

## التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية

### Financial and accounting management in public health institutions under three legal dimensions

باي بومزراق عاشور<sup>1\*</sup>، غاليب عمر<sup>2</sup>، لخميسي سليمان<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في التنمية، جامعة البلدة2،

achourbey25@gmail.com

<sup>2</sup> مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في التنمية، omarscf2010@yahoo.fr

<sup>3</sup> المراقب الميزانياتي لبلدية ورقلة، kamel.slimane@gmail.com

تاريخ القبول: 2024/05/14

تاريخ الاستلام: 2024/03/02

#### ملخص:

تهدف هذه الدراسة لتسليط الضوء على أثر قانون الصحة رقم 18-11 والقانون العضوي 18-15 وكذا قانون المحاسبة العمومية 23-07 على التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسة العمومية الصحية، وقد خلصت الدراسة إلى أنه تم إعطاء المؤسسة العمومية للصحة صفة التسيير الخاص، بدل أن تكون إدارية، كما أن المحاسبة على أساس الاستحقاق التي أتى بها قانون المحاسبة العمومية الجديد، تساهم بشكل فعال في تحسين التسيير المحاسبي بالمؤسسات الصحية، خاصة مع الإجراءات الميزانياتية الجديدة حسب القانون العضوي لقوانين المالية.

**كلمات مفتاحية:** القانون العضوي لقوانين المالية، قانون المحاسبة العمومية، المحاسبة العمومية، تسيير المؤسسات العمومية للصحة، ميزانية البرامج.

**تصنيف JEL:** H6، M41.

**Abstract :** this study aims to highlight the impact of Law No. 18-11 on Health, the Organic Law on Financial Laws No. 18-15, and the Public Accounting Law No. 23-07 on the financial and accounting management of public health institutions. The study concluded that public health institutions were given the status of private management, instead of administrative management. Also, the accrual-based accounting introduced by the new public accounting law contributes effectively to improving the accounting management of health institutions, especially with the new budgetary procedures according to the Organic Law on Financial Laws. **Keywords :** Organic Law on Financial Laws, Public Accounting Law, Public accounting, Management of public health institutions, Program budget.

**Jel Classification Codes :** H6, M41.

## 1. مقدمة

تعتبر المؤسسة الصحية المحور الرئيسي للنظام الصحي في كافة الدول، وركن أساسي في الرعاية الصحية المقدمة، إضافة إلى التدريب وإجراء البحوث والتشخيص، كما أن الاستثمار في المجال الصحي أصبح لا يقتصر على المجالات الروتينية التي تعرف بها المستشفيات بل تعداها لتصبح هذه المؤسسات عبارة عن أقطاب تحتوي على مجموعة من الاستثمارات في مجالات متنوعة، كالخدمات الفندقية والإطعام والاستجمام والرعاية الصحية والحموية والعديد من المجالات التجارية المرتبطة بالصحة...، ولكن تبقى الجزائر في منأى عن هذه التطورات، وهذا راجع لاعتماد النظام الصحي الجزائري بشكل كبير على المؤسسة العمومية الصحية التي تعتبر النواة الرئيسية له. ونظرا للمصاريف والنفقات الهائلة التي تصرفها الدولة على القطاع الصحي في ظل التسيير العشوائي خاصة إدارة الهياكل والمعدات الصحية، أصبح لزاما على إدارة المؤسسة الصحية السهر على تحسين تسييرها بنجاعة وفعالية، بداية من تنظيم مصالحها من خلال إدارة الموارد البشرية ومراقبة جودة الخدمات وحماية مختلف المستخدمين والمرضى من الأمراض الاستشفائية، إلى التسيير المالي والمحاسبي الفعال للمؤسسة، وهذا ما قامت به وزارة الصحة من خلال إصدارها لقانون صحة جديد رقم 18-11 الذي يعطي مفاهيم جديدة للتسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة، والذي أعقبه صدور القانون العضوي رقم 18-15 الذي قدم أطر جديدة للمنظومة الميزانية بغرض تعزيز الشفافية.

ونظرا للمستجدات المختلفة على التسيير الميزانياتي وبهدف تحسينه قام المشرع باستحداث نظام محاسبة العمومية من خلال إصدار قانون المحاسبة العمومية الجديد رقم 23-07، بحيث أبقى من جهة على المبادئ الكلاسيكية للمحاسبة العمومية، كمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وكذا مبدأ وحدة الصندوق، ومن جهة أخرى تم تحديث أدوات تنفيذ للمحاسبة العمومية. ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما الأهمية المرجوة من تفعيل كل من قانون الصحة الجديد رقم 18-11 والقانون

العضوي رقم 18-15 وكذا قانون المحاسبة العمومية الجديد رقم 23-07 على التسيير المالي

والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة ؟

**1.1 فرضيات البحث:** لقانون الصحة الجديد 11-18 والقانون العضوي 15-18 وكذا قانون المحاسبة العمومية الجديد 07-23، أهمية واضحة في التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة.

**2.1 حدود البحث:** تم إعداد هذه الورقة البحثية بناء على النصوص القانونية والتنظيمية والمناشير والمذكرات التي لها علاقة بقانون الصحة الجديد 11-18، والقانون العضوي 15-18 وكذا قانون المحاسبة العمومية الجديد 07-23 إلى غاية شهر جويلية (2023/07/31)

**3.1 أهداف البحث:** تهدف هذه الدراسة، إلى الاطلاع على مختلف الإجراءات المالية والمحاسبية التي تمس المؤسسة العمومية للصحة، نتيجة لاستحداث قانون محاسبة عمومية جديد يتماشى والتغيير الحاصل في تسيير ميزانية الدولة وفق للقانون العضوي رقم 11-18 وما تبعه من نصوص تنظيمية ومناشير، دون خروج المؤسسة العمومية للصحة عن الإطار التسييري الذي حدده لها قانون الصحة 11-18

**4.1 أهمية الدراسة:** تبرز أهمية الدراسة من كونها، تتطرق لموضوع مهم في تسيير ونجاعة المؤسسة العمومية للصحة وما تقدمه من دور في الخدمة العمومية للمواطن، هذا من جهة ومن جهة أخرى تظهر الأهمية من خلال سعي القوانين الثلاث محل الدراسة إلى ضمان إنفاق المخصصات المالية من ميزانية الدولة الموجهة للمؤسسة العمومية للصحة، في سبيل أداء مهامها، بفعالية ووفق إجراءات مالية ومحاسبية دقيقة وجب على المسيرين اتباعها ومعرفتها بشكل مهني كبير.

**5.1 منهج البحث:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي الاستدلالي، وذلك من خلال جمع لمختلف البحوث الأكاديمية والقوانين والمناشير والمذكرات المتعلقة بموضوع البحث، ومن ثم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال محاولة معرفة الأهمية المرجوة من تطبيق القوانين المدروسة.

**6.1 خطة البحث:** للإجابة على إشكالية البحث تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: مدخل نظري للمؤسسة الصحية والمحاسبة العمومية؛

المحور الثاني: التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة في ظل القوانين الثلاث؛

2. مدخل نظري للمؤسسة الصحية والمحاسبة العمومية.

1.2 ماهية المؤسسة العمومية للصحة وتسييرها المالي والمحاسبي

1.1.2 تعريف المؤسسة العمومية للصحة

عرفت الجمعية الأمريكية للمستشفيات (AHA) المؤسسة الصحية بأنها "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. (كافي، 2017، صفحة 111)

أما منظمة الصحة العالمية فقد عرفت المؤسسة الصحية من منظور وظيفي بأنها "جزء متكامل اجتماعي وصحي، يعمل على تقديم خدمة صحية كاملة في الوقاية والعلاج للسكان، ويقدم خدمات العيادة الخارجية للعائلات حسب حاجتها، وتعتبر المؤسسة الصحية أيضا مركزا لتدريب العاملين في المجال الصحي و لإجراء البحوث الطبية الاجتماعية". (بواعنة، 2004، صفحة 141)

أما المؤسسة العمومية الصحية فقد عرفها قانون الصحة الجديد 18-11 بأنها "مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص وذات طابع صحي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. وتتمثل مهمتها في ضمان وتطوير وترقية كل نشاطات الصحة" (قانون رقم 18-11، 2018) ونجد أن المشرع الجزائري قد قدم في هذا القانون تعريفا شاملا للمؤسسات الصحية بمختلف أصنافها، كما أعطى لهذه المؤسسات صفة العمومية وذات تسيير خاص وهذا تمييز خصصت به.

### 2.1.2 تصنيف المؤسسات العمومية للصحة

قام قانون الصحة 18-11 الجديد بتحديد أنواع المؤسسات بالمنظومة الصحية الوطنية بحيث تبرز المادة 298 بأنه تتمثل مختلف المؤسسات العمومية للصحة، لا سيما فيما يأتي:

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

كما تحدد كفاءات إنشاء هذه المؤسسات وتنظيمها ومهامها عن طريق النصوص التنظيمية

### 3.1.2 نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية

إن نشاط المؤسسات الصحية له طبيعة خاصة، تؤثر بدورها على نظام المعلومات المحاسبي بهذه المؤسسات، فتعدد الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة ومحاولتها لتطبيقها على نظامها الصحي ومؤسساته تؤدي إلى بعض الصعوبات في تطبيق المفاهيم والمبادئ والطرق المحاسبية (أحمد عطية و محمد، 2010، صفحة 3) ويختلف نظام المعلومات المحاسبي

باختلاف ما إذا كانت المؤسسة الصحية تقدم خدمات عمومية بلا مقابل، أو بمبالغ رمزية أو أنها مؤسسات صحية خاصة تقدم خدماتها بسعر يفوق التكلفة، ففي الحالة الأولى تكون المؤسسة الصحية مملوكة للعامة تتبع غالبا المحاسبة الحكومية (العمومية)، أما في حالة المؤسسات الصحية الخاصة فتضم نظامها المحاسبي الخاص بما يوفر احتياجات الإدارة للبيانات المحاسبية المختلفة. (زكي و عيصارة، 2014، صفحة 21)، ويتميز التسيير المحاسبي والمالي للمؤسسات الصحية بعدد من الخصائص أهمها:

- ✓ الخدمات التي تقدمها المؤسسات الصحية لمرضاهم خدمات غير متجانسة تتوقف على حالة المريض و العلاج اللازم، ومنه تختلف تكلفة كل مريض عن الآخر (سامي راضي، 2007)
- ✓ فوترة الخدمة الصحية ذات أهمية بالغة ولو كانت المؤسسة الصحية عمومية مجانية؛
- ✓ يختلف مفهوم تقييم الأداء بالمؤسسات الصحية عنه في المؤسسات الأخرى، لأن مفهوم الكفاءة يرتبط بها بجودة الخدمة الصحية؛ (زكي و عيصارة، 2014، صفحة 22)
- ✓ نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات الصحية يضم نظامين فرعيين: نظام محاسبة مالية ونظام محاسبة التكاليف. (أحمد عطية و محمد، 2010، صفحة 6)

## 2.2 مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تطور مفهوم المحاسبة العمومية بتطور علم المحاسبة بشكل عام، ويتطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية (مغني، 2017، صفحة 7)، ولذا تولي كافة الدول، وباختلاف أنظمتها، الأهمية القصوى لنظام المحاسبة العمومية، لكونه الإطار القانوني، الذي يمنح لها شرعية تسيير وضبط الأموال العامة، (الأسود، 2011، صفحة 3) وتهتم المحاسبة العمومية بقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية بوحدات القطاع العمومي. (البناء، 2012، صفحة 8)

### 1.2.2 تعريف المحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة العمومية على أنها " أداة تساعد المسيرين الحكوميين في تحقيق رقابة على الإيرادات والنفقات بوحدات القطاع الحكومي وفي الاحتفاظ بالوثائق والمستندات المرتبطة بالعمليات المالية والممتلكات المختلفة (مرادسي و تفرات، 2021، صفحة 731) ومن ثم تساعد على تصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة " (عبدوس، 2022، صفحة 20).  
وتعرف كذلك " مجموعة من الأسس والقواعد، التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الحكومة ونفقاتها". (عبد الله، 2017، صفحة 18)

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 الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة، عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية" (قانون رقم 23-07، 2023)

### 2.2.2 أهداف المحاسبة العمومية

تسعى المحاسبة العمومية إلى عدة أهداف أهمها: (قانون رقم 23-07، 2023)

- إدخال وتصنيف وتسجيل ومن ثم مراقبة بيانات العمليات سواء كانت الميزانية أو المحاسبية أو عمليات الخزينة، بهدف إنشاء حسابات تكون مطابقة للتنظيم وصادقة؛
- عرض قوائم مالية تقدم صورة صادقة عن ممتلكات المؤسسة والوضعية المالية والنتيجة، عند نهاية السنة المالية؛
- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة والخدمات وتقييم نجاعتها.

### 3.2.2 قانون عضوي جديد لقوانين المالية

يقصد بالقانون العضوي لقوانين المالية، جميع الأحكام التشريعية التي تحكم عرض قانون المالية والتصويب والتنفيذ والرقابة، وفي بعض البلدان يكون للقانون العضوي الأسبقية على القوانين الأخرى ذات الطبيعة المالية. (توفيتي و براق، 2023، صفحة 901)

ويعرف كذلك بأنه الإطار القانوني الجديد للميزانية بمرتبة الدستور المالي، الذي من شأنه إحداث اصلاح معمق للتسيير العمومي وذلك من خلال تحديد الأهداف الواجب الالتزام بها، وتفعيل الرقابة على أداء المسيرين. (صابة و بن موسى، 2020، صفحة 267)

### 3. التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة في ظل القوانين الثلاث:

#### 1.3 قانون الصحة 18-11 الجديد وتسيير المؤسسات العمومية للصحة ماليا ومحاسبيا:

يبين قانون الصحة 18-11 لا سيما في مادته 302 على أن المؤسسة العمومية للصحة تخضع في مجال التسيير المالي والمحاسبي للتالي:

- المحاسبة العمومية بالنسبة لنفقات المستخدمين؛
- النظام المحاسبي المالي بالنسبة للنفقات الأخرى.

وتتم المادة 303 من نفس القانون بأن المؤسسة العمومية للصحة، تخضع في مجال الرقابة على النفقات للمراقب المالي (الميزانياتي)، كرقابة مسبقة بالنسبة لنفقات المستخدمين المسيرين بموجب القانون الاساسي العام للوظيفة العمومية، وللمراقبة المالية البعدية بالنسبة للنفقات الأخرى ويتولى حسب المادة 304 من قانون الصحة تدقيق حسابات المؤسسة العمومية للصحة والتصديق عليها محافظ حسابات يعينه الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالصحة. ومنه فإن خضوع المؤسسة العمومية للصحة للمحاسبة العمومية جزئي وليس كلي، إذ يخضع العنوان الأول من الميزانيات العمومية لهذه المؤسسات والتي تقيد نفقات المستخدمين والأعباء المرتبطة بهم للمراقب الميزانياتي وكذا المحاسب العمومي، في حين ترك نوع من حرية التسيير في العنوان الثاني من النفقات ( نفقات التسيير) فهي خاضعة لرقابة بعدية.

### 2.3 تسيير ميزانية المؤسسة العمومية للصحة في ظل القانون العضوي رقم 18-15:

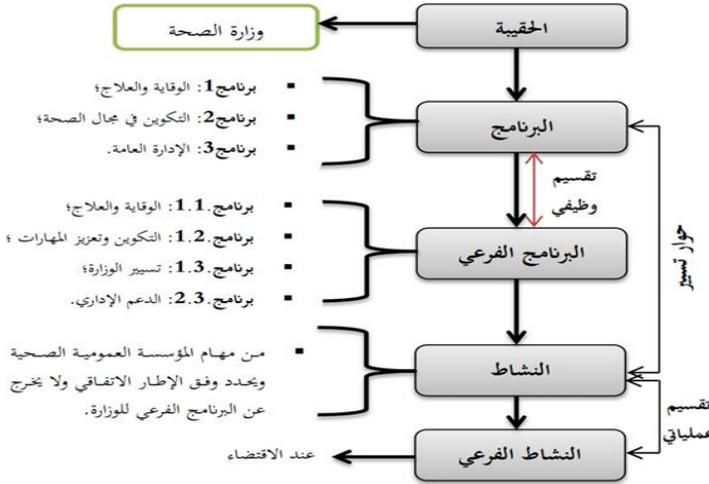
لقد أحدث القانون العضوي لقوانين المالية تغييرا جذريا بالمؤسسات العمومية الصحية في تسييرها الميزانياتي، واعتبرت المؤسسات العمومية الصحية مؤسسات عمومية ماثلة وليست مؤسسات عمومية إدارية حسب ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 21-62 في مادته الثانية، ونبرز أهم ما جاء به القانون 18-15 في النقاط التالية:

#### 1.2.3 استحداث إطار اتفاقي للعلاقات:

حيث يقوم الممثل عن وزارة المالية ( غالبا المراقب الميزانياتي) بتحديد إطار اتفاقي للعلاقات مع مسؤول المؤسسة العمومية الصحية (المدير)، 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 واطمام المهمة المكلف بها.

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

الشكل 01: الهيكل الميزانياتي الجديد بوزارة الصحة ومؤسساتها.



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

### 2.2.3 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. الشكل 02: حوار التسيير بين مسؤول البرنامج ومدير المؤسسة العمومية للصحة.



المصدر: منشور رقم: 6111، وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية، مؤرخ في:

2022/08/17.

### 3.2.3 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 تضم كل من:

الإيرادات حسب الطبيعة وتتضمن أساسا: (مرسوم تنفيذي 21-62، 2021)

- 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:

- 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.

### 4.2.3 إجراءات أكثر صرامة في إعداد ميزانية المؤسسة العمومية للصحة والمصادقة عليها:

فأصبح إجباريا على الأمر بالصرف للمؤسسة العمومية للصحة أن يعد ميزانية 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 (منشور وزاري رقم 8158، 2022، صفحة 2). 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. (منشور وزاري رقم 6111، 2022، صفحة 2)

**5.2.3 محاسبة ميزانياتية لمتابعة أحسن لتنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية للصحة:**

تبين المحاسبة الميزانياتية فتح رخص الالتزام واعتمادات الدفع واستهلاكها، وكذا تقديرات الإيرادات والإيرادات المحققة وفتح واستهلاك مناصب الشغل المالية، وتنقسم المحاسبة الميزانياتية بدورها إلى نوعين: (منشور وزاري رقم 9796، 2022، صفحة 2)

✓ **محاسبة الالتزامات:** التي تسجل استهلاك رخص الالتزام عن طريق اكتتاب الالتزامات القانونية الثابتة والنهائية؛

✓ **محاسبة المدفوعات:** التي تدون اعتمادات الدفع مع تبيان تنفيذ النفقات حين دفعها.

### **6.2.3 نماذج جديدة لبطاقات الالتزام والأوامر بالصرف والأوامر بالدفع:**

قصد ضمان تنفيذ النفقة العمومية بالمؤسسات العمومية للصحة، وفقا للإجراءات الجديدة للتسيير المالي، قامت المصالح المختصة بوزارة المالية بإعداد نماذج جديدة لبطاقات الالتزام والأوامر بالصرف والأوامر بالدفع، وأبرز ما جاء في هذه النماذج أنها تأخذ بالحسبان التصنيفات الجديدة لأعباء ميزانية الدولة، لذا أمرت وزارة المالية المؤسسات العمومية للصحة بتحديث نظامها المعلوماتي المالي لكي يقدم مخرجات لمختلف البطاقات المالية وفقا للنماذج الجديدة، وأكدت الوزارة على ضرورة اتباع هذه النماذج انطلاقا من السنة المالية 2024. (منشور وزاري رقم 9038، 2022، صفحة 2)

### **3.3 المؤسسة العمومية للصحة ونظام المحاسبة العمومية الجديد**

بهدف عصرنه المحاسبة العمومية، قامت وزارة المالية باستحداث قانون رقم 07-23 المؤرخ في 2023/06/21، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، يعوض القانون رقم 90-21 المؤرخ في 2023/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية، واعتمد في إعداد هذا القانون على سبعة

التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية  
عاشور باي بومزراق / غاليب عمر / لخميسي سليمان

عشر (17) معيار لمحاسبة الدولة مستنبطة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والتي اعتمدت على معايير المحاسبة الدولية IAS (بن فروج و ربيعي، 2018، صفحة 208) وبعض معايير المحاسبة العمومية الفرنسية، نلخص هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول 01: المعايير المحاسبية المعتمدة في 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. <u>المرجع</u> : المعيار الدولي في القطاع العام رقم 01، عرض القوائم المالية.
02	قائمة التدفقات النقدية Tableau des flux de trésorerie	يوضح كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية، ويؤكد على ضرورة عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المكافئ، سواء بالنسبة للمؤسسات العمومية التشغيلية أو الاستثمارية. <u>المرجع</u> : 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 هناك عملية تقييم آنية للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات، خاصة مع مصالح الضرائب. <u>المرجع</u> : 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 المصاريف والتدفقات حسب ما جاء به

التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية  
عاشور باي بومزراق / غالب عمر / خميسي سليمان

<p>القانون العضوي 15-18. المرجع: معيار المحاسبة العمومية الفرنسي رقم 02، الأعباء.</p>		
<p>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.</p>	<p>مكونات الخزينة Composantes de trésorerie</p>	<p>05</p>
<p>يوضح الطرق المتبعة من الدولة لمعالجة الموارد التي تستخدمها لتغطية العجز، أكان ذلك بقروض أو بواسطة أوراق مالية آجلة.</p>	<p>الأدوات المالية: الديون والخصوم الأخرى لأجل Instruments financiers : dettes et autres passifs financiers</p>	<p>06</p>
<p>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</p>	<p>مساهمات الدولة والمبالغ المستحقة ذات الصلة. Participations de l'Etat et créances rattachées</p>	<p>07</p>
<p>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 تفسيراً لأسباب الاختلافات المهمة بين المبالغ المعتمدة والمبالغ الفعلية، ويسمح هذا المعيار بفرض الإفصاح والشفافية في البيانات المالية.</p>	<p>عرض المعلومات الميزانية في القوائم المالية. Présentation des informations budgétaires dans les états financiers</p>	<p>08</p>
<p>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 باهلاكه وخسارة القيمة له.</p>	<p>التثبيتات الملموسة ( العينية ) Immobilisations corporelles</p>	<p>09</p>

<p>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.</p>	<p>التثبيات المعنوية Immobilisations incorporelles</p>	<p>10</p>
<p>يسعى المعيار إلى تعريف الاحتياطات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها تسجيل هذه البنود وكيفيات تقييمها وطرق تقديم البيانات المحاسبية عنها.</p>	<p>الاحتياطات، الالتزامات والأصول المحتملة Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</p>	<p>11</p>
<p>الهدف من المعيار هو تحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات التبادلية المباشرة، ويتم الاعتراف بهذه الإيرادات عندما يكون من المحتمل أن تذهب المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى الوحدة الحكومية، ويمكن تقييم هذه المنافع بشكل موثوق.</p>	<p>الإيرادات من المعاملات التبادلية المباشرة Produits des opérations avec contreparties directes</p>	<p>12</p>
<p>يتناول المعيار توصيف للمحاسبة عن المخزونات من خلال تحديد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- فئات المخزونات؛</li> <li>- تقييم المخزونات؛</li> <li>- طرق حساب التكاليف المستخدمة لتحمل التكاليف للمخزونات؛</li> <li>- الاعتراف بخسائر القيمة للمخزونات.</li> </ul>	<p>المخزونات Stocks</p>	<p>13</p>
<p>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</p>	<p>عقود الإيجار Contrats de location</p>	<p>14</p>

التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية  
عاشور باي بومزراق / غالب عمر / لخميسي سليمان

	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.
16	صافي الميزانية، الأخطاء الأساسية والأساليب 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 إلى المدينون الآخرون.

المصدر: من إعداد الباحثين انطلاقاً من: PROJET DE RECUEIL DES NORMES

COMPTABLES DE L'ETAT، الصادر عن المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية الجزائرية،

ماي 2019، ص: 5-300.

ويساعد نظام المحاسبة العمومية والتسيير المالي الجديد، في تقييم السياسات العامة وتحسين الرقابة تماشياً والمرجعيات المتعارف عليها في المحاسبة العمومية الدولية، ويمكن تلخيص أهم المستجدات في القانون والتي تهم تسيير مالي ومحاسبي بالمؤسسات العمومية الصحية في الفقرات التالية:

### 1.3.3 اعتماد هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد:

ينكون من محاسبة ميزانية تقوم بتسجيل نفقات الميزانية بعنوان التي تم الالتزام بها، وتسجيل للإيرادات والنفقات المدفوعة برسم نفس السنة، ومحاسبة عامة تسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المؤسسة العمومية، وبذلك تسمح المحاسبة العامة بإعطاء صورة عن الذمة المالية للمؤسسة، ومحاسبة تكاليف تعتمد على مخرجات المحاسبة العامة، تهدف

إلى تحليل وقياس الأنشطة الملتمزم بها وفقا للإطار الاتفاقي وعقد الأداء و الأعمال. (قانون رقم 23-  
07، 2023)

### 2.3.3 تحديد أدق لمهام ومسؤوليات الأعوان المتدخلين في التسيير المالي والمحاسبي:

فصل القانون الجديد في مهام المراقب الميزانياتي والأمر بالصرف والمحاسب العمومي، الذي تم تخفيف مسؤوليته ضمن القانون.

### 3.3.3 إعادة النظر في مسؤوليات المحاسب العمومي:

التي تكون فقط في حالة عجز الصندوق ولا تطبق كما كان سابقا على أفعال التسيير، أي تم إلغاء إلزام المحاسب العمومي من التحقق من أن النفقات يتم تنفيذها وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، والملاحظ هنا أن المشرع المالي قام بإعطاء السلطة التقديرية لمدى ملائمة النفقة للنشاط أو الهدف الملتمزم به لمدير المؤسسة الصحية (الأمر بالصرف) دون تدخل من أي طرف آخر.

### 4.3.3 ضرورة وضع مدونة الوثائق التبريرية:

حيث كانت الوثائق الثبوتية لتنفيذ الميزانية طوال سنوات مشكل يعيق العمل المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة، وكذا يضيف بيروقراطية سلبية من طرف المراقب المالي سابقا والمحاسب العمومي، وعليه نص القانون الجديد للمحاسبة العمومية على ضرورة وضع مدونة للوثائق التبريرية الواجب تقديمها من طرف الأمر بالصرف لكل من المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي، علما أن هذه المدونة ستصدر لاحقا بموجب قرار من وزير المالية.

### 5.3.3 فتح مجال إمكانية التعامل الرقمي بين الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية:

إذ سمح القانون بإمكانية إعداد وإرسال وحفظ المستندات والوثائق الثبوتية بشكل رقمي، وذلك ضمن شروط يتم الفصل فيها بموجب قرار يصدر لاحقا من وزير المالية، كما نص نفس القانون على أنه تمسك المحاسبة العمومية بتفرعاتها الثلاث بواسطة نظام معلومات مدمج وبواسطة رقمية تراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها. (قانون رقم 23-07، 2023)

### 6.3.3 الانتقال من محاسبة الصندوق (الأساس النقدي) إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:

أو ما يسمى على أساس الحقوق المثبتة أو المحاسبة السنوية، ويعتبر هذا من أهم التغيرات التي حدثت في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، إذ أن الأساس النقدي لا يعترف بالإيرادات ولا يسجلها

التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية  
عاشور باي بومزراق / غالب عمر/ لخميسي سليمان

إلا بعد استلامها نقدا. أما أساس الاستحقاق فينظر إلى كل سنة مالية نظرة مستقلة عن السنوات المالية الأخرى، وبذلك تحمل السنة المالية بكل المصروفات الخاصة بها سواء دفعت أم لم تدفع، ونفس الحال بالنسبة للإيرادات سواء حصلت أم لم تحصل (يوسف السعيد، 2010، صفحة 86)،  
**7.3.3 تشديد الرقابة على تنفيذ ميزانيات المؤسسة العمومية للصحة:** كغيرها من المؤسسات الخاضعة للمحاسبة العمومية، فقد قام المشرع بوضع ثلاثة أنواع من الرقابة: رقابة إدارية وبرلمانية وقضائية، كما تشمل الرقابة الإدارية: رقابة داخلية، رقابة سلمية، رقابة نظامية ورقابة ميزانيات ونوضح مفهوم كل منها في الجدول التالي:

الجدول 02: أنواع الرقابة حسب قانون المحاسبة العمومية 23-07.

نوع الرقابة	مفهومها	الملاحظة
الرقابة الداخلية	هي مجمل الإجراءات والطرق التي تسمح لمسؤول مصلحة بالتأكد من سيرها الحسن.	تعتبر كلها ضمن المحاسبة الإدارية
الرقابة السلمية	رقابة الإدارة على مصالحها.	
الرقابة النظامية	رقابة تمارسها المفتشيات والهيئات المؤهلة بموجب تنظيم معمول به	
الرقابة الميزانية	رقابة يمارسها مراقب ميزانياتي يخضع لسلطة وزير المالية ويهتم بالسهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات، واحترام الاعتمادات ومناصب الشغل المرخص بها	
الرقابة القضائية	وهي رقابة مجلس المحاسبة على الأمرين بالصرف، الملزمون بإيداع حساباتهم لدى المجلس.	
الرقابة البرلمانية	فيقوم أعضاء البرلمان بمراقبة تنفيذ الاعتمادات المالية التي صادقوا عليها من خلال قانون المالية، وتتم الرقابة البرلمانية من خلال التصويت على قانون تسوية الميزانية.	

المصدر: من إعداد الباحثين انطلاقا من قانون المحاسبة العمومية الجديد 23-07، المواد: 99-

108

الجدول 03: يتضمن مقارنة بين القوانين الأساسية للتسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة.

العنصر	قانون الصحة 18-	القانون العضوي 15-18	قانون المحاسبة العمومية الجديد 07-23
طبيعة	مؤسسة عمومية ذات	مؤسسة عمومية	مؤسسة عمومية ذات

التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية  
عاشور باي بومزراق / غالب عمر / خميسي سليمان

المؤسسة	تسيير خاص. م 297.	مماثلة. م 2	تسيير خاص/ غير إدارية. م 1
مدونة الميزانية	مدونة خاضعة للمحاسبة العمومية ولنظام SCF.	حسب تصنيفات الإيرادات والنفقات بالمؤسسات العمومية.	حسب تصنيفات الإيرادات والنفقات العمومية.
الأطراف المنفذة للميزانية	نفقات المستخدمين: أمر بالصرف ومراقب ميزانياتي ومحاسب عمومي؛ نفقات التسيير: أمر بالصرف ومحاسب عمومي.	كل الإيرادات والنفقات تخضع للأطراف الثلاث: أمر بالصرف، مراقب ميزانياتي، محاسب عمومي.	كل الإيرادات والنفقات تخضع للأطراف الثلاث: أمر بالصرف، مراقب ميزانياتي، محاسب عمومي.
الرقابة على تنفيذ الميزانية	مراقب ميزانياتي ومحاسب عمومي ومحافظ حسابات.	مراقب ميزانياتي ومحاسب عمومي.	مراقب ميزانياتي ومحاسب عمومي.
التمويل على أساس عقود الأهداف والنجاعة	حرص على تمويل المؤسسة فقط وفق عقود أهداف ونجاعة. م 301	تم تكريس عقد الأداء والأعمال ببرنامج بين مسؤول البرنامج ومدير المؤسسة.	ترك الأمر للقانون العضوي لقوانين المالية.
أساس التسجيل المحاسبي	لم يفصل فيه	على أساس الاستحقاق	على أساس الاستحقاق.
القوائم المالية الواجب إعدادها	القوائم المالية المذكورة في نظام SCF	ترك الأمر لقانون المحاسبة العمومية	قوائم مالية تحدد في المخطط المحاسبي. م 91
متابعة حركات الممتلكات والوضعية المالية	من خلال قوائم مالية حسب نظام SCF تعد من طرف الأمر بالصرف.	من خلال قوائم مالية تعد من طرف المحاسب العمومي.	من خلال قوائم مالية تعد من طرف المحاسب العمومي.
رقمنة التسيير المالي والمحاسبي	لم يفصل في الأمر	ترك الأمر لقانون المحاسبة العمومية	سمح بإمكانية تقديم الوثائق الثبوتية في شكل رقمي. م 77 ضرورة تسيير المحاسبة

العمومية وفق نظام معلوماتي رقمي مدمج م 81، 82.			
لم يتطرق للأمر	لم يتطرق للأمر	تطرق لمساهمات الضمان الاجتماعي في ميزانية المؤسسة، في انتظار النص التنظيمي لهذا الأمر. م 300	التعاقدية بين المؤسسة العمومية الصحية وهيئات الضمان الاجتماعي

المصدر: من إعداد الباحثين.

#### 4. نتائج الدراسة :

إن لقانون الصحة الجديد رقم 11-18 والقانون العضوي رقم 15-18 وقانون المحاسبة العمومية الجديد 07-23 تأثير واضح على التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسة العمومية للصحة يمكن توضيحه في النقاط التالية:

✓ قام قانون الصحة الجديد 11-18 بإعطاء المؤسسة العمومية للصحة بمختلف تصنيفاتها صفة جديدة متمثلة في "مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص"، فأخرجها من دائرة المؤسسات العمومية الإدارية.

✓ قدم القانون العضوي رقم 15-18 إجراءات ميزانية ومحاسبية جديدة تخص المؤسسات العمومية الإدارية والصحية كذلك خاصة في:

✓ تقديم مدونة جديدة للنققات والإيرادات حسب الطبيعة الاقتصادية وحسب النشاط؛

✓ تكريس قانوني للإطار الاتفاقي بين مسؤول البرنامج ومسؤول المؤسسة العمومية للصحة؛

✓ ضرورة إبرام عقد أعمال والأداء؛

✓ إجراءات جديدة في كفاءات تحضير الميزانية التقديرية ومن ثم المصادقة والموافقة عليها؛

✓ وجوب إرسال تقارير نهاية كل سنة من طرف مسؤول المؤسسة العمومية للصحة لتقييم النتائج المحققة بعنوان عقد الأعمال والأداء؛

✓ قام قانون الصحة الجديد 11-18 بتقسيم التسيير المحاسبي لميزانية المؤسسة إلى شقين: الشق الأول يضم نفقات المستخدمين (العنوان 1) تخضع للمحاسبة العمومية، والشق الثاني نفقات

التسيير (العنوان II) تخضع للنظام المحاسبي المالي "SCF"، بينما قانون المحاسبة العمومية 07-23 فقد حث على خضوع كل نفقات المؤسسة العمومية للصحة لإجراءات المحاسبة العمومية، والتي تحتوي بدورها على محاسبة عامة تقدم قوائم مالية توضح الذمة المالية للمؤسسة الصحية وممتلكاتها، وعليه فالأقوى في التطبيق هو قانون المحاسبة العمومية وهذا ما يعترف به العون المحاسب.

- ✓ يعتبر اعتماد مبدأ التسجيل على أساس الاستحقاق بالمحاسبة العمومية، جوهر التغييرات التي مست تسيير الأموال العمومية، خاصة بالمؤسسات الصحية والتي كانت متضررة من التسجيل وفق الأساس النقدي، الأمر الذي كان يهمل بشكل كبير جميع الإيرادات والنفقات التي كانت لا تسجل، فقط لأن أموالها لم تحقق بعد، بينما المحاسبة العمومية الجديدة فستعمل على تسجيل جميع النفقات والإيرادات بمجرد التأكد من إمكانية تحقيقها؛
- ✓ ينص قانون المحاسبة العمومية الجديد 07-23 بضرورة تسيير ومسك المحاسبة العمومية وفق نظام معلوماتي مدمج، وهذا ما يبشر برقمنة التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة، ويضيف ذات القانون بإمكانية مسك الوثائق الثبوتية للإيرادات والنفقات بشكل رقمي، شريطة استيفاء بعض الشروط كشرط الأمن المعلوماتي.
- ✓ لا تزال المؤسسات العمومية للصحة، كغيرها من المؤسسات الخاضعة للمحاسبة العمومية تحتاج إلى العديد من الشروحات التوضيحية لتنفيذ ميزانية البرامج التي أتى بها القانون العضوي 15-18 وكذا قانون المحاسبة العمومية والتي يتم صدور دوريا من طرف وزارة المالية، بينما ومنذ صدور قانون الصحة الجديد 11-18 في سنة 2018 وإلى غاية تحرير هذه الورقة البحثية لم تصدر بعد نصوص تنظيمية لكيفيات تطبيق هذا الأخير.

## 5. خاتمة:

قدمت السلطة الجزائرية إطار قانوني جديد كرس جملة من الإصلاحات الميزانية المحاسبية، وجاء هذا الإطار لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي والوطني كذلك، أعقب هذا الإطار القانوني جملة من المراسيم التنفيذية والناشيرة التوضيحية لكيفيات تطبيق هذه التغييرات خاصة بالنسبة للمؤسسات العمومية الإدارية والمماثلة، والتي تتطوي تحتها المؤسسات العمومية للصحة، أعقب هذا صدور قانون وضع نظام محاسبة عمومية ذات مبادئ ومعايير دولية، وعليه أصبح على مسؤولي المؤسسات العمومية للصحة مواكبة هذه التغييرات ومتابعة تنفيذها

بمؤسساتهم، خاصة لأن الخدمة الصحية تتطلب إنفاق مستعجل، لا يمكن انتظار فهم وتشاور ومن ثم تنفيذ النفقة، فالتسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسة العمومية الصحية يستمد خصوصية وحساسية من الحاجة الملحة للمريض للخدمة الصحية، ولنا في الموضوع جملة من التوصيات:

- لأن النصوص التنظيمية لقانون الصحة الجديد 18-11 لم تصدر بعد، خاصة في شق التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة، فقد أصبح لزاما على الأمرين بالصرف لهذه المؤسسات تطبيق المحاسبة العمومية بنظامها الجديد ( المكون من ثلاث فروع محاسبية) إلى غاية توضيح أكثر لقانون الصحة.
- ضرورة تكوين لكل من الأمرين بالصرف والموظفين تحت مسؤوليتهم في مجال المحاسبة، خاصة المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف لما لها من دور في ميزانية البرامج، وكذا إشراك المراقبين الميزناتيين والمحاسبين العموميين في عملية التكوين؛
- لا شك في أن رقمنة نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة تساهم بشكل كبير في تطبيق العصرية الجديدة للمالية العامة ومحاسبتها العمومية، ولذا ندعوا إلى وضع نظام معلوماتي رقمي مدمج يقوم بتسجيل وتبويب وتصنيف مختلف عمليات الإنفاق العمومي.
- يوجد تعارض بين قانون الصحة وقانون المحاسبة العمومية فيما يخص خضوع ميزانية المؤسسة العمومية للصحة للمحاسبة، فقانون الصحة جعل نفقات التسيير خاضعة للنظام المحاسبي المالي SCF، بينما المحاسبة العمومية لم توضح ذلك ولأن الشرعية القانونية تميل دوما لوزارة المالية، فالراجح أن المؤسسات العمومية للصحة ستخضع كليا للمحاسبة العمومية الجديدة وعليه، نوصي بإعداد مختلف بطاقات الالتزام والحوالات وفق المحاسبة العمومية، بينما يقوم الأمر بالصرف بتقديم جميع ممتلكات المؤسسة العينية والمعنوية وكذا الديون والإيرادات المستحقة وفق المحاسبة العامة، ليتسنى للمحاسب العمومي إعداد القوائم المالية الضرورية.

## 6. قائمة المراجع

أحمد يوسف السعيد. (2010). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية -حالة الجزائر-. جامعة المدية، الجزائر.

أمين صابة، و كمال بن موسى. (2020). دراسة تحليلية للقانون العضوي الجديد رقم 18-15 وأهميته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر. المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، 08(01)، 258-281.

- الصادق الأسود. (2011). مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة - حالة الجزائر - جامعة الجزائر، الجزائر.
- إيمان عبدوس. (2022). دور تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي. جامعة الجزائر، الجزائر.
- بشرى نجم عبد الله. (2017). المحاسبة الحكومية مفاهيم وتطبيقات عملية - الجزء 01 - (الإصدار 01). العراق: الذاكرة للنشر والتوزيع.
- حسن سليمان زكي، و أحمد يحيى عيصارة. (2014). المحاسبة في المستشفيات والفنادق (الإصدار 01). الأردن: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.
- خلود مرادسي، و يزيد تقرارت. (2021). أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي -دراسة تطبيقية- . مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 04(01)، 721-749.
- خليل إسماعيل إسماعيل ، و نائل حسن عدس. (2010). المحاسبة الحكومية (الإصدار 02). الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.
- ذياب محمود ذياب. (2009). إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة (الإصدار 01). الأردن: دار الفكر.
- رضوان توفيتي ، و محمد براق. (2023). دراسة تحليلية للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في الجزائر. مجلة دفاتر للبحوث العلمية، 11(01)، 891-914.
- زينة بن فروج، و مريم ربيعي. (2018). معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 02(02).
- سليم بطرس جلدة. (2007). إدارة المستشفيات والمراكز الصحية (الإصدار 01). الأردن: دار الشروق للنشر والتوزيع.
- سميرة بوعكاز. (2023). مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر. مجلة المنهل الاقتصادي، 06(01)، 76-100.
- عبد العظيم بشير البنا. (2012). الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية (الإصدار 02). مصر: دار اليازوري.

- عبد المهدي بوعنة. (2004). إدارة الخدمات والمؤسسات الصحية، مفاهيم، نظريات وأساسيات في الإدارة الصحية (الإصدار 01). الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- قانون رقم 11-18. (02, 06, 2018). يتعلق بالصحة. (46). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- قانون عضوري رقم 15-18. (02, 09, 2018). يتعلق بقوانين المالية. (53). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- قانون رقم 07-23. (21, 06, 2023). يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. (42). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- محمد سامي راضي. (2007). المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية (الإصدار 01). مصر: الدار الجامعية.
- مرسوم تنفيذي 21-62. (2021). يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11.
- مسعود بوخالفي. (2020). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. IPSAS. جامعة غرداية، الجزائر.
- مصطفى يوسف كافي. (2017). إدارة الخدمات الصحية (الإصدار 01). الأردن: الحامد للنشر والتوزيع.
- منشور وزاري رقم 6111. (17, 08, 2022). وزارة المالية - المديرية العامة للميزانية. الجزائر.
- منشور وزاري رقم 8158. (02, 11, 2022). وزارة المالية - المديرية العامة للميزانية. الجزائر.
- منشور وزاري رقم 9038. (28, 11, 2022). وزارة المالية - المديرية العامة للميزانية. الجزائر.
- منشور وزاري رقم 9796. (20, 12, 2022). وزارة المالية - المديرية العامة للميزانية. الجزائر.
- نادية مغني. (2017). دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. جامعة الجزائر، الجزائر.
- هاشم أحمد عطية، و محمود عبد ربه محمد. (2010). النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية - المستشفيات - (الإصدار 01). مصر: الدار الجامعية.

التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية  
عاشور باي بومزراق / غالب عمر / لخميسي سليمان

---

وزارة المالية. (2022). ندوة حول الإصلاح الميزانياتي والقانون العضوي لقوانين المالية - المديرية العامة للميزانية-. تاريخ الاسترداد 2023، من <https://18.nu/t3yn>