

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار
- دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة -

تحت إشراف:

د/ غزي محمد العربي

من إعداد الطالب

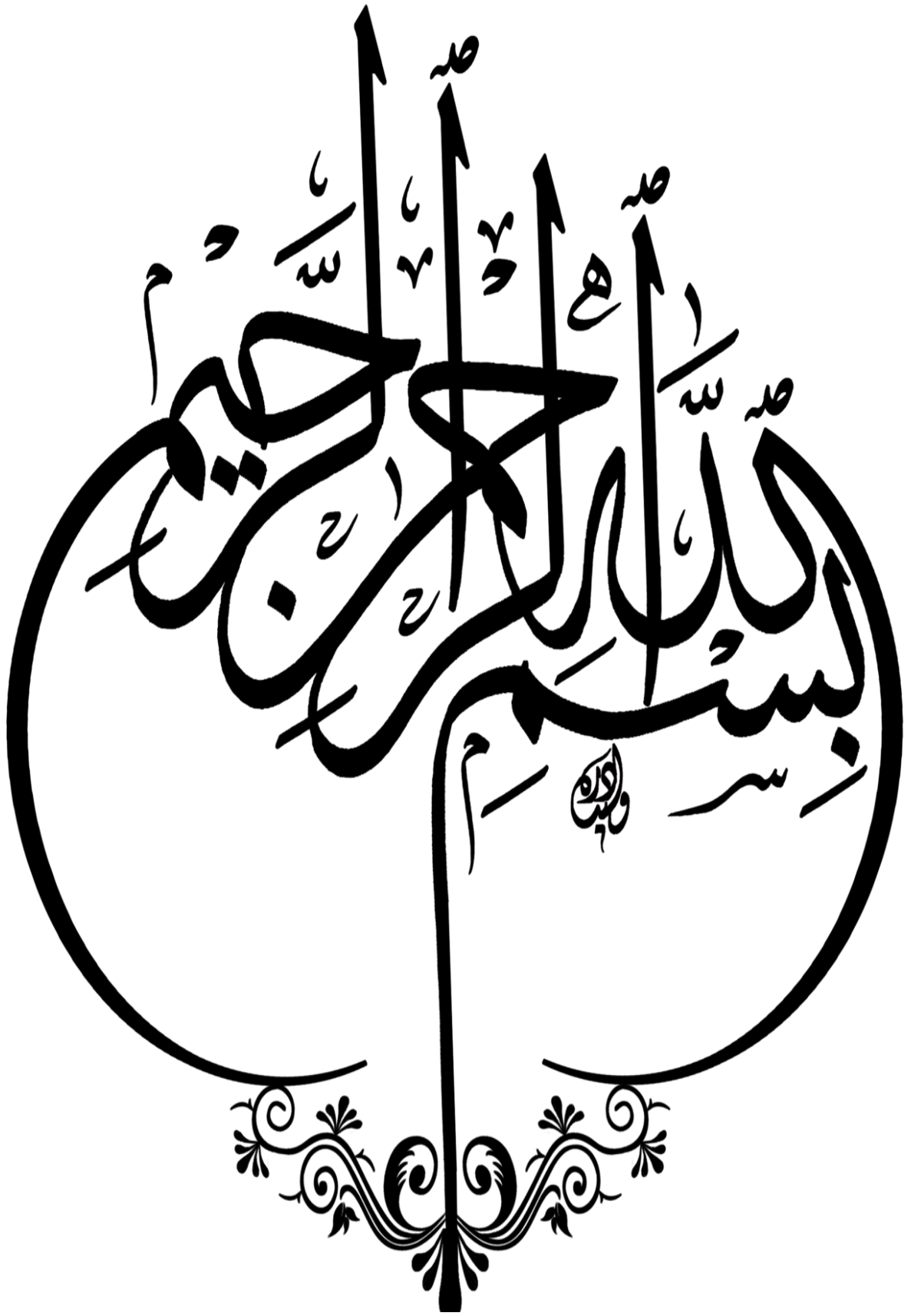
* بن أم هاني أيمن عبد الله

السنة الجامعية: 2020-2021

قال الله تعالى: " سَنُرِيهِمْ آيَاتِنَا فِي الْآفَاقِ وَفِي أَنْفُسِهِمْ حَتَّىٰ يَتَبَيَّنَ لَهُمْ أَنَّهُ

الْحَقُّ "

سورة فصلت الآية 53



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان



مصادقا لقوله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نشكر الله ونحمده حق الحمد على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع

ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعا

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا في هذا العمل الأستاذ

"غزي محمد العربي" الذي أشرف على هذا العمل المتواضع

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة وعلى موافقتهم مناقشة هذا العمل

كل الشكر والعرفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير

بجامعة محمد بوضياف المسيلة

وطاقمها الإداري وكل أساتذتها الكرام

كل الشكر والعرفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو كانت

بمساهمة صغيرة

إهداء

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما عز وجل:

"وقل رب ارحمهما لما ربياني صغيرا"

(الاسراء 24)

إلى والدي الكريمين

أمي الغالية التي تتمنى لي دائما المراتب العليا

أبي العزيز الذي يحثني دائما على طلب العلم،

أطال الله في عمرهما بدوام الصحة والعافية إن شاء الله.

إلى جميع أفراد عائلتي صغير وكبيراً

إلى كل من له الفضل في تربيتي وتعليمي، أساتذتي من الابتدائي إلى الجامعة،

إلى زميلاتي وزملائي في تخصص تدقيق ومراقبة التسيير الذي

أتمنى لهم كل النجاح والتوفيق في حياتهم المهنية.

إلى كل من حمل القلم وجاد بأخص الكلمة أهدي هذا العمل.

في الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل هذا العمل نفعاً يستفيد منه

جميع الطلبة المقبلين على التخرج... □



مقدمة



مقدمة:

إن أي نظام مهما كان نوعه يعتمد في تطبيقه على جملة من الأدوات التي تساعده في تأدية وظيفته والقيام بدوره الأساسي الذي وجد من أجله، لذلك يعتمد نظام مراقبة التسيير باعتباره نظام كباقي الأنظمة داخل المؤسسات الاقتصادية على جملة من الأدوات التي ساهمت فيها الأخرى في تثبيت ركائزه داخل المؤسسات وأصبح من الأنظمة الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها.

كما أن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير، إن التسيير الجديد اليوم للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، حيث تكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

أولاً: إشكالية الدراسة

➤ كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسييرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات؟

وانطلاقاً من الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير؟
- كيف يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام؟
- كيف تساهم مراقبة التسيير على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤل الرئيسي والاسئلة الفرعية ارتأينا أن نضع الفرضية التالية:

- مراقبة التسيير هي مجموعة من الإجراءات والعمليات تعمل على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات.
- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على اقتراح مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.
- إن لمراقبة التسيير دور محوري في المساعدة على اتخاذ القرارات من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء وتصحيحها في وقتها المحدد والملائم؛

ثالثا: أهمية الدراسة

تبرز أهمية البحث في مجمل العناصر الآتية الذكر:

- إبراز الأهمية المتعلقة بالموضوع من الناحية الموضوعية والأدوات المستخدمة؛
- تكمن أهميته في رقابة التسيير كأداة فعالة في كشف الانحرافات.

رابعا: أهداف الدراسة

- اقتراح جملة من التوصيات على ضوء النتائج التي سيسفر عنها البحث.
- التعريف بوظيفة مراقبة التسيير ومحتواها بالإضافة الى إبراز دور نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

تعود هذه الاسباب إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية منها:

- علاقة الموضوع بالتخصص؛

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا المجال؛

سادسا: منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا المنهج الوصفي باعتباره مناسب لعرض المفاهيم المتعلقة بدور مراقبة التسيير في المساعدة على اتخاذ القرارات. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على دراسة حالة مستشفى الزهراوي كجهة لربط موضوع البحث بالواقع العملي.

سابعاً: الدراسات السابقة

في إطار البحث المكتبي الذي رافق إعداد المذكرة، تم حصر بعض المواضيع التي تتقاطع مع دراستنا الحالة نورد منها كما يلي:

1. الدراسة الأولى: دراسة قبائلي زهرة، ممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة تكرير بكر - مستغانم، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2015/2014، حيث برزت أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- التركيز على عملية الرقابة في تحليل الانحرافات التي تكون محل التقييم؛
- التأكيد من مدى نجاعة وجدية الأدوات المستعملة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة التي تعتبر جوهر مراقبة التسيير؛

• التركيز على معايير قياس الكفاءة والفعالية في عملية اتخاذ القرار

2. الدراسة الثانية: دراسة بن حمدي سكينه، أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه - مستغانم، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2019/2018، حيث برزت أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولويات؛ وتعتبر هذه الأدوات أدوات مساعدة على اتخاذ القرار؛
- تسمح مراقبة التسيير بتصحيح التأثيرات والانحرافات في قياس الأداء ووضع تقديرات التي يراعي فيها القدرة على الإنجاز؛
- يجب رفع الأداء المالي للمؤسسة وزيادة قيمتها المضافة وبالتالي القدرة على المنافسة.

ثامنا: صعوبات الدراسة

- مرور البلاد بأزمة وبائية تتمثل في الفيروس كوفيد 19 وتأثيره بالجملة على كل المجالات؛
- توقف نشاط بعض المكاتب وبالأخص مما استحال معه البحث بشكل أكثر دقة.

تاسعا: حدود الدراسة

- **الحدود الزمانية:** طبقت الدراسة الميدانية خلال الفترة بين: ماي 2021 إلى غاية جوان 2021.
- **الحدود المكانية:** إن البحث التطبيقي يسعى إلى إسقاط مقاربات وصياغتها في الواقع العملي تكملة للجانب النظري، وبالتالي اقتصر المجال الذي اخترناه للدراسة الميدانية المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة.



الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

تمهيد

إن الاهتمام البالغ بالرقابة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض الرقابة الكاملة والشاملة يتمثل هذا النظام في مراقبة التسيير، ويعتبر من أهم الأنظمة التي تساعد على رفع أداء المؤسسة.

ولكي يؤدي وظيفته بشكل جيد ويقوم بدوره الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يصمم بطريقة تناسب المؤسسة وتعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزها داخل المؤسسة.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل بالشكل الآتي:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

المبحث الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها وتطورها، ومع الوقت أصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة من خلال مسارها الذي يتضمن إعداد الأهداف ووضع الوسائل مع متابعتها للتحكم في مسار النشاط وتصحيح الأخطاء والانحرافات إن حصلت وتحسين أداء المؤسسة ككل، ومن خلال هذا يتم التطرق في المطلب الأول إلى نشأة وظهور مراقبة التسيير، والمطلب الثاني تعريف مراقبة التسيير أما في المطلب الثالث يتضمن أنواع مراقبة التسيير.

المطلب الأول: نشأة وظهور مراقبة التسيير

بدأت أولى المؤشرات في ميدان مراقبة التسيير تظهر في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها، فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات، ووضع مراقبة على المنفذين، وإن كانت مبادئ وطرق التسيير قد زهت ما بين 1850-190 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجياً مع تطور احتياجات المؤسسة، أين وجد المسيرون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير لتحسين أدائها.¹

وحتى بداية السبعينات من القرن الماضي قامت المؤسسات الفرنسية التي طبقت نظام مراقبة التسيير بإتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي يميز بأنه:²

- مسار للتخطيط ولتسيير الموازنات ومراقبتها.
- بنية سليمة مجزأة عمودياً إلى مراكز مسؤولية.
- نظام قيادة يعتمد على المزاجية بين الأهداف والوسائل.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله تويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 42.

² صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 39.

ويمكن تحديد المراحل التي مرت بها مراقبة التسيير إلى أربعة مراحل وهي:¹

1. **المرحلة الأولى:** تمتد من سنة 1910 إلى غاية 1945، إذا كان الاهتمام في هذه الفترة منصبا على ترشيد العمليات الانتاجية القاعدية.
2. **المرحلة الثانية:** تمتد من سنة 1975 إلى غاية سنة 1968، وارتكز الاهتمام فيها على البحث عن الأمثلة والمؤشرات المالية.
3. **المرحلة الثالثة:** تمتد من سنة 1968 إلى غاية سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاعتماد بالأبعاد المتعددة لها.
4. **المرحلة الرابعة:** وتبدأ من سنة 1980 وترتكز على البعد الاستراتيجي والأدوات الاستراتيجية لمراقبة التسيير وتم ابتكار وتطوير أدوات وتقنيات تساعد على الرقابة في كل مرحلة من هذه المراحل.

ويمكن عرض ملخص عن أهم المراحل التي مرت بها تطورات مراقبة التسيير في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): يمثل مراحل تطور مراقبة التسيير

| تصور المؤسسة | تصور مراقبة المؤسسة |
|--------------------------|--|
| المقاربة الكلاسيكية | تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للانحرافات بين التوقعات والانجازات الفعلية بهدف تحديد المسؤوليات |
| مدرسة العلاقات الانسانية | مراقبة اجتماعية، اقتصادية، مشاركة واتصال وتحفيز |
| المقاربة النظامية | قيادة المؤسسة، نظام قائم بين الاتصال، المعلومات والأداء نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي والأهداف والأداء |

المصدر: صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: إدارة

أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 39.

¹ نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، لطلبة ماستر تدقيق محاسبي وإدارة المنظمات، مجمع البحوث والأوراق البحثية في ميدان العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص 2، www.benmoussamed.jimdo.com، تاريخ الاطلاع: 2020/01/21، على الساعة 11:25.

المطلب الثاني: تعريف مراقبة التسيير

قبل التطرق إلى تعريف مراقبة التسيير يجب التطرق إلى تعريف ومهام أو دور مراقب التسيير.

1- مفهوم مراقب التسيير: يقوم بتنفيذ وظيفة مراقبة التسيير شخص مؤهل لها يدعى

مراقب التسيير ولكن توكل إليه هذه المهمة لابد من أن يتميز بالخصائص التالية:¹

• **الكفاءة الذهنية:** ويقصد بها أن يكون مراقب التسيير القدرة على القيام بالتحاليل المناسبة وكذا التحلي بالنزاهة المهنية من أجل ضمان السير الحسن للعملية لابد من أن تكون هنالك علاقة جيدة بينه وبين باقي موظفي المنظمة وهذا كله يمكنه من العمل بفعالية والتنقل المستمر والمتكرر.

• **التكوين التقني:** أي أن يكون لمراقب التسيير شهادة دراسات عليا وأن يكون مسير وله دراية وعلم بتقنيات التنظيم والإدارة.

• **الخبرة:** أي أن يكون مراقب التسيير على علم بجوانب المنظمة وهذا يمكنه من الدراسة الشاملة والدقيقة لمختلف الوظائف فيها.

أ- مهام مراقب التسيير:

• تطوير نظام المعلومات وتعتبر من أهم المسؤوليات إذ تسمح بإعداد ومراقبة الخطط وكذلك الإمداد بالمعطيات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ القرار.

• المساهمة في التطوير الهيكلي وذلك باقتراح تقسيمات إلى الأجهزة أين يعبر عن الأهداف في شكل دوران رؤوس الأموال داخليا.

• استغلال نظام المعلومات حيث يقوم بتوضيح لمستعملي هذا النظام كيفية تصوره وكذلك إعداد المخطط على المدين القصير والمتوسط وكذلك مراقبة الإنجازات مقارنة مع أهداف

¹ فلاح عثمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2015، ص 24.

نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة بين الحين والآخر وتقديم الملاحظات والاقتراحات المناسبة.

- المشاركة في وضع الموازنات التقديرية لأنشطة المؤسسة المختلفة مما يساعد في ترشيد قرارات الإدارة العليا. وفي إيجاد التنسيق الكافي بين منفذ القرارات والنشاطات المختلفة.
- تحديد طرق التكاليف حيث يشارك مراقب التسيير في وضع معايير التكاليف للمنتجات مما يساعد على مراقبتها وتقييم أداء مراكز المسؤولية.

الدراسة الاقتصادية وذلك بطالب من الإدارات والأقسام حيث يمكن اختيار السياسة المحاسبية المناسبة مثل الساسة التجارية.¹

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية *Contrôle de gestion* والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني (التحقيق والتدقيق في مدى احترام المعايير، العقوبة) ومثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص ويبعدها كلياً عن هدفها واتجاهها الصحيح.²

أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية والتي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية (أكثر تحديداً من أمريكا الشمالية) *Management Control* والتي تعني: القيادة والتحكم في التسيير، والمتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية والبيع بدهاء ومثل هذا المعنى سيزيل الخوف ويشعر الأشخاص بالأمان ويجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك، وبالتالي سيجتازون قاعدة وخليّة مراقبة التسيير.³

¹ هواري معراج، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 11.

² نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 37.

³ نعيمة يحيوي، المرجع نفسه، ص 38.

2- مفهوم مراقبة التسيير

تعريف 01: حسب M.Gervais مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتحقق المسيرون أن الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالة وملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة، وأن المساعي والتوجيهات تسيير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة.¹

تعريف 02: هي نظام لتنظيم سلوك الفرد في ممارسة وظيفته وخاصة عندما تمارس في مجال المنظمة.²

تعريف 03: يعرفها A.Borland إن مراقبة التسيير هي إحدى الدواليب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة حيث تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة وإلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان داخل المنظمة متناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف.³

تعريف شامل: فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافها المسطرة والتأكد من تحقيقه، فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف.

وعليه فإن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية:⁴

- **الفعالية Efficience:** وتعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة.
- **الكفاءة Efficacité:** وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.
- **الملائمة Pertinence:** وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

¹ معوش هيثم، أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، قسم: العلوم المالية والمحاسبة، كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2020/2019، ص 10.

² محبوب أحلام، دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2014/2013، ص 11.

³ سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2016، ص 73.

⁴ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص 10.

وبذلك يمكن القول إن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها إذ تأخذ بعين الاعتبار جميع أقسامها أو المديرية فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. وضعت عدة تعاريف لمراقبة التسيير منذ ظهورها، وقد اختلف العديد من الباحثين في تفسيرهم لمعنى مراقبة التسيير نظراً للتطور الذي مرت به المؤسسات. ويمكن توضيح أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (02): تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة

| مفهوم المؤسسة | مفهوم مراقبة التسيير |
|--------------------------|---|
| النظرية الكلاسيكية | - مراقبة محاسبية ومالية - التركيز على التدقيق - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات |
| مدرسة العلاقات الإنسانية | - مراقبة اجتماعية واقتصادية - مراجعة اجتماعية - مشاركة، تحفيز، اتصال |
| مدخل النظم | - قيادة المؤسسة - نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء - نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي، الأهداف والأداء |

المصدر: عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 08.

المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية.

1. من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ ونجد:

أ- الرقابة القبليّة: هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية، حيث

تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة التقديرية والنتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر مراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

ب- **الرقابة الآتية:** أثناء الإنجاز وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم انجازه بالموصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

ج- **الرقابة اللاحقة (البعديّة):** تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية أو أيام محددة، لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.¹

2. **من حيث التنظيم:** هناك ثلاثة أنواع حسب هذا المعيار:

أ- **المراقبة المفاجئة:** وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد، وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

ب- **المراقبة الدورية:** وتكون على شكل دورات أسبوعية، شهرية وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

ج- **المراقبة المستمرة:** تكون طوال أيام السنة، دائمة لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

3. **من حيث المصدر:** وهناك نوعان من مراقبة التسيير:

¹ محمد خليل وعبد الحميد أحمد ومنى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، 2012، ص 04.

أ- **المراقبة الداخلية:** وهي المراقبة الذاتية أي *Autocontrôle* تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة.

تقوم هنا وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساساً إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي؛
- مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط؛
- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي؛
- تقدير حصة المؤسسة في السوق؛
- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

ب- **المراقبة الخارجية:** هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.¹

4. من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

أ- **على مستوى الأفراد:** تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر...

ب- **المراقبة على الأنشطة الوظيفية:** وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

¹ ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ج- المراقبة على أداء المؤسسة الكلي: ومن خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

5. حسب مستويات الرقابة:

أ- الرقابة الاستراتيجية: وهي مجموع الإجراءات التي تحددها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، ويتم وضع الاستراتيجية العامة الكلية واختياراتها التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، والخيارات الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

ب- مراقبة التسيير: والتي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الاستراتيجية موضع وقيد التنفيذ، وتكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الاستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى وتكون عادة سنة، تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي ويتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة: برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها، وتقييم الأداءات، والهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:¹

• بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة وأهداف المنظمة فنقوم مراقبة التسيير بتقليل وتقليص الفوارق الفجوة.

• بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

• وحسب bouquin فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية:

- ضمان التوافق بين الاستراتيجية والعمليات اليومية.

- بحث الأفراد على تطبيق استراتيجية المؤسسة.

¹ ناصر دادي عدون، المرجع نفسه، ص 22.

- تتميط نمذجة العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.
 - ج- **المراقبة الوظيفية:** مراقبة المهام هي التي تضمن أن المهام الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية في أجل قصير المدى.
 - **الكفاءة:** يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعية.
 - **الفعالية:** مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات.
- توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتموين، مراقبة المخزونات، مراقبة النوعية، المحاسبة التحليلية والأجور، تسيير الخزينة. وتكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المنظمات حسب الدورات والتي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير.
- وفي إطار هذا التقسيم، تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الاستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الاستراتيجية.¹

¹ الطاهر أبو طالب، مراقبة التسيير في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2002، ص 27.

المبحث الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير

المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من ادارات المنظمة الاقتصادية منذ امد طويل وذلك للأسباب التالية¹:

- تعقد وتشعب نطاق الاعمال جعل الادارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات؛

- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الاخطاء والغش.

- التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بكفاءة مطلوبة ، حيث ان مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني وذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من ابداء الراي المهني السليم عن وضعية المنظمة ، وهذا يعني ان على المراقب ان يهتم بخصائص الجودة للأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة ومن ثم تصميم الاختبارات، التفصيلية التي تمكنه من الحصول على ادلة وقرائن اضافية تمكنه من ابداء الراي المهني السليم عن اداء المنظمة ومدى وصولها لأهدافها.

- تحقيق العدالة حيث تعمل مراقبة التسيير على متابعة اداء العاملين على المستوى مراكز المسؤولية، مما يساعد في معرفة المقصرين من العاملين وتشجيع العمال الذين يبذلون الجهد.

- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب.

- تساهم في تغيير وتعديل الخطط والبرامج وذلك عن طريق النظر الى ظروف التشغيل الفعلي.

¹ شلابي عطرة، إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتفعيل أنظمة مراقبة التسيير في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2014/2015، ص ص 55-56.

المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وأن هذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه.¹

ومن بين الأهداف الفرعية التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها:²

- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال.
- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال.
- مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة.
- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعية والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية.
- تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها.
- اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.
- مراقبة الوضع المالي والموارد المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد.

كما يمكن إجمال أهداف مراقبة التسيير في العناصر التالية:³

- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الموازنات التقديرية.

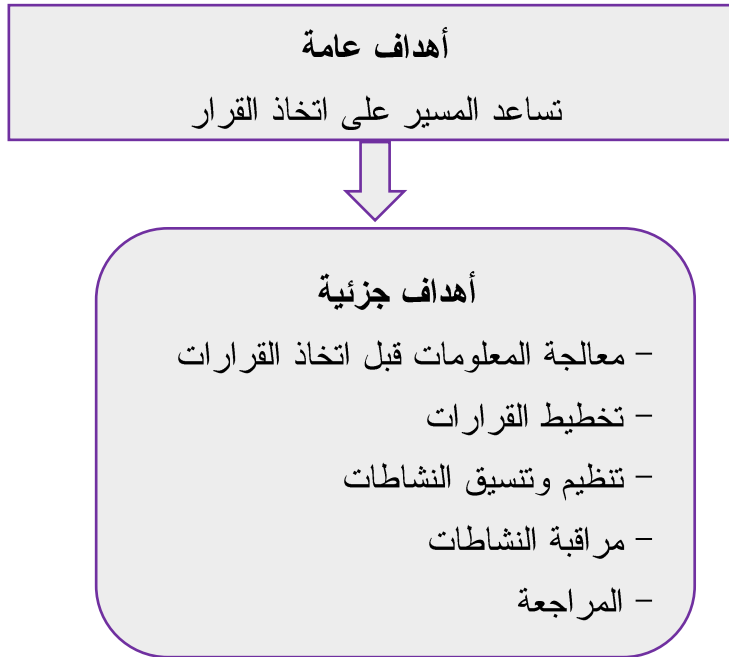
¹ Michel Gervais, contrôle de gestion, édition Dund, Paris, 1976, P16.

² Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'Enterprise, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000, P345.

³ Michel Gervais, Contrôle de gestion, édition Dund, Paris, 1976, P17.

- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الاهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة من اجل تحسين الفعالية لابد من ديناميكية أنظمة المعلومات.
- الوقوف عند نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
- تحقيق الفعالية ويعتبر المبدأ الاساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية تم مقارنة ما خطط له وما تم تحقيقه.

الشكل رقم (01): يمثل الأهداف العامة والجزئية بمراقبة التسيير



المصدر: عبد الرحمان هباج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة ماستر أكاديمي غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2001، ص 34.

المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير مهام عديدة ومختلفة يمكن إيجازها في النقاط التالية:¹

1- **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الاداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي تعاني منها الافراد إنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الاجر، مكافأة، عقوبات... الخ

مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي يحقق عن طريق جملة من الخصائص:

أ- **المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.

ب- **عدالة التوزيع:** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

ج- **عدالة التعاملات:** إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة، اتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

¹ ليندة عزري، نظام مراقبة التسيير ودوره في عملية اتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2015، ص 26.

2- مراقبة الجودة: إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.

إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة مرجعية التنظيم الدولي ISO وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

3- إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
- تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ مثل: استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.¹

4- التنسيق الهيكلي: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل متماسك وذلك لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

- وضع الأهداف.
- وضع الميزانيات.
- وضع الميزانيات.
- وضع مؤشرات للتقييم.

¹ محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، مركز الأبحاث الاقتصادية، www.rr4ee.net، تاريخ الاطلاع: 2020/02/19 على الساعة 12:15.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن الإطار النظري لمراقبة التسيير نستخلص أن هذه الاخيرة تهدف إلى تجنيد الطاقات للاستخدام الامثل والفعال للموارد من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وفقا لاستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بقياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا، وكذلك الانحرافات واستخراج الفروقات ثم اتخاذ القرارات والتدابير اللازمة لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا، كما نشير في الأخير إلى أن تطبيق مراقبة التسيير لا تتم إلا بوجود عدة وسائل وأدوات رقابية سواء كانت تقليدية أو حديثة لتستخدمها معظم المؤسسات الاقتصادية بحسب نشاطها وحجمها.

وفي الأخير يمكن القول بأن نظام مراقبة التسيير ذلك النظام الذي يحتل ال صدارة فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح.



الفصل الثاني

أدوات مراقبة التسيير والأدوات المساعدة
على اتخاذ القرار

تمهيد:

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.

وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة تلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير لأنها تمد بمختلف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، فهي تقوم بحساب التكاليف الخاصة بكل منتج و كذلك حساب النتائج المحققة، كما تساهم في وضع الموازنات التقديرية.

أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء، فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ليتم تحديد الانحرافات وأسبابها، وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنة.

تنتج المحاسبة التحليلية ومراقبة الموازنات معلومات تفصيلية وشاملة عن نشاط المؤسسة، وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة وهذا ما تحققه لوحات القيادة.

و سنحاول في هذا الفصل التعمق أكثر في هذه الأدوات.

المبحث الأول: المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها

التعريف الأول:

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها طريقة لمعالجة المعلومات وهي تهدف من جهة

إلى:

- معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة.

- تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول (الجرد الدائم للمخزونات).

- تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمنتجات و مقارنتها بأسعار البيع.

و من جهة أخرى إلى:

- وضع التقديرات الخاصة بالتكاليف و المنتجات.

- توفير المعلومات الضرورية للتسيير وكل العناصر التي تسمح بتوضيح عملية اتخاذ القرارات.¹

التعريف الثاني:

المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف

تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية.²

* الأهداف الكبرى للمحاسبة التحليلية

من التعاريف السابقة يمكن تصنيف أهداف المحاسبة التحليلية إلى ثلاث أهداف

كبرى و هي³:

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 77.

² المرجع نفسه، ص 78.

³ Arnaud Diaz، Essentiel sur gestion، Comptabilité analytique et gestion budgétaire، Lyon، L'hermès، 1992،P9.

أ - قياس تكاليف التسيير:

فيما يخص الإنتاج أو العمل المنجز من أجل الوصول إلى تحديد نتائج النشاط، هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تتجح المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة في حساباتها، متابعة تطور

هذه التكاليف عبر الزمن والمقارنة التي يمكن إجراؤها بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية، و هذا ما تحققه

المحاسبة التحليلية².

ب - مراقبة التسيير:

إن الهدف الثاني للمحاسبة التحليلية يتمثل في مراقبة التسيير، فلم يعد يكفي في اقتصاد السوق أن تعرف المؤسسة كيف تبيع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها مع ما يطلبه السوق وكذلك على السيطرة على كل الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

تعمل المحاسبة التحليلية على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتوجات، أو مجموعة المنتوجات المتشابهة وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا.

كما أن معرفة التكاليف بفضل المحاسبة التحليلية يسمح بإدراج مفهومها معياريا في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبة الضرورية للمراقبة الموازنية وفي هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدوات مراقبة التسيير.

ج - المساعدة على اتخاذ قرارات التسيير:

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة. فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما، يتطلب دراسة الملف تجميع معلومات محاسبية تخص هيكله التكاليف، وعلى سبيل المثال: هل من الأفضل تصنيع جزء من المنتج النهائي داخل المؤسسة أو التنازل عليه إلى شركة أخرى؟ هل يجب شراء شاحنات النقل أم يجب استئجارها؟ كل هذه الدراسات تتطلب تحليلاً مقارنة للتكاليف.

المطلب الثاني: دراسة التكلفة وسعر التكلفة

1- تعريف التكلفة: التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموع منتوجات، أو خدمة أو مجموع خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع¹.

2- أنواع التكاليف: يمكن تقسيم التكاليف حسب عدة معايير كما يلي:²

- حسب محتوى التكاليف: كل تكلفة محسوبة يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء المتعلقة بالعنصر المدروس (تكاليف كلية) أو فقط التكاليف التي لها مميزات خاصة (تكاليف جزئية) مثل التكاليف الناتجة عن تغير المنتج (تكاليف متغيرة) أو الأعباء التي لها علاقة مع المنتج (تكاليف مباشرة).

- حسب زمن حساب التكاليف: فإذا كانت التكاليف محددة مسبقاً يطلق عليها التكاليف المعيارية أو التقديرية، أما إذا حددت لاحقاً فيطلق عليها "التكاليف الحقيقية" والمقارنة التي تتم بين هاتين التكاليفتين تؤدي إلى استخراج الانحرافات.

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مرجع سبق ذكره، ص 93.

² Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3ème Edition, Paris, Dunod, 1996, Tome1, P12.

- حسب حقل تطبيق التكلفة المدروسة: و هنا يمكن التمييز بين عدة أنواع:
- أ- التكلفة حسب الوظيفة الاقتصادية: وتتمثل في تكاليف الشراء، الإنتاج، التوزيع.
- ب- التكلفة حسب وسائل الاستغلال: مخزن، جناح أو جزء من الجناح، مصنع، ورشة، موقع عمل، مكتب.
- ج- التكلفة حسب الإنتاج (نشاط الاستغلال): مجموعة، عائلة منتجات، مرحلة تصنيع منتج.
- د- التكلفة حسب المسؤولية: وهي مجموعة الأعباء التي توكل إلى شخص ما (مدير، رئيس مصلحة).
- هـ- تكاليف أخرى: حسب المنطقة أو حسب مجموعة الزبائن.
- ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): أنواع التكاليف

| حسب المضمون أو المحتوى | حسب الزمن | حسب حقل التطبيق |
|------------------------|------------------|-----------------|
| * تكاليف كلية؛ | * تكاليف تقديرية | * الوظائف |
| * تكاليف جزئية؛ | * تكاليف حقيقة | * الوسائل |
| - تكاليف متغيرة | | * الإنتاج |
| - تكاليف مباشرة | | * المسؤوليات |
| | | * أخرى |

Source : Christian Goujet, Christian et Chritiane Raulet, Op cit, P13.

- 3- تعريف سعر التكلفة: سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أ، خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع).¹

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1990، ص 14.

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية

المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

للموازنات التقديرية تعاريف كثيرة تعددت بتعدد مراحل تطورها وهذه بعضا منها:¹

✓ يعرف horngren الموازنة التقديرية بأنها (تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة) نلاحظ أن التعريف اقتصر على الكميات فقط وأهمل جانب القيم في حين أن الموازنة التقديرية تشمل الجانبين في آن واحد.

✓ أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة التقديرية بأنها (تقدير قيمى لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد) يركز هذا التعريف على جانب القيمة للموازنة ويغفل الجانب الكمي لها.

✓ ويعرفها معهد التكلفة والمحاسبين بانجلترا بأنها (خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحميلها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين).

✓ تعرف الموازنات التقديرية كذلك بأنها (تكوين الخطط الخاصة لفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بأرقام وهذه الأرقام قد تكون في شكل مبالغ مالية أو ساعات عمل أو وحدات إنتاج... أو إي مقياس رقمي آخر).

✓ كما تعرف كذلك بأنها (خطة العمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبين توزيع المسؤوليات بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب إتباعها).

✓ وعلى نفس السياق يعرف gordon الموازنات التقديرية بأنها (خطة تفصيلية محددة مقدما للإعمال المرغوب تنفيذها وتوزيعها مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع).

نلاحظ من خلال التعريفين الأخيرين أن الموازنة التقديرية هي وسلمية:

¹ نعيمة يحيوي وزكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، ط01، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 171-173.

- للتخطيط نظرا لكونها خطة العمل المحددة مقدما
- للتنظيم باعتبارها محددة وموزعة للمسؤوليات
- للرقابة لأن قبول المسؤولية معناه قبول المحاسبة والمراقبة معا
- لتقييم الأداء لأن المراقبة تعني مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومنه تقييم الأداء وتقويته بعد ذلك

تعريف شامل: على ضوء التعارف السابقة يمكننا أن نعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه واحترامه لبلوغ الهدف المنشود كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات المراقبة وتقييم الأداء.¹

- بالاستناد إلى التعاريف السابقة يمكن حصر خصائص الموازنات التقديرية في النقاط التالية:
- يتم التعبير عن الموازنات بأرقام هذه الأخيرة تكون في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات.
- تتميز الموازنات التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.
- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.
- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.
- مساهمة كل المستويات الإدارية في إعدادها باعتبارها المنفذ للموازنة التقديرية وحتى يساعد في تحقيق أهداف الموازنة.
- بمثابة المسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.
- نظاما للمعلومات.
- وسيلة لاتخاذ القرارات.
- أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

¹ نعيمة يحيوي وزكية مقري، المرجع نفسه، ص 172.

- تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطة الآن (تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى يتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء).

المطلب الثاني: الموازنة التقديرية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

تساهم الموازنة التقديرية في تحسين أداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الاستعانة بها كأداة للتخطيط؛ الرقابة عن طريق مقارنة ما تم التخطيط له بما تحقق فعلا، حيث تعرف الرقابة بأنها "تتمثل في مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف، وكذا معالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف".¹

وسوف نوضح من خلال هذا المطلب مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك بعرض المراحل الثلاثة الرئيسية للرقابة على الأداء المالي باستخدام الموازنات التقديرية.

1- حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء المالي

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة الظاهرة في الموازنات التقديرية المختلفة، وانساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء اكانت ايجابية أو سلبية وذلك وفقا للمعادلة التالية:²

$$\text{الانحرافات} = \text{النتائج الفعلية} - \text{النتائج المقدرة}$$

في هذه المرحلة يتم إعداد تقارير الأداء المالي وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر الانحرافات؛ على أساس شهري وبتابع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سريا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 12.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 287.

على مدار السنة، ويختلف تصميم تقارير الأداء المالي باختلاف المؤسسات وأنشطة وأساليب الإدارة فيها، غير أنه يمكن الارتكاز إلى مجموعة من الضوابط الواجب توافرها في تقارير الأداء المالي وهي: ¹

• أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة ومستوى الرقابة المطلوب فيها، وهذا يعني أن يكون هناك تقرير الأداء المالي مفصل لكل مركز مسؤولية على حدى، بدءاً بالمستويات الدنيا، إلى أن يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا؛

• أن تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة؛

• أن تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك في الموازنة مع احتساب الانحرافات وذلك لكل شهر ومن بداية السنة ولتاريخه؛

• أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها وتفصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي، الأمر الذي يعني أن يلبي التقرير احتياجات مستخدمة على صعيد التقييم واتخاذ القرارات والتي تختلف باختلاف المستوى الإداري للمستخدم وطبيعة مسؤوليته عن النشاط موضوع التقدير؛

• أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة " شهر كحد أدنى"، علماً بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية وأحياناً يومية؛

• أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب وذلك لتمكن من اتخاذ القرارات التصحيحية، بما أنه من خلال الموازنة التقديرية للمبيعات تمكنا من تحليل انحراف المبيعات وانحراف الانتاج.

❖ **تحليل انحراف المبيعات:** يقصد بانحراف المبيعات الفرق بين قيمة المبيعات المخططة المدرجة بالموازنة التقديرية وقيمة المبيعات الفعلية، وهذا الفرق يرجع إلى: ²

• اختلاف كمية المبيعات الفعلية عن كمية المبيعات المخططة؛

¹ المرجع نفسه، ص 288.

² عبد الرحمان توفيق، التخطيط المالي وإعداد الموازنات، دار وائل للنشر، مصر، 2007، ص 62.

• أو/ اختلاف سعر بيع الوحدة الفعلي عن سعر بيعها المخطط؛

يطلق على السبب الأول انحراف كمية المبيعات، كما يطلق على السبب الثاني انحراف سعر البيع.

ويتم حساب هذين الانحرافين كما يلي: ¹

1. انحراف الكمية:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المقدرة}) * \text{السعر المقدر} = \Delta \text{ الكمية} * \text{السعر}$$

2. انحراف السعر:

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المقدر}) * \text{الكمية الفعلية} = \Delta \text{ الكمية} * \text{الكمية}$$

2- مرحلة تحليل الانحرافات

يقصد بتحليل الانحرافات تحديد الفروق والاختلافات بين تقديرات الموازنة والبيانات الفعلية عن نفس الفترة والتعرف على أسباب هذه الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.²

والانحرافات بصفة عامة تنقسم إلى قسمين:³

أولاً: انحرافات بسيطة: وهي التي يمكن تجاهلها وإهمالها نظراً لأن الوقت المستغرق في تحليلها ومعرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية اتلافها مستقبلاً يمكن أن تكون تكلفته عالية، والتالي من الأحسن تجنب تحليلها وعدم التركيز عليها.

¹ فريد شناف، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2020، ص 58.

² يحي محمد أبو صالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار الأمين، مصر، 2002، ص 183.

³ أحمد ماهر، الخطط والسياسات والاستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، مصر، 2012، ص 327.

ثانياً: انحرافات كبيرة: وهي التي تؤثر على الأداء للمؤسسة وبالتالي لا يمكن إغفالها، بل تحليلها ومعرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها ومحاولة تفادي سلبياتها مستقبلاً، وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم واقعية الخطة أو عدم كفاءة التنفيذ، فعدم واقعية الخطة سببه:

- تنبؤ غير دقيق بالمستقبل؛
- عدم التقدير السليم للإمكانيات؛
- تغيرات غير متوقعة الظروف.

ويمكن معالجتها عن طريق:

- إدخال تعديلات جزئية سريعة في الموازنة الحالية؛
- تعديل أنظمة التنبؤ وأنظمة التخطيط.

وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ والتي أسبابها ما يلي:

- قصور في بعض الأقسام؛
- قصور في بعض الفروع؛
- قصور في بعض الأفراد؛
- عدم توفر الموارد.

ويمكن معالجتها عن طريق:

- التحفيز أو العقاب؛
- تغيير في المناصب أو الأفراد؛
- تغيير في أنظمة وساعات العمل؛
- تغيير في سياسات المشروع مثل الأسعار.

3- مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية

إن تحديد معايير الأداء المالي ثم تقييمها وحساب الانحرافات من خلال مقارنتها بالانحرافات قد تعطينا نتائج تؤدي في غالب الأحيان إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية.

وتمثل الإجراءات التصحيحية المرحلة الأخيرة؛ حيث تقوم الإدارة ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات المؤثرة في الأداء الفعلي وجعله يتباين عن المعايير الموضوعية، وقد تتضمن هذه الإجراءات بتعديل المعايير أو القيام بتغيير الاستراتيجيات، لذلك إن هذه العملية تشمل على مرحلتين هما: تحديد أسباب الانحرافات والقيام بالتصرفات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات.¹

حيث يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ويتطلب ذلك:²

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين سواء كان من خلال مطالباتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معه مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، سواء كانت انحرافات إيجابية أو سلبية؛
- اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات؛
- متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، وقد تشمل ذلك:
 - القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع؛
 - التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقا؛
 - تعديل الاستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك؛
 - إعادة النظر في الموازنات الموضوعية إذا ما كانت هناك ضرورة ذلك.

¹ فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمن عبد الله الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، الطبعة 04، دار وائل للنشر، 2008، ص ص 216-217.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن أدوات مراقبة التسيير والأدوات المساعدة على اتخاذ القرار نستخلص إلى أن المحاسبة التحليلية يمكنها أن تحدد كيفية تطور التكاليف في المستقبل وذلك من طريق التكاليف المعيارية والتي يمكن اعتمادها في اتخاذ القرار. واعتباراً من اللحظة التي تبنى فيها النظرة التقديرية يمكننا أن نتصور سياقاً خاصاً لتحضير اتخاذ القرار وهو المسار الموازي، وبالفعل فإنه أثناء المناقشة الموازية يتم الحزم في الخيارات الأساسية: تصنيع المنتج أو التنازل عنه لمؤسسة أخرى، شراء التجهيزات أو كراءها، الانطلاق في نشاط جديد.

كما أن الاعتماد على المحاسبة التحليلية والتسيير الموازي فقط غير كافي لأن المعلومات الناتجة عنهما تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة، لهذا السبب لابد من استعمال لوحات القيادة باعتبارها تضم المعلومات المالية وغير المالية، وكذلك باعتبارها أداة تلخيصية تسهل عملية اتخاذ القرارات بسرعة وفي الأوقات المناسبة.



الفصل التطبيقي
دراسة حالة المؤسسة العمومية
الاستشفائية بالمسيلة

تمهيد:

بعد العرض النظري الذي قمنا من خلاله بالتعرف على الجوانب النظرية لمراقبة التسيير الذي يحمل في طياته جملة من الخصائص التي تعود بالنفع على المؤسسات الاقتصادية والاستشفائية، وتعرفنا أيضا على أدوات مراقبة التسيير، فتطبيق أدوات مراقبة التسيير على المؤسسات الصحية الذي يعتبر عنصر فعال للرفع من مستوى الخدمات المقدمة من طرفها وذلك لما له من دور في الارتقاء بأداء العاملين فيها وكذا بجودة خدماتها، لذلك سنحاول في هذا الفصل توضيح تبني أنظمة مراقبة التسيير من قبل المؤسسات الصحية العمومية، حيث نقوم بالربط بين الدراسة النظرية والواقع العملي ولدراسة هذا الجانب اعتمدنا التطبيق على مؤسسة صحية هي المؤسسة الاستشفائية العمومية بالمسيلة واستخلاص النتائج المتعلقة بالدراسة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الاستشفائية الزهراوي

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة ما هو إلا واحد من بين مئات المؤسسات الصحية التابعة للدولة والتي لطالما قامت ولا تزال تقوم بعمل نبيل ألا وهو حماية وعلاج المواطنين من مختلف الأمراض المنتشرة وتقوم أيضا بعمليات التوجيه وتقديم النصائح والفحوصات الطبية والجراحية، ويعتبر من ضمن المؤسسات الهامة في الولاية لخدمة الشعب، ويحتوي على عدة مصالح:

الإطار القانوني:

تم إنشاء القطاع الصحي بالمسيلة بموجب القرار رقم 310 الصادر بتاريخ: 1981/07/14 المتضمن إنشاء القطاع الصحي بالمسيلة.

بموجب المرسوم رقم: 81-242 المؤرخ في 1981/09/05 المتضمن إنشاء القطاعات الصحية تنظيمها وسيرها الذي حول القطاعات الصحية إلى مؤسسات عمومية ذات طابع إداري.

بموجب المرسوم: 140/07 المؤرخ في 2007/05/19 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية تم تحويلها من قطاع صحي إلى مؤسسة عمومية استشفائية.

المطلب الثاني: موقع المؤسسة

تقع المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة طريق برج بوعريريج الجهة الشمالية بمدينة المسيلة المساحة الإجمالية: تقدر ب: 38200 م² منها 7148 م² مساحة مبنية و 31052 م² مساحة غير مبنية يحتوي على 380 مكتب و 7 مواقع سكنية و 6 مواقع مختلفة مكون من أربع طوابق بقيمة 200 مليون دينار جزائري.

تنظيم المصالح الاستشفائية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية:

يشمل التنظيم المؤسسة العمومية الاستشفائية، الموضوعة تحت سلطة المدير إلى أربع مصالح كما يلي:

الجدول رقم (04): يوضح مصالح المؤسسة الاستشفائية العمومية الزهراوي

| المصالح العامة | المصالح التقنية | المصالح الاستشفائية | المصالح الادارية |
|---------------------|-----------------------|---------------------|------------------|
| - المخزون | - مركز الأشعة | - مصلحة الطب | - مديرية المالية |
| - المطبخ | - قسم الجراحة | الداخلي | والوسائل |
| - حضيرة السيارات | - الصيانة المركزية | - مصلحة الجراحة | - مديرية المصالح |
| - الصيانة العامة | - المخبر المركزي | العامة | الصحية |
| - قسم الغسيل | - الطب المنزلي | - مصلحة طب | - مديرية الصيانة |
| - ورشة صيانة | - التشخيص بالمنظار | الأطفال | والعتاد الطبي |
| المركبات | - قسم حفظ الجثث | - مصلحة الطب | - مديرية الموارد |
| - ورشة صيانة العتاد | - خلية طب السرطان | الشرعي | البشرية |
| الطبي | - مركز الكشف التلقائي | - مصلحة جراحة | |
| | - مصلحة طب أمراض | ORL | |
| | الكلية وتصفية الدم | - مصلحة الأمراض | |
| | - المركز الولائي لنقل | المعدية | |
| | الدم | - الاستعدادات | |
| | | الطبية الجراحية | |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الاستشفائية العمومية الزهراوي.

مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية:

- تتكفل المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة في مجال نشاطه بشكل منسجم ومنظم
- بحاجيات السكان الصحية وفي هذا الإطار يقوم بالمهام التالية:
- يضمن توزيع الإسعافات وبرمجتها،
- ينظم البرامج الوطنية والجوهرية والمحلية للصحة والسكان،
- يساهم في ترقية المحيط وحمائته في مجالات الوقاية والنظافة الصحية ومكافحة الأمراض والآفات الاجتماعية،
- يساهم في إعادة تأهيل مستخدمي المصالح الصحية وتحسين مستواهم.

المطلب الثالث: هيكل المؤسسة.

- المدير

1- المديرية الفرعية للمستخدمين

* الأجور

* مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات

* مكتب التكوين

2- المديرية الفرعية للمالية والسائل

* مكتب الميزانية

* مكتب الصفقات العمومية

* مكتب الوسائل العامة والهيكل

3- المديرية الفرعية للصيانة والتجهيز

* مكتب صيانة التجهيزات المرافقة

* مكتب صيانة التجهيزات الطبية

4- المديرية الفرعية للمصالح الصحية

* مكتب تنظيم ومتابعة النشاطات الصحية وتقييمها.

* مكتب التعاقد وحساب التكاليف

* مكتب القبول

الشكل رقم: (02) يوضح هيكل المؤسسة محل الدراسة



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الاستشفائية العمومية الزهراوي .

- المستخدمين

تتكون المؤسسة الاستشفائية الزهراوي بالمسيلة من 583 عامل بما فيهم 126 عامل مهني و 29 حارس و 22 سائق و 64 عامل إداري بما فيهم العمال الإداريون التقنيون و 29 طبيب عام و 35 ممارس متخصص و 216 عامل شبه طبي بفئات وتخصصات مختلفة.

المبحث الثاني: الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التصوير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المسيرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات وهذا ما سنتعرف إليه في هذا المبحث.

* أهداف المحاسبة التحليلية: من التعاريف السابقة يمكن تصنيف أهداف المحاسبة التحليلية إلى ثلاثة أهداف كبرى وهي :

1- قياس تكاليف التسيير: فيما يخص الإنتاج والعمل المنجز من أجل الوصول إلى تحديد نتائج النشاط، هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تنتج المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكاليف في حساباتها، متابعة تطور هذه التكاليف عبر الزمن والمقارنة التي يمكن إجراؤها بين لتكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية، وهذا ما تحققه المحاسبة التحليلية.

2- مراقبة التسيير: إن الهدف الثاني للمحاسبة التحليلية يتمثل في مراقبة التسيير فلم يعد يكفي في اقتصاد السوق أن تعرف المؤسسة كيف تباع المنتجات والخدمات لتحقيق النجاح،

فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها مع طلب السوق وكذلك السيطرة على كل الشروط الداخلية للاستغلال، وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

تعمل المحاسبة التحليلية على مراقبة مردودية مختلف الأقسام (الوحدات في المؤسسة)، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا.

كما أن معرفة التكاليف بفضل المحاسبة التحليلية يسمح بإدراج مفهوم معياري في التسيير أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية (الموازنية)، فهذه المقارنة تسمح بتحديد الفروقات الموازنية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازنية وفي هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدوات مراقبة التسيير.

3- المساعدة على اتخاذ قرارات التسيير: تقدم المحاسبة التحليلية معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ القرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة، كلما اقدمت المؤسسة في مشروع ما يتطلب دراسة الملف تجميع معلومات محاسبية تخص هيكله التكاليف وعلى سبيل المثال هل من الأفضل المحافظة على نشاط بعض المصالح أو غلقها أو زيادة نشاطها، وكل هذه الدراسات تتطلب تحليلا مقارنا للتكاليف، وبهذا الصدد يجب ان تكون المحاسبة التحليلية على مستوى عال من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية اساسية لمتخذي القرار، وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان اهمية استراتيجية.

وعليه فان المحاسبة التحليلية هي أداة اساسية تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في المؤسسة الصحية.

*** مهام المحاسبة التحليلية الاستشفائية**

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظومة التسييرية المؤسسة الاستشفائية، فهي تعد جهاز لتوليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الأنية والمستقبلية، بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات وإعداد التقارير والمخططات والموازنات وتوفير المؤشرات التي تساعد في التسيير.

1- قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج (الخدمات الصحية) عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير.

2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: ان استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واستعمال ومتابعة نشاط العمال، وتحدد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات النشاط، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة مردودية المستخدمين، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، وتجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، اذا لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط بل تدخل متطلبات عناصر الجودة نظام تسيير متكامل، يوفر على أجهزة القياس واجراءات الرقابة طرق التسيير وتنظيم الخدمات.

3- تحليل الانحرافات واعداد التقرير: إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات المالية ومقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد اسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كافة الاجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات

وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك باعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة ونجاعة الاساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية، وحسن الاداء على مستوى كل مراكز المسؤولية.

4- **ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط** : إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدلة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة .

* تحديد مراكز التكاليف في المستشفى

إن إتباع طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف تستلزم تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل التكاليف التي يطلق عليها مصطلح الأقسام المتجانسة فمن غير الممكن حساب تكلفة منتج ما دون حساب كلفة الأنشطة التي تسهم من قريب أو من بعيد في عملية إنتاجه. إن كلمة قسم تحليلي هي عبارة عن مداول محاسبي محض يقابلها في ميدان التسيير عبارة مركز مسؤولية أو مركز تكلفة حيث يقصد بالأقسام التحليلية الرئيسية مراكز المسؤولية التي تسهم في عملية إنتاج الخدمات الصحية مباشرة أما الأقسام المساعدة أو الثانوية فهي مراكز مسؤولية مساعدة للأقسام الرئيسية.

1- الأقسام المساعدة

يمكن التميز بين فئتين من الأقسام المساعدة، الأولى تقدم خدمات إلى كل المصالح بالمستشفى دون استثناء وتسمى الأقسام ذات الطابع العام، والثانية تقدم خدمات تستفيد منها المصالح العلاجية فقط (الأقسام النهائية) ويطلق عليها الأقسام المساعدة ذات الطابع الطبي.

2- الأقسام المساعدة ذات طابع طبي: وتشمل كل من المصدر المركزي مصلحة التصوير الطبي غرف العلب والصيدلية .

المخابر: يلعب هذا القسم دورا كبيرا في عملية تشخيص الأمراض وتوفير المعلومات الهامة عن المريض قبل البدء في عملية الجراحية له وعليه فان هذا القسم يتولى:

- التحليل الكيميائي للعينات التي تؤخذ من الدم.

- الفحوصات الشكلية للدم: تحديد الكريات الحمراء والبيضاء والصفائح الدموية، تحديد الوقت اللازم لتخثر الدم،....

فحص دماء المتبرعين للتأكد من خلوهم من الأمراض المعدية.

التصوير الطبي: يقدم هذا القسم خدمات التصوير الإشعاعي المساعدة في تشخيص بعض الأمراض، للوصول إلى التشخيص السليم والعلاج الناجح ومن مهامه ما يلي:

- تصوير المريض حسب التعليمات.

- التأكد من سلامة الصور.

- تحويلها للطبيب المعالج.

غرفة العمليات: يستهدف هذا القسم تهيئة كل الظروف المناسبة لإجراء العمليات الجراحية، من خلال توفير كل المستلزمات الطبية والأدوات الجراحية المعلمة، الضرورية لإجراء العمليات الجراحية.

الصيدلية: مهمتها توفير الأدوية والمستلزمات الطبية والأدوات الجراحية والمحاليل لجميع المصالح الأخرى بالكمية والنوعية المطلوبة وفي الوقت المناسب.

3- الأقسام المتجانسة ذات الطابع العام: وتشمل أقسام الإدارة العامة المخازن والمستودعات المطبخ البيضاء التدفئة ورشات الصيانة وحظيرة السيارات.

اقسام الإدارة العامة

- قسم الموارد البشرية: يستهدف هذا القسم تطبيق الأنظمة واللوائح الخاصة بشؤون العاملين، والاحتفاظ بملف لكل موظف والقيام بالإجراءات النظامية اللازمة فيما يخص العلاوات والمكافآت والتعويضات من جهة، وتنفيذ العقوبات التالية من جهة أخرى بالإضافة إلى المشاركة في تحديد احتياجات المستشفى الآتية والمستقلة من القوى العاملة، واعداد البرامج التدريبية المناسبة للارتقاء بمستوى المهارات والكفاءات.

- قسم المصالح الاقتصادية: يقوم هذا القسم بالسهرة على تأمين احتياجات مختلف المصالح والأقسام بالمستشفى، من المواد والمستلزمات الضرورية لممارسة الابصفة مستمرة، وذلك من خلال شراء هذه المستلزمات، واستلامها للتأكد من مطابقتها للمواصفات، ثم تخزينها في مستودعات المستشفى، ليتم صرفها بعد ذلك على الأقسام والإدارات، كما يتولى هذا القسم عمليات الجرد السنوي لكافة الموجودات بالمستشفى وتحديد تلك التي يجب صيانتها أو تبديلها أو التخلص منها.

- قسم الشؤون المالية: يسهر هذا القسم على تطبيق السياسات والتعليمات المالية الخاصة بإدارة النشاط المالي في المستشفى، والتأكد من النفقات الإيرادات هي ضمن الحدود المرسومة لها، كما يقوم بمراقبة تطبيق جميع الانظمة المالية المعمول بها.

-تسيير المرضى: تتمثل وظيفة هذا القسم في استقبال المرضى، وتسجيلهم في ملفات، تتضمن بيانات شخصية اسم ولقب المريض، تاريخ الميلاد، الرقم التسجيلي "بيانات طبية" تشخيص المرض، العلاج المقدم.

الفصل التطبيقي — دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة

-**البياضة:** تحدد المهمة الرئيسية لهذا القسم في غسل وكي بياضات اسرة المرضى وملابسهم، وملابس العاملين في الاقسام التي ترتبط ارتباطا مباشرا بالمرضى، ويلعب هذا القسم دورا هاما في تحقيق جودة الرعاية الطبية بالمستشفى.

-**الصيانة:** يتولى هذا القسم مسؤولية القيام بعملية الصيانة للأجهزة الطبية وغير الطبية، والاتصال السريع بالمؤسسات الصيانة المتخصصة في حالة عدم التمكن من اصلاح العطل، بالإضافة الى توعية العاملين بالمستشفى بطرق التشغيل المثلى للأجهزة والمعدات بما يؤدي الى تفادي حدوث الاعطال.

-**المستودعات:** يستهدف هذا القسم توفير وحفظ ومراقبة وصرف الاثاث والملابس، والمطبوعات والمواد غير طبية، ومتابعة الكميات المتوفرة في المخازن، وتطبيق شروط السلامة في الحفظ للحماية من التلف واعداد الاحتياجات من اجل اطلاق الطلبات.

- **التنظيف:** تتمثل مهام هذا القسم في تنظيف الارضية والجدران والنوافذ والاثاث، باستخدام المعقمات والمنظفات، بما يضمن القضاء على الامراض المتنقلة في الاوساط الاستشفائية.

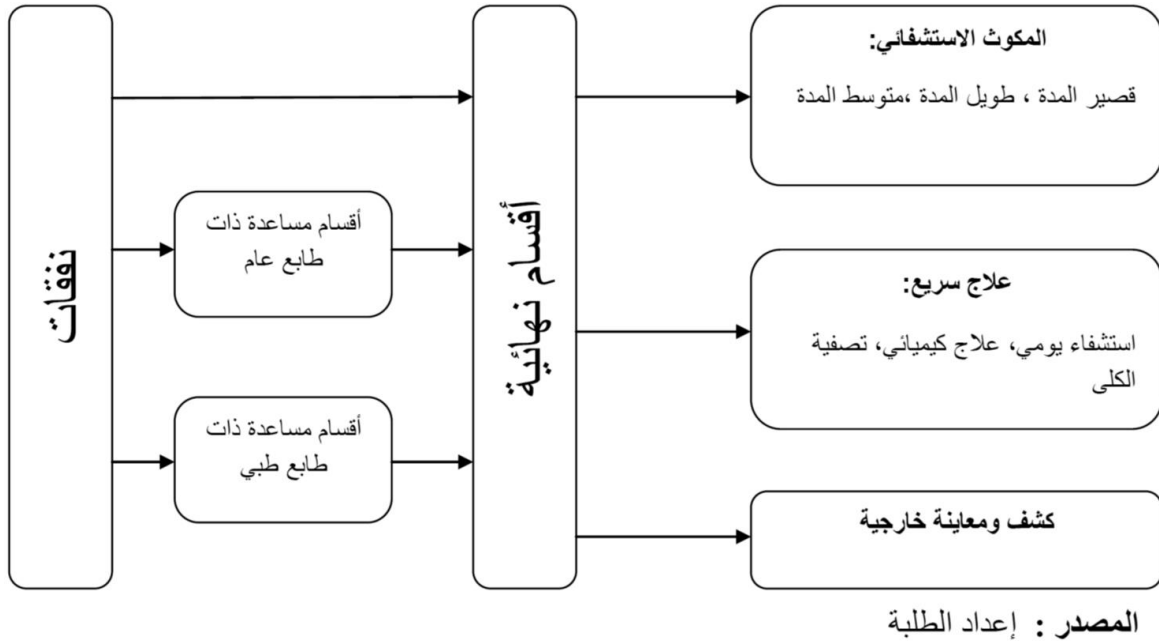
-**الاطعام:** يتولى هذا القسم مسؤولية الكاملة عن كل ما يقدم بالمستشفى من اطعمة ومشروبات، سواء كان ذلك توفيرها جاهزة من مصادر التوريد الخارجية، او اعدادها و تحضيرها بمطبخ المستشفى، كما هو الحال بالنسبة للأطعمة التي يتم اعدادها وفقا لاحتياجات المرضى و حالتهم الصحية و توجيهات المختصين في التغذية.

2- الاقسام الرئيسية(النهائية)

وهي تتضمن جميع المصالح الاستشفائية و الاستعجالات الطبية الجراحية التي تقدم خدمات العلاج مباشرة للمرضى، ونميز بين ثلاثة فئات للأقسام الرئيسية المكوث

الاستشفائي (جميع المصالح الاستشفائية بمختلف تخصصاتها)، علاج سريع (استعدادات طبية جراحية)، كشف ومعاينة خارجية (طب عام وطب متخصص).

الشكل رقم (03): يوضح فئات الأقسام الرئيسية



المطلب الثاني: الموازنات التقديرية في المؤسسات الصحية

إن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل الظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشرات تزداد في الوقت الحالي، وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد فعلى المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات، وبعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملًا يهدف إلى القيام بهذه الوظائف فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات اللازمة.

2- حدود الموازنات التقديرية والعوامل المؤثرة على اعدادها في المؤسسات الصحية

1- **حدود الموازنات التقديرية:** على رغم من المزايا التي تقدمها الموازنات التقديرية الا انها اداة للتسيير لها حدود نذكر منها:

- إن الموازنات تعد على أساس تقديرات، بالتالي فان قوة او ضعف البرامج الموضوعة يتوقف على صحة هذه التقديرات.

- مدى مصداقية النظام المحاسبي في المؤسسة الصحية.

- مدى وجود روح التعاون بين مختلف المصالح في المستشفى.

- مدى القدرة على تحليل نتائج وتحديد اسباب الانحرافات.

- مدى التنسيق والانسجام بين المصالح الطبية والادارية في المستشفى.

2-2- **العوامل المؤثرة على اعداد الموازنات التقديرية في المؤسسات الصحية:** تتأثر الموازنات التقديرية بعدد من العوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار سواء في مرحلة تحديد الاهداف او في مرحلة التنفيذ، او في مرحلة تحليل الانحرافات واتخاذ القرار، ومن اهم هذه العوامل المؤثرة التي يجب دراستها في هذا المجال ما يلي:

- طاقة الايواء المتاحة للإقامة.

- طاقة استيعاب العيادات الخارجية.

- الموارد البشرية الطبية وشبه الطبية.

- عدد المرضى وطبيعة الحالات المرضية المستقبلية.

- الموارد المالية المتوفرة.

- فعالية التسيير.

- الاطار القانوني الذي تعمل وفقه المؤسسة الصحية.

3- الإجراءات العملية لاعداد الموازنات التقديرية

ان الاساليب المتبعة في اعداد الموازنات التقديرية في المؤسسات الصحية كثيرة ومتعددة وهي تختلف في واقع الامر تبعا لاسلوب التسيير السائد ونميز بين حالتين.

- اما ان تقوم الادارة العليا باعدادها ثم تقرضها على رؤساء المصالح لتنفيذها، دون ان يكون لها الحق في ابداء رأيهم حول هذه الموازنات وتسمى بالموازنات المفروضة " budget imposer" .

- اما العكس تماما اين يكون لرؤساء المصالح التدخل المباشر في عملية اعداد الموازنات التقديرية، بحيث يكون كون هناك صور واتفاق حول كل القرارات التي لها تاثيرات مالية على الموازنات الفرعية والموازنة العامة للمستشفى، يسمى هذا النوع بالموازنات التشاورية " budget consultatif" .

ويرى علماء الإدارة أنه كلما تم إشراك رؤساء المصالح في عملية التسيير كلما كان ذلك افضل للمؤسسة، لانه أمر يحفزهم على العمل ويخلق لديهم الشعور بالمسؤولية ويمكن أن تميز بين ثلاثة مستويات وسيطية لابد من إشراك رؤساء المصالح.

المشاريع الجديدة: إن اشراك مراكز المسؤولية في هذا الموضوع مر بالغ الاهمية وهذا لسببين هما:

- معرفة التطورات التي تكون لها انعكاسات مالية بارزة مقارنة بالنسبة للسنة الماضية.
- تمكين المسؤولين من التعبير عن الموارد الضرورية لتنفيذ هذه المشاريع.

لكن يجب ان نعترف ان عملية التشاور وتبادل الاراء حول موضوع المشاريع الجديدة أمر لا يخلو من الصعوبات وخاصة فيما يخص المصالح العلاجية، فالاطباء يكونون اكثر اهتماما بالشؤون المتعلقة بالمرضى والنشاط الطبي بدلا من امور الاخرى.

مستوى النشاط: إن تغيير مستوى النشاط سواء بالزيادة أو النقصان يكون له آثار على عملية تخصيص الموارد ويجب على المشرفين عند إعداد الموازنات التقديرية إتباع قواعد بسيطة تعتمد على خاصية المصاريف من حيث أنها مصاريف ثابتة أو مصاريف متغيرة.

تخصيص الوسائل: هي العملية الأكثر صعوبة بسبب غياب معايير يمكن الاعتماد عليها، ومع ذلك فإن مشاركة مراكز المسؤولية في عملية تخصيص الوسائل أمر ضروري لا يمكن تجاوزه، كما يعتمد في حساب المبالغ الظاهرة في الموازنات التقديرية على معادلتين رئيسيتين تستند الأولى في تفسيرها للنفقات انطلاقاً من معيار الخدمة المقدمة، بينما تستند الثانية إلى معيار المصاريف.

المعادلة الأولى: المبالغ المخصصة = حجم الإنتاج x التكلفة الوحديّة

فإذا أردنا مثلاً حساب المبلغ المخصص لمصلحة التحاليل المخبرية فإننا نركز على حجم الإنتاج (عدد معين من التحاليل المجرأة) وعلى التكلفة الوحديّة للتحليل.

المعادلة الثانية: المبلغ المخصصة = حجم الرسائل الضرورية - التكلفة الوحديّة لهذه الوسائل

فعلى سبيل المثال إذا أردنا حساب المبلغ المخصص لأجور العمال في الموازنة فإننا نركز على عدد المستخدمين حسب الرتبة و الأقدمية وغيرها من العوامل الأخرى من جهة، وعلى التكلفة الوحديّة (أي اجر العون الواحد) من جهة أخرى.

المطلب الثالث: لوحة القيادة في المؤسسات الصحية

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم

تفسيرها وتصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

1-تعريف لوحة القيادة

هناك عدة تعاريف للوحة القيادة منها:

1. لوحة القيادة هي أداة تلخيصية (ontil de synthese) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث واتخاذ القرارات في أوقات قياسية، وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين في المؤسسة.

2. لوحة القيمة هي وسيلة رقمية (instrument numerique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية وهي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطاتهم.

3. لوحة القيادة هي وسيلة تساعد على التنبؤ وعلى اتخاذ القرارات تتكون من مجموعة مؤشرات قليلة العدد (من 5-10) وضعت بكيفية تسمح للمسيرين بمعرفة اتجاه التطورات التي تطرأ على المؤسسة وبتحديد العوامل التي تؤثر عليه في الأجل المناسبة.

4. لوحة القيادة هي وسيلة القيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول الأول وفريق عمله من اجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق اهداف المؤسسة، وهي تكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح لاستغلالها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف لوحة القيادة على انها:

مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام عمل من طرف المسير الاول للمساعدة على التخطيط والتنسيق التنظيم التوجيه والرقابة لكل مركز من مراكز المسؤولية في

المؤسسة، كما انها تعتبر وسيلة اتصال واتخاذ القرارات تسمح لمستعملها بمعرفة حالة النقاط الرئيسية او المفتاحية للادارة ووظائف المؤسسة وتحسين ادائها.

2- خصائص لوحة القيادة ومؤشراتها

2-1- خصائص لوحة القيادة

2-1-1- أداة تلخيصية: حيث أصبحت تحتوي على عدد محدود من المؤشرات والتي تساعد على تقديم المعلومات الأساسية لكل مسؤول عملي، فكثرة المؤشرات والمعلومات لا يسمح باتخاذ القرارات الملائمة في الأوقات المناسبة لأنها تؤدي إلى صعوبة قراءة لوحة القيادة، وكذلك إلى تضييع الوقت، كما تميزت المعلومات المقدمة في لوحة القيادة الحديثة بانها ملائمة وموفقة العوامل الأساسية للنجاح المرتبطة بكل مسؤول، بالإضافة إلى أنها أصبحت تقدم بطريقة فعالة تسيل استعمالها (منحنيات وجداول) .

2-1-2- أداء تضم مؤشرات مالية وغير مالية: منذ 1992 اقترح كل من العالمان Norton و Raylan في عدة مقالات أن تسير المؤسسة بالاعتماد على مؤشرات مالية وغير مالية، بحيث تاخذ بعين الإعتبار انشغالين اساسيين.

- تحقيق الهدف وليس فقط استرجاع مسار المتبع.

- خلق القيمة وليس مجرد تخفيض التكاليف.

2-1-3- أداة سريعة لاتخذ القرارات: ففي ظل محيط سريع التغير لا بد من اتخاذ قرارات فورية وسريعة لانه من النادر ان تتوفر فرصة الحظ الثاني.

وعليه اصبح الشكل الحديث لوحة القيادة يسمح بتقديم المعلومات الاساسية بسهولة وسرعة (اداة تلخيصية)، كما اصبح يمكن المسؤولين من تحليل النتائج وتفسيرها لاتخاذ القرارات الملائمة باقصى سرعة وفي الاوقات المناسبة.

2-1-4- اداة للتسيير العام: يرى كل من Norten و Raylan ان لوحة القيادة ليست مجرد اداة لقياس مدى تحقق النتائج وانما هي اداة للتسيير العام لانها:

- تعطي معنى للاحداث والاعمال باعطائها تمثيلا مشتركا لمهمة المؤسسة ككل.
- تظهر الرغبة فب التغيير (تفكير وتوضيح استراتيجي مسبق قبل وضع لوحة القيادة وذلك على جميع مستويات الادارة مع احتمال اعادة النظر في الهيكله).
- تضغط على السلوكيات الشخصية للافراد بتقديمها اهدافا تفصيلية (الكمية، الاجال) والتي تستخدم لاحقا للتحفيز.
- تدفع الى تحسين الجودة والتعلم في ميدان المنظمة.

2-2- مؤشرات لوحة القيادة

2-2-1- تعريف المؤشر: هو معلومة رقمية مختارة هدفها تقديم حسابات او تقديرات دورية متقاربة عن معدلات تنفيذ وإنجاز المهام، وهو العنصر الأساسي للوحات القيادة، ودوره يتمثل في قياس مدى تحقيق الهدف والإشارة إلى النتيجة المحققة.

2-2-2- أنواع المؤشرات: لمعرفة أنواع المؤشرات في المؤسسات الصحية يجب أولاً التفرقة بين المصالح، فهناك مصالح رئيسية مهمتها تقديم خدمات العلاج وهناك مصالح أخرى مساعدة أي لوجيستية لتوفير الدعم المصالح الرئيسية وعليه يمكن تقسيم المؤشرات إلى قسمين .

2-2-2-1- مؤشرات المصالح الرئيسية: وتنقسم بدورها إلى قسمين:

مؤشرات النشاط: المدة المتوسطة للاستشفاء عند المرضى المقبولين، عدد الأيام الاستشفائية نسبة شغل الأسرة ،معدل دوران الأسرة .

الفصل التطبيقي — دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة

مؤشرات الفعالية (الجودة): معدل الوفيات، اعادة القبول، معدل التحويل، عدد حالات العدوى الاستشفائية.

2-2-2-2 مؤشرات المصالح المساعدة (الدعم) : وتنقسم بدورها إلى:

مؤشرات مالية ومحاسبية: نسبة استهلاك الإعتمادات، نسبة تحصيل الإيرادات، نسبة الالتزامات حسب طبيعة النفقات.

مؤشرات المستخدمين: معدل الغيابات، عدد الترقيات، نسبة تصفية المستحقات، التكوين، النزاعات التي تم حلها.

مؤشرات التكاليف: تكلفة يوم تغذية، تكلفة يوم تبيض، تكلفة التحويل، استهلاك الوقود، تكلفة الصيدلة .

مؤشرات تسيير المرضى: — نسبة استهلاك الادوية لكل مصلحة وكل مريض.

3-مراحل تصميم لوحة القيادة

تخضع عملية تصميم ووضع لوحة القيادة إلى نفس المراحل التي تطرق إليها عند عرض كيفية تصميم نظام مراقبة التسيير— وهذا باعتبارها احدى الادوات الرئيسية المكونة له، وتمر عملية التصميم بمرحلتين:

3-1- المرحلة الأولى: تتمثل في الدراسة التمهيديّة والتي تعتبر ضرورية لأنها تهدف إلى التعرف على استراتيجية المؤسسة، وتحديد مختلف المسؤوليات وكذلك المتغيرات الأساسية للنجاح التي تحقق هذه الاستراتيجية.

3-2-2-المرحلة الثانية: وتتمثل في عملية تصميم لوحة القيادة بالمعنى الضيق، وهي ترتبط باختيار المؤشرات التي تسمح بمتابعة خطط عمل المسؤولين لتحقيق الاهداف الخاصة بكل مركز مسؤولية.

3-2-1-تحديد المخطط التنظيمي للتسيير والمتغيرات الأساسية: يعرف المخطط التنظيمي للتسيير على انه التمثيل الرسمي للمسؤوليات الممارسة حقيقة والاتصالات الموجودة بين مختلف المستويات التنظيمية وأنشطة المؤسسة، وهذا بإعادة التشكيل المخطط التنظيمي المؤسسة طريقة تبين المسؤوليات الممارسة فعليا في الواقع.

ان الهدف من هذه المرحلة هو تحديد المسؤوليات الحقيقية بكل مسؤول وكذلك وسائل العمل المتاحة لكل واحد منهم، وحتى يتمكن مراقب التسيير من تحقيق هذا عليه أن يقوم بإجراء مقالات وحوارات مع مدير المؤسسة ومختلف المسؤولين، حتى يطلع على الأهداف المسطرة وخطط العمل الموضوعة لتحقيقها، كما عليه أن يقوم بدراسة الوثائق المستعملة والمنتجة من قبل كل مسؤول وكذلك التعرف على العلاقات التنظيمية و الوظيفية.

وبالتالي ينتج عن هذا التحليل تحديد مراكز المسؤولية والمهام والأهداف الرئيسية لكل مركز، ومنه التعرف على المتغيرات الأساسية الواجب مراقبتها.

3-2-2- اختيار المؤشرات المناسبة: تتضمن هذه الخطوة وضع لكل متغير أساسي مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف باقصى سرعة على الانحرافات للتمكن من تصحيحها في الأوقات المناسبة.

وتتم عملية اختيار المؤشرات بمشاركة المكلفين بقياس وتقدير الأعمال والكفاءات (رؤساء المصالح)، وتعتبر مشاركة هؤلاء ضرورية بسبب معرفتهم الدقيقة لنقاط القوة والضعف في المصالح التي يشرفون عليها، وهذا ما يؤدي الى تركيز المؤشرات على المتغيرات الاساسية.

وبالتالي في الأخير يتم التوصل إلى اتخاذ القرار النهائي بخصوص قائمة المؤشرات التي سيتم استعمالها.

3-2-3- البحث عن مصادر المعلومات: إن عملية اختيار المؤشرات لا ترتبط فقط بمجرد تحديد المهام والاهداف المراد تحقيقها، بل كذلك بإمكانية الحصول على المعلومات التي تسمح بحسابها واستعمالها في الوقت المناسب، ومن أجل هذا يقوم مراقب التسيير بدراسة نقدية لنظام المعلومات الخاص بالمؤسسة وتتم هذه الدراسة بالمراحل التالية:

- التأكد من توفر المعلومات انطلاقا من قائمة المؤشرات المحددة في الخطوات السابقة وكذلك التعرف على المدى صلاحيتها، والمدة اللازمة للحصول عليها.

- ثم يقوم مراقب التسيير بمساعدة المديرين العمليين بالبحث عن كيفية الحصول على المعلومات غير الموجودة أو المتأخرة ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات، يتم العمل على بعض الاجراءات التي تسمح بالحصول عليها مستقبلا، اما في حالة وجود معلومات ولكن وصولها في أوقات متأخرة فيتم تقدير قيمتها بعدة قصيرة وهذا باستعمال القيمة الحقيقية لها عند تاريخ الحاجة، واستكمال أو تقدر قيمتها النهائية من أجل استخدامها.

ونتيجة لهذه الدراسة النقدية يتم تحديد قائمة المعلومات المتوفرة واقصاء تلك التي لا يمكن الحصول عليها في الأجل المناسبة أو تلك التي تكون غير صالحة للاستعمال.

3-2-4- تصميم لوحة القيادة : يعمل مراقب التسيير في هذه المرحلة على اقتراح لوحات قيادة متكيفة مع الهيكلية الموجودة وليس العكس، فإذا أدت عملية وضعها إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فيتم رفضها، لهذا السبب يجب أولا التكييف ثم في وقت لاحق القيام بالتعديلات اللازمة لأنه حينها سيتم التعرف على عدد من النقائص والأخطاء في التنظيم وتؤدي إلى إعادة النظر فيها بصفة آلية.

ويجب أن تظهر لوحة القيادة المعلومات الأساسية بوضوح، حتى تسمح باستغلالها بسرعة، وأن تضمن الاتصال الجيد بين مستعمليها.

ولتحقيق أفضل استخدام لوحة القيادة فمن الأفضل إتباع التعليمات التالية:

- استخدام نفس شكل لوحة القيادة المستخدمة في مختلف المستويات التنظيمية، لأن تطابق التمثيل يسهل الحوار.

- ان تشمل لوحة القيادة بكل مسؤول صفحة رئيسية او عدة صفحات تحمل المعلومات المهمة المرتبطة بنشاط كل منها ويتم اعداد هذه الصفحة بنفس الشكل في لوحة القيادة المستوى الاعلى.

ويمكن كذلك ادراج في اسفل الصفحة الانحرافات المستخرجة والإجراءات التصحيحية المتخذة.

- وفي الاخير يتم اختبار هذه اللوحات المقترحة الترة محددة الزمن لتحديد تلك القابلة للتطبيق الفعلي.

خلاصة الفصل:

عندما نحضر لعملية اتخاذ القرار في المؤسسة فإن المهم هو المستقبل وليس الماضي، فعلى مستوى التكاليف التاريخية ليست ذات دلالة كبيرة، ومعاينة الماضي ليست مهمة إلا لكونها تقدم معلومات تشكل قاعدة للتفكير، ولا يمكن استعمال هذه المعايينات مباشرة عند التحضير لاتخاذ القرار.

وعليه يمكن القول أن نظام المعلومات الجيد هو النظام الذي يسمح بالتحكم الجيد في التسيير واتخاذ القرارات الفعالة والصائبة في المؤسسة.

وفي هذا الصدد أيضا نجد أن المحاسبة التحليلية يمكنها أن تحدد كيفية تطور التكاليف في المستقبل وذلك عن طريق التكاليف المعيارية والتي يمكن اعتمادها في اتخاذ القرارات.

وانطلاقا من تبني النظرة التقديرية يمكننا ان نتصور سيقا خاصا للتحضير لاتخاذ القرار وهو المسار الموازني ، وبالفعل فانه اثناء المناقشة الموازنية يتم الحزم في الخيارات الاساسية.

الفصل التطبيقي — دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة

ان الاعتماد على نظام المعلومات والمحاسبة التحليلية والتسيير — الموازني فقط غير كاف، ان المعلومات الناتجة عنهم تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة، وتتميز بحجمها الكبير، لهذا السبب لابد من استعمال لوحات القيادة باعتبارها تضم المعلومات المالية وغير المالية، وكذلك باعتبارها اداة تلخيصية تسهل عملية اتخاذ القرارات بسرعة وفي الاوقات المناسبة.



خاتمة



إن الهدف من وراء عملية التسيير هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة، لكن عملية تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل، نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

من هذا المنطق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات من خلال الأدوات التي يستخدمها وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى فصلين، الأول تطرقنا فيه إلى دراسة نظام مراقبة التسيير، حيث قمنا بعرض مفهوم هذا النظام واستخرجنا أهم الخصائص والأهداف المتعلقة به، كما تطرقنا إلى كيفية تصميمه وكذا الأدوات المستخدمة في اعداد مراقبة التسيير.

أما الدراسة التطبيقية فكانت المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة مجالاً لها، إلا أن المؤسسة لا تتوفر على نظام مراقبة التسيير حالها في ذلك حال أغلب المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري إلا أن هذا لم يمنعنا من استنتاج ما يلي:

- عدم وجود نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة، وهذا راجع أساساً لعدم وجود نصوص قانونية تلزم مديري المؤسسات الصحية بوضع نظام مراقبة التسيير، رغم وجود مصلحة حساب تكاليف وإعداد لوحة القيادة إلا أنها لا تستعمل في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات بل مجرد مهام تنفذ لا غير.

المقترحات:

- يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة ليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين والمسؤولين بمختلف المعلومات؛
- ينبغي تنظيم نشاطات تكوين على جمع المستويات، كما ينبغي النظر إلى هذه العملية على أنها استثمار لا يقل أهمية عن باقي الاستثمارات؛
- النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة تتطلب المتابعة والتجديد كلما استدعى الأمر ذلك؛
- العمل على إشراك الأفراد في عملية اتخاذ القرارات وتحديد لأهداف حتى تكون لديهم محفزات أكبر لتحقيقها؛
- الإسراع في وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير.



قائمة المراجع



قائمة المراجع والمصادر

أولاً: مراجع الكتب:

1. أحمد ماهر، الخطط والسياسات والاستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، مصر، 2012.
2. عبد الرحمان توفيق، التخطيط المالي وإعداد الموازنات، دار وائل للنشر، مصر، 2007.
3. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سريا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 1998.
4. فريد شناف، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2020.
5. فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، الطبعة 04، دار وائل للنشر، 2008.
6. محمد خليل وعبد الحميد أحمد ومنى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، 2012.
7. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
8. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004.
9. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1990.
10. ناصر دادي عدون، عبد الله تويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
11. نعيمة يحياوي وزكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، ط01، دار الرأية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
12. هواري معراج، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
13. يحي محمد أبو صالب، نظم المعلومات الادارية والمحاسبية، دار الأمين، مصر، 2002.

ثانياً: المذكرات:

1. سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2016.
2. شلابي عطرة، إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتفعيل أنظمة مراقبة التسيير في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2015/2014.
3. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.
4. الطاهر أبو طالب، مراقبة التسيير في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2002.
5. فلاح عثمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2015.
6. ليندة عزري، نظام مراقبة التسيير ودوره في عملية اتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2015.
7. محبوب أحلام، دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2014/2013.
8. معوش هيثم، أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، قسم: العلوم المالية والمحاسبة، كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2020/2019.

ثالثاً: المنشورات العلمية

1. محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، مركز الأبحاث الاقتصادية، www.rr4ee.net، تاريخ الاطلاع: 2020/02/19 على الساعة 12:15.

2. نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، لطلبة ماستر تدقيق محاسبي وإدارة المنظمات، مجمع البحوث والأوراق البحثية في ميدان العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Arnaud Diaz ،Essentiel sur gestion ،Comptabilité analytique ET gestion budgétaire ،Lyon ،L'hermés ،1992.
2. Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3ème Edition, Paris, Dunod , 1996, Tome1.
3. Michel Gervais ،Contrôle de gestion ،édition Dund ،Paris ،1976.



فهرس المحتويات



| الصفحة | المحتويات |
|--|--|
| - | الإهداء |
| - | شكروعرفان |
| - | فهرس المحتويات |
| - | فهرس الجداول والأشكال |
| أ-د | مقدمة |
| الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير | |
| 06 | تمهيد |
| 07 | <u>المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير</u> |
| 07 | المطلب الأول: نشأة وظهور مراقبة التسيير |
| 09 | المطلب الثاني: تعريف مراقبة التسيير |
| 12 | المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير |
| 17 | <u>المبحث الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير</u> |
| 17 | المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة |
| 18 | المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير |
| 20 | المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير |
| 22 | <u>خلاصة</u> |
| الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير والأدوات المساعدة على اتخاذ القرار | |
| 24 | <u>تمهيد</u> |
| 25 | <u>المبحث الأول: المحاسبة التحليلية</u> |
| 25 | المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها |
| 27 | المطلب الثاني: دراسة التكلفة وسعر التكلفة |
| 29 | <u>المبحث الثاني: الموازنات التقديرية</u> |
| 29 | المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية |
| 31 | المطلب الثاني: الموازنة التقديرية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية |
| 36 | <u>خلاصة</u> |

| الفصل التطبيقي: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمسيلة | |
|--|--|
| 38 | <u>تمهيد</u> |
| 39 | <u>المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الاستشفائية الزهراوي</u> |
| 39 | المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة |
| 39 | المطلب الثاني: موقع المؤسسة |
| 41 | المطلب الثالث: هيكل المؤسسة. |
| 43 | <u>المبحث الثاني: الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار</u> |
| 43 | المطلب الأول: المحاسبة التحليلية |
| 51 | المطلب الثاني: الموازنات التقديرية في المؤسسات الصحية |
| 54 | المطلب الثالث: لوحة القيادة في المؤسسات الصحية |
| 62 | <u>خلاصة الفصل</u> |
| 64 | <u>خاتمة</u> |
| 67 | <u>قائمة المراجع والمصادر</u> |
| - | فهرس المحتويات |
| - | فهرس الجداول والأشكال |

فهرس الجداول

| الصفحة | فهرس الجداول |
|--------|--|
| 08 | مراحل تطور مراقبة التسيير |
| 12 | تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة |
| 28 | أنواع التكاليف |
| 40 | يوضح مصالغ المؤسسة الاستشفائية العمومية الزهراوي |

فهرس الأشكال

| الصفحة | فهرس الأشكال |
|--------|--|
| 19 | يمثل الأهداف العامة والجزئية بمراقبة التسيير |
| 42 | يوضح هيكل المؤسسة محل الدراسة |
| 50 | يوضح فئات الاقسام الرئيسية |

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) * بنوالمعالي ابي عبد الله المولود(ة) بتاريخ: 23/05/1996 ب المسيلة
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 200357162 الصادرة بتاريخ: 2016/04/25 عن: المسيلة
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: بالمسيلة و مسيلة تخصص تدريس ودراسة اللغة العربية خلال السنة الجامعية: 2020/2021
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان ** دراسة حالة المؤسسة الإستراتيجية في عهد اتخاذ القرار
دراسة حالة المؤسسة الإستراتيجية بالمسيلة

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة و النزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ:/...../.....

التوقيع و البصمة

مقرر ومختار عن المسؤولية
المسيلة:
رقم: 13
جان 2021



عن المجلس الأعلى للبلدان
مفوض الحالة المدنية
مختار بوضيف

.....

