الإداري

بصدور الأمر 06-07 أصبح بالإمكان استغلال المؤسسات الاستشفائية الخاصة من طرف المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة وحتى شركات المساهمة[2]، ويكون لهذه المؤسسة الاستشفائية الخاصة مدير يثبت على الأقل أقدمية خمسة سنوات كخبرة مهنية، مكلف بالشؤون الإدارية لضمان السير الحسن لها وتمثيلها أمام العدالة وممارسة السلطة السلمية على جميع مستخدمي المؤسسة و القيام بكل ما يتعلق بالتسيير المالي والإدارية للمؤسسة[3] أما المدير التقني فيكلف بتنظيم النشاطات الطبية وشبه الطبية وضمان حضور الممارسين الطبيين ومراقبة تسيير الأدوية وللمؤسسة مجلس إدارة أعضائه محددون عن طريق التنظيم، يسهر هذا المجلس على الخصوص بـ:

- ✓ برامج عمل المؤسسة؛
- ✓ مشاريع الميزانية وحسابات المؤسسة ؛
- ✓ مشاريع التنظيم الداخلي والنظام الداخلي للمؤسسة ؛
- ✓ اقتناء الأملاك المنقولة والعقارية؛
- ✓ قبول الهدايا والوصايا أو رفضها، و كل مسألة تخص سير المؤسسة.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 07-321، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13.

[2] روبحي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 07-321، نفس المرجع، ص 14.

ثانيا. التسيير المحاسبي للمؤسسة الاستشفائية الخاصة

تنص المادة 38 من المرسوم 07-321 على أنه تمسك محاسبة المؤسسة وفقا للشكل التجاري وذلك طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما، أي أنها تخضع للنظام المحاسبي المالي، كما يجب أن تتوفر المؤسسة على ميزانية خاصة بها تضم باب للإيرادات وباب للنفقات، يتولى الرقابة المالية للمؤسسة محافظ حسابات[1]. أما التسعير للخدمات الصحية المقدمة من طرف هذه المستشفيات الخاصة فهي بشكل حر تماما بحيث أن كل واحدة تحددها حسب المعايير الخاصة بها كون الأمر يتعلق بنشاط حر، فنجد مثلا سعر خدمة الولادة القيصرية يمكن أن يصل إلى 120.000 دج في مؤسسة ويتراوح ما بين 70.000دج و 80.000 دج في أخرى، بحيث يبرر المسؤولون هذا التسعير بالأعباء المختلفة التي تقع عليهم، غير أنهم يتفقون على سهر الاستشارات الطبية التي تم تسقيفها بسعر 2.000دج[2]

المطلب الثاني: دراسة حالة بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة بالجلفة

الفرع الأول: تقديم المؤسسة

المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة بولاية الجلفة، هي مؤسسة طبية جراحية تشمل عدة اختصاصات، تحتوي على 60 سرير تحت إشراف طاقم طبي وشبه طبي ذو خبرة عالية لتقديم خدمات صحية من أعلى مستوى.

شكل 22: شعار المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

المصدر: موقع المؤسسة على الشبكة العنكبوتية، رابط: https://www.naila-hospital.com/، تاريخ الزيارة: 2024/01/01.

[1] مرسوم رقم 07-321، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] مقال بعنوان عيادات خاصة: بين مقتضيات تنظيمية والمنطق التجاري، حوار مع د فوزي بن أشنهو، مدير الهياكل الصحية بوزارة الصحة، موقع وكالة الأنباء الجزائرية، تاريخ الاطلاع: 2022/08/31، سا: 21:32.

توزع الأسرة والاختصاصات المتوفرة وفق الجدول التالي:

جدول 59: توزيع الأسرة والتخصصات بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة.

المصلحة	عدد الأسرة
الاستعجالات	04
الولادة	08
جراحة رجال	15
جراحة نساء	11
جناح النعيم (VIP)	10
الطب الداخلي	12
المجموع	60 سرير

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من تصريحات مديرة الموارد البشرية بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة – الجلفة–

كما تتوفر المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة على عديد التخصصات نذكر: الاستعجالات الطبية والجراحية، الجراحة العامة، طب وجراحة العيون، جراحة العظام، طب النساء والتوليد، التأهيل الوظيفي، الجراحة التجميلية، طب الأطفال.

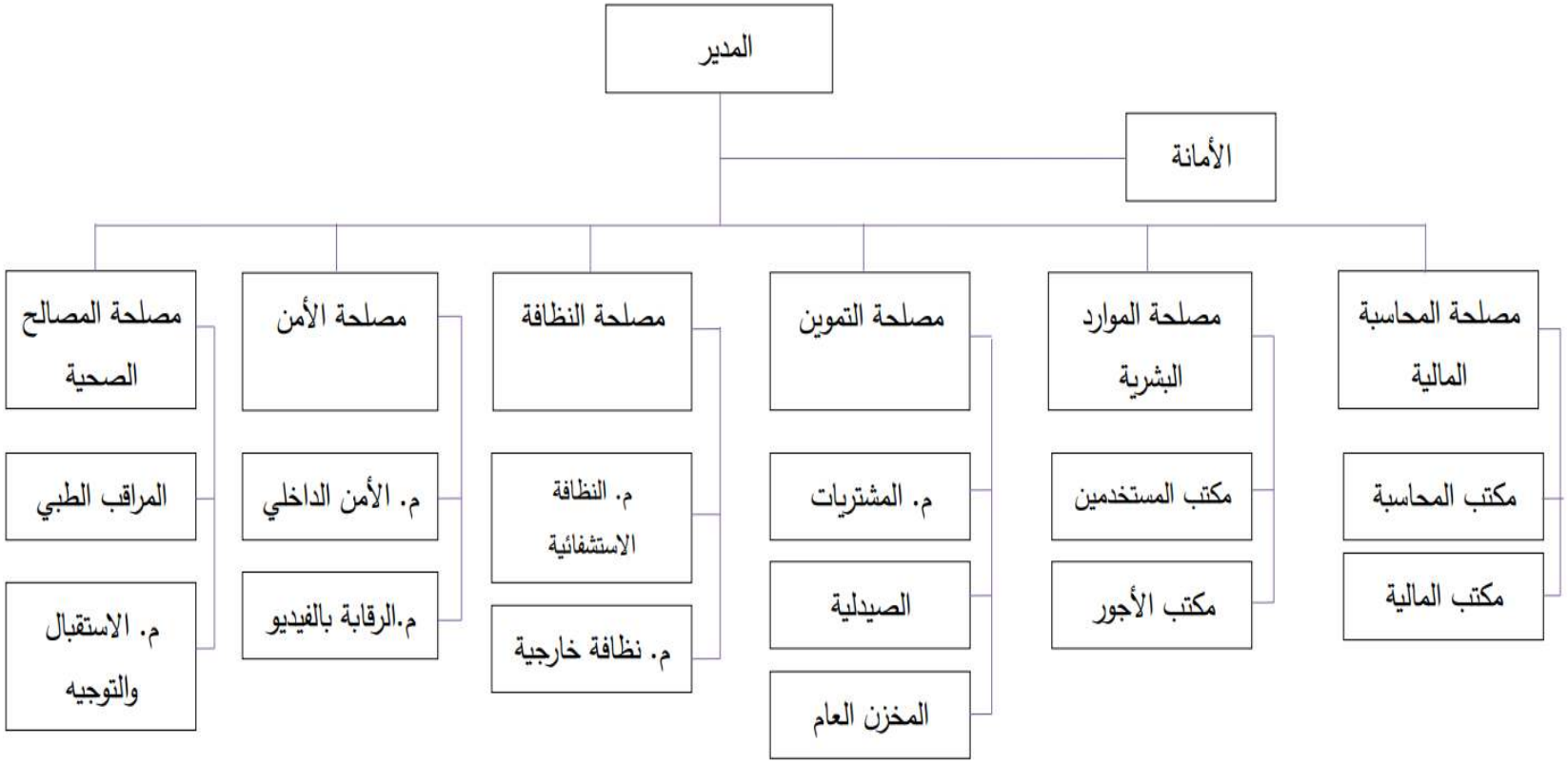
الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة وهيكلها التنظيمي

تعتبر المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) وبالرغم من أنه لم يصرح لنا بعدد الشركاء، إلا أن المعروف هو تأسيس المؤسسة برأسال مال اجتماعي يقدر بـ 1.500.000.000 دج، أما من الجانب التقني فهي كما يبين اسم الشهرة، مؤسسة استشفائية خاصة تخضع للمرسوم التنفيذي رقم 07–321 المؤرخ في 22 أكتوبر سنة 2007 المتضمن تنظيم المؤسسات الاستشفائية الخاصة وسيرها.

أولا. الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

للمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– هيكلين تنظيميين الأول إداري والثاني تقني، يدير المؤسسة تنظيميا ويسيرها أحد الشركاء المؤسسين لها، ويساعده ستة رؤساء مصالح وينطوي تحتهم مكاتب إدارية نوضحها في الشكل التالي:

شكل 23: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–



المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا. الإمكانيات البشرية

تتكون المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– من ستة وثمانون موظف تتوزع على عدة تخصصات وأسلاك، مع التعاقد مع عدد من الأطباء المتخصصين.

جدول 60: المورد البشري بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

نوع الموظف	العدد	ملاحظة
أطباء عامون	8	
أطباء متخصصين	4	
أطباء متخصصين متعاقدين	12	لا يحتسب في تعداد الموظفين
ممرضين	50	
إداريين	08	
أعوان الأمن	10	
أعوان النظافة	06	
المجموع	**86**	

المصدر: من إعداد الطالب، انطلاقا من بيانات مصلحة الموارد البشرية بذات المؤسسة.

ثالثا. الأنظمة المعلوماتية المستخدمة بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

من أجل السير الحسن للمؤسسة وتقديم خدمات أفضل يستخدم الموظفون بها، مجموعة من البرامج المعلوماتية لتنظيم وتسيير مختلف البيانات ولعل أهمها:

- برنامج "Médica +": هو برنامج معلوماتي، مختص في الخدمات الصحية يقدم مجموعة من الحلول من بينها: تنظيم المواعيد، إعداد التقارير الطبية بصفة إلكترونية، تحرير الوصفات الطبية، أرشفة بيانات المريض والرجوع إليها عند الحاجة، اعداد الفواتير والتحصيل، قراءة بطاقات ممغنطة والتحصيل الإلكتروني.
- برنامج "Pc Paie": وهو برنامج معروف يهتم بإعداد ومعالجة أجور الموظفين، ومختلف المنح والتعويضات المقدمة.

- برنامج "Pc cmpta": برنامج معلوماتي من شركة "DLG" معد خصيصا لوظيفة المحاسبة والمالية فيتم به تسجيل مختلف القيود المحاسبية والتسويات المالية، ومن ثم استخراج القوائم المالية الإجبارية ومختلف الملاحق.

الفرع الثالث. النظام المحاسبي المالي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

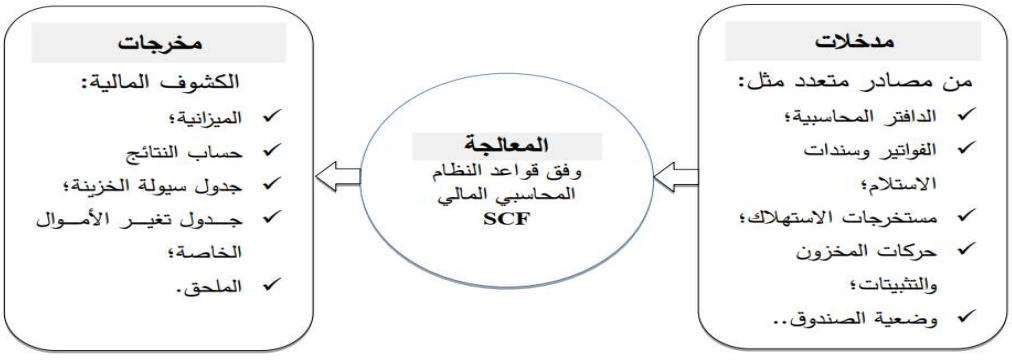
يرتكز النظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة على المحاسبة المالية، والتي تمسك من طرف محاسب معتمد متعاقد مع المؤسسة، يساعده في ذلك رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، يتابع المعالجات المحاسبية بما في ذلك عمليات الشراء (خاصة للأدوية) وإخراج المخزونات، المعالجة المحاسبية للتثبيتات واهتلاكها، وكذا متابعة حركة الصندوق وحسابات البنكية للمؤسسة.

ما يلاحظ من في النظام المحاسبي المطبق هو إهماله لمحاسبة التكاليف، وعند استفسارنا عن ذلك لدى محاسب المؤسسة صرح بأن " في القطاع الخاص لا يهتم مسيرها أو مالكها بالمحاسبة وأنواعها وأهميتها في التسيير، إنما ما يهمه هو وضعيته القانونية مع الجهات الجبائية ومعرفة نتيجة الدورة المحاسبية، ونفس الحال بمؤسستنا، إذ لا أهمية حاليا لمحاسبة التكاليف لدى مالكي المؤسسة"

ويعتمد النظام المحاسبي بمؤسسة نايلة على عدد من الوثائق والسجلات نذكر منها:

سجل الممتلكات، سجل الجرد، وثيقة أسبوعية لمداخيل الصندوق والتحصيلات تستخرج مباشرة من برنامج "Médica +"، سندات دخول وخروج المخزونات العامة، فواتير الأدوية ومختلف المصاريف، سجل الوقود، وثيقة الأجور الشهرية ومنح المناوبة.

شكل 24: مكونات النظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–



المصدر: من إعداد الطالب.

كما يتكون النظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– مثل أي نظام من مدخلات، معالجة ومخرجات، تتمثل المدخلات في البيانات المالية والمحاسبية بالمؤسسة ومن ثم تأتي المعالجة وفق مبادئ وطرق المعالجة المتفق عليها بالنظام المحاسبي المالي "SCF" الذي يسمح بتخزين المعطيات القاعدية وتنصيفها وتقييمها وتسجيلها، لتأتي المرحلة الثالثة المتمثلة في عرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها وكذا وضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.

وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمؤسسة من الكشوف المالية الأساسية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي: الميزانية، جدول النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق، إضافة إلى مستخرجات أخرى تنتج من طرف البرنامج المعلوماتي المعتمد من المؤسسة " Pc Compta" كاليومية ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة.

مثال: تتكون ميزانية المؤسسة الاستشفائية من جانب للأصول وآخر للخصوم ويضم كل منهما عناصر أساسية كالتثبيتات المعنوية، التثبيتات المادية، الاهتلاكات، المخزونات، رؤوس الأموال الخاصة، خصوم غير جارية وموردون.

جدول 61: مكونات ميزانية المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

الأصول				
الحساب	العنصر	مبلغ الإجمالي	الاهتلاكات	مبلغ صافي
	أصول غير جارية:			
20x	التثبيتات المعنوية			
21x	التثبيتات العينية			
23x	تثبيتات جاري إنجازها			
	أصول جارية:			
30	مخزونات			
31	مواد أولية			
41	زبائن			
44	ضرائب			
51	الخزينة			
	المجمـــــوع			

الخصوم			
الحساب	العنصر	المبلغ	ملاحظـــات
	رؤوس الأموال الخاصة:		
101	رأس مال صادر		
106	احتياطات		
11	الترحيل من جديد		
12	نتيجة صافية		
	خصوم غير جارية:		
16x	قروض مالية		
	خصوم جارية:		
40x	الموردون وحسابات ملحقة		
44x	ضرائب		
	المجمـــــــوع		

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من معلومات مقدمة من طرف محاسب المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

المطلب 3: المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

تطبق المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة، محاسبة مالية ذات إطار تصوري يعتمد على مجموعة من المبادئ المحاسبية قصد إعداد كشوف مالية منتظمة وذات شفافية ومصداقية، وأهم هذه المبادئ نذكر:

القابلية للفهم، استمرارية الاستغلال، الدلالة، قابلية المعلومة المحاسبية للمقارنة، مبدأ التكلفة التاريخية وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

ونظرا لأن محاسب المؤسسة لم يقدم لنا أي وثائق محاسبية تحت طائل السر المهني، قمنا بالتحاور معه حول كيفيات المعالجة المحاسبية لعدد من عناصر الميزانية واستقينا النقاط التالية:

الفرع الأول: قواعد إدراج الأصول والخصوم وكذا الأعباء والمنتجات

يصرح محاسب المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– على أنه يقوم بإدراج الأصول والخصوم وكذا مختلف المنتوجات والأعباء وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، أي عندما تكون هذه الأخيرة

من المحتمل أن تعود منها منفعة اقتصادية مستقبلية؛ وكذا لها كلفة أو يمكن تقيمها بطريقة واضحة وتدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة، وفي هذه النقطة يشرح المحاسب على أن النشاط العادي لهم هو تقديم خدمات صحية، وفندقة استشفائية بمقابل، لكن في بعض الأحيان قد تكون هنالك أنشطة غير عادية، مثل بيع ما تبقى من الأدوية لصالح عيادات خاصة قبل نهاية صلاحيتها.

كما يرتكز النظام المحاسبي بالمؤسسة على طريقة تقييم وفق التكلفة التاريخية، التي يرى المحاسب على أنها الطريقة الأمثل التي يمكنه استخدامها للحفاظ على مصالح مالكي المؤسسة والتصريح الصحيح للمؤسسات الجبائية، ولحد الإطار الزماني لإعداد هذا المبحث لم تقم المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة بأية إعادة تقييم للأصول، خاصة لأنها مؤسسة حديثة لم يتجاوز عن تاريخ اقتنائها لأغلب أصولها الثلاث سنوات.

يسجل بالتكلفة التاريخية كل من تكلفة شراء المواد الأولية مثل:

تكلفة شراء الأدوية = سعر الشراء+ مصاريف الشحن والتوصيل والإنزال – التخفيضات التجارية والمالية

وبخصوص تكلفة الخدمات الصحية والفندقية المقدمة فالمؤسسة لا تقوم على أساس نظام محاسبة تكاليف تحدد المصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة تقديم الخدمة، لذا فهي تعتمد على برنامج معلوماتي يقوم العون بالمؤسسة بإدراج مختلف المواد الصيدلانية وغيرها التي استهلكها المريض في إطار عملية استشفائه، ثم يضاف إليها هامش ربح لم يصرح لنا به، لتخرج فاتورة المريض التي يجب تسديدها.

تكلفة الخدمة الصحية = تكلفة المواد الصيدلانية المستهلكة+ تكلفة التغذية + مصاريف الفندقة

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية

أولا. التثبيتات

تضم المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– ضمن أصولها تثبيتات عينية وأخرى معنوية، والتثبيتات العينية بالمؤسسة هي تلك الأصول التي تحوزها وتهدف بها تقديم خدمات صحية وعمرها الافتراضي أكثر من سنة، وفي الجدول التالي بعض التثبيتات العينية بالمؤسسة وحساباتها وفق SCF:

جدول 62: قائمة حسابات التثبيتات العينية بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

التثبيت	الحساب وفق SCF	الحسابات المتفرعة منه
الأراضي	حـ/211	حـ/211
البنايات	حـ/213	✓ حـ/ 2131: أقسام طبية؛ ✓ حـ/ 2132: سكنات وظيفية.
معدات وأدوات	حـ/215	✓ حـ/ 2151: معدات طبية؛ ✓ حـ/2152: أدوات طبية.
تثبيتات عينية أخرى	حـ/ 218	✓ حـ/2181: معدات مكتبية؛ ✓ حـ/2182: معدات نقل؛ ✓ حـ/2183: معدات أخرى.

المصدر: من إعداد الطالب، انطلاقا من معلومات من طرف محاسب المؤسسة الاستشفائية الخاصة – نايلة–

كما سبق ذكره، تدرج التثبيتات العينية بالمؤسسة بتكلفتها التاريخية الصادرة في فواتير الاقتناء، ونميز حسب الجدول أعلاه بين المعدات التي تدخل في صلب تقديم الخدمة الصحية، مثل جهاز التصوير بالرنين المغناطيسي، جهاز رسم تخطيط القلب ECG، وغيرها وبين المعدات التي تستخدم في سبيل تقديم رعاية صحية وفندقية، مثل أسرّة المرضى، طاولات الإطعام، أجهزة التلفاز، والتي يصنفها المحاسب كتثبيتات عينية أخرى (حـ/ 218) ونفس الأمر لمعدات النقل.

أما البرامج المعلوماتية المستخدمة مثل برنامج "Médica + " ، فتصنف في باب التثبيتات المعنوية، حـ/ 204، وتدرج هي الأخرى بتكلفتها التاريخية.

1. التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية:

لا يختلف تسجيل التثبيتات العينية بالمؤسسة عن ما هو متعارف عليه حسب SCF، حسب القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
215x		معدات وأدوات	XX	
204x		برمجيات معلوماتية	XX	
445x		رسم على قيمة مضافة	XX	
	404x	مورد تثبيتات		XXXX

أما التثبيتات المعنوية بالمؤسسة، فتتكون من البرمجيات المعلوماتية ضمن حـ/204، والتي تسجل عند اقتنائها بقيمتها بتكلفتها التاريخية بجانب المدين ويقابلها بالجانب الدائن موردو التثبيتات أو أحد حسابات الخزينة.

2. اهتلاك التثبيتات بالمؤسسة:

الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي، هو استهلاك المنافع الاقتصادية لأصل عيني أو معنوي، يتم حساب هذا الاستهلاك كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية للأصل، ويحتسب الاهتلاك بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة وفق عمر افتراضي لكل تثبيت، كما يعتمد على معدلات اهتلاك حددها محافظ حسابات المؤسسة وفق الجدول التالي:

جدول 63: معدلات الاهتلاك المعتمدة للتثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

الحساب	التثبيت	العمر الافتراضي	معدل الاهتلاك
204	برامج المعلوماتية	5 – 7 سنة	%14-20
213	البنايات	25 سنة	%4
215	معدات وأدوات (طبية)	3-6 سنة	%17-33
218	معدات نقل (سيارة اسعاف)	5 سنوات	%20
218	معدات أخرى (فندقية، مكتبية)	4-15 سنة	%7-25

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادات على معلومات مقدمة من محاسب المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

ويسجل الاهتلاك وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF في يومية الاهتلاك، كما تحتوي المؤسسة على معدات طبية تم اهتلاكها بالكامل ولا تزال في حالة تشغيل جيدة، لكن لم تقم المؤسسة

بإعادة تقييمها، وعند سؤالنا محاسب المؤسسة عن هذا الأمر صرح بأن " كمؤسسة صحية لا نهتم بإعادة التقييم بل كل ما يهمنا هو بقاء المعدات في حالة جيدة للتكفل الأحسن بالمريض وإلا نقوم ببيعها واستبدالها بأخرى ذات تكنولوجيا جديدة ودقيقة"

3. التنازل عن التثبيتات:

تقوم المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة في بعض الأحيان بالتنازل عن تثبيتات ملكها لصالح مؤسسات أو عيادات صحية أخرى في سبيل استبدالها بأخرى جديدة، وهذا ما حدث لجهاز التصوير بالأشعة المقطعية الذي تنازلت عنه المؤسسة بعد ثلاث سنوات اهتلاك، وبالرغم من عدم تقديم سعر التنازل والقيمة المحاسبية للجهاز إلا أن محاسب المؤسسة قدم لنا قيد تسجيل التنازل كالتالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
2815		اهتلاك معدات طبية	XX	
512		البنك	XX	
	215	مورد تثبيتات		XX
	752	معدات طبية		XX

4. إعادة تقييم التثبيتات:

يسمح النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم التثبيتات بصفة انتظامية، وإعادة التقييم هي إدراج التثبيتات في حساباتها بقيمتها الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.[1] أما بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– فلم تقم بأي إعادة تقييم لتثبيتاتها العينية والمعنوية، إذ يقول محاسب المؤسسة بأن التثبيتات لم يمض على تاريخ اقتنائها سوى ثلاثة سنوات، كما أن قرار إعادة التقييم بيد محافظ الحسابات الذي لم ينصحنا بها، لذا لغاية سنة 2023–2024 لم نقم بإعادة تقييم لتثبيتاتنا المدرجة في الميزانية.

ثانيا. المخزونات: تتمثل المخزونات في المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– في المواد الأولية المستخدمة في تقديم الخدمات الصحية والفندقية كالأدوية، المواد الصيدلانية والتعقيم، مواد التغذية والمستهلكات الإدارية، وكذا تموينات اخرى كوقود سيارة الإسعاف، زيوت وشحوم وتموينات أخرى متفرقة.

[1] القرار رقم 71، مرجع سبق ذكره، الفقرة 21.121، ص 10.

جدول 64: أهم المخزونات بالمؤسسة الاستشفائية –نايلة– وحساباتها وفق SCF

المخزون	الحساب	التفرعات
المواد الأولية والتوريدات	حـ/31	يقسم حـ/ 31 إلى كل من: ✓ حـ/311: مخزونات مواد طبية، صيدلانية، أدوية. ✓ حـ/312: غازات طبية. ✓ حـ/ مواد مخبرية، الكشوفات. ✓ حـ/313 مواد تغذية عامة. ✓ حـ/314 مخزونات مواد أخرى.
تموينات أخرى	حـ/32	حـ/ 32 وتقسم إلى: ✓ حـ/ 320 وقود سيارات الإسعاف. ✓ حـ/ 321 زيوت وشحوم. ✓ حـ/322 باقي التموينات.

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على البرنامج المعلوماتي للمحاسبة "Pc Compta" المطبق بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

من خلال قائمة حسابات المخزونات المذكورة في الجدول أعلاه نلاحظ أن النظام المحاسبي بالمؤسسة أهمل حـ/30 مخزونات من البضائع وهذا راجع للطبيعة الاقتصادية للمؤسسة، فهي مؤسسة خدمية تصنف مخزوناتها التي تدخل ضمن تكلفة إنتاج الخدمات الصحية على أنها مواد أولية، كما تحتاج إلى مواد أخرى كالوقود، قطع الغيار، وتموينات أخرى تصنف ضمن حـ/32.

1. التسجيل المحاسبي للمخزونات

تعتمد المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– طريقة الجرد المتناوب للتسجيل المحاسبي لحركة مخزوناتها، علما أن مسؤولي الصيدلية والمخزن العام يقومون بشكل يومي بتسجيل حركات المخزون في البطاقة الخاصة بالمخزونات والسجلات المعدة لذلك، لكن نهاية كل سنة يقدمون الرصيد النهائي من المخزونات إلى المحاسب الذي يسجلها محاسبيا وفق القيود التالية:

1.1. تسجيل المشتريات من المخزونات: تسجل بنفس طريقة الجرد الدائم وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
381		مشتريات مواد أولية	xxx	
382		مشتريات تموينات أخرى	xxx	
	401	موردو مخزونات		xxx
	4456	رسم ق.م		xxx

2.1. إلغاء رصيد أول المدة، ويتم ذلك كما هو مبين في القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
601		مستهلكات مواد أولية	xxx	
602		مستهلكات تموينات أخرى	xxx	
	31	مواد أولية		xxx
	32	تموينات أخرى		xxx

3.1. إثبات مخزون نهاية المدة بعد الجرد المادي، ويسجل القيد:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
31		مواد أولية	xxx	
32		تموينات أخرى	xxx	
	601	مستهلكات مواد أولية		xxx
	602	مستهلكات تموينات أخرى		xxx

4.1. ترصيد حـ/38x ويتم ذلك كما هو مبين في القيد:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
603		تغير في المخزونات	XX	
	381	مشتريات مواد أولية		XX
	382	مشتريات تموينات أخرى		XX

2. حالة اقتناء مخزونات مع أغلفة متداولة:

إن اقتناء الغازات الطبية، يحتم على المؤسسة دفع أقساط استخدام القارورات الخاصة بالغازات، إضافة إلى تكلفة شراء الغازات الطبية، ويقوم محاسب المؤسسة بتسجيل هذه الأقساط على شكل أغلفة متداولة وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
3812		حـ/مشتريات مواد أولية – غازات طبية–	xxx	
40920		حـ/موردون مدينون– أغلفة–	xxx	
	401	حـ/ مورد		xxx

ارجاع القارورات:

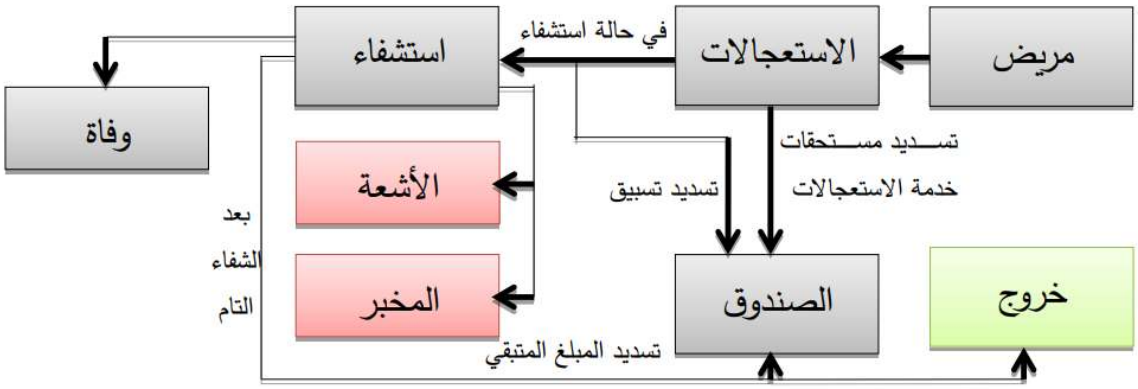
صرح المكلف بمتابعة الأكسجين بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– أنه في حالة الرغبة في تغيير مورد الغازات فإن ممثل مؤسسة التزويد بالغازات الطبية للمؤسسة، يأتي لمعاينة قارورات الأكسجين ويتابع حالتها ففي حالة العطب لعدد منها فهنا يحدد تكلفة تعويض القارورات الفاسدة (حـ/6086)، ومن ثم يحسب المبلغ الإجمالي المحسوب طوال سنوات العمل مع المؤسسة الصحية ومن ثم يطرح منه تكلفة القارورات الفاسدة ويرجع الباقي للمؤسسة الصحية ويسجل المحاسب القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401		حـ/ مورد –linde gaz–	xxx	
6086		حـ/مصاريف شراء تابعة	xxx	
	40920	حـ/موردون مدينون- أغلفة–		xxx

ثالثا. تسجيل الفوترة بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

أولا لكي نفهم كيفية إعداد الفاتورة للمريض بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– وجب التحدث عن المسار الذي يأخذه المريض (الزبون) في سبيل تلقيه علاج سواء قاعدي أو استشفاء، ومن ثم تسديده للتسبيقات وبعدها المبلغ الكامل قبل خروجه، والشكل التالي يشرح ذلك:

شكل 25: مسار المريض (الزبون) بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–



المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على معلومات رئيس مكتب الاستقبال والتوجيه بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن الزبون في أغلب الحالات يأتي إلى مصلحة الاستعجالات ليعاينه طبيب عام ويشخص حالته، فيمكن أن يقدم له وصفة طبية ومن ثم يتوجه الزبون إلى الصندوق لتسديد مستحقات خدمة الاستعجالات، وفي بعض الأحيان قد يوجهه الطبيب إلى طبيب أخصائي الذي يدخله للاستشفاء وكذا للقيام بتدخلات طبية/جراحية، وفي هذه الحالة يتوجب على المريض (الزبون) تسديد تسبيق مالي بالصندوق ومن ثم يخضع للعلاج المنصوح به وبعد تحسن حالته، يقرر الطبيب خروجه بعد تسديد المبلغ المالي المتبقي عن الخدمة ويتم إمضاء تصريح الخروج.

وعليه محاسبيا نلاحظ مرحلتين، مرحلة تسديد التسبيق ومرحلة تسديد كلي للفاتورة، ولفهم أكثر للمعالجة المحاسبية نقترح المثال التالي:

في 2023/12/22، قدم السيد "س" إلى المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– وتوجه لمصلحة الاستعجالات، بسبب معاناته من آلام على مستوى البطن، وبعد معاينته من طرف الطبيب العام (مبلغ المعاينة 1000 دج) طلب له أشعة سينية للبطن (500 دج) وتحاليل للدم (800 دج)، بعدها اتضح للطبيب أن المريض يعاني من التهاب في الزائدة الدودية، ووجهه بشكل استعجالي إلى قسم العمليات، وبينما هو يخضع للعملية الجراحية قام أهل المريض بتسديد تسبيق بـ 10% من مبلغ العملية الجراحية (

2000 دج) وبقي المريض بمصلحة الجراحة ليومين(3000 دج/ ليلة)، ثم حصل على إذن بالخروج من الطبيب الجراح، وتم تسديد المبلغ المتبقي عند خروجه.

الحل:

في حالة هذا المريض تنقسم الفاتورة الموجهة إليه إلى قسمين الأول خاص بالاستعجالات والثانية خاصة بالاستشفاء، نوضحها في الشكل التالي:

فاتورة رقم..../ المريض "س"/ بتاريخ: 2023/12/24	
الاستعجالات: - تشخيص طب عام..... 1000 دج - تحاليل دم (TP)..... 800 دج - أشعة سينية للبطن..... 500 دج **المجمـــــــوع: 2300 دج**	**الاستشفاء:** - استئصال زائدة دودية ..... 20.000 دج - مكوث م.الجراحة.. 3000 ×2= 6000 دج - تسبيق عن ع. جراحية .... (2000 دج) **المجمـــــــوع: 24.000 دج**
المجموع العام :.....26.300 دج الرسم على القيمة المضافة (9%)...2.547 دج حقوق الطابع (1%) ..... 288 دج **المبلغ واجب التسديد..... 29.135 دج**	

التسجيل المحاسبي:

1. تسجيل قيد التسبيق المحاسبي

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		--2023/12/22--		
53		الصندوق	2000	
	4191	تسبيقات ومدفوعات		2000

2. تسجيل الفوترة والتحصيل المالي للمبلغ المتبقي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		--2023/12/24--		
53		مواد أولية	XX	
4191		تسبيقات	XX	
	70612	خدمات صحية (عمليات ج)		XX
	4457	رسم ق.م		XX
	4477	رسم الطابع المحصل		XX

ملاحظات:

- تستفيد المؤسسة من تطبيق المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة، بناء على قانون الرسوم على رقم الأعمال، وذلك لأن عمل المؤسسة يندرج تحت " خدمات علاجية مطبقة".[1]
- تخضع الفواتير التي تسدد نقدا إلى ضريبة "حق الطابع" والتي تحتسب بنسبة "01%" من المبلغ شامل الرسم على القيمة المضافة (TTC) على أن لا تتعدى هذه الضريبة مبلغ 2.500 دج، كما ينص عليه القانون.
- تمنح المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– بعض التخفيضات التجارية، لزبائنها المتعاقدين معها مثل:
  - ✓ تخفيض بنسبة 20% لمتقاعدي الجيش؛
  - ✓ تخفيض بنسبة 20% لعمال الاتصالات السلكية ولاسلكية لدائرة حاسي بحبح؛
  - ✓ تخفيض بنسبة 10% لعمال الخدمات الجامعية بولاية الجلفة؛
  - ✓ تخفيضات بنسبة 10% لعمال نافطال المدية.

والتخفيض التجاري، كما هو معلوم لا يسجل محاسبيا، بل يطرح من ثمن الخدمة الصحية بالمبلغ خارج الرسم.

رابعا. المعالجة المحاسبية لحسابات الموردون، الزبائن والرسم على القيمة المضافة:

[1] قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، نسخة 2024، المادة 23، ص 19.

1. حساب المورد:

يقسم حساب المورد في النظام المحاسبي ل، "م.إ.خ.ن" إلى موردو مخزونات، موردو تثبيتات، ويتفرع منهما:

حـ/401: موردو مخزونات: حـ/4011: موردو مواد صيدلانية؛ حـ/4012: موردو مواد التنظيف؛ حـ/4013: موردو التغذية؛ حـ/4014: موردو مخزونات أخرى.

حـ/404: موردو تثبيتات: حـ/4041: موردو معدات طبية؛ حـ/4042: موردو معدات مكتبية؛ حـ/4043: موردو تثبيتات مختلفة.

أما المعالجة المحاسبية، فيتم إدراج حساب المقتنيات من مخزونات، مقتنيات من التثبيتات وغيرها في الجانب المدين ويقابلها حساب المورد المعني دائنا.

مثال: بتاريخ: 2023/02/20 قامت المؤسسة الاستشفائية باقتناء المشتريات التالية: أدوية بقيمة: 2.000.000 دج، مواد غذائية مختلفة بقيمة: 600.000 دج، اقتناء محرك جديد لسيارة الإسعاف بقيمة: 450.000 دج. المطلوب: سجل عمليات الاقتناء.

الحل:

م	د	البيـــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		—2023/02/20--		
3811		حـ/ مشتريات أدوية	2.000.000	
3813		حـ/ مشتريات مواد غذائية	600.000	
	4011	حـ/ موردو أدوية		2.000.000
	4013	حـ/ موردو م, غذائية		600.000
		---//---		
2182		حـ/ قطع غيار –س.إ–	450.000	
	4043	حـ/ موردو تثبيتات مختلفة		450.000

2. حساب الزبائن:

لأن المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة – تقدم خدمات صحية، فإن كل من يتلقى خدماتها ورعايتها يسمى زبون بمفهوم المحاسبة، لذا نجد حساب الزبائن قد فصل حسب وضعية الزبائن الذين تخدمهم المؤسسة:

حـ/ 411: الزبائن ويقسم إلى: حـ/ 4111: الزبائن – قسط المريض-؛ حـ/ 4112: الزبائن – الخدمات الاجتماعية-؛ حـ/4113: الزبائن- هيئات الضمان الاجتماعي-؛ حـ/4119: الزبائن –آخرون.

أما المعالجة المحاسبية فيتم إصدار فاتورة الخدمة ثم يظهر حساب الزبائن المعني مدينا، ويقابله حساب المبيعات من الخدمات (حـ/706) دائنا مع مختلف الرسوم واجبة التسديد.

3. الرسم على القيمة المضافة "TVA"

تخضع الخدمات الصحية والخدمات المرافقة لها للرسم على القيمة المضافة بمعدل مخفض يقدر بـ 9% كما تسلم المؤسسة خلال عمليات الشراء المختلفة رسم على القيمة المضافة لتحملها مرة أخرى إلى المريض (الزبون)، أما محاسبيا فنجد أن النظام المحاسبي المالي يقسم الرسم على القيمة المضافة إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 4456: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات وتقسم إلى: حـ/ 44562: ر.ق.م على التثبيتات؛ حـ/44563: ر.ق.م على المخزونات؛ حـ/ 44566: ر.ق.م على الخدمات.

حـ/ 4457: الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وتوزع إلى: حـ/ 44573 ر.ق.م على المخزونات؛ حـ/44576: ر.ق.م على الخدمات الصحية والخدمات الأخرى.

حـ/ 4455: الرسم واجب الدفع.

حـ/ 4458: الرسم على القيمة المضافة –اقتطاعات-

بعد التصريح الجبائي للرسم على القيمة المضافة نجد حالتين تسجل محاسبيا:

الحالة1. الرسم المستحق على المبيعات > الرسم المستحق على المشتريات، وهنا الفارق يعتبر رسم واجب الدفع ويسجل محاسبيا ضمن حـ/4455 وتقيد كالتالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
4457		حـ/ رسم مستحق على مبيعات	XXX	
	4456	حـ/ رسم مستحق على مشتريات		XXX
	4455	**حـ/ رسم واجب الدفع**		XXX

عند تسديد الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع يقيد حـ/ 4455 مدينا ويقابله بالجانب الدائن حـ/ 512 البنك

الحالة2. الرسم المستحق على المبيعات < الرسم المستحق على المشتريات، ويعتبر في هذه الحالة الفارق كاقتطاعات حـ/ 4458، أما محاسبيا فيسجل:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
4457		حـ/ رسم مستحق على مبيعات	XXXX	
4458		**حـ/ اقتطاعات**		**XX**
	4455	حـ/ رسم واجب الدفع		XX

ويبقى الرصيد المسجل في حـ/ 4458 مدينا إلى غاية تسجيل حالة رسم واجب الدفع فيقوم المحاسب بامتصاص مبلغ الاقتطاعات من الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع.

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات المنتوجات وحسابات الأعباء

أولا. المنتوجات:

يعتمد النظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– حسابات المنتوجات وفق ما جاءت به مدونة النظام المحاسبي المالي "SCF" ، بالرغم من عدم استخدام بعض الحسابات إلا أنها مدرجة ضمن المدونة، لذا سنتطرق لأهم حساب بالمنتوجات في حالتنا هذه والمتمثل في "المبيعات".

يقسم حساب المبيعات (حـ/70x) إلى الحسابات التالية:

حـ/ 700: مبيعات بضائع.

حـ/701: مبيعات منتجات تامة.

حـ/ 706: مبيعات من الخدمات: وهو الحساب المستخدم بشكل متكرر في محاسبة المؤسسة، حيث تدرج مختلف الخدمات الصحية والاستشفائية والفندقية ضمن هذا الحساب ويقسم حسب نوع الخدمات الصحية المقدمة، مثال عن الحسابات الفرعية:

حـ/70601: مبيعات خدمات– التشخيص–؛ حـ/70602: مبيعات خدمات – التحاليل الطبية؛ حـ/70603: مبيعات خدمات – الرعاية التمريضية–؛ حـ/70612: مبيعات خدمات – عمليات جراحية–؛ حـ/70614: مبيعات خدمات –نقل المرضى–.

مثال: تقدم المريض " س" للمؤسسة الاستفئاية الخاصة –نايلة– بعد أن لاحظ آلام في راسه وحمى، وبعد الفحص من الطبيب العام وإجراء تحاليل طبية للدم، تم التشخيص بالتهاب اللوزتين، أين قدم الطبيب للمريض وصفة أدوية وتركه يخرج من المؤسسة؛

إذا علمت أن سعر الفحص الطبي العام: 1000 دج، سعر التحاليل الطبية 2500 دج، ومعدل TVA: 09% وقام المريض بتسديد المستحقات ببطاقة الدفع الإلكتروني لحساب البنكي، سجل عملية البيع والتسديد ضمن يومية المؤسسة.

الحل:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
5122		حـ/ البنك– دفع إلكتروني–	3815	
	70601	حـ/ خدمات صحية– تشخيص		1000
	70602	حـ/ خ.ص – تحاليل طبية–		2500
	4457	حـ/ رسم على القيمة المضافة.		315

ثانيا. حسابات الأعباء

تأتي حسابات الأعباء لمدونة المؤسسة الاستشفائية ضمن الصنف السادس "06" حيث تصنف الأعباء حسب طبيعتها من المشتريات المستهلكة، الخدمات الخارجية، أعباء المستخدمين، ضرائب ورسوم، أعباء مالية ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

جدول 65: أهم حسابات الأعباء بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

العبء	الحساب	الحساب الفرعي
مشتريات مستهلكة	60×	حـ/ 601: مواد أولية مستهلكة؛ حـ/602: تموينات أخرى مستهلكة؛ حـ/603: تغير في المخزونات؛ حـ/ 604: دراسات وخدمات مقدمة؛ حـ/ 607: مشتريات غير مخزنة ...
خدمات خارجية	61×	حـ/ 613: الإيجارات؛ حـ/614: خدمات النظافة الاستشفائية؛ حـ/615: اعتناء بالمساحات الخضراء؛ حـ/616 التأمين من الحرائق والغمر بالمياه؛ ...
خدمات خارجية أخرى	62×/حـ	حـ/ 621: العمال المتعاقدون؛ حـ/623 مصاريف الإشهارات والإعلانات؛ حـ/624: مصاريف نقل السلع؛ حـ/ 625: مصاريف التنقلات والمهمات والاستقبالات. ...
أعباء المستخدمين	63×/حـ	يتوزع الحساب وفق لمحاسبة الأجور بالمؤسسة.
ضرائب ورسوم	64×/حـ	حـ/641: ضرائب ورسوم وتسديدات عن الأجور ؛ حـ/642: ضرائب ورسوم غير مسترجعة لرقم الأعمال؛ حـ/ 645: ضرائب ورسوم أخرى.
أعباء عملياتية أخرى	65×/حـ	حـ/ 652: نواقص قيمة لخروج تثبيتات مادية؛ حـ/ 656: غرامات وعقوبات والإعانات. حـ/658: أعباء أخرى للتسير الجاري. ...
أعباء مالية	66×/حـ	حـ/661: أعباء الفوائد؛ حـ/668: أعباء مالية أخرى. ...
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68×/حـ	حـ/681: مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للتثبيتات؛ حـ/685: مؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية؛

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مدونة حسابات النظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

التسجيل المحاسبي للأعباء:

بما أن العبء هو تناقص في المزايا الاقتصادية بالمؤسسة بمقابل حصولها على مواد أولية، خدمات أو تسديد مصاريف للسنة المالية، لذا يظهر حساب العبء بالجانب المدين من القيد المحاسبي ويقابله الحساب المعني (مواد أولية، خدمات، مصاريف مسددة، اهتلاكات أو مؤونات) بالجانب الدائن، بالمبلغ المحدد للعبء خلال السنة المالية.

خلاصة الفصل:

اطلعنا من خلال هذا الفصل، على تجربة المؤسسات الصحية مع النظام المحاسبي المالي واستهلت الدراسة بنموذج للمحاسبة العامة والمطبقة بالمؤسسات العمومية الصحية بفرنسا، إذ تهدف هذه المحاسبة إلى إدخال وتصنيف وتسجيل المعطيات الخاصة بالعمليات الميزانياتية، المحاسبية والخزينة من أجل تقديم حسابات صادقة ومنتظمة، وتقديم قوائم مالية تعكس صورة صادقة للممتلكات والوضعية المالية والنتيجة في فترة زمنية محددة، ثم أعرجنا على تجربة المؤسسة الاستشفائية لطب العيون شراكة كوبا – الجزائر ببشار، والتي تخضع وجوبا لأحكام النظام المحاسبي المالي، الذي يستند إلى مجموعة من المدخلات كالمجموعة المستندية، ومن ثم معالجة هذه المدخلات عن طريق نظام معلوماتي لتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية متمثلة في قوائم مالية، مع التعرف إلى أهم مبادئ وطرق المعالجة المحاسبية للتثبيتات والمخزونات ومختلف التصنيفات الأخرى، وفي سبيل إعداد هذه الدراسة الميدانية تم الاطلاع على عدد من الوثائق والدفاتر التي توضح الأصول المادية والمعنوية التي تحوزها المؤسسة وكذا الدورة المستندية لإدخال وتسجيل المخزونات، وصولا إلى عمل العون المحاسب وحالات رفض تسديد النفقات المطالب بها وكيفية تعامله مع وكالة الإيرادات والنفقات، وفي سبيل اعتماد المنهج المقارن قمنا بتخصيص المبحث الثالث من هذا الفصل لدراسة ميدانية على مؤسسة استشفائية خاصة – نايلة– بالجلفة، والتي نظمها المشرع وقدمها كجزء من المنظومة الصحية بالجزائر، وأخضعها للنظام المحاسبي المالي كغيرها من المؤسسات ذات الشكل التجاري، ومن خلال الدراسة تبين أن المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة بالجلفة، يرتكز نظامها المحاسبي على المحاسبة المالية والتي تمسك من طرف محاسب معتمد، يتابع المعالجات المحاسبية كعمليات الشراء وإخراج المخزونات، ومعالجة التثبيتات واهتلاكها ومتابعة حركة الصندوق والحسابات البنكية للمؤسسة، وصولا للكشوفات المالية الأساسية والتي تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ووضعية الخزينة نهاية السنة المالية.

الفصل الرابع

دراسة مقارنة للنظم المحاسبية بالمؤسسات محل الدراسة

تمهيد:

تساهم الدراسة المقارنة في مجال المحاسبة، في فهم الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين المتغيرات محل المقارنة، ومن خلال هذا النوع من الدراسة يمكن استخراج أهم نقاط الضعف في النظم المحاسبية وسبل علاجها، وهذا ما نسعى له من خلال القيام بدراسة مقارنة لنظم محاسبية بمؤسسات صحية تشترك كلها في تطبيق محاسبة عامة مستنبطة من النظام المحاسبي المالي "SCF"، وبالرغم من أن مستويات المقارنة كانت مختلفة ففي بعض الأحيان نقارن بين مؤسسات صحية من حيث إطارها التشريعي ونمط تسيرها المالي، وفي بعض الأحيان نقارن بين نظامين محاسبيين كعنصرين في نفس موضوع المقارنة، لكن في الأساس نقارن بين النظم المحاسبية لمؤسسات صحية ومدى تقاربها في المعالجات المحاسبية بما جاء به النظام المحاسبي المالي "SCF".

المبحث1: مقارنة للمؤسسات الصحية محل الدراسة ونظمها المحاسبية

لكل نظام محاسبي إطار تصوري للمحاسبة التي يطبقها، ويضم كذلك المعايير المحاسبية التي يستنبط منها إجراءات المعالجة ، والمبادئ المحاسبية المطبقة ودليلا للتأويل واختيار الطرق المحاسبية عندما تكون بعض العمليات والأحداث غير معالجة بموجب معيار واضح، كما أن النظم المحاسبية يجب أن يكون لها إطار تشريعيا يعطيها صفة الإجبارية القانونية وينظمها.

المطلب1: الإطار التصوري والقانوني للتسيير المحاسبي والمالي بالمؤسسات الصحية بالجزائر

الفرع1: مقارنة النظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل الدراسة من المنظور التصوري والقانوني.

سنقوم من خلال هذا الفرع التطرق لأهم الخصائص القانونية للنظم المحاسبية المختلفة محل المقارنة وكذا الصفات القانونية للمؤسسات الصحية محل المقارنة من حيث الشكل القانوني، القانون المنظم، المتدخلين القانونيين في المحاسبة، وغيرها من الصفات.

جدول 66: مقارنة بين النظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل الدراسة من المنظور التصوري والقانوني.

البيان	مؤسسة عمومية صحية	مؤسسة صحية ذات طابع خاص (المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار)	مؤسسة صحية خاصة (المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة)
الطابع القانوني	• مؤسسة عمومية ذات طابع إداري (حسب المرسوم 07-140) • مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص (حسب قانون الصحة 18-11)	مؤسسة عمومية ذات طابع خاص	شركة ذات مسؤولية محدودة "SARL"
القانون المنظم	المرسوم التنفيذي رقم 07-140، المؤرخ في 19 مايو سنة 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها	مرسوم تنفيذي رقم 13-93 مؤرخ في 25 فبراير سنة 2013، يتمم قائمة المؤسسات الاستشفائية لطب العيون الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 12-281	المرسوم التنفيذي رقم 07-321 المؤرخ في 22 أكتوبر سنة 2007 المتضمن تنظيم المؤسسات الاستشفائية الخاصة وسيرها.
الهدف من المؤسسة	تقديم خدمات صحية للعامة	تقديم رعاية صحية متخصصة للعامة	توفير خدمات صحية بمقابل مادي
موقع إدارة المالية والمحاسبة من الهيكل التنظيمي	مديرية فرعية متمثلة في المالية والوسائل مع مكتب للميزانية والمحاسبة	مديرية للمالية والمحاسبة	مصلحة المحاسبة والمالية.
النظام المحاسبي والمالي	يخضع لقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.	يخضع للنظام المحاسبي المالي SCF	يخضع للنظام المحاسبي المالي SCF
المحاسبات الإجبارية	محاسبة عمومية متمثلة في: - محاسبة ميزانياتية؛ - محاسبة عامة؛ - محاسبة تحليل التكاليف.	المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF	المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF
الأطراف المتدخلة قانونا في المحاسبة	• الآمر بالصرف (مدير المؤسسة) • المراقب الميزانياتي • المحاسب العمومي	• مدير المؤسسة • المحاسب المكلف من وزارة المالية. • محافظ الحسابات.	• مسير المؤسسة. • المحاسب. • محافظ الحسابات.
نظام المعلومات المحاسبي	نظام معلوماتي، إلكتروني وتقليدي حسب كل مؤسسة ومسيريها.	نظام معلوماتي إلكتروني وتقليدي	نظام معلوماتي إلكتروني وتقليدي.
الهدف من نظام المعلومات المحاسبي	تحديد الإيرادات وتحصيلها، وتحديد النفقات وتصفيتها.	• تحديد الإيرادات المحصلة والنفقات المصفاة؛ • تقديم صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة.	• تسجيل العمليات المالية؛ • تحديد المركز المالي للمؤسسة • تقديم قوائم مالية ذات دقة ومصداقية.
مخرجات نظام المعلومات المحاسبي	الوضعيات المالية، الأخذ بالحساب، الحساب الإداري، حوالات الدفع، بطاقات إلتزام..	القوائم المالية المنصوص عليها في SCF	القوائم المالية المنصوص عليها في SCF

المصدر: من إعداد الطالب.

أولا. أوجه الشبه:

عند مقارنتنا للإطار التصوري والقانوني للتسيير المحاسبي والمالي بالمؤسسة العمومية للصحة، مؤسسة صحية ذات طابع خاص ومؤسسة صحية خاصة، نجد عددا من أوجه التشابه يمكن حصرها في النقاط التالية:

- ✓ تسعى كل المؤسسات المذكورة في الجدول إلى تقديم خدمات صحية، سواء كانت خدمات صحية عامة أو متخصصة مثل ما هو الحال في المؤسسة الاستشفائية لطب العيون، أو خدمات صحية بمقابل مادي، فهي تندرج ضمن النظام الصحي الجزائري وتوفر رعاية صحية للأفراد.
- ✓ تعتبر المؤسسة العمومية للصحة وكذا المؤسسة ذات الطابع الخاص، مؤسستين عموميتين والدليل على ذلك هو حصولهما على الإعانات المالية من إيرادات الدولة، كما أنها يقدمان خدماتهما لعامة المواطنين.
- ✓ ضمن الهيكل التنظيمي لكل المؤسسات بالمقارنة، تقدم مديرية بمصالحها ومكاتبها ورئيسها لوظيفة المحاسبة والمالية، وهذا يبين دور المحاسبة في تسيير هذه المؤسسات.

ثانيا. أوجه الاختلاف: نقدمها في الفقرات التالية

- ✓ اختلاف في الطابع القانوني لكل مؤسسة ففي النوع الأول تعتبر المؤسسة العمومية للصحة كما يشير اسمها، إلى أنها مؤسسة عمومية أما طابعها فيمكننا تقسيمه إلى نوعين:

- ما قبل التطبيق الفعلي لقانون الصحة الجديد (18-11): وهنا هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، حسبما يعرفها المرسوم التنفيذي رقم07-140؛
- بعد التطبيق الفعلي لقانون الصحة الجديد (18-11): وهذا مرتبط بصدور النصوص التنظيمية والتشريعية التي توضح وتشرح كيفيات تطبيق ما جاء به قانون الصحة، ومن بينها اعتبار المؤسسة العمومية للصحة بأنها مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص.

أما مؤسسة طب العيون ببشار، فهي مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص، وهذه ميزة قدمها لها المشرع ضمن بضع مؤسسات، لكي تكون نموذج يدرس في مدى نجاعة تحويل تسيير المؤسسات الصحية للدولة من التسيير العمومي إلى التسيير الخاص، والنوع الثالث من جدول المقارنة المتمثل في مؤسسة صحية

خاصة، فهي مؤسسات ذات شخصية معنوية واستقلالية مالية، ويمكنها أن تأخذ أي شكل من اشكال الشركات التي ينص عليها القانون التجاري.

- ✓ النظام المحاسبي والمالي المطبق بالمؤسسة العمومية للصحة، إلى غاية تاريخ تحرير هذا البحث يخضع للمحاسبة العمومية، وفق ما نص عليه قانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، لاسيما في مادته الأولى حيث تقول " يهدف هذا القانون إلى تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية: .....، للمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة" وما نلاحظه في هذه المادة هو إشارة المشرع للمؤسسات العمومية للصحة على حدى وفصلها عن المؤسسات العمومية الإدارية، وهذا ما يؤكد فرضية تحول هذا النوع من المؤسسات إلى تسيير خاص، أما مؤسسة طب العيون ببشار فتمسك محاسبتها وفق النظام المحاسبي المالي، وهذا ما جاء به المرسوم رقم 12-281، في مادته 24. وبخصوص المؤسسات الاستشفائية الخاصة فتطبق هي كذلك النظام المحاسبي المالي في مسك محاسبتها وفقا للشكل التجاري، وهذا ما نصت عليه المادة 38 من المرسوم 07-321.
- ✓ المحاسبات الإجبارية تختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لجدول المقارنة، ففي المؤسسات العمومية للصحة فهي ملزمة بمسك ثلاثة أنواع من المحاسبة وفقا لأحكام قانون رقم 23-07، متمثلة في محاسبة ميزانياتية تساهم في متابعة عمليات الإيرادات والنفقات ومحاسبة عامة تساعد في تسجيل مختلف الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة، ومحاسبة تحليل تكاليف تقدم تكلفة مختلف أنشطة المؤسسة الصحية، أما مؤسسة طب العيون ببشار، فالقانون يلزمها بتطبيق المحاسبة المالية فقط حسب النظام المحاسبي المالي، ونفس الحال للمؤسسة الاستشفائية الخاصة.
- ✓ الهدف من النظام المعلوماتي المحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة هو تحديد الإيرادات الممنوحة وتحصيلها ومن ثم تسديد النفقات الضرورية لسير هذا المرفق، من خلال الوثائق الثبوتية للنفقة، لكن وبعد صدور قانون المحاسبة العمومية الجديد والذي سبق وأن ذكرنا بأنه ينص على تطبيق ثلاثة أنواع من المحاسبة، نجد أنه يؤكد على ضرورة تطبيق محاسبة عامة تقدم صورة واضحة عن ممتلكات المؤسسة الصحية، ومحاسبة تكاليف لحساب تكلفة كل خدمة صحية، أما مؤسسة طب العيون ببشار، فنظام المعلومات المحاسبي بها إضافة إلى تحديد الإيرادات والنفقات المخصصة من

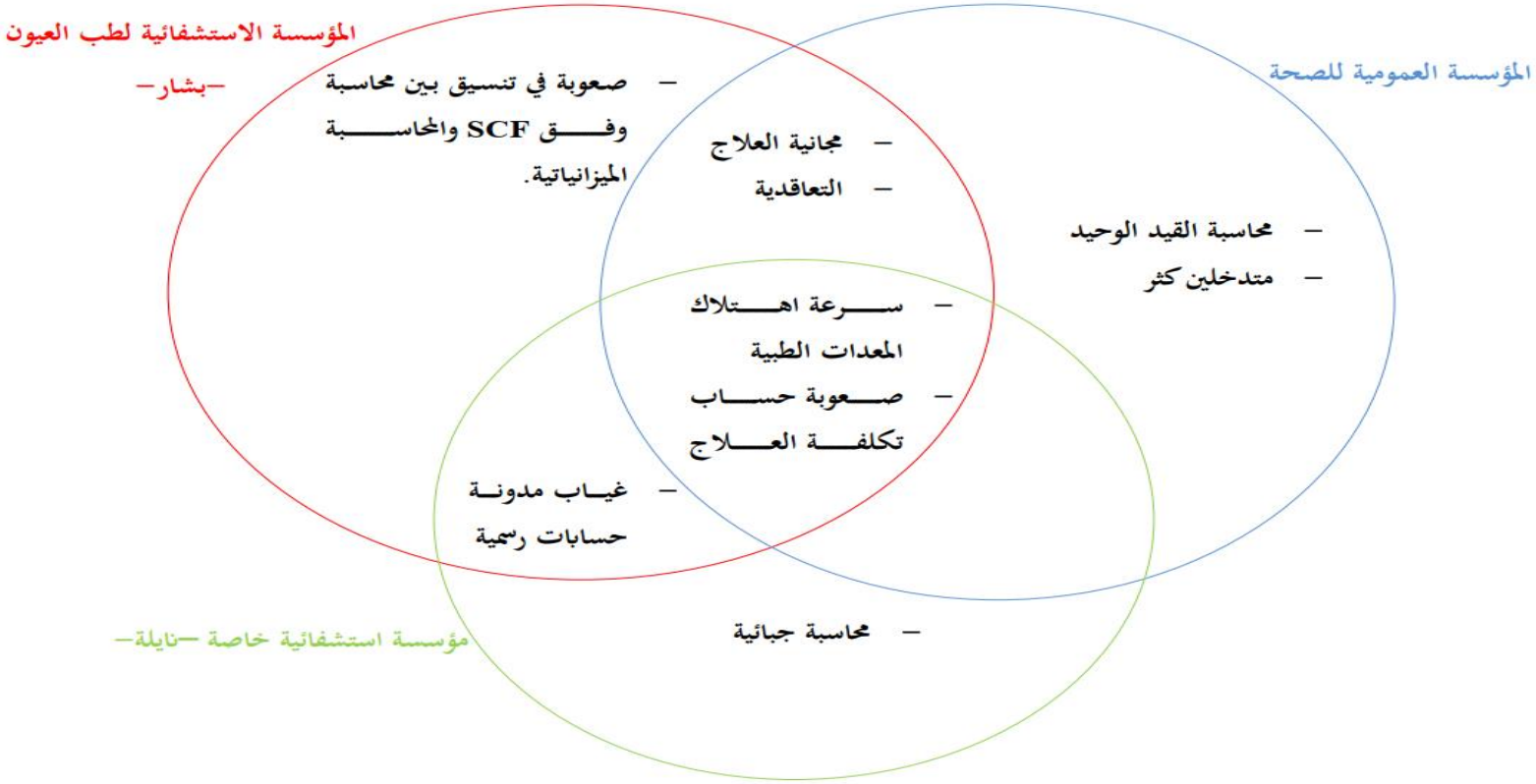
الدولة، يسعى إلى تحديد المركز المالي للمؤسسة وتقديم قوائم مالية قابلة للتحقق والمقارنة من طرف الهيئات الرقابية، وبالنسبة للمؤسسة الاستشفائية الخاصة–نايلة– فنظام معلوماتها المحاسبي يهدف إلى تقديم قوائم مالية تعطي للأطراف المهتمة من دولة وأصحاب رؤوس الأموال، صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة، وتقديم معلومات مالية ومحاسبية صادقة لتسهيل عملية الرقابة.

- ✓ الأطراف المتدخلة في المحاسبة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار، هم المدير الذي يقوم بإصدار أمر دفع المصاريف ومن ثم المحاسب العمومي الذي يدقق في صحة المصروف ثم يسدده وبعد ذلك تأتي الرقابة البعدية لمحافظ الحسابات والذي يصادق على القوائم المالية للمؤسسة، أما بالمؤسسة العمومية للصحة فالأمر مختلف فالمحاسبة العمومية تفصل بين الآمر بالصرف ومحاسبه العمومي كنوع من الرقابة المتبادلة إذ مدير المؤسسة الذي يسمى بالآمر بالصرف يقوم بما يسمى مدى ملائمة النفقة أما المحاسب العمومي فينظر إلى شرعية النفقة ومن ثم تسديدها، وفي المؤسسة الاستشفائية الخاصة–نايلة–، فالمتدخلين هم المسير ومن بعده محاسب المؤسسة وكذا محافظ الحسابات.
- ✓ مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة الاستشفائية الخاصة تتمثل في القوائم المالية الخمس المعروفة حسب نظام SCF ونفس الحال للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار، أما بالمؤسسة العمومية للصحة والتي تخضع للمحاسبة العمومية فمخرجات نظامها المحاسبي تتمثل في عدد من التقارير والوضعيات المالية التي تهدف إلى الرقابة على تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات العمومية، سواء كانت هذه الرقابة قبلية أو آنية أو بعدية، مثل بطاقة الالتزام، حوالة الدفع، الحساب الإداري، الوضعية المالية، وكلها تعتبر من مخرجات النظام المحاسبي.

الفرع 2: خصوصيات النظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل المقارنة.

سنقوم في هذا الفرع بالتطرق لخصوصيات النظام المحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة والتي تتميز بمحاسبة عمومية تعتمد على أساس الصندوق ومحاسبة القيد الوحيد، ومقارنتها مع النظام المحاسبي بـ"م.إ.خ.ن" وكذا "م.إ.ط.ع.ب" والمؤسستين سالفتي الذكر يطبقان كلاهما النظام المحاسبي المالي "SCF"، حيث لكل مؤسسة خصوصية يمكن أن تتشاركها مع الباقي أم تمتاز بها وحدها، نستوضحها في الشكل التالي:

شكل 26: الخصوصيات المشتركة بين المؤسسات الصحية محل المقارنة لنظمها المحاسبية.



المصدر: من إعداد الطالب.

يوضح الشكل رقم 26، الخصوصيات المشتركة التي يمتاز بها النظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية محل الدراسة، ونستوضحها في النقاط التالية:

أولا. خصوصيات مشتركة بين المؤسسات الثلاث

- تمتاز التثبيتات الطبية بالمؤسسات الصحية أيا كان نوعها بسرعة اهتلاك كبيرة، وهذا راجع إلى الاستخدام المكثف على هذه المعدات، فكما هو معروف أن الاستعجالات الطبية والجراحية تعمل بنظام المداومة أي على مدار الساعة وهو ما ينجم عنه استخدام الأجهزة التكنولوجية التي بحوزة المؤسسة ومنه مدة حياة أقل ومعدل اهتلاك أكبر، ومن خلال دراستنا لنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" وجدنا أنه يتخذ متوسط عمر افتراضي بين ثلاثة وأربعة سنوات وهذا ما يؤكد خصوصية النظام المحاسبي في جانب اهتلاك المعدات الطبية.
- صعوبة قياس تكلفة العلاج لكل فرد على حدى، فالخدمات التي تقدمها المؤسسات الصحية لمرضاها خدمات غير متجانسة و غير نمطية و تتوقف على حالة المريض و العلاج اللازم، وعليه تختلف تكلفة كل مريض عن الآخر وهو الأمر الذي يستوجب تسجيل تكلفة كل مريض بطريقة مستقلة، كذلك تتطلب عملية التسجيل هذه السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات واستخراج النتائج.

ثانيا. خصوصيات مشتركة بين المؤسسة العمومية للصحة والمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار

- اشكالية المجانية، فحق الوصول المجاني للعلاج كانت ولازالت معضلة تطوير الصحة بالجزائر ككل ومن أكبر مشاكل النظام المحاسبي بالمؤسسات الصحية، وبالرغم من أن المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار تطبق النظام المحاسبي المالي SCF فإنها تعتبر خدماتها الصحية المتخصصة مجانية ولا تتقاضى أي مبلغ عنها، وهذا ما وضحه لنا محاسب المؤسسة خلال دراستنا، إذ قال" حاولنا تسعير خدماتنا، لكن قانون انشاء المؤسسة لا ينص صراحة على تسعير خدماتنا ولو بإتاوات رمزية، فقررنا أن نقنن ذلك من خلال مجلس الإدارة والذي بدوره استشار المفتشية العامة للمالية "IGF"، والتي منعتنا بتاتا من تسعير الخدمات ومنذ ذلك الحين بقيت خدماتنا مجانية بالكامل، بالرغم من أن مثيلتنا في ولاية ورقلة قامت بتسعير خدماتها ولها إيرادات ناتجة عن ذلك"، أما في المؤسسات العمومية للصحة فالمجانية يراها البعض من أهم شروط النهوض بالصحة العمومية للبلاد، والسبب

الثاني هو أن المؤسسة العمومية للصحة ليست مؤسسة تجارية ربحية انما هي عمومية تنتمي لقطاع قومي سيادي، ومنه تقدم الدولة من ميزانيتها إعانات مالية لكل مؤسسة بشرط توفير رعاية صحية مجانية، أما بخصوص أثر المجانية على النظام المحاسبي لهذه المؤسسات فيتمثل في عدم تحديد دقيق للمصاريف الصحية بسبب أنه لا تقيد المنتوجات (حـ/7) وسنحاول التفصيل في هذه النقطة لاحقا ضمن دراستنا المقارنة.

- التعاقدية بمفهومها البسيط هي توفير خدمات صحية للمريض مقابل تعويض مالي من طرف ثالث، أي هي عقد يبرم بين المؤسسة العمومية للصحة وصندوق التأمينات الاجتماعية، وهذه التعاقدية تعطي للنظام المحاسبي بذات المؤسسات بعض الخصوصية، حيث يتطلب من هذا النظام تقديم معلومات محاسبية ومالية من أجل حساب تكلفة العلاج والخدمة الصحية، بمعنى توفر المحاسبة العامة المعلومات المحاسبية لمحاسبة التكاليف التي تقوم بدورها بتحديد تكلفة كل خدمة.

ثالثا. خصوصية مشتركة بين المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– والمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

- غياب مدونة حسابات رسمية: حيث لم يصدر المجلس الوطني للمحاسبة "CNC" مدونة حسابات تخص قطاع الصحة والمؤسسات المشتغلة فيه، وهذا ما يفسر اختلاف بين الحسابات المستخدمة في "م.إ.خ.ن" و"م.إ.ط.ع.ب"، وسنفصل في هذه النقطة أكثر ضمن مبحث المقارنة في المعالجة المحاسبية.

رابعا. الخصوصيات المنفردة

بالنسبة للمؤسسة العمومية للصحة: يتميز نظامها المحاسبي بـ:

- محاسبة القيد الوحيد: حيث تطبق المحاسبة العمومية حاليا محاسبة القيد الوحيد أو كما تعرف بمحاسبة القيد المفرد، إذ تسجل العمليات المالية ضمن حساب واحد فقط، عكس القيد المزدوج، وبالرغم من البساطة وسهولة التطبيق للقيد الوحيد إلا أنه له عديد السلبيات منها عدم دقة المعلومات المحاسبية، وصعوبة تتبع الأخطاء.
- متدخلين كثر: لضمان السير الحسن للمال العام وإنفاقه ضمن ما سخره البرلمان ضمن قانون المالية، وضعت وزارة المالية عدة متدخلين في تسيير المحاسبة العمومين، يوفرون رقابة قبلية على المال

العام (المراقب الميزانياتي) ومنفذ له (الآمر بالصرف) مع رقابة آنية (المحاسبة العمومي) ورقابة بعدية (مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية).

بالنسبة للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–:

- صعوبة التنسيق بين المحاسبة العامة وفق "SCF" والمحاسبة الميزانياتية: إذ يستلم محاسب المؤسسة بداية كل سنة الإيرادات الحكومية المخصصة لتشغيل مؤسسته، والتي تأتي وفق المحاسبة الميزانياتية (قسم، عنوان، مادة) ومن ثم يحولها في شكل إعانات تشغيلية حسب مدونة حسابات "SCF" وخلال السنة يقوم باستهلاك هذه الإعانات وتسجيل الأعباء حسب طبيعتها ضمن اليومية ودفتر الاستاذ، وفي نهاية سنة يقوم بتحويل هذه الأعباء إلى نفقات عمومية وفق التقييد الميزانياتي.

بالنسبة للمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–:

- محاسبة جبائية: حيث يقتصر النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة على المحاسبة الإجبارية التي تختص بتسجيل وتلخيص وتحليل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالالتزامات اتجاه هيئات الجباية بالدولة، وتضمن امتثال المؤسسة للقوانين الضريبية وتقديم الذمة المالية بدقة.

المطلب الثاني: التسيير الميزانياتي والمحاسبي بالمؤسسات الصحية محل الدراسة

الفرع الأول: مقارنة حول التسيير الميزانياتي.

جدول 67: مقارنة بين المؤسسات الصحية محل الدراسة لتسييرها الميزانياتي والمحاسبي.

البيان	المؤسسة العمومية للصحة	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار	المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة
مصادر تمويل الميزانية	تمول من طرف الدولة (80%) ومن مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي الجزافية (20%)	تمول من طرف الدولة (80%) ومن مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي الجزافية (20%)	تمول من طرف أصحاب المؤسسة ومن مدفوعات الخدمات الصحية المقدمة.
الهيئة المرسلة للميزانية	مديرية الصحة والسكان	مديرية الصحة والسكان	مديرية المحاسبة
مدونة الميزانية	تقييد ميزانياتي وفق المحاسبة العمومية.	تقييد ميزانياتي المرسل من وزارة الصحة، مع تحويلها إلى حسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)	مدونة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)
تاريخ دخول الميزانية حيز التنفيذ	مارس– أفريل من كل سنة	مارس–أفريل من كل سنة	في بداية السنة (N/01/01)
كيفيات تغطية فترة غياب الميزانية	يتم دفع المصاريف في فترة غياب الميزانية عن طريق الدفع على المكشوف.	يتم تغطية المصاريف في فترة غياب الميزانية بواسطة المخزونات المتبقية والمبالغ المالية المتوفرة في حساب المؤسسة.	غير معنية بالغياب

المصدر: من إعداد الطالب.

إن التسيير الميزانياتي بالمؤسسات الصحية محل الدراسة، يتميز بخصوصيات مشتركة وأخرى متفردة يمكن إيضاحها في النقاط التالية:

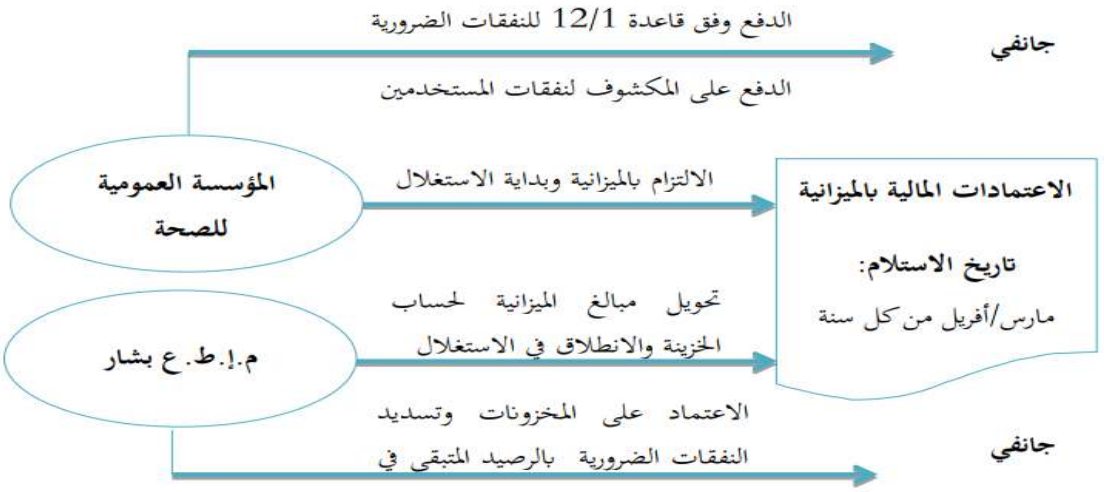
- تمول ميزانية كل من المؤسسة العمومية للصحة والمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار من طرف الدولة (بنسبة 80%) وكذا بحصة هيئات الضمان الاجتماعي (20%) بطريقة جزافية، على الرغم من أن المشرع الجزائري نص على التعاقد بين الضمان الاجتماعي والمؤسسات العمومية للصحة وفق لعدد وتكلفة الخدمات الصحية، أما المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة، فميزانيتها تمول من طرف أصحاب المؤسسة وكذا من مساهمات الافراد المتلقين للخدمة الصحة.
- تستلم المؤسسة العمومية للصحة، والمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار ميزانيتهما من مديرية الصحة والسكان للولاية مقر المؤسسة، وبالرغم من أن م.إ.ط.ع بشار لا تخضع لرقابة المراقب الميزانياتي وشروط المحاسبة العمومية إلا أنها لا تزال تستلم ميزانيتها من مديرية الصحة والسكان وفق للتقييد الميزانياتي المتعارف عليه بالمؤسسات العمومية للصحة، أما المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة فيتم إعداد الميزانية التقديرية الخاصة بها من طرف مديرية المحاسبة.
- مدونة الميزانية للمؤسسة العمومية للصحة موضحة في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 جوان 2013، والتي تتكون من عناوين وأبواب ومواد، في انتظار تعديلها وفق الطبيعة الاقتصادية للنفقة التي ينص عليها القانون العضوي لقوانين المالية، وبخصوص م.إ.ط.ع بشار فمدونة ميزانيتها معدة وفق حسابات النظام المحاسبي المالي ولكن تستلم الميزانية الخاصة بها من مديرية الصحة والسكان وفق لمدونة الحسابات للمؤسسات العمومية للصحة ومن ثم يقوم المحاسب بتحويلها إلى حسابات وفق SCF، أما بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة، فالأمر أبسط من ذلك فمدونة ميزانيتها معدة مسبقا وفق SCF.
- تستلم المؤسسات العمومية للصحة ميزانيتها في أغلب الأوقات بين شهري مارس وأفريل من كل سنة ونفس الأمر لـ م.إ.ط.ع بشار، وهذا بسبب الإجراءات المتبعة في تسليم الاعتمادات المالية بين وزارة المالية وزارة الصحة ومن ثم نزولا إلى مديريات الصحة وأخيرا إلى المؤسسات، كما أن إجبارية الأخذ بالحساب (أي فتح الاعتمادات المالية الخاصة لكل باب) يؤخر الحق في التصرف في الميزانية شهرا آخر أو أكثر. والميزانيات التقديرية للمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة تعتمد بداية كل سنة.

- دأبت المؤسسات العمومية للصحة، بداية كل سنة على دفع مستحقات موظفيها وق ترخيص يسمى بالدفع على المكشوف ويمتد هذا الترخيص بتسديد كل ما تعلق بمستحقات الموظفين إلى ثلاثة اشهر متتالية، إلى حين وصول الاعتمادات المالية المتمثلة في الميزانية العمومية، أما النفقات المتعلقة بالتسيير فقد خص المشرع المالي النفقات الضرورية منها فقط (كنفقات شراء الدواء، الكهرباء، الأطعمة..) بترخيص دفع مبالغها في حدود قسط شهر من النفقة المسددة خلال السنة الفارطة، وفق القاعدة التالية:

$$\text{المبلغ المسموح بدفع نفقته كل شهر} = \frac{\text{مبلغ النفقة للسنة الفارطة} N-1}{12 \text{ شهر}}$$

ويكون هذا الدفع لثلاثة أشهر، يمكن أن تمتد إلى شهرين آخرين في حالة عدم استلام الميزانية العمومية. أما المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار، لأن طابع تسييرها الخاص لا يخضعها لرقابة المراقب الميزانياتي، فإنها لا تستفيد من رخصة الدفع على المكشوف أو قاعدة 12/1 للنفقات الضرورية، وقد صرح المدير بأنه يضطر إلى شراء المستلزمات الضرورية لمؤسسته من أدوية وأطعمة ما يفوق سنة، لتغطية فترة غياب الاعتمادات المالية بالميزانية، كما يقوم محاسب المؤسسة باقتناء ما هو ضروري من خلال رصيد الحساب المتبقي في حساب المؤسسة بخزينة الدولة. أما المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة فلا تواجه مشكلة غياب الميزانية، إذ يتم اقتناء وشراء ما هو ضروري لسير المصالح الاستشفائية مع بداية السنة دون أي إشكال.

شكل 27: كيفية تعامل المؤسسة العمومية للصحة و م.إ.ط.ع ببشار مع غياب الميزانية



المصدر: من إعداد الطالب.

إن إشكالية عدم وصول الاعتمادات المالية متمثلة في الميزانية العمومية بداية السنة المالية، تضع عديد المؤسسات العمومية في مشكلات تسييرية ومالية وعلى غرار المؤسسات الصحية والتي ما فتأت في تطبيق نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" حتى اصطدمت بمشكلة عدم استلام الميزانية مع بداية السنة، خاصة وأن النظام المعلوماتي المدمج "03CoH" يجبر المسير على غلق السنة المالية في 12/31 من كل سنة ومن ثم افتتاح السنة المالية المقبلة مع N+1/01/01 واصدار الالتزامات لكل بند ومادة في ميزانية هذه المؤسسات، وكان هذا من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى توقف النظام عن الاستخدام.

الفرع الثاني : التسيير المحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة والمؤسسة الاستشفائية لطب العيون- بشار-

جدول 68: مقارنة بين المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" والمحاسبة العامة وفق القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

التعيين	المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي "SCF"	المحاسبة العامة وفق قانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي
مجال التطبيق	كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بذلك	- الدولة - الجماعات المحلية - المؤسسات العمومية الإدارية - المؤسسات العمومية للصحة
الهدف من المحاسبة	تنظيم المعلومة المالية، من خلال تخزين معطيات وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها ومن ثم عرض كشوف عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة.	- تسجيل حركات الممتلكات - تبيان الوضعية المالية - النتيجة المحققة من المؤسسة
أساس القياس المحاسبي	أساس الاستحقاق	وفق أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة
مرجع الإطار التصوري	الإطار المفاهيمي وفق القانون 07-11	المرجع المحاسبي للدولة
المعايير المحاسبية المستوحى منها	IAS/ IFRS	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS"
القوائم المالية المنتجة	- الميزانية - حساب النتائج - جدول سيولة الخزينة - جدول تغير الأموال الخاصة - الملحق	- قائمة النجاعة المالية - جدول تدفقات الخزينة - جدول تبيان الوضعية المالية الصافية - الملحق

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال جدول المقارنة، نلاحظ أنه هنالك اختلافات بين المحاسبتين نوضحها في النقاط التالية:

- ✓ مجال التطبيق: تطبق المحاسبة العامة التي جاء بها القانون رقم 23-07 على كل من الدولة ومختلف مؤسساتها العمومية ذات الطابع الإداري وكذا المؤسسات العمومية للصحة، بينما ترك النظام المحاسبي المالي "SCF" مجال تطبيقه مفتوحا لكل من نص تشريع على الالتزام به، وهذا ما نجده في قانون الصحة رقم 18-11 الذي نص على وجوب اعتماد النظام المحاسبي المالي في شق نفقات التسيير من ميزانية المؤسسة العمومية للصحة.
- ✓ الهدف من المحاسبية: تسعى المحاسبة العامة وفق قانون 23-07 إلى تسجيل حركة ممتلكات المؤسسة العمومية للإدارة ومن ثم تبيان الوضعية المالية والنتيجة المحققة خلال السنة المالية، ويقوم بهذا العمل المحاسب العمومي، في حين يجبر الآمر بالصرف بتعيين عون من إدارته يكلف بجرد الموجودات من منقولات وعقارات ومخزونات، ليزود بها المحاسب العمومي، بينما تهدف المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي "SCF" إلى إعداد كشوف مالية تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق تنظيم المعلومة المالية، من خلال تخزين المعطيات وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها ومن ثم عرضها.
- ✓ الإطار التصوري: للنظام المحاسبي المالي إطار تصوري خاص به، يعتبر كدليل لإعداد المعايير المحاسبية، تأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة[1]، أما المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، فقد وضح المشرع أن الإطار التصوري (المفاهيمي) الخاص بها سيوضح من خلال المرجع المحاسبي للدولة، والذي سيأتي بمعايير محاسبية ومخطط محاسبي يسمح بإعداد قوائم مالية.[2]
- ✓ المعايير المحاسبية المستوحى منها: أبرزت المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 على أن المعايير المحاسبية للدولة والمطبقة على المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للإدارة تستوحى من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي تسمح بتحقيق شفافية مالية وتحسين التسيير المالي للمؤسسات والهيئات العمومية. في حين استلهم الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي "SCF" من معايير المحاسبة الدولية "IAS" ومن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRS"

[1] قانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المادة 07.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 22 فبراير سنة 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 15، سنة 2024، المادة 37.

جدول 69: قائمة المعايير المحاسبية للدولة المعتمدة في إعداد قانون المحاسبة العمومية الجديد 23-07.

رقم المعيار	عنوان المعيار	الشرح
01	عرض القوائم المالية Présentation des états financiers	تبيان كيفية إعداد القوائم المالية للدولة والمؤسسات العمومية حسب مبدأ الاستحقاق، وتتكون هذه القوائم من: قائمة المركز المالي أو الميزانية، قائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في صافي الأصول. المرجع: المعيار الدولي في القطاع العام رقم 01، عرض القوائم المالية.
02	قائمة التدفقات النقدية Tableau des flux de trésorerie	يوضح كيفيات إعداد قائمة التدفقات النقدية، ويؤكد على ضرورة عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المكافئ، سواء بالنسبة للمؤسسات العمومية التشغيلية أو الاستثمارية. المرجع: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 02، بيانات التدفق النقدي.
03	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية. Produits régaliens et opérations sans contrepartie directe	وفقا لهذا المعيار يجب أن تكون هنالك عملية تقييم آنية للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات، خاصة مع مصالح الضرائب. المرجع: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 03، الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).
04	الأعباء Charges	يسمح هذا المعيار برسم الإطار العام الذي يحدد مصاريف الدولة، وفقا لتقسيمات المصاري والنفقات حسب ما جاء به القانون العضوي 18-15. المرجع: معيار المحاسبة العمومية الفرنسي رقم 02، الأعباء.
05	مكونات الخزينة Composantes de trésorerie	حدد المعيار مكونات خزينة الدولة وقسمها لقسمين اساسيين، خزينة أصول بها النقدية المتاحة في الصندوق، وخزينة خصوم وتضم الأموا المستحقة للغير والموضوعة بخزينة الدولة في شكل ودائع وقروض قصيرة الأجل.
06	الأدوات المالية: الديون والخصوم الأخرى لأجل Instruments financiers : dettes et autres passifs financiers	يوضح الطرق المتبعة من الدولة لمعالجة الموارد التي تستخدمها لتغطية العجز ، أكان ذلك بقروض أو بواسطة أوراق مالية آجلة.
07	مساهمات الدولة والمبالغ المستحقة ذات الصلة. Participations de l'Etat et créances rattachées	يعالج المعيار ، استثمارات الدولة في الوحدات والمؤسسات التي ينتج عنها أرباح، ويبين كيفية الاعتراف الأولي لاستثمارات الدولة المرجع: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 08
08	عرض المعلومات الميزانياتية في القوائم المالية. Présentation des informations budgétaires dans les états financiers	ينص المعيار على أنه يجب على الوحدات الحكومية بالقطاع العام أن تقارن بين المبالغ المدرجة في الميزانية والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، كما يجب عليها أن تقدم تفسيرا لأسباب الاختلافات المهمة بين المبالغ المعتمدة والمبالغ الفعلية، ويسمح هذا المعيار بفرض الإفصاح والشفافية في البيانات المالية.
09	التثبيتات الملموسة (العينية) Immobilisations corporelles	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بطريقة تمكن مستخدمي البيانات المالية من تمييز المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة والمعلومات المتعلقة بالتغيرات في أسعارها، ويقدم طرق الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته الدفترية وكذا الاعتراف باهتلاكه وخسارة القيمة له.

رقم المعيار	عنوان المعيار	الشرح
10	التثبيتات المعنوية Immobilisations incorporelles	الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم تناولها بشكل محدد في معيار آخر. يتطلب هذا المعيار من الكيان تسجيل أصل غير ملموس إذا استوفى معايير معينة. يحدد المعيار أيضًا كيفية تحديد القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة ويتطلب تقديم معلومات معينة حول هذه الأصول.
11	الاحتياطات، الالتزامات والأصول المحتملة Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	يسعى المعيار إلى تعريف الاحتياطات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها تسجيل هذه البنود وكيفيات تقييمها وطرق تقديم البيانات المحاسبية عنها.
12	الإيرادات من المعاملات التبادلية المباشرة Produits des opérations avec contreparties directes	الهدف من المعيار هو تحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات التبادلية المباشرة، ويتم الاعتراف بهذه الايرادات عندما يكون من المحتمل أن تذهب المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى الوحدة الحكومية، ويمكن تقييم هذه المنافع بشكل موثوق.
13	المخزونات Stocks	يتناول المعيار توصيف للمحاسبة عن المخزونات من خلال تحديد: – فئات المخزونات؛ – تقييم المخزونات؛ – طرق حساب التكاليف المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزونات؛ – الاعتراف بخسائر القيمة للمخزونات.
14	عقود الإيجار Contrats de location	يبين كيفية معالجة عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية، بحيث يعتبر عقود الإيجار التمويلية العقود التي يترتب عنها نقل كافة المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل المؤجر إلى المستأجر، بينما يعتبر باقي العقود غير التمويلية على أنها تشغيلية.
15	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	الهدف من هذا المعيار هو وصف الإجراءات التي تتبعها الوحدة لتحديد ما إذا كان الأصل غير المولد للسيولة قد فقد قيمته، والتأكد من تسجيل خسائر القيمة. يحدد المعيار أيضًا في أي الحالات يجب على الوحدة أن تقوم باسترداد خسارة القيمة ويوضح المعلومات التي يجب تقديمها.
16	صافي الميزانية، الأخطاء الأساسية و الأساليب المحاسبية Solde net l'exercice, erreurs fondamentales et changement de méthodes comptables	الهدف من هذا المعيار هو وصف معايير اختيار وتغيير الأساليب المحاسبية، وكذلك: – المعالجة المحاسبية والمعلومات التي يجب تقديمها المتعلقة بالتغييرات في الأساليب المحاسبية، – التغييرات في التقديرات المحاسبية، – تصحيح الأخطاء.
17	الحقوق على الأصول المتداولة Créances de l'actif courant	يعالج الذمم المدينة في الأجل القصير ويضم حقوق الأصول الجارية والمبالغ المستحقة من العملاء ودافعي الضرائب، إضافة غلى المدينون الآخرون، وتطرق المعيار إلى كيفية معالجة انخفاض قيمة هذه الحقوق.

المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من: PROJET DE RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE l'ETAT، الصادر عن المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية الجزائرية، ماي 2019، ص ص: 5-300.

✓ القوائم المالية المنتجة: تقوم المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" إلى إعداد قوائم مالية متمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق، في حين تتمثل مخرجات المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للإدارة في: قائمة النجاعة

المالية، جدول تدفقات الخزينة، جدول تبيان الوضعية المالية الصافية والملحق، ونلاحظ هنا بعض الاختلافات في القوائم فمثلا لا وجود للميزانية في المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للإدارة، واستبدل تسمية حساب النتائج قائمة النجاعة المالية، في حين عدلت قوائم أخرى لتتماشى مع طبيعة المؤسسة العمومية للإدارة فتم استحداث قائمة" جدول تبيان الوضعية المالية " بدل قائمة " جدول تغير الأموال الخاصة" وسنفصل في هذه النقطة أكثر في المبحث الثالث من هذا الفصل.

المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية وطرق القياس المحاسبي

الفرع الأول: مقارنة بين الفروض والمبادئ المحاسبية.

إن الحديث عن الإطار التصوري أو المفاهيمي للنظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية، يجرنا لوجوب الربط بين النظري المستمد من الإطار المفاهيمي والتطبيق الذي يمثل الواقع العملي للنظام المحاسبي، ومن بين العناصر التي يمكن بها إرساء الربط بين النظرية والتطبيق هي الفروض والمبادئ المحاسبية، فالفروض هي تلك الحقائق العلمية التي تتميز بالعموم وتعتبر صحيحة في حد ذاتها دون إثبات، أما المبادئ فهي قانون عام يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض، وعليه يجب توفر عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية في أي إطار مفاهيمي لنظام محاسبي يطبق بالمؤسسات الاستشفائية (الصحية).

جدول 70: مقارنة للفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الأنظمة المحاسبية الاستشفائية.

الفرض/ المبدأ	الجمعية الأمريكية للمستشفيات	النظام المحاسبي المالي	المحاسبة الاستشفائية بالمؤسسات الصحية الفرنسية
الفروض المحاسبية	الوحدة المحاسبية	الوحدة المحاسبية	/
	استمرارية النشاط	الاستمرارية	استمرارية النشاط
	ثبات وحدة القياس النقدي	ثبات وحدة النقد	/
المبادئ المحاسبية	الحيطة والحذر	الحيطة والحذر	الحيطة
	الاتساق والثبات	ثبات الطرق المحاسبية	ثبات الأساليب
	/	/	عدم التعويض
	الموضوعية	الموضوعية	/
	الإفصاح التام	الإفصاح التام	/
	الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	/
	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول رقم70، نجد أن الفروض والمبادئ المحاسبية التي جاءت بها الجمعية الأمريكية للمستشفيات "AHA" تشابه لتلك المعتمدة بالنظام المحاسبي المالي "SCF" وهذا راجع لكون كلاهما، استمد هذه المبادئ والفروض من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما "GAAP"، أما المحاسبة الاستشفائية الفرنسية الواردة بالتعليمة رقم: M21، فقد قدمت بعض الفروض والمبادئ المحاسبية وأهملت أخرى، بالرغم من وجودها بنظام المحاسبة العامة الفرنسية، مثل عدم وجود لفرض الوحدة المحاسبية، ومبدأ الموضوعية والأهمية النسبية، وذلك بالرغم من أهميتها، كما جاءت المحاسبة الاستشفائية الفرنسية بمبدأ " عدم التعويض" والذي يقصد به تقييم الأصول والخصوم بشكل منفصل ولا يمكن إجراء أي تعويض بين الأصول و الخصوم، ونجد هذا المبدأ غائبا بالنظام المحاسبي المالي وبمبادئ الجمعية الأمريكية للمستشفيات.

الفرع الثاني: طرق القياس المحاسبي وقواعد التقييم

جدول 71: طرق القياس المحاسبي بالمؤسسات الصحية محل المقارنة.

المبدأ	المؤسسة العمومية للصحة	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار	المؤسسة الاستشفائية الخاصة-نايلة-
المعايير المتبعة في القياس	IPSAS/ N.C.E	غير معروف	SCF/IAS/IFRS
مبدأ التسجيل المحاسبي للمصاريف	- أساس نقدي؛ - أساس الاستحقاق.	أساس الاستحقاق	أساس الاستحقاق
أساس قياس الأصول	التكلفة تاريخية	التكلفة تاريخية	التكلفة التاريخية
أساس إدراج قيمة الأصول المتبرع بها لصالح المؤسسة	تكلفتها المسجلة	تكلفتها المسجلة	قيمتها العادلة
طرق حساب الاهتلاك على التثبيتات	لا يوجد اهتلاك	الاهتلاك الخطي	الاهتلاك الخطي

المصدر: من إعداد الطالب.

يبرز الجدول رقم 71، طرق القياس المحاسبي للأصول والمصاريف بالمؤسسات الثلاث محل المقارنة حيث نجدها تتفق في أغلب الطرق مع بعض الاختلافات نذكرها في النقاط التالية:

- ✓ **المعـايير المحاسـبية المتبعـة:** بمـا أن المؤسسـات العموميـة للصـحة، خاضـعة لقواعـد المحاسـبة العمومية، والذي وضحت وزارة المالية بأن قانون المحاسبة العمومية يستنبط إطاره التصوري ومبادئه من معايير المحاسبة في القطاع العام IPSAS، حيث تم الاعتماد على سبعة عشر(17) معيار دولي في إعداد مشروع المعايير المحاسبية للدولة، الذي تم اتخاذه كمرجع بدوره في إعداد قانون المحاسبة العمومية الجديد " 23-07" وعليه فمبادئ القياس المحاسبي بالمؤسسات الصحية العمومية تخضع لمعايير المحاسبة في القطاع العام وكذا معايير المحاسبة للدولة N.C.E . أما المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار فهي خاضعة في طرق القياس إلى النظام المحاسبي المالي" SCF" ونفس الأمر بالنسبة للمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة والتي تخضع للنظام المحاسبي المالي ومعايير IAS/IAFRS.
- ✓ **أساس قياس أصول المؤسسة:** نلاحظ من خلال جدول المقارنة أن كل المؤسسات الصحية تطبق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، وهذا ما نصت عليه الجمعية الأمريكية للمستشفيات "AHA" بالرغم من أن الجمعية تفترض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، لكن في حالة تسجيل تضخم أو تغير في المستوى العام للأسعار فإن الجمعية توصي باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة كأساس لقياس أصول المؤسسة الاستشفائية، ، وبالرغم من أن هذه الطريقة لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما إلا أنه ترى الجمعية بأن على المستشفى الحفاظ على مركزه المالي عند مستوى الأسعار الحالي.
- ✓ **أساس قياس قيمة الأصول المتحصل عليها في شكل تبرعات:** تتفق المؤسسات الصحية محل المقارنة على إدراج قيمة الأصول المتحصل عليها في شكل هبات ووصايا أو تبرعات بتكلفتها المسجلة في الفاتورة أو سند الاستلام، وهذا واضح بالمؤسسات العمومية للصحة من خلال جرد الأصل سواء كان عقارا أو منقولا كسيارة إسعاف، أدوية أو تغذية، وتسجل في سجلات الجرد من خلال تكلفتها التاريخية الواردة بالمستندات، أما المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– وكذا المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– فإنه لم يتم سابقا استلام اي أصول متبرع بها، لكن كلا محاسبي المؤسستين أكدا أنه في حالة حدوث ذلك فإنه يتم تسجيلها بتكلفتها المسجلة (التاريخية)، بينما توصي الجمعية الأمريكية للمستشفيات (AHA) بإدراج هذه الأصول المتبرع بها في السجلات المحاسبية بقيمتها السوقية العادلة، وعدم تسجيلها محاسبيا يعتبر ضعف في الاعتراف المحاسبي ويسبب خللا في المركز المالي للمستشفى.

- ✓ **طريقة حساب الاهتلاك:** تعتمد كل من " م.إ.خ.ن" و" م.إ.ط.ع.ب" على طريقة الاهتلاك الخطي، نظرا لبساطته واعتماده من طرف النظام المحاسبي المالي "SCF" كما أن برنامج المعلومات المستخدم لمسك المحاسبة " Pc Cmpta" يقدم معالجة تلقائية للاهتلاكات وفق الطريقة الخطية، لذا يستخدمه محاسبي كلا المؤسستين، بينما لا وجود للإهتلاك بالمؤسسات العمومية للصحة على اختلاف أنواعها، ويرجع ذلك لعدم وجود نص قانوني أو تعليمات لحساب الاهتلاك، بل وبالرغم من إلزامية هذه المؤسسات على حساب تكاليفها كل ثلاثي إلا أن الطريقة المعتمدة لحساب التكاليف لا تأخذ إهتلاك الأصول الثابتة أو المعنوية بعين الاعتبار.

المبحث الثاني: دراسة مقارنة للمعالجات المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل المقارنة.

تعتبر المعالجة المحاسبية، من أهم مكونات نظم المعلومات المحاسبية، والتي تتمثل في عمليات تحدث لمدخلات النظام (البيانات) من خلال مقارنة منطيقة، تلخيص، تصنيف وفرز ومن ثم الحصول على معلومات تقدم للأطراف المهتمة بها، وبناء على ذلك سنقوم في هذا المبحث للتطرق لأهم عمليات المعالجة المحاسبية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– وكذا بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة – نايلة–، مع الاستعانة على سبيل المقارنة بكل من المحاسبة العامة بالمؤسسات الصحية بفرنسا، نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" وكذلك مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، والتطرق لمختلف القوانين والتعليمات المنظمة للمؤسسة العمومية للصحة وتتشابك مع عمليات المعالجة محل المقارنة، ومن ثم استخراج لأهم أوجه الشبه والاختلاف وكذا القصور الحادث بين كل هذه النظم المحاسبية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للتثبيتات

الفرع الأول: معالجة التثبيتات المعنوية

أولا. مفهوم التثبيتات المعنوية وأنواعها:

يعرف النظام المحاسبي المالي "SCF" التثبيت المعنوي بأنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستخدم ضمن النشاط العادي للمؤسسة؛

ومن أمثلة ذلك: المحلات التجارية، العلامات، البرامج المعلوماتية ورخص الاستغلال وغيرها.[1]

ويوضح النظام المحاسبي المالي "SCF" على أنه للاعتراف بأصل بأنه تثبيت معنوي يجب أن يستوفي الشروط التالية:[2]

- إذا كان من المحتمل أن يقدم منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بصورة صادقة؛
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة.

كما وضع المخطط المحاسبي حسب SCF خمسة أنواع من التثبيتات المعنوية متمثلة في:

- ✓ حـ/ 203: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت؛
- ✓ حـ/204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛
- ✓ حـ/205: الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص والعلامات؛
- ✓ حـ/207: فارق الاقتناء؛
- ✓ حـ/208: تثبيتات معنوية أخرى.

ثانيا. التثبيتات المعنوية بالمؤسسات الصحية:

من خلال الدراسة الميدانية وجدنا أن كل من "م.إ.ط.ع.ب" و "م.إ.خ.ن" لا يحتويان ضمن الأصول المعنوية سوى على البرمجيات المعلوماتية (حـ/204)، حيث يستخدمان كلاهما مجموعة من البرامج المعلوماتية لتسيير المؤسسة وإدارتها مثل برامج حجز المواعيد، برامج إعداد الأجور وحسابها، برامج المحاسبة وتسيير المخازن.

[1] قرار رقم 71، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.121

[2] قرار رقم 71، نفس المرجع، الفقرة 3.121.

جدول 72: بعض البرامج المعلوماتية المستخدمة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– والمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

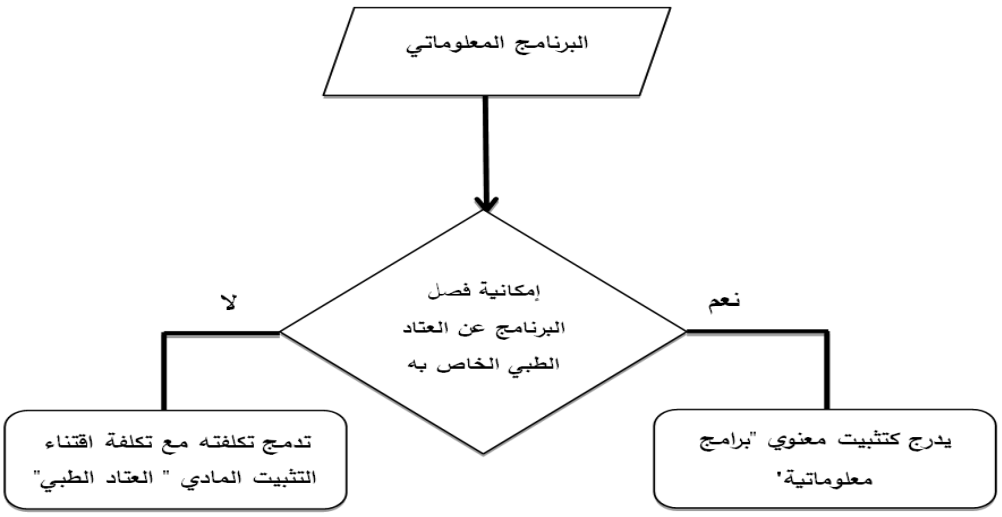
المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار		المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة	
الحساب	البرنامج	الحساب	البرنامج
204	Pc cmpta Pc Paie	204	Médica + Pc Paie Pc cmpta

المصدر: من إعداد الطالب.

الملاحظ من خلال الجدول رقم 72، أن البرامج المعلوماتية المدرجة ضمن التثبيتات العينية، كلها برامج للإدارة، ولا وجود للبرامج المعلوماتية الخاصة بالعتاد الطبي بالرغم من أهميتها، إذ لا يخلو جهاز طبي من البرنامج الذي يشغله (The software)، وتحتاج هذه البرامج إلى المتابعة والتحديث ويمكن أن يصيبها العطب.

ونجد المحاسبة العامة للمؤسسات الصحية العمومية بفرنسا، قد فصلت في هذه النقطة بشكل جيد، إذ ميزت بين نوعين من البرامج المعلوماتية، الأول يمكن فصله عن العتاد الطبي والثاني لا يمكن ذلك:

شكل 28: طريقة التمييز بين البرامج المعلوماتية وإدراجها كتثبيت معنوي.



المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الشكل رقم 27 نجد أن المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الصحية الفرنسية قد وضعت شرط فصل البرنامج المعلوماتي عن العتاد الطبي الخاص به أي فصل "software" عن "hardware" لإدراج هذه البرامج كتثبيت معنوي، أي يمكن استغلاله في عتاد طبي آخر، والواقع يثبت أن أغلب البرامج التي تأتي مع الأجهزة الطبية تكون حصرا لها ولا يمكن سحبها من الأجهزة أو استغلالها في أجهزة أخرى، لذا لا يمكن تصنيفها كتثبيت معنوي.

كما أن مواقع الويب والتطبيقات الخاصة بالمؤسسة الصحية، تدرج ضمن حساب البرامج المعلوماتية وما شابهها (حـ/204) وتخضع لاهتلاك سنوي وفق معدل عمر افتراضي يحدده مطور الموقع أو التطبيق.

ثالثا. التسجيل المحاسبي

تسجل البرامج المعلوماتية كتثبيت معنوي بنفس الطريقة بكلا المؤسستين (م.إ.ط.ع.ب"، "م.إ.خ.ن") من خلال تقييد حساب 205: برامج معلوماتية بالجانب المدين بتكلفة اقتناءه، وبنفس المبلغ يقابله حساب الغير أو الحساب المالي بالجانب المدين.

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
204		حـ / برمجيات معلوماتية	xxxx	
	404	حـ/ موردو تثبيتات		xxxx
	5xx	حـ/ الحسابات المالية		xxxx

أما اهتلاك البرامج المعلوماتية بكلا المؤسستين محل المقارنة، فيحسب بطريقة الاهتلاك الخطي حسب معدل عمر افتراضي محدد مسبقا من طرف مطور البرامج، ويكون قيد الاهتلاك كالتالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681		حـ / حصص اهتلاك	Xxxx	
	2804	حـ/ اهتلاك برمجيات		xxxx

الفرع الثاني: معالجة التثبيتات العينية

يعرف النظام المحاسبي المالي التثبيت العيني بأنه" أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد السنة المالية "[1]

ويضيف النظام على أنه لاعتبار العنصر اصلا ويدرج ضمن حسابات المؤسسة يجب أن يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة، كما يجب أن يكون للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة[2]، وعليه لاعتبار أي عنصر على أنه تثبيت مادي يجب أن يتوفر على الشروط التالية:

- ✓ أن يكون أصل عيني له كلفة أو قيمة يمكن تحديدها؛
- ✓ من المحتمل أن تعود منه منفعة اقتصادية مستقبلية؛
- ✓ يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة.

وهذه الشروط تنطبق على عديد الأصول للمؤسسة الصحية، مثل البنايات، مستودعات التخزين أجهزة حفظ الجثث، سيارات الإسعاف، المصاعد، الأجهزة المكتبية، المعدات والأدوات الطبية.

بينما نجد محاسب المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار وفقا للدراسة الميدانية يقوم بتصنيف الأصل على أنه تثبيت عيني من خلال:

- ✓ عمره الإنتاجي يفوق سنة؛
- ✓ تكلفته تساوي أو تفوق 60.000 دج.

ودوما ومن خلال دراستنا الميدانية، قمنا بسؤال محافظ الحسابات حول قاعدة ستون ألف دينار جزائري فأجاب بأن المؤسسة تعتمد هذه القاعدة استنادا إلى إجراءات جبائية وليست محاسبية فوفقا لقانون المالية لسنة 2022، بالضبط في المادة 43 منه والتي تعدل وتتمم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز 60.000 دج خارج الرسم، كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية التي ترتبط بها. ويضيف محافظ الحسابات

[1] القرار رقم 71، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.121، ص 08.

[2] القرار رقم 71، نفس المرجع، الفقرة 1.111، ص 06.

بأن هذه القاعدة تحدد ما يمكن تسجيله كأعباء خلال السنة المالية وقام العون المحاسب باتخاذها كمعيار لتحديد المقتنيات التي تهتلك على عدة سنوات منها ما تستهلك خلال السنة فقط، ولكن هذا فيه تقصير في تصنيف التثبيتات العينية، فمثلا وجدنا بحوزة مدير المؤسسة جهاز كمبيوتر محمول ذو قيمة مالية تتراوح بين: 50.000 دج و 57.000 دج، ويستخدمه منذ سنتين، لكن حسب المحاسب فهذا لا يعتبر تثبيت، إنما عبء مالي خصم من سنته المالية التي اقتني فيها.

جدول 73: مقارنة لشروط الاعتراف بالأصل على أنه تثبيت عيني.

	حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	حسب النظام المحاسبي المالي SCF	حسب مشروع معايير المحاسبة الحكومية NCE
متى نعترف بالأصل على أنه تثبيت ؟	عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدماتية مرتبطة بالأصل، ومن الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق. معيار IPASAS رقم 17: الممتلكات والمصانع والمعدات.	أن يكون أصل عيني له كلفة أو قيمة يمكن تحديدها؛ من المحتمل أن تعود منه منفعة اقتصادية مستقبلية؛ يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة. قرار رقم 71، ف 1.111	عندما يتوقع أن تترتب منافع اقتصادية مستقبلية محتملة من الأصل؛ ويمكن قياس تكلفته أو قيمته العادلة بشكل موثوق. NCE 09

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول 73، نجد أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكذا مشروع معايير المحاسبة الحكومية تتفق على شرطين للاعتراف بالأصل على أنه تثبيت عيني من خلال توقع منافع اقتصادية للأصل وإمكانية تحديد تكلفته، بينما أضاف النظام المحاسبي المالي شرط أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة، ونرى أن هذا الشرط جوهري في تصنيف أصول المؤسسات الصحية، فنجد مثلا عديد الاصول المقتناة للعمل الاستشفائي تُدر منافع اقتصادية، لكنها تستهلك في غضون سنة أو أقل لذا مثل: الأدوات الجراحية والمعدات التي يستخدمها جراح العظام والمصنوعة من مواد معدنية ذات خصائص طبية وذات أثمان باهظة، لكنها لا تدوم لفترة تزيد عن اشهر، لذا وحسب شروط SCF لا تعتبر تثبيت عيني، إنما استهلاكات.

أولا. التثبيت العيني بالمؤسسة العمومية الصحية ملك وطني عمومي

إن الحديث عن التثبيتات العينية يجرنا للحديث عن قانون الأملاك الوطنية، فبما أن المؤسسة العمومية الصحية، تكتسي صفة العمومية فإنها خاضعة للقانون رقم 90-30، المؤرخ في أول ديسمبر سنة 1990، والمتضمن قانون الأملاك الوطنية، وحسب ذات القانون فالملك الوطني العمومي هو ما يستخدمه الجميع من حقوق وأملاك منقولة وعقارية إما مباشرة أو بواسطة مرفق عمومي[1] ولا يجوز أن يتم تمليكه ملكية خاصة وهو غير قابل للحجز.

وعليه فكل تثبيت عيني مصنف حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF هو ملك وطني عمومي، لكن ليس كل ملك وطني عمومي هو تثبيت عيني، ولنشرح ذلك وفق الجدول التالي:

جدول 74: مقارنة بين بعض الأصول بالمؤسسة العمومية للصحة وإمكانية تصنيفها كتثبيت وكملك وطني عمومي.

العنصر	هل هو تثبيت عيني؟	هل هو ملك وطني عمومي؟
الأراضي	نعم. **الدليل:** كل الأراضي التي تهيأ عليها المؤسسة الصحية العمومية هي تثبيت عيني سواء كانت ملك المؤسسة أو موضع امتياز.	نعم. **الدليل:** تعتبر الأراضي ضمن العقارات التي تصنف على أنها ملك وطني خاص. م17، ق 90-30
البنايات	نعم. **الدليل:** يمكن تحديد قيمتها، وتساهم في تقديم الخدمات الصحية وغالبا عمرها يفوق سنة.	نعم. **الدليل:** البنايات تصنف كعقارات.
أدوات الجراحة	لا. **الدليل:** أغلب هذه الأدوات لا يستمر الجراحون في استعمالها لمدة أكثر من سنة	نعم. **الدليل:** تعتبر من منقولات المؤسسة وتجرد ضمن سجل الجرد للمؤسسة الصحية.
المستهلكات	لا. **الدليل:** عمرها الإنتاجي لا يفوق السنة، وعليه تعتبر كعبء مالي في الدورة المحاسبية.	نعم/ لا حسب الحالة: - في حالة العناصر التي تستهلك من استعمالها الأول كالورق الزيوت، كلها لا تعتبر ملك وطني. - عناصر قيمتها لا تفوق مبلغ: 3.000 دج كالآلة الحاسبة، حبر الطابعة.. ليست ملك وطني ولا تجرد. - العناصر التي تفوق قيمتها 3.000 دج كلها تعتبر ملك وطني وتجرد.

المصدر: من إعداد الطالب.

[1] قانون رقم: 90-30، مرجع سبق ذكره، المادة 12.

التعليق: إن ما تستخدمه المؤسسات العمومية للصحة من وسائل وأدوات في سبيل تقديم رعاية صحية للمواطنين، يتم تمويلها بواسطة أموال عمومية ضمن ميزانية تخصص لها كل سنة، ومنه فكل هذه الممتلكات هي أملاك وطنية عمومية لا يمكن التنازل عنها أو تقديمها لمؤسسة أخرى دون إجراءات رسمية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى وفي حال تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF فعديد من المنقولات والعقارات ستصنف محاسبيا على أنها تثبيتات عينية. وخير مثال على ذلك هو محاسبة المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار(وفق الدراسة الميدانية) التي تضم عددا من التثبيتات العينية،، لكن الخطأ الذي وقع به محاسب المؤسسة هو اعتماده على قاعدة جبائية ترخص بتصنيف المنقولات التي تم اقتنائها بسعر اقل من 60.000 دج على أنها مصاريف تحمل في دورتها المحاسبية بالكامل، وهذا له آثار على المدى القصير والطويل محاسبيا نوضحه في النقاط التالية:

- ✓ إن اعتماد مبلغ ستون ألف دينار جزائري، لتصنيف أي أصل على أنه تثبيت عيني يهمل عديد الأصول التي تحوزها المؤسسة، مثل أجهزة الكمبيوتر، الطابعات، أدوات طبية متوسطة التكلفة، والتي يتوقع أن يكون عمرها أكثر من سنة، وهذا ما يقلل من قائمة الاستثمارات بالمؤسسة.
- ✓ إهمال عدد من الأصول على أنها تثبيتات، يجعل المؤسسة تتحمل مبلغ اقتناءها للسنة المحاسبية وهذا يعطي صورة خاطئة عن مركز المؤسسة المالي، رغم أن المنافع الاقتصادية للأصول المهملة تستمر لسنوات عدة؛
- ✓ المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار تخضع لقانون أملاك الدولة، ولذا فهي ملزمة بجرد ممتلكاتها، ولكن المغالطة التي وقع بها محاسب المؤسسة هي جرده لما يعتبره تثبيتات فقط، أي التي يفوق مبلغها 60.000 دج، بينما قام المشرع من خلال القرار المؤرخ في 23 جويلية سنة 2020، الذي يحدد مبلغ قيمة الشراء للأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي ولا للجرد، بتحديد قيمة الممتلكات القابلة للجرد بمبلغ ثلاثة آلاف دينار جزائري، ونعتقد أن الحل لهذه المغالطة هو أن يقوم المحاسب بإعداد سجلين منفصلين، سجل خاص بالجرد ويطبق فيه قانون الأملاك الوطنية، وهو سجل قانوني إجباري، وسجل آخر يسجل بها المحاسب مختلف الممتلكات التي يصنفها على أنها تثبيتات ويتم حساب اهتلاكها وقيمتها المتبقية سنويا.
- ✓ اهمال تصنيف عدد من الأصول على أنها تثبيتات، ينجم عنه سوء تقدير لتكلفة الخدمات الصحية، بسبب عدم احتساب الإهتلاك عن هذه الأصول.

ثانيا. الأصناف المحاسبية للتثبيتات العينية بالمؤسسات الصحية:

بصفة عامة، يصنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات العينية إلى: حـ/211 الأراضي، حـ/212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي، حـ/213 البنايات، حـ/215 تركيبات تقنية معدات وأدوات صناعية، حـ/218 تثبيتات عينية أخرى. وبالمؤسسات الصحية التي تطبق النظام المحاسبي المالي فتصنيفات التثبيتات المادية لا تخرج عما جاء به النظام المحاسبي المالي مع بعض الاختلافات فيما بينها نوضحها في الجدول التالي:

جدول 75: مقارنة للتصنيفات المحاسبية للتثبيتات العينية بعدد من المؤسسات الصحية.

العنصر	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون-بشار-	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية 03CoH	المؤسسة الاستشفائية الخاصة-نايلة-
الأراضي	حـ/211	حـ/211	حـ/211
البنايات	حـ/213	حـ/213 ويقسم إلى حسابات فرعية أهمها: حـ/2131: عمارات حـ/2133: سكنات مستخدمين حـ/2134: هياكل صحية	حـ/ 213 ويقسم إلى: حـ/ 2131 أقسام طبية حـ/ 2132: سكنات وظيفية
معدات وأدوات	حـ/215	حـ/215 ويقسم إلى: حـ/21531: تركيبات تقنية حـ/21532: معدات طبية حـ/21533: أدوات طبية.	حـ/215 ويتفرع منه: حـ/2151: معدات طبية. حـ/2152: أدوات طبية.
تثبيتات عينية أخرى	حـ/218 ويقسم إلى: حـ/21800: معدات مكتبية حـ/21801:معدات طبية حـ/21803: معدات مطبخ، تشغيلية أخرى. حـ/21805: معدات نقل.	حـ/218 ويتفرع منه: حـ/21811: وسائل عامة حـ/21812: وسائل طب الأسنان حـ/21822: أدوات مكتبية. حـ/21823: مقتنيات إعلام آلي.	حـ/218 ويقسم إلى: حـ/2181: معدات مكتبية حـ/2182: معدات نقل. حـ/2183: معدات أخرى.

المصدر: من إعداد الطالب.

التعليق: من خلال الجدول المقارن رقم 75، نلاحظ أن مدونة الحسابات لنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" تدرج المعدات الطبية والتي تمثل حصة الأسد من التثبيتات العينية بالمؤسسات الصحية، سواء من حيث قيمتها أو عددها، تدرج هذه المعدات ضمن حساب 215: معدات وأدوات، أما

مدونة الحسابات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار، فتسجل المعدات الطبية ضمن حساب 218: تثبيتات عينية أخرى، وللاستفسار عن هذا الاختلاف قمنا بسؤال محافظ حسابات المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار[1] فأجاب " أرى أن المعدات الطبية تسجل في حساب 218 تثبيتات عينية أخرى، وليس ضمن ح/215 لأنها ليست تركيبات تقنية وليست معدات صناعية، وأعتقد أن تسجيلات محاسب مؤسسة بشار صحيح"، بينما يرى خبير محاسبي[2] قمنا بسؤاله نفس الاستفسار أن "المعدات الطبية تدرج ضمن حساب 215، وليس ح/ 218، لأن المعدات الطبية هي التي تستخدمها المؤسسة الصحية وليس لها أية معدات صناعية." ونجد أن المشرع المحاسبي في الدليل لمحاسبة القطاع الفلاحي وضح أن ح/ 215 يضم كل الأدوات والوسائل التي تدخل ضمن عمل الفلاحة والزراعة كمعدات البذور ومعدات الري ومعدات الحصاد[3]، وهذا ما يؤكد أن المعدات الطبية هي في صلب إنتاج وتقديم الرعاية الصحية ومنه تسجل ضمن حساب معدات وأدوات.

وعلى كل حال نعتقد أن المعدات الطبية هي تلك المعدات والوسائل التي تستخدمها المؤسسة بصفة مباشرة في انتاج وتقديم خدماتها الصحية، ومنه تعتبر مثل المعدات الصناعية بالمؤسسات التجارية والصناعية، وعليه تدرج ضمن حساب 215 كمعدات وأدوات، بينما توجد وسائل ثانوية كالوسائل المساعدة لجراحي الاسنان لإعداد الملغم أو عجينة حشو الضرس ومثل هذه الوسائل تدرج ضمن حساب 218: تثبيتات عينية أخرى.

الفرع الثالث: تقييم وإعادة التقييم للتثبيتات العينية بالمؤسسات الصحية

ينص النظام المحاسبي المالي على أنه تدرج التثبيتات بتكلفتها التاريخية، في حين تعتمد المؤسسة في بعض الأحيان على بعض طرق تقييم وفق[4]:

- القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة)
- قيمة الإنجاز؛

[1] مكالمة هاتفية مع السيد: بواعيد ابراهيم، محافظ حسابات المؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–، تاريخ المكالمة: 2023/10/26.

[2] مكالمة هاتفية مع السيد: تمساوت زهير، خبير محاسبي، العاصمة، تاريخ المكالمة: 2023/10/26.

[3] Décision N : 201 Du : 01/07/2023, Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes adaptes au secteur de l'agriculture, Ministre des Finances, page : 90.

[4] القرار رقم 71، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.112، ص 06.

- القيمة المحينة (قيمة المنفعة)

أولا. التكلفة التاريخية كأساس لتحديد قيمة التثبيت المادي بالمؤسسة الصحية:

كقاعدة عامة تتكون التكلفة التاريخية من سعر الشراء إضافة إلى مختلف المصاريف كالحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير قابلة للاسترجاع من طرف المؤسسة، ويضاف لها مصاريف التسليم والشحن والتفريغ ومصاريف التركيب. وفيما يلي جدول لعمل مقارنة لكلفة شراء لعتاد طبي:

جدول 76: مقارنة حول كلفة شراء عتاد طبي بعدد من المؤسسات الصحية.

المؤسسة	تكلفة الشراء
المؤسسة العمومية للصحة	تكلفة الشراء= سعر الشراء الموضح في الفاتورة.
المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	تكلفة الشراء= سعر الشراء+ مصاريف التركيب+ مصاريف التشغيل الأولية+ الرسم على القيمة المضافة.
المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	تكلفة الشراء= سعر الشراء+ مصاريف التركيب+ مصاريف التشغيل الأولية+ الحقوق الجمركية+ الرسوم الجبائية غير قابلة للاسترجاع.

المصدر: من إعداد الطالب.

التعليق: من خلال الجدول المقارن لتكلفة اقتناء عتاد طبي، نلاحظ اختلاف في احتسابها حسب المؤسسة، فالمؤسسة العمومية للصحة والتي ماتزال تطبق المحاسبة العمومية، تعتبر تكلفة اقتناء العتاد الطبي هي ذلك السعر الوارد في فاتورة الاقتناء الصادرة من المورد، وتستخدم هذه التكلفة لكي يدرج بها العتاد المشترى في سجلات الجرد. بينما المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– فتعتمد على ما جاء به النظام المحاسبي المالي "SCF" فتدخل في تكلفة الشراء سعر العتاد ومختلف مصاريف التركيب والتجريب وتضيف له الرسم على القيمة المضافة "TVA" لأنها رسم غير مسترجع حسب وجهة نظر محاسب المؤسسة. أما المؤسسة الصحية الخاصة، فتدرج العتاد الطبي وفق تكلفته التاريخية التي تضم سعر الشراء ومختلف المصاريف المرتبطة بتشغيله وكل الرسوم غير المسترجعة.

التسجيل المحاسبي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
21x		تثبيتات مادية	XX	
445x		ر.ق.م(حالة م.ص. خاصة)	XX	
	404x	مورد تثبيتات		XX
	51x	بنك، مؤسسات مالية		XX
	445x	ر.ق.م (حالة م.إ بشار)		XX

ثانيا. تقييم التثبيتات العينية:

قد يصادف المؤسسة حالة حصولها على تثبيت مادي لكن ليس له كلفة شراء واضحة، وهذا ما حدث للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– حينما استلمت المؤسسة ومختلف ممتلكاتها من الشريك الكوبي، وفي هذه الحالة قامت باستشارة محافظ الحسابات الذي نصحهم بإدراج مختلف التثبيتات بناء على محضر من مديرية الأملاك الوطنية، التي قامت بتقييم هذه التثبيتات (خاصة الأراضي والمباني). وهذا التقييم نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 91–455 المؤرخ في 23 نوفمبر سنة 1991، يتعلق بجرد الأملاك الوطنية، لا يسما في مادته التاسعة حينما تؤكد على أنه تعتمد قيمة العقار/ المنقول وفق قيمة التخصيص، أو بكلفة الإنجاز وفي حالة الشراء او التبادل فتدرج قيمة الممتلك حسب ما ورد في عقد نقل الملكية، وتضيف المادة 09 من المرسوم مهما يكن من أمر، فإن تقويم الممتلك يتم وفق للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وهذه المادة توضح على أن:

تقييم ممتلكات المؤسسات العمومية يتم حصرا من طرف مديرية الأملاك الوطنية.

ملاحظة: عند تواصلنا مع محاسب المؤسسة الاستشفائية لطب العيون– الجلفة– قال لنا بأن تقييم الأصول بالمؤسسة قامت به شركة تأمينات والتي حصلت بدورها على حقوق تأمين المؤسسة، ونرى هذا خطأ إداري من المحاسب فمنطقي أن مؤسسة التأمين ستقوم بتضخيم قيمة التثبيتات ومختلف الأصول لكي يكون قسط التأمين المحصل من طرفها كبيرا، والأصح هو ما نص عليه المرسوم 91–455، أي قيام مديرية الأملاك الوطنية بتقييم تثبيتات المؤسسة.

ثالثا. التقييم بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

صرح محاسب المؤسسة الاستشفائية الخاصة– نايلة– بأن له فقط بضعة أشهر منذ استلامه مهام المحاسبة والمالية بالمؤسسة، وعليه فهو غير معني بما حدث محاسبيا سابقا، لكن عند استفسارنا عن كيفيات تقييم التثبيتات العينية، قال بأن المؤسسة تطبق قاعدة التكلفة التاريخية لإدراج أصولها ولم تقم من قبل بأي عملية تقييم أو إعادة تقييم، خاصة وأن هذه العملية مرتبطة بالإدارة الجبائية التي تشدد على هكذا حالات.

الفرع الرابع: حالات خاصة لمعالجة التثبيتات العينية

أولا. التثبيتات التي تنشئها المؤسسة الصحية بوسائلها الخاصة:

يمكن للمؤسسات الصحية أن تقوم بإنشاء تثبيتات مادية لتقديم خدماتها الصحية، وغالبا ما يحدث ذلك من خلال بناء مصالح استشفائية، أقسام إدارية أو مستودعات لتخزين الأدوية، وفي هذه الحالة تعتبر هذه البنايات كثبيت مادي يجب تسجيله محاسبيا بتكلفة إنشائه. وبالمؤسستين الصحيتين محل الدراسة لم نصادف حالة إنشاء تثبيت مادي ولم يستطع محاسبا المؤسستين الإجابة عن كيفية التسجيل المحاسبي للتثبيتات جاري إنجازها، وعليه قمنا بالبحث الأكاديمي[1] عن ذلك واستقينا المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية.

مثال: قامت المؤسسة العمومية الاستشفائية "س" ببناء توسعة لمصلحة الجراحة العامة بواسطة عمالها المهنيين (بناء، دهان..) لكي يتم فصل المرضى من الرجال عن النساء بسعة 12 سرير، كما تم هذا البناء على مدى سنتين، كانت تكلفة البناء للسنة الأولى قدرت بـ 145.000,00 دج أما السنة الثانية فقدرت التكلفة بـ 280.000,00 دج.

التسجيل المحاسبي:

في السنة الأولى من إنجاز التثبيت نسجل:

[1]Projet de Nomenclature des comptes et schémas d'écriture des E.P.A, OP, Page 155 .

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2323		حـ / تثبيت عيني جاري إنجازه	145.000,00	
	732	حـ/ إنتاج مثبت لأصل عيني		145.000,00

ملاحظة: على الأغلب مكتب الوسائل العامة بالمؤسسة العمومية للصحة، هو من يمكنه تحديد تكلفة مشروع بناء المصلحة في مثالنا هذا، والسبب في ذلك هو أن مكتب الوسائل العامة هو المسؤول عن متابعة التهيئة وإعادة الإصلاح بالمؤسسة.

في السنة الثانية من إنجاز التثبيت نسجل:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
2323		حـ / تثبيت عيني جاري إنجازه	280.000,00	
	732	حـ/ إنتاج مثبت لأصل عيني		280.000,00

وعند الانتهاء من البناء نسجل:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
213x		حـ / بنايات	425.000,00	
	2323	حـ/ إنتاج مثبت لأصل عيني		425.000,00

ثانيا. التثبيتات الجاري إنجازها والمسندة إلى الغير:

إن التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية الصحية يمنعها من إنجاز المشاريع الاستثمارية الكبرى في إطار ميزانية التجهيز والاستثمار، بل أوكلها إلى مديريات الصحة والسكان، ومنه في حالة تقديم صفقة إنجاز تثبيت عيني لفائدة مؤسسة عمومية صحية، تتكفل به مديرية الصحة والسكان وعند الانتهاء منه تسلمه للمؤسسة المعنية، وعلى كل حال يسجل وفق النظام المحاسبي المالي بيومية مديرية الصحة والسكان بالشكل التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
232		حـ / تثبيت عيني جاري إنجازه	xxxx	
	404	حـ/ موردو تثبيتات		xxxx

تحدد مبالغ هذا القيد وفقا لفاتورة المتعامل الاقتصادي (المتعاقد) الموكل له انجاز التثبيت ووفقا لنسبة الإنجاز.

عند الانتهاء من الإنجاز يسجل في يومية مديرية الصحة والسكان القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
21x		حـ / تثبيت عيني	xxx	
	232	حـ/ تثبيت عيني جاري انجازه		xxx

وبالمحاسبة الاستشفائية بفرنسا تسجل قيمة الشطر المنجز من التثبيت في (حـ/231) ويقابله (حـ/72)، ويذكر دليل إعداد المحاسبة الاستشفائية على وجوب تحديد تكلفة التثبيت المنجز من خلال نظام المحاسبة التحليلية المدرج في المؤسسات الصحية، وتضم هذه التكلفة المصاريف التالية:[1]

- تكلفة شراء المواد الأولية؛
- الأعباء المباشرة في انجاز التثبيت والمسجلة وفق طبيعتها ضمن المخطط المحاسبي؛
- الأعباء غير المباشرة في انجاز التثبيت.

عند الانتهاء من إنجاز التثبيت المادي، يسجل حساب التثبيت مدينا (حـ/21) ويسجل حساب (حـ/231) دائنا برصيده.

ثالثا. تقييم التثبيتات المتبرع بها:

قد يُصادَف أن تستفيد المؤسسة الصحية على تثبيت مادي متبرع به من طرف آخر، وهذا ما تم بشكل كبير خلال فترة الجائحة كورونا كوفيد 19، حيث تم تقديم أجهزة لتوليد الأكسجين، وأجهزة قياس

[1] L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, OP, Page 50.

النشاطات الحيوية للمرضى، وتعتبر هذه الأجهزة المتبرع بها كتثبيتات مادية، يجب أن تسجل محاسبيا، فكيف يتم ذلك؟

بالمؤسسات العمومية للصحة والتي سبق وأن قلنا أنها خاضعة لقانون الأملاك الوطنية، يجب أن تقيم الممتلكات (التثبيتات) التي تم استلامها في شكل تبرعات بقيمتها الواردة في عقد نقل الملكية (Décharge) وهي وثيقة تمضى من الطرفين، أي المؤسسة الصحية المستلمة والمؤسسة المتبرعة، كما نجد أن الوزارة الوصية على الصحة تشدد على ضرورة تمرير الممتلكات المتبرع بها على مجلس الإدارة ومن ثم هو المخول قانونا على قبولها وتحديد قيمتها وإلى أي مصلحة أو مديرية توجه. وعليه يمكننا صياغة القاعدة التالية:

قيمة التثبيت المستلم في شكل تبرع/ هدية/ وصاية= القيمة الدفترية المذكورة في عقد نقل الملكية.

وبالنسبة للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار– فصرح محاسبها بأنه لم يستلم بعد أي تبرعات/ هديا أو وصايا ويعلل ذلك بأن المؤسسة متخصصة في طب العيون فقط، وأجهزة هذا المجال محدودة وباهظة الثمن لدرجة أنه لا يوجد شخص يستطيع تحمل تكلفتها ومن ثم تسليمها مجانا للمؤسسة. وبناء على ذلك لم نجد تسجيلات محاسبية لتثبيتات مادية متبرع بها، لذا قمنا بالبحث عن هذه النقطة في مصادر أخرى، ووجدنا في مشروع المحاسبة العامة للمؤسسات العمومية الإدارية الصادر عن المديرية العامة للخزينة بوزارة المالية الجزائرية ينص على أن[1] "التثبيتات المادية التي تقتنى بشكل مجاني لصالح المؤسسة العمومية الإدارية- تسجل بقيمتها العادلة في المدين ضمن حـ/21x ويقابلها في جهة الدائن حـ/766: هبات، وصايا.

قيمة التثبيت المستلم في شكل تبرع/ هدية/ وصاية= القيمة العادلة بتاريخ الاستلام.

رابعا. التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية المتحصل عليها مجانا كتبرعات، هدايا أو وصايا:

من خلال مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية ، نجد التثبيتات التي قدمت للمؤسسة في شكل تبرعات أو وصايا تسجل محاسبيا، وفق حالتين:

[1] Projet de Nomenclature des comptes et schémas d'écriture des E.P.A, Direction générale de la comptabilité, Ministre des Finances, Page 74.

الحالة 1: إذا تم استلام التثبيت من طرف الدولة أو أي مؤسسة عمومية؛ تسجل هذه التثبيتات من خلال حـ/ 21x مدين، ويقابله حـ/10x (هبات) بالجانب الدائن من القيد.

الحالة 2: إذ استلم التثبيت من أي مؤسسة غير حكومية؛ نسجل القيد: حـ/ 21x مدين، مع حـ/766 (تبرعات، هدايا، وصايا)

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
21x		حـ / التثبيت المستلم	xxxx	
	10x	حـ/ هبات		xxx
	766	حـ/ تبرعات، هدايا، وصايا		xxx

نلاحظ من خلال القيد، أن المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية تعتبر التثبيتات العينية المستلمة من طرف الدولة أو اي مؤسسات عمومية أخرى، كإيراد رأسمالي يؤثر على رأس مال المؤسسة المستلمة للتثبيت، بينما التثبيتات المتأتية من مؤسسات غير عمومية فهي منتجات مالية خارج الدورة المحاسبية. وهذا بالضبط ما وجدناه في المحاسبة الاستشفائية بالمؤسسات الصحية بفرنسا، إذ تسجل الهبات المتمثلة في تثبيتات المقدمة من الدولة أو أحد فروعها من حـ/21x (التثبيت المعني) إلى حـ/ 1022: هبات، بينما إذا استلمت التثبيتات العينية من طرف أطراف غير حكوميين فتسجل من حـ/21x (التثبيت المعني) إلى حـ/771: هدايا، وصايا.

خامسا. التنازل عن تثبيتات عينية لصالح مؤسسة صحية أخرى:

تقوم بعض المؤسسات الصحية بتبادل والتنازل عن بعض متملكاتها، خاصة المتعلقة بالتشخيص الطبي مثل المعدات الطبية، أجهزة الكشف بالأشعة، وتقوم بذلك بواسطة مقرر تنازل يمضى بين المؤسستين، أما محاسبيا فلم يكن لها أثر يذكر في المحاسبة العمومية، لكن بالمحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" فيجب أن تظهر محاسبيا وتعالج لأن التنازل سوف يؤثر على التثبيتات المادية للمؤسسة ومن ثم على الذمة المالية.

بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار لم يسجل محاسبيا أية عملية تنازل لمعداتها، وكذلك نفس الحال بالنسبة للمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة، لذا قمنا بالبحث الأكاديمي حول كيفية التسجيل لهذه

العملية، حيث ينص مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية على أن قيد التنازل عن التثبيت لصالح مؤسسة عمومية إدارية يكون كالتالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
652		حـ / نواقص قيمة عن التنازل عن تثبيت	Xxx	
	21x	حـ/ تثبيت عيني (بالقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه)		Xxx

ومن ثم نرصد مخصصات الاهتلاك المتراكم للتثبيت المتنازل عنه

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
281x		حـ / اهتلاك تثبيتات عينية	Xxx	
	21x	حـ/ تثبيت عيني		Xxx

ثم نسجل:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
101x		حـ / اهتلاك تثبيتات عينية	Xxx	
	752	حـ/ فوائض قيمة عن التنازل عن تثبيتات		Xxx

مثال:

قامت المؤسسة الاستشفائية "س" بأمر من السيد والي الولاية بالتنازل عن سيارة إسعاف من نوع " Mercedes" لصالح المؤسسة العمومية للصحة الجوارية "ع"، علما أن السيارة تم استلامها من طرف مصنع الصناعات العسكرية بتيارت بقيمة 6.000.000,00دج واستخدمت لمدة سنتين (02) كما أن العمر الإنتاجي لها قدر ب عشرة سنوات (10).

الحل:

لنقم أولا بالتسجيل المحاسبي لاستلام سيارة الإسعاف:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
2181		حـ / سيارة إسعاف	6.000.000,00	
	1018	حـ/ هبات –آخرون–		6.000.000,00
		---N/12/31 ---		
68181		حـ/ مخصصات اهتلاك سيارة إسعاف	600.000,00	
	28181	حـ/ اهتلاك تثبيتات عينية		600.000,00

ويتكـرر قيـد الاهـتلاك للسـنة الثانيـة، ليصـبح الاهـتلاك المتـراكم (حـ/ 28181) رصـيده بـ: 1.200.000,00 دج.

عند التنازل عن سيارة الإسعاف لصالح المؤسسة العمومية للصحة الجوارية نسجل:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
652		حـ / نواقص قيمة للتنازل عن تثبيت	4.800.000,00*	
	2181	حـ/ سيارة إسعاف		4.800.000,00
		---// ---		
28181		حـ/ اهتلاك تثبيتات عينية	1.200.000,00	
	2181	حـ/ سيارة إسعاف		1.200.000,00
		---// ---		
101x		حـ/ هبات –آخرون–	6.000.000,00**	
	752	حـ/ نواتج قيمة للتنازل عن تثبيت		6.000.000,00

سادسا. الاعتراف بقطع الغيار على شكل تثبيتات:

قد يتم اقتناء قطع غيار لصالح التجهيزات الطبية والتي تكون ذات مبالغ كبيرة، وفي هذه الحالة ينص النظام المحاسبي المالي على إمكانية إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة على شكل تثبيتات عينية إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة، كما

* القيمة الصافية لسيارة الإسعاف (6.000.000 – 1.200.000 = 4.800.000 دج)

** القيمة المحاسبية لسيارة الإسعاف (6.000.000 دج)

تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة انتفاع بها مختلفة، أو إذا كانت تور منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.[1]

مثال: قامت المؤسسة العمومية الاستشفائية بالقرارة، باقتناء قطعة غيار تسمى بـ "Kit cuve HT" لتستخدمها على جهاز المسح الطبي Scanner médical وكانت معلومات الجهاز وقطعة الغيار كالتالي[2]

جدول 77: البطاقة التقنية لجهاز المسح الطبي Scanner médical

البيان	التوضيح
تسمية الجهاز	Hitachi-Eclos8
نوع الجهاز	Scanner
تاريخ الاقتناء	2011/02/06
تاريخ الاستخدام الأول	2011/10/22
تكلفة الاقتناء	41.880.300,00 دج
العمر الافتراضي للجهاز	12 سنة

المصدر: البطاقة التقنية للجهاز، صادرة عن المديرية الفرعية للتجهيزات الطبية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بالقرارة.

أما قطعة الغيار فكانت معلوماتها كالتالي:

تسمية القطعة..... Kit Cuve HT

تاريخ الاقتناء..... 2023/02/02

مبلغ الاقتناء خارج الرسم (HT): 10.080.000,00 دج

الرسم على القيمة المضافة.... (19%): 1.915.200,00 دج

المبلغ شامل كل الرسوم.... 11.995.200,00 دج

العمر الافتراضي لطعة الغيار... 03 سنوات.

[1] القرار رقم 71، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.121، ص 08.

[2] تم التصريح بالبيانات من طرف السيد "لطرش عبد الرحمان"، مدير فرعي لصيانة التجهيزات الطبية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بالقرارة، بتاريخ: 2023/11/12.

المعالجة المحاسبية:

إن المعالجة والتسجيل المحاسبين للجهاز وقطعة الغيار حسب النظام المحاسبي تمر بعدة مراحل، إذ نسجل أولا قيد اقتناء جهاز المسح الطبي وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
215x		حـ / جهاز مسح طبي	41.880.300,00	
	404	حـ/ موردو تثبيتات (فاتورة رقم 1260)		41.880.300,00

تسجيل قسط الاهتلاك خلال العشر سنوات التالية يكون حسب القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
2815x		حـ / اهتلاك الماسح الطبي	41.880030,00	
	681	حـ/ مخصصات اهتلاك		41.880030,00

يتكرر هذا القيد نهاية كل سنة لمدة عشر سنوات.

التسجيل المحاسبي لقطعة الغيار المقتناة "Kit Cuve HT"

تستخدم قطعة الغيار هذه في تشغيل جهاز المسح الطبي "Scanner"، وتحتفظ بها المؤسسة لمدة تفوق السنة (03 سنوات)، ومنه حسب النظام المحاسبي المالي"SCF"، يمكن اعتبارها كتثبيت منفصل خاصة وأن مدة الانتفاع منها يختلف عن مدة انتفاع الجهاز نفسة. وتسجل قطعة الغيار وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
215y		حـ / قطعة غيار Cuve	11.995.200,00	
	404	حـ/ موردو تثبيتات (فاتورة رقم 222015)		11.995.200,00

ملاحظة: تم إدراج قطعة الغيار بالمبلغ شامل الرسوم، لأن الرسم على القيمة المضافة في حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية غير قابل للاسترجاع.

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2023:

يتم احتساب اهتلاك قطعة الغيار بشكل منفصل عن الجهاز نفسه، وهذا لأن معدل العمر الافتراضي لها يختلف عن العمر الافتراضي لجهاز Scanner، ومن قسط الاهتلاك يحسب بالطريقة التالية:

قسط الاهتلاك لقطعة الغيار= القيمة الأولية × معدل الاهتلاك × الفترة.

قسط الاهتلاك= $11.995.200,00 \times \frac{1}{3} \times \frac{11}{12}$ =3.641.742,72

التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لقطعة الغيار لسنة 2023:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
2815y		ح / اهتلاك قطعة Cuve	3.641.742,72	
	681	ح/ مخصصات اهتلاك		3.641.742,72

سابعا. إهتلاك التثبيتات العينية:

لا يختلف تسجيل الإهتلاكات محاسبيا في المؤسسة الاستشفائية لطب العيون ببشار عن المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة بحيث تسجل اقساط الاهتلاك من ح/ 681x (مخصصات اهتلاكات) إلى ح/ 281x (اهتلاكات تثبيتات عينية)، لكن يظهر الفرق في العمر الافتراضي للتثبيتات العينية خاصة المعدات الطبية وسيارات الإسعاف نوضحها في الجدول التالي:

جدول 78: مقارنة بين الأعمار الافتراضية لبعض التثبيتات العيينية (بالسنوات)

التجهيز/ المؤسسة	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون-بشار-	المؤسسة الاستشفائية الخاصة -نايلة-
البنايات	20	غير محدد	25
معدات مختلفة	6	10	10-5
معدات طبية	03	8-5	6-3
أدوات طبية	03	4	04
معدات نقل المرضى	04	10	05
معدات مكتب	05	10-5	15-4

المصدر: من إعداد الطالب، انطلاقا من معطيات من المؤسسات محل المقارنة.

نلاحظ من خلال جدول رقم 78 أن دليل تطبيق نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية ، قد قدم للمؤسسات المطبقة له فترات معيارية لعمر التثبيتات العينية فمثلا حدد العمر الافتراضي للبنايات بـ 20 سنة، بينما تعتمد المؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة عمر 25 سنة لبناياتها، في حين المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار فلم تقم باحتساب أي اهتلاك لبناياتها والسبب في ذلك حسب محاسبها هو أن محاضر تسليم المستشفى من الكوبيين ذكرت أن المستشفى في طور الإنجاز بنسبة 70% وعليه اعتبرت البنايات تثبيتات في طور الإنجاز.

كما أن المعدات الطبية بالمستشفيات تستخدم بشكل مكثف (24/24 سا) ومنه فتقادمها سيكون سريع لذا قدم نظام "03CoH" مدة اهتلاك لهذه المعدات بـ 03 سنوات أما م.إ. ط.ع. بشار فتحتسبها بأربعة سنوات وكذا لـ م.إ.خ.نايلة، ونفس الحال لمعدات نقل المرضى خاصة سيارات الإسعاف والتي تسافر لمسافات بعيدة في سبيل إسعاف المرضى لمؤسسات أخرى مما يعرضها للعطب والتقادم بشكل أكثر من معدات النقل العادية (مثل شاحنات نقل الأدوية).

كما تجدر الإشارة إلى أن كلا المؤسستين محل الدراسة يقومان بتطبيق طريقة الإهتلاك الخطي الذي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للتثبيت، لكن ما يلاحظ في استخدامات بعض المعدات الطبية هو ارتباطها بمدى استخدامها وفق لعدد الفحوصات، الكشوفات، أو التحاليل المقدمة.

ثامنا. إهتلاك المعدات الطبية وفق لطريقة وحدات الإنتاج:

نص النظام المحاسبي المالي على أنه يمكن للمؤسسة أن تعتمد طريقة حساب اهتلاك التثبيتات العينية وفق لحجم الإنتاج[1] فهذه الطريقة هي انعكاس تطور استهلاك المنافع الاقتصادية التي يدرّها هذا التثبيت، خاصة إذا تمكنت المؤسسة من تقدير حجم الإنتاج المقدر للتثبيت خلال مدة الاستخدام الافتراضية.

ونجد بعض المعدات الطبية التي يرتبط تقادمها (استهلاك منافعها الاقتصادية) بعدد الفحوصات أو الكشوفات التي تقوم بها وخير ومثال عن ذلك قطعة الغيار التي تطرقنا لها (Kit Cuve HT) الخاصة بجهاز المسح الطبي، والتي يقدر مصنّعوها عدد الفحوصات التي تقوم بها بـ 2000 فحص قبل أن

[1] القرار رقم 71، مرجع سبق ذكره، الفقرة 07.121، ص 09.

تستهلك نهائيا، وبما أن المؤسسات الصحية تقوم بتسجيل عدد الفحوصات الطبية بجهاز المسح الطبي ولذا يمكنها حساب الاستخدام الفعلي السنوي من الجهاز؛

بافتراض أن عدد الفحوصات الفعلية خلال السنة ن كانت 800 فحص ولنرمز لها بـ (ك ن) كما عدد الفحوصات التقديرية للقطعة كانت كما سبق الذكر 2000 فحص ولنرمز لها بالرمز (ك ت) والقيمة المحاسبية تحت رمز (ق) وعليه يكون قسط الإهتلاك وفق القاعدة التالية:

قسط الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج = ق × (ك ف ÷ ك ت)

إن النظام المحاسبي المالي يحث على اعتماد طريقة اهتلاك للأصول تعكس بصورة جيدة تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، لذا نرى أن بعض التجهيزات الطبية أفضل طريقة لحساب اهتلاكها هو وفق لحجم الاستخدام، فلهذه المعدات خصوصيات تنفرد بها عن باقي التثبيتات العينية بالمؤسسة الصحية، فجهاز استخراج الصفائح الدموية من دم المتبرعين يحتوي على مصباح للأشعة فوق البنفسجية، كلما قل استخدام الجهاز بقي المصباح في حالة اقتصادية مرتفعة ولو مر على ذلك سنتين أو أكثر، كما أن تدوين التشخيصات، الفحوصات والكشوفات للمرضى يسمح لنا بتحديد بدقة عدد الاستعمالات للأجهزة الطبية في فترة زمنية محددة (ثلاثي، سداسي، سنة).

في المؤسستين الصحيتين محل المقارنة لم نجدهم يطبقون طريقة الاهتلاك وفق حجم الإنتاج، إنما يستخدمون طريقة الإهتلاك الخطي، ونعزو ذلك للأسباب التالية:

- ✓ عدم معرفة بطريقة الاهتلاك وفق وحدات الإنتاج، وعدم الدراية بسماح المشرع باستخدامها؛
- ✓ اعتياد المحاسبين بالمؤسستين على استخدام طريقة الاهتلاك الخطي؛
- ✓ اعتماد المحاسبين بالمؤسستين على برنامج "Pc Compta" الذي يقدم طريقة حساب الإهتلاك الخطي كطريقة افتراضية سهلة التطبيق؛
- ✓ عدم تطرق محافظي الحسابات بالمؤسستين لطرق حساب الإهتلاك وعدم درايتهما بخصوصيات التثبيتات العينية بالمؤسسات الصحية خاصة التجهيزات الطبية منها.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات

الفرع الأول: تصنيف المخزونات

يعرف النظام المحاسبي المالي "SCF" المخزونات على أنها مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات[1] ويعرف معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 12 المستمد من معيار المحاسبة الدولي رقم 2، المخزون على أنه أصل على شكل مواد أو إمدادات سيتم استهلاكها أو توزيعها خلال عملية الإنتاج، أو توزيعها أثناء تقديم الخدمات[2].

أما بالمؤسسات الصحية وعلى اختلاف أنواعها العمومية والخاصة، فإنها تحتاج إلى مواد أولية ولوازم كإمدادات لتقديم الخدمة الصحية وهي ما يصفها النظام المحاسبي المالي بالمخزونات، ويوزعها إلى الحسابات التالية:

حـ/ 30 البضائع: وهي التي يتم شرائها لكي يعاد بيعها على حالتها؛

حـ/ 31 المواد الأولية واللوازم (التوريدات): وهي التي يتم شرائها من أجل تحويلها؛

حـ/ 32 التموينات الأخرى؛

حـ/ 33 سلع قيد الإنجاز؛

حـ/ 34 خدمات قيد الإنجاز؛

حـ/ 35 مخزونات من المنتجات؛

حـ/ 36 مخزونات متأتية من التثبيتات؛

حـ/ 37 المخزونات الخارجية؛

حـ/ 38 مشتريات مخزنة.

وفي المؤسستين محل المقارنة وكذا في مخطط الحسابات لنظام "03CoH" يوزع حساب المخزونات وفق الجدول التالي:

[1] قرار رقم 71، مرجع سبق ذكره، فقرة 1.123، ص 12.

[2] إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الاتحاد الدولي للمحاسبين، الطبعة 1، الجزء 1، الولايات المتحدة الأمريكية، ص 325.

جدول 79: مقارنة تصنيفات المخزونات في المؤسستين محل المقارنة والمخطط الحسابات الموضوع لنظام "03CoH"

نوع المخزون	مخطط الحسابات لنظام "03CoH"	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار	المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–
مخزونات من البضائع	ح/30 وتضم كل من: ح/ 3022: أكياس بلاستيك DASRI ح/ م302: ملابس ح/3023: أفرشة وأغطية.	لا توجد	لا توجد
المواد الأولية والتوريدات	تدرج ضمن ح/ 31 وتضم كل من: ح/ 311 مواد صيدلانية ويندرج ضمنها أنواع عدة من المواد لكل منها حساب مثل: ح/ 31101: أدوية ح/31102 لقاحات وأمصال ح/31103 مواد طب الأسنان وغيرها؛ ح/ 312 مواد تغذية؛ ح/ 3151 مخزونات من توريدات مكتبية ح/ 3152 الوقود ح/ 3153: الزيوت	تقسم المواد الأولية إلى كل من: ح/ 3101: مخزونات من المواد الغذائية، ح/ 31012: مواد طبية ح/ 3113: مواد طب العيون ح/ 31014: مواد استهلاكية وغيرها من المواد كمواد المخبر، مواد التطوير، مواد كيميائية، غازات طبية	يقسم ح/ 31 إلى كل من: ح/311: مخزونات مواد طبية، صيدلانية، أدوية. ح/312: غازات طبية. ح/ مواد مخبرية، الكشوفات. ح/313 مواد تغذية عامة. ح/314 مخزونات مواد أخرى.
تموينات أخرى	لا يوجد	ح/ 32 وتتوزع إلى: ح/ 3220 سندات الوقود ح/ 3221 بطاقات ممغنطة نافطال ح/ 3222 زيوت، وقود..	ح/ 32 وتقسم إلى: ح/ 320 وقود سيارات الإسعاف؛ ح/ 321 زيوت وشحوم ح/322 باقي التموينات
مخزونات من المنتوج	ح/35 وأهم حساب فرعي له هو: ح/ 355 منتوجات من الأغطية والأثاث	لا يوجد	لا يوجد

المصدر: من إعداد الطالب، انطلاقا من معطيات من المؤسسات محل المقارنة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول رقم 79 أن المؤسستين محل المقارنة وكذا مخطط الحسابات المعتمد من طرف برنامج "03CoH" لهم بعض أوجه الشبه فيما يخص حسابات الصنف الثالث المخزونات، مع بعض الاختلافات نوجزها في النقاط التالية:

أولا. أوجه الشبه:

- ✓ التصنيف المحاسبي للمخزونات المعتمد من طرف المؤسستين أخذ بعين الاعتبار طبيعة المؤسسة الصحية والتي تعتبر خدمية، لذا أهم ما تحتاجه من مخزون يعتبر كمواد أولية (حـ/ 31)؛
- ✓ أهم مخزون للمؤسسة الصحية هي الأدوية لذا قام محاسبا المؤسستين بتصنيف كل نوع من الأدوية إلى حساب معين مثل أدوية طب الاسنان، الأمصال، اللقاحات وغيرها؛
- ✓ كلا المؤسستين تصنفان التموينات التي لا تدخل مباشرة في تقديم الخدمة الصحية على أنها تموينات أخرى (حـ/32) مثل وقود سيارات الإسعاف، الزيوت والتشحيم وغيره.

ثانيا. أوجه الاختلاف:

- ✓ مخطط حسابات نظام "03CoH" صنف بعض المخزونات مثل: أكياس القمامة "DASRI"، الأفرشة والملابس، على أنها بضائع (حـ/ 30) بينما لم يقم بذلك محاسبا المؤسستين محل المقارنة، اللذان يروهما على أنها مواد أولية وليست بضاعة؛
- ✓ م.إ.ط.ع.ب تعتبر الزيوت والوقود على أنها تموينات أخرى (حـ/32) بينما يصنفها مخطط حسابات نظام "03CoH" على أنها مواد أولية؛
- ✓ لا وجود لحساب المنتوجات التامة في كل من م.أ. خ. ن وفي م.إ.ط.ع.ب ، بينما مخطط حسابات نظام "03CoH" بينها ضمن حـ/35 وذكر مثال على ذلك في المنتجات من الأفرشة والأغطية، وقد يقول قائل بأن المؤسسات الصحية لا تقوم إنتاج منتجات للبيع، إنما تحتاج لمواد أولية لتقديم خدمات صحية بمقابل أو بدون مقابل حسب طبيعتها؛ وهذا في العموم صحيح، لكن في بعض الأحيان تسعى المؤسسة الصحية لتوفير منتجات ويمكنها أن تبيعها أو تدخلها ضمن ضروريات تقديم الخدمات الصحية، وخير مثال على ذلك هو قيام عديد المؤسسات الاستشفائية خلال أزمة كوفيد –كورونا 19– بإنتاج مواد معقمة للأيدي التي يمكن بيعها، كما قام العمال بإنجاز أجهزة تعقيم للمريض التي

يمر من خلالها فتقوم برشه بمواد معقمة قصد التخلص من فيروس كورونا، كما أن البياضة * بذات المؤسسات تقوم بخياطة أغطية وأفرضة ومآزر للأطباء والممرضين والتي تصنف كلها محاسبيا ضمن المنتجات ، لذا نرى أن الصواب ما قام بها نظام "03CoH" من خلال فتحه مجال تصنيف بعض المخزونات على أنها منتجات.

ثالثا. تحديد تكلفة المخزون:

تحدد تكلفة المخزون بـ " م.إ.ط.ع.ب" بتكلفة الشراء مضاف إليها قيمة الرسم على القيمة المضافة "TVA" مع اهمال مصاريف النقل واليد العاملة، ونفس الأمر بالنسبة لـ "م.إ.خ.ن"، بينما ينص معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 12–المخزون، على أنه " يقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل، وتشمل التكلفة كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل (المواد والايدي العاملة والنفقات غير المباشرة) والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين، باستثناء فروقات أسعار الصرف الأجنبي وتكاليف البيع"

من خلال عملية المقارنة نلاحظ أن كلا المؤسستين لا تأخذان مصايف النقل واليد العاملة الناقلة للمخزون بعين الاعتبار، إذ تسجل محاسبيا كمصاريف، وهذا خطأ فتحديد التكلفة الحقيقية للمخزون يسهل من عمل محاسبة التكاليف التي تأخذ بياناتها من المحاسبة العامة ومنه التخصيص الجيد لمجمل النفقات المصروفة للنشاط الطبي أو المريض.

رابعا. التسجيل المحاسبي:

يتفق كلا المؤسستين محل المقارنة على استخدام طريقة الجرد المستمر(الدائم) والتسجيل المحاسبي وفقها لا يختلف عن التسجيلات المحاسبية المتعارف عليها من خلال القيود التالية:

مرحلة الشراء (انتقال الملكية):

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
38		حـ / مشتريات مخزنة	xxx	
	401	حـ/ موردو المخزونات		xxx

*البياضة: هي مكان بالمؤسسات الاستشفائية، التي يتم بها إعادة غسل وتعقيم الأفرشة والأغطية الخاصة بالمرضى، كما تحتوي على أجهزة خياطة.

مرحلة دخول المواد الأولية:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
32/31		حـ / م. أولية/ تموينات أخرى	xxx	
	38	حـ/ مشتريات مخزنة		xxx

مرحلة التسديد:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401		حـ / موردو مخزونات	xxx	
	53/512	حـ/ البنك/ الصندوق		xxx

ملاحظة: تدرج م.إ.ط.ع.ب قيمة الرسم على القيمة المضافة المحسوبة عن سعر شراء المواد الأولية والتموينات الأخرى، ضمن تكلفة هذه المواد، لذا لا يظهر حـ/445، بينما م.إ.خ.ن فيقوم المحاسب بنقل تكلفة الرسم على القيمة المضافة إلى المستهلك الأخير (المريض) لذا يظهر حـ/ 4456 بالجانب المدين مع حـ/ 38 ويقابلهما ي الجانب الدائن من قيد الفوترة حـ/ 401.

الفرع الثاني. حالات خاصة للمخزونات

إن التسجيل المحاسبي للمخزونات بالمؤسسات الصحية سواء كانت خاصة أو ذات تسيير خاص (العمومية سابقا) بالرغم من نفس التسجيل المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية إلا أنه لا يمنع من وجود حالات خاصة؛ تنبع من خصوصية المؤسسات الصحية، نذكر منها:

أولا. حالة الحصول على مخزونات في شكل تبرعات/ هبات:

لأن عمل المؤسسات الصحية، يمس بشكل أساسي المجتمع والفرد على حد سواء كان لزاما على هذا المجتمع في بعض الأحيان تقديم إعانات وتبرعات للمؤسسات الصحية، وهذا ما حدث خلال فترة الجائحة لفيروس كورونا–كوفيد 19– فاستلمت عديد المؤسسات الاستشفائية سواء كانت عمومية أو خاصة بعض المخزونات من قارورات مياه معدنية، سائل معقم، الكمامات، المآزر وغيرها، وعلى هذا الأساس يجب تسجيلها محاسبيا، بعد اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية كالموافقة على استلام هذه التبرعات من

طرف مجلس الإدارة، ومن ثم إدخالها للمخزن بموجب محضر من مجلس الإدارة لتأتي مرحلة التسجيل المحاسبي، حيث تسجل مثلها مثل التثبيتات العينية المستلمة كهبات وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
32/31		حـ / م.أولية/ تموينات أخرى	xxx	
	766	حـ/ تبرعات، هدايا، وصايا		xxx

تدرج المخزونات المتحصل عليها من تبرعات وهدايا، بالتكلفة المذكورة في محضر قبول واستلام هذه المخزونات والصادر عن مجلس إدارة المؤسسة الصحية.

ثانيا. حالة تحويل المخزونات بين المؤسسات الصحية:

إن المؤسسات الصحية تخدم القطاع الصحي للولاية أو الوطني ككل، وبالرغم من استقلاليتها عن بعضها البعض، إلا أنه قد تضطر إلى تحويل بعض من مخزوناتها خاصة بما تعلق بالأدوية والمستهلكات الطبية إلى مؤسسة صحية أخرى، في سبيل تحسين التكفل الصحي؛ خاصة بعد عملية الرقمنة التي مست القطاع إذ تم استحداث منصة إلكترونية توضح حجم المخزون من الأدوية وتاريخ نهاية صلاحيته، فإذا شارفت على الانتهاء يصدر أمر بتحويلها إلى مؤسسة أخرى تعاني من نقص لنفس المخزون، فكيف يتم معالجة هذه الحالة الخاصة ؟

لم يسجل محاسب "م.إ.ط.ع.ب" ولا محاسب " م.إ.خ.ن" اية حالة مشابهة لما تطرقنا له ولم يحوّلا اي من مخزون مؤسساتهما، ولذا لم يزودانا بطريقة تسجيل تحويل المخزون بين المؤسسات.

بينما تطرق مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إلى كيفية تسجيل المخزونات في حالة التحويل من مؤسسة عمومية إلى أخرى وفق القيد التالي:

عند تسليم مخزون إلى مؤسسة صحية أخرى:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
32/31		حـ / م.أولية/ تموينات أخرى	xxx	
	10x	حـ/ تبرعات		xxx

عند

استلام مخزون من مؤسسة صحية أخرى:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
10x		حـ/ تبرعات	xxx	
	32/31	حـ/ م.أولية/ تموينات أخرى		xxx

ملاحظـة: تسـجل المخزونـات المستلمة/ المسـلمة بتكلفـة شـرائها، والـواردة فـي محضـر تسـليم المخـزون الممضى بين مسؤولي المؤسستين.

إجراءات المحاسبة العمومية المطبقة حاليا بالمؤسسات العمومية للصحة، لم تتطرق اطلاقا للتسجيل المحاسبي للمخزونات والتثبيتات العينية المحولة بين المؤسسات، ونفس الحال لمحاسبة التكاليف المطبقة، مما نجم عنه غياب لتحديد بدقة محاسبيا ما يتم تحويله وتكلفته وتبيان نجاعة المسير في تسيير هذه التحويلات، بينما نجد المحاسبة العامة تعالج هذا الملف وتبين كمية وقيمة التحويلات بين المؤسسات.

ثالثا. حالة شراء مخزونات مع أغلفة:

تضطر المؤسسات الصحية في بعض الأحيان إلى اقتناء مخزونات مع أغلفة، لتعيدها مرة أخرى إلى المورد، وخير مثال على ذلك هو اقتناء الغازات الطبية خاصة الأكسجين الطبي الذي يأتي في قارورات ذات حماية خاصة، وأهم مورد لهذه الغازات مؤسسة "linde gaz" التي ترسل الأكسجين مع قارورات تعيرها للمؤسسة الصحية، شريطة تسديد أقساط إعارتها، وفي هذه الحالة تعتبر قارورات الأكسجين أغلفة متداولة، فكيف تعالج محاسبيا؟

إن محاسب "م.إ.ط.ع.ب" لا يعالج تكلفة استعارة قارورات الأكسجين كأغلفة متداولة إنما يدرجها مباشرة في تكلفة اقتناء المخزون من الأكسجين، بينما نجد نظام "03CoH" وكذا المحاسبة بـ" م.إ.خ.ن" يسجلانها كتسبيق للموردين على أغلفتهم وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن	أمـــا
3817		حـ/ مشتريات مواد أولية – غازات طبية–	xxx		
40920		حـ/موردون مدينون– أغلفة–	xxx		
	401	حـ/ مورد –linde gaz–		xxx	

بخصوص إرجاع قارورات الأكسجين، فلم تحدث بعد إذ لحد الساعة في كلا المؤسستين محل المقارنة لم يقوما بإرجاع قارورات الأكسجين، بل لا يزالا يستخدمانها، لكن عند الاستفسار عن كيفية معالجة إرجاع القارورات فقال المكلف بمتابعة الأكسجين بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– أنه في حالة الرغبة في تغيير مورد الغازات فإنه ممثل مؤسسة "linde gaz" يأتي للمؤسسة لمعاينة قارورات الأكسجين ويتابع حالتها ففي حالة العطب لعدد منها (وهذا غالبا ما يحدث بسبب الاستعمال المتكرر) فهنا يحدد تكلفة تعويض القارورات الفاسدة(حـ/6086)، ومن ثم يحسب المبلغ الإجمالي المحسوب طوال سنوات العمل مع المؤسسة الصحية ومن ثم يطرح منه تكلفة القارورات الفاسدة ويرجع الباقي للمؤسسة الصحية.

ويسجل محاسبيا بالمؤسسة الصحية عند إرجاع قارورات الأكسجين:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401		حـ/ مورد –linde gaz–	xxx	
6086		حـ/مصاريف شراء تابعة	xxx	
	40920	حـ/موردون مدينون– أغلفة–		xxx

رابعا. الإنتاج بالمؤسسات الصحية:

كما سبق وذكرنا في الجزء النظري من هذا البحث، تعتبر المؤسسات الصحية مؤسسات خدماتية في جوهرها، لكن في بعض الأحيان تقدم منتجات ذات طبيعة استشفائية وتعرضها للبيع بمقابل مالي، ففي المؤسسات العمومية للصحة بصفة عامة، تقوم بداية كل سنة بإمضاء اتفاقية تتمحور حول كيفيات تزويد مؤسسات صحية أخرى "بأكياس دم" لتقديمها للمرضى والجرحى، وفي هذه الحالة تعتبر أكياس الدم كمنتجات، كما سجل في فترة جائحة كوفيد –كورونا 19– قيام محضري الصيدلية للصحة العمومية بتحضير مستحضرات صيدلانية لتعقيم الأيدي، وتم تداول هذه المستحضرات بين المؤسسات الصحية، مؤسسات التربية والتكوين وغيرها، وهي منتجات تامة الصنع، كما في بعض الأحيان تقوم المؤسسة العمومية للصحة ببيع مخلفات الطعام مثل عبوات حفظ الأكل المصنوعة من الألمنيوم التي تصنف محاسبيا كنفايات فكيف تعالج محاسبيا بالمؤسسات الصحية محل الدراسة؟

عند الاستفسار عن اتفاقية تحويل الدم بين المؤسسات في كل من "م.إ.ط.ع.ب " و"م.إ.خ.ن" لم نجدهم يوقعون أي اتفاقية، إنما يستقبلون متبرعون بالدم ومن ثم يتم تحليلها وتصفيتها من أي أمراض

معدية وتحول إلى غرفة حفظ الدم ليتم استخدامها لاحقا، بينما الوكالة الوطنية للدم تنص في تعليمة[1] لها على ضرورة إبرام اتفاقية مع كل من يستخدم الدم البشري لأغراض استشفائية، بل وتقدم مبالغ مقابل ذلك، وعليه يتم تسجيلها وفق النظام المحاسبي المالي وفق القيود التالية:

عند تجهيز أكياس الدم والتأكد من خلوها من أي أمراض، توضع في بنك الدم بالمؤسسة ويسجل القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
355x		حـ/ منتوج من " أكياس الدم"	xxx	
	72	حـ/ إنتاج مخزن		xxx

عند تقديم أكياس الدم لمؤسسة/ هيئة أخرى نسجل قيد الفوترة التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
411		حـ/ زبائن (المؤسسة المستلمة)	xxx	
	701x	حـ/ مبيعات منتوجات تامة		xxx

كما نسجل قيد الخروج:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
72		حـ/ إنتاج مخزن	xxx	
	355x	حـ/ منتوج من " أكياس الدم"		xxx

ملاحظة: تلزم الوكالة الوطنية للدم بضرورة فوترة ما يتم تسليمه لمؤسسات أخرى من دم سواء كانت عمومية أو خاصة، كما يجب تحصيل مبالغ الفاتورات الخاصة بالدم، وعليه في حالة تحصيل المبالغ نسجل قيد محاسبي حـ/ 51x من الجانب المدين بمبلغ الفاتورة ويقابله بالجانب الدائن من القيد حـ/ 411

[1] التعليمة رقم: 211/ANS/DG/2022، الصادرة عن الوكالة الوطنية للدم، بتاريخ 2022/02/27، تتعلق برسومات نقل الدم، على سبيل المثال: كيس دم لشخص بالغ حدد مبلغها بـ 5.200 دج، كيس الصفائح الدموية لشخص بالغ بـ 1.500 دج.

كما تسجل النفايات المباعة بنفس القيود المذكورة أعلاه مع تغير حساب المنتوجات التامة إلى حساب النفايات (حـ/ 358).

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات الغير والحسابات المالية

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات الغير

تستخدم حسابات الغير، لمتابعة الحقوق والالتزامات على عاتق الذمة المالية للمؤسسة الصحية، ويسجل محاسبيا حـ/ 4 ويقابله حسابات التسيير (حـ/ 6، حـ/ 7)، كما يقابلها حسابات الميزانية حـ/1، حـ/2، حـ/3) عند نشوء الحق أو الالتزام ومعاينته، ومن ثم يرصد حساب الغير عندما يتم تسوية الحق أو الالتزام.

ولقد تم اعتماد حسابات الغير بكل من "م.إ.ط.ع.ب" و" م.إ.خ.ن" وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي "SCF" لكن مع الاقتصار على الحسابات التي يحتاجها النظام المحاسبي بكل مؤسسة صحية، كما نجد أن مدونة حسابات نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" أكثر تفصيلا فيما يخص حسابات الغير، والجدول التالي يوضح مقارنة بين الحسابات المعتمدة ضمن الصنف "04" بكل من المؤسسات الصحية محل المقارنة.

جدول80: مقارنة بين حسابات الصنف "04" بالمؤسسات الصحية محل المقارنة.

التعيين	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"
موردو المخزونات	ح/401: ويقسم إلى ✓ موردو مخزونات؛ ✓ موردو مخزونات مستهلكة؛ ✓ موردو الخدمات.	ح/401: ويتفرع منه ✓ موردو الأدوية ومستهلكات صيدلانية؛ ✓ موردو مواد التنظيف؛ ✓ موردو التغذية؛ ✓ موردو مخزونات أخرى.	ح/401: ويتفرع منه ✓ موردو مواد صيدلانية؛ ✓ موردو مواد التنظيف؛ ✓ موردو التغذية؛ ✓ موردو مخزونات أخرى.
موردو التثبيتات	ح/404.	ح/404	ح/404
الموردون –فواتير لم تصل–	ح/ 408	غير مستخدم	ح/408
الموردون – التسبيقات المسلّمة	غير مستخدم	ح/4091	ح/4091
الموردون – اقتطاعات أغلفة المسترجعة	غير مستخدم	ح/ 4092	ح/4092
الزبائن	غير مستخدم	ح/411	ح/411 ويتفرع منه: ✓ الاستشفاء – قسط المريض– ✓ الاستشفاء – هيئات الضمان الاجتماعي؛ ✓ الاستشفاء – قسط الدولة– ✓ زبائن آخرون.
التسبيقات المستلمة	غير مستخدم	ح/419	ح/419 ومنها: ✓ تسبيقات مستلمة– الضمان الاجتماعي– ✓ تسبيقات مستلمة – الدولة–
العمال– أجور مستحقة–	ح/421 (يفصل وفق محاسبة الأجور)	ح/421 (يفصل وفق محاسبة الأجور)	ح/421 (يفصل وفق محاسبة الأجور)
أموال الخدمات الاجتماعية	ح/422	ح/422	ح/422
الضمان الاجتماعي	ح/ 431	ح/431	ح/431
الدولة – إعانات منتظر استلامها	ح/441	غير مستخدم	ح/441 ويوزع إلى: ✓ إعانات استثمار منتظر استلامها؛ ✓ إعانات استغلال منتظر استلامها.
الدولة – ضرائب على النتائج–	ح/444	ح/444	ح/444
الدولة – رسوم على رقم الأعمال	غير مستخدم	ح/445	ح/445

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الجدول المقارن رقم 80: أن أغلب حسابات صنف الغير متشابهة بين المؤسسات الصحية محل المقارنة، خاصة فيما تعلق بحسابات الموردون بأنواعهم (موردو المخزونات، التثبيتات والفواتير) وكذا الحسابات المتعلقة بالأجور، بينما يوجد بعض الاختلافات نفصلها في النقاط التالية:

أولا. حساب الزبائن (حـ/411):

يعتبر الطرف متلقي الخدمة الصحية (مرضى، أصحاب التحاليل الطبية، الحوامل) هم زبائن المؤسسات الصحية، كما يمكن اعتبار الهيئات الفاعلة في عملية التعاقدية كالضمان الاجتماعي والدولة، كزبائن أيضا، وهذا ما قام به نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" من خلال مدونته المحاسبية والذي وزع الحساب 411 إلى:

حـ/4111: الاستشفاء –قسط المريض–

حـ/4112: قسط الضمان الاجتماعي

حـ/4113: الاستشفاء –قسط الدولة–

حـ/4114: زبائن آخرون.

وبالرغم من أن التسمية للحساب الفرعي (4111) الاستشفاء نراها خاطئة بعض الشيء فمرتفق الصحة يمكنه أن يكون زبونا من دون استشفاء، مثل التشخيص الطبي بالاستعجالات ومن ثم الخروج، أو الحصول على أشعة سينية، أو تحاليل طبية وكل هذا من دون استشفاء، وفي إطار نظام التعاقد فإن هيئات الضمان الاجتماعي تتكفل بدفع مبالغ الخدمات الصحية للأفراد الذين هم تحت تغطيتها الصحية، بينما تتكفل الدولة بالأشخاص المعوزين ضمن ما يسمى بالتضامن الاجتماعي.

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
706x		حـ / خدمات مقدمة	xxxx	
	4111	حـ/ زبائن –قسط المريض–		xx
	4112	حـ/ زبائن – ض. إجتماعي–		xx
	4113	حـ/ زبان– الدولة–		xx

ونجد نفس المعالجة المحاسبية بحساب الزبائن بـ" م.إ.خ.ن" ، مع بعض الاختلاف في توزيع الحسابات الفرعية.

لكن في "م.إ.ط.ع.ب" فإنه لا وجود لحساب الزبائن بتاتا، وهذا ما جعلنا نبحث في الأمر إذ صرح محاسب المؤسسة " لم نستطيع تسعير خدماتنا الصحية بسبب اختلاف عن السعر بين أعضاء مجلس الإدارة، وكذلك لدى زيارة رقابية من طرف مجلس المحاسبة، أكد لنا القاضي المحاسب بأنه لا يمكننا

تسعير الخدمة الصحية العمومية من تلقاء المؤسسة بل لا بد أن تصدر من أعلى هيئة مسؤولة عن قطاع الصحة".

وكلام المحاسب من الجانب القانوني صحيح في شطر كبير منه، لكن صدر مؤخرا قرار[1] من وزارة الصحة، يحدد المبالغ واجبة التسديد من طرف الأجانب الذين تلقوا خدمات علاجية بالمؤسسات العمومية للصحة الجزائرية، وبطبيعة الحال فإن "م.إ.ط.ع.ب" تستقبل بعض الأجانب بالمنطقة وتقدم لهم رعاية صحية واستشفائية، فوجب إذا تحصيل للخزينة العمومية مبالغ مالية نظير هذه الخدمات وعليه يجب تسجيلها محاسبيا ضمن حساب الزبائن. كما أنه توجد خدمات تستطيع "م.إ.ط.ع.ب" تقديما وتتقاضى عليها مبالغ مالية مثل خدمة طب العمل لصالح مؤسسات عمومية أو خاصة.

جدول 81: أسعار بعض الخدمات الطبية الموجهة للأشخاص الأجانب (دج)

الخدمة	المؤسسة العمومية الاستشفائية	مؤسسة استشفائية متخصصة	وحدة الخدمة
استشارة طب عام	800	8.00	لكل استشارة طبية
استعجالات طبية	5.000	6.000	حزمة
طب القلب	47.000	49.000	يوم إقامة استشفائية
جراحة أوعية دموية	75.000	77.000	يوم إقامة استشفائية
طب العيون	32.000	34.000	يوم إقامة استشفائية

المصدر: قرار وزاري رقم: 04، المؤرخ في: 13 جويلية 2023، يحدد مبالغ تسديد الخدمات العلاجية من طرف الأشخاص الأجانب على مستوى الهياكل والمؤسسات العمومية للصحة.

وعلى كل حال، فإن تطبيق المحاسبة العامة وفق نظام "SCF" يستلزم وضع لحساب الزبائن (حـ/411) لأن هذه المؤسسات لها مداخيل خارج الميزانية (من غير الإعانات الحكومية) ولكي يمكن متابعة تحصيل هذه المبالغ ومن ثم تقييم عمل المؤسسة الصحية، وهذا ما نجده في المحاسبة العامة المطبقة بالمؤسسات الصحية العمومية بفرنسا، حيث يوجد حساب للزبائن والذي بدوره يتفرع إلى حساب حصة

[1] قرار وزاري رقم 04 مؤرخ في: 13 جويلية 2023، يحدد مبالغ تسديد الخدمات العلاجية من طرف الأشخاص الأجانب على مستوى الهياكل والمؤسسات العمومية للصحة، وزارة الصحة الجزائرية.

المريض وحساب زبائن خاص بصندوق الضمان الاجتماعي، وحساب زبائن لمختلف الهيئات الأخرى المسددة كالتعاضديات وهيئات التأمين الصحي والمساعدة الطبية للمعوزين.

ثانيا. التسبيقات المستلمة (حـ/419):

يستخدم حساب التسبيقات المستلمة عادة في تسجيل المبالغ المتحصل عليها مسبقا على طلبيات الزبائن، وهذا ما وجدناه استخدامه بـ"م.إ.خ.ن"، إذ تسجل به مختلف التسبيقات المقبوضة على المرضى وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
53		الصندوق	xxx	
	4191	تسبيقات مستلمة		xxx

وعند اتمام المبلغ الكلي للخدمة الصحية، يتم طرح قيمة التسبيق من مبلغ الفاتورة.

أما في "م.إ.ط.ع.ب" فلا يستخدم هذا الحساب ولا وجود له في مدونة الحسابات، بينما نجد نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" قد أدرج حساب التسبيقات من الزبائن لكن خصصه لتلك التسبيقات الممكن استلامها من هيئات الضمان الاجتماعي أو من الدولة، أي تلك التسبيقات عن الإعانات الموجهة للمؤسسة العمومية للصحة.

ثالثا. حسابات أجور العمال، الخدمات الاجتماعية، الضمان الاجتماعي:

وهي تلك الحسابات المتعلقة بمحاسبة الأجور، وبالرغم من أن لكل مؤسسة صحية محل المقارنة لها حسابات فرعية خاصة بها تسير بها أجور عمالها، إلا أنها لا تخرج عن ما خصصه النظام المحاسبي المالي "SCF" للأجور وما تعلق بها.

رابعا. حساب الدولة – إعانات منتظر استلامها– (حـ/441) : تعتبر الإعانات العمومية أداة في خدمة الدولة لتنفيذ سياستها التنموية والحفاظ على أنواع محددة من الأنشطة الاقتصادية والخدمات العمومية

خاصة ذات التأثير الاجتماعي منها[1]، ومنها الرعاية الصحية العمومية، إذ يتم تمويل المؤسسات العمومية للصحة سنويا بإعانات عمومية تخصص لها ضمن قانون المالية، وتسمى في ميزانية هذه المؤسسات بالإيرادات وتصرف في سبيل تقديم خدمة عمومية لتصبح نفقات.

كما تجدر الإشارة إلى أن الإيرادات المسلمة من الدولة لصالح المؤسسات العمومية للصحة تندرج ضمن الإعانات العمومية (الحكومية) بينما في حالة تطبيق نظام التعاقد، فإن المبالغ المالية التي تساهم بها الدولة في إطار التكفل بالمرضى المعوزين فتدرج ضمن حساب 411x: الزبائن- الدولة-

جدول 82: الحسابات المعنية بتسجيل مختلف الإيرادات المستلمة من الدولة لصالح المؤسسات العمومية للصحة.

نوع الإيراد	الحساب المعني وفق SCF
إعانات حكومية بشكل جزافي تدرج ضمن ميزانية المؤسسة العمومية للصحة كل سنة مالية وفق قانون المالية.	ح/441: إعانات تشغيلية
مبالغ مالية محصلة وفق نظام التعاقد نظير تكفل الدولة بالأفراد المعوزين غير القادرين على تسديد فواتير العلاج.	ح/411x: الزبائن- الدولة-

المصدر: من إعداد الطالب.

أما محاسبيا فتعالج إعانات التشغيل العمومية بكل من "م.إ.ط.ع.ب" وكذا بنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" وفق الجدول التالي:

[1] رياض جدار، يزيد تقرارت، هادية بن مهدي، المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات العمومية في ظل الإصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية – من النظرية إلى التطبيق، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2018، الصفحات: 24-42، ص 24.

جدول 83: المعالجة المحاسبية للإعانات التشغيلية العمومية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار – وفي نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH".

البيان	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH".
مرحلة الإثبات عند الإشعار بتخصيص إعانة عمومية	**من** ح/ 4417: إعانات تشغيلية للاستلام. **إلى** ح/ 74: إعانات تشغيلية	**من** ح/ 441: إعانات تشغيلية للاستلام. **إلى** ح/ 74: إعانات تشغيلية
مرحلة الاستلام عند استلام الإعانة العمومية	**من** ح/ 515:الخزينة **إلى** ح/ 4417: إعانات تشغيلية	**من** ح/ 515:الخزينة **إلى** ح/ 441: إعانات تشغيلية

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 83، أن التسجيل المحاسبي للإعانات التشغيلية المستلمة من الدولة لا تختلف بين كل من "م.إ.ط.ع.ب"، و نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"، مع فروقات في تفرعات للحسابات الأساسية فقط، فتدرج الإعانة في حساب الدولة –إعانات للاستلام– بالجانب المدين، ويقابلها حساب منتوجات خصص للإعانات ، وبعد استلام الإعانة وضخها في حساب المؤسسة لدى خزينة الدولة، يرصد حساب الإعانات المنتظر استلامها مع حساب الخزينة (515)، ونفس العملية تسجل بالمحاسبة العامة المطبقة بالمؤسسة الصحية العمومية بفرنسا، كما يبين القيد التالي:

مرحلة 1: الإثبات.

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
4xx		الدولة –إيرادات للاستلام–	xxx	
	74xx	إعانات استغلال		xxx

مرحلة 2: التحصيل.

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
51x		حساب الخزينة	xxx	
	4xx	الدولة –إيرادات للاستلام–		xxx

خاسما. الرسم على رقم الأعمال (حـ/445):

تخضع الخدمات الصحية بالجزائر للرسم على القيمة المضافة وفقا لما كرسه قانون الرسوم على رقم الأعمال نسخة 2024، لكن بالمعدل المخفض أي 09%، وهذا ما تطبقه "م.إ.خ.ن"، بينما في "م.إ.ط.ع.ب"، فلا وجود لحساب الرسم على القيمة المضافة ويعود السبب في ذلك حسب محاسب المؤسسة، في مجانية العلاج وعدم وجود فوترة للخدمات الصحية المقدمة من المؤسسة، في حين أدرج نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "**03CoH**" حساب للرسم على القيمة المضافة، أما المعالجة المحاسبية للرسم فتمر بالطرق المحاسبية المتعارف عليها (راجع المبحث الثالث، الفصل الثاني)

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للحسابات المالية

تتكون الحسابات المالية بكل من " م.إ.خ.ن" و "م.إ.ط.ع.ب" ومدونة النظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية، ووفق لمدونة حسابات مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية من:

جدول84: الحسابات المالية بالمؤسسات الصحية محل المقارنة.

التعيين	المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	المحاسبة العامة بالمؤسسة العمومية الإدارية	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"
البنك	حـ/512	حـ/5128	حـ/ 512	حـ/512
الحساب الجاري البريدي	حـ/517	غير مستخدم	حـ/510	حـ/514
الخزينة العمومية	غير مستخدم	حـ/515	حـ/56	حـ/515
الصندوق	حـ/53	حـ/53	حـ/53	حـ/531
الوكالة	غير مستخدم	غير مستخدم	حـ/54 ويقسم: حـ/541 تسبيقات للوكلاء؛ حـ/542 إيداع الوكلاء؛ حـ/543: وكالة الإيرادات.	حـ/ 54 ويتفرع إلى: حـ/ 541 وكالة التسبيقات؛ حـ/ 545 وكالة الإيرادات.

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 84، أن كل من مدونة المحاسبة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار، والمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة ومدونة حسابات نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية تتشاركان نفس حساب البنك (ح/512) وحساب الصندوق (ح/53) بينما يختلفان في الحساب الجاري البريدي، إلا أنه يقع دائما في الحساب الرئيسي للمؤسسات المالية (ح/51) ونفس الأمر لحساب الخزينة العمومية، والذي لا تستخدمه "م.إ.خ.ن"، بينما الملاحظ هو غياب حساب الوكالة، بـ "م.إ.ط.ع.ب" وكذا "م.إ.خ.ن"، حيث صرح كلا محاسبي المؤسستين بأنهم في غير حاجة لوكيل إيرادات أو نفقات، والمبالغ المحصلة في "م.إ.خ.ن"، تتم نقدا وتحول إلى حساب الصندوق (ح/53).

أما بالمؤسسات العمومية للصحة ككل، فقد استحدث بها وكالات للإيرادات والنفقات بواسطة مرسوم تنفيذي رقم: 93-108، والتي تمثل إجراء استثنائي لتنفيذ صنف من الإيرادات أو النفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لطبيعتها الاستعجالية انتظار الآجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع[1]، فهي إذا موجودة في أرض الواقع ويحصل وكيل الإيرادات مبالغ مالية من عدة مصادر كالتشخيصات، الإتاوات نظير سحب دفاتر الشروط، إتاوات المشاركة في مسابقات التوظيف وغيرها، كما أن وكيل النفقات يقوم تحت سلطة المحاسب العمومي بصرف مبالغ مالية بشكل نقدي، لذا وجب تسجيل حركة هذه الأموال عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، لذا خصصت المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية حساب للوكالة (ح/54)، كما أن مدونة حسابات نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية تتشارك نفس الحساب مع اختلاف في الحسابات الفرعية.

المعالجة المحاسبية لحركات النقدية بوكالة الإيرادات:

- ✓ في حالة تحصيل مبالغ نقدية من طرف وكيل الإيرادات نظير التشخيصات الطبية المقدمة:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
542		حـ / تسبيقات للوكلاء	xxx	
	543	حـ/وكالة الإيرادات		xxx

- ✓ في حالة تسليم تسبيق مالي لصالح وكيل النفقات:

[1] مرسوم تنفيذي رقم: 93- 108، مرجع سبق ذكره، المادة 02.

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
541		حـ / تسبيقات للوكلاء	xxx	
	515	حـ/الخزينة العمومية		xxx

✓ في حالة تسديد نفقات بواسطة وكالة النفقات:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6x			xxx	
3x			xxx	
4x			xxx	
	541	حـ/تسبيقات للوكلاء		xxx

المبحث3: دراسة مقارنة للمعالجة المحاسبية لحسابات الصنف الأول، حسابات التسيير، أعمال نهاية السنة والقوائم المالية

يتطرق هذا المبحث التطرق لأهم حسابات رؤوس الأموال وكذا حسابات التسيير ومختلف قيود التسوية والقيام بمقارنة بين النظم المحاسبية محل الدراسة.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لحسابات الصنف الأول وحسابات التسيير

الفرع الأول: حسابات الصنف الأول

سنحاول في هذا الفرع الوقوف عند أهم حسابات الصنف الأول "رؤوس الأموال" والمستخدمة من طرف المؤسسات الصحية:

أولا. الهبات (Dotations):

وهي تلك الممتلكات التي تسلم للمؤسسات العمومية للصحة، بينما تعرف المحاسبة العامة الفرنسية المطبقة على مؤسساتها الصحية بأن الهبات هي تلك الممتلكات التي تحوز عليها المؤسسة الصحية عند امتلاكها[1]، ونجد مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية قد عرف الهبات بأنها الممتلكات(

[1] L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, OP, Page 08.

حـ/21x) التي تسلم للمؤسسة من طرف الدولة، ونلاحظ أن هذا الحساب يخص فقط المؤسسات العمومية للصحة، في حين "م.إ.خ.ن" لا تحوز على هذا الحساب ولا تستقبل أي ممتلكات في شكل هبات.

جدول 85: الحساب المستخدم لتسجيل الهبات المتحصل عليها في المؤسسات الصحية محل المقارنة.

المؤسسة / نوع الحساب	مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسة العمومية الإدارية	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"	المحاسبة العامة الفرنسية بالمؤسسات العمومية الصحية.*
الهبات	حـ/**101**	حـ/**10**310	حـ/**10**21

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 85، أن الحساب المخصص للهبات المستلمة يشترك بين المؤسسات محل المقارنة في الحساب الرئيسي "10"، بينما لا وجود له في النظام المحاسبي المطبق بـ " م.إ.ط.ع.ب"، والذي صرح محاسبها بأنه " لم نستلم أية ممتلكات في شكل تبرعات"؛ ويعتبر هذا غير صائب فيمكن في أي لحظة أن تستلم المؤسسة هبات في شكل معدات طبية أو أجهزة فحص وغيرها من العتاد المستخدم في المستشفى، فكان من الأجدر إدراج حساب للهبات، حتى ولو لم يستخدم في الحاضر، إلا أنه يمكن الاستعانة به مستقبلا.

أما التسجيل المحاسبي للهبات فيكون وفق القيد التالي:

مـــن حـ/ 21x: التثبيت (الممتلك) المستلم في شكل هبات

إلـــــــى حـ/ 10x: هبات وتبرعات مستلمة.

ملاحظة:

ينص مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، على أنه يتم إدراج الممتلكات الذي استلمت على شكل هبات ضمن حـ/101 في حالة كان المتبرع من الدولة أو هيئات أخرى رسمية، وعليه فقد قسم حساب الهبات إلى:

- حـ/ 1010: هبات –الدولة–
- حـ/1011: هبات – مؤسسات عمومية–

* الحساب وفق مخطط المحاسبة العامة الفرنسية "PCG".

- حـ/101: هبات – هيئات أخرى مخولة–

و يسمح هذا التصنيف الفرعي من تتبع مصدر الهبة، والتحديد الدقيق لقدرات المؤسسة من ناحية الممتلكات. علما أن هذه الممتلكات يمكن أن تكون ذات طبيعة تثبيتات، مخزونات، نقديات أو تسوية لحسابات الغير

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
2x			xxx	
3x			xxx	
4x			xxx	
51x			xxx	
	10x			xxx

ثانيا. إعانات التجهيز والاستثمار:

تعرف إعانات التجهيز بأنها تلك الموارد المالية والمادية المخصصة للمؤسسة العمومية للصحة، لاقتناء أو إنتاج أصول محددة (تثبيتات، مخزونات، نقديات)، أما إعانات الاستثمار فهي موارد مالية موجهة لتمويل نشاطات بالمؤسسة العمومية للصحة في الأجل الطويل، وتقدم هذه الإعانة في شكل ملموس أو نقدي.

كما تضم المؤسسات العمومية للصحة على عديد من الأصول يمكن تصنيف تمويلها على أنه إعانات تجهيز، خاصة المعدات والأجهزة الطبية، البنايات، سيارات الإسعاف.. وغيرها من الاصول، ويتم استخدام حساب إعانات التجهيز عند التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي "SCF" وإعداد الميزانية الافتتاحية، فكل ما تم تحتويه المؤسسة العمومية للصحة من ممتلكات والتي تصنف محاسبيا على أنها اصول يتم تقييمها ومن ثم إدراجها وفق طبيعتها المحاسبية (تثبيتات، مخزونات، نقديات) في الجانب المدين، ويقابلها في الجانب الدائن حساب "إعانات التجهيز".

المعالجة المحاسبية:

تختلف المعالجة المحاسبية لإعانات التجهيز والاستثمار حسب النظام المحاسبي المطبق، إلا أنه في جوهر العمل المحاسبي فهي متشابهة، حيث نجد أن نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" قد أعطى المعالجة المحاسبية لإعانات التجهيز والاستثمار وفق القيد التالي:

أمـــا

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2x			xxx	
3x			xxx	
51x			xxx	
	131	حـ/ إعانات تجهيز		xxx
	132	حـ/ إعانات استثمار		xxx

مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للإدارة فيسجل الإعانات وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
2x			xxx	
3x			xxx	
433x		حـ/ الدولة، جماعات محلية وهيئات أخرى – إعانات للاستلام–	xxx	
	131	حـ/ إعانات تجهيز		xxx
	132	حـ/ إعانات استثمار		xxx

نلاحظ من خلال القيدين أعلاه أن التسجيل المحاسبي لإعانات التجهيز بين نظام "03CoH" ومشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، متشابهة ما عدا اختلاف في كيفية تسجيل الإعانة المستلمة في شكل نقديات، حيث سجلها نظام "03CoH" مباشرة ضمن حـ/51x ، أما المشروع فقدم لها حساب خاص (حـ/433x): الدولة، جماعات محلية، وهيئات أخرى – إعانات للاستلام– ، وتسجل الإعانة في هذا الحساب عند توقع أن تقدم تدفق مالي للمؤسسة العمومية للصحة.

ملاحظة: نص النظام المحاسبي المالي "SCF" على وجوب تحميل (ترحيل) الإعانة في شكل أقساط سنوية إلى حساب النتيجة، في حالة تمويل الإعانات لتثبيتات قابلة للإهتلاك، على أن تكون الأقساط متناسبة مع معدلات اهتلاك التثبيتات، أما إذا كانت التثبيتات الممولة من الإعانة الحكومية غير قابلة للإهتلاك فتوزع قيمة الإعانة على مدى فترة عدم التصرف في التثبيت، وإلا فتوزع على مدار 10 سنوات.

وتسجل محاسبيا أقساط النتيجة وفق القيد التالي:

✓ حسب نظام "03CoH":

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
139		حـ/ إعانات محملة للنتيجة	Xxx	
	777	حـ/ إعانات مرحلة		xxx

✓ حسب مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
139		حـ/ إعانات محملة للنتيجة	Xxx	
	7489	حـ/ إعانات مرحلة		xxx

عند الانتهاء من تحميل اقساط الإعانة نسجل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
131		حـ/ إعانات تجهيز	xxx	
132		حـ/ إعانات استثمار	Xxx	
	139	حـ/ إعانات محملة للنتيجة		xxx

ملاحظة: فيما يخص "م.إ.ط.ع.ب" فإن النظام المحاسبي المطبق لا يدرج أي نوع من إعانات التجهيز والاستثمار.

ثالثا. حساب الترحيل من جديد:

يمثل هذا الحساب ترحيل نتيجة الدورة السابقة (N-1) أو جزء منها للدورة الحالية (N) والتي أرجأ مجلس الإدارة، أو المجلس العلمي للمؤسسة العمومية للصحة تخصيصها، كما يسجل بحساب الترحيل من جديد

النتائج المتراكمة للسنوات السابقة والتي لم تخصص بعد، ويسجل بحساب الترحيل من جديد مختلف الحركات المحاسبية الناجمة عن تغيير الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطاء اغترفت.

التسجيل المحاسبي للترحيل من جديد:

قدمت مدونة الحسابات المتبعة في " م.إ. ط.ع.ب " الحساب (11) للترحيل من جديد وهو نفس الحساب المخصص وفق مدونة الحسابات لنظام "SCF" والأمر ذاته في مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، وكذا مدونة حسابات لنظام "03CoH"، مع بعض الاختلافات للحسابات الفرعية للترحيل من جديد نوضحها في الجدول التالي:

جدول 86: مقارنة للحساب الترحيل من جديد (11) والحسابات الفرعية له بين المؤسسات الصحية محل المقارنة

الحساب / المؤسسة	الحسابات المخصصة للترحيل من جديد
المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار	ح/ **11** ويتفرع منه: • ح/ 1101: تسوية مخزون الأدوية (قبل سنة 2021) • ح/ **11**020: تسوية التثبيتات (قبل سنة 2021) • ح/ **11**021: تسوية الاهتلاكات (قبل سنة 2021)
نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "**03CoH**"	ح/ **11** وينقسم إلى: • ح/ **11**000: الترحيل من جديد – نتيجة إيجابية – • ح/**11**900: الترحيل من جديد – نتيجة سلبية –
المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	ح/ **11** وينطوي تحته: • ح/**11**0: الترحيل من جديد– دائن – • ح/**11**9: الترحيل من جديد – مدين– • ح/**11**5: الترحيل من جديد – التغيرات–
مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للإدارة	ح/ 11 ويوزع إلى: • ح/**11**20: الترحيل من جديد– نتيجة إيجابية– • ح/**11**21: الترحيل من جديد – نتيجة سلبية– • ح/**11**3: الترحيل من جديد – نتائج متراكمة– • ح/**11**5: الترحيل من جديد – التغيرات–

المصدر: من إعداد الطالب.

يتبين لنا من خلال الجدول رقم 86، أن المؤسسات الصحية والأنظمة المحاسبية محل المقارنة تشترك في تخصيص حساب الترحيل من جديد (ح/11) وفق ما جاءت به مدونة الحسابات لـ"SCF" مع بعض الاختلافات في الحسابات الفرعية المنبثقة منه، إذ نلاحظ التخصيص الجيد كان بصالح مشروع

المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للإدارة، والذي جاء مفصلا وفق للحالات المحاسبية ممكنة الوقوع لحساب الترحيل من جديد وهذا ما نكتشفه من خلال القيود التالية:

✓ حالة النتيجة إيجابية (ربح):

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
120		حـ/ نتيجة دورة N-1	xxx	
	1120	حـ/ ترحيل من جديد – ن إ-		xxx

✓ حالة النتيجة سلبية (خسارة):

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
1121		حـ/ ترحيل من جديد – ن س-	xxx	
	120	حـ/ نتيجة دورة N-1		xxx

رابعا. حساب الاحتياطات:

يسجل ضمن حساب الاحتياطات (حـ/106) مجموع/ جزء من أرصدة حساب الترحيل من جديد ونتيجة الدورة، بعد اتخاذ القرار من المجلس العلمي أو مجلس الإدارة للمؤسسة العمومية للصحة، أو قرار من السلطة الوصية ويكون القيد المحاسبي وفق الشكل التالي:

	م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
	11x		حـ/ الترحيل من جديد	xxx	
	120		حـ/ نتيجة الدورة	xxx	
أما بـ		**106**	حـ/ احتياطات		xxx

" م.إ.خ.ن" فيتم تكوين احتياطات حسب ما ينص بها القانون المنظم للمؤسسة وكذا ما تقرره الجمعية العامة، وتقسم الاحتياطات إلى نوعين أساسيين: احتياطات قانونية (حـ/1061) بنسبة 5 % من الأرباح المحققة للسنة المالية، واحتياطات اختيارية (حـ/ 1062) تقررها الجمعية العامة.

خامسا. حساب النتيجة: يعرف النظام المحاسبي المالي نتيجة السنة المالية بأنها " الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية" [1]؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 28.

ويقدم مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للإدارة نفس التعريف للنتيجة، كما قسم حساب النتيجة إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

حـ/ 12: نتيجة السنة المالية وتضم: حـ/ 120: نتيجة –إيجابية–، حـ/ 121: نتيجة –سلبية–

أما نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية فنجده قدم ضمن مدونته مجموعة من الحسابات الفرعية لحساب النتائج، نذكر منها حـ/ 12: النتيجة ويضم: حـ/ 12000: نتيجة الدورة –مدين–، حـ/ 12030: نتيجة تشغيلية، حـ/12040: نتيجة مالية، حـ/12900: نتيجة الدورة – دائن–.

وبالرغم من التفصيل الجيد لحساب النتيجة، إلا أنه نجد عديد المؤسسات العمومية للصحة والتي تطبق نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية (التي تحصلنا على قوائمها المالية وبياناتها المحاسبية) لا تعير اهتمام كبيرا لحساب النتيجة، خاصة أنها تسجل نهاية كل سنة نتيجة سلبية والسبب الرئيسي في ذلك هو تزايد مصاريف الاهتلاك لكل سنة (حـ/68) بينما تظل الإيرادات من إعانات الدولة ومساهمات هيئات الضمان الاجتماعي (حـ/7) ثابتة، مع عدم تسجيل أي مداخيل خارج الميزانية.

1. التسجيل المحاسبي لنتيجة الدورة:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
7x		إيرادات الدورة	xxx	
12x		نتيجة –سلبية–	xx	
	6x	حـ/ مصاريف الدورة		Xxx
	12x	حـ/ نتيجة – إيجابية–		Xx

2. توزيع نتيجة الدورة:

توزع النتيجة في " م.إ.خ.ن" حسب ما يمليه القانون الأساسي للشركة بعد تكوين الاحتياطات القانونية والاختيارية، إلى فوائد للمساهمين، مكافآت للمسيرين وأرباح، بينما يختلف الأمر في المؤسسات العمومية للصحة، إذ يرصد حساب النتيجة مهما كان وضعيته دائن أو مدين مع حسابي الاحتياطات أو الترحيل من جديد أو كلاهما معا، وهذا حسب ما يقرره المجلس العلمي أو مجلس الإدارة للمؤسسة العمومية للصحة.

التسجيل المحاسبي لتوزيع النتيجة:

1) . بالمؤسسة الاستشفائية الخاصة نايلة: نهاية كل دورة مالية

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
120		حـ/ نتيجة الدورة	xxx	
	1061	حـ/ احتياطات قانونية		xxx
	1062	حـ/ احتياطات اختيارية		xxx
	457x	حـ/ حصص واجبة الدفع		xxx
	110	حـ/ الترحيل من جديد		xxx

2). بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار

تسجل "م.إ.ط.ع.ب" حسب محاسبها خسارة سنوية تتكبدها نتيجة زيادة مصاريف الاهتلاك المحملة للدورة المحاسبية، مع ثبات في الإيرادات وعليه، يقوم المحاسب بترحيل رصيد حساب النتيجة إلى حساب الترحيل من جديد وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
1121		حـ/ ترحيل من جديد – ن س–	xxx	
	121	حـ/ نتيجة –سلبية–		xxx

كما يتيح مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، بإطفاء النتيجة السلبية عن طريق حساب الاحتياطات، لكن محاسب " م.إ.ط.ع.ب" لا يستخدم الاحتياطات، ولا وجود لهذا الحساب بالمدونة التي يستخدمها.

أما في حالة تحقيق نتيجة إيجابية، فتوزع نهاية السنة المالية كالتالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
120		حـ/ نتيجة- إيجابية-	xxx	
	1120	حـ/ ترحيل من جديد – ن إ-		xxx
	106x	حـ/ إحتياطات		xxx

الفرع الثاني: حسابات المنتوجات

يعرف النظام المحاسبي المالي الإيرادات بأنها منتوجات السنة المالية والتي تزيد في المزايا الاقتصادية للمؤسسة والمحققة خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم،[1] أما مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية فيعرف المنتوجات " تلك الموارد التي تستخدم لتغطية النفقات التشغيلية للمؤسسة مثل رواتب الموظفين، فواتير الكهرباء والماء، ومصاريف الصيانة، وتشمل المنتوجات موارد مالية أخرى مثل المنتوجات المثبتة وهي تلك المنتوجات التي لم تبع بعد، المبيعات من السلع والخدمات، واسترداد مخصصات مؤونات وخسائر قيمة"[2]

من خلال التعريف السابق يمكن تقسيم المنتوجات بالمؤسسة العمومية للصحة إلى:

- ✓ **منتوجات تشغيلية:** وهي تلك الموارد المخصصة لتسيير المؤسسة العمومية للصحة وللقيام بالمهام المنوطة بها، مثال: إعانات الدولة، مساهمات الضمان الاجتماعي الجزافية بالميزانية، الهبات والوصايا المتأتية من الدولة وأحد هيئاتها.
- ✓ **المنتوجات المتأتية من نشاطات المؤسسة:** هي تلك العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتتلقى من خلالها موارد اقتصادية، كزيادة في الأصول أو تخفيض للخصوم، مثال: المبيعات من الخدمات الصحية، المبيعات من أكياس الدم الموجهة للعمليات الجراحية، وأي خدمات أو سلع تبيعها المؤسسة.
- ✓ **منتوجات أخرى:** كاسترجاع خسائر القيمة، وأي موارد اقتصادية أخرى لا تصنف في النوعين المذكورين أعلاه.

[1] قانون رقم 08-10، مرجع سبق ذكره، المادة 25.

[2] مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 151.

أولا. التصنيف المحاسبي لحسابات المنتوجات:

أدرج النظام المحاسبي المالي "SCF" حسابات المنتوجات ضمن الصنف (07) وهذا ما نجده في كل من مدونة حسابات "م.إ.خ.ن" وكذا "م.إ.ط.ع.ب" وأيضا بمدونة حسابات نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"، والجدول التالي يبرز أهم حسابات المنتوجات بالمؤسسات المذكورة آنفا:

جدول 87: مقارنة بين حسابات المنتوجات للنظم والمؤسسات الصحية محل المقارنة.

نوع الحساب	نظام "03CoH"	المؤسسة الاستشفائية الخاصة -نايلة-	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون -بشار-	مشروع المحاسبة العامة بـ م.ع.إ
مبيعات البضائع والخدمات	ح/70 ويقسم إلى: ح/ 700: مبيعات بضائع؛ ح/701: مبيعات منتجات تامة؛ ح/ 706: مبيعات خدمات.	ح/70 ويتوزع إلى ح/ 700: مبيعات بضائع؛ ح/701: مبيعات منتجات تامة؛ ح/ 706: مبيعات خدمات.	غير مستخدم	ح/ 74 ويتوزع: ح/740: مبيعات بضائع؛ ح/741: مبيعات منتوجات؛ ح/742: مبيعات أشغال؛ ح/743: مبيعات دراسات؛ ح/744: مبيعات خدمات.
الإنتاج المخزن	ح/72 ويتوزع: ح/723: التغير في المخزون الجاري. ح/724: التغير في مخزون المنتوجات.	ح/72 ويتوزع: ح/723: التغير في المخزونات الجارية. ح/724: التغير في مخزونات المنتجات.	غير مستخدم	ح/75 ويقسم: ح/751: تغير في المخزونات الجارية. ح/752: التغير في مخزونات المنتجات.
الإنتاج المثبت	غير مستخدم	غير مستخدم	غير مستخدم	غير مستخدم
إعانات الاستغلال	ح/ 741 ويوزع: ح/7411: إعانات استغلال – الدولة– ح/7412: إعانات استغلال– مساهمة الضمان الاجتماعي.	غير مستخدم	ح/748 ويتوزع: ح/7480: إعانات الدولة؛ ح/7481: إعانات – مساهمة الضمان الاجتماعي.	ح/764 ويتوزع: ح/7641: إعانات تشغيلية –الدولة– ح/7642: إعانات تشغيلية – هيئات عمومية أخرى– ح/7643: إعانات تشغيلية – هيئات دولية– ح/7648: إعانات تشغيلية أخرى. ح/766: تبرعات، وصايا.
منتوجات عملياتية أخرى.	غير مستخدم	غير مستخدم	ح/ 757: منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير.	غير مستخدم
استرجاعات عن خسائر القيمة والتموينات	ح/78 ويتوزع: ح/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات – أصول غير جارية– ح/785: استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات – أصول جارية–	ح/78 ويتوزع: ح/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات – أصول غير جارية– ح/785: استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات – أصول جارية–	غير مستخدم.	غير مستخدم

المصدر: من إعداد الطالب.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول رقم 87، أن حسابات التسيير بكل من "م.إ.خ.ن" وكذا بنظام "03CoH" لا يختلفان كثيرا عن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي "SCF" خاصة في حساب مبيعات البضائع والخدمات (حـ/70x)، بينما نجد مدونة حسابات بـ"ح.إ.ط.ع.ب" شبه خالية من حسابات التسيير عدا حساب إعانات الاستغلال، وحساب منتوجات عملياتية أخرى.

في حين تأتي مدونة الحسابات بمشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية بحسابات تسيير تختلف بشكل عام عن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي"SCF"، لكن حركة الحسابات وطرق المعالجة نفسها.

ثانيا. المعالجة المحاسبية

لعل أهم معالجة محاسبية في صنف النواتج (حـ/7) بالمؤسسة الصحية تتمثل في التسجيل المحاسبي لموارد المؤسسة من مبيعات المنتوجات أو الخدمات وكذا التسجيل المحاسبي للإعانات المستلمة من الدولة والهيئات الأخرى.

1. التسجيل المحاسبي للمبيعات من المنتوجات

كما سبق وأن تطرقنا له في جزء المقارنة فيما يخص المخزونات، فإنه يمكن للمؤسسات الصحية سواء كانت خاصة أو عمومية أن تقوم بإنتاج منتوجات للاستخدام الداخلي أو للبيع مثل الحصول على أكياس دم وتحليلها وإعدادها للعمل الطبي، ومنه فإنه تسجل هذه الأكياس ضمن المنتوجات وفق القيد التالي:

من حـ/ 355x: منتوجات تامة الصنع

إلى حـ/ 72x: إنتاج مخزن.

بينما تسجل المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية الإنتاج المخزن ضمن الحساب: 752: التغير في المخزونات.

أما قيد البيع فيكون كالتالي:

من حـ/ 411: زبائن

إلى حـ/ 701x: مبيعات منتجات تامة (بكل من "03CoH" و" م.إ.خ.ن")

إلى حـ/741: مبيعات منتجات تامة (بالمحاسبة العامة في م.ع.إ)

أما المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– فإنه لا تسجل اية منتوجات وعليه ليس هنالك اية عملية بيع.

ثم يعكس قيد الإدخال لإثبات خروج المنتجات من المخازن.

2. التسجيل المحاسبي لعمليات بيع الخدمات الصحية

سواء كان تسجيل عمليات البيع للخدمات الصحية بشكل فردي لكل شخص تلقى الخدمة (وهذا ما تقوم به "م.إ.خ.ن") أو تسجل بشكل جماعي فإن التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

من حـ/ 411: زبائن

إلى حـ/ 706x: مبيعات منتجات تامة (بكل من "03CoH" و" م.إ.خ.ن")

إلى حـ/744x: مبيعات منتجات تامة (بالمحاسبة العامة في م.ع.إ)

أيضا المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– لا تسجل أية قيود لخدماتها الصحية والتي تعتبرها مجانية ولا تعطيها قيمة مالية أو محاسبية.

3. التسجيل المحاسبي لإعانات الاستغلال المستلمة:

تعتبر إعانات الاستغلال (إعانات تشغيلية) التي تقدمها الدولة وهيئات الضمان الاجتماعي، المورد الأول لضمان قيام المؤسسات العمومية للصحة على اختلافها بمهامها، وعدم اثقال كاهل المواطن بالتكاليف العلاجية، ولذا كان لابد من تسجيلها محاسبيا للتأكد من تخصيصها لما سطرت له ولضمان متابعتها، إذ تعتبر مال عام عرضة للنهب أو سوء الاستخدام.

نلاحظ أن تسجيل إعانات الاستغلال تختلف من مؤسسة صحية لأخرى (المؤسسات محل المقارنة) عدا "م.إ.خ.ن" والتي صرح محاسبها أنه لم تتلقى مؤسستهم أي إعانة من الدولة إلى غاية اللحظة وفي حال حدوث ذلك فإنه سيعالجها محاسبيا وفق ما يمليه النظام المحاسبي المالي "SCF"

ونستعرض هنا التسجيل المحاسبي بكل من "م.إ.ط.ع.ب" ووفق نظام "03CoH":

من حـ/4417: إعانات تشغيلية للاستلام (بـ "م.إ.ط.ع.ب")

من حـ/441: إعانات تشغيلية (حسب "03CoH")

إلى: حـ/ 7480: إعانات –الدولة–

حـ/7481: إعانات – هيئات الضمان الاجتماعي– } بـ "م.إ.ط.ع.ب"

إلى: حـ/ 7411: إعانات استغلال – الدولة–
حسب "03CoH" ⎧
حـ/7412: إعانات استغلال – مساهمة الضمان الاجتماعي ⎩

أما وفق مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية فتسجل إعانات الاستغلال وفق القيد التالي:

من حـ/ 4332x: إعانات تشغيلية للاستلام.

إلى: حـ/7641: إعانات تشغيلية مستلمة –الدولة–

حـ/7642: إعانات تشغيلية مستلمة – مساهمة الضمان الاجتماعي–

ثم عند تحصيل الإعانة نسجل:

من حـ/5xx: حساب المؤسسة لدى الخزينة

إلى حـ/ 4332x: إعانات تشغيلية للاستلام.

4. التسجيل المحاسبي لمنتوجات عملياتة أخرى:

من خلال الجدول رقم 87، نجد أن "م.إ.ط.ع.ب" تستخدم الحساب رقم: 757 لتقييد المبالغ المالية المدرجة في الميزانة ضمن إيرادات المؤسسة والمعنونة بـ " أرصدة السنوات السابقة" وهي بواقي المخصصات المالية في حساب المؤسسة لدى الخزينة العمومية، وعند استلام محاسب المؤسسة للميزانية يسجل:

من حـ/ 515: الخزينة

إلى حـ/ 757: منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير.

إن هذا الحساب لم تستخدمه سوى "م.إ.ط.ع.ب" حيث لم نجده في مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية أو ضمن نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH".

ثالثا. التقييد الميزانياتي وحسابات المنتوجات

إن كل مؤسسة عمومية ذات طابع إداري أو خاص، تستفيد من إيرادات تقع على عاتق ميزانية الدولة مكلفة بمسك محاسبة ميزانياتية، وهذا ما يطبق بالمؤسسات العمومية للصحة، سواء خضع تسييرها المالي والمحاسبي للمحاسبة العمومية أو النظام المحاسبي المالي "SCF"، فإنها ملزمة بمسك محاسبة ميزانياتية تتمثل أهدافها أساسا في تسجيل خلال السنة المالية عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات طبقا لمدونة الميزانية.

وعليه كان من الواجب اسقاط مدونة الميزانية العمومية على حسابات التسيير، حيث تمثل حسابات النواتج بالمحاسبة العامة التقييد الميزانياتي للإيرادات، أما الأعباء فتمثل النفقات، وهذا ما يقوم به محاسب " م.إ.ط.ع.ب" حيث ربط إيرادات المؤسسة والمتمثلة في إعانة الدولة، مساهمة الضمان الاجتماعي وأرصدة السنوات السابقة مع حسابات النواتج وفق الشكل التالي:

إعانات الدولة التشغيلية، تدرج ضمن حـ/ 7480، وتقيد ضمن: العنوان1- الباب1- المادة1

إعانة من الضمان الاجتماعي، تدرج ضمن حـ/7481، وتقيد ضمن: العنوان1- الباب1- المادة2

أرصدة السنوات السابقة، تدرج ضمن حـ/757، وتقيد ضمن: العنوان1- الباب1- المادة3.

إن مثل هذا الاسقاط، يسمح بالانتقال من المحاسبة الميزانياتية التي تصنف على أنها محاسبة تهتم بحركة الصندوق من الإيرادات والنفقات، إلى المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" والتي تحدد بشكل فعال الذمة المالية للمؤسسة من أصول وخصوم وكذا تحديد نتيجة الدورة التي تعبر عن نجاعة المسير.

مثل هذا الاسقاط لم نجده إلا بـ "م.إ.ط.ع.ب" وبالرغم من أن نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" يوفر خاصية عرض الميزانية العمومية ومن ثم عرض الميزانية وفق المحاسبة العامة، إلا أن المعالجة تتم بطريقة آلية ولم نتمكن من فهم طرق وكيفيات ترحيل الإيرادات والنفقات إلى المحاسبة العامة، كما أن المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– ليست ملزمة بهذه المحاسبة وفق لطبيعتها القانونية والاقتصادية (قطاع خاص).

الفرع الثالث: حسابات الأعباء

تتمثل أعباء السنة المالية حسب النظام المحاسبي المالي "SCF" في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة.[1] ومنه فإن الأعباء بالمؤسسة الصحية تتمثل في المبالغ المالية التي قامت المؤسسة بتسديدها أو ستسددها مستقبلا خلال السنة المالية، مقابل حصولها على مواد أولية، بضائع وخدمات تستهلكها في عملية تقديم الخدمات الصحية والاستشفائية، كما تشمل الأعباء بالمؤسسة بعض المصاريف التي تكون بدون مقابل كالضرائب والرسوم المسددة، وبعض الأعباء تكون غير نقدية مثل الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

[1] قانون رقم 08-10، مرجع سبق ذكره، المادة 26.

أما مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية فقام بتصنيف الأعباء إلى نوعين يتمثلان في:[1]

- ✓ **أعباء تشغيلية:** وهي تلك الأعباء خلال السنة المالية والمرتبطة بنشاط المؤسسة، لا سيما في أعباء اقتناء السلع للمؤسسة الصحية وكذا الخدمات المرتبطة بها من تموين و فندقة، أعباء الموظفين والعمال والأعباء الاجتماعية المرتبطة بهم، الخدمات الخارجية ومصاريف الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة.
- ✓ **أعباء مالية:** تتمثل في مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة الصحية، كالفوائد المالية على المؤسسة ومختلف الديون المالية المرتبطة بالحالة المالية للمؤسسة.

أولا. التصنيف المحاسبي لحسابات الأعباء

قام النظام المحاسبي المالي "SCF" بإدراج حسابات الأعباء ضمن الصنف (06) وهذا ما هو مطبق في كل من مدونة حسابات "م.إ.خ.ن" وكذا "م.إ.ط.ع.ب" وأيضا بمدونة حسابات نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"، والجدول التالي يبرز أهم حسابات الأعباء بالمؤسسات المذكورة آنفا:

جدول 88: مقارنة بين حسابات الأعباء للنظم والمؤسسات الصحية محل المقارنة.

نوع الحساب	نظام "03CoH"	المؤسسة الاستشفائية الخاصة -نايلة-	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون -بشار-	مشروع المحاسبة العامة بـ م.ع.إ
المشتريات المستهلكة	ح/60x	ح/60x	ح/60x	ح/60x
الخدمات الخارجية	ح/61x	ح/61x	ح/61x	ح/61x
خدمات خارجية أخرى	ح/62x	ح/62x	ح/62x	ح/62x
أعباء المستخدمين	ح/63x	ح/63x	ح/63x	ح/63x
ضرائب ورسوم	ح/64x	ح/64x	ح/64x	ح/64x
أعباء عملياتية اخرى	ح/65x	ح/65x	ح/65x	غير متاح
أعباء مالية	ح/66x	ح/66x	غير مستخدم	ح/66x
عناصر غير عادية	ح/67x	ح/67x	غير مستخدم	غير متاح
اهتلاكات، مؤونات، خسائر القيمة	ح/68x	ح/68x	ح/68x	ح/68x

المصدر: من إعداد الطالب.

[1] مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 123.

التعليق: من خلال الجدول رقم 88، نلاحظ أن النظم المحاسبية بالمؤسسات محل المقارنة تتشابه في تصنيف حسابات الأعباء، عدى بعض الاختلاف نبينه في النقاط التالية:

- النظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار– لا يضم في مدونته أعباء مالية بالرغم من وجودها ميدانيا، وكذا لا يوجد به حسابات للعناصر غير العادية؛
- مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، لم يضع بمدونة حساباته أعباء عملياتية أخرى بل قام باستبدالها ضمن نفس الحساب (حـ/65) بالأعباء المتمثلة في إعانات استغلال موجهة لمؤسسات أخرى.
- عدم إدراج حسابات للعناصر غير العادية بمدونة حسابات مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية.

ثانيا. التسجيل المحاسبي

1. حساب المشتريات المستهلكة: البضائع، مواد أولية.

تدرج المشتريات المستهلكة ضمن حـ/60x مع حسابات فرعية لها والتي تختلف بالنظم المحاسبية للمؤسسات الصحية محل المقارنة مع اختلاف مدونتها للحسابات وطريقة الجرد المتبعة.

حيث المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار – تتبع طريقة الجرد الدائم، أما المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– فتعتمد طريقة الجرد المتناوب، وبخصوص مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية فقد ترك الأمر بيد المحاسب العمومي ليختار بين الطريقتين، في حين نجد أن نظام المحاسبة الاستشفائية "03CoH" يسجل مخرجات المشتريات بطريقة الجرد الدائم، وهذا ما جعله دقيقا في تحديد المخزونات وتقديم لوحة قيادة مفصلة بذلك للمسير.

الحسابات الفرعية لحساب مشتريات مستهلكة (حـ/60) تختلف من مؤسسة لأخرى بحيث:

بـ " م.إ.خ.ن" يضم: حـ/601 مواد أولية مستهلكة، حـ/602 تموينات أخرى، حـ/603 تغير في المخزونات، حـ/604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة، حـ/ 605 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة.

بـ " م.إ.ط.ع.ب" ينطوي تحت حـ/ 60 حسابات فرعية نذكر منها: حـ/6010: مستهلكات البنزين بالبطاقات الممغنطة، حـ/ 6011: سندات بنزين مستهلكة، حـ/6012: مستهلكات المواد الغذائية، حـ/6013: مستهلكات الأدوية..

أما مدونة حسابات نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH" فتأتي بحسابات فرعية للمستهلكات أكثر تفصيلا، وأحسن تخصيصا للمستهلكات بالمؤسسة الصحية إذ تضم أكثر من 70 حسابا فرعيا.

مثال: قامت المؤسسة الصحية "س" بشراء أدوية بقيمة 20.000 دج، ومواد غذائية بقيمة 10.000 دج بتاريخ: 2023/01/10، وبعدها بشهر تم استهلاك نصف المشتريات.

المطلوب: سجل قيود الإدخال والإخراج للمخزونات حسب كل من النظام المحاسبي بـ "م.إ.ط.ع.ب "و " م.إ.خ.ن" ووفق لنظام "03CoH"

الحل:

تسجيل قيود الشراء والإدخال:

حسب النظام المحاسبي في المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/01/10---		
3811		حـ/ مشتريات مواد غذائية	10.000	
3812		حـ/ مشتريات أدوية	20.000	
	401x	حـ/ مورودو مخزونات		30.000

قيد إدخال المخزونات:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/01/10---		
3101		حـ/ مواد غذائية	10.000	
3102		حـ/ أدوية	20.000	
	3811	حـ/ مشتريات مواد غذائية		10.000
	3812	حـ/ مشتريات أدوية.		20.000

قيد الإخراج:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/02/10---		
6011		**حـ/ مواد غذائية مستهلكة**	5.000	
6012		**حـ/ أدوية مستهلكة**	10.000	
	3011	حـ/ مواد غذائية		5.000

	3012	حـ/ أدوية.		10.000

حسب النظام المحاسبي في المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–:

تتبع المؤسسة نظام الجرد المتناوب وعليه سيسجل المحاسب قيد الشراء ومن ثم قيد الإخراج نهاية السنة المالية:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/01/10---		
3811		حـ/ مشتريات مواد غذائية	10.000	
3812		حـ/ مشتريات أدوية	20.000	
	401x	حـ/ مورودو مخزونات		30.000

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/12/31---		
311		حـ/ مواد غذائية	10.000	
312		حـ/ أدوية	20.000	
	611	**حـ/ مستهلكات م.غذائية**		10.000
	612	**حـ/ مستهلكات أدوية**		20.000

كما يتم ترصيد حساب المشتريات (حـ/381x) دائنا، مع حساب التغير في المخزونات المستهلكة (حـ/603) مدينا.

التسجيل وفق نظام "03CoH":

قيد

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/01/10---		
38111		حـ/ مشتريات مواد غذائية	10.000	
3812		حـ/ مشتريات أدوية	20.000	
	401x	حـ/ مورودو مخزونات		30.000

إدخال المخزونات:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/01/10---		
312		حـ/ مواد غذائية	10.000	
311		حـ/ أدوية	20.000	
	3811	حـ/ مشتريات مواد غذائية		10.000
	3812	حـ/ مشتريات أدوية.		20.000

قيد الإخراج:

م	د	البيـــــــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		---2023/02/10---		
6011		***حـ/ مواد غذائية مستهلكة***	5.000	
6012		**حـ/ أدوية مستهلكة**	10.000	
	3011	حـ/ مواد غذائية		5.000
	3012	حـ/ أدوية.		10.000

من خلال المثال السابق نلاحظ أن عملية تسجيل المشتريات المستهلكة بالنظم المحاسبية محل المقارنة، متوافقة مع النظام المحاسبي المالي "SCF" مع بعض الاختلاف في الحسابات الفرعية لحساب المشتريات المستهلكة.

2. حساب الخدمات الخارجية

تستند نشاطات المؤسسات الصحية إلى العديد من الخدمات الخارجية التي تحتاجها لأداء مهامها وتقديم خدمات صحية ذات جودة، كخدمة النظافة الاستشفائية للمصالح الصحية بالمؤسسة، خدمة توفير الأمن، تركيب ومتابعة كاميرات المراقبة، وكذا صيانة العتاد الطبي، لذا يجب على النظم المحاسبية تسجيل وإثبات مصاريف هذه الخدمات، حيث قدم النظام المحاسبي "SCF" الحساب "61x" وكذا الحساب "62x" لهذا النوع من المصاريف الخارجية.

جدول 89: بعض الخدمات الخارجية وتسجيلها المحاسبي بالنظم المحاسبية محل المقارنة.

النظام المحاسبي / الخدمة	المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"
النظافة الاستشفائية	ح/614	ح/6151	ح/614
الاعتناء بالمساحات الخضراء	ح/6151	ح/6156	ح/615
كراء سكنات للأطباء	ح/613	ح/613	ح/6133
التأمين من الحرائق والغمر بالمياه	ح/616	ح/616	ح/61601
صيانة عتاد الرقمنة بالمؤسسة	ح/6152	ح/615	ح/6153

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الأمثلة عن الخدمات الخارجية أن تسجيلها المحاسبي كله يصب ضمن حساب المصاريف "61" الذي يظهر مدينا ويقابله حساب المورد للخدمة أو وسيلة دفع الحقوق.

أما حساب الخدمات الخارجية الأخرى (ح/62) فيسجل به مختلف المصاريف غير الواردة في حساب 61، مثل مصاريف الإشهار، مصاريف النقل الجماعي للعمال، مصاريف المهمات والاستقبال.

مثال: في سبيل اقتناء جهاز التصوير بالموجات فوق الصوتية "échographie " تحملت المؤسسة الصحية "س" مصاريف الإعلان عن طلب العروض والإشهار في جردتين وطنيتين وكذا موقع "BOMOP" بمبلغ: 30.000 دج.

المطلوب: سجل العملية.

الحل:

تدرج مصاريف الإعلان والإشهار ضمن حساب " 623x" وتسجل وفق القيد التالي:

من: ح/ 623: مصاريف الإشهار مدين بـ 30.000 دج

إلى: ح/401x: موردو خدمات دائن بـ: 30.000 دج

ملاحظة: تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة العامة بالمؤسسات الصحية العمومية الفرنسية، تنص على أن مصاريف اقتناء التثبيتات العينية من مصاريف الدخول والإعلان عن طلبات العروض في الصحافة، يجب أن تدرج ضمن مصاريف البحث والتطوير[1]، ومنه فالتسجيل المحاسبي لمثالنا هذا يكون كالتالي:

من حـ/203: مصاريف البحث والتطوير، مدين بـ: 30.000 دج

إلى حـ/ 401: موردو الخدمات، دائن بـ: 30.000 دج

عند اقتناء الجهاز، يتم ترصيد حساب مصاريف البحث والتطوير مع حساب التثبيت المادي المعني، أما في حالة عدم جدوى طلب العروض فيتم اهتلاك قيمة مصاريف البحث التطوير بالمعدل الكامل (100%) خلال نفس السنة المالية.

3. حساب مصاريف المستخدمين (حـ/63):

يسجل بهذا الحساب مختلف المصاريف المتعلقة بالموظفين بالمؤسسة الصحية، كالمرتبات والأجور واشتراكات الضمان الاجتماعي، ويتفرع هذا الحساب حسب مدونة كل مؤسسة صحية إلى حسابات فرعية حسب الحاجة، ووفق لمحاسبة الأجور.

4. حساب الضرائب والرسوم (حـ/64):

يضم هذا الحساب الضرائب والرسوم المماثلة المدفوعة من المؤسسة الصحية اتجاه الدولة أو الجماعات المحلية، إضافة إلى المدفوعات التي لها صيغة اجتماعية أو اقتصادية مثل الاقتطاعات الضريبية المتعلقة برواتب وأجور الموظفين.

5. حساب أعباء عملياتية أخرى (حـ/65):

منح النظام المحاسبي المالي امكانية تسجيل في هذا الحساب مختلف المصاريف المتعلقة ببرامج الإعلام الآلي، الماركات التجارية والخسائر الناتجة عن الزبائن وكذا مصاريف الغرامات والمخالفات ونقصان القيمة في حالة التنازل عن تثبيتات مادية أو معنوية (حـ/652)، وهذا هو المعمول به في "م.إ.خ.ن"، في حين نجد النظام المحاسبي بـ"م.إ.ط.ع.ب" يسجل بهذا النظام كل من:

- المصاريف الاستثنائية للتسير حـ/657.
- فوارق المخزون للمنتجات الصيدلانية حـ/6572
- نقصان القيمة حـ/6573

[1] راجع مبحث: المحاسبة العامة بالمؤسسات الصحية العمومية الفرنسية انموذجا ، حـ/203: مصاريف البحث والتطوير.

- مصاريف المراقبة التقنية للسيارات حـ/ 658.

6. اهتلاكات، مؤونات وخسائر القيمة (حـ/68x):

خصص هذا الحساب لترحيل أقساط الاهتلاك والمؤونات أو تدني القيمة إلى جدول النتائج حيث تقوم كل النظم المحاسبية للمؤسسات الصحية محل المقارنة، بجعل حساب 68x مدينا بالمبلغ المخصص للاهتلاك أو المؤونة.

ثالثا. التقييد الميزانياتي وحسابات الأعباء

كما فعل محاسب "م.إ.ط.ع.ب" بمقاربة حسابات المنتوجات لمواد مدونة الميزانية العمومية، فقد اسقط مختلف حسابات الأعباء (حـ/6x) مع أغلب مواد الميزانية وفق المحاسبة العمومية، وانطلق في مقاربته هذه من طبيعة العبء/ النفقة، مما يسمح للمحاسب بعرض المعلومات المحاسبية ضمن قوائم مالية حسب "SCF" أو عرضها وفق الجداول والقوائم المرسلة من مختلف الهيئات العمومية (وزارة الصحة، وزارة المالية، مجلس المحاسبة). وسنتعرض بعض الأمثلة عن الأعباء مع مواد المدونة التي تقابلها:

- ✓ مرتبات المستخدمين، المتربصين والمتعاونين ذات تقييد محاسبي: عنوان 1، باب 1، مادة 1 يقابلها ⟵ حـ/ 631: أجور المستخدمين؛
- ✓ نفقات الماء، الكهرباء، الوقود، والطاقة الشمسية ذات تقييد محاسبي: عنوان 2، باب 6، مادة 1 يقابلها ⟵ حـ/ 607: مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات؛
- ✓ مصاريف المهام والتنقل داخل الإقليم، ذات تقييد محاسبي: عنوان 2، باب 1، مادة 1 يقابلها ⟵ حـ/ 625: التنقلات والمهمات والاستقبالات.

المطلب الثاني: قيود التسوية المختلفة

نهاية كل سنة مالية تقوم المؤسسات المطبقة للنظام المحاسبي المالي "SCF"، بمراجعة لعملياتها المحاسبية وجرد لمختلف ممتلكاتها والتزاماتها اتجاه الغير بهدف ضمان خلو التسجيلات المحاسبية خلال السنة من الأخطاء وكذا تحديد دقيق لنتيجة الدورة للسنة المالية. لذا سنتطرق في هذا المطلب لأهم قيود التسوية بالمؤسسة الصحية.

الفرع الأول: جرد الممتلكات

حث القانون رقم 07-11 على أنه " تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة ي السنة على الأقل، على اساس فحص مادي وإحصاء لوثائق ثبوتية"[1]،

كما نص المرسوم التنفيذي رقم 91-455 المتعلق بالجرد، على أنه يجب على المؤسسات العمومية التابعة للدولة أن تقوم بفحص مجروداتها نهاية كل سنة وكذا عند تغيير العون المسؤول عن الجرد، وفي حال أي فقدان للممتلكات بسبب فقدان، تحطم أو سرقة يجب تحرير محضر دقيق بالحادثة وتبليغه للسطات العليا.[2]

ومنه فإن عملية جرد الممتلكات نهاية كل سنة هي عملية قانونية ومحاسبية يجب القيام بها.

أولا. جرد الممتلكات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار- والمؤسسة الاستشفائية الخاصة – نايلة-

اعتبارا من بداية شهر ديسمبر من كل سنة تقوم "م.إ.ط.ع.ب" بموجب مقرر من المدير العام بتكوين ثلاثة مجموعات مكلفة بالجرد، حيث تمر المجموعة "أ" على مختلف مخازن المؤسسة وباستخدام التقنيات الحديثة "جهاز قارئ Code a barre" لتتحقق من تواجد مختلف المخزونات المدرجة في الوثائق الثبوتية ومن ثم مقارنتها بما هو مسجل محاسبيا وفي حال تسجيل فوارق تأتي المجموعة "ب" للتحقيق في ذلك وإن لزم الأمر يتم الاستعانة بالمجموعة "ج" للفصل في الفوارق.

أما في "م.إ.خ.ن" فإن عملية الجرد تتم نهاية كل سنة ويمكن أن تستمر إلى غاية جانفي من السنة الموالية، ويقوم بها أمناء المخازن وكذا المسؤول عن الوسائل العامة وفي حال وجود فوارق يتم تبليغ المسير العام، الذي يأمر بدوره بعملية تحقيق في الأمر.

[1] القانون رقم: 07-11، مرجع سبق ذكره، المادة 14.

[2] المرسوم التنفيذي رقم: 91-455، مرجع سبق ذكره، المواد 26-27-28.

جدول 90: مقارنة لعملية الجرد المادي بين المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– والمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–

التعيين	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–	المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–
فترة الجرد	ديسمبر سنة N	ديسمبر– جانفي
المكلفين بالجرد	ثلاثة مجموعات بموجب مقرر من المدير العام	أمناء المخازن، مسؤول الوسائل العامة، المحاسب.
الأشياء موضع الجرد	– أجهزة الإعلام الآلي؛ – الأدوية؛ – الأجهزة الطبية والملحقات – قطع الغيار – المعدات المكتبية – مختلف المخزونات وكل الممتلكات المنقولة	– أجهزة الإعلام الآلي؛ – الأدوية؛ – الأجهزة الطبية والملحقات – قطع الغيار – المعدات المكتبية – مختلف المخزونات
كيفية التعامل مع الفروقات	إعداد محضر وتسليمه للمدير العام ومحاسب المؤسسة ومن ثم معالجة محاسبية للفروقات.	إعداد محضر وتسليمه للمدير العام ومعالجة محاسبية للفروقات.

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا. التسجيل المحاسبي لفروقات الجرد:

تظهر أغلب الفروقات في الجرد ضمن المخزونات مثل المواد الغذائية، الأدوية، قطع الغيار وتمثل هذه الفروقات اختلاف الجرد المادي نهاية الدورة لهذه المخزونات مع ما هو مسجل محاسبيا، ونميز بها حالتين:

الحالة1: الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي: وتتفرع هي بدورها إلى حالتين

- ✓ وجود وثائق ثبوتية: وهي حالة تظهر عندما يسجل المحاسب استهلاكات أكبر مما هي في الواقع، وتكون بسبب سهو، سوء تقدير من أمين المخزن أو الخطأ، ولتصحيح هذه الحالة يسجل المحاسب القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
31x		حـ/ مواد أولية ولوازم	xxx	
32x		حـ/ تموينات أخرى	xxx	
	601x	حـ/ مستهلكات مواد أولية		xxx
	602x	حـ/ مستهلكات ت.أخرى		Xxx

ملاحظة: كلا المؤسستين يسجلان نفس القيد المحاسبي.

✓ عدم وجود وثائق ثبوتية: وهي عندما يجد المحاسب أنه يوجد جرد مادي للمخزونات أكبر مما هو مسجل محاسبي، فيعتبرها هنا كنواتج استثنائية عن عملية التسيير (حـ/757) ويسجل القيد التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
31x		حـ/ مواد أولية ولوازم	xxx	
32x		حـ/ تموينات أخرى	xxx	
	757	حـ/ ايرادات استثنائية عن عملية التسيير		xxxx

الحالة2: الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي ويتفرع منها حالتين

✓ وجود وثائق ثبوتية: وتحدث في حالة سهو أو نسيان لأحد سندات إخراج المواد الأولية أو التموينات الأخرى، فتستهلك المخزونات واقعيا، لكنها لم تسجل محاسبيا وعليه يسجل المحاسب القيد التصحيحي التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
601x		حـ/ مستهلكات مواد أولية	xxx	
602x		حـ/ مستهلكات ت.أخرى	xxx	
	31x	حـ/ مواد أ ولوازم		xxx
	32X	حـ/ تموينات أخرى		xxx

✓ عدم وجود إثبات: حيث يجد المحاسب بناء على محضر مجموعة الجرد كميات المخزون الفعلية أقل مما هو مسجل محاسبيا، لكن من دون تبرير أو وثائق ثبوتية وعليه يسجل القيد التصحيحي التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير	xxx	
	31x	حـ/ مواد.أ ولوازم		xxx
	32x	حـ/ تموينات أخرى		xxx

الفرع الثاني: تسوية التكاليف

وفقا لمبدأ الاستحقاق فإنه يجب إثبات المصروفات والخسائر التي تخص الفترة المالية الحالية فقط، سواء دفعت خلال الفترة الحالية أم لم تدفع بعد، والهدف من ذلك هو تحميل الفترة المالية الحالية بمصروفاتها الحالية.

أولا. المصروفات المدفوعة مسبقا:

قد يتبين لمحاسب المؤسسة الصحية أنه قام بدفع مبالغ مالية لمصروفات تتعدى الفترة المالية الحالية، وفي هذه الحالة يجب تحميل المصروف كل للفترة المحاسبية الخاصة به باستخدام حساب وسيط " مصروفات مدفوعة مسبقا".

وتظهر هذه الحالة في العديد من المصروفات مثل:

- ✓ تسديد اشتراك الانترنت لصالح المؤسسة الصحية لفترة تتجاوز السنة المالية؛
- ✓ تسديد الحقوق السنوية للبرامج المعلوماتية (تسيير الأجور، تسيير الميزانية..) لفترة تفوق السنة المالية؛
- ✓ تسديد حقوق تأمين المؤسسة الصحية وعتادها لفترة تفوق سنة مالية؛
- ✓ تسديد مستحقات اتفاقيات الصيانة للعتاد الطبي والملحقات لفترة تفوق السنة المالية؛

- واجهت هذه الحالة وأخرى شبيهات لها محاسب "م.إ.ط.ع.ب"، وعليه يقوم بقيود تسوية وفق ما يمليه النظام المحاسبي المالي "SCF"، حيث يقوم المحاسب بتحديد المصروفات المدفوعة مسبقا للفترة اللاحقة ويدرجها ضمن حـ/486، مدينا ويقابله حساب المصروف حسب طبيعته دائنا بنفس المبلغ.

مثال: قامت المؤسسة الصحية "س" خلال شهر مارس 2023، من تسديد لفاتورة تأمين ضد المخاطر الكبرى لمدة سنة بمبلغ: 300.000 دج، كما قامت خلال شهر أفريل من تسديد اشتراك سنوي للولوج إلى الانترنت الفضائي (في سبيل القيام بعمليات جراحية وفق التطبيب عن بعد) بمبلغ: 800.000 دج.

المطلوب: سجل قيود تسوية الأعباء المسددة مسبقا.

الحل:

الأعباء المسددة مسبقا لمصاريف التأمين (لسنة 2024) = $\frac{300.000}{12}$ × 02 أشهر = **50.000 دج**

الأعباء المسددة مسبقا لمصاريف الأنترنت (لسنة 2024) = $\frac{800.000}{12}$ × 03 أشهر = **200.000 دج**

التسجيل المحاسبي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
		---2023/12/31---		
486		حـ/ أعباء مقيدة مسبقا	250.000	
	616	حـ/ مصاريف تأمين		50.000
	626	حـ/ مصاريف أنترنت		200.000

عند بداية سنة 2024: يعكس القيد لإثبات مصاريف الدورة:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
		---2024/01/02---	50.000	
616		حـ/ مصاريف تأمين	200.000	
626		حـ/مصاريف أنترنت		
	616	حـ/ أعباء مقيدة مسبقا		250.000

ملاحظة:

إن هذا الإجراء المعمول به في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" تسمح بالتحديد الدقيق لنفقات الدورة المالية عن غيرها من الدورات، مما يساهم في تطبيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، وهذا ما يلاحظ عدم اهتمام المحاسبة العمومية التي تعتمد على أساس الصندوق، بحيث تراعي النفقة وتاريخ تسديدها بغض النظر عن موعد استهلاك النفقة.

الفرع الثالث: تسوية حساب المشتريات.

نظرا لطبيعة المؤسسة الصحية الاستعجالية ولضرورة المصلحة، قد يقوم المسير بإبرام صفقات عمومية بهدف امداد المؤسسة بالمواد الاولية الضرورية، وفي نهاية السنة المالية قد تظهر حالات استثنائية عن المشتريات بحيث يمكن أن تستلم المؤسسة الصحية فاتورة للمشتريات دون استلام المخزون بشكل كلي، أو العكس حيث تستلم مختلف السلع دون وصول الفاتورة.

أولا. استلام الفاتورة دون استلام كلي للمواد الأولية واللوازم:

تظهر هذه الحالة في عديد المرات بالمؤسسات العمومية للصحة، والسبب يكون في بعض الأحيان عدم انسجام بين محاسبة المواد الملزم بإمساكها أمناء المخازن مع محاسبة الصندوق الملزم بإمساكها نائب المدير للمالية والوسائل، إذ مع نهاية السنة المالية ودخول سنة أخرى وبعد استيفاء فترة التمديد التي يقدمها المحاسب العمومي للآمر بالصرف بالتسديد، يضطر هذا الأخير إلى طلب فاتورة بقيمة سند الطلبية الممضاة أول السنة دون استلام كلي للبضاعة.

مثال: قامت المؤسسة العمومية للصحة "س" مع بداية سنة 2023، بإبرام صفقة عمومية وفق القوانين المعمول بها، نتج عنها إمضاء اتفاقية مع المورد "ع" تلزمه بتسليم ما قيمته: 1.300.000 دج من اللحوم الحمراء لصالح المؤسسة.

- بتاريخ: 2023/12/21، طلب مدير المؤسسة من المورد "ع" الإسراع بإحضار فاتورة بقيمة الاتفاقية للالتزام بها وتسديدها قبل غلق الآجال من المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي، علما أن قيمة اللحوم التي تم تسليمها إلى غاية نهاية السنة كانت: 950.000 دج.

المطلوب: قم بتسجيل قيود التسوية للمشتريات.

الحل:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
		---2023/12/21---		
381		حـ/ مشتريات مواد أولية	1.300.000	
	4012	حـ/ المورد "ع"		1.300.000
		(استلام فاتورة رقم...)		
		---// ---		
31x		حـ/ مواد أولية –لحوم–	950.000	
	381	حـ/ مشتريات مواد أولية		950.000
		(سندات استلام رقم...)		

تسديد الفاتورة قبل غلق الآجال من طرف المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي.

عند نهاية السنة المالية، وفي حالتنا هذه سيظهر حساب المشتريات (حـ/381) مدينا بقيمة 350.000 دج لذا يجب ترصيده على سبيل التسوية مع حساب مخزونات خارجية (حـ/37)

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
		---2023/12/31---		
4012		حـ/ المرود "ع"	1.300.000	
	515	حـ/ الخزينة العمومية		1.300.000
		(حوالة تسديد رقم....)		

ملاحظة: يعتبر تسديد فاتورة لمتعامل اقتصادي قبل اتمامه للسلع الملتزم بتمويلها خطأ تسيري لا يغتفر، وتعريض المال العام للنهب، قد يتعرض المسير للمسائلة القانونية بسببها، لذا يلجأ المدراء إلى طلب التزام كتابي ممضى من المتعامل الاقتصادي بإتمام السلع المتبقية، كوسيلة حماية لهم.

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
		---2023/12/31---		
37		حـ/ مخزونات خارجية	350.000	
	381	حـ/ مشتريات مواد.أ		350.000
		(التزام رقم...)		

ثانيا. استلام السلع دون من المواد الأولية واللوازم دون استلام الفاتورة:

تتكرر هذه الحالة كذلك بالمؤسسة العمومية للصحة، خاصة عند موردي الأدوية، إذ بسبب حرص صيدلي المؤسسة يقوم المورد بتسليم كل الأدوية الملتزم بها اتجاه المؤسسة، بينما تراخي موظفي مكتب الميزانية والمحاسبة اتجاه متابعة الفواتير والوثائق الثبوتية، يجعلنا أمام حالة عدم استلام الفواتير، لذا يجب القيام بقيد تسوية، بترصيد حساب المشتريات (حـ/381) مع حساب الفواتير التي لم تستلم بعد (حـ/408)

مثال: قامت المؤسسة الصحية "س" بابرام استشارة لتزويدها من طرف المورد "ج" بالكواشف المخبرية "Les réactifs de laboratoire"، بقيمة: 600.000 دج، حيث قام المورد بتسليم كلي للمواد بتاريخ: 2023/11/12، لكن لم يقدم الفاتورة إلى غاية نهاية السنة.

المطلوب: قم بتسجيل قيود التسوية.

الحل:

تسجيل قيد استلام الكواشف المخبرية:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
		---2023/11/12---		
31x		حـ/ مخزون من كواشف مخبرية	600.000	
	381x	حـ/ مشتريات كواشف.م		600.000
		(سند استلام رقم...)		

عند نهاية السنة نقوم بترصيد حساب المشتريات من الكواشف المخبرية وفق القيد التالي:

م	د	البيـــــان	م مدين	م دائن
		---2023/12/31---		
381x		حـ/ مشتريات كواشف.م	600.000	
	408x	حـ/ فواتير لم تصل		600.000

مع بداية السنة المقبلة (2024) وعند استلام الفاتورة من المورد نرصد حساب (408) مع حساب المورد المعني (401x)

ثالثا. التقادم الرباعي للديون

تنقضي الديون المستحقة للغير وتسقط نهائيا لصالح المؤسسة العمومية للصحة، لأجل أربعة (04) سنوات من اليوم الأول من السنة المالية التي أصبحت فيها تلك الديون مستحقة.[1]

غير أنه هناك حالات لا يطبق فيها هذا الإجراء تتمثل في:[2]

- وجود مانع مبرر شرعا كعديمي الأهلية؛
- الغائبين والمحكوم عليهم بعقوبات جنائية، إذا لم يكن لهم نائب قانوني؛
- الطعن القضائي يوقف إجراء التقادم الرباعي، غير أنه لا يقبل الطعن بعد انتهاء مدة التقادم (04 سنوات)؛
- عند عدم صرف الديون في الآجال بفعل من الإدارة، كما لا تطبق إجراءات التقادم الرباعي على الأجور ولواحق أجور المستخدمين بالمؤسسة.[3]

1. المعالجة المحاسبية للديون المتقادمة:

صرح محاسب "م.إ.ط.ع.ب" بأنه لم يواجه حالة للتقادم الرباعي للديون، إذ كل الديون والمستحقات اتجاه مؤسسته تسدد خلال السنة المالية واقصاها خلال السنة المقبلة، لذا لم يحدث وأن قام بإسقاط حق لأحد الموردين. لذا فالمعالجة المحاسبية يمكن استنباطها من قواعد النظام المحاسبي المالي "SCF" من خلال ترصيد حساب المورد المعني(401) أو (404) مع حساب منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير (757)

مثال:

قام المورد "أ" بتمويل المؤسسة العمومية للصحة "س" بأجهزة التكييف الهوائي بقيمة: 120.000 دج، بتاريخ: 2018/03/20، غير أنه لم يرسل المورد المعني فاتورة البيع إلى غاية نهاية سنة 2021، أين أمر المحاسب العمومي مجلس الإدارة بإعداد محضر لتقادم دين المورد "أ".

[1] قانون رقم: 84-17، مؤرخ في 07 يوليو سنة 1984، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد: 1040، المادة 16.

[2] القانون رقم: 84-17، نفس المرجع، المادة 17.

[3] قانون رقم: 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 64.

المطلوب: سجل قيد التسوية المحاسبية للتقادم الرباعي للديون.

الحل:

يتم احتساب فترة التقادم الرباعي المتمثلة في أربعة (04) سنوات منذ تاريخ أول يوم للسنة المالية التي أصبح فيها الدين مستحقا، أي منذ تاريخ: 2018/01/01، وليس منذ تاريخ تسليم السلعة (2018/03/20).

لذا عند تاريخ: 2021/12/31، يجري على الدين قاعدة التقادم الرباعي، وبعد إعداد محضر التقادم الرباعي من طرف مجلس إدارة المؤسسة، يسجل محاسبيا قيد إسقاط الدين التالي:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
		---2021/12/31---		
404x		حـ/ مورد تثبيتات "أ"	120.000	
	757	حـ/ منتوجات استثنائية		120.000
		(محضر تقادم رباعي رقم...)		

الفرع الرابع: تكوين مؤونة مخاطر

بسبب عمل المؤسسات الصحية والذي ينم على أخطار لحياة المرضى، فإنه قد تتعرض هذه المؤسسات إلى العديد من المسائلات والمنازعات القضائية، سواء كانت بسبب خطأ شخصي اتجاه أحد المرضى، ينسب للعون العمومي (كالطبيب أو الممرض) أو بسبب خطأ مرفقي تتحمله الإدارة، فإنه يمكن أن ينجم عن هذه المنازعات تعويضات مالية لصاحب العريضة، لذا نجد أن النظام المحاسبي المالي "SCF" قد منح امكانية التنبؤ بخطر المنازعات والدعاوى القضائية ومن ثم تشكيل مؤونة للخطر الذي يمكن أن يداهم المؤسسة.

حيث يقوم المحاسب بتشكيل مؤونة أخطار بسبب منازعات بإجراء القيد التالي:

من حـ/ 683: مخصصات مؤونات لخصوم غير جارية.

إلـى حـ/1581: مؤونة منازعات مع الغير

أما مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية فيقدم حـ/151: مؤونات المنازعات القضائية.

في حالة عدم صدور حكم ضد المؤسسة الصحية فإنه يتم إلغاء المؤونة المشكلة وفق القيد التالي:

من حـ/ حـ/1581: مؤونة منازعات مع الغير

إلـى حـ/783: استرجاع مؤونات خصوم غير جارية.

مثـال: بتـاريخ 2022/08/07، تلقت المؤسسـة الصـحية "س" إشـعارا مـن المحكمـة ينص علـى أنـه قـام المواطن "ع" برفـع دعـوى قضـائية أمـام مصـلحة إيـداع العرائض بالمحكمـة الإداريـة، يـتهم فيهـا المؤسسـة وطبيبها الجراح بالتهاون والتقصير أثناء القيام بعملية جراحية لولادة زوجته والتي نجم عنها وفاة الجنين؛

كما قدر رئيس مكتب المستخدمين والمنازعات بالتشاور مع محامي المؤسسة بأنه سيتم تكييف الخطأ على أنه مرفقي وستتحمل المؤسسة تعويض ماليا قدره 250.000 دج

المطلوب: سجل قيود تشكيل مؤونة المنازعات مع الغير.

الحل:

قيد تشكيل مؤونة المنازعات مع الغير:

م	د	البيـــــــان	م مدين	م دائن
		---2021/12/31---		
683		حـ/ مخصصات مؤونات خ.غ.ج	250.000	
	1581	حـ/ مؤونة منازعات		250.000
		(إشعار شكوى رقم...)		

المطلب الثالث: القوائم المالية

الفرع الأول: طبيعة القوائم المالية

تعتبر القوائم أو الكشوف المالية من مخرجات النظام المحاسبي المالي "SCF" والتي تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، كما تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة، وتسمح كذلك بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

وحدد النظام المحاسبي المالي "SCF" هذه القوائم المالية متمثلة في:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- الملحق.

أما مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية، فقام بتحديد القوائم المالية الواجب إعدادها في:

- الوضعية المالية (الميزانية)؛
- وضعية النجاعة المالية (حساب النتائج)؛
- جدول تغير في الأصول الصافية؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- الملحق

ويقوم النظام المحاسبي بكل من "م.إ.خ.ن" و "م.إ.ط.ع.ب" بإعداد القوائم وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، ونفس الأمر بنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"

جدول 91: مقارنة للقوائم المالية بالنظم المحاسبية محل المقارنة.

المؤسسة / القائمة	المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–	المؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار –	نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية"03CoH"	مشروع المحاسبة العامة في م.ع.إ
الميزانية	✓	✓	✓	✓ (تسمى قائمة الوضعية المالية)
حساب النتائج	✓	✓	✓	✓ (تسمى قائمة النجاعة المالية)
جدول سيولة الخزينة	✓	✓	✓	✓
جدول تغير الأموال الخاصة	✓	✓	✓	✗
جدول تغير في الأصول الصافية	✗	✗	✗	✓
الملحق	✓	✓	✓	✓

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 91، أن كل النظم المحاسبية محل المقارنة تقوم بإعداد كل من الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة والملحق، عدا مشروع المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الإدارية فقد جاء قائمة تحت مسمى " جدول تغير في الأصول الصافية" بدل قائمة جدول تغير الأموال الخاصة.

الفرع الثاني: محتويات القوائم المالية

أولا. الميزانية:

تصف الميزانية بشكل منفصل، عناصر الأصول والخصوم، وتتكون هذه العناصر بكل من النظم المحاسبية لـ"م.إ.خ.ن" و "م.إ.ط.ع.ب" وكذا بنظام "03CoH" من:

1. الأصول:

- ✓ **التثبيتات المعنوية:** تتضمن مختلف البرامج المعلوماتية المستخدمة في تشغيل المعدات الطبية، برامج إعداد الأجور، برامج تسيير الميزانية والموارد البشرية...
- ✓ **التثبيتات العينية:** أراضي، مباني، معدات طبية، سيارات الإسعاف، تثبيتات عينية مكتبية ومختلفة..
- ✓ **الاهتلاكات:** مختلف اهتلاكات التثبيتات المعنوية والعينية.
- ✓ **المخزونات:** تتمثل أساسا في المواد الصيدلانية، الأدوية، مواد التغذية، مواد النظافة، مواد التعقيم، الأكسجين ومختلف الغازات الطبية، وقطع الغيار..
- ✓ **الزبائن والمدينين الآخرين:** خاصة المرضى متلقي الخدمة الصحية.
- ✓ **حسابات الخزينة:** تتمثل في حساب المؤسسة في خزينة الدولة، حساب البنك (بالنسبة للمؤسسة الصحية الخاصة) والصندوق.

2. الخصوم:

- ✓ **حساب رؤوس الأموال:** ونميز هنا بين حالتين:

حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة–: ويتكون حساب رؤوس الأموال من رأس المال الصادر، الاحتياطات، الترحيل من جديد، نتيجة صافية.

حالة المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–: الترحيل من جديد، النتيجة الصافية.

- ✓ **خصوم غير جارية:** قروض، ديون غير جارية، مؤونات ومنتوجات ثابتة مسبقا.

- ✓ **الموردون والدائنون الآخرون:** موردون، ضرائب، ديون أخرى.

ثانيا. حساب النتائج:

حساب النتائج قائمة تلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة الصحية خلال السنة المالية، وتخلص هذه القائمة إلى تحديد النتيجة الصافية سواء كانت ربح أو خسارة.

بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بشار فإن حساب النتائج يوضح مجمل الإيرادات ممثلة في حـ/7xx ومجمل النفقات ممثلة في حـ/6xx، والفارق بينهما هو النتيجة، أما المؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– فيقوم بإعداد قائمة حساب النتائج تبرز مجمل المنتوجات حسب الطبيعة مطروحا منها مجمل الأعباء حسب طبيعتها وإبراز نتيجة الدورة.

ومنه يمكن القول بأن:

النتيجة بـ "م.إ.ط.ع.ب" = الإيرادات السنوية – النفقات السنوية

النتيجة بـ "م.إ.خ.ن" = المنتوجات – الأعباء

خلاصة الفصل:

لقد خصصنا هذا الفصل لدراسة مقارنة بين ثلاثة أنواع من المؤسسات الصحية تمثلت في: مؤسسة عمومية للصحة ومؤسسة استشفائية ذات طابع خاص ومؤسسة استشفائية خاصة، حيث من خلال ما سبق من اطلاع وتحليل وجدنا أن الطابع القانوني للمؤسسات سالفة الذكر به اختلاف حيث تصنف المؤسسات العمومية للصحة بأنها مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص، أما المؤسسة الاستشفائية فتصنف بأنها ذات طابع خاص، بينما تدرج المؤسسات الاستشفائية الخاصة تحت أشكال الشركات التي ينص عليها القانون التجاري؛

كما توصلت الدراسة إلى أن للنظم المحاسبية بالمؤسسات الصحية محل المقارنة خصوصيات مشتركة لعل أهمها: سرعة تقادم واهتلاك التثبيتات الطبية، وصعوبة قياس تكلفة العلاج لكل فرد على حدى، وكذا اشكالية التعاقدية مع هيئات الضمان الاجتماعي، كما أن غياب مدونة حسابات رسمية جعل هنالك تباين في التسجيلات المحاسبية بالمؤسسات الصحية التي تعتمد النظام المحاسبي المالي، وعدم وجود دليل محاسبي يوضح مختلف المعالجات المحاسبية بالمؤسسات الصحية وضع أغلب المحاسبين أمام محاسبة إبداعية غير موحدة؛

وتوجد عديد الحالات الخاصة بالمؤسسات الصحية محل المقارنة، أبرزها كيفيات تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية بالمؤسسة، وكيفية إدراج التثبيتات العينية التي نشئها المؤسسة الصحية بوسائلها الخاصة، أو التسجيل المحاسبي للتثبيتات التي تحوزها المؤسسة عن طريق هبة أو وصية أو التي يتنازل عنها لصالحها، والاعتراف بقطع الغيار على أنها تثبيتات منفصلة، كما أبرزت الدراسة المقارنة على أن المعالجة المحاسبية للمخزونات حالات خاصة أهمها: الحصول على مخزونات فش شكل تبرعات أو هبات، وحالة تحويل المخزونات بين المؤسسات الصحية، والإنتاج الذاتي، وأتممنا الدراسة المقارنة بالاطلاع على أهم المعالجات المحاسبية بالتصنيفات الأخرى من حسابات الغير والحسابات المالية وصولا لحسابات التسيير.

الخاتمة

خاتمة

جاء في التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2023، تقرير فرعي حول تقييم تجريب التسيير الاستشفائي الحديث، مع دراسة ميدانية تدقيقية لكل من المؤسسات الاستشفائية بعين تموشنت وعين الترك (وهران) وعين أزال (سطيف) والتي كلها تخضع للنظام المحاسبي المالي "SCF" بالرغم من تلقيها إعانات مالية من ميزانية الدولة، وقد خلصَ التقرير إلى أنه بالرغم من القانون الخاص الذي منح لهذا النوع من المؤسسات الصحية مجالا واسعا للمبادرة خاصة مع تخلصها من الرقابة السابقة عن النفقات، وعدم خضوعها لإجراءات الوظيفة العمومية، إلا أنها تسجل عديد النتائج غير المرضية حسب التقرير، إذ لم يكن هنالك تأثير كبير على تحسن النشاط الاستشفائي، مع صعوبات في تنفيذ النظام المحاسبي المالي "SCF" لا سيما ما تعلق بطرق تقييم الأصول الثابتة والمخزونات وعدم وجود مخطط محاسبي خاص بقطاع الصحة ودليل الإجراءات المحاسبية ونقص التكوين لمستخدمي المحاسبة، كل هذا يؤثر سلبا على موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية لهذه المؤسسات.

وبالفعل فإن نتائج دراستنا تتقارب مع نتائج تقرير مجلس المحاسبة، حيث من خلال مقارنة كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون – بشار– والمؤسسة الاستشفائية الخاصة –نايلة– مع دراسة نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03COH" وكذا مختلف قواعد المحاسبة العمومية والتطرق لنظام المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية الصحية بفرنسا، كل هذا ساهم في بلورت النتائج التالية:

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة توصلنا للنتائج التالية:

- لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية خصوصية تميزها عن غيرها من المؤسسات، وتتمايز هذه الخصوصية حسب ما إذا كانت المؤسسة الصحية عمومية أو خاصة، حيث يلاحظ أن الخدمات الصحية المقدمة بهذه المؤسسات غير متجانسة وغير نمطية وتختلف من مريض لآخر، كما يجب أن يتم التكفل بالمريض بسرعة ودون انتظار لإجراءات إدارية أو محاسبية، والدورة

المستندية بالنظام المحاسبي في المؤسسة الصحية تختلف كذلك من مؤسسة لأخرى وحسب هدفها إن كان ربحيا أو ذو غاية عمومية اجتماعية، بل حتى مخرجات النظام هي كذلك لها خصوصية إذ تهدف هذه المخرجات المتمثلة في قوائم مالية وتقارير إلى توفير معلومات مالية ومحاسبية تساهم في التخطيط والمتابعة واتخاذ القرار.

- توجد عديد القوانين التي تُلزم بها المؤسسة العمومية للصحة، تعرقل من سلاسة وضع النظام المحاسبي المالي "SCF" حيز التطبيق وفي بعض الأحيان تتعارض مع هذا الهدف، حيث من خلال الدراسة ثبت لنا أن قانون الصحة رقم 18-11، لا سيما ما جاءت به المادة 302 التي تنص على خضوع نفقات المستخدمين للمحاسبة العمومية، أما نفقات التسيير فتخضع للنظام المحاسبي المالي "SCF" مع رقابة بعدية من طرف محافظ الحسابات، في حين جاء قانون المحاسبة العمومية الجديد 23-07، بمفهوم جديد للتسيير المالي وقواعده بالمؤسسات العمومية للصحة، والتي أخرجها من صفة المؤسسة العمومية الإدارية وأدرجت بنفس التسمية "مؤسسة عمومية للصحة" ومن ثم نص على ضرورة تطبيق ثلاثة أنواع من المحاسبة:

❖ محاسبة ميزانياتية: يكلف بها المراقب الميزانياتي؛

❖ محاسبة تكاليف: يكلف بها الآمر بالصرف؛

❖ محاسبة عامة: من مهام المحاسب العمومي.

وجاء هذا القانون استكمالا للإصلاحات التي مست تسيير ميزانية الدولة بعد القانون العضوي لقوانين المالية 18-15، كما أن المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسب العمومي تهدف إلى تحديد الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة المحققة من المؤسسة، في حين لم يوضح قانون الصحة 18-11 الهدف من تطبيق نظام "SCF" على نفقات التسيير. كما سمحت دراستنا بالاطلاع على إشكال الملك الوطني حسب قانون الأملاك الوطنية رقم 90-30، والذي يصنف المقتنيات التي لا تستهلك من المرة الأولى ويفوق سعرها مبلغ 3.000دج كملك عمومي يجب جرده ومتابعة قيمته، في حين للنظام المحاسبي المالي "SCF" شروط أخرى لكيفيات تصنيف الأصل على أنه تثبيت.

- غياب النصوص التنظيمية والتطبيقية لقانون الصحة 18-11، خاصة ما جاء به فيما تعلق بالتسيير المالي والمحاسبي، جعل ضبابية وغموض يكتنف المهنيين والباحثين الأكاديميين حول كيفيات وطرق اسقاط النظام المحاسبي المالي "SCF" وما يحتويه من إطار تصوري للفروض والمبادئ المحاسبية

وطرق التقييم وكيفيات المعالجة، على المتطلبات العملية لتسيير المؤسسة العمومية للصحة، خصوصا مع التوجه نحو ميزانية البرامج وكذا صدور قانون المحاسبة العمومية الجديد.

- إن قانون المحاسبة العمومية وقواعد التسيير المالي رقم 23-07، قد جاء بمقاربة جد هادفة تمس المحاسبة العمومية بمختلف أنواعها (إلتزامات، صندوق) والتي تهدف بالأساس من التحقق للامتثال لاستهلاك الاعتمادات المالية المفتوحة في حدود المرخص به، مع المحاسبة العامة التي تهدف إلى تحديد حركة الممتلكات والوضعية المالية للمؤسسة، لكن لا يمكن لهذه المقاربة أن تنجح في أرض الواقع دون إطار مرجعي يوائم المحاسبتين والمستوحى بشكل أساسي من معاير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" مع معاير المحاسبة الدولية "IFRS".
- تجربة المؤسسات الاستشفائية العشرة (10) ذات طابع تسييري خاص، تعتبر مكسب ذو قيمة فعالة في تحديد معالم تنفيذ ما جاء به قانون الصحة فيما يخص إخضاع شق من ميزانية المؤسسات العمومية للصحة للنظام المحاسبي المالي "SCF"، إذ من خلال دراستنا الميدانية للنظام المحاسبي بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–، ثبت أنه مر بأشواط كبيرة في تكييف نظام "SCF" مع المتطلبات العملية لمؤسسة صحية تمول من ميزانية الدولة، لا سيما ما تعلق بمقاربة المحاسبة الميزانياتية وتقييدها مع مدونة حسابات SCF، وبالرغم من الاختلالات المسجلة بتسيير هذه المؤسسة، إلا أنها تظل تجربة جديدة تحتسب للمسؤولين القائمين عليها، يمكن أن يستعان بها مع مختلف تجارب المؤسسات الاستشفائية الأخرى لإخراج مجموعة من النصوص التنظيمية والتطبيقية التي وعد بها قانون الصحة والتي تهتم بكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسة العمومية للصحة.
- غياب مدونة حسابات حسب النظام المحاسبي المالي "SCF" جعل هنالك فروقات في الحسابات المستخدمة بين المؤسسات الصحية، حيث من خلال الدراسة المقارنة لاحظنا أنه توجد بعض الفروقات الجوهرية في الحسابات التي يتم فيها إدراج مختلف أصول وخصوم بالمؤسسات والأنظمة محل الدراسة، خاصة ما تعلق بالتثبيتات والمخزونات؛
- كما توصلنا إلى نتيجة مفادها أن أحسن مدونة حسابات مستنبطة من نظام "SCF" وتشمل مختلف العمليات المحاسبية بالمؤسسة الصحية، هي تلك المدونة الخاصة بنظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية "03CoH"، إذ وجدناها مدونة موسعة وتم إعدادها بدقة لتتناسب مع النشاط الخدمي الصحي على مختلف مستويات عمل المؤسسات الصحية.

- توفر المحاسبة العامة وفق نظام "SCF" بالمؤسسات العمومية للصحة، بيانات محاسبية هامة لاتخاذ القرار خاصة أن المحاسبة العامة تختلف عن العمومية من ناحية تقسيم التسجيل المحاسبي للحدث المالي إلى مرحلتين:

❖ **مرحلة المعاينة "La constatation"**: ويتم بها إثبات الحقوق لصالح المؤسسة أو الالتزامات عليها، مثل: عند وصول فاتورة الكهرباء نسجل: من حـ/ 628 مصاريف الكهرباء إلى حـ/ 401 المورد؛

❖ **مرحلة التسوية " La régularisation "**: ومن خلالها يتم تسوية مختلف الحقوق والالتزامات، لنفس المثال السابق: عند تسديد فاتورة الكهرباء نسجل: من حـ/ 401 المورد إلى حـ/ 517 الخزينة.

حيث تمثل هذين المرحلتين المفهوم الجديد للمحاسبة على أساس الاستحقاق، الذي يعترف بالعمليات المالية خلال الفترة التي دفعت بها، بغض النظر عن حركية النقدية الخاصة بها، ومنه يضمن ظهور الأصول والالتزامات المرتبطة بالسنة المالية بصفة صادقة وكاملة.

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسة الصحية الخاصة يختلف عن تطبيقه بالمؤسسة الصحية العمومية، ويبرز هذا الاختلاف من خلال:

❖ هدف المؤسسة الصحية الخاصة هو ربحي براغماتي بالدرجة الأولى، لذا ينتظر ملاك المؤسسة والأطراف المعنية من النظام المحاسبي أن يخرج لهم قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية توضح المركز المالي للمؤسسة ونتيجة الدورة، بينما بالمؤسسة العمومية للصحة فالهدف اجتماعي، إذ تسعى هذه المؤسسة إلى تقديم خدمة عمومية صحية بهدف تغطية صحية تمس كل شرائح المجتمع على اختلاف قدراتهم المالية، لذا فالمنتظر من النظام المحاسبي المالي بهذه المؤسسة هو حصر حركية الممتلكات وتقييمها ومن ثم إثبات المركز المالي وتقديم قوائم مالية ذات شفافية تساهم في الرقابة والمسائلة.

❖ النظام المحاسبي المالي "SCF" وما جاء به من إجراءات وطرق تقييم ومبادئ موجهة خصيصا للمؤسسة الاقتصادية ذات التوجه الربحي، لذا فتطبيقه بمؤسسة صحية خاصة يكون بسلاسة ويتكيف مع طبيعة النشاط (تكييف مدونة الحسابات حسب نشاطات المؤسسة الصحية الخدمية)، في حين لاحظنا من خلال دراستنا أن المسؤولين عن المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– واجهوا عديد الصعوبات والتحديات في تطبيق النظام المحاسبي المالي، خاصة مع مجانية العلاج فالهدف

الاقتصادي غائب، والميزانية بنهاية السنة عبارة عن إيرادات محصلة ونفقات مسددة، مع إثبات لأصول المؤسسة وقيمتها المحاسبية بعد الاهتلاك.

- ❖ عملية إعادة التقييم للأصول حسب النظام المحاسبي المالي "SCF" تتم بصفة انتظامية بالمؤسسات الاقتصادية ومن ثم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها، وهذا ما تخضع له المؤسسة الصحية الخاصة، بينما بالمؤسسة العمومية للصحة فإن عملية إعادة تقييم للأصول لم تحدث من قبل، ولا يوجد أي نص قانوني أو تنظيمي يوضح العملية، في حين تؤكد مديرية الأملاك الوطنية أن تقييم أو إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة (أصولها) من صلاحياتها هي فقط.
- ❖ يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" بالمؤسسات العمومية للصحة، العديد من الحالات الخاصة، التي لا تحدث بالمؤسسة الصحية الخاصة، مثل حالة التنازل المجاني عن تثبيتات لصالح مؤسسة صحية أخرى، أو حالة تحويل المخزون من الأدوية الذي قارب على الفساد إلى مؤسسة صحية أخرى في حاجة إليه، دون أن يكون لهذا التحويل أي أثر على المحاسبة، وكذلك حالات استلام إعانات من هيئات عمومية غير الدولة (الولاية، المجلس الشعبي البلدي..) أو من الخواص، حيث يتطلب معالجة هذه الحالات الخاصة دليلي منهجيا معدا خصيصا للمؤسسات العمومية للصحة دون مثيلاتها الخاصة.
- ❖ بالرغم من خضوع المؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار– للنظام المحاسبي المالي "SCF" إلا أنه يضطر المحاسب إلى تطبيق نوع آخر من المحاسبة تسمى بالمحاسبة الميزانياتية، والسبب في ذلك يعود إلى أن المشرع المالي يرى أن أي مؤسسة عمومية تتلقى إعانات عمومية يجب أن تخضع لمحاسبة ميزانياتية، وهذا الأمر سينطبق لا محالة على المؤسسات العمومية للصحة ككل في حال تطبيها نظام "SCF" وعليه ستكون ملزمة بمحاسبة ميزانياتية ومحاسبة حسب SCF وكذلك محاسبة تكاليف، والتحدي يكمن في التوفيق بين المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة وفق SCF، خاصة وأننا من خلال دراستنا وضحنا كيف أن لبعض الأحداث المالية أثر على المحاسبة العامة وليس لها أثر على المحاسبة الميزانياتية والعكس أيضا في بعض الأحيان، لذا فهذا الشرط للتوفيق بين المحاسبتين غير موجود بالمؤسسات الصحية الخاصة التي تمسك إجباريا محاسبة مالية وفق "SCF" وهي حرة في تطبيق محاسبة تسيير أم لا.

– يعتبر نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية "03CoH"، أول نظام معلوماتي محاسبي جاء بمفهوم المحاسبة العامة بالمؤسسات العمومية للصحة، إذ ومنذ دخوله حيز الخدمة سنة 2014، إلى غاية

يومنا هذا، لا تزال بعض المؤسسات العمومية للصحة تطبقه كنظام معلوماتي محاسبي، يقدم مجموعة من المعالجات المحاسبية، كمحاسبة الصندوق ومحاسبة التكاليف مع محاسبة عامة تسجل مختلف حركات الأصول وتوضح المركز المالي للمؤسسة نهاية السنة، من خلال قوائم مالية مكيفة مع المحاسبة المالية وفق "SCF".

التوصيات:

من خلال الجانب التطبيقي للدراسة والنتائج المتوصل إليها، فإننا نوصي بالتالي:

- ضرورة الإسراع في إصدار النصوص التنظيمية من مراسيم، قرارات، مناشير وتعليمات من طرف وزارة الصحة والتي تخص كيفيات مسك المحاسبة وفق ما جاء به قانون الصحة 18-11، حيث لحد الساعة لا يزال تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" على شق نفقات التسيير مبهما، ويحتاج لعديد الشروحات والتأطير ليتم ذلك؛
- استغلال تجربة المؤسسات الاستشفائية العشر (10) ذات التسيير الخاص والتي سبق لها وأن خضعت للنظام المحاسبي المالي "SCF" في تسييرها المالي، إذ يمكن عمل ورشات مصغرة مع محاسبي ومسؤولي هذه المؤسسات للخروج بنصوص تنظيمية وتطبيقية لكيفيات مسك محاسبة المؤسسات العمومية للصحة وفق "SCF".
- ضرورة استخدام نظام معلوماتي مدمج، لمسك المحاسبة بالمؤسسات العمومية للصحة، خاصة وأن هذه المؤسسات لها تشعبات عديدة في أعمالها المحاسبية والمالية طوال السنة، لذا فالأحسن هو تطوير نظام معلوماتي مدمج يُعنى بالعمليات المالية والمحاسبية، يكون موحدا بكل المؤسسات العمومية للصحة بالقطر الوطني، ويساهم في الرقابة عليها وتقييم فعالية المسؤولين من الناحية المالية، ونرى من خلال دراستنا التطبيقية، أن نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية "03CoH" يعتبر نظام معلوماتي محاسبي وتسيري بامتياز، لما له من خصاص وأساليب معالجة ومتابعة، لكن يعاب عليه التعقيد والتعمق وصعوبة استغلال واجهة النظام، مع ما يستلزمه من انضباط في إدراج البيانات من طرف موظفين عدة وعلى مستويات مختلفة، وهذا ما جعل عديد المدراء بالمؤسسات العمومية للصحة يَنتهون عنه ويتوجهون لبرامج أخرى أكثر بساطة؛
- التنسيق بين وزارة الصحة والمجلس الوطني للمحاسبة "CNC" لإخراج دليل عام للمحاسبة بالمؤسسات الصحية سواء كانت خاصة أو عمومية، يوضح من خلال هذا الدليل كيفيات مسك المحاسبة وفق

النظـام المحاسـبي المـالي "SCF" مـع عـرض لأهـم المعالجـات المحاسـبية وطـرق القيـاس والتقيـيم والإفصاح، وكذا التطرق للحالات الخاصة؛

- وجب إصدار مدونة حسابات للمؤسسات الصحية (العمومية والخاصة على سواء) تكون مستنبطة من النظام المحاسبي المالي "SCF" وتخص طبيعة المؤسسات الصحية (من أدوية، معدات طبية، أصول استشفائية وغيرها..) لما لها من دور في توحيد محاسبة المؤسسات الصحية وتسهيل عملية الرقابة والمقارنة بين مخرجات هذه المحاسبة، ودوما ومن خلال دراستنا التطبيقية، نلاحظ أنه يمكن استغلال مدونة الحسابات المدمجة في نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثية "03CoH" والتي ألمّت بكل جوانب العمل الاستشفائي وأسقطته على حسابات وفق "SCF".
- ضرورة الدمج بين المحاسبة العامة وفق "SCF" ومحاسبة التكاليف في التسيير الاستشفائي لما لهما من دور في تحسين التسيير والرقابة عليه، فكما هو معلوم كل نوع من المحاسبتين يعالج بيانات محاسبية لا يمكن للنوع الآخر التطرق إليها، لذا وفي حالة تعميم تطبيق النظام المحاسبي المالي "SCF" على كل المؤسسات العمومية للصحة، فهذا لا يستلزم الاستغناء عن حساب التكاليف بها، لكن وجب تحيين طريقة الحساب والخروج من طريقة الأقسام المتجانسة، إلى طريقة أخرى أكثر حداثة وفعالية.

آفاق الدراسة: نظرا لتشعب موضوع الدراسة وعمقه البحثي، يمكن اقتراح المواضيع التالية التي نظن أنها ستثير اهتمام الباحثين مستقبلا:

- آفاق تحديث التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة وفق قانون المحاسبة العمومية وقواعد التسيير المالي رقم: 23-07؛
- أهمية التحول للمحاسبة على أساس الاستحقاق بالمؤسسات العمومية للصحة؛
- دور التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل التوجه نحو التسيير العمومي الحديث؛
- أساليب التدقيق في القوائم المالية بالمؤسسات الصحية الخاصة بالجزائر.

قائمة المراجع

أولا. المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2009.
2. أحمد الرحومي، ثامر البكري، تسويق الخدمات المالية، الطبعة 1، دار إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
3. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الأردن، 2008.
4. أحمد محمد المصري، إدارة المستشفيات، الطبعة1، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998.
5. إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، دراسة في محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، 2008، مصر.
6. إسماعيل حسين أحمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، الطبعة 01، الأردن، 2003.
7. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للطبع، الطبعة الأولى، 2006، الأردن.
8. بشرى نجم عبد الله المشهداني وآخرون، المحاسبة الحكومية مفاهييم نظرية وتطبيقات عملية–الجزء الأول–، الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، العراق، 2017.
9. البكري ثامر ياسر، تسويق الخدمات الصحية، الطبعة 1، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2017.
10. ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، الطبعة1، دار المطبوعات والنشر، الأردن، 2005.
11. ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الطبعة 1، الإسكندرية –مصر–، 2003.
12. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن،2009.
13. حاروش نور الدين، إدارة المستشفيات العمومية الجزائرية، دار كتاب للكتاب، الطبعة 01، سنة 2009.

14. حاروش نور الدين، الإدارة الصحية دراسة مقارنة بين النظام الصحي الجزائري والأردني، الطبعة 1، درا الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
15. حسن سليمان زكي، أحمد يحيى عيصارة، المحاسبة في المستشفيات والفنادق، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2014.
16. دادي عدون ناصر ، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
17. رأفت سلامة محمود، المحاسبة العمومية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة1، الأردن، 2011.
18. زيغرد هونكه، شمس العرب تسطع على الغرب، ترجمة فاروق بيصون وكمال دوسقي، طبعة 8 ، دار الجيل، لبنان، 1993.
19. سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية، الطبعة 1، دار الشروق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007.
20. سمير حسين الوادي، مصطفى سعيد الشيخ، تسويق الخدمات الصحية منظور متكامل، الطبعة 1، الأردن، 2016.
21. سمير كامل عيسى، شحاتة السيد شحاتة، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مدخل تحليل وتصميم النظم، دار التعليم الجامعي، الطبعة 1، مصر، 2015.
22. سيد محمد جاد الرب، الاتجاهات الحديثة في إدارة المنظمات الصحية، الطبعة 1، كلية التجارة بالإسماعيلية، مصر، 2008.
23. صالح عبد الله الرزق، عطاالله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، 2010، الأردن، ص 22
24. صلاح الدين عبد المنعم، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل رقابي، نظام دعم القرار– نظام الخبير المحاسبي – إنشاء وتحليل وتنفيذ وتقيم نظام المعلومات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 1، مصر، 2013.
25. صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية الحديثة، الطبعة 1، دار الفكر، الأردن، 2009.
26. عبد الرحمان توفيق، المحاسبات المالية في المستشفيات، مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، الطبعة1، الأردن، 2015.

27. غالب محمود سنجق، موسى أحمد خير الدين، مبادئ الإدارة في المنظمات الصحية، دار وائل للنشر، الطبعة 01، 2015.
28. فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الأباي للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الخرطوم –السودان–، 2011.
29. كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 1، مصر، 2008.
30. محمد الصيرفي، الفساد بين الإصلاح والتطوير الإداري، مؤسسة حورس الدولية، الطبعة 01، مصر، 2008.
31. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2007، الأردن.
32. محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة، مطبوعات كلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2021.
33. محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، 2007.
34. محمد هيثم خياط، الإدارة الصحية، الطبعة 1، أكاديميا إنترناشيونال، لبنان، 2007.
35. مخيمر عبد العزيز، الطعامنة محمد، الأتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، الطبعة 2، 2014.
36. مصطفى يوسف كافي، إدارة الخدمات الصحية، الطبعة 1، الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2017.
37. مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2013، الأردن.
38. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية– المستشفيات–، الدار الجامعية، الطبعة1، 2000.
39. هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، الطبعة 6، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2015.
40. وليد يوسف الصالح، إدارة المستشفيات و الرعاية الصحية و الطبية، الطبعة 1، دار أسامة للنشر و التوزيع، الأردن، 2011.

المقالات العلمية:

1. إنزارن عادل، الإصلاح الإداري من منظور براديغم ما بعد التسيير العمومي الجديد، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 10، العدد 02، 2023، الصفحات: 287-308.
2. الباهي مصطفى، معايير ومؤشرات الانفاق العمومي للإدارة المحلية في ظل التسيير العمومي الجديد، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 02، العدد 08، 2018، الصفحات: 49-67.
3. بشير عبد العالي، التسيير العمومي الجديد كآلية لإصلاح الإدارة العمومية في الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 07، العدد 01، 2020، الصفحات: 380-390.
4. بن يحي علي، لعمور رميلة، نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02 الصفحات 274-290، ص 282.
5. بوجلال أحمد، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، دراسة حالة: المراقبة المالية لولاية الأغواط، رسالة ماجستير تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة الأغواط، 2009، 2010.
6. بوخالفي مسعود، معراج هواري، تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية–، المجلد 31، العدد 02، 2020، الصفحات: 49-57.
7. جبار محفوظ، بومعراف إلياس، دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية(جامعة سطيف)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 05،2011.
8. خالد غازي عبود التمي، إسراء يوسف ذنون، استخدام محاسبة استهلاك الموارد(RCA) في إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية/أنموذج مقترح، مجلة تكريت للإدارة والعلوم الاقتصادية، المجلد: 17، العدد: 56.
9. روبحي نور الهدى، المؤسسات الإستشفائية الخاصة في الجزائر، مجلة متون، المجلد10 العدد 05.
10. رياض جدار، يزيد تقرارت، هادية بن مهدي، المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات العمومية في ظل الإصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية – من النظرية إلى التطبيق، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2018، الصفحات: 24-42، ص 24.

11. زوايمية رشيد، إشكالية الذمة المالية للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 17، العدد 02، 2022، الصفحات: 11-26.
12. طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية(دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020، الصفحات 569-586.
13. عياش زبير وآخرون، انعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 02، 2019، الصفحات: 137-156.
14. قندوز محمد، تطورات قانون الصحة في الجزائر في إطار إصلاح المنظومة الصحية في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 55، العدد 03.
15. لهبيل بوجمعة، حروشي جلول، القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة لاستبعاد أثر التضخم من القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 08، العدد 02، جوان 2020، الصفحات: 62-77.
16. محمد أمين بربري، الطيب بولحية، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية، دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف، مجلة دراسات_ العدد الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، ص ص: 01-13.
17. مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر3، 2016، 2017.
18. ندى سلمان حبيب، بشرى نجم عبد الله المشهداني، التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 06، العدد 02، 2006، الصفحات: 1-27.

المداخلات المقدمة في الملتقيات:

1. مزيان ناجي، مداخلة بعنوان مقدمة لفهم المراجعة وتدقيق حسابات نفقات المؤسسات العمومية للصحة على ضوء قانون الصحة رقم 18-11 في ظل النظام المحاسبي المالي، الجامعة الصيفية للمناجمنت وإدارة الصحة، مكتب الشلف، أيام 27/26/25 أوت 2022.

2. بن الشيخ توفيق، لعفيفي الدراجي، إعادة تفعيل نظام التعاقد لتحسين جودة الخدمات الصحية في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: الصحة وتحسين الخدمات الصحية في الجزائر بين اشكاليات التسيير ورهانات التمويل، 10-11 أفرسل سنة 2018، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945.
3. غاليب عمر، باي بومزراق عاشور، مداخلة بعنوان محاسبة التسيير بالقطاع الصحي العمومي بين تحدي الرقمنة وتوجه التسيير نحو العصرنة، دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية تمنراست، ضمن ملتقى دولي افتراضي بعنوان أثر الرقمنة على محاسبة التسيير، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غليزان، يوم: 22/ 06/2022.

الأطروحات والرسائل والمذكرات:

1. الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية، في ترشيد النفقات العامة- حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر3، 2010، 2011.
2. بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية، دراسة حالة مطاحن الزيبان، القنطرة بسكرة، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، 2017-2018.
3. بن فرحات عبد المنعم، انعكاسات أنماط تسيير المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر على نوعية الخدمات- دراسة حالة عينة من المؤسسات العمومية للصحة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة بسكرة، 2017-2018.
4. بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، جامعة غرداية، 2019-2020.
5. جرد نور الدين، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2008-2009.
6. سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة(ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011.

7. الطيب الوافي، جدوى أتمتة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة إسمنت تبسة، رسالة ماجستير، تخصص: مالية، جامعة تبسة، 2003-2004.
8. غاليب عمر، أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة نفطال–، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016.
9. الفضيل محمد الصديق، المعالجة المحاسبية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة GPL– البليدة، رسالةمقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2009-2010.
10. كحول صورية، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة ونظم المعلومات، جامعة بسكرة، 2010-2011.
11. مازن عثمان شيخ إدريس إدريس، صعوبات تحديد تكلفة الخدمات الصحية، دراسة مقارنة بين المستشفيات العامة والخاصة بولاية الجزيرة السودان، بحث تكميلي لنيل درجة ماجستير العلوم في المحاسبة والتمويل، جامعة الجزيرة، السودان.
12. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، رسالة ماجستير، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة ورقلة، 2006.
13. محمد هرماس، علاقة الحوافز في مجال الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية الجزائرية – دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بالجلفة، رسالة ماجستير في علم الاجتماع، تخصص تنظيم و عمل، جامعة بسكرة، 2014-2016.
14. مداح يوسف، فئات المؤسسات العمومية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة المسيلة، 2015-2016.
15. نوارة محمد، دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر3، 2018-2019.

16. وفاء سلطاني، تقييم مستوى الخدمات الصحية في الجزائر و آليات تحسينها دراسة ميدانية بولاية باتنة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المنظمات، جامعة باتنة 1، 2015-2016.

17. يوسفي رفيق، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة NCA- Rouiba، أطروحة دكتوراه تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة المدية، 2015-2016.

النصوص القانونية:

1. القانون رقم: 84-17، مؤرخ في 07 يوليو سنة 1984، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد: 1040، سنة 1984.
2. القانون رقم 85-05 المؤرخ في 16 فبراير 1985 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 08، سنة 1985.
3. القانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 يناير سنة 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 02، سنة 1988.
4. القانون 88-15 المؤرخ في 03 مايو 1988 المعدل والمتمم لقانون حماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 53، سنة 1988.
5. القانون رقم 90-30 مؤرخ في أول ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون الأملاك الوطنية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 52، سنة 1990.
6. القانون رقم 12-07، مؤرخ في 21 فبراي سنة 2012، يتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 12، سنة 2012.
7. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد رقم 74، سنة 2007.
8. القانون رقم 18-11 مؤرخ في 2 يوليو سنة 2018، يتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 46، سنة 2018.
9. القانون رقم 21-16 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 100، سنة 2021.

10. القانون رقم 23-07 مؤرخ في 21 جوان سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم42، سنة 2023.
11. قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، نسخة 2024.
12. مرسوم رئاسي رقم 20-115 مؤرخ في 6 ماي سنة 2020، يتضمن التصديق على الاتفاقية المتعلقة بكيفيات وضع حيز التنفيذ التعاون في مجال الصحة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية وحكومة جمهورية كوبا، الموقعة بهافانا في 30 جانفي سنة 2018، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 30.
13. المرسوم التنفيذي رقم 81-242، المؤرخ في 5 سبتمبر سنة 1981، المتضمن إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد رقم 36، سنة 1981.
14. المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العمومين وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 43، سنة 1991.
15. المرسوم التنفيذي رقم 91-455 مؤرخ في 23 نوفمبر سنة 1991 يتعلق بجرد الأملاك الوطنية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 60، سنة 1991.
16. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 82، سنة 1992.
17. مرسوم تنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي سنة 1993، يحدد كيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 30، سنة 1993.
18. المرسوم التنفيذي رقم 97-465 مؤرخ في 2 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 81، سنة 1997.

19. المرسوم التنفيذي رقم 07-321 مؤرخ في 22 أكتوبر سنة 2007، يتضمن تنظيم المؤسسات الاستشفائية الخاصة وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 67، سنة 2007.

20. المرسوم التنفيذي رقم 09-374 مؤرخ في 16 نوفمبر سنة 2009، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 67، سنة 2009.

21. المرسوم التنفيذي رقم 07-209، المؤرخ في 01 يوليو سنة 2007، يتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية لديدوش مراد، ولاية قسنطينة، وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 44، سنة 2007.

22. المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في مايو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد رقم 33، سنة 2007.

23. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد رقم 27، سنة 2008.

24. المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المحدد لشروط مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي، صادر بتاريخ 2009/04/07.

25. المرسوم التنفيذي رقم 12-427 مؤرخ في 16 ديسمبر سنة 2012، يحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 69، سنة 2012.

26. المرسوم التنفيذي رقم 12-281 مؤرخ في 09 يوليو سنة 2012، يتضمن إنشاء مؤسسات استشفائية لطب العيون وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 41، سنة 2012.

27. المرسوم التنفيذي رقم 13-93 مؤرخ في 25 فبراير سنة 2013، يتمم قائمة المؤسسات الاستشفائية لطب العيون الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 12-281، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد 12، سنة 2013.

28. المرسوم التنفيذي رقم 14-106 مؤرخ في 12 مارس سنة 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 15، سنة 2014.

29. المرسوم التنفيذي رقم 21-62 مؤرخ في 8 فبراير سنة 2021، يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد رقم 11، سنة 2021.

30. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 30 أكتوبر سنة 2014، يحدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 01، سنة 2015.

31. قرار وزاري رقم 04 مؤرخ في: 13 جويلية 2023، يحدد مبالغ تسديد الخدمات العلاجية من طرف الأشخاص الأجانب على مستوى الهياكل والمؤسسات العمومية للصحة، وزارة الصحة الجزائرية.

32. قرار وزاري رقم 424، مؤرخ في 28/ 2023/12، يعدل ويتمم القرار رقم 124 المؤرخ في 15 أوت 2022، يحدد الأصناف الفرعية للنفقات وكذا ترميز التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية لأعباء ميزانية الدولة، وزارة المالية الجزائرية.

33. قرار مؤرخ في 21 يوليو سنة 1987، يضبط المنوال النموذجي لسجل جرد المنقولات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، سنة 1987.

34. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بفرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد رقم 19، سنة 2009.

35. القرار رقم 71 المتضمن شرح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وإعداد القوائم المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد رقم 19، سنة 2009.

36. القرار المؤرخ في 14 ذي الحجة عام 1438 الموافق 5 سبتمبر سنة 2017، يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات الاستشفائية، الجريدة الرسمية، العدد 69، سنة 2017.

37. قرار مؤرخ في 23 يوليو سنة 2020، يعدل القرار المؤرخ في أول فبراير سنة 1992 الذي يحدد مبلغ قيمة الشراء للأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي ولا للجرد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، سنة 2020.

38. منشور رقم 05، صادر عن المديرية العامة للمحاسبة، مؤرخ في 2003/05/19، متضمن الدفع عن طريق وكالة الإيرادات لمصاريف الهاتف النقال.

39. منشور رقم 007/ أخ/ الوزير/ و ص س إ م/ مؤرخ في: 2005/11/22 يتعلق بتسيير المنتجات الصيدلانية في المؤسسات العمومية للصحة.

40. منشور وزاري رقم: 6111، وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية، مؤرخ في: 2022/08/17.

41. منشور وزاري رقم: 8158، وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية، مؤرخ في: 2022/11/02.

42. تعليمة وزارية مشتركة رقم 07 المؤرخة في 13 ماي سنة 2015، المتعلقة بكيفيات توزيع وتعديل الإيرادات والنفقات والمناصب المالية للمؤسسات العمومية للصحة.

43. التعليمة رقم 02 المتضمنة الإجراءات الواجب اتباعها لأجل تسهيل عملية الانتقال، صادرة بتاريخ 2009/04/07.

44. التعليمة رقم: ANS/DG/2022/211، الصادرة عن الوكالة الوطنية للدم، بتاريخ 2022/02/27، تتعلق برسومات نقل الدم.

45. المراسلة رقم 61، مديرية المالية والوسائل، وزارة الصحة الجزائرية، بتاريخ: 2024/01/23.

46. الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، وزارة الصحة والسكان، مديرية التخطيط والمعايير، سبتمبر 2001.

47. الملحق رقم 02، الدليل المنهجي لوضع حيز التنفيذ حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة، وزارة الصحة والسكان، مديرية التخطيط والمعايير، سبتمبر 2001.

48. PROJET DE RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE l'ETAT، الصادر عن المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية الجزائرية، ماي 2019.

تقارير دورية:

1. التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري لسنة 2018، رابط التقرير: https://shorturl.at/dmnvU.

منشورات علمية:

1. ولد قادة محمد، سلسلة التسيير الاستشفائي، منشورات الجمعية الوطنية للمناجمنت وإدارة الصحة، سنة 2022.
2. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الاتحاد الدولي للمحاسبين، الطبعة 1، الجزء 1، الولايات المتحدة الأمريكية.

منشورات مختلفة:

1. جلسة استماع للجنة الشؤون الاقتصادية والمالية بمجلس الأمة مع السيد وزير المالية لعرض مشروع قانون يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، رابط المقال: http://www.majliselouma.dz/index.php/ar/2016-07-19-12-55-13/13-2016-07-20-13-49-41
2. دليل استخدام نظام 03CoH، رابط الملف:https://linkshortner.net/EEGdO .تاريخ الإطلاع: 2022/12/23.
3. مقال بعنوان عيادات خاصة: بين مقتضيات تنظيمية والمنطق التجاري، حوار مع د فوزي بن أشنهو، مدير الهياكل الصحية بوزارة الصحة، موقع وكالة الأنباء الجزائرية، تاريخ الاطلاع: 2022/08/31، سا: 21:32.

مقابلات:

1. مقابلة شخصية مع السيد بوادي إبراهيم، محافظ حسابات المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بشار، بشار في: 2023/02/23.
2. مكالمة هاتفية مع السيد: بواعيد ابراهيم، محافظ حسابات المؤسسة الاستشفائية لطب العيون– بشار–، تاريخ المكالمة: 2023/10/26.
3. مكالمة هاتفية مع السيد: تمساوت زهير، خبير محاسبي، العاصمة، تاريخ المكالمة: 2023/10/26.

مواقع الانترنت:

1. موقع المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية، رابط الموقع: www.mf-dgc.gov.dz ، تاريخ الاطلاع: 2022/12/24.

2. الموقع الرسمي لبرنامج 03CoH، الرابط: https://ipresences.com/plancomptablet1.php#ch2 ، تاريخ الاطلاع: 08-01-2023.

ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

1. Alison I. Grifftith ; Dorothy E . Smith, Under New Public Management, University of torento Press, London, 2014.
2. American Hospital Association, Chart of accounts for hospitals, library of congress cataloging in publication data, chicago, Illinois 60611, 1976.
3. André SONRIER, Trésorier-payeur Général, Manuel Pratique de Comptabilité Hospitalière pour l'application du plan comptable a l'usage des établissements publics et privés, sixieme édition, 2012.
4. J.R.G Butler, HOSPIAL COST ANALYSIS, Kiuwer Academic Publishers, volume 3, 1995
5. Jean Perrot, Éric de Roodenbeke, La contractualisation dans les systèmes de santé pour une utilisation efficace et appropriée, Karthala, France, 2005.
6. Jean-Claude Cazaneave, Éléments de comptabilité hospitalière, Berger-Levrault, 03 eme Edition, Paris-France, Avril 2000.
7. Michal Nowicki, HFMA's Intoduction to Hospital Accounting, library of congress cataloging, 5th ed, America, 2006.
8. Porter, Charles A. and Carter, Herbert K., "Hospital accounting" , Individual and Corporate Publications. 1918, pages 171-173.
9. Rachel Laurie Riddle, Hospital Accounting and Auditing Manual, Departement of Examiners of Public Accounts, ALABAMA, July 6, 2021.

المقالات العلمية:

1. Mustapha KHALDI, l'évaluation des couts médico-économique, Expérimentation de la méthode des sections homogènes associée à la méthode ABC cas de l'hôpital public algérien, Les cahiers du mecas, v: 6, N:1
2. Saada Chougrani, Miloud Kadder, Expérience de la contractualisation dans le secteur de la santé en Algérie, Journal d'économie médicale, 2010n Vol 28, N 05, p-p 179-193.

منشورات علمية:

1. Softledger, Hospital Accounting : A Complete guide for 2023, Link : https://softledger.com/blog/hospital-accounting-a-complete-guide, date of visit : 26/07/2023

منشورات مختلفة:

1. Béatrice LE RHUN Marie-Cariline LEGENDRE, Document de travail, Comparaison de la M21 et du plan comptable général, Direction de la recherche, des études, de

l'évaluation et des statistiques, N 01, Décembre 2007, lien : https://drees.solidarites-sante.gouv.fr/sites/default/files/2020-10/dtsm1.pdf

2. Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, direction générale de l'offre de soins, Ministère du travail de l'emploi et de la santé.
3. Nomenclature budgétaire et comptable applicable à l'EPRD, Ministre de la santé Françaises, lien: https://shorturl.at/jyzWZ, date de visite : 31/05/2023.
4. Projet de Nomenclature des comptes et schémas d'écriture des E.P.A, Direction générale de la comptabilité, Ministre des Finances, Page 74.

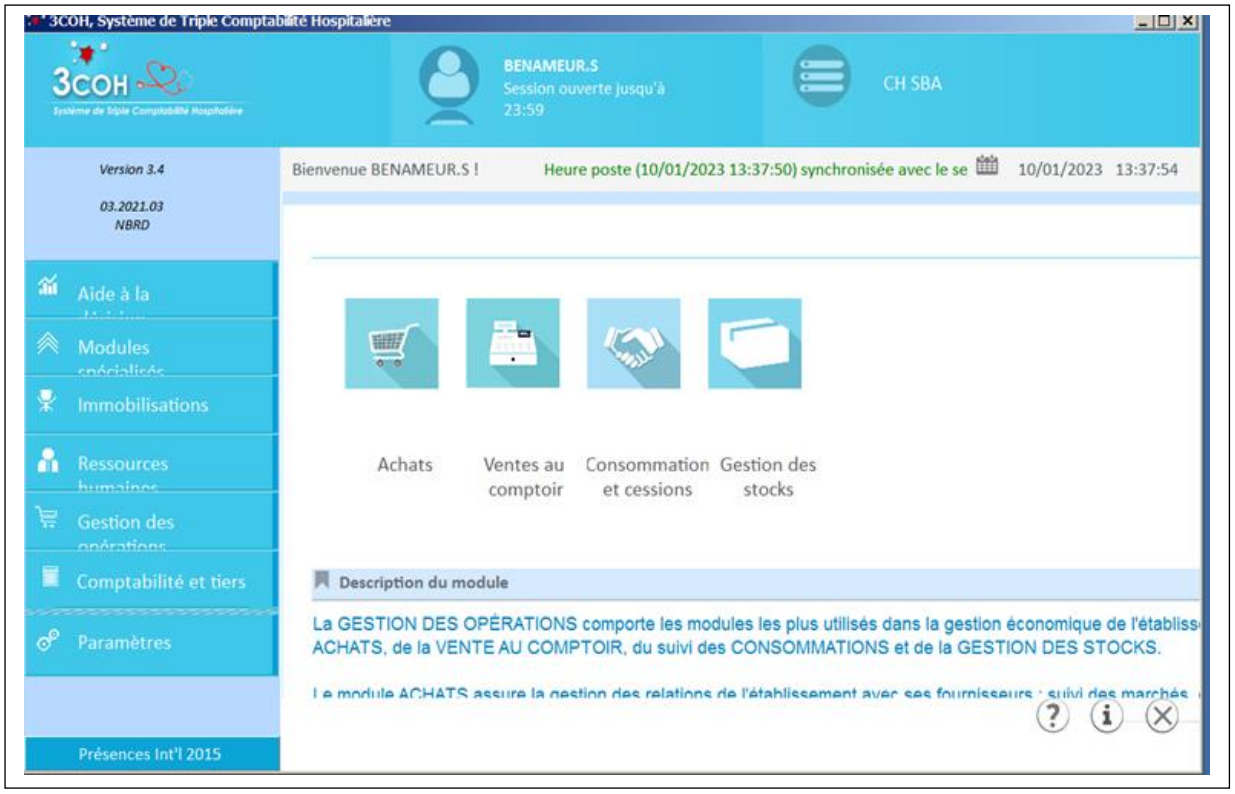
نصوص قانونية:

1. Arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M.21 des établissements publics de santé, Journal officiel de la république française du : 08jauillet 2014.
2. L'instruction M21 comptabilité des établissements publics de santé, https://sante.gouv.fr/IMG/pdf/m21_tome1_2019.doc.pdf, date de visite : 13/05/2023.
3. Décision N : 201 Du : 01/07/2023, Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes adaptes au secteur de l'agriculture, Ministre des Finances.

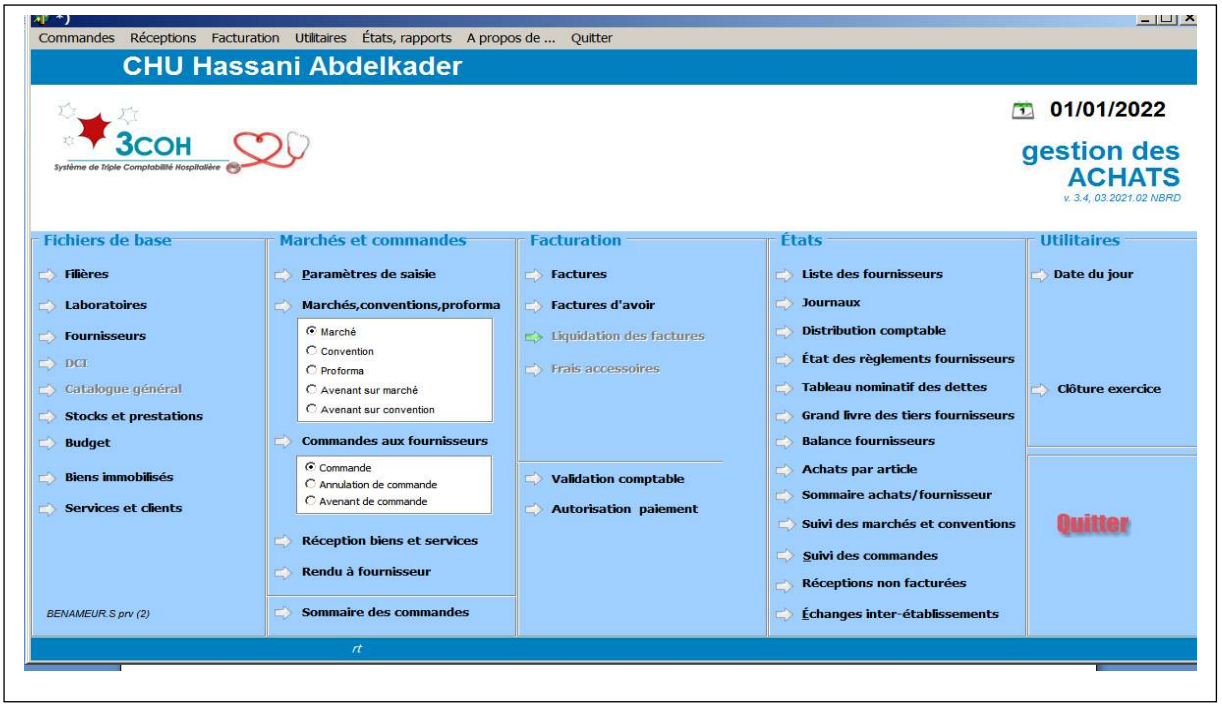
قائمة الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 1: الواجهة الرئيسية لنظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية "03CoH"



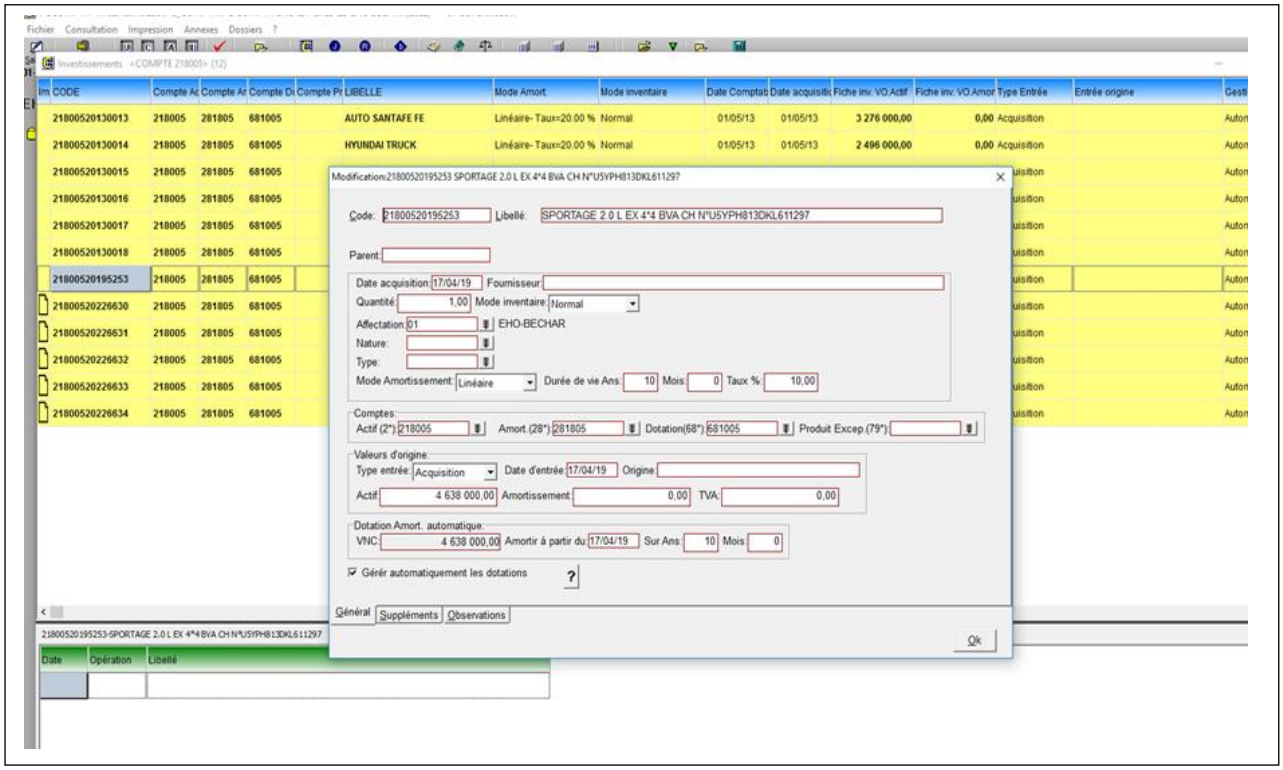
الملحق رقم2: نماذج عن الحزم المتوفرة في نظام المحاسبة الثلاثية الاستشفائية.



الملحق رقم3: اليوميات الفرعية المستخدمة بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون–بشار–

CODE	LIBELLE
ACH	JRNL ACHAT
AJS	AJUSTEMENT
AMO	JRNL D' AMORTISSEMENT
ASS	JRNL D'ASSAINISSEMENT
BNQ-CPA	JRNL DE BANQUE
CCP	JRNL POSTAUX
CNSM	JRNL CONSOMMATION STOCK
CP	CHARGES PATRONAL
DC	DEPENSES CAISSE
INV	JRNL INVISTISMENT
OD	JRNL OPERATION DIVERS
RCS	RECETTE CAISSE
REOV	JRNL REOUVERTURE
SAL	SALAIRE
TRES	JRNL TRESORIE

الملحق رقم 4: كيفية تسجيل التثبيتات بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون –بشار–



الملحق رقم 5: ميزان المراجعة بتاريخ 2021/12/31، بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة "خالدي عبد العزيز" مستخرجة من نظام " 03CoH".

E.H.S KHALDI ABDELAZIZ TEBESSA

Balance générale

Plan comptable des hôpitaux

En date du 31/12/2021

Compte	Numéro	Intitulé	DEBIT	CREDIT
31				
	311101	Médicaments	579 045,93	0,00
	311102	Vaccins, sérums, réactifs de dépistage et milieux de culture	79 243,90	0,00
	311201	Objets de pansements	4 540 896,63	0,00
	311401	Réactifs et produits de laboratoire	0,00	567 057,74
	311403	Consommables de laboratoire	0,00	79 215,52
	311601	Films et produits d'imagerie médicale et d'exploration	0,00	38 139,50
	311801	Médicaments et autres produits à usage préventif	0,00	49 504,00
	311901	Instrumentation	0,00	26 225,97
	311903	Ligatures	0,00	348 069,43
	312001	Alimentation générale	0,00	71 833,67
	312003	Fruits	46 869,76	0,00
	312004	Lait et composants	0,00	2 387,20
	312005	Légumes frais	22 856,45	0,00
	312006	Légumes secs	6 172,26	0,00
	312008	Pâtes	0,00	1 602,22
	312010	Pomme de terre	530,88	0,00
	312012	Viande blanche	0,00	322 429,34
	312101	Produits d'entretien ménager	0,00	100 277,57
	312102	Produits liquides	0,00	160,00
	312103	Savon	0,00	4 320,00
	312104	Autres produits d'entretien ménager	0,00	19 565,28
	313001	Articles ménagers	0,00	1 767,36
	313002	Outillage de serrurerie	0,00	7 732,26
	313004	Outillage de plomberie	0,00	99 983,18
	313008	Outillage d'électricité	0,00	55 446,42
	313009	Outillage de peinture	0,00	29 388,23
	314001	Fournitures de bureau	0,00	38 180,22
	314002	Affiches et autres imprimés	0,00	197 576,80
	314003	Registres	0,00	35 838,71
	314004	Consommables informatiques	0,00	29 898,57
	Matières premières et fournitures		**5 275 615,81**	**2 126 599,19**
38				
	3811101	Achats stockés médicaments	0,00	4 048 850,83
	3811102	Achats stockés sérums et vaccins	0,00	930 272,00
	3811201	Achats stockés de consommables	0,00	7 399 364,39
	3811401	Achats stockés de réactifs	0,00	0,05
	3811403	Achats stockés de consommables de laboratoire	0,00	162 970,50
	3812001	Achats stockés alimentation générale	0,00	513 353,22
	3812003	Achats stockés fruits	0,00	327 691,80

Imprimé le : 02/06/2023 15:05:26 Page : 1

E.H.S KHALDI ABDELAZIZ TEBESSA

Balance générale

Plan comptable des hôpitaux

En date du 31/12/2021

Compte	Numéro	Intitulé	DEBIT	CREDIT
	3812004	Achats stockés lait et composants	0,00	3 141,60
	3812005	Achats stockés légumes frais	0,00	101 942,16
	3812006	Achats stockés légumes secs	0,00	40 875,00
	3812007	Achats stockés pain	0,00	37 350,00
	3812010	Achats stockés pomme de terre	0,00	38 640,00
	3812012	Achats stockés viande blanche	0,00	124 310,93
	Achats stockés			**13 728 762,48**
60				
	6011101	Achats consommés médicaments	3 476 077,13	0,00
	6011102	Achats consommés sérums et vaccins	851 859,60	0,00
	6011201	Achats consommés de consommables	2 855 755,76	0,00
	6011401	Achats consommés de réactifs	567 057,79	0,00
	6011403	Achats consommés de consommables de laboratoire	251 468,02	0,00
	6011601	Achats consommés de films et produits radiologiques	38 139,50	0,00
	6011801	Achats consommés d'autres produits pharmaceutiques	49 504,00	0,00
	6011901	Achats consommés d'instrumentation	26 225,97	0,00
	6011903	Achats consommés de ligatures	348 069,43	0,00
	6012001	Achats consommés alimentation générale	585 186,89	0,00
	6012003	Achats consommés fruits	280 822,04	0,00
	6012004	Achats consommés lait et composants	5 528,80	0,00
	6012005	Achats consommés légumes frais	79 085,71	0,00
	6012006	Achats consommés légumes secs	34 702,74	0,00
	6012007	Achats consommés pain	37 350,00	0,00
	6012008	Achats consommés pâtes	1 602,22	0,00
	6012010	Achats consommés pomme de terre	38 109,12	0,00
	6012012	Achats consommés viande blanche	446 740,27	0,00
	6012101	Achats consommés de produits d'entreien ménager	100 277,57	0,00
	6012102	Achats consommés de produits liquides	160,00	0,00
	6012103	Achats consommés de savon	4 320,00	0,00
	6012104	Achats consommés autres produits d'entretien	19 565,28	0,00
	6013001	Achats consommés articles ménagers	1 767,36	0,00
	6013002	Achats consommés outillage de serrurerie	7 732,26	0,00
	6013004	Achats consommés outillage de plomberie	99 983,18	0,00
	6013008	Achats stovkés outillage d'électricité	55 446,42	0,00
	6013009	Achats consommés outillage de peinture	29 388,23	0,00
	6014001	Achats consommés de fournitures de bureau	38 180,22	0,00
	6014002	Achats consommés d'affiches et autres imprimés	197 576,80	0,00
	6014003	Achats consommés de registres	35 838,71	0,00
	6014004	Achats consommés de fournitures informatiques	29 898,57	0,00
	Achats consommés		**10 593 419,59**	

Imprimé le : 02/06/2023 15:05:26 Page : 2

E.H.S KHALDI ABDELAZIZ TEBESSA

Balance générale

Plan comptable des hôpitaux

En date du 31/12/2021

Compte	Numéro	Intitulé	DEBIT	CREDIT
65				
	657001	Ajustement CT QV stock produits pharmaceutiques	8,00	0,00
	657003	Ajustement CT QV stock produits d'entretien	6 589,66	0,00
	657012	Ajustement CT QV stock consommables et accesoires	2 712,00	0,00
	Autres charges opérationnelles		**9 309,66**	
75				
	757001	Ajustement DT QV stock produits pharmaceutiques	0,00	22 983,39
	Autres produits opérationnels			**22 983,39**
			15 878 345,06	**15 878 345,06**

الملحق رقم 6: الميزانية الختامية بتاريخ 2022/12/31، بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة "خالدي عبد العزيز" مستخرجة من نظام " 03CoH".

E.H.S KHALDI ABDELAZIZ TEBESSA

Bilan, norme NSCF

En date du 31/12/2022

	Montant	Amortissement ou provision	Montant net	Exercice précédent
ACTIF				
ACTIFS NON COURANTS				
ECART D'ACQUISITION				
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	41 996,10	40 187,48	1 808,62	1 808,62
TOTAL IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	41 996,10	40 187,48	1 808,62	1 808,62
IMMOBILISATIONS CORPORELLES				
TERRAINS				
CONSTRUCTIONS				
MATERIEL ET OUTILLAGE	119 697 185,61	71 177 884,88	48 519 300,73	48 519 300,73
AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	60 224 960,04	42 046 384,07	18 178 575,97	18 178 575,97
IMMOBILISATIONS EN CONCESSION				
TOTAL IMMOBILISATIONS CORPORELLES	179 922 145,65	113 224 268,95	66 697 876,70	66 697 876,70
IMMOBILISATIONS EN COURS				
IMMOBILISATIONS FINANCIERES				
TITRES MIS EN EQUIVALENCE				
AUTRES PARTCIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES				
AUTRES TITRES IMMOBILISES				
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS				
IMPOTS DIFFERES ACTIFS				
TOTAL IMMOBILISATIONS FINANCIERES				
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	**179 964 141,75**	**113 264 456,43**	**66 699 685,32**	**66 699 685,32**

le ADMIN, 02/06/2023 15:10:26 *Page 1*

E.H.S KHALDI ABDELAZIZ TEBESSA

Bilan, norme NSCF

En date du 31/12/2022

	Montant	Amortissement ou provision	Montant net	Exercice précédent
ACTIFS COURANTS				
STOCKS ET ENCOURS	40 403 729,29		40 403 729,29	40 403 729,29
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES				
CLIENTS				
AUTRES DEBITEURS				
IMPOTS				
AUTRES ACTIFS COURANTS				
TOTAL CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES				
DISPONIBILITES ET ASSIMILES				
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS COURANTS				
TRESORERIE				
TOTAL DISPONIBILITES				
TOTAL ACTIFS COURANTS	**40 403 729,29**		**40 403 729,29**	**40 403 729,29**
TOTAL ACTIF	**220 367 871,04**	**113 264 456,43**	**107 103 414,61**	**107 103 414,61**

E.H.S KHALDI ABDELAZIZ TEBESSA

Bilan, norme NSCF

En date du 31/12/2022

	Montant net	Exercice précédent
PASSIF		
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves		
Écart de réévaluation		
Écart d'équivalence		
Résultat net		
Report à nouveau	99 521 005,79	212 785 462,22
Actions propres		
TOTAL CAPITAUX PROPRES	**99 521 005,79**	**212 785 462,22**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	7 582 408,82	7 582 408,82
Impôts		
Autres dettes		
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS	**7 582 408,82**	**7 582 408,82**
TOTAL PASSIF	**107 103 414,61**	**220 367 871,04**

الملحق رقم 7: جدول النتائج (حسب الطبيعة) بتاريخ 2022/12/31، بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة "خالدي عبد العزيز" مستخرجة من نظام " 03CoH".

E.H.S KHALDI ABDELAZIZ TEBESSA

Compte de résultat (par nature)

Période du 01/01/2022 au 31/12/2022

	Montant	Exercice précédent
Ventes et produits annexes		
Variation de stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
Achats consommés		- 10 593 419,59
Services extérieurs		
Valeur ajoutée d'exploitation		**- 10 593 419,59**
Valeur ajoutée d'exploitation		
Charges de personnel		
Impôts, taxe et assimilés		
Excédent brut d'exploitation		
Excédent brut d'exploitation		
Autres produits opérationnels		22 983,39
Autres charges opérationnelles		- 9 309,66
Dot. aux amortissements, prov. dt pdv		
Reprises sur pertes de valeurs et provisions		
Résultat opérationnel		**13 673,73**
Produits financiers		
Charges financières		
Résultat financier		
Résultat opérationnel		
Résultat financier		
Résultat ordinaire avant impôts		
Résultat ordinaire avant impôts		
Charges d'impôts		
Résultat de l'exercice		

le ADMIN, 02/06/2023 15:11:09 *Page 1*