نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر

Vers un Nouveau S3 DE G3 Comptable au Sein des Etablissements Publics de Sante

ط.د. بن يحي علي
طالب دكتوراه
جامعة غرداية– الجزائر –

د. لعمور رميلة
أستاذة محاضرة قسم (أ)
جامعة غرداية– الجزائر –

قدم للنشر في: 2018/02/27 **& قبل للنشر في:** 2018/12/22 **& نشر في:** 2018/12/23

الملخص:

يُعدّ التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة الوسيلة الأساسية لضمان حسن الاستغلال وترشيد النفقات العمومية، ولقد عمدت الجزائر منذ الاستقلال على اعتماد نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الاستشفائية، إلاّ أنّ هذا النوع من المحاسبة اتّسم بنقائص و لم يعد يُساير التطورات ومتطلبات التسيير، فباشرت الدولة جملة من الإصلاحات من أجل تحسين التسيير وترشيد النفقات، ومن أهم هذه الإصلاحات التوجه مؤخرا إلى نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير يُسمى « 3COH » على مستوى المؤسسات العمومية للصحة.

يتّسم هذا النظام بكونه متكاملا ويتضمّن ثلاث محاسبات : محاسبة عامة، ومحاسبة تحليلية، ومحاسبة موازنات، تعتمد كلها على قاعدة بيانات موحدة، يستجيب هذا النظام لاحتياجات التسيير والاستغلال في قطاع الصحة، كما يضمن المحافظة على الممتلكات والتسيير الأمثل للأموال العمومية. إلاّ أن تطبيقه وتجسيده على أرض الواقع يبقى من التحديات الحالية للإدارة الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: مؤسسات استشفائية، محاسبة عمومية، قطاع عام، محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، محاسبة الموازنات.

Résumé :

La gestion financière et comptable au sein des établissements publics de santé constitue l'outil principal pour assurer une bonne exploitation et une rationalisation des dépenses publiques. Depuis son indépendance, l'Algérie a adopté le système de comptabilité publique dans les établissements de santé, mais ce type de comptabilité est caractérisé par des imperfections, et il ne répond plus aux attentes de gestion. Ainsi, l'État a lancé certain nombre de réformes afin d'améliorer la gestion et de rationaliser les dépenses. La plus importante réforme est la tendance récente vers un système informatisé de la comptabilité de gestion appelé « 3COH » au niveau des établissements de santé publique.

Ce système intégré comprend trois comptabilités : comptabilité générale, comptabilité analytique et comptabilité budgétaire, qui reposent sur une base de données unique. Ce système répond aux besoins de gestion et d'exploitation dans le secteur de la santé et assure la préservation des biens et la gestion optimale des fonds publics. Cependant, son application et sa réalisation sur le terrain restent le défi actuel de l'administration algérienne.

Mots clés : *Établissements hospitaliers, Comptabilité publique, Secteur public, Comptabilité générale, Comptabilité analytique, Comptabilité budgétaire.*

مقدمة:

يعتبر قطاع الصحة العمومية القلب النابض للمجتمعات المعاصرة لما له من دور بالغ في تقديم الخدمات والمنافع الصحية، ونظرا لطبيعة القطاع التي تعتمد على الانفاق من المال العام لتأمين هذه الخدمات للمواطنين، فإنّ هذا يتطلب وجود قوانين وأنظمة محاسبية وأدوات رقابية لضمان التسيير الحسن للأموال العمومية، وترشيد الانفاق وإضفاء الشفافية على العمليات، وحماية الممتلكات من مختلف أشكال التلاعب والفساد، وقياس وتقييم دور تلك المؤسسات في أداء مختلف الخدمات إلى مستحقيها.

لقد عملت الجزائر منذ الاستقلال جاهدة بهدف تحسين الخدمات الصحية، والنهوض بهذا القطاع وتطويره من خلال مختلف التعديلات وسلسلة الإصلاحات في عدّة الجوانب، في ظل تدني جودة الخدمات الصحية من جهة وزيادة الطلب عليها من جهة أخرى، ممّا أدى إلى ارتفاع في النفقات مصحوب بصعوبة التّحكم والتسيير. لقد عمدت الدولة الجزائرية منذ الاستقلال وإلى زمن ليس بالبعيد على اعتماد المحاسبة العمومية لتسيير المؤسسات الاستشفائية، بعدها وفي السنوات الأخيرة باشرت إصلاحات من أجل التوجه نحو نظام معلوماتي متكامل لمحاسبة التسيير "3COH" يُشرع في تطبيقه تدريجيا بداية من سنة 2013، حيث يتضمّن هذا النظام ثلاث محاسبات يعتمد على قاعدة بيانات موحدة. يهدف هذا التوجّه إلى تطوير الأداء وتحقيق الفعالية، وربما التخلي تدريجيا عن المحاسبة العمومية المطبقة واعتماد نظام جديد يتوافق مع تلك الأنظمة المطبقة في المؤسسات الاقتصادية، مع اعتماد المحاسبة التحليلية وفق التقنيات الحديثة.

ولتجسيد هذا التوجّه الجديد لتطبيق نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على أرض الواقع عمدة وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بالتنسيق مع وزارة المالية إلى توفير مجموعة من الوسائل والاجراءات من أجل التطبيق الفعال للنظام والتخلي عن الأنظمة المحاسبية التقليدية، وفي هذا السياق جاءت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية المطروحة والمتمثلة في :

ما مدى تجسيد التوجّه الى النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير « 3COH » على مستوى المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر؟

للإجابة على هذا التساؤل قمنا بتقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاثة محاور:

1. واقع المؤسسات الاستشفائية في الجزائر؛
2. ماهية المحاسبة العمومية ؛
3. التوجه نحو تطبيق نظام معلوماتي جديد لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة « 3COH » .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التطرق الى واقع المؤسسات العمومية الاستشفائية في الجزائر منذ الاستقلال؛

– عرض الأسلوب المتبع في التسيير المحاسبي على مستوى العمومية ذات الطابع الإداري، من خلال التطرق إلى المحاسبة العمومية، وإلى مختلف مراحل تطورها، كما تبيّن الدراسة أهم نقائص هذه المحاسبة؛

– تهدف الدراسة كذلك الى عرض تجربة الجزائر في التوجه إلى أسلوب جديد في التسيير المالي والمحاسبي على مستوى المؤسسات العمومية للصحة من خلال نظام جديد متكامل ومتجانس يتضمّن ثلاثة محاسبات.

أهمية الدراسة :

ترتبط أهمية الدراسة بأهمية موضعها، فلا يختلف اثنان حول قيمة وأهمية قطاع الصحة في أي بلد، وضرورة السهر على التسيير الجيد له، وبالتالي، فإنّ أهمية هذه الدراسة تكمن في التطرق إلى تجربة الجزائر في التوجّه مؤخرا الى نمط جديد في التسيير المالي والمحاسبي على مستوى المؤسسات العمومية للصحة، كبديل للمحاسبة العمومية، وذلك من خلال اعتماد نظام معلوماتي متجانس يتضمّن ثلاثة محاسبات، يخدم أهداف التسيير ويُساعد الإدارة على اتخاذ القرار الصحيح في الوقت الصحيح.

أولا: واقع المؤسسات الاستشفائية في الجزائر

تعد المؤسسات الاستشفائية من المؤسسات الهامة في المجتمع، حيث تتولى تقديم مزيج متنوع من الخدمات الصحية وتساهم في رفع المستوى الصحي للأفراد. من خلال هذا المحور نتطرق لمفهوم هذه المؤسسات، دورها، ومراحل تطورها بالجزائر.

I. مفهوم المؤسسات الصحية:

يُعرّف المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرّخ في 19 ماي 2007، المؤسسات العمومية للاستشفائية على أنها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتّع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي.[1]

وفي تعريف آخر، يُقصد بالمؤسسات الصحية، كل مؤسسة تقدم الرعاية بشكل مباشر مثل المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات والمراكز التخصصية...إلخ، أو بشكل غير مباشر مثل المختبرات والإدارات الصحية ذات الخدمات المساندة، وذلك من خلال مجموعة من المتخصصين والمهن الطبية وغير الطبية والمدخلات المادية، تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرتقبين وإشباع حاجاتهم واستمرارها في تقديم خدماتها.[2]

وتعد المؤسسات الاستشفائية أهم المؤسسات الصحية على الإطلاق بحكم تشعب مهامه وتعدد وظائفه وتعرفه منظمة الصحة العالمية: بأنه جزء أساسي من تنظيم اجتماعي وطبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية، وتمتد خدماته إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، ويمثل مركز لتدريب العاملين الصحيين وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية.[3]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أهمية المؤسسات العمومية الاستشفائية ودورها الأساسي في أي مجتمع فهي الركيزة الأساسية والوظيفة الضرورية التي تضمن للسكان الرعاية الصحية، وهو قطاع لا يمكن أبدا الاستغناء عنه أو حتى إهماله.

II. مهام المؤسسات الإستشفائية:

يمكن حصر أهم مهام المؤسسات الاستشفائية فيما يلي :[4]

– ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء؛

- تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم؛
- تأطير التكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي وهذا على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

III. التطور التاريخي للمؤسسات الإستشفائية بالجزائر :

يمر القطاع الصحي في الجزائر بعدة مراحل من مختلف الجوانب (الهياكل القاعدية، الصحة، القوانين والتنظيمات، التسيير الإداري والمحاسبي) ونخص بالذكر مراحل التطور من ناحية التسيير الإداري والمحاسبي :

1.III. مرحلة بعد الاستقلال إلى 2002 :

ورثت الجزائر عن الاحتلال الفرنسي نظام صحي جد متدهور ويتمركز فقط في المدن الكبرى، وأمام هذه الوضعية ومحدودية الموارد المتوفرة، سطرت الدولة خطة للنهوض بالقطاع لما له من حساسية[5]، وكأول خطوة تم استحداث وزارة الصحة العمومية سنة 1965 مستقلة بذاتها، وبعدها تم تأسيس القطاع الصحي على عدة سنوات وأهم ما تم إنشاؤه خلال الفترة :[6]

- إنشاء المعهد الوطني للصحة العمومية سنة 1964، والذي تم إعادة تنظيمه وفق المرسوم التنفيذي رقم 05/93 سنة 1993؛
- الأمر الرئاسي سنة 1973 المتعلق بالطب المجاني وهو الأمر 65/73 والمتعلق بمجانية الطب في القطاعات الصحية؛
- إنشاء المفتشية العامة لوزارة الصحة والسكان سنة 1996 من خلال المرسوم التنفيذي 68/96؛
- إنشاء خمس مجالس جهوية للصحة (الجزائر، وهران، قسنطينة، بشار، ورقلة) ويعد هيكل تنسيق وتشاور ما بين القطاعات هدفه ضمان وقاية صحة السكان التابعة لاختصاصه وحمايتها وترقيتها وإعادة الاعتبار لها بصفة علانية وناجعة.[7]

وأمام هذه التطورات والكم الهائل والمتزايد للهياكل القاعدية لقطاع الصحة ونفقات الدولة المتزايدة على القطاع كان لابد من إيجاد إطار قانوني يضمن التسيير الفعال لهذا القطاع من الناحية الإدارية والمالية، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 466/97 الذي يحدد قواعد إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها وسيرها، والمرسوم التنفيذي رقم 465/97 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، حيث يدير أي مؤسسة مجلس إدارة ويسيره مدير ويزود بجهاز استشاري يسمى : المجلس الطبي، أما من الناحية المالية فقد تم إخضاع حسابات أي مؤسسة لقواعد المحاسبة العمومية وفق القانون 21/09، ومحاسبة خاصة بالمواد والقيم والسندات، وكذا محاسبة تحليلية تسمح بالتحكم في مختلف التكاليف. [8]

2.III. مرحلة 2002 إلى يومنا :

أهم ما ميز سنة 2002 تغيير اسم الوزارة إلى وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، كإشارة لتوجه الدولة لإصلاح القطاع وتحقيق جودة الخدمة الصحية في الجزائر، ولقد أورد التقرير التمهيدي للمجلس الوطني لإصلاح المستشفيات _ تم إنشاؤه بتاريخ15 أوت 2002_ مجموعة من الأهداف المراد تحقيقها ترتكز على عنصرين مهمين : التحكم في نظام المعلومات الصحية وتحسين جودة الخدمات المقدمة.[9]

وأهم ما تم تحقيقه في هذه المرحلة من ناحية التسيير الإداري والمالي :

- صدور المرسوم التنفيذي رقم : 07_140[10] والذي قام بإعادة هيكلة المنظومة الصحية بالجزائر بالفصل بين المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسة العمومية للصحة الجوارية، وتظهر مكانة المرسوم في ترسيخ جودة الخدمة الصحية من خلال التنظيم والتسيير الإداري المحكم لتلك المؤسسات؛
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 14_106 مؤرخ في 12 مارس سنة 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، والذي أتبع بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 30 أكتوبر 2014 والذي يحدد كيفيات تطبيق هذا النظام[11].

هذا النظام المحاسبي يعتبر نقله نوعية في مجال التسيير المحاسبي للنفقات العمومية الضخمة في مجال الصحة، وتحقيق الكفاءة والفعالية في أداء المؤسسات الصحية، وهذا بعد عجز النظام القديم من تحقيق ذلك والمتمثل في المحاسبة العمومية.

وما نستنتجه من التطور التاريخي للقطاع الصحي في الجزائر هي توجه الدولة بجد لتحقيق الأداء الجيد للقطاع مقابل ضخامة النفقات العمومية على القطاع، في ظل رداءة الخدمة الصحية في كل تلك المراحل.

ثانيا : ماهية المحاسبة العمومية :

لقد اعتمدت الجزائر ولفترة طويلة على المحاسبة العمومية كأسلوب لتسيير المؤسسات العمومية الاستشفائية نظرا لطابعها الإداري، وهذا يما أدى بنا في إطار هذه الدراسة إلى أن نتطرق في هذا المحور إلى مفهوم المحاسبة العمومية ومن ثم نعرج إلى مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وفي الأخير، عرض أهم النقائص.

I. مفهوم المحاسبة العمومية:

هناك العديد من التعاريف للمحاسبة العمومية وهذا راجع للتطور الحاصل عبر العصور، وكذا تغير البيئة ومنها نذكر مايلي:

- عرف القانون الجزائري 21.90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، على أنّها:" تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري". كما يحدد هذا القانون التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها. [12]
- وفي تعريف آخر،" المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من القواعد والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بأنشطة بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة في اتخاذ القرار"؛[13]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أهم أهداف المحاسبة العمومية وهي:

- التنظيم المحاسبي من خلال تبيان مهام والتزامات أعوان المحاسبة العمومية (الآمر بالصرف، المحاسب العمومي)؛

- تسجيل، تبويب وتجميع العمليات المالية للدولة؛
- فرض الرقابة القانونية والمالية للعمليات المالية (إيرادات، نفقات) من طرف الجهات المعنية (المراقب المالي، مجلس المحاسبة) وهذا من أجل الحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد المالي؛
- إظهار المركز المالي الفعلي للمؤسسات العمومية، ولاسيما مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط؛
- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

II. مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

تطور نظام المحاسبة العمومية الجزائري على مراحل منذ الاستعمار إلى يومنا وفق المراحل التالية:[14]

II.1. مرحلة ما قبل الاستقلال (قبل 1962):

تميزت هذه المرحلة بسيادة النظام الفرنسي على القوانين والتشريعات المطبقة في الجزائر لاسيما نظام المحاسبة العمومية، حيث أن هذا الأخير يحكمه المرسوم الامبراطوري الفرنسي المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

II.2.مرحلة بعد الاستقلال (1962 إلى غاية 1973):

أهم ما ميز هذه المرحلة هو قيام الدولة الجزائرية بإصدار عدة نصوص تنظيمية في مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والمستوحاة من التشريع الفرنسي مع العمل على تكييفها مع البيئة الجزائري، ولعل اهم تلك التنظيمات: هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

أضف إليه مجموعة من القواعد التقنية المتمثلة في التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من اهمها التعليمة العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمة رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

I.3. مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية (1973 إلى غاية 1990):

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الامر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي او تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

I.4. مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 إلى غاية 1995):

تعتبر هذه المرحلة بمثابة خطوة لوضع الإطار القانوني للمحاسبة العمومية الخاص بالجزائر وذلك بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، وتلاها العديد من المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والمفصلة لمختلف جوانبه، ولعل أبرز هذه المراسيم التنفيذية ما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسئولية المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

وأهم ما تم إضافته في هذه الحقبة الزمنية هي ظهور ما يسمى بالقيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، كخطوة للتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية، وهذا بصدور التعليمة رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تفعيل نظام المعلومات المحاسبية وكذا الرقابة على المال العام.

I.5. مرحلة الإصلاح المحاسبي (1995 إلى غاية يومنا):

نظرا للعديد من المشاكل التي واجهة نظام المحاسبة العمومية، تبنت وزارة المالية مشروع إصلاح الإطار المحاسبي، ففي سبتمبر1995 تم تكوين فوج عمل مكون من إطارات المديرية العامة للمحاسبة مع التنسيق بالمديريةّ العامّة للمحاسبة العموميّة(DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للإستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز مشروع المخطط المحاسبي للدولة والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997، والذي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصّندوق إلى محاسبة الذّمة والّتي تهتم بالتّقييد المحاسبي لموارد الدّولة العقّاريّة والمنقولة، وكذا مختلف العمليات على أساس الاستحقاق المحاسبي.[15]

ولإنجاح عملية الإصلاح المحاسبي على أرض الواقع قامت وزارة المالية بخطوتين مهمتين :

- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وذلك إبتداءا من 2001؛
- دورات تكوينية لفائدة المحاسبين العموميين لتوعيتهم حول المخطط المحاسبي للدولة وآليات التقييد المحاسبي.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة يتوافق إلى حد بعيد مع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية، ونظرا لإلغاء هذا الأخير وتبني نظام جديد للمحاسبة المالية سنة 2007 بإصدار القانون 07.11[16]، تم تجميد مشروع إصلاح المحاسبية المالية في نفس السنة.

وبعد مرور أقل من سنتين ظهرت بوادر جديد لإصلاح نظام المحاسبة العمومية، ولكن هذه المرة بفلسفة جديدة وهي تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية، وعملية الإصلاح تنطلق في القطاعات الحساسة ثم تعمم التجربة على باقي القطاعات، وكان هذا من خلال المرسوم التنفيذي رقم : 14_106 يتضمن وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية الاستشفائية[17]، وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في المحور الموالي.

III. دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

هناك العديد من الأسباب دفعت الدولة الجزائرية لتبني مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، ولعل من أهما ما يلي :

III.1. نقائص نظام المحاسبة العمومية:

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت نظام المحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها: [18]

- سوء تسيير عناصر الذمة والمتمثلة الأملاك العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديونها تجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا بسبب الاعتماد على الأساس النقدي في التسجيل المحاسبي؛
- طريقة ترقيم مجموعة حسابات الخزينة والتي تحتوي على أعداد كبيرة وذات عناوين متشابهة (نظام التسلسلي الخطي)، يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة؛
- صعوبة تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية بسبب تشعب تنظيم الإدارة المالية للدولة، وكذا عدم الإعتماد أنظمت الإعلام الآلي، نتج عنه تأخر في تجميع وحصر المعلومات وبالتالي اتخاذ القرارات؛
- عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات، وبالتالي صعوبة تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف؛
- الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة؛
- عدم توفر حسابات تقييم ومتابعة المخزونات داخل المؤسسات العمومية؛

كل هذه النقائص وأخرى خاصة فيما يتعلّق بإعداد موازنات القطاع العام، أدت لتصنيف الجزائر من بين البلدان التي حقّقت مستوى ضعيف في مؤشر الموازنة المفتوحة لسنة 2015 في تسيير المال العام، وكذا إتاحة البيانات المالية للجمهور، وهذا من خلال مؤشر الميزانية المفتوحة، الذي يعتمد على ثلاثة جوانب هي: الشفافية، المشاركة والاشراف. حيث قدر هذا المؤشر في الجزائر لسنة2015 بقيمة 19%، وهي قيمة متدنية جدا عن المتوسط العالمي والمقدر بـــ45%[19].

III.2. المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) كبديل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية:

يمكن اعتبار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كبديل محتمل لاصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي يعتمد على الأساس النقدي، كما أن وجود هذه المعايير يُعدّ من أهم دواعي الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الدولة، بهدف تحقيق التوافق مع هذه المعايير، حيث أن التقارير المالية التي يتم إنتاجها وفق هذه المعايير تُعدّ عالية الجودة.

تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) سنة 2004، ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية (أنشئ سنة1994) وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام، وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية. [20]

ويمكن حصر أهم الأهداف من وجود هذه المعايير فيما يلي : [21]

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- مقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛

- تطبيق أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي المطبق في المحاسبية العمومية التقليدية؛
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوي المحلي أو الدولي.

بالرغم من وجود هذه الأهداف والفوائد في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إلاّ أن الجزائر لم تتجه صراحة لتبني هذه المعايير، بل قرّرت الإصلاحات لكن بأسلوب آخر من خلال وضع نظام جديد، نتناوله من خلال ما سيأتي.

ثالثا : التوجه نحو تطبيق نظام معلوماتي جديد لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة « 3COH »

نتناول في هذا المحور النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير « 3COH » في المؤسسات العمومية للصحة من الناحية القانونية، ثم من الناحية العملية، ثم نتعرّض إلى واقع تطبيق هذا النظام في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة « EHS » قضي بكير بغرداية.

I. الإطار القانوني لنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية:

يستند النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة إلى المرسوم التنفيذي رقم 14_106 والمؤرخ 12 مارس 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية، والذي أتبع بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 30 أكتوبر 2014، يحدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام.

II. النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير « 3COH »:



هو برنامج معلوماتي للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية الاستشفائية، يُسمى بـــ « 3COH » (Triple Comptabilité Hospitalière) وتعني المحاسبات الاستشفائية الثلاثة، تم إنتاجه من طرف مؤسسة « Présences Int'l »

يتكون هذا النظام المعلوماتي من ثلاث محاسبات:[22] محاسبة العامة، محاسبة التحليلية، محاسبة الموازنات، يأتي تفصيلها فيما يلي، بالإضافة إلى الخزينة، كما يتضمّن مدونة الحسابات وكذا قواعد سيرها والكشوف المالية، حيث يرتكز النظام على تسجيل المعلومات على أساس وثائق ثبوتية في قاعدة بيانات موحّدة.

فيما يلي عرض لبعض واجهات ومكونات برنامج نظام « 3COH »:



المصدر : موقع https://ipresences.com/ تاريخ التصفح 2017/08/22

1.II. محاسبة العامة: والتي تحترم قواعد محاسبة السنة المالية وتسمح بمعرفة دقيقة حول قيمة وتغير الذمة المالية للمؤسسات العمومية، وتصدر في النهاية كشوف مالية أساسية: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزية، وبالتالي حساب مختلف المؤشرات المالية وغير المالية والمساعدة على اتخاذ القرار، وما نستنتجه أنه تم تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

حيث أن النظام المحاسبي المالي عرّف المحاسبة المالية على أنها : نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.[23]

تتميّز المعلومة التي تصدرها القوائم المالية بالخصائص النوعية التالية :[24]

- **الملاءمة:** وهي قدرة المعلومات المالية التي تصدرها القوائم المالية على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على قراراتهم التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية؛

- **المصداقية:** تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعترف بها؛
- **القابلية للمقارنة:** تساعد المعلومات المالية المستخدمين من المقارنة بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة اداء المؤسسة نفسها لفترات زمنية مختلفة؛
- **المعلومة واضحة وسهلة الفهم:** هي معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معرفة قاعدية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

II.2. محاسبة التحليلية : والتي تسمح بتحديد تكلفة النشاطات المنجزة والخدمات المقدمة، من خلال تنظيم مصالح أو هياكل المؤسسة في مراكز تجمع محاسبي، ويعرف هذا الأخير على أنه مجموع أنشطة مصالح أو هياكل المؤسسة التي تنتج معلومات مفصلة وخاصة. ومن خلال هذا التعريف يتضح أن المشرع الجزائري اتجه إلى التقنية الحديثة للمحاسبة التحليلية وهي: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC، وهذا بعد ظهور العديد من النقائص في نظام المحاسبة التحليلية التقليدية (الأقسام المتجانسة، التحميل العقلاني...إلخ).

يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) إلى سنة 1986م بعد ظهور العديد من النقائص في الأنظمة التقليدية بسبب توسع وتعقد بيئة الأعمال العالمية، وهذا من طرف العالمان الأمريكيان Kaplan et Cooper، وتم استخدامها أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية في 1987م، ثم انتشرت في باقي دول العالم. ولقد قدمت العديد من التعاريف لهذا النظام (ABC) أهمها : هو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة[25].

وتهدف المحاسبة التحليلية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نذكر أهمها :

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة ؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة ؛
- يساعد الإدارة في تحديد الفرص المتاحة أمامها لتخفيض الكلفة بكل دقة ووضوح، من خلال مراجعة تكلفة نشاط معين أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتوج التام؛

II.3.محاسبة الموازنات : تسمح بتسجيل تنفيذ نفقات الموازنة في الوقت الذي تدفع فيه، وتنفيذ الإيرادات في الوقت الذي تحصل فيه، كما تسمح بمتابعة النقديات والالتزامات الموازناتية وتحرير الحوالات، وكذا تسيير الخزينة.

تعتبر الموازنات من أقدم أدوات مراقبة التسيير، وهي عبارة عن تعبير رقمي لخطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية مقبلة، وهناك العديد من الموازنات تشمل مختلف نشاطات المؤسسة مثل : المبيعات، الإنتاج، المواد الأولية، الخزينة...إلخ. وتكمن أهم أهداف الموازنة التقديرية فيما يلي :

- الرقابة على أنشطة المؤسسة باستخراج الفروقات بين التقديرات والقيم الواقعية، ومن ثم اتخاذ القرارات
- أداة فعالة للتخطيط الإستراتيجي لمختلف أنشطة المؤسسة؛
- تسهل تطبيق محاسبة المسؤولية عند تحديد مسببات الانحرافات والجهة المسؤولة عن ذلك؛
- أداة اتصال بين الإدارة المركزية ومختلف المسؤولين في المؤسسة لتحقيق الأهداف.

III. مميزات النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير:

إضافات إلى مكونات النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، فإن هذا النظام يتضمّن كذلك وثائق تتمثل في دفترين أحدهما يسمى بدفتر المستعمل، والثاني يسمى بدفتر المحاسبة الاستشفائية، الذي يعرض قائمة حسابات المخطط المحاسبي الاستشفائي. كما أنّ هذا النظام يتميّز بمجموعة من الخصائص المتمثلة فيما يلي: [26]

- وجود كل الوسائل المعلوماتية التي تسمح بالإضافات والتحيينات للبرمجيات و/أو الوثائق المرتبطة به؛
- يُزوّد المحاسبات الثلاثة المدمجة ضمن قاعدة معطيات وحيدة، انطلاقا من تقييد وحيد للمعلومة؛
- في مجال المحاسبة العامة، يتكفّل بتسيير المخزونات والتثبيتات والحسابات الدائنة والديون؛
- يقدّم النظام مؤشّرات حول التسيير لعناصر مالية وغير مالية، لمختلف الهياكل والمصالح تهدف الى تسيير ناجع واتخاذ القرار؛
- المتابعة في الوقت الفعلي للمتاحات والالتزامات الموازناتية، وتحرير الحوالات، وتسيير الخزينة؛
- في إطار المحاسبة التحليلية، فإنّ النظام يسمح بتحديد تكاليف النشاطات المنجزة والخدمات المقدّمة؛

IV. مراحل إعداد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير:[27]

تعود مراحل التفكير والتخطيط لوضع هذا النظام إلى تاريخ انعقاد الاجتماع الوزاري في 21 أكتوبر 2008 الذي تمّ فيه تكليف وزارة المالية بوضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير، على مستوى المؤسسات الاستشفائية، وذلك بالتنسيق مع وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، بهدف تزويد الوزارتين بنظام محاسبي متجانس ومتكامل، يتضمن في آن واحد محاسبة الممتلكات، ومحاسبة موازناتية، ومحاسبة تحليلية. و قد قُدّرت تكلفة هذا النظام بـــ : 210610000 دج، حيث سيشمل 300 مؤسسة.
فيما يلي أهم المراحل التي مرت بها عملية إعداد وتجسيد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير:

- إنشاء خلية قيادة تتضمّن مسؤولين من الوزارتين المعنيتين، وذلك من أجل ضمان السير الحسن للعملية؛
- تشخيص الوضع على مستوى عينة من المؤسسات الاستشفائية (أنظر الجدول رقم 02)
- تكوين مستعملي النظام على مستوى المؤسسات القيادية؛
- تسليم البرمجيات ووضعها تحت الاستغلال على مستوى المؤسسات القيادية؛
- تكوين المكوّنين؛
- تعميم البرمجيات على مستوى باقي المؤسسات العمومية للصحة؛
- تركيب ووضع الموقع تحت الاستغلال، من خلال تزويد كل مؤسسة معنية بـــ" مركز معالجة المعلومات".

ومن أجل تحقيق هذه المراحل في الأوقات الضرورية، ونظرا لضيق الوقت، تمّ الاستعانة بمكتب للخبرة المحاسبية للسيد جراد جمال ومكتب الدراسات "برزانس الدولي" نظرا لخبرتهما في المجال، وقد تمّ الاتفاق على تنفيذ البرنامج في غضون 13 شهرا.

IV.1 تشخيص وضع المؤسسات العمومية للصحة :

قبيل الانطلاق في عملية تجسيد البرنامج كان من الضروري إجراء دراسة تشخيصية للوضع السائد على مستوى المؤسسات العمومية للصحة، وتحديد الاحتياجات الضرورية من المعلومات المطلوبة من طرف المعنيين، لقد شملت عملية التشخيص ما يلي:

- إحصاء الاستعمالات الموجودة والمرغوب فيها للمحاسبة التحليلية على مستوى عينة واسعة من المستشفيات؛
- تحديد الاحتياجات من تكاليف العناصر على مستوى المستشفيات وكذا الإدارات المركزية على مستوى وزارة الصحة؛
- تحديد أنظمة الترميز الموجودة (شهادات، أمراض، وظائف،...) والضرورية لوضع المحاسبة تحليلية؛
- جرد الوسائل المتوفرة (دليل الإجراءات، بطاقات التسجيل، برمجيات...)؛
- إعداد نموذج تنظيم لنظام معلومات التسيير، من المحتمل أخذه بعين الاعتبار في النظام الجديد؛
- إعداد وتهيئة بيئة العمل من أجل ضمان نجاح النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.

IV..2 المؤسسات المعنية بتطبيق نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير: في مرحلة أولية تم تحديد عينة نموذجية (قيادية) تتكون من 14 مؤسسة عمومية للصحة (أنظر الجدول رقم02) من أجل تنفيذ البرنامج على مستوى هذه المؤسسات، ثم في مرحلة ثانية، تعميم البرنامج على مستوى باقي المؤسسات والتي عددها 286، ليصل العدد الإجمالي 300 مؤسسة عمومية للصحة معنية بتطبيق النظام، موزعة على كامل التراب الوطني، حُدّدت قائمة هذه المؤسسات في الجريدة الرسمية[28]

الجدول رقم 02 : المؤسسات العمومية للصحة (القيادية) المعنية بتجسيد النظام كمرحلة أولية

المركز الاستشفائي الجامعي للبليدة	المركز الاستشفائي الجامعي لمصطفى
المركز الاستشفائي الجامعي لوهران	المركز الاستشفائي الجامعي لباب الواد
المركز الاستشفائي الجامعي لباتنة	المركز الاستشفائي الجامعي لبني مسّوس
المركز الاستشفائي الجامعي سيدي بلعباس	المؤسسة الاستشفائية للقليعة
المؤسسة الاستشفائية لسكيكدة	المؤسسة الاستشفائية لبولوغين
المؤسسة الاستشفائية المتخصصة دريد حسين	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة د. ماعوش
المؤسسة الاستشفائية المتخصصة وهران	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لسطيف

المصدر : موقع وزارة المالية http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=projet-details&IDProj=8، في 17/07/10.

V. آليات تسيير نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير:

لضمان السير الحسن لنظام معلوماتي لمحاسبة التسيير داخل المؤسسات الاستشفائية العمومية يتوجب توفير مختلف الإمكانيات المادية والمالية والبشرية، لذا تم وضع مركز معالجة المعطيات، تحت مسؤولية رئيس المؤسسة، ويسير المركز من طرف فريق مكون

على الأقل من 03 أعضاء يعينهم رئيس المؤسسة، من بينهم رئيس الفريق متخصص في مجال التسيير بالإضافة إلى محاسب ومختص في الإعلام الآلي.

فيما يلي مهام أعضاء فريق مركز معالجة المعطيات :[29]

V.1. مهام رئيس المؤسسة : يتولى رئيس المؤسسة الإستشفائية القيام بما يلي :

- التأكد من الاستعمال الفعلي للنظام وإرسال النتائج المصادق عليها شهريا إلى مصالح الوزارة المكلفة بالصحة قصد استغلالها؛
- السهر على صيانة النظام وسيره الحسن على المستوى المادي والبرمجي والبشري؛
- السهر على احترام الإجراءات التنظيمية والتقنية المتعلقة بالنظام؛
- تحليل مختلف مؤشرات التسيير المستخرجة من النظام؛
- عقد اجتماعات بانتظام مع فريق مركز معالجة المعطيات، والتأكد من استلام هذا الأخير لجميع المعطيات الصحيحة من مختلف المصالح.

V.2. مهام فريق مركز معالجة المعطيات : يتولى كل عضو من الفريق مجموعة من المهام لإنجاح النظام وفق ما يلي : [30]

1. **الرئيس** : يكلف بما يلي :
   - تحديد إجراءات الإتصال مع المصالح والهياكل المستعملة للنظام؛
   - تنظيم اجتماعات الفريق، على الأقل مرة في الأسبوع من أجل تقييم السير العام لمركز معالجة المعطيات، وإيجاد الحلول لتسوية المشاكل المحتملة؛
   - رفع تقرير وبصفة منتظمة إلى رئيس المؤسسة متعلق بتنفيذ مهام المركز؛
   - تحديد الاحتياجات الجديدة أو طلبات تطوير النظام المطلوبة من طرف المصالح المستعملة، وإرسالها إلى الهياكل المختصة قصد تنفيذها.
2. **المحاسب** : يكلف بما يلي :
   - القيام بالمراقبة اليومية لتناسق المعطيات التي يسيرها النظام؛
   - تسيير بطاقات الزبائن والموردين والأجراء لفائدة المصالح المستعملة والتحقق من عدم تكرار المعطيات؛
   - التأكد من مطابقة النتائج المحاسبية التي ينتجها النظام مع التشريع والتنظيم المعمول به.
   - القيام بتجميع الدفاتر المساعدة عند نهاية كل شهر؛
   - إرسال وثيقة التلخيص لعمليات الشهر المصادق عليها من طرف مسؤول المصلحة إلى رئيس المؤسسة وحفظ نسخة على مستوى المصالح المحاسبية؛
   - التأكد من توفر وسهولة الحصول، في الوقت المناسب على جميع الوثائق الثبوتية للعمليات المقيدة في النظام.

3. **مختص الإعلام الآلي** : والذي يقوم بما يلي :

- ضمان السير الحسن للنظام والعتاد في الشروط القصوى لأمن وسرية المعطيات؛
- تحديد إجراءات العمل اليدوي في حالة عطب جسيم للنظام مع أعضاء الفريق الأخرين؛
- تشخيص مستعملي النظام وإبلاغ رئيس المؤسسة بتراخيصهم؛
- التكفل بالمشاكل التقنية، ومسك سجل محين للحوادث التقنية و/أو دعامة معلوماتية تسجل فيه هذه الحوادث؛
- حل المشاكل التقنية التي ليس لها أي أثر على تنظيم أو سلامة قاعدة المعطيات؛
- التكفل بكل مشكل تقني يمس عتاد الإعلام الآلي أو لواحق الشبكة أو برمجيات الإستغلال، كما يقوم بتحديد الإحتياجات الجديد للمصالح المستعملة للنظام بالتعاون مع أعضاء الفريق.

VI. واقع تطبيق نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير « 3COH » على أرض الواقع:

بعدما قمنا بالدراسة النظرية للموضوع من خلال ما تقدّم، حاولنا التقرّب من الواقع للوقوف على مدى تطبيق نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير « 3COH » فتوجهنا إلى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة قضي بكير، كونها المؤسسة المعنية بتطبيق النظام من بين المؤسسات الأربع في ولاية غرداية المذكورة في القرار الوزاري المشترك [31] ، وذلك للبحث عن مدى تجسيد هذا النظام ميدانيا، لكن للأسف لم نجد للنظام « 3COH » تطبيقا على أرض الواقع، رغم أنّ المؤسسة استفادة من تكوين الموظفين وبدأت في تطبيقه في سنة 2013 لكن لمدة قصيرة لا تتجاوز السنة، بعدها توقّف تشغيل هذا النظام على مستوى المؤسسة، بالرغم من وجود تعليمة وزارية[32] تدعوا كافة المؤسسات الاستشفائية على مستوى الوطن الى وضع حيّز التنفيذ نظام « 3COH » . وبعد استفسارنا عن عدم تطبيق البرنامج على مستوى المؤسسة، رغم توفّر مصلحة (مركز الحساب) وموظف متخصص، وجدنا أنّ السبب الرئيس في هذا هو عدم توفّر المؤسسة على البرنامج في نسخته الجديدة (المحيّنة)، إضافة الى ارتفاع كلفة البرنامج، حسب ما صرّح به مسير مركز الحساب على مستوى المؤسسة، إلاّ أنّ لهذا الأخير نية وإرادة لاستغلال البرنامج والعمل به، هذا ما لاحظناه من خلال المراسلات التي تتضمّن طلبات اقتناء وتفعيل البرنامج.

للإشارة فإنّه توجد مؤسسات استشفائية في ولايات أخرى تستغلّ نظام « 3COH »، حسب تصريح مسير مركز الحساب على المستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة قضي بكير بغرداية، لكن بنسب استغلال مختلفة، وهو ما لاحظناه من خلال تفاعل موظفي المؤسسات الاستشفائية المستعملي للبرنامج والذين تباينت آراؤهم حول استعمال البرنامج ونوعيته في موقع[33] يضم أكبر عدد من الموظفين في الجزائر.

الخاتمة :

بناءا على ما تقدّم في هذه الدراسة، نستنتج أنّ التسيير المالي للمؤسسات العمومية للصحة كان ولازال للأسف يعتد على المحاسبة العمومية، وأنّ التوجّه الى النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير « 3COH » لم يتجسّد بشكل شامل على أرض الواقع، و لم يحقق بعدُ الأهداف المطلوبة، رغم أنه يُعدّ قفزة نوعية في تسيير المؤسسات العمومية للصحة، كونه يتضمّن مجموعة متكاملة ومتجانسة من المحاسبات: محاسبة الممتلكات، المحاسبة التحليلية ومحاسبة الموازنات، ويعتمد على قاعدة بيانات موحّدة، ويهدف هذا النظام الجديد إلى رفع الأداء و المحافظة على الممتلكات وترشيد النفقات، كما يُمكّن الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب. لكن ما لاحظناه في الواقع من عدم الاهتمام بهذا النظام والعمل به لا يساهم في تطوير التسيير في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر.

إنّ الفوائد والاهداف المنتظرة من وضع هذا النظام وتجسيده على أرض الواقع، لا تتحقّق إلاّ بوجود إرادة حقيقية للعمل وفقا لهذا البرنامج، مع توفير الوسائل المادية والبشرية الضرورية، وخاصة الحرص على تعميم تطبيق هذا النظام على كافة المؤسسات العمومية للصحة وإلزامها بتفعيله واستغلاله، ووضع آليات لرقابة مدى التطبيق على أرض الواقع مع المتابعة المستمرة.

الهوامش

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 07_140 المؤرخ في 19 مايو 2007 يتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها**، العدد 33، 2007، ص11.

[2] **في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم ABC** سعاد حمدية، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأشعة) بسكرة**، رسالة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011، ص3.

[3] سليم بطرس جلدة، **إدارة المستشفيات والمراكز الصحية**، الأردن، دار الشروق للنشر. والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007، ص27.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 33، 2007، مرجع سبق ذكره، ص11.

[5] خروبي بزارة عمر، **إصلاح المنظومة الصحية في الجزائر (1999_2009) دراسة حالة : المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة خليف بالشلف**، رسالة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر 3، ص37.

[6] خروبي بزارة عمر، نفس المرجع السابق ، ص 39 .

[7] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم : 262/97 مؤرخ في 14 جويلية 1997، يتضمن إنشاء مجالس جهوية للصحة وتنظيمها وسيره**، العدد 47، 1997، ص14.

[8] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم : 465/97 مؤرخ 02 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها مرسوم تنفيذي رقم : 466/97 مؤرخ 02 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها وسيرها**، العدد 81 ، 1997 ، ص24/12 .

[9] عتيق عائشة، **جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية سعيدة**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011_2012، ص 177.

[10] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 07_140 المؤرخ في 19 مايو 2007 يتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها**، العدد 33، 2007، ص10.

[11] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **قرار وزاري مشترك مؤرخ في 30 أكتوبر 2014 يحدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام**، العدد 01 ، 2015 ، ص32.

[12] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية**، المؤرخ في 15 أوت 1990، العدد 35، المادة1.2. ص1132.

[13] BISSAAD Ali, **DROIT DE LA COMPTABILITE PUPLIQUE** , édition HOUMA , Alger ,2004 , p 8.

[14] مسعي محمد، **المحاسبة العمومية**، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة 2003، ص 9-11.

[15] عبد السميع روينة، **واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003 –2008**، الملتقى الدولي بورقلة حول: الاصلاح المحاسبي في الجزائر29-30نوفمبر2011، ص7-8.

[16] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون 07 – 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74 ، 25 نوفمبر 2007 ، الجزائر، ص2.

[17] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي 14-106 مؤرخ في 12 مارس 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة**، العدد 15، 2014، ص9.

[18] شلال زهير، **آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس،2014، ص176 .

[19] تقرير مسح / http://www.internationalbudget.org"، "IBP" International Budget Partnership موقع مؤشر الميزانية المفتوحة لمؤسسة الموازنات المفتوحة، ص 35 – 71 تاريخ الاطلاع : 2017/07/24 :

[20] International Federation of Accountants(IFAC),**International Public Sector Accounting Standards Board**,Edition2012,p2.

[21])، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، **IPSAS** آسيا قمو، **اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام** (تخصص محاسبة وجباية،2012، ص149.

[22] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 01 ، 2015 ، مرجع سبق ذكره، ص33

[23] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 2007، مرجع سبق ذكره، ص4.

[24] Rabah tafighoult, **Le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes**, Aurès emballages, première édition, 2015, p 9.

[25] إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة**،الطبعة الأولى 2007، دار الحامد للنشر والتوزيع، ص164

[26] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 01 ، 2015 ، مرجع سبق ذكره، ص33

[27] موقع وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للمحاسبة، http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=projet-details&IDProj=8 ، تاريخ التصفح 2017/08/10.

[28] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 01 ، 2015 ، مرجع سبق ذكره، ص35-40

[29] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 01 ، 2015 ، مرجع سبق ذكره، ص34

[30] نفس المرجع السابق، ص34.

[31] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 15، 2014، مرجع سبق ذكره، ص36.

[32] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، التعليمة رقم 11 المؤرّخة في 19 نوفمبر 2015.

[33] موقع أكبر تجمع يضم الموظفين في الجزائر. http://www.mouwazaf-dz.com/t42215-topic