

# وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed chérif  
Mrssadia Souk Ahras



جامعة محمد الشريف مساعدي

سوق أهراس

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

سنة: 2023/2022

مذكرة

ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

التحول لأساس الإستحقاق المحاسبي في عرض القوائم المالية كألية لقياس أداء المؤسسات العمومية  
الإستشفائية

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الإستشفائية لولاية سوق أهراس

الشعبة

علوم مالية ومحاسبة

التخصص

محاسبة وتدقيق

من إعداد:

كافي شيماء

طرادخوجة سميرة

لجنة المناقشة

جامعة سوق أهراس

أستاذة محاضرة أ

الرتبة العلمية

الرئيس: ساسان نبيلة

جامعة سوق أهراس

أستاذة مساعدة

الرتبة العلمية

المشرف: والي صفية

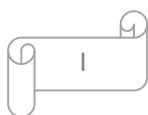
جامعة سوق أهراس

أستاذة مساعدة أ

الرتبة العلمية

الممتحن: قواسمية ياسمين

رقم ...../2023



# شكرتكم

نشكر ونحمد الله عزوجل الذي له الفضل والحمد والذي أنعم علينا بنعمة العلم ووفقنا إلى بلوغ هذه الدرجة ونقول. "اللهم لك الحمد والشكر حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضى".

والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى القائل: "من لا يشكر الناس لا يشكره الله" رواه الترميذي .

بداية أتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذة المشرفة "والي صفية" على مرافقتها لنا طيلة هذه المسيرة البحثية ولم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها؛

كما أتقدم بخالص الشكر والعرفان إلى الأستاذة "رقايقية فاطمة الزهراء" حفظها الله على كل ما قدمته لنا من جهد ونصائح ومعرفة وتوجيهاتها القيمة والإرشادات الصائبة طيلة مسار بحثنا؛

وكل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل بكلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس نخص بالذكر الأستاذ "صبيد ماجد" والأستاذ "عز الدين فؤاد" الذين لم يبخلوا عنا بالتوجيهات والمعلومات.

والشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وتقييمها وإثرائها

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا طيلة فترة المشوار الدراسي، بالكثير أو بالقليل حتى ولو بكلمة طيبة أو دعاء خالص أو إبتسامة عطرة.

# إِهْدَاء

لله الشكر كله أن وفقني لهذه اللحظة، فالحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبيه الكريم.

أهدي ثواب هذا البحث إلى من تربية على يده ومن علمني القيم والمبادئ إلى من لا ينفصل اسمي عن اسمه، إلى من أعطاني ومازال يعطيني بلا حدود، إلى الذي كان له الفضل الأول بعد توفيق الله في بلوغي للخوض في ميادين العلم ودراسة الماستر

(والدي الحبيب حفظه الله)

أهدي ثمرة جهدي ودراستي وفرحتي المنتظرة إلى من وضعتني على طريق الحياة وغمرتني بحبها وحنانها إلى من مهدت لي طريق العلم إلى من كانت ملجأ في هذه الرحلة إلى من لهج لسانها بالدعاء لي

(أمي الغالية حفظها الله)

إلى سندي بالحياة (أخي هشام) الذي كان له بالغ الأثر في إزالة الكثير من العقبات والصعاب فكان ظلي حين يصيبني التعب ورفيقي في هذا النجاح وقرة عين لي بالحياة

إلى رفقاء دربي

الذين أمدوني دائما بالقوة وكانوا موضع الاتكاء في كل عثرتي وكانوا لي حضنا وسندا ومناره وزرعوا لي التفاؤل في دربي

وإلى جميع أساتذتي الكرام ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي

واخيرا وليس آخرا اهدي هذا العمل المتواضع

إلى كل من يتكبد عناء قراءته سواء لتقييمه أو لنقده أو لزيادة علمه أو لإشباع فضوله

# إِهْدَاء

الحمد لله والشكر لله على جزيل نعامه، ووافر عطائه وله الفضل على إحسانه.

أما بعد أهدى عملي المتواضع هذا إلى:

من جعل الله الجنة تحت أقدامها، إلى أعلى الناس، بارك الله في عمرها وأمدّها بالصحة والعافية، ومن يسرت لي طريق النجاح بدعواتها أُمِّي الحبيبة .

وإلى من رعاني في صغري وساندني في كبري، وأعطاني دون مقابل قرة عيني أبي الحنون .

وإلى من فقدتها صديقتي وأختي التي لم تنجبها أُمِّي شهيناز رحمها الله .

إلى صديقتي التي شاركتني مشواري الدراسي وشاركتني أيضا في إنجاز هذا البحث: طرادخوجة سميرة.

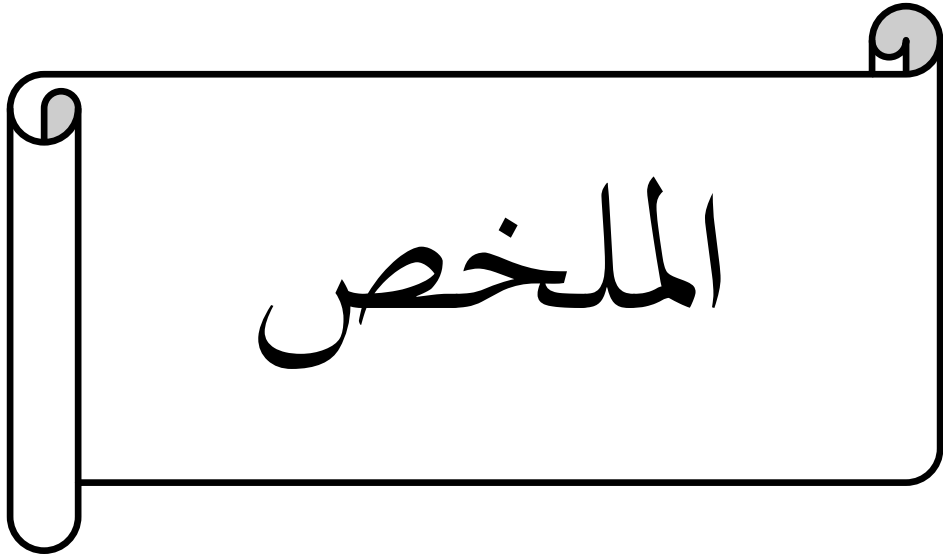
وإلى أحلى زهرات قطفتهن من حديقة الصداقة إلى الذين أدخلو السرور في قلبي وأمضيت معهم مشواري الدراسي: هدى، أمال، وفاء،

أسماء، بسمة، شيماء، صباح.

وإلى صديقتي: ميسوم، وصال.

وإلى كل من جمعني بهم الأقدار وفرقت بيني وبينهم الأيام.

## شيماء



هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة التحول لأساس الإستحقاق المحاسبي ومفاهيمه الأساسية في المحاسبة العمومية، ومدى فعاليته كألية لقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية لاعتباره من أهم الممارسات المحاسبية الذي يقوم على تحقيق المساءلة والشفافية وذلك في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم وضعها بغرض تحسين وترقية جودة القوائم المالية، وإتخاذ القرار الأمثل بما يخدم ذلك المصالح العامة للدولة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الأساس النقدي يوفر معلومات قليلة لمتخذي القرار، كما أنه لا يتماشى مع متطلبات الشفافية والمساءلة على عكس أساس الإستحقاق المحاسبي الذي يسمح بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات العمومية ويوفر معلومات صحيحة وكاملة بشكل أسرع كما يقوم على تحقيق الشفافية والمساءلة في القطاع العام إلى جانب أن المؤسسات العمومية الإستشفائية تحتاج إلى مجموعة من مؤشرات معينة لقياس مستوى الأداء المتحقق بهدف معرفة التقدم الحاصل في أعمالها.

وقد أوصت الدراسة على ضرورة الإهتمام بالمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إضافة إلى ضرورة تأهيل وتكوين القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية والعمل على الإستفادة من التجارب الدولية السابقة في عملية تبني أساس الإستحقاق، كما أوصت على الإهتمام بعملية قياس الأداء في المؤسسات العمومية الإستشفائية لمعرفة قدراتها وإمكانياتها والكشف عن مدى تطور الأداء فيها باستمرار.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة العمومية، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أساس الإستحقاق المحاسبي، قياس أداء المؤسسات الإستشفائية.

**Abstract :**

This study aimed to identify the nature of the transformation of the accrual basis of accounting and its basic concepts in public accounting, and the extent of its effectiveness as a mechanism for measuring the performance of public hospital institutions, as it is one of the most important accounting practices that is based on achieving accountability and transparency under the International Public Sector Accounting Standards.

The study concluded that the monetary basis provides little information for decision-makers, and it is not in line with the requirements of transparency and accountability, unlike the accrual accounting basis, which allows achieving accounting evidence for all financial and non-financial operations of public units and provides correct and complete information faster.

The study recommended the need to pay attention to public accounting and international accounting standards for the public sector, in addition to the necessity of qualifying and training those in charge of applying public accounting and working to benefit from previous international experiences in the process of adopting the accrual basis. On the extent to which performance is constantly improving.

**Keywords:** public accounting, international public sector accounting standards, accrual basis of accounting, measuring the performance of hospital institutions.



فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
I	البسمة
II	شكر وتقدير
III	الإهداء
VI	الملخص
IX- XI	فهرس المحتويات
XII	قائمة الجداول
XIV	قائمة الأشكال
XV	قائمة الإختصارات
XVI	قائمة الملاحق
7-2	مقدمة عامة
36-9	<b>الفصل الأول : منهج التحول إلى أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية</b>
9	تمهيد
10	المبحث الأول: المحاسبة العمومية و التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
10	المطلب الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة العمومية
13	المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
15	المطلب الثالث: أهداف ومجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
16	المطلب الرابع: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر
19	<b>المبحث الثاني: تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية</b>
19	المطلب الأول: الأساس النقدي
21	المطلب الثاني: أساس الاستحقاق
22	المطلب الثالث: الأساس المشترك (المختلط)
24	المطلب الرابع: مقارنة بين مختلف الأسس المحاسبية
29	<b>المبحث الثالث: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق</b>
29	المطلب الأول: أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق
30	المطلب الثاني: وجهات النظر حول التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في القطاع

## فهرس المحتويات

	العام
32	المطلب الثالث: مراحل التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي وأهم الدول التي تبنته
36	خلاصة الفصل الأول
60-38	الفصل الثاني: دراسة نظرية لقياس أداء المؤسسات الإستشفائية
38	تمهيد
39	المبحث الأول: الأسس النظرية للأداء وقياس الأداء
39	المطلب الأول: ماهية الأداء
41	المطلب الثاني: أنواع الأداء (تصنيفات الأداء)
44	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء
47	المطلب الرابع: قياس الأداء
49	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء في المؤسسات الإستشفائية
49	المطلب الأول: مفهوم الأداء في المؤسسات الإستشفائية وخصائصه
51	المطلب الثاني: وظائف الأداء في المؤسسات الإستشفائية
52	المطلب الثالث: دورة إدارة الأداء للمؤسسات الإستشفائية
53	المبحث الثالث: قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية
53	المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية
54	المطلب الثاني: أهمية قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية
55	المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية
59	المطلب الرابع: صعوبات قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية
60	خلاصة الفصل الثاني
104-62	الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء
62	تمهيد
63	المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسات العمومية الإستشفائية والإطار المنهجي للدراسة
63	المطلب الأول: نبذة عن المؤسسات العمومية الإستشفائية محل الدراسة
68	المطلب الثاني: نموذج ومتغيرات الدراسة
69	المطلب الثالث: الإطار المنهجي للدراسة
70	المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج مؤشرات قياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية محل الدراسة
70	المطلب الأول: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

## فهرس المحتويات

74	المطلب الثاني: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسة العمومية الإستشفائية إبن رشد
78	المطلب الثالث: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور
83	المبحث الثالث: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات و تحليل النتائج
83	المطلب الأول: الإطار العام للإستبيان المعتمد عليه في إنجاز الدراسة
87	المطلب الثاني: إختبار طبيعة توزيع البيانات وتحليل إتجاهات أفراد العينة
97	المطلب الثالث: دراسة الارتباط بين محاور الدراسة والاختبارات العلمية
104	خلاصة الفصل الثالث
108-106	خاتمة عامة
114-110	قائمة المراجع
132-115	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
24	الأسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام	جدول رقم (1-1)
26	محاور قياس والأسس المحاسبية	جدول رقم (2-1)
27	طبيعة الاختلاف في مكونات القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية	جدول رقم (3-1)
28	مقارنة الأسس المحاسبية بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية	جدول رقم (4-1)
34	أهم الدول التي تحولت إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام	جدول رقم (5-1)
70	عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي	جدول رقم (6-3)
71	نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي (الموارد البشرية) للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي سنة 2022	جدول رقم (7-3)
72	نتائج مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي لسنة 2022	جدول رقم (8-3)
73	نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي لسنة 2022	جدول رقم (9-3)
74	عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد خلال سنة 2022	جدول رقم (10-3)
75	نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي (الموارد البشرية) للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد سنة 2022	جدول رقم (11-3)
76	نتائج مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد سنة 2022	جدول رقم (12-3)
77	نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد	جدول رقم (13-3)
77	نتائج مؤشرات قياس أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد سنة 2022	جدول رقم (14-3)
78	عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور سنة 2022	جدول رقم (15-3)
79	نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي (الموارد البشرية) المؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل بن خديجة بنور سنة 2022	جدول رقم (16-3)
80	نتائج مؤشرات قياس أداء الموارد المادية والمالية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور سنة 2022	جدول رقم (17-3)

## قائمة الجداول

81	نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور سنة 2022	جدول رقم (3-18)
81	نتائج مؤشرات قياس أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور سنة 2022	جدول رقم (3-19)
84	قائمة المحكمين	جدول رقم (3-20)
85	الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	جدول رقم (3-21)
86	مقياس ليكارت الحماسي	جدول رقم (3-22)
86	المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي	جدول رقم (3-23)
87	إختبار ألفا كرونباخ	جدول رقم (3-24)
87	إختبار الصدق	جدول رقم (3-25)
88	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	جدول رقم (3-26)
89	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	جدول رقم (3-27)
90	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	جدول رقم (3-28)
91	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	جدول رقم (3-29)
92	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	جدول رقم (3-30)
93	نتائج إختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة الميدانية	الجدول رقم (3-31)
94	النتائج الوصفية لفقرات المحور الأول من الإستبيان	جدول رقم (3-32)
96	النتائج الوصفية لفقرات المحور الثاني من الإستبيان	جدول رقم (3-33)
98	معامل الارتباط بيرسون بين دواعي وأهداف الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق (R1) وقياس أداء المؤسسات الإستشفائية (R2)	جدول رقم (3-34)
99	نتائج إختبار T test لفرق المتوسطين	جدول رقم (3-35)
100	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الفئة العمرية	جدول رقم (3-36)
101	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	جدول رقم (3-37)
102	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة	جدول رقم (3-38)
103	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الوظيفة	جدول رقم (3-39)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
12	الجهات المعنية بتطبيق المحاسبة العمومية	شكل رقم (1-1)
12	الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية الحكومية	شكل رقم (2-1)
41	أنواع الأداء (تصنيفات الأداء)	شكل رقم (3-2)
44	العوامل المؤثرة في الأداء	شكل رقم (4-2)
64	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي	شكل رقم (5-3)
66	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية إبن رشد	شكل رقم (6-3)
67	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة للأم والطفل خديجة بن بنور	شكل رقم (7-3)
68	نموذج الدراسة	شكل رقم (8-3)
88	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	شكل رقم (9-3)
89	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	شكل رقم (10-3)
90	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	شكل رقم (11-3)
91	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	شكل رقم (12-3)
92	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	شكل رقم (13-3)
97	سلم معامل الارتباط بيرسون	شكل رقم (14-3)

قائمة الإختصارات

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASB	International Public Sector Accounting (Boar Standards IPSAS) Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
PSC	Professional Standards Commission	لجنة المعايير المهنية
ER	Low Of Economic Resources Method	تدفق الموارد الإقتصادية
TFR	Flow Of ToTal Financial Rerources Method	تدفق إجمالي الموارد المالية
CFR	Flow Of Current Financial Rerources Method	تدفق الموارد المالية الجارية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين
GFSM	Government Finance Statistics System	إحصاءات مالية الحكومة
FEE	Federation Of European Accountants	اتحاد المحاسبين الأوروبيين

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
115	أسماء الأساتذة المحكمين	01
119-116	استمارة الأستبيان	02
127-120	مخرجات Spss	03
132-128	وثائق التربص الميداني للمؤسسات محل الدراسة	04



مقدمة عامة

## 1. توطئة:

لطالما كانت المحاسبة أداة فاعلة للتحكم والتعامل مع المعطيات المالية من أجل ترشيد عملية إتخاذ القرار، سواء كان ذلك على مستوى المؤسسات الخاصة (ذات الطابع الربحي) من خلال المحاسبة المالية أو العامة أو المؤسسات العمومية (ذات الطابع النفعي الغير ربحي) من خلال المحاسبة العمومية ومحاسبة الموازنة.

ظلت المحاسبة في القطاع العام لفترة طويلة من الزمن تعتمد على الأساس النقدي إلى غاية بداية التسعينات، أين بدأ إهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعلمية يتزايد حول الإنتقال إلى أساس الإستحقاق في محاولة منهم لتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية وكان نتيجة هذا الإهتمام أنه تم إصدار معايير محاسبية دولية في القطاع العام وفقا لأساس الإستحقاق يطلق عليها إسم IPSAS، والتي تبنيها العديد من الدول.

تفرض العديد من المتغيرات، النظر إلى فكرة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية نظرة إستراتيجية، بإعتبارها أحد التغيرات الجوهرية في ممارسات القطاع العام، لأن تطبيق أساس الإستحقاق في محاسبة القطاع العام، يعد بمثابة نقل آليات تفكير القطاع الخاص إلى القطاع العام مع الحفاظ على خصوصية دور الدولة في تلبية الحاجات العامة ووسيلة لتحقيق الشفافية والمساءلة في أداء القطاع العام.

كما تعمل المؤسسات الإستشفائية في نظام مفتوح، ترتبط أساسا بتحقيقها للأهداف الموضوعية لها تجاه المجتمع، وتقاس بالمخرجات النهائية التي تعبر عن حجم ومقدار النشاط المتحقق في إنجازها لبلوغ تلك الأهداف الموضوعية، لذا لا بد على هذه المؤسسات من بناء آلية تمكن من قياس أدائها لمساعدة الإدارة من التعرف على الجوانب الإيجابية في أدائها لتعزيزها وتحفيزها، والجوانب التي تحتاج إلى معالجة وتطوير لإتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

ويأخذ قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية العمومية إتجاهها مختلفا عن غيرها من المؤسسات فمن جهة يكون الوضع أكثر صعوبة في المؤسسات العمومية التي لا تهدف أساسا إلى تحقيق الربح وإنما تقديم خدمة عامة للمجتمع، ومن جهة أخرى تزايد درجة التعقيد في الأنشطة والوظائف والعمليات.

## 2. طرح الإشكالية:

ومما سبق وللإلمام أكثر بالموضوع يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية التحول لأساس الإستحقاق المحاسبي كألية لقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية سوق أهراس؟

### 3. الأسئلة الفرعية:

بناء على الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما هو الأساس المناسب للاعتراف بالعمليات المالية في المحاسبة العمومية في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؟
- ✓ هل ساهمت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مساعدة الدول على تحقيق مفهوم الشفافية والمساءلة؟
- ✓ ما هي مؤشرات قياس الأداء في المؤسسات العمومية الإستشفائية؟
- ✓ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساس الاستحقاق المحاسبي وقياس أداء المؤسسات الإستشفائية عند مستوى دلالة  $\alpha=0,05$ ؟

### 4. الفرضيات :

وللإجابة على الأسئلة السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفرده كافة إحتياجات المستخدمين، وأن الأخذ بأسس مختلفة (مثل أشكال الأسس المعدلة) يمكن في ظل ظروف معينة أن يكون هو الأكثر ملائمة.
- ✓ تجسيد أهداف المحاسبة العمومية الحديثة مثل المساءلة والشفافية، جعل العديد من الدول تعمل على اعتماد أو مواكبة أنظمتها المحاسبية الخاصة بالقطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، بإعتبارها المرجع الدولي لتطوير نظام المحاسبة العمومية في جميع أنحاء العالم.
- ✓ نجاح عملية تحسين أداء المؤسسات الإستشفائية العمومية راجع إلى مجموعة من مؤشرات معينة لقياس ومعرفة مستوى الأداء.
- ✓ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساس الاستحقاق المحاسبي وقياس أداء المؤسسات الإستشفائية عند مستوى دلالة  $\alpha=0,05$ .

### 5. أسباب إختيار الموضوع

تم إختيار الموضوع للأسباب التالية:

- ❖ أسباب ذاتية:
- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة موضوع البحث؛
- ✓ إرتباط موضوع الدراسة بالتخصص وحدائته خاصة على مستوى القطاع العام؛
- ✓ التوسيع المعرفي في مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### ❖ أسباب موضوعية

- ✓ الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة العمومية كدليل لسير المحاسبي في المؤسسات العمومية؛
- ✓ كون أساس الإستحقاق المحاسبي مجال جديد لا تتوفر فيه الكثير من المراجع والدراسات،
- ✓ يعتبر من أهم المواضيع التي يجب تسليط الضوء عليها.

### 6. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذا البحث في أن أساس الإستحقاق المحاسبي يعد من الدراسات الجديدة حيث يقوم على توفير معلومات دقيقة وصحيحة ويعمل على تحقيق الشفافية والمساءلة، أما فيما يخص قياس أداء المؤسسات الإستشفائية الذي يعتبر الخطوة الأولى في عملية التحسين المستمر لجودة الخدمات الصحية، حيث عملية القياس تستلزم وجود مؤشرات يستدل بها في تحديد مستوى جودة الخدمات المقدمة.

### 7. أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى بيان:

- ✓ الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات؛
- ✓ التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ أسباب التحول لأساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية؛
- ✓ كشف أهم مؤشرات قياس أداء المؤسسات الإستشفائية.

### 8. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلات الدراسة وإختبار فرضياتها وصولاً إلى النتائج والتوصيات تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، كونه يدرس الظواهر أو المشكلات العلمية من خلال القيام بوصفها على طبيعتها وهو ما تم التطرق إليه في الفصلين الأول والثاني، أما الجانب التطبيقي تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي المقارن في الجزء الخاص بتحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسات العمومية الإستشفائية والمنهج التحليلي من خلال إستخدام أسلوب الإستبانة لمعرفة آراء المهتمين بالموضوع وذلك بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في برنامج Spss .

9. **هيكل الدراسة:** لمعالجة الإشكالية المطروحة والفرضيات الموضوعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، فصلين في الجانب النظري وفصل في الجانب التطبيقي، تسبقهم مقدمة تشتمل على مختلف العناصر الأساسية لموضوع البحث وإشكالية، وتتبعهم خاتمة متضمنة نتائج البحث، وجاءت هذه المذكرة على النحو التالي كما هو مبين أدناه:

✓ **الفصل الأول:** تضمن منهج التحول إلى أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية والذي ينقسم إلى ثلاث مباحث، حيث شمل المبحث الأول المحاسبة العمومية والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، أما المبحث الثاني قد تم التطرق إلى تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية، والمبحث الثالث التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق.

✓ **الفصل الثاني:** يتمثل في دراسة نظرية لقياس أداء المؤسسات الإستشفائية، مقسم إلى ثلاث مباحث، حيث يتمثل المبحث الأول في الأسس النظرية للأداء وقياس الأداء، أما المبحث الثاني فيتمثل في الإطار المفاهيمي للأداء في المؤسسات الإستشفائية، والمبحث الثالث قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية.

✓ **الفصل الثالث:** مخصص للدراسة الميدانية، تم فيه تجسيد الجانب النظري ميدانيا عن طريق دراسة التحول لأساس الإستحقاق المحاسبي في عرض القوائم المالية كآلية لقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية، وتم دراسة حالة عينة من المؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية سوق أهراس وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تضمن المبحث الأول الإطار العام للمؤسسات العمومية الإستشفائية والإطار المنهجي للدراسة، أما المبحث الثاني فتضمن دراسة تحليلية لنتائج مؤشرات قياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية، والمبحث الثالث شمل الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات و تحليل النتائج.

## 10. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

- ❖ **البعد الزمني:** خلال السنة الدراسية 2022-2023، وتحديدًا خلال شهري أبريل وماي 2023.
- ❖ **البعد المكاني:** تنحصر في عدة مؤسسات عمومية إستشفائية مختلفة بولاية سوق أهراس وهي (المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي، المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد، المؤسسة الإستشفائية المتخصصة للأم والطفل خديجة بن بنور، المؤسسة العمومية الإستشفائية أول نوفمبر 1954 تاور، المؤسسة العمومية الإستشفائية هواري بومدين سدراتة).
- ❖ **البعد البشري:** عينة من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية المتمثلين في (محاسب، مقتصد، رئيس مصلحة، مسير).
- ❖ **بعد الأداة:** تم الإستعانة بالإستبيان.

يمكن الوقوف على بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة :

❖ الدراسات الأجنبية :

- ✓ Hassan A.Gouda, (2003)“Public Sector Accounting and Budgeting Refrom: The Main issues Involved. With Special Focus on the Arab world”

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أوجه القصور الرئيسية في نظام المحاسبة الحكومية السائد والموازنة في العالم العربي: نظام المحاسبة النقدية، وتحديد الحاجة إلى تغييرات في نظام المحاسبة والموازنة الحكومية، ومناقشة الرابط بين الإصلاح الإداري وإصلاح المحاسبة وإعداد الموازنة.

❖ الدراسات العربية:

- ✓ دراسة نادية خريف (2012) "أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرهما" (مجلة

رؤى إقتصادية، جامعة محمد خضير بسكرة) تهدف هذه الدراسة حول بناء آلية تمكن من قياس وتقييم أدائها لمساعدة الإدارة من التعرف على الجوانب الإيجابية في أدائها لتعزيزها وتحفيزها والجوانب التي تحتاج إلى المعالجة وتطويرها لإتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها، والسعي إلى تحقيق الفعالية والعمل على تطويرها لتمكين من تحقيق أهدافها، وتكمن أهمية تحسين الأداء عن طريق وضع وتحديث معايير ومؤشرات مناسبة لقياسه وتقييمه، لما لها من أهمية قصوى في معرفة مدى تقدم الأداء نحو تحقيق الأهداف الموضوعية بالجودة المطلوبة.

- ✓ دراسة شلال زهير (2014) "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية

للدولة" (أطروحة دكتوراه) هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الإقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات وتوصلت هذه الدراسة إلى أن نظام المحاسبة العمومية قائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية تم تصميمه وفق الأساس النقدي، ولا يسمح بتوفير كافة البيانات المالية عن تقييم وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة.

- ✓ دراسة عبد المجيد قدي، مديوني جميلة (2014) "أهمية تقييم الأداء في المنظمات الصحية" (مجلة

الإستراتيجية والتنمية، جامعة الجزائر) هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية تقييم الأداء في المنظمات الصحية عموما وإستخدام أهم المؤشرات العالمية في تقييم الأداء ضمن أربع مجموعات (الموارد البشرية، الموارد

## مقدمة عامة

المادية والمالية، جودة الخدمات الصحية، الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية)، وتوصلت الدراسة إلى عدم إهتمام المؤسسات بموضوع تقييم الأداء بالنظر إلى الموقع التنافسي الهام الذي تحتله وبالتالي القرارات الإدارية لا تتخذ على أساس نتائج تقييم الأداء.

✓ دراسة راييس وفاء (2018) "مؤشرات تقييم أداء المؤسسات الإستشفائية دراسة حالة مستشفى بشير بن ناصر بسكرة" (مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، جامعة بسكرة) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المؤشرات خلال عام 2016 المتعلقة بتقييم أداء المستشفيات وتوصلت الدراسة إلى عدم إعتداد المستشفى على المؤشرات الموضوعية القادرة على تحديد مستوى أدائها، حيث تستخدم مؤشرات الأداء بدرجة أقل.

✓ دراسة أمينة هناء جايي (2019) "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" (أطروحة دكتوراه) تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، وأهم النتائج التي توصلت إليها أصبحت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثابة المحاسبة العلمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، وضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في إظهارها لأسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي، وتسييل الضوء على أهمية قياس أداء المؤسسات الإستشفائية، وكذا ضرورة القيام به في المؤسسات العمومية الإستشفائية لضمان تحقيق أهدافها المنشودة.

## 12. صعوبات الدراسة

لا يخلو أي بحث من العراقيل التي تعترض الباحث في إنجازها، وعليه نشير أنه خلال فترة معالجة الموضوع واجهنا صعوبات نذكر منها:

- ✓ قلة الدراسات الأكاديمية المشابهة لهذا الموضوع خاصة بالنسبة للأداء في المؤسسات الإستشفائية؛
- ✓ صعوبة وجود مراجع كافية بالنسبة للتحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي؛
- ✓ صعوبة توزيع وجمع إستمارات الإستبيان؛
- ✓ ضعف التجاوب مع بعض المستجوبين في بعض الأسئلة خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأساس الإستحقاق المحاسبي حيث تطلب ذلك بعض الشرح وذلك لقلة المعرفة بها ولعدم البدء بتطبيقها في الجزائر.



الفصل الأول

## تمهيد:

يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات الإدارة العامة، لتحقيق إدارة قادرة على تنفيذ إستراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام، ومن أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام.

وفي ظل هذا التطور، أدركت العديد من الحكومات والمنظمات الدولية في جميع أنحاء العالم ضرورة عصرة أنظمتها المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إضفاء الشفافية، وتوفير معلومات مالية دقيقة وشاملة موثوق بها للمساءلة وإتخاذ القرار، من أجل الحفاظ على الاستدامة المالية وتجنب مخاطر الأزمات المالية.

ولتحقيق ذلك تحلت عن المحاسبة التقليدية المبنية على الأساس النقدي، وتحولت إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق الكامل، التي توفر نظام محاسبي شامل ومتكامل، يعزز من شفافية التقارير ومن إدارة المخاطر.

وفي تحولها لأساس الإستحقاق المحاسبي، تلجأ العديد من الحكومات والهيئات الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المشار إليها ب(IPSAS). باعتبارها المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا في القطاع العام، حيث يلاحظ أن هناك فوائد جوهرية يمكن تحقيقها بواسطة هذه المعايير من خلال عرض البيانات المالية بشكل ملائم وقابل للمقارنة وتوفير معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة العمومية والتي تلعب دورا أساسيا في توضيح متطلبات الإعراف، القياس، العرض والإفصاح الذي تعتبر في الوقت الراهن من أهم المبادئ المحاسبية التي تساهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية ذات الغرض العام.

ينقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

## المبحث الأول: المحاسبة العمومية والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

## المبحث الثاني: تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية.

## المبحث الثالث: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق.

## المبحث الأول: المحاسبة العمومية و التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تشكل معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية للمؤسسات العمومية والإدارات العمومية فهي تمثل إطار للتوافق الدولي والتقارب في الممارسات المحاسبية.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى أربعة مطالب تتمثل في ما يلي :

## المطلب الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه ومجموعة من الأهداف تتميز بها، أما مجال استخدامها فهي الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي للدولة.

## أولاً: مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعاً لتطور النشاط الحكومي حيث كانت تقتصر في الماضي على وظائف الأمن والعدالة ولقد توسع هذا النشاط منذ البداية ليشمل وظائف أخرى مما أدى إلى تطور وتعدد مفاهيم المحاسبة العمومية (الحكومية) مع ازدياد حجم النشاط الحكومي وتنوعه.

عرفها (كهولر) بأنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية والقومية واتصفت هذه المحاسبة في الماضي: بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق وتسجيل الالتزامات.<sup>1</sup>

كما عرفتها هيئة الأمم المتحدة بأنها "تختص بقياس تبويب وتقييم، معالجة، توصيل، مراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد فضل مسعد وآخرون، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص13.

<sup>2</sup> - بوعبادة فتيحة، إستراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020، ص80.

ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق العديد من الأهداف منها ما يلي:<sup>1</sup>

- معرفة الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية؛
- إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الإختلاس أو سوء الاستخدام؛
- توفير البيانات، المعلومات اللازمة لرسم السياسات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية؛
- الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقات هذه البرامج والأنشطة وكذلك إظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات.

ثالثا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر والجهات المستفيدة من البيانات المحاسبية العمومية

تطبق المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية العمومية غير الهادفة لتحقيق الربح، وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، وهي وحدات تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها.<sup>2</sup>

ولقد حددت المادة الأولى من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية للأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقمة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>3</sup>

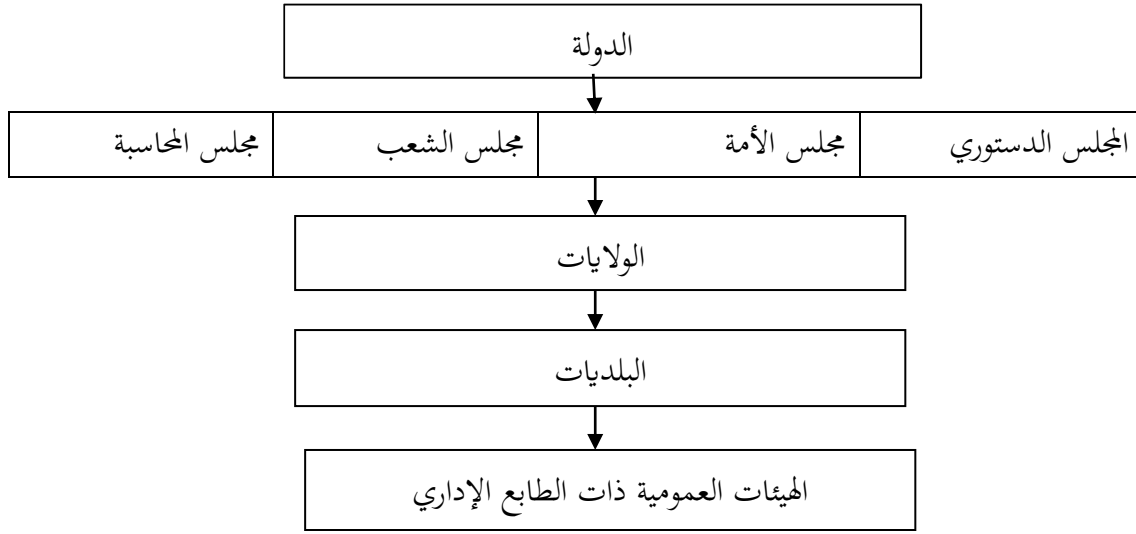
<sup>1</sup> - خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 31، العدد 02، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016، ص 277.

<sup>2</sup> - عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، إدارة مالية ومحاسبية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2022، ص 12.

<sup>3</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل 15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، المادة الأولى، ص 1132.

ومن خلال هذه المادة يمكن أن نستنتج الجهات المعنية بتطبيق المحاسبة العمومية وهو ما يوضحه الشكل التالي:

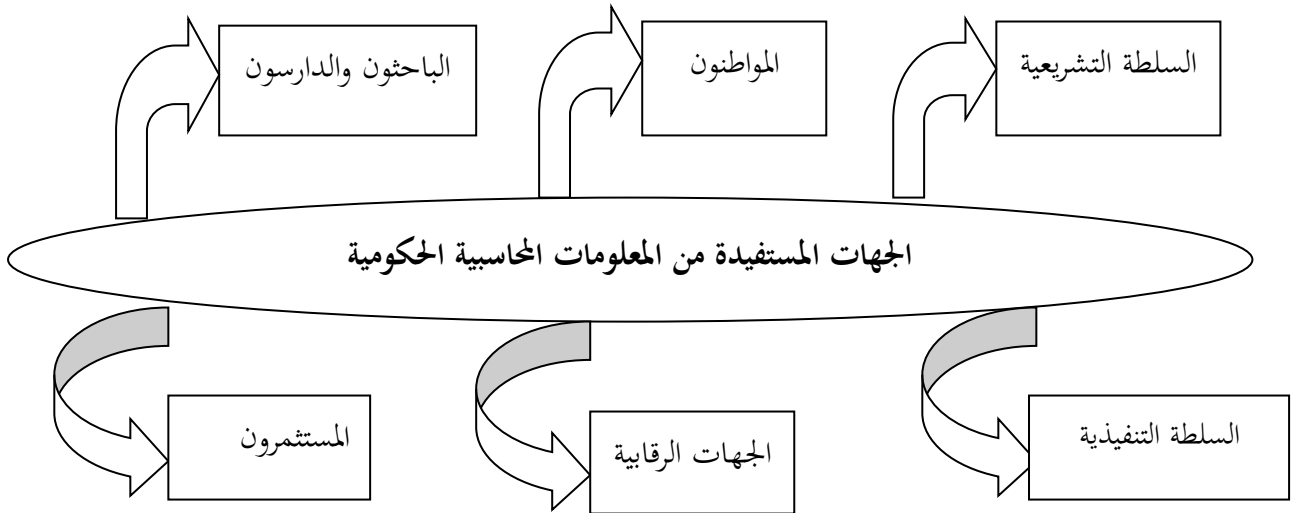
شكل رقم (1-1): الجهات المعنية بتطبيق المحاسبة العمومية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما ورد في المادة الأولى من القانون 21/90

تزود المحاسبة العمومية (الحكومية)، خلال الفترة المالية وبنهايتها دوريا أو عند الطلب الجهات ذات العلاقة بالبيانات المحاسبية اللازمة. تشمل الجهات ذات العلاقة السلطتين التشريعية والتنفيذية، الجهات الرقابية، المستثمرين، المواطنين، الباحثين والدراسين، والشكل أدناه يبين تلك الجهات.

شكل رقم (2-1): الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية الحكومية



المصدر: توفيق عبد الجليل، خالد البدور، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع

جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، مصر، 2008، ص 11.

## المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يعود الفضل في تطوير المحاسبة في القطاع العام إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال إصداره للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وفي هذا المطلب سنتعرف على ماهية هذه المعايير ومجال تطبيقها وأهم الأهداف التي تتميز بها.

## أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يقصد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة. اعتباراً لأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام.<sup>1</sup>

كما تعرف بأنها مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم، وتستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.<sup>2</sup>

في حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعرفها بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، جامعة الجزائر 2021، ص 1217-1218.

<sup>2</sup> - لعلايية مالك، آفاق إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS (بالتطبيق على حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، الجزائر، 2018، ص 203.

<sup>3</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، الأردن، 2010، ص 14.

## ثانيا: خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تتميز معايير المحاسبة للقطاع العام بجملة من الخصائص جعلتها تتلقى قبولا عاما من قبل الحكومات والمنظمات والهيئات الدولية نذكر أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

**1- الاستقلالية والحيادية:** لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس.

**2- مرونة المعايير المحاسبية للقطاع العام الدولية:** يكتسي هذا البعد أهمية بالغة في استقطاب عدة مطبقين

لمعايير IPSAS، حيث تسمح هذه الخاصية بإعطاء الوقت الكافي للحكومات لاستكمال كافة الاستعدادات وتهيئة بياناتها المحاسبية لتتحول لتطبيق المعايير بشكل الذي يخدم مصالحها ويحقق أهداف كل حكومة.

**3- مرجعية محاسبية محددة:** إن المعايير المحاسبية للقطاع العام الدولية شأنها من شأن معايير الإبلاغ المالي الدولية

فكلاهما يمثل مرجعية دولية بالنسبة للممارسة المحاسبية في جميع أنحاء العالم. فنظرا للاختلافات العديدة في الأنظمة المحاسبية الحكومية للدول، أصبح من الواجب أن تتظافر الجهود من أجل الاتفاق على تبني مرجعية محاسبية محددة ومكتملة الأركان.

## ثالثا: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تستمد معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS أهميتها من مدى الإعتراف الدولي بها وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإجبارية في تطبيقها بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية وبالتالي فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - لعلايبية مالك، مرجع سبق ذكره، ص ص 205 - 207.

<sup>2</sup> - قاسم حدة، دراسة نظرية لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآفاق التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، 20 أكتوبر 2022، الجلفة، الجزائر، ص 04.

## المطلب الثالث: أهداف ومجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يتناول هذا المطلب عرض أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها.

## أولاً: أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تتمثل أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يلي:<sup>1</sup>

- تحسين وتطوير أنظمة المحاسبة العمومية في مختلف الدول مما يؤدي للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات؛
- تحقيق الشفافية والنوعية في إعداد وعرض التقارير المالية العمومية؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الذمة المالية أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي حيث تبرز بصورة أدق المال العام؛
- تحقيق مختلف خصائص المعلومات المالية (الشفافية، المصدقية، والموثوقية) وجعلها قابلة للمقارنة.

## ثانياً: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية الإقليمية والمحلية (مثل الدولة، الولاية، البلدية) والمنشآت الحكومية المكونة لها (مثل المجالس، الجامعات، المستشفيات، الشركات....)<sup>2</sup>.

ويستثنى من مجال التطبيق مشاريع الأعمال الحكومية وهو ما يقابل في الجزائر المؤسسات العمومية الاقتصادية وتجدر الإشارة إلى أن حسب ما ورد أن التقسيم الإداري الجزائري يسمح بتطبيق معايير IPSAS دون الحاجة إلى إعادة تقسيم جديد أو إعادة هيكلة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - خالد بعاشي، نصر حميدانو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية (دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت)، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي إليزي (الجزائر)، 2022، ص 162.

<sup>2</sup> - خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2016، ص 100.

<sup>3</sup> - لعلايبي مالك، مرجع سبق ذكره، ص 205.

## المطلب الرابع: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر

في هذا المبحث سنقوم بعرض المتطلبات المساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي يجب توفرها بسبب البيئة الجزائرية غير ملائمة، ومن ثم عرض إستراتيجية تبني تلك المعايير وفي الأخير عرض أهمية هذه المعايير في نظام المحاسبة العمومية.

## أولاً: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يجب على الدولة الجزائرية العمل على توفير جملة من المتطلبات التي تساعد على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وفيما يلي عرض لأهم المتطلبات:<sup>1</sup>

- 1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظراً لما يعاني منه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يجب على الدولة والمتمثلة في وزارة المالية إيجاد نظام محاسبي جديد خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة وهذا بإصدارها لمجموعة من القوانين التي تستند إليها مؤسسات القطاع العام.
- 2- تغيير أساس القياس المحاسبي: نظراً لإعتماد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على الأساس النقدي حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن إلتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية بتقييم الأصول والإهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الإستحقاق المحاسبي.
- 3- تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظراً لإختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.
- 4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير لذا يتوجب ما يلي:

<sup>1</sup> - قاسم حدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 09-10.

\_\_ عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

\_\_ تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**6- الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات:** إن تطبيق معايير IPSAS في الجزائر يحتاج إلى توفير

إعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية وهذا لا يتحقق إلا من خلال دعم ومساندة الأطراف ذات العلاقة خاصة السلطتين التشريعية والتنفيذية.

### ثانيا: إستراتيجية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

حتى تتمكن الجزائر من تبني معايير IPSAS وجب تطبيق إستراتيجية تدريبية لضمان الانتقال الناجح وتمثل خطوات هذه الإستراتيجية فيما يلي: <sup>1</sup>

\_\_ **الخطوة الأولى:** تحديد وحدة الإبلاغ العمومي.

\_\_ **الخطوة الثانية:** إعتداد الجزء الأول-المتطلبات الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي.

\_\_ **الخطوة الثالثة:** إعتداد الجزء الثاني-المتطلبات غير الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي.

\_\_ **الخطوة الرابعة:** إعتداد ما يلائم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على أساس الإستحقاق.

<sup>1</sup> - قاسم حدة، مرجع نفسه، ص 10-11.

ثالثا: أهمية تبنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في البيئة الجزائرية

تكمن أهمية تبنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي والمتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

\_\_ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الإقتصادية؛

\_\_ تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛

\_\_ فعالية نظام المعلومات وقدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها؛

\_\_ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة مما يعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛

\_\_ القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق العمومي.

<sup>1</sup> - خبيطي خضير، مرجع سبق ذكره، ص108.

## المبحث الثاني: تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية

إن عملية إثبات الإيرادات والنفقات في المحاسبة تتم بإتباع أسس محاسبية متعارف عليها بهدف قياس النتائج وعرضها بطريقة مناسبة.

وستتعرف في هذا المبحث على أشكال الأسس المحاسبية في التسجيل والقياس المحاسبي والمقارنة بين مختلف هذه الأسس.

## المطلب الأول: الأساس النقدي

إن الأساس النقدي هو الأساس الشائع جدا في القطاع العام، وهو مستخدم منذ فترة طويلة في كثير من دول العالم خاصة في القرنين الماضيين ولا يزال يستخدم لحد الآن، وفيما يلي نتطرق إلى مفهومه، مزاياه وعيوبه.

## أولا: مفهوم الأساس النقدي

يعرف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود دون التطرق لأية حقوق أو التزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، ولا يعترف بالمدنيين أو الدائنين، المخزون، المستحقات، المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما.<sup>1</sup>

اعتماد تطبيق الأساس النقدي في الإعراف يوجب على الوحدة المحاسبية عند إنتهاء السنة المالية التوقف عن تحصيل الإيرادات وصرف الاعتمادات تماشيا مع قانون المالية فالإعتمادات التي لم تصرف يتم إلغائها أو إعادة تخصيصها مرة أخرى خلال السنة التي تليها حسب الحاجة، أما الإيرادات فإن المحصل منها بعد ذلك التاريخ يسجل في الحساب الختامي لسنة التحصيل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2003، ص138.

<sup>2</sup> - بوخالف مسعود، هواري معراج، تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية-دراسة تحليلية-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 31، العدد02، جامعة زيان عاشور، جلفة، الجزائر، 2016، ص51.

ثانيا: مزايا وعيوب الأساس النقدي

فيما يلي عرض لأهم مزايا وعيوب تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية.

**1- مزايا الأساس النقدي**

- يتميز هذا الأساس بالبساطة وبسهولة فهم القوائم المالية وبسهولة الرقابة والسيطرة على التدفقات النقدية وسرعة الحصول على النتائج، مما يساعد على إعداد وتقديرات الموازنة بسهولة.<sup>1</sup>
- يوفر بيانات مفيدة تسمح بتحليل الأثر النقدي للمعاملات المالية ويسهل استعراض وتقييم الوضع النقدي(الأمم المتحدة1984)؛
- توفير المعلومات الضرورية عن المقبوضات والنفقات التي تمت خلال السنة المالية وتعكس النفقات ذلك الجزء من اقتناء السلع والخدمات التي تم سداد مدفوعاتها خلال السنة المالية؛
- هو أكثر موضوعية بالمقارنة مع أساس الإستحقاق. لا يشمل الأساس النقدي التعديلات الذاتية التي يجب إجراؤها لإنتاج الميزانيات العمومية وبيانات الدخل.<sup>2</sup>

**2- عيوب الأساس النقدي**

- على الرغم من مزايا هذا الأساس إلا أنه لا يخلو من عيوب. فهناك العديد من المنتقدين الذين يسردون عيوبه وأوجه قصوره، وفيما يلي نقوم بعرضها:<sup>3</sup>
- إتباع الأساس النقدي يعد بمثابة خروج على مبدأ استقلالية السنوات المالية، حيث يتم تحميل السنة المالية بالنفقات النقدية المدفوعة والإيرادات النقدية المحصلة بغض النظر عن السنة المالية الخاصة بها؛
- الأساس النقدي يؤدي إلى فقد أهم وظائف الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية، حيث لا يمكن أن يوفر بيانات كافية لقياس نتائج النشاط لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية مهملا العمليات غير النقدية؛

<sup>1</sup> - إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، ص139.

<sup>2</sup>-Hassan A.Gouda, Public Sector Accounting and Budgeting Refrom: The Main issues Involved. With Special Focus on the Arab world, peper prepared for the expert Consultative Metting on Public Administration and Public Accounting Development, with stress on Electronic Tools, united Nations Department of Economic and social Affairs, Beirut, 2003, p p06-07.

<sup>3</sup> - محمد فضل مسعد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص29.

- لا يمكن من إجراء المقارنات بين السنوات المالية بسبب تداخل أنشطة الوحدات مع بعضها البعض، نتيجة عدم الفصل بين إيرادات ومصروفات كل سنة على حدة؛
- كما أنه لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، وذلك بسبب عدم وجود حسابات لمتابعة قيد العمليات المالية المتعلقة بتقييم الأصول والإهلاكات و المتابعة المخزونات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أساس الاستحقاق

يتناول هذا المطلب عرض مفهوم تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية بهدف تحليل مزايا وعيوب هذا الأساس على النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

#### أولاً: مفهوم أساس الإستحقاق

يعتمد أساس الإستحقاق على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أو لم تدفع الإيرادات قبضت أو لم تقبض بعد.<sup>2</sup> كما تعد المحاسبة على أساس الإستحقاق منهجية محاسبية يتم بموجبها الاعتراف بالمعاملات على أنها الأحداث الاقتصادية الأساسية بغض النظر عن توقيت المقبوضات والمدفوعات النقدية ذات الصلة.<sup>3</sup>

#### ثانياً: مزايا وعيوب أساس الإستحقاق

يمكن عرض أهم مزايا وعيوب تطبيق الأساس النقدي في نظام المحاسبة العمومية على النحو التالي:

#### 1- مزايا أساس الإستحقاق

يتمتع أساس الإستحقاق بمميزات عديدة منها:<sup>4</sup>

- يوفر أساس الاستحقاق نهجاً أكثر شفافية لتقييم أداء الإدارة لأن النتائج لا تتأثر بتوقيت الاستلام أو الدفع النقدي؛

<sup>1</sup> - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014، ص31.

<sup>2</sup> - حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004، ص35.

<sup>3</sup> - Bunea-Bontas, Cristina Aurora and petre, Mihaela Cosmina Arguments For introducing accrual based accounting in the public Sector,MPRA, paper No 18134, 2009, p2.

<http://mpr.aub.uni-muenchen>.

<sup>4</sup> - عامر محي زروقي، هاني حيد مشحل، تكييف النظام المحاسبي الحكومي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد12، العدد37، العراق، 2020، ص370.

- توفير المعلومات الصحيحة والكاملة بشكل أسرع؛
- الحسابات المالية القائمة على أساس الإستهقاق لديها معلومات أكثر من الحسابات القائمة على الأساس النقدي ويكون التركيز على المخرجات بدلا من المدخلات؛
- توفير الحسابات القائمة على أساس الإستهقاق المعلومات بجودة أكبر للإدارة ولصناعة القرار.

## 2- عيوب أساس الإستهقاق

من أهم عيوب تطبيق أساس الإستهقاق يمكن ذكر العناصر الآتية:<sup>1</sup>

- استخدام هذا الأساس يتطلب إجراء قيود التسوية اللازمة في نهاية كل سنة مالية للمصاريف والإيرادات الأمر الذي يؤدي إلى تأخير إفعال الحسابات مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية؛
- استخدام هذا الأساس يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي، كما هو الحال في احتساب الإستهلاك بناء على عمر إنتاجي للأصل الثابت يتم تقديره من قبل الأشخاص المختصين؛
- كلفة إستخدام هذا الأساس تعتبر أعلى من كلفة استخدام الأساس النقدي؛
- تأخر إظهار المركز المالي، الأمر الذي يؤدي إلى تأخر إعداد تقديرات الموازنات للسنوات القادمة.

## المطلب الثالث: الأساس المشترك (المختلط)

نظرا لعيوب استخدام الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي والمزايا التي يتمتع بها أساس الإستهقاق ولاستخدام الحاسوب في مجال المحاسبة (العمومية) الذي يقلل من تأثير بعض الصعوبات التي تعترض إستخدام أساس الإستهقاق في النظام المحاسبي الحكومي فقد ظهرت محاولات عديدة تهدف إلى التحول إلى إستخدام أساس الإستهقاق في النظام المحاسبي الحكومي، ولقد شمل هذا التحول في بعض الدول محاولة الخلط بين الأساس النقدي وأساس الإستهقاق للجمع بين مزايا النظامين ويسمى الأساس المشترك أو الأساس المختلط بالأساس النقدي المعدل إذا كانت درجة استخدام الأساس النقدي أكبر، أما إذا كانت درجة استخدام أساس الإستهقاق أكبر من إستخدام الأساس النقدي ينتج عنها ما يعرف بأساس الإستهقاق المعدل.

<sup>1</sup> - حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص36.

## أولاً: الأساس النقدي المعدل

عرفت لجنة PSC التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين الأساس النقدي المعدل بأنه الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الإعتراف بالمعاملات أو الأحداث الأخرى عند إستلام أو دفع النقد، كما تبقى السجلات مفتوحة لفترة تتراوح بين الشهر أو الشهرين بعد نهاية السنة ( فترة محددة)، وتعتبر المقبوضات والمدفوعات التي تحدث خلال هذه الفترة المحددة التي تعود لفترة سابقة مدفوعات أو مقبوضات لتلك الفترة السابقة، كما أن التدفقات النقدية (مدفوعات أو مقبوضات) في بداية فترة التقرير ( التي تم التحاسب عليها في الفترة السابقة) تطرح من الفترة الجارية، وأن القائمة المالية الأساسية هي قائمة التدفق النقدي.<sup>1</sup>

وبإستخدام هذا الأسلوب ينبغي ترك السجلات مفتوحة بعد نهاية السنة، لتحديد المبالغ المطلوب دفعها والتي قد تحدث كالاتزامات في نهاية السنة، وفي حالات أخرى قد تسجل كمدفوعات للفترة على الرغم من أنها غير مدفوعة حتى قبل نهاية الفترة، لذا فهي مدفوعات للفترة (تدفق نقدي) أكثر من كونها نفقات.<sup>2</sup>

## ثانياً: أساس الإستحقاق المعدل

يعرف بأنه أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية.<sup>3</sup>

ويمتاز بقربه من أساس الإستحقاق، إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الإستحقاق ولكنه يتوسع في الإعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات، النفقات، الأصول المالية، الإلتزامات وصافي الموارد المالية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومية IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2019، ص11.

<sup>2</sup> - علي تيسير محمد اللوكة، استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص26.

<sup>3</sup> - عشة فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص29.

<sup>4</sup> - إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، ص142.

جدول رقم(1-1): الأسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام

أساس الإستحقاق	أساس الإستحقاق المعدل	الأساس النقدي المعدل	الأساس النقدي
تسجيل كافة الأحداث الإقتصادية عندما تحقق بغض النظر عن وقت إستلام أو دفع النقدية.	يستخدم المحاسبة على أساس الإستحقاق غير أنه لا يعترف ببعض العناصر من الأصول (مثل الأصول الثابتة) ومن الخصوم.	يعترف هذا الأساس بالإيرادات والنفقات عند إستلام أو دفع النقد حتى فترة محددة بعد نهاية السنة.	تسجيل النفقات والإيرادات وقت استلام أو دفع النقدية فعليا.
الأصول/ الخصوم. يتبع للدورة المحاسبية وفقا للحدث.	بعض الأصول والخصوم النقدية. يتبع الدورة المحاسبية وفقا للحدث.	بعض الأصول والخصوم النقدية. تحصيل/ إنفاق.	نفقات/إيرادات. التحصيل/الإنفاق.

المصدر: جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص13.

من خلال هذا الجدول، أخذنا في الاعتبار تطورا تدريجيا لمختلف الأسس المحاسبية في القطاع العام بدءا من الأساس النقدي التقليدي مروراً بالأساس النقدي المعدل وأساس الإستحقاق المعدل وأخيرا إلى الأساس الأكثر تطورا الذي تم تبنيه مؤخرا، خاصة في البلدان المتقدمة ألا وهو أساس الإستحقاق الكامل.

المطلب الرابع: مقارنة بين مختلف الأسس المحاسبية

تركز الأنظمة المحاسبية على أسس محاسبية معينة لإثبات مختلف العمليات المالية وقياس النتائج. وبالتالي فإن نوعية ودقة القوائم المالية تتأثر بصفة مباشرة بنوع الأساس المحاسبي المطبق، وعند تصميم النظام المحاسبي يمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي حيث تتوقف هذه المفاضلة على عدة عوامل أهمها:<sup>1</sup>

- طبيعة نشاط التنظيم؛
- نوع المعلومات لأغراض إتخاذ القرار سواء تخطيطية أو رقابية؛
- مستوى الخبرة المحاسبية.

ولكن مع إزدياد مطالبة الجهاز التشريعي بضرورة رفع مستوى الإبلاغ المالي عن طريق تقييم بيانات موضوعية وشاملة حول نشاط الحكومة، من أجل تحقيق الشفافية والمساءلة عن مستوى كفاءة وأداء الجهاز التنفيذي في تسيير المال العام.

<sup>1</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص41.

إن تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى إختلاف محور القياس المحاسبي ونموذج الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية، حيث أن محور القياس أو التركيز يعنى المطلوب قياسه منها استخدام النظام المحاسبي وهي كالاتي:<sup>1</sup>

**1- طريقة تدفق الموارد الإقتصادية (ER):** تعرف هذه الطريقة بصافي الآثار الإقتصادية للمعاملات والأحداث على جميع أصول الحكومة العامة (مالية وغير مالية)، وعلى مطلوباتها (جارية وغير جارية)، فضلا عن حقوق الملكية.

**2- طريقة تدفق إجمالي الموارد المالية (TFR):** يعترف مدخل (TFR) بصافي آثار المعاملات والأحداث على الموارد المالية للحكومة العامة والتزاماتها.

**3- طريقة تدفق الموارد المالية الجارية (CFR):** تعترف طريقة ال (CFR) بصافي آثار المعاملات والأحداث على الموارد المالية والإلتزامات التي ستسدد ضمن (فترة محددة) بعد نهاية السنة.

<sup>1</sup> - إبراهيم عبد موسى السعري، أثر (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة، مجلة التقني، المجلد 20، العدد 02، المعهد الفني النجف، 2007، ص 6.

ويعرض الجدول التالي بدائل محاور القياس والأسس المحاسبية.

جدول رقم(1-2): محاور قياس والأسس المحاسبية

محور القياس	تدفق للموارد الإقتصادية	تدفق إجمالي للموارد المالية	تدفق للموارد المالية الجارية
أسس المحاسبة	الإستحقاق الكامل.	الإستحقاق المعدل.	النقدي المعدل (النقدي).
تحقق الإيراد	إيرادات يعترف بها كإيراد.	إيرادات ومصادر تمويل أخرى (مقبوضات من قروض) يعترف بها كإيراد ويتوقع أن تحصل ضمن فترة محددة.	
تحقق المصروف أو النفقة	المصروفات تعترف بها كإلتزامات متحققة.	النفقات يعترف بها كإلتزامات متحققة	النفقات يعترف بها كإلتزامات متحققة ويتوقع أن تدفع في فترة محددة.
	تتضمن مستحقات.	تتضمن مستحقات.	تتضمن مستحقات وإلتزامات تدفع ضمن فترة محددة بعد تاريخ الميزانية.
	الإلتزامات المدفوعة والمؤجلة للتجهيزات والمقدمات كإستهلاك.	نفقات التجهيزات والمقدمات كمشتریات.	نفقات التجهيزات والمقدمات كمشتریات.
	رسملة واندثار الأصول الثابتة.	نفقات الديون طويلة الأجل	نفقات الديون طويلة الأجل، نفقات أصل القرض.
		نفقات أصل القرض.	

المصدر: إبراهيم عبد موسى السعري ، مرجع سبق ذكره، ص7.

من خلال هذا الجدول يمكننا أن نرى أنه يحاول الربط بين محاور القياس السابقة التي يمثلها محور تدفق الموارد الإقتصادية، محور تدفق إجمالي الموارد المالية ومحور تدفق الموارد المالية الحالية، من أجل الخروج بمقارنة دقيقة توضح الفروق الجوهرية المتعلقة بالأسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام.

نتقل إلى الجدول الموالي الذي يعرض لنا طبيعة الاختلاف في مكونات القوائم المالية لمختلف الأسس المحاسبية.

جدول رقم(1-3): طبيعة الاختلاف في مكونات القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية

عناصر القوائم المالية الرئيسية	محور أو تركيز القياس	طبيعة الأساس
<ul style="list-style-type: none"> <li>- المقبوضات النقدية.</li> <li>- المدفوعات النقدية.</li> <li>- الأرصدة النقدية.</li> </ul>	التغيرات في الأرصدة النقدية.	الأساس النقدي
<ul style="list-style-type: none"> <li>- المقبوضات النقدية زائد المستحقات المدينة.</li> <li>- المدفوعات النقدية زائد المستحقات الدائنة.</li> <li>- الأرصدة النقدية وشبه النقدية.</li> </ul>	الموارد المالية الجارية (والتغيرات فيها).	الأساس النقدي المعدل
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الإيرادات والنفقات.</li> <li>- الأصول المالية والخصوم.</li> <li>- صافي الموارد المالية.</li> </ul>	الموارد المالية الإجمالية (والتغيرات فيها).	أساس الإستحقاق المعدل
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الإيرادات والنفقات .</li> <li>- الأصول المالية والمادية.</li> <li>- الخصوم.</li> <li>- صافي الأصول (حقوق الملكية).</li> </ul>	الموارد الإقتصادية (والتغيرات فيها).	أساس الإستحقاق الكامل

المصدر: Interational Federation Of Accountants, Public sector Committee , Elements Of The Financial Statements of National Governments Study n°02, July 1993, p10.

يوضح الجدول أعلاه محاور القياس والأسس المحاسبية المقابلة لها. والقوائم المالية الصادرة بإستخدام أي من هذه الأسس حيث تم إضافة محورا جديدا ألا وهو محور التغيرات في الأرصدة النقدية والأساس المطبق له وهو الأساس النقدي ويتم تمثيل عناصره الأساسية في القوائم المالية بالمقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية والأرصدة النقدية وهذا نتيجة إعتقاد أساس غير كامل (الأساس النقدي) في حين أن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الإستحقاق الكامل توفر معلومات شاملة ودقيقة حول طبيعة الوضع المالي للحكومة. كما تضمن الإفصاح الكامل والسليم لهذا السبب تشجع المنظمات الدولية الحكومات على تطبيق هذا الأساس.

كما يوضح الجدول الموالي مدى تطبيق أهداف التقارير المالية حسب الأسس المحاسبية.

جدول رقم (1-4): مقارنة الأسس المحاسبية بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية

الأهداف	الأساس	أساس الإستحقاق الكامل	أساس الإستحقاق المعدل	الأساس النقدي المعدل	الأساس النقدي
الإذعان للموازنة المعتمدة قانوناً	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم
الإذعان للمتطلبات القانونية والعقدية بما في ذلك قيود الإنفاق	فيما يتعلق بمتطلبات وقيود النقد	متطلبات وقيود النقد وشبه النقد.	متطلبات وقيود الموارد المالية والنقدية.	متطلبات وقيود الموارد الإقتصادية والنقدية.	
تخصيص المصادر واستخدام الموارد المالية	الموارد النقدية.	الموارد النقدية وشبه النقدية.	الموارد النقدية والمالية.	الموارد المالية والنقدية.	
المتطلبات التمويلية والنقدية	الموارد النقدية.	الموارد النقدية وشبه النقدية.	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى.	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى.	
القدرة على تمويل الأنشطة ومواجهة المطلوبات والإلتزامات	من النقدية.	الموارد النقدية وشبه النقدية.	من الموارد المالية.	من الموارد الإقتصادية.	
الوضع المالي والتغيرات فيه	الوضع النقدي.	الوضع النقدي وشبه النقدي.	الموارد المالية.	الموارد المالية والإقتصادية.	
الأداء المالي حول تكاليف الخدمات	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها.	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها.	الإبلاغ عن معلومات محددة.	يوفر معلومات ضرورية لتقييم الأداء.	

المصدر: شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 46.

يعرض الجدول السابق مقارنة بين الأسس المحاسبية من حيث أهداف التقارير المالية وبمكنا الاستنتاج أن أفضل أساس

لتمكين مستوى أعلى من الإبلاغ الحكومي هو أساس الإستحقاق الكامل.

## المبحث الثالث: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق

ظهر الكثير من الجدل حول فكرة الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق، وهذه الأخيرة لاقت استجابة واسعة النطاق وقبول من جميع أنحاء العالم ودعوات متزايدة لإصلاح الممارسات المحاسبية في القطاع العام لأنها ركزت على التغيير في الممارسات الإدارية والمحاسبية في القطاع العام لجعلها أقرب ما تكون من ممارسات القطاع الخاص.

ولذلك سنتناول في هذا المبحث فكرة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق ضمن أربعة مطالب كتالي:

## المطلب الأول: أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق

يتكون هذا المطلب من شقين الأول يتناول العوامل الداعمة للأساس النقدي في المحاسبة العمومية، أما الشق الثاني فهو يبحث في عوامل الطلب للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق.

## أولاً: عوامل بقاء إستخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية

رغم أوجه القصور الموجودة في الأساس النقدي، إلا أن جل حكومات الدول النامية لازالت تعتمد، وذلك راجع للأسباب التالية:<sup>1</sup>

- الأسباب السياسية: الأساس النقدي يخدم السياسيين أكثر من الجمهور بحيث يمكنهم من إظهار النتائج الإيجابية والحد من النتائج السلبية؛
- الأسباب التقليدية: أصبح الأساس النقدي أحد التقاليد الرئيسية للحكومات المركزية الذي يفى بإعداد الموقف النقدي للحكومة فقط؛
- مقاومة التغيير: الخوف من التعرض لثقل مسؤولية تنفيذ الإجراءات الجديدة التي تنطوي على عمل إضافي سواء من ناحية الكمية أو النوعية.
- الندرة: ويقصد بها ندرة الموظفين المؤهلين في مجال المحاسبة العمومية، الذي يساهم بدوره في الحفاظ على إستخدام الأساس النقدي.

<sup>1</sup> - بوخالفى مسعود، هواري معراج، مرجع سبق ذكره، ص54.

ثانيا: أسباب إستخدام أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية

وتتجلى أهم الأسباب فيما يلي:<sup>1</sup>

- يستخدم هذا الأساس بالدرجة الأولى، عندما يكون وقت القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية، ونتيجة لذلك فإن أساس الإستحقاق يوفر أفضل تقدير لتأثير سياسة المالية العامة للحكومة على الإقتصاد الكلي؛
- يوفر أساس الإستحقاق أكثر المعلومات شمولاً، لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها، بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الإقتصادية الأخرى؛
- لا يلتزم الأساس النقدي بتلبية المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية (إدارة السيولة، كون أن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية يتم إعداد بيان منفصل بها، وقد يكون من الصعب تقدير الملائمة في تقديرها في حالة إستخدام الأساس النقدي لعدم وجود معلومات عن المتأخرات)؛
- يؤدي إستخدام أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية إلى تسيير كبير في الإستخدام المشترك للمحاسبة العمومية، كونها تتطابق مع الأساس المستخدم في النظم الإقتصادية (الحسابات القومية، وميزان المدفوعات... وغيرها).

المطلب الثاني: وجهات النظر حول التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في القطاع العام

في الواقع إذا نظرنا إلى الآراء حول التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في القطاع العام سنجد أنها مختلفة، لكل منها وجهة نظر خاصة وقد رأى البعض أن مثل هذا التحول ضروري ولا بد منه، والبعض الآخر يعتقد أنه ليس ضروريا نظرا لصعوبة ذلك ولكل منه حججه الخاصة التي سوف نقدم البعض منها كما يلي:<sup>2</sup>

أولا: مؤيدو فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام

هناك عدد كبير من المؤيدين لأساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام، مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي نشر المعايير المحاسبية الدولية الحالية على أساس الإستحقاق، البنك الدولي، منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وصندوق النقد الدولي على المستوى الدولي ولجنة الإتحاد الأوروبي على المستوى الأوروبي. كما علق الإتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين IFAC ومجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على نطاق واسع على مزايا المحاسبة على أساس الإستحقاق للحكومات في مناسبات مختلفة وفي مختلف التقارير والدراسات.

<sup>1</sup> - بوكفوسة أمحمد، تيفالي يونس، نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تجربة فرنسا، مجلة الإقتصاد والبيئة، المجلد 05، العدد 01، جامعة مستغانم (الجزائر)، 2022، ص 367.

<sup>2</sup> - جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومية IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 20-14.

ويقدم التطور الأخير في تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق في القطاع العام في مختلف أنحاء العالم اعترافاً صريحاً بمحدودية الأساس النقدي، ويرجع الإسهام الكبير في نشر المحاسبة على أساس الإستحقاق في القطاع العام إلى وضع معايير دولية للمحاسبة تستند إلى الإستحقاق IPSAS وإلى التقارير المالية وإحصاءات مالية الحكومة GFSM وعلاوة إلى ذلك، فإن إضافة الطابع المهني على موظفي المحاسبة العمومية، وتطبيق تقنيات القطاع الخاص في القطاع العام، وظهور نظم المعلومات الإدارية المالية المحوسبة، تقلل إلى حد كبير من تكاليف المعاملات المتعلقة بجمع وتوحيد المعلومات القائمة على أساس الإستحقاق، ولقد كانت هذه حجج قوية على المستوى الدولي.

وعلى المستوى الأوروبي، تؤكد المفوضية الأوروبية/ المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية على أن أساس الإستحقاق هو الأساس المقبول والوحيد الذي يوفر صورة دقيقة عن الوضع المالي والإقتصادي لأداء الحكومة. حيث يدعم إتحاد المحاسبين الأوروبيين FEE الانتقال من النقدية إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق بإصدار بيانات تتعلق بالمحاسبة على أساس الإستحقاق وتنظيم حلقات عمل ومؤتمر بشأن هذا الموضوع.

### ثانياً: معارضة فكرة التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام

على الرغم من حماسة المؤسسات الدولية وبعض منظمات المحاسبة المهنية للمحاسبة على أساس الإستحقاق في القطاع العام، إلا أنه لم يحظى بقبول عالمي، فهناك قدر كبير من الرأي على عكس ذلك. فالكثير من الدول تتخوف من تطبيق أساس الإستحقاق في القطاع العام، وتتراوح هذه المخاوف بشأن المسائل التقنية مثل تقييم الأصول إلى أسئلة أوسع تتعلق بالإختلافات في متطلبات القطاع العام مقابل القطاع الخاص والمساءلة الديمقراطية.

ويرى غوثوري أن المحاسبة على أساس الإستحقاق لا تقيس النتائج، وتوفر المحاسبة على أساس الإستحقاق فكرة صغيرة عن الأداء، مع التركيز على تكلفة الخدمات والكفاءة، وثمة موضوع هام يتعلق أيضاً بصعوبة وتكاليف التنفيذ. كل هذه الأسباب تشكل أسباب رفض الدول النامية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المبنية وفقاً لأساس الإستحقاق.

وينشر استخدام أساس الإستحقاق للمحاسبة على نطاق واسع في كثير من الدول، ولكن الوضع لا يماثل الميزانية. فمعظم الدول حتى لو كانت تطبق أساس الإستحقاق للمحاسبة تفضل تطبيق الأساس النقدي للميزانية أو استخدام الإستحقاقات على عدد محدود فقط من المعاملات في الميزانية. فلا تحظى الميزانية المعدة باستخدام أساس الإستحقاق بشعبية كبيرة، إذ يعتقد أنها تتعرض لخطر إنضباط الميزانية وتؤثر على رقابة الأموال العمومية، وهناك مقاومة عامة من جانب السلطة التشريعية لإعتمادها بسبب تعقد الإستحقاقات.

المطلب الثالث: مراحل التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي وأهم الدول التي تبنته

أولاً: مراحل التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي

من أجل التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي يجب المرور بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

### 1- الإقتناع بالقيمة المضافة:

- يجب أن تكون هناك مبادرة من الجهات الرقابية، الجهات المهنية، أو وزارة المالية؟
- يتبع ظهور المبادرة بناء القضية والتسويق لها (مؤتمر محاسبي الحكومة)؛
- بعد الحصول على قبول معقول من شريحة حكومية مناسبة، يتم الرفع لمجلس الوزراء لتبني المبادرة؛
- عند تبني الجهات العليا للمشروع، يتم تكليف فريق للعمل على الخطوة التالية.

### 2- تطوير الإطار النظري للنظام المحاسبي:

- الإطار الفكري (الأهداف والمفاهيم):
- دراسة خصائص العمل المالي الحكومي (مهم جداً)؛
- دراسة المستفيدين واحتياجاتهم من المعلومات المالية؛
- وضع الأهداف والمفاهيم كإطار فكري؛
- يمكن النظر في تبني إطار IPSAS .
- المعايير المحاسبية:
- تحديد موضوعات المعايير المحاسبية الضرورية؛
- تطوير المعايير وفق الإطار الفكري المعد وإصدارها كنسخة أولى؛
- يمكن تبني معايير IPSAS أو التعديل عليها أو تبني المعايير الوطنية إن وجدت.

### 3- تبني النظام الجديد:

- موافقة السلطة التشريعية العليا (أو مجلس الوزراء كسلطة تنفيذية) على الإطار النظري المعد وتكلفة التطبيق التقديرية والتوجيه بالشروع في تطبيقه؛
- لا بد من تحديد جهة حكومية (أو مجلس معايير) يمتلك المعايير (تحديث/إضافة)؛
- تطبيق الجهاز التنفيذي للنظام الجديد يتطلب قرارًا إداريًا أعلى.

### 4- التهيئة للتطبيق:

- تطوير دليل موحد لإجراءات النظام المحاسبي الجديد؛

<sup>1</sup> - سليمان ناصر الهتلان، التحول إلى الإستحقاق المحاسبي، الملتقى الثاني للمحاسبين، 20 أكتوبر 2010، الدوحة (قطر)، ص 8-14.

- تطوير دليل حسابات موحد (GFS) ؛
- وضع تصاميم الأنظمة الآلية الموحدة (فرصة للربط بين الجهات)؛
- وضع برامج التدريب للعاملين على جميع المستويات؛
- تقدير تكاليف التطبيق على كل جهة على حدى وعلى الحكومة ككل إن أمكن

### 5- التطبيق الجزئي المتوازي:<sup>1</sup>

- يتم إختيار جهات محدودة ذات حجم بسيط للتطبيق قبل التعميم (التطبيق الجزئي)؛
- يطبق النظام الجديد بالتوازي مع النظام القائم حاليا لمدة سنة مالية كاملة؛

### 6- المراجعة والتقييم الأولى:

- أثناء التطبيق الجزئي المتوازي، يقوم مدير المشروع برصد الملاحظات وأوجه القصور؛
- بعد إنتهاء السنة المالية يتم تقييم التجربة ومدى سلامة وفائدة التقارير المالية الصادرة؛
- تستمر الجهات المختارة للتطبيق الجزئي في التطبيق الموازي.

### 7- التطبيق الكلي المتوازي:

- بعد تقييم التجربة والتوصل إلى نسخة محدثة من النظام يتم عمل التالي:
- استمرار الجهات المختارة في التطبيق الجزئي في التطبيق المتوازي؛
- تدريب وتهيئة أكبر عدد من محاسبي الدولة للتطبيق على جميع الجهات؛
- تعيين مستشارين للدعم أثناء التطبيق لجميع الجهات الحكومية كل على حدى؛
- تطبيق الأنظمة الآلية الموحدة والربط بالجهات ذات العلاقة؛
- حصر الأصول والإلتزامات وبناء المركز المالي لكل وحدة على حدى؛
- البدء في التطبيق المتوازي لمدة سنة مالية كاملة؛
- توثيق الملاحظات وأوجه القصور لمناقشتها أثناء المراجعة والتقييم.
- في حالة كبر جهاز الحكومة، يمكن التطبيق الكلي على مراحل.

### 8- المراجعة والتقييم الثانية:

- أثناء التطبيق الكلي المتوازي يقوم مدير المشروع برصد الملاحظات وأوجه القصور؛
- بعد إنتهاء السنة المالية يتم تقييم التجربة ومدى الحاجة إلى أية تعديلات؛
- تستمر جميع الجهات في التطبيق المتوازي.

### 9- التطبيق الكلي للنظام الجديد فقط:

<sup>1</sup>- سليمان ناصر الهتلان، مرجع نفسه، ص8-14.

- بعد توفر قناعة بمخرجات النظام الجديد، يتم التخلي عن النظام القديم وتطبيق الجديد فقط.

### ثانيا: الدول التي تبنت أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام

هناك مستوى عال من التنوع في الممارسات المحاسبية في الدول فمنهم من يطبق الأساس النقدي أو النقدي المعدل ومنهم من بدأ يتوجه نحو أساس الإستحقاق لما له من فوائد كت تحقيق الشفافية والمساءلة والمساعدة في صنع القرارات، فكل الحكومات مطالبة بإنتاج قوائم مالية عالية الجودة وذات شفافية ومصداقية ومعتزف بها دوليا، وذلك بإستخدام المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS أو معايير تعادلها. ويعتبر هذا الأمر سمة أساسية من سمات المساءلة الديمقراطية وإنصاف الأجيال القادمة، كما يسمح أيضا من إنتاج أفضل معلومات التسيير لتحسين عملية صنع القرار، وبالتالي المساهمة في تحسين أداء الخدمة وتحسين المالية العامة المستدامة.<sup>1</sup>

الجدول الموالي يوضح أمثلة عن بعض الدول التي تبنت أساس الإستحقاق بالكامل وعدد من الدول التي لم تتبته بالكامل لكنها تتجه إلى تبنيه:

### جدول رقم (1-5): أهم الدول التي تحولت إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام

الدول	الأساس المطبق	الأساس النقدي الكامل	أساس الإستحقاق المعدل	أساس الإستحقاق الكامل
أستراليا				×
النمسا		×		
بلجيكا		×		
كمبوديا			×	
كندا				×
كولومبيا				×
جمهورية التشيك		×		
فنلندا			×	
فرنسا				×
ألمانيا		×		
اليونان		×		
المجر		×		

<sup>1</sup> - جايي أمينة هناء، حكيم ملياني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي (الجزائر)، 2017، ص 142.

	×		أيسلندا
	×		إندونيسيا
	×		إيرلندا
	×		الأردن
		×	كينيا
	×		المكسيك
		×	المغرب
		×	هولندا
×			نيوزيلندا
		×	النرويج
		×	جمهورية سلوفاكيا
		×	سلوفينيا
		×	سورينام
	×		السويد
		×	تركيا
×			المملكة المتحدة UK
×			الولايات المتحدة الأمريكية US

المصدر: Abdul Khan and Stephen Mayes , Transition To Accrual Accounting, Fiscal Affairs Department , September 2009, p2.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الدول المتقدمة مثل أستراليا، كندا، فرنسا، نيوزيلندا...، تتبنى نظام الإستحقاق الكامل، أما الدول التي تتبنى الأساس النقدي منها دول الإقتصاد الضعيفة مثل اليونان ودول ذات الإقتصاديات القوية مثل ألمانيا. وللعلم فإن نيوزيلندا من أول الدول العالم التي طبقت الحكومة فيها أساس الإستحقاق على كافة الدوائر والوكالات التابعة لها.

## خلاصة الفصل الأول:

على ضوء ما تطرقنا إليه في هذا الفصل توصلنا إلى جملة من الإستنتاجات من ضمنها أن المحاسبة العمومية هي عبارة عن حلقة وصل بين الدولة والمرافق الخاصة بها كما نستنتج أنه لفترة طويلة من الزمن ساد الاعتقاد أن الأساس النقدي هو الأنسب والأفضل لهيئات القطاع العام، وذلك لأنه يتميز بسهولة الإستخدام ولا يهتم إلا بالتدفقات النقدية وبالرغم من هذه المميزات إلا أنه في الأونة الأخيرة تحديدا في الثمانينيات وجهت له جملة من الإنتقادات ضده أهمها أنه يوفر معلومات قليلة جدا لمتخذي القرارات سواء عن الأصول أو الالتزامات، كما أنه لا يتماشى مع تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة.

وعليه ظهرت فكرة المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية وهذا نظرا لأن أساس الإستحقاق يقوم على توفير معلومات دقيقة وصحيحة كما أثبت قيمته في إتاحة قدر أكبر من الشفافية والمساءلة، ويقدم معلومات أفضل لصنع القرار وقياس وتقييم الأداء وهذا من خلال اعتماده للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS المعدة وفقا له من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

# الفصل الثاني

## تمهيد:

لا تزال الإدارات العليا بالمؤسسات منشغلة بموضوع الأداء نظرا لكونه مفهوما جوهريا ومهما وعنصرا محوريا لنجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وأيضا لاتساع المجالات التي يتضمنها، فهذا المفهوم يتطور ويتجدد ويتغير بتغير مكونات المؤسسة والمجالات التي تتعامل معها، وتتغير مقاييس الأداء باختلاف مفهوم الأداء للمؤسسة وفقا لما تراه من تحقق النتائج التي تسعى إلى تحقيقها.

كما يعتبر أداء المؤسسات الإستشفائية من أبرز المفاهيم التي تحظى بإهتمام واسع من طرف الحكومة والباحثين، نظرا لحساسيته وعلاقته بالمجتمع والأهمية البالغة للصحة بالنسبة للفرد، ولقياس أداء المؤسسات الإستشفائية تحتاج المنظمات الصحية إلى مؤشرات قياس لمعرفة مستوى الأداء الفعلي للمستشفى، وذلك بهدف معرفة مستوى التطور الحاصل في وظائفها، حيث أن هذه المؤشرات تقوم من خلالها عملية التخطيط والتنظيم للخدمات الصحية وخاصة المستشفيات.

وقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الأسس النظرية للأداء وقياس الأداء.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء في المؤسسات الإستشفائية .

المبحث الثالث: قياس أداء المؤسسات الإستشفائية.

## المبحث الأول: الأسس النظرية للأداء وقياس الأداء

يعتبر الأداء الفعل الذي يسعى كافة الأطراف في المؤسسة إلى تعزيزه لذلك سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم الأداء ومختلف أنواعه، وأهم العوامل المؤثرة فيه وفي الأخير التطرق إلى قياس الأداء.

### المطلب الأول: ماهية الأداء

سننتقل في هذا المطلب إلى مفهوم الأداء والمفاهيم المرتبطة به كالكفاءة، الإنتاجية، الهدف بغية الإحاطة به وإبراز أهم الفروقات بينهما.

### أولاً: مفهوم الأداء

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسات بشكل عام، ويمثل القاسم المشترك لإهتمام علماء الإدارة. ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية، والعنصر المحوري لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الإستراتيجية. فضلاً عن أنه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه.

ويمكن تعريف الأداء على أنه " قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وفق المعايير المحددة، وفي ضوء تفاعلها مع البيئة استخدام الموارد المتاحة فيها بسلوك كفاء وفعال".<sup>1</sup>

فبالنسبة لكثير من الباحثين اقتصر مفهوم الأداء على العامل البشري في المؤسسة فقط، أي على قيام الفرد بعمله أو مهامه طبقاً للأهداف المسطرة. بينما ذهب آخرون إلى ربطه بالفعالية، التي يقصد بها درجة بلوغ الأهداف، الإنتاجية التي تعبر عن علاقة بين الإنتاج والعوامل المستخدمة فيه. وهناك من يربطه بالقدرة التنافسية التي تعبر عن قدرة المؤسسة على الإستمرار في محيط تنافسي متطور، وهو ما يشير إلى الكفاءة والفعالية في آن واحد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، غزة، فلسطين، 2018، ص 17.

<sup>2</sup> - شاهد عبد الحكيم، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة دراسة تطبيقية بمؤسسة سونطراك (قاعدة الإمدادات تقرت)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، إدارة الأعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط، الجزائر، 2012، ص 48.

ثانيا: المفاهيم المرتبطة بالأداء

هناك عدة مفاهيم مرتبطة بمفهوم الأداء أهمها:<sup>1</sup>

**1- الفعالية:** وتعني تقارب النتائج المحصلة مع الأهداف المسطرة، فالمسؤول الفعال هو الذي يتمكن من الوصول للأهداف ويحققها في الآجال المحددة وعليه فإن الفعالية تمثل القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك.

**2- الكفاءة:** هي العلاقة بين وسائل الإنتاج المستعملة والنتائج المحصلة وتعرف الكفاءة على أنها إنجاز الأعمال بطريقة إقتصادية تضمن الوصول للأهداف المرتقب تحقيقها. وهي تعني الحصول على أكبر كمية، نظير ما هو أقل أو أقل بتكلفة، ومعنى آخر إبقاء التكاليف في حدودها الدنيا والأرباح في حدها الأقصى. فهو مفهوم يربط بين المدخلات والمخرجات، وكلما كانت العلاقة موجبة كلما تم الحكم على أن المؤسسة ذات كفاءة والعكس صحيح.

**3- الإنتاجية:** وتتمثل في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والوسائل المستخدمة لبلوغها. ويعرفها "Male" بأنها ترتبط بين الفعالية في الوصول للأهداف والكفاءة في حسن استخدام الموارد، بغية بلوغ هذه الأهداف.

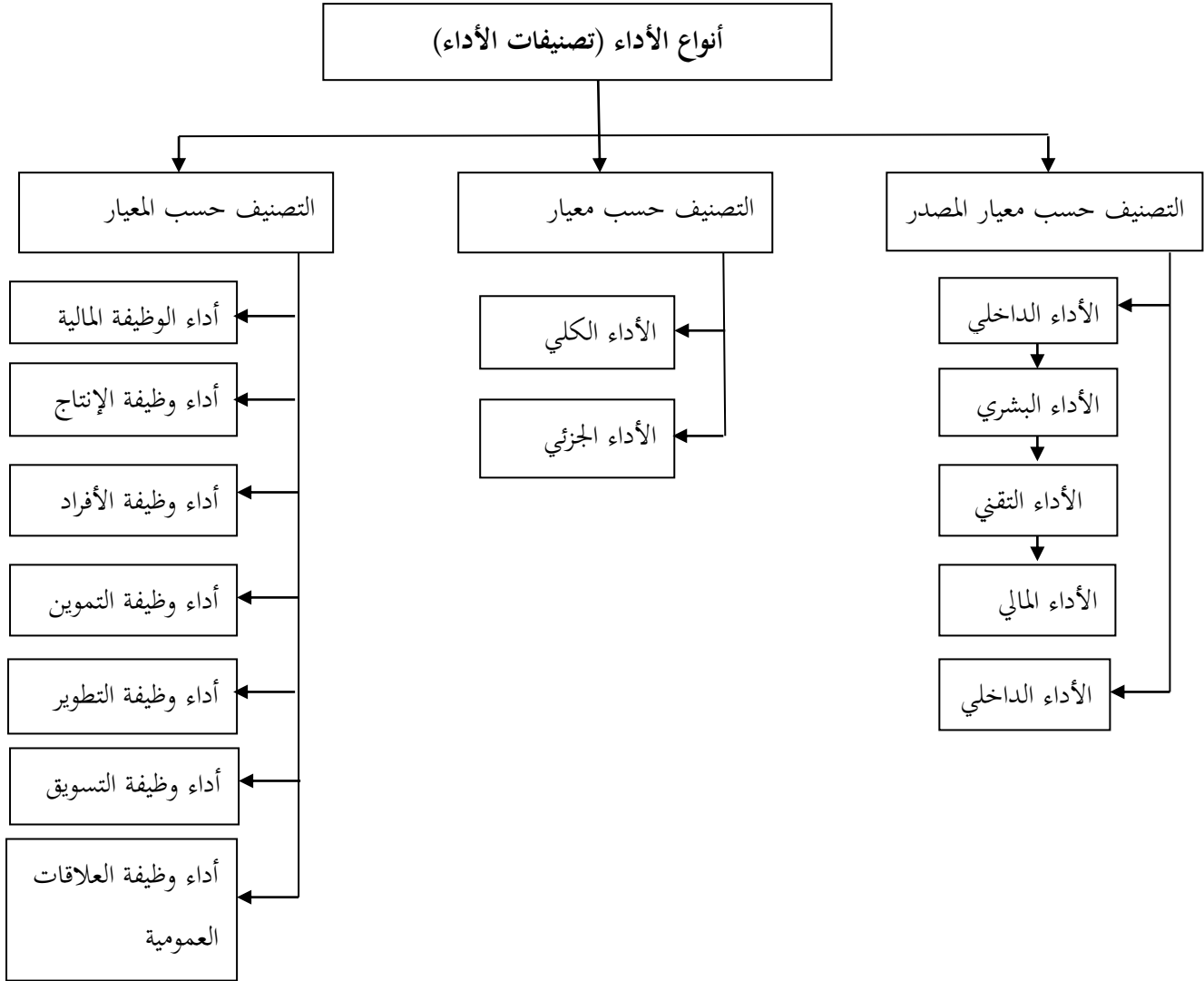
**4- الهدف:** هو وضعية مستقبلية تريد المؤسسة الوصول إليها، والهدف له مجموعة من الخصائص هي الوضوح، الواقعية، المرونة.

<sup>1</sup> - شاهد عبد الحكيم، مرجع نفسه، ص 49-53.

المطلب الثاني: أنواع الأداء (تصنيفات الأداء)

إن تصنيف الأداء يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعملي في الوقت ذاته، الذي يمكن الإعتماد عليه لتحديد مختلف أنواع الأداء. ويمكن الإعتماد على أربعة معايير (تصنيفات) وهي كما يوضحها الشكل التالي:

شكل رقم (2-3): أنواع الأداء (تصنيفات الأداء)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على محمد زرقون، الحاج عرابة، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة

الإقتصادية، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 09، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.

أولاً: التصنيف حسب معيار المصدر

وفقاً لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين: أداء داخلي وأداء خارجي.<sup>1</sup>

**1- الأداء الداخلي:** ينتج بفضل ما تملكه الوحدة أو المؤسسة من موارد، فهو ينتج أساساً من التوليفة التالية:

- الأداء البشري: أي أداء أفراد المؤسسة؛

- الأداء التقني: يتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال إستراتيجياتها بطريقة فعالة؛

- الأداء المالي: أي فعالية استخدام الوسائل المالية المتوفرة.

**2- الأداء الخارجي:** هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة. فهو يتولد عن المحيط

الخارجي للمؤسسة، ويمكن أن يظهر هذا الأداء في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة.

ثانياً: التصنيف حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المؤسسة إلى أداء كلي وأداء جزئي.

**1- الأداء الكلي:** وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية

للمؤسسة، في تحقيقها دون إنفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها. وفي إطار هذا الأداء يمكن الحديث عن

مدى وعن كفاءات بلوغ المؤسسة لأهدافها الشاملة كالإستمرارية، الشمولية، النمو... إلخ.

**2- الأداء الجزئي:** وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة. وهو بدوره ينقسم إلى عدة أنواع

بإختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث حسب المعيار الوظيفي يمكن إيجاد أداء وظيفة المالية،

أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التموين، الإنتاج والتسويق وهكذا... والأداء الكلي هو عبارة عن تفاعل أداءات

الأنظمة الفرعية (الأداءات الجزئية)، وهو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل والتسلسل بين الأهداف في المؤسسة.

<sup>1</sup> - محمد زرقون، الحاج عرابة، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 09، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص 125.

ثالثا: التصنيف حسب المعيار الوظيفي

يرتبط أساسا بعنصر التنظيم وتقسيم الوظائف (هيكلتها) داخل المؤسسة وبناءً على الوظائف المعروفة يتم تقسيم الأداء إلى عدة أنواع منها:<sup>1</sup>

- 1- **أداء الوظيفة المالية:** يتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق توازن مالي مقبول، وبناء هيكل مالي فعال.
- 2- **أداء وظيفة الإنتاج:** يتحقق الأداء الإنتاجي عندما تحقق المؤسسة إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، مع إنتاج منتوجات عالية الجودة وبتكاليف منخفضة تسمح لها بالمنافسة وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.
- 3- **أداء وظيفة الأفراد:** يلعب المورد البشري دورا هاما في تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة العام، فبقاء المؤسسة ونجاحها مرتبط لا شك ارتباطا وثيقا بأداء العامل البشري فيها. هذا الأداء الذي يجب أن يبنى على الكفاءات وإختيار ذوي المهارات العالية وتسييرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في الوقت المناسب لإنجاز عمله.
- 4- **أداء وظيفة التموين:** يتمثل في القدرة على الإستقلال عن الموردين، والحصول على الموارد المناسبة في الأوقات المناسبة وبأسعار مناسبة.
- 5- **أداء وظيفة التطوير:** يمكن دراسة هذا الأداء من خلال المؤشرات التالية :
  - توفر جو ملائم للبحث والابتكار والتجديد؛
  - التنوع في المنتوجات؛
  - درجة تحديث الآلات ومواكبة التطور.
- 6- **أداء وظيفة التسويق:** يتحدد هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق ومنها: حصة السوق، إرضاء العملاء (من خلال معرفة عدد ونوع شكاوي العملاء، مقدار المردودات من المبيعات ... ) وكذلك السمعة التي تقيس حضور أو تواجد اسم العلامة التجارية في ذهن الأفراد، ويمكن معرفتها من مردودية كل منتج.
- 7- **أداء وظيفة العلاقات العمومية:** في هذه الوظيفة تتحد أبعاد مفهوم الأداء. فالأداء ضمن هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة. فبالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء، عند حصولهم على عائد مرتفع للأسهم وإستقرار في الأرباح الموزعة. أما الموظفين فالأداء بالنسبة لهم هو توفير أو

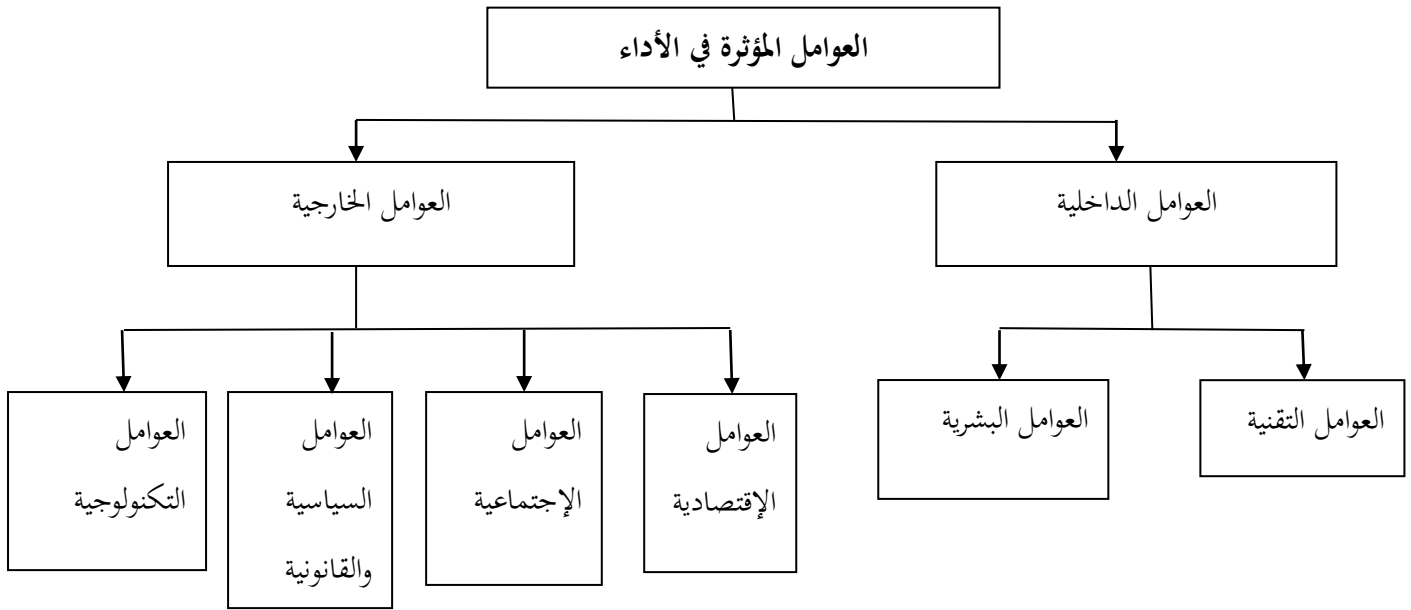
<sup>1</sup> - محمد زرقون، الحاج عرابة، المرجع نفسه، ص126.

خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة. أما الموردون فالأداء هو احترام المؤسسة لأجل التسديد والإستمرار في التعامل معها. في حين أن الأداء من وجهة نظر العملاء، هو الحصول على مدة تسديد طويلة ومنتجات في الأجل المناسبة وبالجودة العالية.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

هناك العديد من العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة، قد يكون البعض منها داخل المؤسسة والبعض الآخر يكون خارجها والتي يوضحها الشكل التالي:

شكل رقم (2-4): العوامل المؤثرة في الأداء



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية (2011-2015)، أطروحة دكتوراه، محاسبة، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير-بسكرة-، الجزائر، 2018.

أولاً: العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية، تتميز هذه العوامل بكثرتها وبالتالي صعوبة حصرها، التداخل فيما بينها، التفاوت من حيث درجة تأثيرها والتحكم فيها. ونتيجة لذلك تم تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما:<sup>1</sup>

1- العوامل التقنية:

- نوع التكنولوجيا؛
- نسبة الاعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال؛
- الموقع الجغرافي للمؤسسة وتصميمها من حيث المخازن، الورشات، التجهيزات والآلات؛
- التناسب بين طاقتي الإنتاج والتخزين في المؤسسة.

2- العوامل البشرية:

- التركيبة البشرية من حيث السن والجنس؛
- مستوى تأهيل أفراد المؤسسة ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة؛
- أنظمة المكافآت والحوافز؛
- نوعية المعلومات.

ويبقى مجال العوامل المفسرة للأداء واسعاً جداً ولا يمكن تحديده وضبطه، غير أن الدراسات بينت أن أهم العوامل التي تحقق الأداء المرتفع تأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها (مواردها).

<sup>1</sup> - بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015)، أطروحة دكتوراه، محاسبة، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير - بسكرة - الجزائر، 2018، ص 65.

ثانيا: العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء

هناك عدة عوامل خارجية تؤثر على الأداء منها:<sup>1</sup>

**1- العوامل الاقتصادية:** تتمثل في مجموعة من العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار، إرتفاع الطلب الخارجي... فالظرف الاقتصادي قد يتيح عناصر إيجابية للمؤسسة. كحالة تلك التي يركز نشاطها على التصدير وتستفيد من إرتفاع الطلب الخارجي، كذلك الأسواق والمنافسين.

**2- العوامل الإجتماعية:** تتمثل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات، من التعريف يتبين أن العوامل الإجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري، ومن هذه العوامل نذكر النمو الديمغرافي، فئات العمر، الأقسام الإجتماعية، ودراسة العوامل الإجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوظيفة التجارية داخل المؤسسة كإرسال منتج جديد واستهداف حصة من السوق.

**3- العوامل السياسية والقانونية:** تمثل عنصرا هاما بالنسبة للمؤسسة بفرصها ومخاطرها وإنعكاسات تغيراتها السريعة و المفاجئة على أداءها، ونذكر من بين هذه العوامل الإستقرار السياسي والأمني للدولة، السياسة الخارجية، إنتشار الأحزاب السياسية، المنظومة القانونية، أحكام وقرارات المحاكم.

**4- العوامل التكنولوجية:** من بينها المعارف العلمية، البحث العلمي، الإبداعات التكنولوجية، تداول براءات الإختراع... تمثل هذه العوامل عنصرا بالغ الأهمية ضمن متغيرات الدالة التي تربط المؤسسة بعوامل محيطها ذلك لإن نوعية التكنولوجية التي تستخدمها تساهم إلى حد كبير في تخفيض أو تضخيم حجم التكاليف، تحديد نوعية المنتجات، تحديد كيفية معالجة المعلومات مما يساهم كله في تدنية أو تعظيم مستويات الأداء، وعليه يجب على المؤسسة متابعة التطورات التكنولوجية والتنبؤ بها، تقييمها، وتشجيع بحوث التطوير والتنمية على المستوى الداخلي لها من أجل أن تكون سباقة إلى الإبداع و الإختراع وبالتالي التحسين الدائم لمختلف أنشطتها سوء كانت تقنية أو تسييرية.

<sup>1</sup>- بن خليفة حمزة، مرجع نفسه، ص 66-67.

المطلب الرابع: قياس الأداء

سنتطرق في هذا المطلب إلى إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بقياس الأداء في المؤسسة من حيث التعريف والأهمية ومستوياته.

أولاً: مفهوم قياس الأداء

يعرف قياس الأداء على أنه المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المنظمة وتوثيقها ولا سيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقاً وعادة ما تكون الجهة التي تقوم بإجراء عملية قياس الأداء هي الإدارة المسؤولة عن مفردات عناصر برامج المنظمة.<sup>1</sup>

كما يمكن تعريف قياس الأداء بأنه: "عملية مستمرة ومنظمة تبدأ من قيام الإدارة بتحديد رؤية المؤسسة ورسالتها مروراً بعملية التخطيط الإستراتيجي وصياغة الأهداف الإستراتيجية، ووضع معايير للأداء، ومؤشرات للقياس توفر أدوات ملائمة لعملية التقييم، وصولاً إلى عملية رصد الانحرافات وتحديد أسبابها مما يوفر تغذية راجعة عن الأداء للإدارة."<sup>2</sup>

ثانياً: أهمية قياس الأداء

وتكمن أهمية قياس الأداء في العناصر التالية:<sup>3</sup>

- إن قياس الأداء يساعد على تبرير تنفيذ البرامج وتكليفها؛
- يمكن لقياس الأداء أن يبين مدى قيام المنظمة بمعالجة إحتياجات المجتمع من خلال إحراز التقدم نحو الغايات؛
- الحصول على صورة واضحة حول فاعلية وكفاءة البرامج والعمليات والأفراد؛
- إن قياس الأداء يشجع على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل. حيث إن القياس يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الإستناد إليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المنظمة.

<sup>1</sup> - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 69.

<sup>2</sup> - سمارة ياقوتة، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقييم أداء المصارف الجزائرية -دراسة ميدانية بوكالات بنك الفلاحة والتنمية الريفية لولاية المدية-، أطروحة دكتوراه، مالية ونقود، علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2020، ص 19.

<sup>3</sup> - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 71-72.

يمكن أن يتم قياس الأداء من خلال عدة مستويات، تمثل الأنشطة والعمليات المختلفة المصاحبة لتنفيذ الأداء. وتتمثل تلك المستويات في الأمور الآتية:<sup>1</sup>

**1- مستوى المخرجات:** والتي تتمثل في القياس الكمي، مثال ذلك عدد المنتجات وقياس الوقت.

**2- مستوى العمليات:** والتي تتمثل في قياس الكفاءة، التكلفة واستغلال الموارد ويعبر قياس التكلفة واستغلال الموارد عن درجة إتقان العمل، وذلك لأن الأفراد الأقل إتقاناً للعمل يهدرون كثيرا من الوقت والموارد حتى يمكنهم إنجاز العمل.

**3- مستوى النتائج:** والتي تمثل عدة جوانب من ضمنها، درجة رضا العملاء، أداء العاملين وأداء المنظمة والذي يتمثل في المنتجات المقدمة، والجوانب المالية.

ويرى الباحثون أن مستوى قياس المخرجات والعمليات يتوافق مع مرحلة أداء قياس العاملين وقياس أداء الوحدات. بالإضافة إلى أن قياس مستوى النتائج يتوافق مع مرحلة قياس النتائج النهائية والتي تشير إلى مدى تحقيق الأهداف العامة للمنظمة.

<sup>1</sup> - سلوى عمر عبد الرحمن، الإدارة بالأداء كمدخل لتقييم العاملين، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر، 2015، ص68.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء في المؤسسات الإستشفائية

تلعب المؤسسة الإستشفائية دورا هاما في تقديم الخدمات الصحية على مستوى كل منطقة ولتحقيق هذا الدور تبنت هذه المؤسسات نظام التسيير في تقديم خدمات تسعى من خلالها إلى تقديم أحسن الخدمات لزبائنها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب كتابي:

المطلب الأول: مفهوم الأداء في المؤسسات الإستشفائية وخصائصها

سنتناول في هذا المطلب مفهوم الأداء في المؤسسات الإستشفائية وخصائصه.

أولا: مفهوم الأداء في المؤسسات الإستشفائية

وفقا للمبراييل Lo mbrail ونيديتش Naiditch وآخرون يعرف الأداء على أنه تحقيق النتيجة المرجوة، الأهداف المرجوة ويمكن للجميع تحديد عدة جوانب من أداء المستشفى وفقا لوجهة نظرهم: نوعية الرعاية، الأداء الإقتصادي، إمكانية الوصول إلى الرعاية وغيرها، وبالتالي يمكن القول أن الأداء هو مفهوم متعدد الأبعاد المعقدة، نتيجة تعدد التوقعات من القطاع الإستشفائي، وكذا تعدد وإختلاف الإحتياجات والمتطلبات للسلطات والمديرين والمرضى.<sup>1</sup>

كما يشير أداء المستشفى إلى تحقيق أهداف متعددة تشمل الكفاية الكمية والنوعية للرعاية لإحتياجات السكان والتي تقترن بعملية تقليل التكاليف وتحسين وتنظيم المستشفى ككل. بناءً على مفاهيم مثل الفعالية والكفاءة، الجودة والإنصاف في النهاية، لاسيما فيما يتعلق بالحصول على الرعاية، فإن أداء المستشفى يفهم عموما على أنه بناء متعدد الأبعاد يدور حول الكفاءة الطبية. التي تتجسد من خلال جودة الرعاية المقدمة، وكذلك حول الكفاءة الإقتصادية لقدرة التنظيم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - رابيس وفاء، مؤشرات تقييم أداء المؤسسات الإستشفائية دراسة حالة مستشفى بشير بن ناصر، مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، العدد 04، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018، ص 140.

<sup>2</sup> - Virgine Forest, Alban Verchère, L'individualisation des modes de rémunérations dans le secteur public hospitalier Français : portée et limites d'une pratique gestionnaire, Management international, Volume 16, numéro 03, université paris douphine, Paris, France, 2012, p68.

## ثانيا: خصائص أداء المؤسسات الإستشفائية

في الأدب يصعب فهم الأداء بسبب طابعه متعدد الأبعاد. هذه الملاحظة لها أهمية خاصة في مجال الصحة. في الواقع، يعتمد أداء المستشفى إلى حد كبير على التصور الذي تشكل الجهات الفاعلة المختلفين (مقدمو الخدمة، المرضى، الجهات الوصية الممثلة في وزارة الصحة والمديريات على سبيل المثال). هؤلاء الفاعلون المختلفون التي تربطهم علاقات بأداء المستشفى لديهم أفكارهم الخاصة حول ما يجب أن تدافع عنه المنشأة الصحية.<sup>1</sup>

على سبيل المثال، ستكون للجهات الوصاية هدف أساسي هو ضمان التوازن المالي للمنظمة والتوزيع الجيد للخدمات الصحية عبر تراب الوطن.

هناك نماذج مختلفة من الأداء، حسب تفكير مختلف الجهات الفاعلة في المؤسسة في الأمر. نتيجة لذلك، بدلا من إقتراح نموذج واحد لا يتناسب بالضرورة مع السياق الإستشفائي والجهات الفاعلة، تقترح الأدبيات نهجا طارئا في الأداء، في هذا المعنى، فإن النماذج المقدمة ذات صلة فقط في سياقها، ولا يمكن تعميمها في أي حال.

ميزة أخرى تضاف إلى الميزات السابقة تكمن في البعد المتناقض للأداء، وبالتالي يمكن أن تظهر الأهداف المتناقضة وتجمع معا، ويمكن أن تتقارب على سبيل المثال، قد يبدو البحث عن تكاليف أقل معارض لرضا المريض في مجال الخدمات. وذلك على وجه الإجمال يمكن لهذا الإقتصاد أن يثبت أنه سيحدث تحسينات تنظيمية، وهذا في الواقع له تداعيات على الجودة التي يتصورها المرضى، يمكن أيضا رؤية هذه الميزة من خلال توقعات الجهات المختلفة المعنية بالأداء. حيث قد يبدو بالفعل تعارضا بين أهداف الجهات الفاعلة الداخلية المختلفة (مقدمي الرعاية) والخارجية (الوصاية، المجتمع، المرضى...).

الخاصية النهائية المرتبطة بأداء المستشفى تأتي من طبيعة الخدمة المقدمة. ففي هذا السياق المخصص يكون العرض المقدم هو تقديم الخدمة، الذي له الخصائص المرتبطة بهذا النوع من النشاط. يعتمد تقديم الخدمة الصحية بالطبع على عمل مقدمي الخدمة، ولكن أيضا على مساهمة المستخدمين في تصنيف طبيعة الخدمة ذاتها تعقيد إضافيا إلى تعقيد تعريف الأداء.

<sup>1</sup> - رزق رزقي، أثر الإدارة الرشيقة على أداء المؤسسات الإستشفائية العمومية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية المتخصصة في التوليد وأمراض النساء وطب الأطفال، مذكرة ماستر، علوم التسيير، إدارة إستراتيجية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير - بسكرة، الجزائر، 2019، ص53.

المطلب الثاني: وظائف الأداء في المؤسسات الإستشفائية

يعرف الأداء بأنه قدرة مرفق الرعاية الصحية على الحفاظ على توازن ديناميكي من خلال الوظائف الثلاث التالية:<sup>1</sup>

أولاً: وظيفة تحديد الأهداف

قدرة المستشفى على تحقيق نتائج صحية مواتية بطريقة فعالة (تعظيم فعالية التكلفة) وتلبية توقعات مجموعات المصالح المختلفة مثل المرضى وأسرهم، السكان، مسؤولي المنظمات الصحية، المهنيين والأوصياء.

ثانياً: وظيفة التكيف

هي القدرة على إكتساب الموارد اللازمة، وجذب الزبائن، حشد الدعم المجتمعي، الإستجابة، الإحتياجات توقعات السكان وتعلم الإبتكار.

ثالثاً: وظيفة إنتاج الخدمات

القدرة على تحقيق أفضل إستخدام للموارد المتاحة، بما في ذلك مفاهيم الإنتاجية والتنسيق، نوعية الرعاية، الإنسانية، إمكانية الوصول والإستمرارية والشمولية والكفاية وجودة أداء الأفعال. وتتطلب هذه الوظائف الثلاث وظيفة صياغة (توافق في الآراء) حول القيم الأساسية الإحترام والتفاني. (وفي مستشفيات الجامعة، يثري الأداء وظيفتان إضافيتان هما: التدريس والبحث).

<sup>1</sup> - رايس وفاء، مرجع سبق ذكره، ص141.

## المطلب الثالث: دورة إدارة الأداء للمؤسسات الإستشفائية

تمر دورة إدارة الأداء للمؤسسة الإستشفائية بثلاث مراحل أساسية تتمثل في:<sup>1</sup>

## أولاً: قياس الأداء

يعتبر أداء المستشفى مفهوم يصعب قياسه ليس من السهل دائماً إجراء تقييم موضوعي وفعال من حيث التكلفة لنتائج نشاط المستشفى، وبصورة أدق نتائج أولئك الذين يساهمون فيه، ففي الواقع إذا أمكن للمرء أن يحدد بسهولة ما قد يكون عليه مؤشر الأداء عندما يتعلق الأمر بإنتاج جيد في وقت معين، فإنه من الصعب فهم ما يغطيه مفهوم الأداء العام، ولاسيما من حيث الصحة.

## ثانياً: تحليل الأداء

تهدف هذه المرحلة إلى تفهم طبيعة القيم التي تم التوصل إليها بإستخدام المؤشرات المختلفة للأداء ودلالاتها وعلاقتها، وذلك من خلال المقارنة والتشخيص، حيث تهدف مقارنة قيم الأداء إلى تحديد الوضع النسبي للمستشفى لفترات زمنية سابقة أو مقارنة بمستشفيات أخرى.

## ثالثاً: تحسين أداء المؤسسات الإستشفائية

يعتبر تحسين الأداء تركز على المخرجات الكلية للمؤسسة من خلال جهود مستمرة للضبط والتحسين، بدلا من البحث عن الأخطاء أثناء العمل، وذلك لتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما عليه المؤسسة الآن، وهي عمليات مستمرة والمنهجية المنتظمة لتضييف الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها.

<sup>1</sup> - رايس وفاء، مرجع نفسه، ص ص 141-142.

المبحث الثالث: قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية

تحتل عملية قياس الأداء بإهتمام بالغ لدى القائمين على إدارة المؤسسات المختلفة لما لها من تأثير على النتائج النهائية لأعمالها. فقياس الأداء هو حلقة جوهرية لأهم وظائف الإدارة، وعليه سنقوم في هذا المبحث بطرح مفهوم قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية، أهميته، أهدافه بالإضافة إلى مؤشرات وأخبار مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمؤشر للقياس.

المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية وأهميته

سنحاول في هذا المطلب عرض مفهوم قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية وأهميته.

أولاً: مفهوم قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية

تحتل عملية قياس الأداء إهتماماً كبيراً لدى القائمين على إدارة المؤسسات المختلفة لما لها من تأثير على النتائج النهائية لأعمالها، وعليه فإن الأمر الذي يجب الإشارة إليه بأن قياس الأداء لا ينظر إليه على أنه عملية مستقلة عن بقية المراحل أو العمليات الإدارية الأخرى التي تبدأ من تحديد الأهداف ثم وضع الخطة أو البرنامج الزمني لتحقيق الأهداف، ووضع النظم الشاملة للمؤسسة لتنفيذ الخطة، وتأتي بعدها عملية الرقابة ومتابعة تنفيذ الخطة التي تقود في النهاية إلى قياس الأداء، وهذا الأمر يقود إلى القول بأن قياس الأداء يرتبط بنوعين من التقييم هما:<sup>1</sup>

الأولى: يتعلق بقياس النتائج المتحققة لبلوغ هذه الأهداف المخططة؛

ثانياً: يرتبط بالنواحي الوظيفية التي تتصل بكفاءة إستخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد أو قوى بشرية أو معدات رأسمالية.

ومن المناسب الإشارة هنا إلى أن هذين النوعين متلازمين ولا يختلفان عن بعضهما، لأن الثاني يصب أصلاً في بلوغ الأول، كما أن النتائج المتحققة من خلال القياس الأول لا يتم الوصول إليها دون الإعتماد على ما يتحقق من كفاءة في الأداء للقياس الثاني.

وبالتالي فإن فكرة قياس الأداء من حيث الجوهر لا تختلف عما إذا كانت موجهة نحو الأفراد أو نحو أعمال المؤسسة ككل، إلا أن وجه الاختلاف يكمن في المقاييس المعتمدة وحجم المتغيرات المراد تأثيرها في قياس الأداء.

<sup>1</sup> - نادية خريف، أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرهما، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 03، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2012، ص 91.

المطلب الثاني: أهمية قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية

تحدد أهمية قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية كالآتي:<sup>1</sup>

- يساهم قياس الأداء على توفير المعلومات الضرورية لمختلف الجهات المستفيدة وخاصة الصحية منها على النحو الذي يقدم صورة واضحة عن كيفية سير أنشطة وفعاليات المستشفى؛
- يعكس قدرة إدارة المستشفى على إستخدام الموارد المتاحة لها بكفاءة لتحقيق أهدافها بفاعلية؛
- جعل الأفراد العاملين في المستشفى يعرفون دائما متى يكون أدائهم أقل مما يفترض أن يكون عليه؛
- يسهل مهمة تحقيق الوفورات الإقتصادية من خلال تعزيز الإنسجام بين مختلف أقسام المستشفى وأنشطتها وتفعيل حالة التكامل فيما بينها من أجل تقليص الضياعات في الموارد إلى أدنى مستوى ممكن.
- يساهم قياس الأداء في توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرار على نحو يوضح كيفية سير الأنشطة والفعاليات في المؤسسات الإستشفائية.<sup>2</sup>
- إنعكاس نتائج قياس الأداء على تحسين الأداء الإداري والطبي في المؤسسات الإستشفائية، وجعلها نظاما ديناميكيا يتفاعل مع المؤشرات الخارجية والداخلية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- أكرم أحمد الطويل وآخرون، بعض مؤشرات تقييم أداء المستشفيات/دراسة حالة في مستشفيات محافظة نينوى للفترة من (2003-2006)،

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد06، العدد20، جامعة تكريت، العراق، 2010، صص14-15.

<sup>2</sup>- عبد المجيد قدي، مديوني جميلة، أهمية تقييم الأداء في المنظمات الصحية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الخاصة "البرتقال" بمدينة الشلف،

مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد04، العدد07، جامعة الجزائر، 2014، صص165.

<sup>3</sup>- عبد المجيد قدي، مديوني جميلة، مرجع نفسه، صص165.

المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية

تحتاج المؤسسات الإستشفائية إلى مؤشرات معينة لقياس ومعرفة مستوى الأداء المحقق، بهدف معرفة التقدم الحاصل في أعمالها. ويشترط في هذه المؤشرات أن تكون واضحة ودقيقة.

ويمكن إجمال هذه المؤشرات وفق خمس مجاميع رئيسية تتفرع منها مقاييس مختلفة لتحديد مستوى الأداء لكل مجموعة على حدى، وقد تختلف من مؤسسة لأخرى أو من دولة لأخرى، ونوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

أولاً: مؤشرات قياس أداء الموارد البشرية

ويتمثل هذا المؤشر بعدد من التخصصات التي تتضمن: الأطباء، المرضى، ذوو المهن الصحية، الإداريون والخدميون.

1- المؤشرات الخاصة بالأطباء

يمكن اعتماد المقاييس الآتية في تحديد مستوى أدائهم ومنها:

$$\frac{\text{عدد العمليات الجراحية خلال السنة}}{\text{عدد الأطباء الجراحين خلال السنة}} = \text{عملية/طبيب}$$

$$\frac{\text{عدد المراجعين الخارجية}}{\text{عدد الأطباء}} = \text{مراجع/طبيب}$$

$$\frac{\text{عدد الأطباء المقيمين}}{\text{عدد الأطباء الكلي}} = \text{طبيب مقيم/اجمالي الأطباء}$$

$$\frac{\text{الأطباء الاختصاصيون}}{\text{مجموع الأطباء الكلي}} = \text{إختصاصي/طبيب}$$

<sup>1</sup> - نادية خريف، مرجع سبق ذكره، ص 94-96.

2- المؤشرات الخاصة بالمرضى:<sup>1</sup>

$$\frac{\text{عدد المرضى}}{\text{عدد الأطباء}} = \text{مرض/طبيب}$$

$$\frac{\text{عدد المرضى}}{\text{عدد الراقدين في المستشفى}} = \text{مرض/مرضى}$$

$$\frac{\text{عدد الأسرة خلال السنة}}{\text{عدد الطاقم التمريضي خلال السنة}} = \text{سرير/الطاقم تمريضي}$$

$$\frac{\text{عدد المرضى الجامعين}}{\text{مجموع الطاقم التمريضي}} = \text{مرض جامعي/الطاقم تمريضي}$$

3- المؤشرات الخاصة بذوي المهن الصحية: يمكن إعتقاد المقاييس نفسها السابقة ولكن بتخصص ذو المهن الصحية.

4- المؤشرات الخاصة بالإداريين والخدميين:

$$\frac{\text{عدد المسعفين}}{\text{عدد سيارات الإسعاف}} = \text{مسعف/سيارة إسعاف}$$

$$\frac{\text{عدد الإداريين}}{\text{مجموع عمال المستشفى}} = \text{إداري/عامل بالمستشفى}$$

ثانيا: مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية

وتتمثل هذه المؤشرات بالآتي:

$$\frac{\text{عدد الأسرة في المستشفى} * 360 - \text{مجموع أيام البقاء في المستشفى}}{\text{عدد المرضى الراقدين في المستشفى}} = \text{معدل إشغال السرير}$$

<sup>1</sup> - نادية خريف، مرجع سبق ذكره، ص ص 94-96.

ويقيس هذا المؤشر كفاءة استغلال أسرة المستشفى خلال مدة زمنية محددة.<sup>1</sup>

$$\frac{\text{عدد الأجهزة الطبية العاطلة}}{\text{العدد الكلي للأجهزة الطبية}} = \text{نسبة الأجهزة الطبية العاطلة}$$

$$\frac{\text{مجموع ساعات التوقفات والتعطيلات للأجهزة الطبية}}{\text{مجموع ساعات التشغيل الفعلية}} = \text{نسبة عدد ساعات التوقفات لساعات التشغيل}$$

$$\frac{\text{تكلفة الأدوية المستخدمة}}{\text{عدد المرضى الكلي}} = \text{معدل حصة المريض من الأدوية}$$

$$\frac{\text{مخزون أول المدة للأدوية} - \text{مخزون آخر مدة للأدوية}}{2} = \text{متوسط مخزون الأدوية}$$

$$\frac{\text{مجموع تكاليف الفحص المختبري أو الأشعة}}{\text{مجموع حالات الفحص المختبري أو الأشعة}} = \text{تكلفة كل حالة}$$

$$\frac{\text{عدد قناتي الدم التالفة}}{\text{مجموع عدد قناتي الدم المخزنة}} = \text{نسبة التلف في قناتي الدم}$$

$$\frac{\text{مصاريف الصيانة الفعلية}}{\text{مجموع المبالغ المخصصة للصيانة}} = \text{نسبة مصاريف الصيانة}$$

### ثالثا: مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية

$$\frac{\text{عدد الوفيات من المرضى الراقدين}}{\text{عدد المرضى الراقدين}} = \text{نسبة الوفيات الراقدين}$$

$$\frac{\text{مجموع أيام الرقود في المستشفى}}{\text{عدد المرضى الراقدين}} = \text{معدل بقاء المريض في المستشفى (يوم)}$$

<sup>1</sup> - نادية خريف، مرجع سبق ذكره، ص 94-96.

$$\frac{\text{مجموع أيام الانتظار للمرضى}}{\text{عدد المنتظرين للعلاج}} = \text{متوسط عدد أيام الانتظار على قائمة العمليات}$$

$$\frac{\text{عدد الشكاوى في المستشفى}}{\text{عدد المراجعين}} = \text{نسبة الشكاوى للمراجعين}$$

$$\frac{\text{عدد النتائج المنجزة والمطابقة لسيطرة النوعية}}{\text{مجموع الفحوص المختبرية المرسله لسيطرة النوعية}} = \text{نسبة المطابقة مع السيطرة النوعية}$$

رابعا: مؤشرات قياس أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية: منها:<sup>1</sup>

$$\frac{\text{عدد الإصابات بمرض معين}}{\text{عدد سكان المنطقة المخدومة}} = \text{معدل الإصابات بالأمراض السارية}$$

$$\frac{\text{عدد الأطفال الملقحين}}{\text{عدد أطفال المنطقة المخدومة}} = \text{نسبة الأطفال الملقحين}$$

$$\frac{\text{عدد الزيارات المتحققة لرياض الأطفال}}{\text{عدد الزيارات المخططة للزيارة}} = \text{نسبة زيارة رياض الأطفال الفعلية}$$

$$\frac{\text{عدد النماذج المفحوصة مختبريا لمياه الشرب}}{\text{العدد المخطط للفحص}} = \text{نسبة تنفيذ فحص مياه الشرب}$$

خامسا: مؤشرات قياس أداء النشاطات العلمية والبحثية:

$$\frac{\text{عدد البحوث المنجزة من قبل الطاقم الطبي}}{\text{عدد الأطباء في المستشفى}} = \text{بحث/طبيب}$$

$$\frac{\text{عدد الندوات الطبية العلمية المنجزة}}{\text{عدد الندوات الطبية العلمية المخططة}} = \text{نسبة الإنجاز للندوات}$$

<sup>1</sup> - نادية خريف، مرجع سبق ذكره، ص96.

$$\frac{\text{عدد الاكتشافات العلمية الفعلية في المجالات الطبية}}{\text{المخطط لعدد الاكتشافات الطبية}} = \text{نسبة الاكتشافات الطبية}$$

سادسا: القياس النوعي لأداء العنصر البشري: هناك مؤشرات نوعية للنواتج التي لا يمكن قياسها، ذلك للأنشطة والخدمات الطبية والصحية التي يصعب أو يستحيل قياس نواتجها النهائية، ومنها:

- معرفة رأي المتعاملين مع الأطباء وهيئة التمريض؛
- الملاحظة الشخصية؛
- المراجعة الطبية؛
- التقارير الدورية .

### المطلب الثالث: صعوبات قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية

تكتسي عملية قياس أداء المؤسسات الإستشفائية والمؤسسات ككل عدة صعوبات، ويمكن إيجازها فيما يلي:<sup>1</sup>

- صعوبة تحديد المعايير المساهمة في الأداء؛
- صعوبة تحديد أداء الفرد ومدى مسؤوليته عن هذا الأداء، خاصة الأداء الناتج عن سلوكه؛
- الإهتمام بالنتائج دون الإهتمام بالوسائل المقدمة لتحقيق هذه النتائج؛
- كثرة المعايير وتشعبها، مما يؤدي إلى تشعبها، مما يؤدي إلى تحريف النتائج وتوجيهها وبالتالي اتخاذ قرارات تصحيحية خاطئة؛
- خلق جو من اللاتقمة والفوضى عند الأفراد نتيجة شعورهم بالرقابة والمحاسبة الدائمة؛
- زيادة تكاليف العملية الرقابية بالنظر إلى الإيرادات المرجوة من وراءها.

<sup>1</sup> - سهام توارى، محاولة تقييم أداء مؤسسات القطاع الصحي في الجزائر-دراسة مقارنة بين أداء المؤسسات الصحية العمومية-، أطروحة دكتوراه، تسيير عمومي، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 3، 2018، ص41.

## خلاصة الفصل الثاني:

لقد تناول هذا الفصل ماهية الأداء بالنسبة للمؤسسات والذي يعد مفهوما ضروريا وهاما، وتمت الخلاصة إلى أن الأداء يتمثل في قدرة المؤسسات على إستغلال كل مواردها المتاحة بشكل جيد كما يمثل القاسم المشترك لجميع الجهود التي تبذلها الإدارة والعاملين، ونظرا لإهتمام المؤسسات بهذا المفهوم كان لابد عليها من معرفة كيفية قياس أدائها وتعتبر عملية قياس الأداء (قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقا) للوقوف على أداء المؤسسات والانحرافات التي قد تحصل قصد إتخاذ إجراءات تصحيحية.

كما تعرضنا أيضا إلى أداء المؤسسات الإستشفائية، ثم تطرقنا إلى عملية قياس أداء المؤسسات الإستشفائية وهي مطابقة بنتائج العمل للأهداف الموضوعية، إضافة إلى أهمية ومؤشرات قياس أداء المؤسسات الإستشفائية، حيث هذه الأخيرة تساعد على معرفة مستوى الأداء المحقق وذلك من أجل إدراك التقدم الحاصل في أعمالها شرط أن تكون هذه المؤشرات واضحة ودقيقة.



# الفصل الثالث

بعد عرض الإطار النظري للدراسة والذي يمثل الأساس لمشكلة البحث، يأتي الجانب الميداني لدراسة مدى فعالية التحول لأساس الإستحقاق المحاسبي كألية لقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية وذلك من خلال الإجراءات التي سوف يتم إتباعها بناءا من على الدراسة الإستقرائية من خلال تحليل بيانات ذات العلاقة بالموضوع مع مقارنة نتائج المؤشرات الفعلية للمؤسسات المدروسة مع المؤشرات المقبولة عالميا، إضافة إلى ذلك شملت هذه الدراسة الميدانية على عينة من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لجمع البيانات، ثم قمنا بتحليل هذه البيانات بالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية Spss الإصدار 23 وهذا من أجل نفي أو إثبات فرضيات الدراسة.

بناءا على ما سبق و للإلمام بموضوع هذا الفصل سوف نتطرق إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسات العمومية الإستشفائية والإطار المنهجي للدراسة الميدانية .

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج مؤشرات قياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية محل الدراسة .

المبحث الثالث: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات و تحليل النتائج.

المبحث الأول: الإطار العام للمؤسسات العمومية الإستشفائية والإطار المنهجي للدراسة

تعد المؤسسة العمومية الإستشفائية من أهم المؤسسات لما تقوم به من خدمة المجتمع وفي هذا المبحث سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسات العمومية الإستشفائية محل الدراسة، والإطار المنهجي للدراسة.

المطلب الأول: نبذة عن المؤسسات العمومية الإستشفائية محل الدراسة

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الجوانب التعريفية للمؤسسات العمومية الإستشفائية التي أجريت عليها الدراسة.

أولاً: ماهية المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

1- لمحة تاريخية عن المستشفى القديم (كعرار السبتي)<sup>1</sup>

أسس المستشفى الجهوي كما كان يسمى سابقاً ومنذ أزيد من قرن وثلاثون سنة 1872 أي وقت الاستعمار، وكان وقتها يضم مصالح الجراحة والطب العام ثم أصبح بعد ذلك يضم مصلحة الجراحة والاستعمالات، وقد كان يعتبر من أهم المؤسسات الصحية للقطاع الصحي سابقاً ومقر إدارته. حيث تقوم بتقديم خدمات علاجية تمتاز بميزتين أساسيتين هما الديمومة والمساواة، ذلك لخدمتها المجانية وأحياناً تكون رمزية، حيث انه يقدم خدمات على مدار 7/7 أيام و24/24 ساعة. كما انه يقدم برامج تحسيسية خاصة على مستوى الأرياف والمناطق المعزولة. تتربع على مساحة إجمالية تقدر ب 07 هكتارات، افتتح عام 1880 يحتوي على 34 قاعة علاج، عدد المراكز الصحية قدرت ب 06 مراكز.

2- تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

المؤسسة العمومية الاستشفائية "المستشفى القديم" انبثقت عن تقسيم جديد للخارطة لسنة 2008، وانشأت في نفس السنة بمرسوم تنفيذي رقم 07/140 في 05/19/2007 وهي مؤسسة ذات طابع إداري تقدم خدمات استشفائية وغير استشفائية. تختص بالجراحة أساساً، إضافة لجناح الاستعمالات. وقد تم تسميتها منذ شهر جانفي 2019 باسم المجاهد المتوفى "كعرار السبتي".

3- الهيكل التنظيمي للمستشفى القديم (كعرار السبتي)

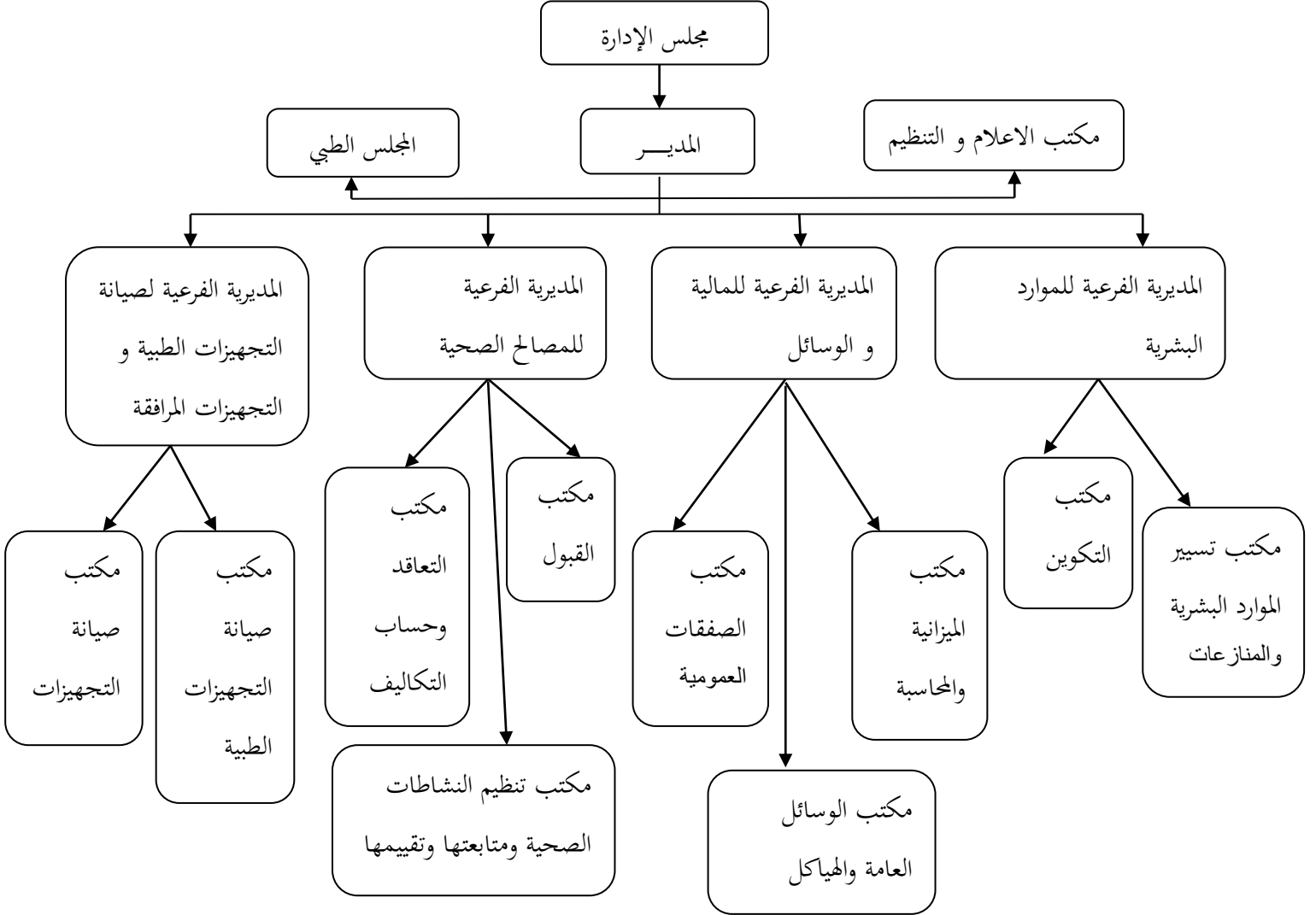
هو البناء والإطار الذي يحدد التركيب الداخلي للمؤسسة ويوضح الوحدة الأساسية والوحدات الإدارية الفرعية التي تهتم بتأدية مختلف الأنشطة لتحقيق أهداف المؤسسة، فالهيكل التنظيمي هو شكل يوضح مختلف الإدارات والأقسام

<sup>1</sup> - وثائق متحصل عليها من المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

والوحدات وتوزيع المهام والمسؤوليات في المؤسسة بالإضافة إلى مراكز السلطة والعلاقات بين الإدارة والأقسام المختلفة، ويظهر الهيكل التنظيمي للمستشفى فيما يلي:

شكل رقم (3-5): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي



المصدر: وثائق متحصل عليها من المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

### 1- لمحة تاريخية عن المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد<sup>1</sup>

بني المستشفى سنة 1956 على مساحة تتربع على 1 هكتار ونصف وتم تدشينه سنة 1964، وكان متخصص في الأمراض الصدرية وذلك نظرا للموقع الإستراتيجي الطبيعي البعيد نسبيا عن النطاق العمراني ومن ثم أسندت إليه أقسام أخرى غير التي كانت به وهذا سنة 1986 ومن بين هاته المصالح الإستشفائية المسندة إليه وهي كالتالي:

- مصلحة الطب الداخلي (نساء ورجال).
- مصلحة الأمراض المعدية (نساء ورجال).

### 2- تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

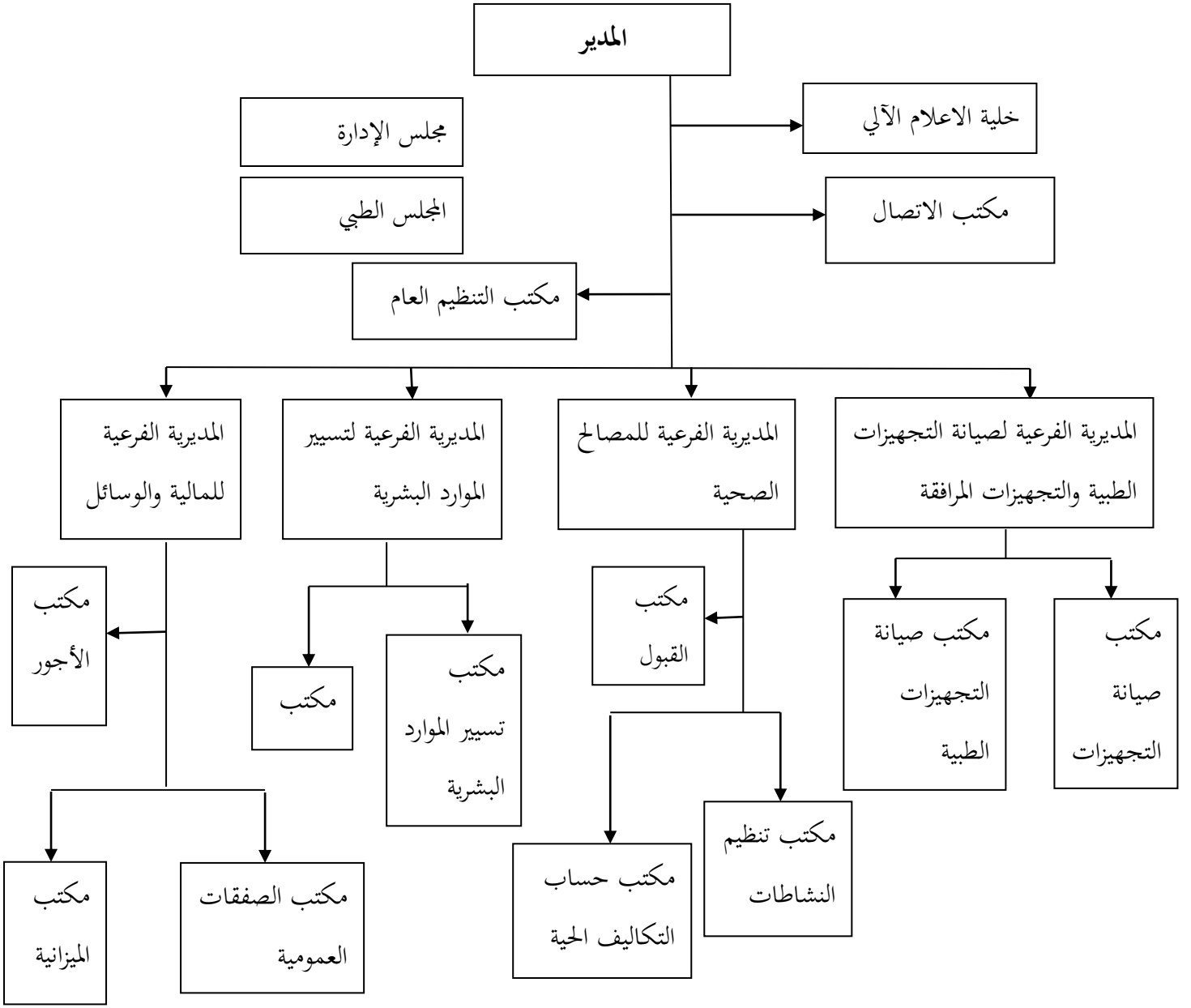
في سنة 2008 أجريت عملية الهيكلة وفقا للمنظومة الصحية الجديدة والتي أنشئت على إثرها المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد وفقا للمرسوم الوزاري رقم: 07/140 المؤرخ في: 19/05/2007، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي.

### 3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

يتم تقسيم الهيكل الإداري للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد كالتالي :

<sup>1</sup>- وثائق مقدمة من المؤسسة العمومية الاستشفائية ابن رشد

شكل رقم (3-6): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد



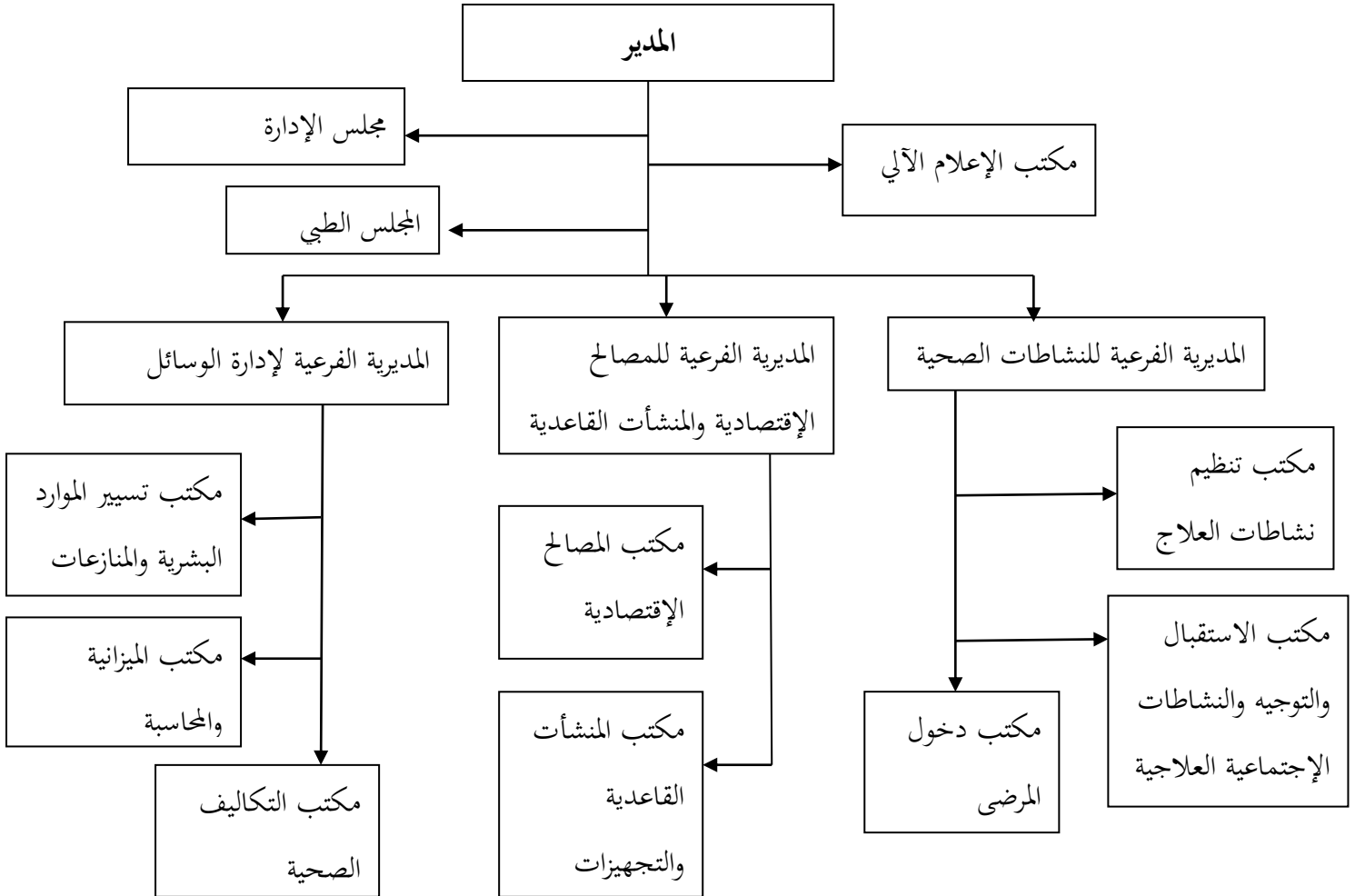
المصدر: وثائق مقدمة من المؤسسة العمومية الاستشفائية ابن رشد

1- تعريف المؤسسة الإستشفائية خديجة بن بنور<sup>1</sup>

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 2 شعبان عام 1418 الموافق لـ 2 ديسمبر سنة 1997، يتضمن إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة، تنظيمها وسيرها المتمم، تم تأسيس المؤسسة الإستشفائية خديجة بن بنور في جويلية 2019. وهي مؤسسة ذات طابع إداري عمومي تقدم خدمات إستشفائية متخصصة في طب النساء والتوليد، طب الأطفال وجراحة الأطفال.

2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية خديجة بن بنور

شكل رقم (3-7): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة للأم والطفل خديجة بن بنور



المصدر: وثائق مقدمة من المؤسسة الاستشفائية المتخصصة للأم والطفل خديجة بن بنور

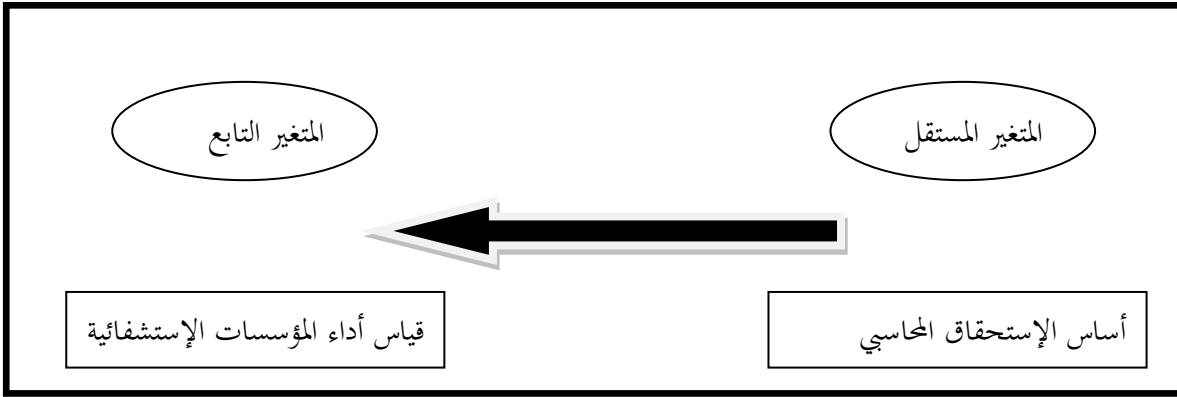
<sup>1</sup> - وثائق مقدمة من المؤسسة الاستشفائية المتخصصة للأم والطفل خديجة بن بنور

سنتطرق في هذا المطلب على نموذج الدراسة ومتغيرات الدراسة.

أولاً: نموذج الدراسة

إنطلاقاً من مشكلة الدراسة وأهدافها تقوم هذه الدراسة على مدى فعالية التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي كآلية لقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية ومن خلال التعرض للدراسات السابقة يمكن تلخيص النموذج التالي:

شكل رقم (3-8): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

ثانياً: متغيرات الدراسة

يعتبر تحديد الإطار المفاهيمي للمتغير قيد الدراسة أمراً ضرورياً لتوضيح معالم وأبعاد المتغير

\_\_ متغير الدراسة المستقل: يتمثل في أساس الإستحقاق المحاسبي.

\_\_ متغير الدراسة التابع: يتمثل في قياس أداء المؤسسات الإستشفائية.

في هذا المطلب سنتطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة والأدوات المستخدمة فيها.

أولاً: الأدوات المستخدمة في الدراسة

- 1- تحليل وقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية من خلال مؤشرات أداء الموارد البشرية، مؤشرات أداء الموارد المالية والمادية، مؤشرات أداء جودة الخدمات الصحية ومؤشرات أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية.
- 2- أداة الإستبيان لجمع البيانات حول موضوع الدراسة.
- 3- بالإضافة إلى الأدوات السابقة التي تم الإعتماد أيضا على برنامج (Spss.v23) في تحليل المعطيات وبرنامج (Excel 2007) في تمثيل الرسومات البيانية.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج مؤشرات قياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية محل الدراسة

تتباين وجهات النظر حول قياس الأداء في المؤسسات العمومية الإستشفائية بتباين الجهات ذات العلاقة (المريض، الكادر، العامل، إدارة المؤسسة) والغايات الجوهرية لهذه المؤسسات أن تتصف بالصفة المعنوية التي تحكمها العوامل الإنسانية أكثر من الربح والمنافسة، لذلك بذل الباحثون المتخصصون في إدارة المقاييس جهودا حثيثة عن إيجاد بعض المقاييس وأهم هذه المقاييس تطرقنا لها كمؤشرات لكل إختصاص على حدى.

المطلب الأول: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسة العمومية الإستشفائية كعوار السبتي

سنتناول في هذا المطلب تحليل لنتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسة العمومية الإستشفائية كعوار السبتي.

جدول رقم(3-6): عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة العمومية الإستشفائية كعوار السبتي 2022

البيان	العدد	البيان	العدد/ القيمة دج	البيان	العدد
عدد الأطباء	99	عدد الأسرة	240	عدد العمليات الجراحية	4090
عدد الممرضين	226	عدد الأجهزة الطبية	250	عدد الأطباء الجراحين	07
عدد الأطباء الأخصائيون	62	عدد الأجهزة الطبية العاطلة	20	عدد الوفيات	139
عدد الإداريين	148	تكلفة الأدوية	2000000000	عدد أيام المكوث في المستشفى	47980
مجموع عمال المستشفى	748	سيارات الإسعاف	11	عدد المرضى الراقدين في المستشفى	23747
مجموع الطاقم التمريضي	177	عدد سكان المنطقة المخدومة سوق أهراس	450000		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة الإستشفائية كعوار السبتي

الجدول أعلاه يبين عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة العمومية الإستشفائية كعوار السبتي سنة 2022 حيث شمل عدد الأطباء الكلي، والممرضين، الأطباء الأخصائيون بالإضافة إلى عدد الإداريين، مجموع عمال المستشفى، مجموع الطاقم التمريضي إلى جانب عدد الأسرة، الأجهزة الطبية والأجهزة الطبية العاطلة، تكلفة الأدوية، عدد سيارات

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

الإسعاف، عدد العمليات الجراحية، عدد الأطباء الجراحين، عدد الوفيات، عدد أيام المكوث في المستشفى وعدد المرضى الراقدين، وعدد سكان المنطقة المخدومة سوق أهراس.

أولاً: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعوار السبتي

جدول رقم(3-7): نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي (الموارد البشرية) للمؤسسة العمومية الإستشفائية

كعوار السبتي سنة 2022

القيم المرجعية	النتائج	مؤشرات الأداء		
		مؤشرات قياس أداء الموارد البشرية		
		طريقة القياس	المؤشر	
لم تحدد	584,28	$\frac{4090}{7}$	عملية/طبيب	المؤشرات الخاصة بالأطباء
لم تحدد	0,626	$\frac{62}{99}$	أخصائي/طبيب	
لم تحدد	2,28	$\frac{226}{99}$	ممرض/طبيب	المؤشرات الخاصة بالممرضين
لم تحدد	0,0095	$\frac{226}{23747}$	ممرض/مريض	
1/2	1,35	$\frac{240}{177}$	سرير/الطاقم تمريضي	
/	0,19	$\frac{148}{748}$	إداري/عامل بالمستشفى	المؤشرات الخاصة بالإداريين

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعوار السبتي

يوضح الجدول أعلاه أن المؤشر (عملية/طبيب) يشير هذا المؤشر إلى حصة كل طبيب جراح في العمليات الجراحية في المستشفى خلال فترة زمنية معينة، وكلما زاد هذا المؤشر دل على زيادة عدد العمليات الجراحية المخصصة لكل طبيب وهذا يدل على كفاءة الأداء كما هو الحال بالنسبة لهذه المؤسسة والعكس كلما إنخفض هذا المؤشر دل على إنخفاض عدد العمليات الجراحية المخصصة لكل طبيب وهذا ما ينعكس سلباً على جودة الخدمات المقدمة.

أما مؤشر (أخصائي/طبيب) يشير إلى وجود عدد قليل من الأطباء في مختلف الإختصاصات (الأخصائيون) وذلك ما يؤدي إلى تضخم في عدد المراجعين بالنسبة للطبيب الواحد وهو ما يفسر وجود ضغط على المؤسسة من ناحية قلة الأطباء الأخصائيون. وعن مؤشر (ممرض/طبيب) فتشير النتائج إلى وجود تعظيم في عدد الممرضين لزم العمل لكل طبيب وهذا يولد كفاءة طاقم التمريض في أدائه لعمله.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

أما مؤشر (سرير/طاقم تمريضي) النتائج تشير إلى إرتفاع عدد الأسرة لكل ممرض مما يعكس ذلك قلة الوقت المخصص للعاية الصحية. وبخصوص مؤشر (إداري/عامل المستشفى) فإن النتائج تشير إلى إرتفاع مستوى كفاءة الأداء في تقديم الخدمة الصحية.

ثانيا: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

جدول رقم(3-8): نتائج مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار

السبتي لسنة 2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
معدل إشغال السرير	$\frac{47980 - 360 \times 240}{23747}$	162%	80%
نسبة الأجهزة الطبية العاطلة	$\frac{20}{250}$	8%	إنخفاضها يدل على كفاءة في تشغيل المستشفى
معدل حصة المريض من تكلفة الأدوية	$\frac{2000000000}{23747}$	84221,16 دج	إنخفاضها يدل على كفاءة في تشغيل المستشفى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

بالنسبة لمعدل إشغال السرير 162% يعتبر أكبر من القيمة المرجعية بمقدار 82% وهذا يعكس قوة إستثمار المؤسسة لإقسامها.

وفيما يخص نسبة الأجهزة الطبية العاطلة فهي ضئيلة بالنسبة للعدد الإجمالي للأجهزة، وهذا مؤشر أداء جيد ويدل على حداثة هذه الأجهزة كما يدل على دورية نشاط الصيانة.

أما معدل حصة المريض من تكلفة الأدوية فهي عالية إذا تقارب 84221,16 دج للمريض خصوصا عندما يتعلق الأمر بالعمليات الجراحية المختلفة، فقطاع الخدمات الصحية يعتبر قطاعا مكلفا جدا.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

ثالثاً: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

جدول رقم (3-9): نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار

السبتي لسنة 2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
نسبة الوفيات الراقدين	$\frac{139}{23747}$	0,58%	3-4%
معدل بقاء المريض في المستشفى (معدل المكوث للإستشفاء)	$\frac{47980}{23747}$	2,02	أقل من سبعة أيام (أداء جيد)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي

تشير النتائج في الجدول السابق أن نسبة الوفيات من الراقدين مقدر بـ 0,58% وهي نسبة منخفضة مقارنة بالقيمة المرجعية وهذا يعني إرتفاع كفاءة أداء المؤسسة العمومية الإستشفائية وخاصة مصلحة الإستعجالات.

أما معدل المكوث للإستشفاء والمقدر بيومين وهو ما يقل عن القيمة المرجعية بـ 5 أيام وهذا ما يؤكد على أنه مؤشر أداء جيد يدل على كفاءة النظم العلاجية والطبية المتاحة للإستشفاء.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

### المطلب الثاني: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

سنعالج في هذا المطلب تحليل لنتائج مؤشرات قياس الأداء المختلفة للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

جدول رقم(3-10): عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد خلال سنة

2022

البيان	العدد	البيان	العدد / القيمة دج	البيان	العدد
عدد الأطباء	46	عدد الأسرة	213	عدد الوفيات	601
عدد الممرضين	281	عدد الأجهزة الطبية	173	عدد أيام المكوث في المستشفى	43927
عدد الأطباء الأخصائيين	42	عدد الأجهزة الطبية العاطلة	19	عدد المرضى الراقدين في المستشفى	12858
عدد الإداريين	102	تكلفة الأدوية	123278125,06	عدد الإصابات بمرض معين	131
مجموع عمال المستشفى	556	سيارات الإسعاف	04	عدد سكان المنطقة المخدومة سوق أهراس	450000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

يبين الجدول الموالي عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد سنة 2022 حيث تمثلت في عدد الأطباء، عدد الممرضين، عدد الأطباء الأخصائيين، عدد الإداريين، مجموع عمال المستشفى بالإضافة إلى عدد الأسرة، عدد الأجهزة الطبية، عدد الأجهزة الطبية العاطلة، تكلفة الأدوية، سيارات الإسعاف إلى جانب ذلك عدد الوفيات، عدد أيام المكوث في المستشفى، عدد المرضى الراقدين في المستشفى، عدد الإصابات بمرض معين وأخيرا عدد سكان المنطقة المخدومة سوق أهراس.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

أولاً: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي (الموارد البشرية) للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

جدول رقم (3-11): نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي (الموارد البشرية) للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد سنة 2022

القيم المرجعية	النتائج	مؤشرات الأداء		
		مؤشرات قياس أداء الموارد البشرية		
		طريقة القياس	المؤشر	
لم تحدد	/	/	عملية/طبيب	المؤشرات الخاصة بالأطباء
لم تحدد	0,91	$\frac{42}{46}$	أخصائي/طبيب	
لم تحدد	6,10	$\frac{281}{46}$	ممرض/طبيب	المؤشرات الخاصة بالممرضين
لم تحدد	0,021	$\frac{281}{12858}$	ممرض/مريض	
1/2	/	/	سرير/الطاقم التمريضي	
/	0,18	$\frac{102}{556}$	إداري/عامل بالمستشفى	المؤشرات الخاصة بالإداريين

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

تظهر نتائج الجدول أعلاه أن المؤشر (أخصائي/طبيب) يشير إلى وجود عدد كبير من الأطباء الأخصائيين وذلك ما يؤدي إلى تدني عدد المراجعين بالنسبة للطبيب الواحد وهو ما ينعكس إيجاباً على جودة الخدمات الصحية المقدمة.

وعن مؤشر (ممرض/طبيب) يشير إلى وجود عدد كبير من الممرضين لزم العمل كل طبيب وهذا ما يؤدي إلى كفاءة الطاقم التمريضي في أدائه لعمله.

أما بالنسبة لمؤشر (ممرض/مريض) حيث نجد أن هناك عدد قليل في الممرضين مقارنة بعدد المرضى وذلك يدل على إرتفاع الوقت المستغرق للعناية الصحية بكل مريض.

أما فيما يخص مؤشر (إداري/عامل المستشفى) يشير إلى إرتفاع مستوى كفاءة الأداء في تقديم الخدمات الصحية.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

ثانيا: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية للمؤسسة العمومية الإستشفائية إبن رشد

جدول رقم(3-12): نتائج مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية للمؤسسة العمومية الإستشفائية إبن رشد

سنة 2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
معدل إشغال السرير	$43927 - 360 \times 213$ $23747$	137.92%	80%
نسبة الأجهزة الطبية العاطلة	$\frac{19}{173}$	10.98%	إنخفاضها يدل على كفاءة في تشغيل المستشفى
معدل حصة المريض من تكلفة الأدوية	$\frac{12327812506}{12858}$	958765 دج	إنخفاضها يدل على كفاءة في تشغيل المستشفى

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية إبن رشد

بالنسبة لمعدل إشغال السرير 137.92% يعتبر أكبر من القيمة المرجعية وهو ما يعكس قوة إستثمار هذه المؤسسة لإقسامها.

أما نسبة الأجهزة الطبية العاطلة فهي ضئيلة بالنسبة للعدد الإجمالي للأجهزة، وهذا مؤشر أداء جيد وذلك يدل على حداثة هذه الأجهزة وعلى دورية نشاط الصيانة.

وبخصوص معدل حصة المريض من تكلفة الأدوية فهي عالية إذ تقارب 958765 دج للمريض خصوصا عندما يتعلق الأمر بالعمليات الجراحية المختلفة، فقطاع الخدمات الصحية مكلف كثيرا.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

ثالثا: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

جدول رقم (3-13): نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
نسبة الوفيات الراقدين	$\frac{601}{12858}$	4.67%	3-4%
معدل بقاء المريض في المستشفى (معدل المكوث للإستشفاء)	$\frac{43927}{12858}$	3.41	أقل من سبعة أيام (أداء جيد)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

تظهر نتائج الجدول أعلاه أن نسبة الوفيات من الراقدين مقدر ب4.67% وهي نسبة مرتفعة مقارنة بالقيمة المرجعية وهذا يعني انخفاض كفاءة أداء المؤسسة وخاصة مصلحة الإستعجالات.

أما معدل المكوث للإستشفاء والمقدر بثلاثة أيام وهو ما يقل عن القيمة المرجعية ب4 أيام وهذا ما يؤكد على أنه مؤشر أداء جيد يدل على كفاءة النظم العلاجية والطبية المتاحة للإستشفاء.

رابعا: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية للمؤسسة العمومية

الإستشفائية ابن رشد

جدول رقم (3-14): نتائج مؤشرات قياس أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية للمؤسسة العمومية

الإستشفائية ابن رشد سنة 2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
معدل الإصابات بالأمراض السارية	$\frac{131}{450000}$	0,029%	لم تحدد

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد

حسب الجدول التالي النتائج تشير أن معدل الإصابات بالأمراض السارية فهو منخفض جدا بمقدار 0,029% وهذا

دليل على التغطية الوقائية والرعاية الصحية الجيدة للمؤسسة

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

المطلب الثالث: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن

بنور

وفي هذا المطلب سنقوم بتحليل مختلف مؤشرات قياس الأداء للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور خلال سنة 2022.

جدول رقم(3-15): عرض أهم الإحصائيات المتاحة في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن

بنور سنة 2022

البيان	العدد	البيان	العدد / القيمة	البيان	العدد
عدد الأطباء	39	عدد الأسرة	191	عدد العمليات الجراحية	1081
عدد الممرضين	50	عدد الأجهزة الطبية	218	عدد الأطباء الجراحين	10
عدد الأطباء الأخصائيين	23	عدد الأجهزة الطبية العاطلة	05	عدد الوفيات	65
عدد الإداريين	97	تكلفة الأدوية	135000000	عدد أيام المكوث في المستشفى	24461
مجموع عمال المستشفى	375	عدد سيارات الإسعاف	02	عدد المرضى الراقدين في المستشفى	13203
عدد سكان المنطقة المخدومة سوق أهراس	450000	عدد المسعفين	4042	عدد الإصابات بمرض معين	31
عدد الأطفال الملقحين	2588	عدد المواليد	2376		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن

بنور

يوضح الجدول أعلاه عرض أهم الإحصائيات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة الإستشفائية الأم والطفل خديجة بن بنور والذي شملت العديد من البيانات كما يلي عدد الأطباء، عدد الممرضين، عدد الأطباء الأخصائيين، عدد العمليات الجراحية وعدد العمليات الجراحية بالإضافة إلى عدد الإداريين، مجموع عمال المستشفى، الأجهزة الطبية الإجمالية، عدد الأجهزة الطبية العاطلة، تكلفة الأدوية، عدد المسعفين وعدد سيارات الإسعاف إلى جانب عدد الوفيات. عدد أيام المكوث في المستشفى، عدد الراقدين في المستشفى وأخيرا عدد الإصابات بمرض معين، عدد سكان المنطقة المخدومة سوق أهراس، عدد الأطفال الملقحين وعدد المواليد.

أولاً: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل بن خديجة بن بنور

جدول رقم (3-16): نتائج مؤشرات قياس أداء الفريق الصحي (الموارد البشرية) المؤسسة الإستشفائية المتخصصة

الأم والطفل بن خديجة بنور سنة 2022

القيم المرجعية	النتائج	مؤشرات الأداء		
		مؤشرات قياس أداء الموارد البشرية		
		طريقة القياس	المؤشر	
لم تحدد	108	$\frac{1081}{10}$	عملية/طبيب	المؤشرات الخاصة بالأطباء
لم تحدد	0,58	$\frac{23}{39}$	أخصائي/طبيب	
لم تحدد	1,28	$\frac{50}{39}$	ممرض/طبيب	المؤشرات الخاصة بالممرضين
لم تحدد	0,003	$\frac{50}{13203}$	ممرض/مريض	
/	/	/	سرير/الطاقم تمريضي	
1/2	0,25	$\frac{97}{375}$	إداري/عامل بالمستشفى	المؤشرات الخاصة بالإداريين
	2021	$\frac{4042}{02}$	مسعف/سيارة إسعاف	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن

بنور

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مؤشر (عملية/طبيب) يشير إلى زيادة عدد العمليات الجراحية المخصصة لكل طبيب وهذا دليل على كفاءة أداء المؤسسة.

أما مؤشر (أخصائي/طبيب) نلاحظ وجود عدد كبير من الأطباء الأخصائيين وهذا ما يؤدي إلى نقص عدد المراجعين بالنسبة للطبيب الواحد وهو ما ينعكس بشكل جيد على الخدمات الصحية المقدمة.

فيما يخص مؤشر (ممرض/طبيب) يشير إلى وجود عدد مناسب من الممرضين اللازمين للعمل وهو ما يؤدي إلى كفاءة الطاقم التمريضي في أدائه لعمله.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

بالنسبة لمؤشر (ممرض/مريض) نجد أن هناك نقص كبير في عدد الممرضين لكل مريض وذلك يعني إرتفاع الوقت المستغرق للعناية بكل مريض.

أما فيما يخص مؤشر (إداري/عامل بالمستشفى) يشير إلى إرتفاع مستوى كفاءة الأداء في تقديم الخدمات الصحية.

وعن مؤشر (مسعف/سيارات إسعاف) نلاحظ أن هناك نقص في عدد سيارات الإسعاف مقارنة بعدد المسعفين الأمر الذي يتطلب وقت طويل لإسعاف كل مريض وهو ما ينعكس سلبا على كفاءة أداء المؤسسة.

ثانيا: تحليل نتائج مؤشرات قياس الأداء للموارد المادية والمالية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور

جدول رقم(3-17): نتائج مؤشرات قياس أداء الموارد المادية والمالية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم

### والطفل خديجة بن بنور سنة 2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
معدل إشغال السرير	$191 \times 360 - 24461$ 13203	335,52%	80%
نسبة الأجهزة الطبية العاطلة	$\frac{05}{218}$	2,29%	إنخفاضها يدل على كفاءة في تشغيل المستشفى
معدل حصة المريض من تكلفة الأدوية	$\frac{13500000}{13203}$	10224.95 دج	إنخفاضها يدل على كفاءة في تشغيل المستشفى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن

بنور

نلاحظ أن معدل إشغال السرير ب335,52% وهو أكبر من القيمة المرجعية ما يعكس قوة إستثمار هذه المؤسسة لأقسامها.

أما عن نسبة الأجهزة الطبية العاطلة فهي ضئيلة جدا بالنسبة للعدد الإجمالي للأجهزة، وهو ما يؤكد على أنه مؤشر أداء جيد يدل على حداثة هذه الأجهزة ودورية نشاط الصيانة.

وبخصوص معدل حصة المريض من تكلفة الأدوية فهي مرتفعة نوعا ما إذا تصل إلى 10224.95 دج للمريض وذلك خصوصا عندما يتعلق الأمر بالعمليات الجراحية المختلفة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

ثالثاً: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل

خديجة بن بنور

جدول رقم(3-18): نتائج مؤشرات قياس أداء جودة الخدمات الصحية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم

والطفل خديجة بن بنور سنة 2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
نسبة الوفيات الراقدين	$\frac{65}{13203}$	0,49%	3-4%
معدل بقاء المريض في المستشفى (معدل المكوث للإستشفاء)	$\frac{24461}{13203}$	2	أقل من سبعة أيام (أداء جيد)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن

بنور

تظهر النتائج أن نسبة الوفيات من الراقدين تبلغ 0,49% وهي نسبة منخفضة جداً مقارنة بالقيمة المرجعية وهذا يدل على كفاءة أداء المؤسسة.

أما معدل المكوث للإستشفاء والمقدر بيومين وهو ما يقل عن القيمة المرجعية ب5 أيام وهذا يعني أنه مؤشر أداء جيد يدل على كفاءة النظم العلاجية والطبية المتاحة للإستشفاء

رابعاً: تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية للمؤسسة الإستشفائية

المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور

جدول رقم(3-19): نتائج مؤشرات قياس أداء الخدمات الوقائية والرعاية الصحية الأولية للمؤسسة الإستشفائية

المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور سنة 2022

مؤشرات الأداء	طريقة القياس	النتائج	القيم المرجعية
معدل الإصابات بالأمراض السارية	$\frac{131}{450000}$	0.029%	لم تحدد
نسبة الأطفال الملقحين	$\frac{2588}{450000}$	0,57%	لم تحدد

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن

بنور

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

نجد أن معدل الإصابات السارية منخفض جدا بمقدار 0.029% وهذا ينعكس إيجاباً على المؤسسة وذلك دليل على تغطيتها الوقائية والرعاية الصحية الجيدة .

أما نسبة الأطفال الملقحين نجد أنها ضئيلة جدا بالنسبة لسكان المنطقة المخدومة سوق أهراس.

## المبحث الثالث: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات و تحليل النتائج

تكلمة للأسلوب الإستقرائي الذي قمنا بإستعماله، قمنا بالإعتماد على أداة الإستبيان بإعتبارها أداة واسعة للإستعمال من قبل الباحثين، لما لها من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة المشاركة في الإستبيان وذلك من خلال تحليل النتائج الإحصائية وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لإستخلاص النتائج النهائية للبحث العلمي ومعالجة المشكلة المطروحة والتحقق من الفرضيات.

### المطلب الأول: الإطار العام للإستبيان المعتمد عليه في إنجاز الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى مختلف المراحل التي يمر بها الإستبيان، بدا من مرحلة إعداد إستمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الإستمارات والطريقة المعتمدة في معالجتها.

#### أولاً: مراحل إعداد الإستبيان

إعتمدنا في دراستنا هذه على الإستبيان كأداة مهمة من أدوات جمع المعلومات، حيث تم إعداد وتصميم إستبيان الدراسة في عدة مراحل كما يلي:

#### 1- بناء إستمارة الإستبيان

خلال هذه المرحلة تم إستخلاص العبارات التي تخدم إشكالية الدراسة من الجانب النظري، حيث حاولنا قدر الإمكان إعداد عبارات مباشرة تتسم بالوضوح والبساطة حتى يتسنا فهمها من قبل الأفراد المستجوبين وضمان الحصول على بيانات قابلة للتحويل إلى معلومات مفيدة عند جمعها وتبويبها، خاصة فيما يتعلق بدواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي إضافة إلى قياس أداء المؤسسات الإستشفائية وتم إعداده باللغة العربية وتضمن 22 عبارة.

#### 2- تحكيم الإستبيان

قبل نشره خضع الإستبيان لعملية التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المختصين في المحاسبة وهذا المعرفة إذا ما كانت الأسئلة المطروحة تقيس فعلاً ما وضعت لقياسه، والتأكد من سلامة بناء الإستمارة وهو ما تم تأكيده من طرف المحكمين مع تقديم بعض الملاحظات التي تم أخذها بعين الإعتبار، إنظر الملحق رقم 01 يتمثل في قائمة المحكمين.

### 1- طريقة توزيع الإستبيان

قمنا خلال هذه المرحلة بتوزيع الإستبيان يدويا على مجموعة من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات العمومية الإستشفائية لولاية سوق أهراس.

#### 3-1. تحديد مجتمع الدراسة:

يتكون المجتمع الإحصائي من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لكل من المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي والمؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد والمؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور، بالإضافة إلى المؤسسة العمومية الإستشفائية هواري بوميدين سدراتة، المؤسسة العمومية الإستشفائية أول نوفمبر 1954 تاورة وكانت هذه على مستوى ولاية سوق أهراس.

#### 3-2. عينة الدراسة

لم يتم تحديد عينة الدراسة مسبقا قبل توزيع الإستبيان، حيث تم توزيع 35 إستمارة، منها 31 صالحة للتحليل وبذلك تشكلت عينة الدراسة من 31 فردا متمثلين في موظفي مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسات العمومية الإستشفائية محل الدراسة وبعد عملية فرز وتنظيم الإستمارات تحصلنا على ما يلي:

النسبة	عدد الإستمارات المسترجعة	النسبة	عدد الإستمارات الموزعة	المؤسسة
%25,81	8	%25,72	9	المؤسسة العمومية الإستشفائية كعرار السبتي
%16,13	5	%17,14	6	المؤسسة العمومية الإستشفائية ابن رشد
%25,81	8	%22,86	8	المؤسسة الإستشفائية المتخصصة الأم والطفل خديجة بن بنور
%19,35	6	%17,14	6	المؤسسة العمومية الإستشفائية هواري بومدين سدراتة
%12,90	4	%17,14	6	المؤسسة العمومية الإستشفائية أول نوفمبر 1954 تاورة
%100	31	%100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من الجدول أن عدد الإستمارات الموزعة بلغ عدد 35 إستمارة وقد تم إسترجاع 31 صالحة للدراسة بنسبة 88.57% أما باقي الإستمارات ألغيت بسبب التماطل أو رفض الإجابة أو نقص الإجابات.

#### ثانيا: هيكل الإستبيان

لقد إحتوت إستمارة الإستبيان على ما يلي:

1- **الديباجة:** تتصدر الإستبيان ديباجة تضمنت معلومات عن الجامعة، الباحث، المشرف بالإضافة إلى الأهداف

المرجوة من هذه الإستمارة البحثية، وهذا كله من أجل جذب إنتباه المستجوبين إلى أهمية الدراسة وتحفيزهم للإجابة على الفقرات المطروحة في الإستبيان.

2- **فقرات وعبارات الإستبيان:** تضمنت عبارات الإستبيان على 27 عبارة توزعت على أجزاء

1-2. **الجزء الأول:** تتعلق بالمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة حيث تضمنت 5 عبارات متمثلة في (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الخبرة، الوظيفة).

2-2. **الجزء الثاني:** ويتضمن عبارات الإستبيان والتي شكلت في مجملها محورين وتتكون من 22 عبارة وهي كالتالي:

2-2-1. **المحور الأول:** تضمن 12 عبارة حول دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس

الإستحقاق المحاسبي.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

2-2-2. المحور الثاني: تضمن 10 عبارات المتعلقة بقياس أداء المؤسسات الإستشفائية أما عن القياس

المعتمد في الدراسة فقد تم إعداد العبارات وفق مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمسة درجات، بغية معرفة الإتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر في الإستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(3-22): مقياس ليكارت الخماسي

بدائل الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

المصدر: بن بوزيد سليمان، طواف فاتح، دليل إستخدام برنامج Spss لتحليل نتائج الإستبيان خطوة بخطوة، دار الخيال، الجزائر، ص 29،

ولمعرفة الإتجاه العام لإجابات العينة في تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى

(4=1-5) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0,80=5/4) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا كما يلي:

جدول رقم(3-23): المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي

المستوى الموافق له	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مجال المتوسط الحسابي المرجح	1,79 - 1,00	2,59 - 1,80	3,39 - 2,60	4,19 - 3,40	5,00 - 4,20

المصدر: بن بوزيد سليمان، طواف فاتح، دليل إستخدام برنامج Spss لتحليل نتائج الإستبيان خطوة بخطوة، دار الخيال، الجزائر، ص 29،

### ثالثا: إختبار ثبات وصدق الإستبيان

يتم في هذا المطلب إجراء إختبار ثبات وصدق الإستبيان من خلال:

1- ثبات الإستبيان: لإختبار ثبات الإستبيان لابد من حساب معامل ألفا كرونباخ وهذا ما سنتطرق له في الآتي:

يختبر ثبات الإستمارة بقيمة معامل ألفا كرونباخ والتي تكون محصورة بين (0) و(1)، حيث إذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر أو يساوي 0.6 يمكن القول أن الإستبيان يمتاز بالثبات.

حيث يعد إجراء إختبار الثبات وذلك بالإعتماد على برنامج Spss، أظهرت النتائج ما يلي:

جدول رقم(3-24): إختبار ألفا كرونباخ

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
22	0,690

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج Spss.v23

نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت  $\alpha=0,690$  أي أنها محصورة بين (0) والواحد (1) كما أن هذه القيمة أكبر من 0,6، ومنه يمكن القول أن إستمارة الإستبيان تمتاز بالثبات.

2- صدق الإستبيان

يختبر صدق الإستمارة بجذر معامل ألف كرونباخ وبالتالي قيمة معامل الصدق أو صدق المحك تكون أيضا محصورة بين الصفر والواحد وكلما كانت أقرب من الواحد (1) كانت الإستمارة تمتاز بالصدق حيث يعد إجراء إختبار الصدق كما يلي:

جدول رقم(3-25): إختبار الصدق

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الجذر التربيعي لإلفا كرونباخ
22	0,690	0,830

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ أن قيمة جذر معامل ألفا كرونباخ كانت 0,830 أي أنها محصورة بين (0) والواحد(1) كما أن هذه القيمة قريبة إلى الواحد(1) ومنه يمكن القول أن إستمارة الإستبيان تمتاز بالصدق.

المطلب الثاني: إختبار طبيعة توزيع البيانات وتحليل إتجاهات أفراد العينة

يتضمن هذا المطلب عرضا لخصائص أفراد العينة وتحليلا لإجاباتهم إتجاه متغيرات الدراسة واختبار طبيعة توزيع البيانات.

أولا: خصائص أفراد العينة

بغية معرفة خصائص أفراد العينة المدروسة سيتم عرض وتحليل إجابات المستجوبين، المتعلقة بالمعلومات الشخصية لهم والتي تتكون من خمسة عبارات حول الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة.

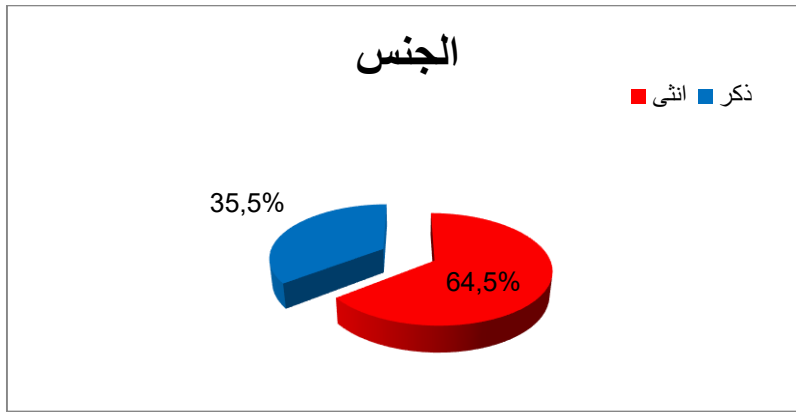
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الجنس:

جدول رقم (3-26): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	11	35,5%
أنثى	20	64,5%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

شكل رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج Excel

من خلال الشكل والجدول أعلاه الخاص بتوزيع العينة حسب الجنس، نلاحظ أن هناك تباعد بين الفئات العاملة في المؤسسات العمومية الإستشفائية من حيث عدد الذكور والإناث، إذ يمثل فئة الذكور نسبة 35,5% بتكرار 11 شخصا، بينما فئة الإناث 64,5% بتكرار 20 شخصا.

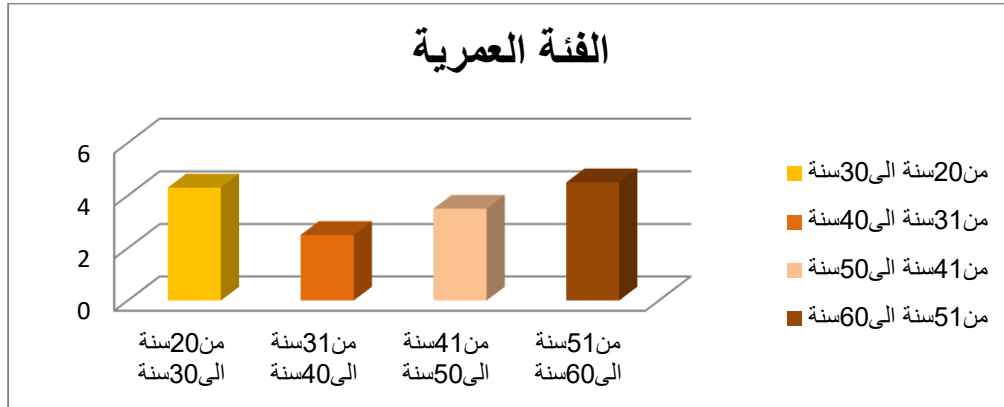
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الفئة العمرية:

جدول رقم (3-27): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
6,5%	2	من 20 سنة إلى 30 سنة
48,4%	15	من 31 سنة إلى 40 سنة
32,3%	10	من 41 سنة إلى 50 سنة
12,9%	4	من 51 سنة إلى 60 سنة
100%	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

شكل رقم (3-10): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية نلاحظ أن الفئة الأكثر تكرار هي الفئة العمرية من 31 سنة إلى 40 سنة بنسبة 48,4% بما يعادل 15 فرداً، تليها الفئة العمرية 41 سنة إلى 50 سنة بنسبة 32,3% أي ما يعادل 10 أفراد، ومن ثم الفئة العمرية من 51 سنة إلى 60 سنة بنسبة 12,9% ما يعادل 4 أفراد، وأخيراً الفئة العمرية الأقل تكراراً هي الفئة العمرية من 20 سنة إلى 30 سنة بنسبة 6,5% ما يعادل فردين، وهذا يعني أن المؤسسات تتبنى فئة متوسطي العمر ذو الكفاءة والخبرة العالية.

3- المؤهل العلمي

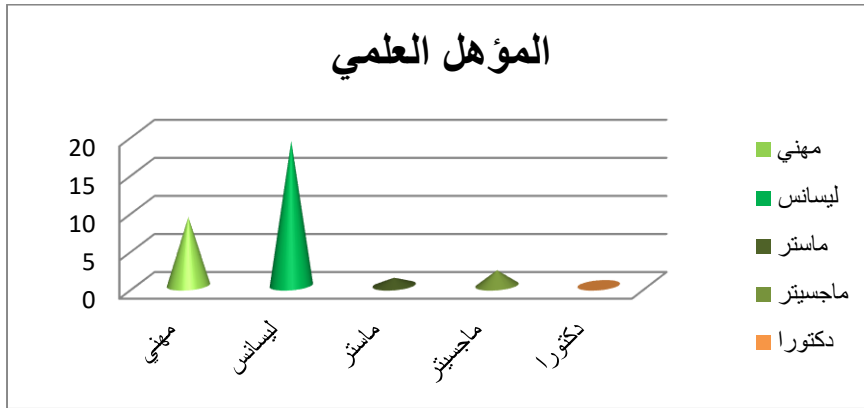
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم(3-28): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مهني	9	29%
ليسانس	19	61,3%
ماستر	1	3,2%
ماجستير	2	6,5%
دكتوراه	0	0%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Sps.v23

شكل رقم(3-11): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين أظهرت النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد العينة هي نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 61,3% بما يعادل 19 فرداً، تليها فئة الأفراد المستوى المهني بنسبة 29% أي 9 أفراد، أما عن الفئة الموالية هي فئة المتحصلين على شهادة الماجستير بنسبة 6,5% أي ما يعادل فردين، وأخيراً تليها الفئة المتحصلة على شهادة الماستر بنسبة 3,2% ما يعادل فرد واحد. ويرجع الإنخفاض في نسبة أفراد مستوى شهادة الماستر والماجستير إلى أن مختلف الوظائف التابعة لقسم المحاسبة والمالية تتطلب مستويات أدنى للتوظيف.

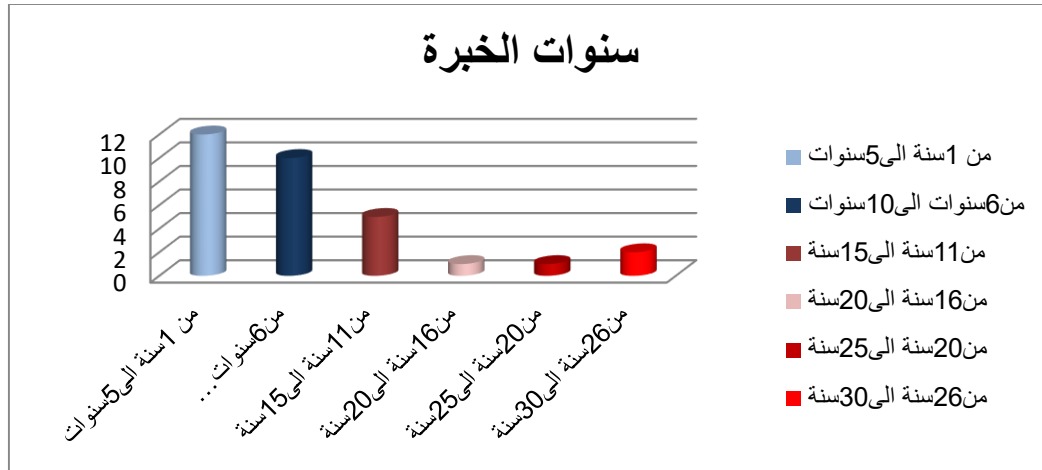
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب سنوات الخبرة:

جدول رقم (3-29): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
من 1 سنة إلى 5 سنوات	12	38,7%
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	10	32,3%
من 11 سنة إلى 15 سنة	5	16,1%
من 16 سنة إلى 20 سنة	1	3,2%
من 21 سنة إلى 25 سنة	1	3,2%
من 26 سنة إلى 30 سنة	2	6,5%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

شكل رقم (3-12): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج Excel

يتضح لنا من خلال الجدول والشكل السابقين أن أكبر نسبة من سنوات الخبرة كانت لدى الموظفين الذين لديهم من 1 سنة إلى 5 سنوات عمل قدرت نسبتها 38,7%، تليها مباشرة فئة من 6 سنوات إلى 10 سنوات بنسبة 32,3%، ثم تليها فئة من 11 سنة إلى 15 سنة بنسبة 16,1%، ثم الفئة من 26 سنة إلى 30 سنة بنسبة 6,5%، وأخيرا الفئات التي تتراوح سنوات خبرتهم من 16 سنة إلى 20 سنة ومن 20 سنة إلى 21 سنة بنفس النسبة هي 3,2% الأمر الذي يبين الآراء والتصورات ووجهات النظر لدى مختلف هذه الفئات، التي تتميز بالخبرة العالية والواسعة في مجال العمل.

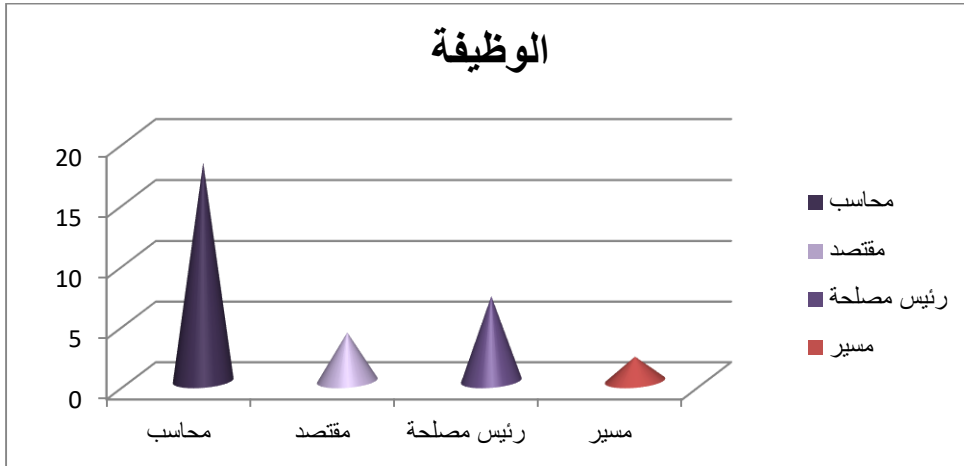
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الوظيفة:

جدول رقم (3-30): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	18	58,1%
مقتصد	4	12,9%
رئيس مصلحة	7	22,6%
مسير	2	6,5%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

شكل رقم (3-13): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج Excel

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين أن عينة الدراسة إشمطت على فئات إدارية مختلفة منها: محاسب، مقتصد، رئيس مصلحة، مسير بنسبة 58,1%، 12,9%، 22,6%، 6,5% على التوالي ومما سبق نستنتج أن أفراد العينة يشغلون مناصب مختلفة وهذا راجع إلى أسباب مختلفة منها المؤهلات العلمية، الخبرة.

قصد معرفة مدى طبيعة توزيع بيانات البحث الميداني نستعمل إختبارين يوفرهم برنامج Spss، الأول هو إختبار كولموغوروف سميرونوف والثاني إختبار شبيرو ويلك بحيث توضع الفرضيات لهذا الإختبار كما يلي:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): بيانات محوري الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وتقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (Sig) أكبر من 0,05.

الفرضية البديلية ( $H_1$ ): بيانات محوري الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي ونقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (Sig) أقل من 0,05.

جدول رقم (3-31): نتائج إختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة الميدانية

إختبار شبيرو ويلك		إختبار كولموغوروف سميرونوف			المحاور البيان	
المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	المعنوية	درجة الحرية		الإحصائية
0,203	31	0,954	0,200	31	0,101	المحور (R1)
0,118	31	0,946	0,100	31	0,144	المحور (R2)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن:

\_ قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات محور دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق (R1) وفق إختبار كولموغوروف سميرونوف مساوية للقيمة 0,200، أما وفق إختبار شبيرو ويلك مساوية للقيمة 0,203 وهما أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية  $H_0$ ، ونرفض فرضية  $H_1$ ، بمعنى أن بيانات المحور الأول (R1) تتبع التوزيع الطبيعي

\_ قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات محور قياس أداء المؤسسات الإستشفائية (R2) وفق إختبار كولموغوروف سميرونوف مساوية للقيمة 0,100، أما وفق إختبار شبيرو ويلك مساوية للقيمة 0,118 وهما أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية  $H_0$  ونرفض فرضية  $H_1$  بمعنى أن بيانات المحور الثاني (R2) تتبع التوزيع الطبيعي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض وتقييم النتائج التي توصلت إليها الدراسة من خلال الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل فقرات الإستبيان، حيث تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة والمستخدم لغرض التحليل الإحصائي الوصفي، للحصول على الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية للإجابات المتشابهة عن جميع الفقرات.

### 1- تحليل فقرات المحور الأول للإستبيان" دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق

يمكن تلخيص نتائج هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-32): النتائج الوصفية لفقرات المحور الأول من الإستبيان

الإتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الأول	
موافق	3	0,74919	2,1935	إتباع الأساس النقدي يعد بمثابة الخروج على مبدأ إستقلالية السنوات المالية، حتي يتم تحصيل السنة المالية بالنفقات النقدية المدفوعة والإيرادات النقدية المحصلة بغض النظر عن السنة الخاصة بها	01
موافق	2	1,07062	2,2903	الأساس النقدي يؤدي إلى فقد أهم وظائف الرقابة وتقييم أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية حيث لا يمكن أن يوفر بيانات كافية لقياس نتائج النشاط، لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية مهملا العمليات النقدية	02
موافق	11	0,60819	1,6452	يضمن أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية تسيير فعال للإدارات	03
موافق	5	0,81386	2,0645	الحسابات المالية القائمة على أساس الإستحقاق لديها معلومات أكثر من الحسابات القائمة على الأساس النقدي ويكون التركيز على المخرجات بدلا من المدخلات	04
موافق	6	0,68313	2,0000	يوفر أساس الإستحقاق أكثر المعلومات شمولاً، لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الإقتصادية الأخرى	05
موافق	1	0,87129	2,3226	يتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في المؤسسات العمومية الإستشفائية الإمكانيات اللازمة لتطبيق أساس الإستحقاق	06
موافق	4	0,94357	2,0968	تستخدم المؤسسات العمومية الإستشفائية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية	07

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

08	تناسب مخرجات النظام المحاسبي الحالي مع الإنتقال إلى تطبيق أساس الإستحقاق	2,0645	0,85383	5	موافق
09	يتوفر في النظام المحاسبي الحالي تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة للإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق	1,9355	0,85383	7	موافق
10	شبكات الإتصال المستخدمة في المؤسسات العمومية الإستشفائية تلبى حاجات المستخدمين مما يسهل من عملية الإنتقال إلى أساس الإستحقاق	1,8065	0,83344	8	موافق
11	توفير دورات تكوينية وتدريبية خاصة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية الإستشفائية	1,7419	0,92979	10	موافق
12	إعتماد المؤسسات العمومية الإستشفائية طريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الإستحقاق	1,7742	0,88354	9	موافق
R1	دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق	1,9946	0,38366	/	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

يتضمن الجدول أعلاه المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الأول المتعلق بدواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق، حيث نجد العبارة رقم 06 المتمثلة في " يتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في المؤسسات العمومية الإستشفائية الإمكانات اللازمة لتطبيق أساس الإستحقاق " حصلت من بين جميع عبارات المحور على أكبر متوسط حسابي، بمقدار 2,32 ويمكن تفسير إنخفاض هذه القيمة بتوجه مجمل إجابات المستجيبين نحو إتجاه الموافق بدرجة أقل ومستوى قبول ضعيف، وتحصلت على إنحراف معياري يقدر ب 0,87 يعكس إنسجام إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها.

كما أن العبارة رقم 03 التي تنص على " يضمن أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية تسيير فعال للإدارات " تحصلت على أقل متوسط حسابي بمقدار 1,64 يفسر هذا توجه إجابات أفراد العينة نحو درجة موافق بشدة بدرجة أقل، وإنحراف معياري بمقدار 0,60، يعكس تجانس إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها.

وبشكل عام فإن المحور الأول قد حصل على متوسط حسابي يقدر ب 1,99 حيث نجد أن هذه القيمة عند مستوى منخفض، وإنحراف معياري 0,38 يفسر إتفاق آراء أفراد العينة وعدم تشتتها.

### 2- تحليل فقرات المحور الثاني للإستبيان " قياس أداء المؤسسات الإستشفائية"

يمكن تلخيص نتائج هذا المحور في الجدول التالي:

الإتجاه العام	الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثاني	
موافق بشدة	3	0,72882	1,7419	يعتمد أداء المؤسسات الإستشفائية على التصور الذي تشكله الجهات الفاعلة المختلفة مثل (مقدمو الخدمة، المرضى، الجهات الوصية المتمثلة في وزارة الصحة والمديريات)	01
موافق بشدة	4	0,69251	1,7097	تستخدم المؤسسات الإستشفائية مختلف الأساليب والطرق التي من شأنها أن تساهم في عملية تطوير معايير وإعتمادها لقياس الأداء	02
موافق بشدة	8	0,48637	1,3548	تحتاج المؤسسات الإستشفائية إلى مجموعة من المؤشرات لقياس ومعرفة مستوى الأداء المحقق، بهدف معرفة التقدم الحاصل في أعمالها	03
موافق بشدة	6	0,62044	1,5806	يساهم قياس الأداء على توفير المعلومات الضرورية لمختلف الجهات المستفيدة وخاصة الصحية منها على النحو الذي يقدم صورة واضحة على كيفية سير أنشطة وفعاليات المستشفى	04
موافق بشدة	4	0,64258	1,7097	تكشف عملية قياس الأداء عن مدى قدرة المؤسسات الإستشفائية على استغلال الموارد المتاحة لها في تحقيق أهدافها ومدى نجاحها في التخطيط والتنفيذ لتحقيق ذلك	05
موافق بشدة	1	0,87498	1,9677	يعمل نظام قياس الأداء على إحداث التوازن الداخلي والخارجي للمؤسسات الإستشفائية	06
موافق بشدة	5	0,75491	1,6452	يساعد قياس الأداء المدراء وجميع الفاعلين في المستشفى على إتخاذ القرارات المختلفة	07
موافق بشدة	7	0,50588	1,4516	يساهم قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية على تحديد الإنحرافات على النحو الذي يسهل من البحث عن أسبابها وتقديم المعالجات الضرورية لها	08
موافق بشدة	2	0,47745	1,8065	تنعكس نتائج قياس الأداء على تحسين الأداء الإداري والطبي في المؤسسات الإستشفائية وجعلها نظاما ديناميكيا يتفاعل مع المؤثرات الخارجية والداخلية	09
موافق بشدة	3	0,63075	1,7419	عملية قياس الأداء تجعل الأفراد العاملين في المؤسسات الإستشفائية يعرفون دائما متى يكون أدائهم أقل مما يفترض أن يكون عليه	10
موافق بشدة	/	0,34660	1,6710	قياس أداء المؤسسات الإستشفائية	R2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

يتضمن الجدول أعلاه المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثاني المتعلقة بقياس أداء المؤسسات الإستشفائية.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارات محصور بين 1,96 كحد أقصى و1,35 كحد أدنى، حيث تحصلت العبارة رقم 06 التي تنص على " يعمل نظام قياس الأداء على إحداث التوازن الداخلي والخارجي للمؤسسات الإستشفائية" تحصلت على أعلى قيمة في المتوسط الحسابي 1,96 ويفسر إنخفاض هذه القيمة توجه مجمل الإجابات إلى درجة موافق بشدة أي أن نظام قياس الأداء يعمل على إحداث توازن داخلي والخارجي للمؤسسات الإستشفائية بمستوى قبول ضعيف ويقدر إنحرافها المعياري ب0,87 والذي يعكس إتفاق آراء العينة وعدم تشتتها.

كما أن العبارة رقم 03 المتمثلة في " تحتاج المؤسسات الإستشفائية إلى مجموعة من المؤشرات لقياس ومعرفة مستوى الأداء المحقق، بهدف معرفة التقدم الحاصل في أعمالها" تحصلت على أقل متوسط حسابي يقدر ب1,35 يفسر هذا اتجاه أفراد العينة نحو موافق بشدة بدرجة أقل في حين تحصلت على إنحراف معياري يقدر ب0,48 يفسر هذا إنسجام إجابات أفراد العينة.

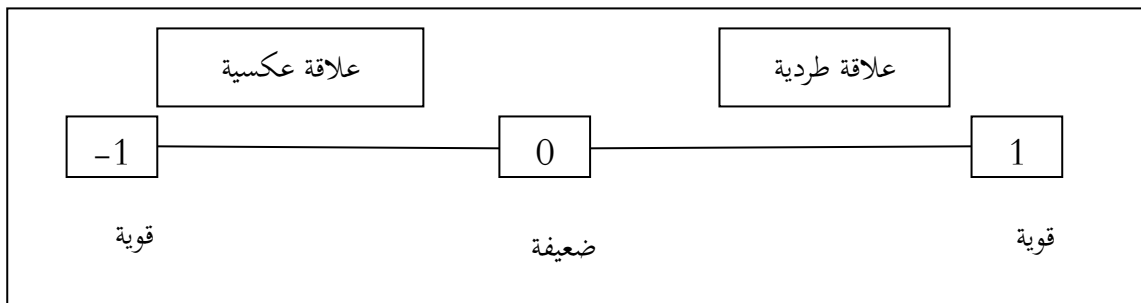
وبشكل عام فإن المحور الثاني قد حصل على متوسط حسابي يقدر ب1,67 حيث يفسر إنخفاض هذه القيمة توجه إجابات العينة إلى درجة موافق بشدة عند مستوى قبول منخفض، وإنحراف معياري 0,34 يفسر إتفاق آراء أفراد العينة وعدم تشتتها.

### المطلب الثالث: دراسة الارتباط بين محاور الدراسة والاختبارات المعلمية

#### أولاً: دراسة الارتباط بين محوري الدراسة

من أجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع بين محاور الدراسة  $R1$  و  $R2$  وتحديد مقدار الارتباط بينهما، سيتم حساب معامل الارتباط (Person) ويأخذ المعامل قيمة محصورة بين (1) و (-1) وتدل إشارته على إتجاه العلاقة، طردية (موجبة)، أو عكسية (سالبة).

#### شكل رقم (3-14): سلم معامل الارتباط بيرسون



المصدر: بن بوزيد سليمان، طواف فاتح، دليل إستخدام برنامج Spss لتحليل نتائج الإستبيان خطوة بخطوة، دار

الخيال، الجزائر، ص 29

جدول رقم (3-34): معامل الارتباط بيرسون بين دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس

الإستحقاق (R1) وقياس أداء المؤسسات الإستشفائية (R2)

البيان	R1	R2
معامل الارتباط بيرسون	0,145	
مستوى الدلالة	0,43	
مستوى الدلالة	31	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية (H0): لا توجد علاقة بين محوري الدراسة (R1) و(R2)

الفرضية البديلية (H1): توجد علاقة بين محوري الدراسة (R1) و(R2)

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين محوري الدراسة (R1) و(R2) مساوي للقيمة 0,145 ومنه نقبل الفرضية H1 بمعنى توجد علاقة طردية ضعيفة بين محوري الدراسة (R1) و(R2) وهذا حسب آراء أفراد العينة المستجوبين.

ثانيا: إختبار فرق المتوسطين (Student T test)

يستعمل هذا الإختبار قصد معرفة مدى تأثير الخصائص الوصفية أو النوعية للدراسة التي تحدثن فقط هما ذكر أو أنثى، بحيث توضع الفرضيات لهذا الإختبار كما يلي:

الفرضية الصفرية (H0): لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و(R2) تبعا لخاصية الجنس، أو لا يوجد تأثير لخاصية الجنس على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و(R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (Sig) أكبر من القيمة 0,05.

الفرضية البديلية (H1): توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و(R2) تبعا لخاصية الجنس، أو يوجد تأثير لخاصية الجنس على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و(R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (Sig) أقل من القيمة 0,05.

جدول رقم (3-35): نتائج إختبار T test لفرق المتوسطين

المستوى الدلالة Sig	قيمة t	الإحراف المعياري	المتوسط المعياري	المجتمع		
0,473	0,870	0,52368	2,0758	11	ذكر	دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى اساس الإستحقاق
	0,738	0,28664	1,9500	20	أنثى	
0,565	-0,514	0,25334	1,6273	11	ذكر	قياس أداء المؤسسات الإستشفائية
	-0,582	0,39266	1,6950	20	أنثى	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم المعنوية لإختبار فرق المتوسطين T test تظهر كما يلي:

— قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الجنس على إجابات العينة على المحور الأول مساوية للقيمة 0,473 أي أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل فرضية H0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على نقبل فرضية بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة.

— قيمة مستوى المعنوية لتأثير متغير الجنس على إجابات العينة على المحور الثاني مساوية لقيمة 0,565 أي أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل فرضية H0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة.

### ثالثا: إختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

يستعمل هذا الإختبار قصد معرفة تأثير المتغيرات النوعية للدراسة التي تَحتمل أكثر من حدثين على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و(R2)

#### 1- إختبار تأثير الفئة العمرية على إجابات محاور الدراسة:

لدينا فرضيتان:

الفرضية الصفيرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أكبر من 0,05.

الفرضية البديلية (H1): يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أقل من 0,05.

بالرجوع إلى برنامج Spss كانت نتائج الإختبار كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مبدأ الإستحقاق المحاسبي وأثره على الأداء

جدول رقم (3-36): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الفئة العمرية

مستوى المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحاور
0,090	2,398	0,310	3	0,929	بين المجموعات	دواعي وأهداف الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق
		0,129	27	3,487	داخل المجموعات	
			30	4,416	التباين الكلي	
0,439	0,932	0,113	3	0,33	بين المجموعات	قياس أداء المؤسسات الإستشفائية
		0,121	07	3,266	داخل المجموعات	
			30	3,604	التباين الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

تظهر قيم مستوى المعنوية حسب جدول تحليل التباين الأحادي كما يلي:

— قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الفئة العمرية على المحور الأول المتعلق دواعي وأهداف الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق تساوي 0,090 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  بمعنى لا يوجد تأثير للفئة العمرية على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول.

— قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الفئة العمرية على المحور الثاني المتعلق بقياس أداء المؤسسات الإستشفائية تساوي 0,439 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  بمعنى لا يوجد تأثير للفئة العمرية على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني

2- إختبار تأثير المؤهل العلمي على إجابات محاور الدراسة:

لدينا فرضيتان:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أكبر من 0,05.

الفرضية البديلية (H1): وجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أقل من 0,05.

بالرجوع إلى برنامج Spss كانت نتائج الإختبار كما يلي:

جدول رقم (3-37): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير

المؤهل العلمي

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى اساس الإستحقاق	بين المجموعات	0,396	3	0,132	0,887	0,460
	داخل المجموعات	4,020	27	0,149		
	التباين الكلي	4,416	30			
قياس أداء المؤسسات الإستشفائية	بين المجموعات	0,530	3	0,177	1,553	0,224
	داخل المجموعات	3,073	07	0,114		
	التباين الكلي	3,604	30			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

تظهر قيم مستوى المعنوية حسب جدول أعلاه كما يلي:

— قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على المحور الأول المتعلق دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى اساس الإستحقاق تساوي 0,460 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 بمعنى لا يوجد تأثير المؤهل العلمي على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول.

— قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على المحور الثاني المتعلق بقياس أداء المؤسسات الإستشفائية تساوي 0,224 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 بمعنى لا يوجد تأثير المؤهل العلمي على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني.

3- إختبار تأثير سنوات الخبرة على إجابات محاور الدراسة:

لدينا فرضيتان:

الفرضية الصفرية (H0) : لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أكبر من 0,05.

الفرضية البديلية (H1): يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أقل من 0,05.

بالرجوع إلى برنامج Spss كانت نتائج الإختبار كما يلي:

جدول رقم(3-38): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير

سنوات الخبرة

مستوى المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحاور
0,305	1,276	0,180	3	0,898	بين المجموعات	دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى اساس الإستحقاق
		0,141	27	3,518	داخل المجموعات	
			30	4,416	التباين الكلي	
0,913	0,292	0,040	3	0,199	بين المجموعات	قياس أداء المؤسسات الإستشفائية
		0,136	07	3,405	داخل المجموعات	
			30	3,604	التباين الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

تظهر قيم مستوى المعنوية حسب جدول تحليل التباين الأحادي كما يلي:

\_ قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير سنوات الخبرة على المحور الأول المتعلق دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى اساس الإستحقاق تساوي 0,305 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 بمعنى لا يوجد تأثير لسنوات الخبرة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول.

\_ قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير سنوات الخبرة على المحور الثاني المتعلق بقياس أداء المؤسسات الإستشفائية تساوي 0,913 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 بمعنى لا يوجد تأثير لسنوات الخبرة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني.

4- إختبار تأثير الوظيفة على إجابات محاور الدراسة:

لدينا فرضيتان:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أكبر من 0,05.

الفرضية البديلية (H1): يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية أقل من 0,05.

بالرجوع إلى برنامج Spss كانت نتائج الإختبار كما يلي:

جدول رقم (3-39): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير

الوظيفة

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى اساس الإستحقاق	بين المجموعات	1,875	3	0,625	6,642	0,002
	داخل المجموعات	2,541	27	0,094		
	التباين الكلي	4,416	30			
قياس أداء المؤسسات الإستشفائية	بين المجموعات	0,025	3	0,008	0,64	0,979
	داخل المجموعات	3,579	07	0,133		
	التباين الكلي	3,604	30			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23

تظهر قيم مستوى المعنوية حسب جدول تحليل التباين الأحادي كما يلي:

— قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على المحور الأول المتعلق دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى اساس الإستحقاق تساوي 0,002 وهي أقل من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول.

— قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على المحور الثاني المتعلق بقياس أداء المؤسسات الإستشفائية تساوي 0,979 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني.

ما يمكن إستخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة الميدانية التي قمنا بها بهدف التعرف على مدى فعالية التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي كألية لقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية تمثلت في تشخيص أداء هذه المؤسسات بإستخدام مجموعة من المؤشرات لقياس الأداء، مع مقارنة نتائج المؤشرات الفعلية للمؤسسات المدروسة مع المؤشرات المقبولة عالمياً، إضافة إلى ذلك قمنا بتوزيع استبانة على مجتمع الدراسة، وإستعمال البرنامج الإحصائي Spss نسخة 23 وإستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات.

من خلال تحليل نتائج مؤشرات قياس أداء المؤسسات المدروسة توصلنا إلى أن هذه المؤسسات تتمتع بكفاءة الأداء في تقديم الخدمات الصحية، عدم وجود كوادر طبية باختصاصات معينة، وجود نقص كبير في عدد الممرضين لكل مريض.

أما بخصوص تحليل نتائج الإستبيان تم التوصل إلى عدم وجود علاقة بين محوري الدراسة وهذا ما تم تأكيده من خلال معامل الارتباط بيرسون.



خاتمة عامة

تعتبر هذه الدراسة أحد أهم المواضيع المثيرة للجدل وهي التحول لأساس الإستحقاق المحاسبي ومدى فعاليته في قياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية، ويرجع كون هذا الموضوع محط إهتمام لحدائه ومرونته مع المجريات المحاسبية والإقتصادية، كذلك نظرا إلى التغيرات العالمية في مجال محاسبة القطاع العام مثل صدور معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي أضحت نماذج إرشادية تساعد الدول في تحقيق الشفافية والمساءلة وللإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة قمنا بالإلمام على كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بأساس الإستحقاق المحاسبي في الفصل الأول، ثم استلزم بعد ذلك التطرق إلى مفهوم قياس أداء المؤسسات الإستشفائية والحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات حوله عن طريق تخصيص الفصل الثاني له، وأخيرا نصل إلى ضرورة مقابلة العرض النظري للبحث بجانب تطبيقي في الفصل الثالث، وذلك من خلال الإعتماد على دراسة تحليلية لنتائج مؤشرات قياس أداء المؤسسات المدروسة، إضافة إلى تصميم إستبيان موجه لموظفي مصلحة المحاسبة المالية ثم القيام بتحليله، ولقد توصلنا إلى جملة من النتائج نذكر منها:

### 1. نتائج إختبار الفرضيات:

في بداية الدراسة وضعنا مجموعة من الفرضيات للإجابة عن التساؤلات المطروحة وقد تم التوصل في نهاية الدراسة:

✓ **الفرضية الأولى:** "لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفرده كافة إحتياجات المستخدمين، وأن الأخذ بأسس مختلفة (مثل أشكال الأسس المعدلة) يمكن في ظل ظروف معينة أن يكون هو الأكثر ملائمة". فرضية مؤكدة وذلك نظرا أن الدول ليست على مستوى واحد في تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات، فبعض الدول تطبق الأساس النقدي، وأخرى تطبق أساس الإستحقاق، لذلك تأخذ الدول ما يناسبها وفق بيئتها الخاصة، مع السعي لدراسة التوجه العالمي في هذا المجال، وهو التوجه لأساس الإستحقاق الذي أثبت فعالية في تحقيق مختلف الأهداف التي تسعى إليها الدول والمنظمات في تحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.

✓ **الفرضية الثانية:** "تجسيد أهداف المحاسبة العمومية الحديثة مثل المساءلة والشفافية، جعل العديد من الدول تعمل على اعتماد أو مواكبة أنظمتها المحاسبية الخاصة بالقطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، بإعتبارها المرجع الدولي لتطوير نظام المحاسبة العمومية في جميع أنحاء العالم". فرضية مؤكدة نسبيا، لأنه لا يوجد إتفاق حول المزايا الناشئة عن معايير (IPSAS) لكن يمكن القول أن العديد من دول العالم تسعى إلى تطبيق IPSAS بإعتبارها نماذج إرشادية ساهمت في تقديم الحلول الممكنة لمختلف الإشكالات الحديثة المتعلقة بالإبلاغ المالي في القطاع العام.

## خاتمة عامة

✓ **الفرضية الثالثة:** "نجاح عملية تحسين أداء المؤسسات الإستشفائية راجع إلى جملة من مؤشرات معينة لقياس ومعرفة مستوى الأداء". فرضية مؤكدة لأن المؤسسات الإستشفائية تحتاج إلى مؤشرات معينة لقياس ومعرفة الأداء المحقق بهدف معرفة التقدم الحاصل في أعمالها ومدى تحقيقها لأهدافها المنشودة.

✓ **الفرضية الرابعة:** "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساس الإستحقاق المحاسبي وقياس أداء المؤسسات الإستشفائية عند مستوى دلالة  $\alpha=0,05$ ". فرضية مؤكدة أي أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0,05$  لأساس الإستحقاق المحاسبي وقياس أداء المؤسسات الإستشفائية، لأنه ومن خلال تحليل نتائج الإستبيان ظهر معامل الارتباط بين محوري الدراسة (R1) و(R2) موجب بمستوى معنوية 0,43 أي أكبر من 0,05 وهذا ما يدل على عدم وجود علاقة بين محوري الدراسة.

## 2. نتائج الدراسة: بعد إلمانا وتحليلنا لموضوع الدراسة من كافة الجوانب تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الأساس النقدي يوفر معلومات قليلة جدا لمتخذي القرارات سواء عن الأصول أو الإلتزامات كما أنه لا يتماشى مع تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة؛
- متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) من قبل الهيئات العمومية وضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية بالإضافة إلى تعميم إستخدام أساس الإستحقاق الكامل؛
- يسمح تطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات العمومية؛
- تحتاج المؤسسات الإستشفائية إلى مؤشرات معينة لقياس مستوى الأداء المحقق بهدف معرفة مستوى التقدم الحاصل في أعمالها ويشترط في هذه المؤشرات أن تكون واضحة ودقيقة؛
- هناك كفاءة نسبية في الأداء عموما في المؤسسات الإستشفائية محل الدراسة مع تسجيل بعض أوجه القصور كغياب نظام معلوماتي فاعل يتم تحديثه باستمرار ليتناول جميع المؤشرات الخاصة بقياس الأداء وبالتالي فإن:
  - عدم وجود كوادر طبية بإختصاصات معينة على درجة عالية.
  - وجود نقص كبير في عدد الممرضين لكل مريض.
- عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وتأثير بين أساس الإستحقاق المحاسبي وقياس أداء المؤسسات الإستشفائية حسب نتائج إختبار بيرسون؛
- عدم وجود دلالة إحصائية وتأثير للمتغير الوصفي (الجنس) على إجابات عينة الدراسة حسب نتائج إختبار T test ؛
- عدم وجود دلالة إحصائية وتأثير للمتغيرات الوصفية على إجابات عينة الدراسة حسب نتائج إختبار ANOVA (الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة) ؛

## خاتمة عامة

- وجود دلالة إحصائية وتأثير للمتغير الوصفي (الوظيفة) على إجابات عينة الدراسة حسب نتائج إختبار ANOVA.

### 3. التوصيات والإقتراحات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة يمكن وضع التوصيات والإقتراحات التالية:

- دراسة العوامل المؤثرة على تجسيد التحول، تعد شرطاً أساسياً لتحقيق الظروف الملائمة لعملية الانتقال لأساس الإستحقاق، الذي يعتبر حدث هاماً على مستوى الدولة نظراً للإمكانات التي يتطلبها والتغيرات التي يحدثها، بالإضافة إلى بعض الشروط الهامة مثل تغير الفلسفة الإدارية، الإرادة السياسية..
- على السلطات التنظيمية والرقابية في الجزائر إيلاء المزيد من الإهتمام بالحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، خاصة ما تتناسب مع حقيقة العمليات المالية في الإدارة العمومية؛
- تأهيل وتكوين الأعوان القائمون بتطبيق المحاسبة العمومية وموظفي مصالح المالية والمحاسبة لرفع مستواهم العلمي والعملية، من أجل ضمان التطبيق الجيد لنظام المحاسبة على أساس الإستحقاق؛
- الإستفادة من التجارب الدولية السابقة في عملية تبني أساس الإستحقاق؛
- قيام الدولة بإرسال بعثات من أكاديميين ومهنيين إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛
- الإهتمام بعملية قياس الأداء لمعرفة قدرات وإمكانات المؤسسات الإستشفائية للكشف عن مدى تطور الأداء فيها بإستمرار؛
- إعتداد نتائج عملية قياس الأداء لسد الثغرات والنقائص المسجلة وليس مجرد بيانات إحصائية ساكنة؛
- ضرورة توفير الأخصائيين في مجالات مختلف في المؤسسات العمومية الإستشفائية؛
- توفير عدد كاف من الممرضين لتخفيف ضغط العمل على المتاح منهم في المؤسسات العمومية الإستشفائية.

### 4. آفاق الدراسة:

لازال موضوع أساس الإستحقاق يحتاج لدراسات وبحوث لسد الثغرة التي تركها البحوث الحالية، وأهم الموضوعات التي لازلت تحتاج إلى دراسة ما يلي:

- \_\_ متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الإستحقاق في الجزائر؛
- \_\_ واقع تطبيق نظام المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الإستحقاق في البيئة الجزائرية؛
- \_\_ أهمية التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية.



قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2003.
2. بن بوزيد سليمان، طواف فاتح، دليل إستخدام برنامج Spss لتحليل نتائج الإستبيان خطوة بخطوة، دار الخيال، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس.
3. توفيق عبد الجليل، خالد البدور، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، مصر، 2008.
4. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004.
5. سلوى عمر عبد الرحمن، الإدارة بالأداء كمدخل لتقييم العاملين، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر، 2015.
6. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، غزة، فلسطين، 2018.
7. محمد فضل مسعد وآخرون، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.

ثانياً: الأطروحات والرسائل

❖ أطروحات الدكتوراه

1. بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية (2011-2015)، أطروحة دكتوراه، محاسبة، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير-بسكرة-، الجزائر، 2018.
2. بوعبانة فتيحة، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020.

## قائمة المراجع

3. جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومية IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2019.
4. سمارة ياقوتة، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقييم أداء المصارف الجزائرية -دراسة ميدانية بوكالات بنك الفلاحة والتنمية الريفية لولاية المدية-، أطروحة دكتوراه، مالية ونقود، علوم إقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2020.
5. سهام تواربي، محاولة تقييم أداء مؤسسات القطاع الصحي في الجزائر-دراسة مقارنة بين أداء المؤسسات الصحية العمومية-، أطروحة دكتوراه، تسيير عمومي، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2018، ص41.
6. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014.
7. عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، إدارة مالية ومحاسبية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2022.
8. لعلايبي مالك، آفاق إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS (بالتطبيق على حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، الجزائر، 2018.

### ❖ رسائل الماجستير

1. شاهد عبد الحكيم، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة دراسة تطبيقية بمؤسسة سونطراك (قاعدة الإمدادات تقرت)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط، الجزائر، 2012.
2. علي تيسير محمد اللوقة، استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.

### ❖ مذكرات الماجستير

1. رزق رزقي، أثر الإدارة الرشيقة على أداء المؤسسات الإستشفائية العمومية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية المتخصصة في التوليد وأمراض النساء وطب الأطفال، شهادة الماجستير، علوم التسيير، إدارة إستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير-بسكرة-، الجزائر، 2019، ص53.

ثالثا: المقالات والتقارير

1. إبراهيم عبد موسى السعيري، أثر (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة، مجلة التقني، المجلد 20، العدد 02، المعهد الفني النجف، 2007.
2. بوخالف مسعود، هواري معراج، تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية-دراسة تحليلية-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 31، العدد 02، جامعة زيان عاشور، جلفة، الجزائر، دون سنة النشر.
3. بوكفوسة أحمد، تيفالي يونس، نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تجربة فرنسا، مجلة الإقتصاد والبيئة، المجلد 05، العدد 01، جامعة مستغانم (الجزائر)، 2022.
4. جابي أمينة هناء، حكيم ملياني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي (الجزائر)، 2017.
5. خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2016.
6. خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 31، العدد 02، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، دون سنة نشر.
7. خالد بعاشي، نصر حميداتو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية (دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت)، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي إليزي (الجزائر)، 2022.
8. رايس وفاء، مؤشرات تقييم أداء المؤسسات الإستشفائية دراسة حالة مستشفى بشير بن ناصر، مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، العدد 04، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018.
9. عبد المجيد قدي، مديوني جميلة، أهمية تقييم الأداء في المنظمات الصحية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الخاصة "البرتقال" بمدينة الشلف، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 04، العدد 07، جامعة الجزائر، 2014.
10. عامر محي زروقي، هاني حيد مشحل، تكييف النظام المحاسبي الحكومي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 12، العدد 37، العراق، 2020.

## قائمة المراجع

11. عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، جامعة الجزائر 2021.
12. محمد زرقون، الحاج عرابة، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 09، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
13. نادية خريف، أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرها، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 03، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2012.
14. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمعية العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان ، الأردن، 2010.

## رابعا: قانون

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، المادة الأولى.

## خامسا: ملتقيات

1. قاسم حدة، دراسة نظرية لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآفاق التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، 20 أكتوبر 2022، الجلفة، الجزائر.

## سادسا: المراجع الأجنبية

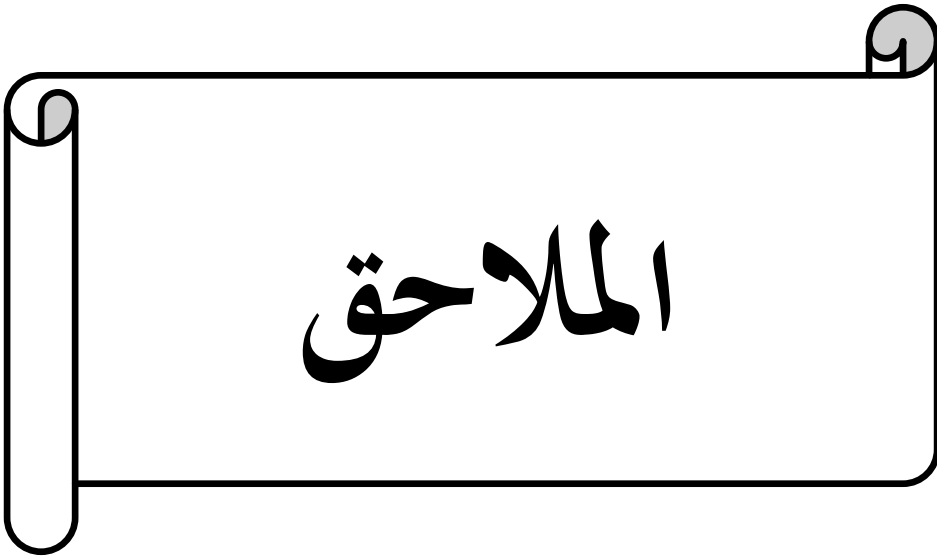
### Journals :

1. Abdul Khan and Stephen Mayes , Transition To Accrual Accounting, Fiscal Affairs Department , September 2009.
2. Bunea-Bontas, Cristina Aurora and petre, Mihaela Cosmina Arguments For introducing accrual based accounting in the public Sector,MPRA, paper No 18134, 2009.
3. Hassan A.Gouda, Public Sector Accounting and Budgeting Refrom: The Main issues Involved. With Special Focus on the Arab world, peper prepared for the expert Consultative Metting on Public Administration and Public Accounting Development, with stress on Electronic Tools, united Nations Department of Economic and social Affairs, Beirut, 2003.
4. Interational Federation Of Accountants, Public sector Committee , Elements Of The Financial Statements of National Governments Study n°02, July 1993.
5. Virgine Forest, Alban Verchère, L'individualisation des modes de rémunérations dans le secteur public hospitalier Français : portée et limites d'un pratique gestionnaire,

## قائمة المراجع

---

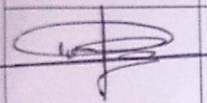
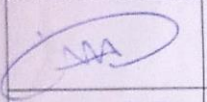
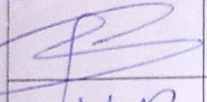
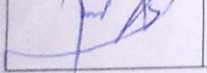
Management international, Volume16,numéro03, université paris douphine, Paris, France, 2012, p68.



## الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين

### قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم و لقب المحكم	الرتبة	التخصص	الإمضاء
01	عز الدين خوار	استاذ مساعد أ	محاسبة	
02	سويد ماجد	استاذ مساعد ب	حالية ومحاسبة	
03	رفاعة الزباد	استاذ	مال المحاسبة	
04	نور محمد	استاذ أ	محاسبة ومالية	

## الملاحق

الملحق رقم 02: استبيان الدراسة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعديّة \_ سوق أهراس \_

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

### استبيان الدراسة

السادة الأفاضل / السيدات الفاضلات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق من خلال موضوعنا المعنون ب "التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي في عرض القوائم المالية كآلية لقياس أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية دراسة حالة عينة من المؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية سوق أهراس" وحتى يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من وراء هذه الدراسة فإننا نضع بين أيديكم هذا الاستبيان لمساعدتنا في انجاز موضوع مذكرتنا من خلال الاستفادة من آرائكم الموضوعية بحكم مكانتكم العلمية والمهنية.

لذا فإننا نأمل بتفضلكم بالإجابة على البنود الواردة في الاستبيان بدقة بوضع علامة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة، علما أن المعلومات والإجابات التي تقدمونها تستعمل بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا جزيل الشكر على تعاونكم

من إعداد الطالبتين:

إشراف الأستاذة: والي صفية

\_ طرادخوجة سميرة

\_ كافي شيما

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1. الجنس:

أنثى

ذكر

2. الفئة العمرية:

من 31 سنة إلى 40 سنة

من 20 سنة إلى 30 سنة

من 51 سنة إلى 60 سنة

من 41 سنة إلى 50 سنة

3. المؤهل العلمي:

ليسانس

مهني

دكتوراه

ماجستير

ماستر

4. سنوات الخبرة:

من 6 سنوات إلى 10 سنوات

من 1 سنة إلى 5 سنوات

من 16 سنة إلى 20 سنة

من 11 سنة إلى 15 سنة

من 26 سنة إلى 30 سنة

من 21 سنة إلى 25 سنة

5. الوظيفة:

مقتصد

محاسب

مسير

رئيس مصلحة

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: دواعي وأهداف الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1- إتباع الأساس النقدي يعد بمثابة الخروج على مبدأ إستقلالية السنوات المالية، حتي يتم تحصيل السنة المالية بالنفقات النقدية المدفوعة والإيرادات النقدية المحصلة بغض النظر عن السنة الخاصة بها
					2- الأساس النقدي يؤدي إلى فقد أهم وظائف الرقابة وتقييم أداء المؤسسات العمومية الإستشفائية حيث لا يمكن أن يوفر بيانات كافية لقياس نتائج النشاط، لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية مهملًا العمليات النقدية
					3- يضمن أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية تسيير فعال للإدارات
					4- الحسابات المالية القائمة على أساس الإستحقاق لديها معلومات أكثر من الحسابات القائمة على الأساس النقدي ويكون التركيز على المخرجات بدلا من المدخلات
					5- يوفر أساس الإستحقاق أكثر المعلومات شمولًا، لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الإقتصادية الأخرى
					6- تتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في المؤسسات العمومية الإستشفائية الإمكانيات اللازمة لتطبيق أساس الإستحقاق
					7- تستخدم المؤسسات العمومية الإستشفائية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية
					8- تتناسب مخرجات النظام المحاسبي الحالي مع الإنتقال إلى تطبيق أساس الإستحقاق
					9- تتوفر في النظام المحاسبي الحالي تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة للإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق
					10- شبكات الإتصال المستخدمة في المؤسسات العمومية الإستشفائية تلي حاجات المستخدمين مما يسهل من عملية الإنتقال إلى أساس الإستحقاق
					11- توفير دورات تكوينية وتدريبية خاصة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية الإستشفائية
					12- إعتداد المؤسسات العمومية الإستشفائية طريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الإستحقاق

## الملاحق

### المحور الثاني: قياس أداء المؤسسات الإستشفائية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					<b>1-</b> يعتمد أداء المؤسسات الإستشفائية على التصور الذي تشكله الجهات الفاعلة المختلفة مثل (مقدمو الخدمة، المرضى، الجهات الوصية المتمثلة في وزارة الصحة والمديريات)
					<b>2-</b> تستخدم المؤسسات الإستشفائية مختلف الأساليب والطرق التي من شأنها أن تساهم في عملية تطوير معايير وإعتمادها لقياس الأداء
					<b>3-</b> تحتاج المؤسسات الإستشفائية إلى مجموعة من المؤشرات لقياس ومعرفة مستوى الأداء المحقق، بهدف معرفة التقدم الحاصل في أعمالها
					<b>4-</b> يساهم قياس الأداء على توفير المعلومات الضرورية لمختلف الجهات المستفيدة وخاصة الصحية منها على النحو الذي يقدم صورة واضحة على كيفية سير أنشطة وفعاليات المستشفى
					<b>5-</b> تكشف عملية قياس الأداء عن مدى قدرة المؤسسات الإستشفائية على استغلال الموارد المتاحة لها في تحقيق أهدافها ومدى نجاحها في التخطيط والتنفيذ لتحقيق ذلك
					<b>6-</b> يعمل نظام قياس الأداء على إحداث التوازن الداخلي والخارجي للمؤسسات الإستشفائية
					<b>7-</b> يساعد قياس الأداء المدراء وجميع الفاعلين في المستشفى على إتخاذ القرارات المختلفة
					<b>8-</b> يساهم قياس الأداء في المؤسسات الإستشفائية على تحديد الإنحرافات على النحو الذي يسهل من البحث عن أسبابها وتقديم المعالجات الضرورية لها
					<b>9-</b> تنعكس نتائج قياس الأداء على تحسين الأداء الإداري والطبي في المؤسسات الإستشفائية وجعلها نظاما ديناميكيا يتفاعل مع المؤثرات الخارجية والداخلية
					<b>10-</b> عملية قياس الأداء تجعل الأفراد العاملين في المؤسسات الإستشفائية يعرفون دائما متى يكون أدائهم أقل مما يفترض أن يكون عليه

## الملاحق

### الملحق رقم 03: إختبار ألفا كرونباخ

#### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	31	100,0
Exclu <sup>a</sup>	0	,0
Total	31	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,690	22

### الملحق رقم 04: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

#### Statistiques

المستجيب جنس

N	Valide	Manquant
	31	0

المستجيب جنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	11	35,5	35,5	35,5
انثى	20	64,5	64,5	100,0
Total	31	100,0	100,0	

## الملاحق

الملحق رقم 05: توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

### Statistiques

المستجيب عمر

N	Valide	31
	Manquant	0

المستجيب عمر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 الى سنة 20 من	2	6,5	6,5
	سنة 40 الى سنة 31 من	15	48,4	54,8
	سنة 50 الى سنة 41 من	10	32,3	87,1
	سنة 60 الى سنة 51 من	4	12,9	100,0
Total	31	100,0	100,0	

الملحق رقم 06: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

### Statistiques

المستجيب العلمي المؤهل

N	Valide	31
	Manquant	0

المستجيب العلمي المؤهل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهني	9	29,0	29,0
	ليسانس	19	61,3	90,3
	ماستر	1	3,2	93,5
	ماجستير	2	6,5	100,0
Total	31	100,0	100,0	

## الملاحق

### الملحق رقم 07: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

#### Statistiques

المستجيب خبرة

N	Valide	31
	Manquant	0

المستجيب خبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنوات 5 الى سنة 1 من	12	38,7	38,7	38,7
سنوات 10 الى سنوات 6 من	10	32,3	32,3	71,0
سنة 15 الى سنة 11 من	5	16,1	16,1	87,1
سنة 20 الى سنة 16 من	1	3,2	3,2	90,3
سنة 25 الى سنة 21 من	1	3,2	3,2	93,5
سنة 30 الى سنة 26 من	2	6,5	6,5	100,0
Total	31	100,0	100,0	

### الملحق رقم 08: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

#### Statistiques

المستجيب وظيفة

N	Valide	31
	Manquant	0

المستجيب وظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاسب	18	58,1	58,1	58,1
مقتصد	4	12,9	12,9	71,0
مصلحة رئيس	7	22,6	22,6	93,5
مسير	2	6,5	6,5	100,0
Total	31	100,0	100,0	

الملحق رقم 08: تحليل فقرات الإستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الخروج بمثابة يعد النقدي الاساس اتباع المالية السنوات استقلالية مبدا على وظائف اهم فقد الى يؤدي النقدي الاساس	31	2,1935	,74919
العمومية المؤسسات اداء وتقييم الرقابة الاستشفائية	31	2,2903	1,07062
المحاسبة في الاستحقاق اساس يضمن للادارات فعال تسيير العمومية اساس على القائمة المالية الحسابات	31	1,6452	,60819
من اكثر معلومات لديها الاستحقاق النقدي الاساس على القائمة الحسابات المعلومات اكثر الاستحقاق اساس يوفر	31	2,0645	,81386
يتم الموارد تدفقات جميع لان شمو لا قيدها	31	2,0000	,68313
بها المعمول المحاسبية البرامج في يتوفر الاستشفائية العمومية المؤسسات في اساس لتطبيق الازمة الامكانات الاستحقاق	31	2,3226	,87129
الاستشفائية العمومية المؤسسات تستخدم غدارة في المحوسبة المحاسبية البرامج واعداد عملياتها وتسجيل حساباتها المالية تقاريرها	31	2,0968	,94357
المحاسبى النظام مخرجات تتناسب اساس تطبيق الى الانتقال مع الحالي الاستحقاق	31	2,0645	,85383
تقنيات الحالي المحاسبى النظام في يتوفر للانتقال وفعالة كافية حديثة وتكنولوجيا الاستحقاق اساس الى النقدي الاساس من في المستخدمة الاتصال شبكات	31	1,9355	,85383
تلبي الاستشفائية العمومية المؤسسات عملية من يسهل مما المستخدمين حاجات الاستحقاق اساس الى الانتقال خاصة وتدريبية تكوينية دورات توفير	31	1,8065	,83344
للقطاع الدولية المحاسبية المعايير بتطبيق العمومية المؤسسات في ipsas العام الاستشفائية	31	1,7419	,92979
الاستشفائية العمومية المؤسسات اعتماد المحاسبية البيانات تسجيل طريقة	31	1,7742	,88354
R1	31	1,9946	,38366
N valide (liste)	31		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
العمومية المؤسسات اداء يعتمد تشكله الذي التصور على الاستشفائية المختلفة الفاعلة الجهات	31	1,7419	,72882
مختلف الاستشفائية المؤسسات تستخدم ان شأنها من التي والطرق الاساليب معايير تطوير عملية في تساهم الاداء لقياس واعتمادها	31	1,7097	,69251
الى الاستشفائية المؤسسات تحتاج ومعرفة لقياس المؤشرات من مجموعة معرفة بهدف المحقق الاداء مستوى اعمالها في الحاصل التقدم	31	1,3548	,48637
المعلومات توفير على الاداء قياس يساهم المستفيدة الجهات لمختلف الضرورية منها الصحية وخاصة	31	1,5806	,62044
قدرة مدى عن الاداء قياس عملية تكشف استغلال على الاستشفائية المؤسسات اهدافها تحقيق في لها المتاحة الموارد	31	1,7097	,64258
احداث على الاداء قياس نظام يعمل للمؤسسات والخارجي الداخلي التوازن الاستشفائية	31	1,9677	,87498
وجميع المدراء الاداء قياس يساعد اتخاذ على المستشفى في الفاعلين المختلفة القرارات	31	1,6452	,75491
المؤسسات في الاداء قياس يساهم على الانحرافات تحديد على الاستشفائية اسبابها عن البحث من يسهل الذي النحو لها الضرورية المعالجات وتقديم	31	1,4516	,50588
تحسين على الاداء قياس نتائج تتعكس المؤسسات في والطبي الاداري الاداء ديناميا نظاما وجعلها الاستشفائية	31	1,8065	,47745
العاملين الافراد تجعل الاداء قياس عملية دائما يعرفون الاستشفائية المؤسسات في ان يفترض مما اقل ادأؤهم يكون متى عليه يكون	31	1,7419	,63075
R2	31	1,6710	,34660
N valide (liste)	31		

## الملاحق

الملحق رقم 09: دراسة الارتباط بين متغيري الدراسة

### Corrélations

		R1	R2
R1	Corrélation de Pearson	1	,145
	Sig. (bilatérale)		,436
	N	31	31
R2	Corrélation de Pearson	,145	1
	Sig. (bilatérale)	,436	
	N	31	31

الملحق رقم 10: إختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة الميدانية

### Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
R1	,101	31	,200 <sup>*</sup>	,954	31	,203
R2	,144	31	,100	,946	31	,118

\*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 11: إختبار فرق المتوسطين (Student T test)

### Statistiques de groupe

	المستجيب جنس	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
R1	ذكر	11	2,0758	,52368	,15790
	انثى	20	1,9500	,28664	,06410
R2	ذكر	11	1,6273	,25334	,07639
	انثى	20	1,6950	,39266	,08780

Test des échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test t pour égalité des moyennes								
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
									Inférieur	Supérieur
R1	Hypothèse de variances égales	3,881	,058	,870	29	,392	,12576	,14460	-,16999	,42151
	Hypothèse de variances inégales			,738	13,376	,473	,12576	,17041	-,24134	,49286
R2	Hypothèse de variances égales	1,842	,185	-,514	29	,611	-,06773	,13173	-,33715	,20169
	Hypothèse de variances inégales			-,582	28,081	,565	-,06773	,11638	-,30609	,17063

الملحق رقم 12: إختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

ONEWAY R1 R2 BY العمرية\_الفئة /MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Inter-groupes	,929	3	,310	2,398	,090
	Intragroupes	3,487	27	,129		
	Total	4,416	30			
R2	Inter-groupes	,338	3	,113	,932	,439
	Intragroupes	3,266	27	,121		
	Total	3,604	30			

ONEWAY R1 R2 BY العلمي\_المؤهل  
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Inter-groupes	,396	3	,132	,887	,460
	Intragroupes	4,020	27	,149		
	Total	4,416	30			
R2	Inter-groupes	,530	3	,177	1,553	,224
	Intragroupes	3,073	27	,114		
	Total	3,604	30			

ONEWAY R1 R2 BY الخبرة\_سنوات  
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Inter-groupes	,898	5	,180	1,276	,305
	Intragroupes	3,518	25	,141		
	Total	4,416	30			
R2	Inter-groupes	,199	5	,040	,292	,913
	Intragroupes	3,405	25	,136		
	Total	3,604	30			

ONEWAY R1 R2 BY الوظيفة  
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Inter-groupes	1,875	3	,625	6,642	,002
	Intragroupes	2,541	27	,094		
	Total	4,416	30			
R2	Inter-groupes	,025	3	,008	,064	,979
	Intragroupes	3,579	27	,133		
	Total	3,604	30			



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

Souk ahras, le

قسم: علوم التسيير

سوق أهراس، في

إلى السيد: حدير الحق بسنت المرحوم  
الجناب سيدي - المحيطة القبول  
سوق أهراس

الموضوع: طلب إجراء ترخيص ميداني

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء الترخيص  
بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل

3605 4317

3605 614 20

أسماء الطلبة

01 طراد زوجة سميرة

02 كافي شريما

تخصص: محاسبة وتدقيق السنة الجامعية: 2022/2023

شعبة: علوم تجارية ومهنية المستوى الثانية ما نتر

عنوان المذكرة:

التوصل لمسابقات المحاسبة في عهد القوائم المالية كآلية لقياس أداء المؤسسات العمومية المنتهية قارية  
- دراسة حالة -

مؤسسة الترخيص:

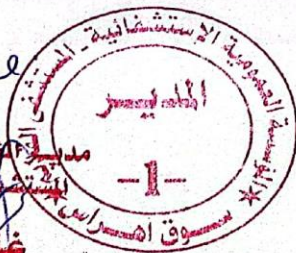
مدة الترخيص: من تاريخ 05/04/2022 إلى تاريخ 05/05/2022 على مستوى مصلحة: الحد براب الفوق للدراسات والبحوث

نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

مدير المؤسسة / رئيس المصلحة

مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية  
المستشفى القادوس - سوق أهراس -

عبدالمجيد أميين



رئيس القسم علوم التسيير  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
إعضاء: أميين فوسري



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

قسم: علوم التسيير

Souk ahras, le

سوق أهراس, في

إلى السيد: مديرة المؤسسة العمومية  
المستشارية لـ ابن رشد سوق أهراس

الموضوع: طلب إجراء تربص ميداني

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء التربص  
بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل

36054317

36056480

أسماء الطلبة

01 لمراد خوجة شبيبة

02 كافي شبيبة

شعبة: علوم مالية ومسابح المستوى الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق . السنة الجامعية: 2023/2022

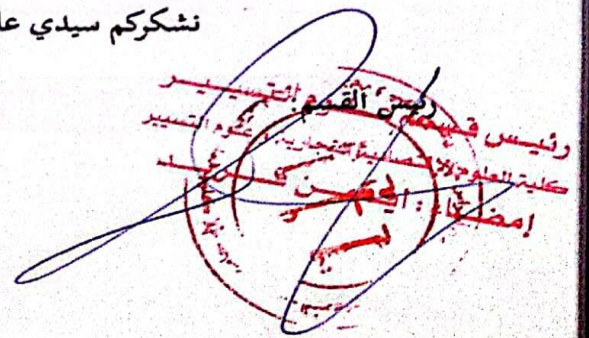
عنوان المذكرة:

التحول لـ أساس الإستراتيجيات المحتايين في عرف القوائم المالية كآلية لتقييم أدلة المؤسسة القومية الإستشفائية  
.. دراسة حالة -

مؤسسة التربص:

مدة التربص: من تاريخ 01.08.2023 إلى تاريخ 31/08/2023 على مستوى مصلحة: المديرية الفرعية للمالية والمواساة

نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.



Ministère de l'enseignement supérieur  
et de la recherche scientifique  
Université Mohamed-Chérif Messaadia Souk  
Ahras



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

قسم: علوم التسيير

Souk ahras, le

سوق أهراس، في

إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية  
المختصة بالأم والطفل خديجة  
بن بنور - سوق أهراس -

الموضوع: طلب إجراء تربص ميداني

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء التربص  
بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل

أسماء الطلبة

360543.17

01 طراد حوجبة مسميرة

360564.20

02 كافي بترهام

السنة الجامعية: 2022/2023

تخصص: محاسبة و تدقيق

شعبة: علوم مالية و دوائية المستوى ثانية ماستر

عنوان المذكرة:  
التحول في نماذج المستشفيات الخيرية في عرضها التوازن المالي كآلية لقياس أداء المؤسسات العمومية الاستشفائية  
- دراسة حالة -

مؤسسة التربص:

مدة التربص: من تاريخ 2023/01/01 إلى تاريخ 2023/03/01 على مستوى مصلحة: مكتب المين المين  
مكتب المين المين

نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا قائق الاحترام و التقدير.

مدير المؤسسة / رئيس المصلحة



مدير المؤسسة الاستشفائية المتخصصة  
الأم و الطفل خديجة بن بنور سوق أهراس  
امضاء: يحي قدادشنة

رئيس القسم: عبدالمجيد التسيير  
مدير العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
امضاء: أيمن بن بوعزيز



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

قسم: علوم التسيير

Souk ahras, le

سوق أهراس، في

إلى السيد: مدير المؤسسة التأسيسية

ادستشفائية هواريا

بو حديد لدراسة.

الموضوع: طلب إجراء تربص ميداني

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء التربص  
بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل

أسماء الطلبة

36 05 43 17

01 جراد صوبية سحرية

36 05 64 20

02 كافي ستيما

شعبة: علوم مالية ومحاسبة المستوى ثانية ماسترن تخصص: محاسبة وتدوين السنة الجامعية: 2023/2022

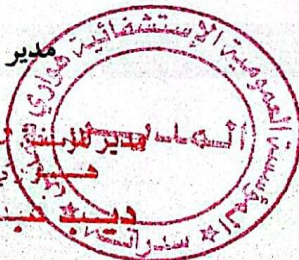
عنوان المذكورة:

الدخول لدراسة الاستحقاق للحاسب في عرصة القوائم المالية كآلية لقياس أداء المؤسسات الاقتصادية إلى استشفائية  
- دراسة حالة -

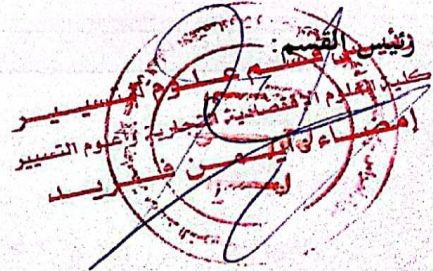
مؤسسة التربص:

مدة التربص: من تاريخ 2023/05/17 إلى تاريخ 2023/05/30 على مستوى مصلحة: المؤسسة الاقتصادية. الفرعية المالية  
والوسائل  
نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

مدير المؤسسة / رئيس المصلحة



المؤسسة التأسيسية  
ادستشفائية هواريا  
بو حديد لدراسة





كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

قسم: علوم التسيير

Souk ahras, le

سوق أهراس، في

إلى السيد: مدير المؤسسة العمومية  
إلى ستيفانية أولسنو فيبر 1954 تاورنة

الموضوع: طلب إجراء تربص ميداني

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء التربص  
بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل  
360 54317  
360 56420

أسماء الطلبة

01 حراد خوجة بهيرة  
02 كافي شيملا

شعبة: علوم ماثيو ومحاسبة المستوى ثانية ماستر تخصص: محاسبة ودقيق . السنة الجامعية: 2023/2022  
عنوان المذكرة: التحول لاساس الاستحقاق للطالب في عرض الفوائد المالية كإيئة لقياس أداء المؤسسة  
المهوية الاستشفائية - دراسة حالة

مؤسسة التربص:

مدة التربص: من تاريخ 11/01/2023 إلى تاريخ 30/01/2023 على مستوى مصلحة: المديرية العامة للمالية  
نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

مدير المؤسسة / رئيس المصلحة



عميد كلية العلوم الاقتصادية و التجارية  
و علوم التسيير  
الاستاذ الدكتور بن خديجة منصف