

المفتشية العامة للمالية كأداة لقياس أداء عمل المؤسسة العمومية الاقتصادية

صالح يسمينة صفاء

جامعة لجيلالي لياس - سيدي بلعباس

Yasmina_2s@hotmail.com

مجدوبي شهرزاد

المركز الجامعي بالبيض

Noucha22@yahoo.fr

ملخص:

مما يدفعنا لطرح التساؤل التالي:

"مامدى فعالية رقابة تسيير المفتشية العامة للمالية في قياس أداء عمل المؤسسة العمومية الاقتصادية؟

1/ رقابة التسيير و أجهزة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية:

أهمية مراقبة التسيير و مراحل إعداد النظام :

يشهد العالم اليوم تحديات كبيرة نتيجة التطور الذي لحقه في كافة المجالات، وفي ظل هذه الظروف أصبح لزاما على المؤسسات وضع نظام فعال للرقابة على تنفيذ الخطط والبرامج لمعرفة مدى تحقيق الفعالية في الأداء. وكون مراقبة التسيير هي مجموع الإجراءات ونظم المعلومات التي تساعد المسير في مراقبة سير الأنشطة وكذا اتخاذ القرارات الخاصة بذلك عن طريق أدوات ووسائل معينة؛ أصبحت مراقبة التسيير جزء من عملية التسيير لأنها تتولى التخطيط والرقابة داخل المؤسسات في آن واحد. وقد خضعت لتحولات هامة عبر الزمن، مما جعل أهدافها وأدواتها بسيطة تتناسب مع متطلبات هذه الظروف. وذلك لأنه من خلال أهداف تقنيات وأدوات مراقبة التسيير تستطيع المؤسسات مواجهة الصعوبات المتناهية في قيادتها في ظل محيط تنافسي معقد وغير أكيد.

ويمكن القول أن مراقبة التسيير الوسيلة المفضلة للقيادة في المؤسسات كونها ولدت نتيجة للحاجة في التحكم؛ فمفهومها مرتبط بمفهوم المؤسسة الذي عرف تطورا ملحوظا كما ارتبط دور مراقب التسيير بالتنظيم الداخلي للمؤسسة .

وقد مر مسار مراقبة التسيير بالعديد من المراحل حيث كان ظهور مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية، التي بسبب الأزمة الاقتصادية العالمية حاولت إيجاد أساليب رقابية جديدة بعد عجز آليات الرقابة آنذاك، فابتكرت طرق يمكن القول عنها أنها كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة. لكن سنة 1970 كانت هي

في ظل التحولات العالمية والإصلاحات الاقتصادية التي عرفت الجزائر، المؤسسات العمومية الاقتصادية وجدت نفسها بلا أرضية مناسبة للعمل، لا خلفية فكرية ولا متابعة للتطورات التي حدثت لأساليب، وأدوات تقييم الأداء. هذا ما جعلها تجد صعوبة في التكيف مع البيئة الجديدة، باعتبار أدوات التقييم تم اكتشافها في ظل ظروف مغايرة عن واقع مؤسساتنا. مما جعلنا نبحث عن حلول من محيطنا قادرة على مساعدة المؤسسات في إيجاد طريقها نحو التسيير الأمثل وقادرة في نفس الوقت على جعلها تبحث عن أدوات جديدة تكون أكثر ملائمة. وبالنظر إلى اقتصادنا وواقعنا المعاش الدولة وجدت الحل في رقابة قانونية، من خلال إسناد مهمة رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية للمفتشية العامة للمالية، باعتبار أنه من ضمن مهام المفتشية على مستوى هذه المؤسسات تحديد مجموعة من الخطوات يجب الالتزام بها لإقامة نظام مراقبة التسيير، وهذا من شأنه أن يساعدها على تحسين الأداء.

مقدمة:

نظرا للإصلاحات الاقتصادية التي عرفت الجزائر منذ التخلي عن الاقتصاد الموجه والدخول في اقتصاد السوق؛ كان لزاما على المؤسسات العمومية الاقتصادية زيادة اهتمامها بمراقبة التسيير باعتبارها وظيفة أساسية لتنظيم وتدعيم الهياكل الداخلية بها. المفتشية العامة للمالية قادرة على مساعدة المؤسسات العمومية الاقتصادية في إقامة نظام مراقبة تسيير فعال وحديث خوفا من التعرض للمسائلة والعقاب من جهة ومن جهة أخرى التكريس لمفهوم مراقبة التسيير الأنجلوساكسوني والذي يعني القيادة وليس الرقابة، ذلك نظرا لغياب الوعي لدى المسيرين بأهمية هاته الوظيفة وكيف أنها تخلصهم من العديد من الأعباء.

اليومية من خلال العلاقة التفاعلية التي تسمح ببناء نماذج لجمع العناصر والمقررين من أجل بلوغ الأهداف. فمراقبة التسيير التقليدية عبارة عن دورة سنوية لمخططات العمل، إعداد الموازنات المتابعة والتصحيح ترتبط هذه الدورة كذلك بعدة دورات ولعدد من السنوات الضرورية لتنفيذ الإستراتيجية و لتسيير الاستثمارات عبر البرامج. فلا يتوقف دور مراقبة التسيير عند ضبط العلاقة بين المستويات العليا والمتوسطة؛ بل تأكد للمستويات العليا أن المهام الروتينية التي يرتبط بها تنفيذ الإستراتيجية تتم بشكل جيد من قبل المستويات الأخرى، إذن مراقبة التسيير نقطة وصل بين الإستراتيجية والأعمال اليومية، فالمراقبة الإستراتيجية هي مجموعة قرارات تهدف إلى تحديد مهام المؤسسة، مجال نشاطها والعوامل الحاسمة التي تسمح لها ببلوغ أهدافها (عوامل النجاح الأساسية) (FSC - facteur clés de succès) بحيث المراقبة الإستراتيجية تعتمد على مراقبة التسيير لتوفير المواد الضرورية للحذر، لتحديد الغايات والتحكم في الاختيارات الإستراتيجية⁵.

2/ إقصاء الآثار السلبية لنظام قياس الأداء:

حيث على المراقب أن يتجنب أن تكون المعلومات القاعدية متضمنة في المعلومات الأولية حتى لا تفقد معناها على المستوى التقني (أرقام بدون معنى)، وبالتالي تصبح طرق التقييم ضعيفة.

3/ قياس الأداء⁶: إذ يمثل تحقيق حلقة -أخطاء، معلومات، تصحيح- الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير، عن طريق مقارنة الإنجازات الفعلية بالمعايير التي تمثل الترجمة القياسية للأهداف وبالتالي:

* توفير المعلومات الضرورية للإدارة العليا (مراكز المسؤولية).

* صيانة النظام المحاسبي والتحكم في المعلومات وإعداد لوحات القيادة.

* محاولة التقليل من نسب عدم التأكد.

* تكوين مقياس للنتائج والمؤشرات حول فعالية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مراكز المسؤولية.

* قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف ومحدد بين قواعد العمل والمسؤولية والعمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير.

* تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح.

* معالجة الانحرافات وتصحيحها لاتخاذ القرارات السليمة.

البداية الحقيقية لمفهوم مراقبة التسيير الذي يعتمد أساسا على التعرف على موارد المؤسسة واستخدامها من أجل خلق قيمة في ظل بيئة اقتصادية معقدة¹. ويمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها:

يعرف Teller مراقبة التسيير بأنها مسار للمساعدة على اتخاذ القرار يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء، وهي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة تسمح بتحقيق المركزية، تلخص و تقسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة². هذا التعريف يجعلنا نستنتج أن مراقبة التسيير هي عملية مستمرة على طول فترة النشاط بحيث يمكن اعتبارها نظام معلومات للإدارة المركزية.

ومراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية تعتبر معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية و الملائمة. بحيث نجد أن مراقبة التسيير وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى³:

* تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات.

* تحقيق الفعالية ولكن تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.

* الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

* تحقيق الفاعلية بالاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة.

* تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد، إذ أنّ بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال مع وسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.

ب- أهداف مراقبة التسيير⁴:

1/ إبراز العلاقة بين مراقبة التسيير العملية والإستراتيجية: تبرز مراقبة التسيير الترابط بين الإستراتيجية والأعمال

¹ Nobeit Guedj, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000, P38.

² - Robert Teller, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Paris Management société, 1999, P8

³ HAMADOUCHE MALIKA Contrôle de gestion d'un entreprise publique économique, Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000, P 09.

⁴ Hélène Loning : "le contrôle de gestion", Dunod, France, 2000, P 19.

⁵ - Jean-Louis Malo, Jean- Charles Mathes, L'essentiel du contrôle de gestion, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000, p10.

⁶ صديق محمد عفيفي، " إدارة اعمال في المنظمات المعاصرة " مكتبة عين شمس، ط 10 ، ص 394+2003

ج- مهام مراقبة التسيير¹:

3/ مرحلة التحليل وقياس الأداء: التي تعتبر مصدر الأعمال التصحيحية التي عادة ما تتعلق بالأعمال التي تنتج و الوسائل التي ستستخدم في الدورة القادمة.

مراقبة التسيير إذن لا تهدف فقط إلى مقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وإنما تعمل كذلك من أجل التأكد من أن الأهداف المحددة تتلاءم مع الوسائل والموارد المتوفرة فهي بذلك وظيفة تمكن المسيرين من التأكد من تحقيق الأهداف من جهة وتحسين التسيير من جهة أخرى.

وقد جرت العادة أن يتم تشخيص مختصر لعملية مراقبة التسيير، للتأكد من أن جميع مراحلها تم احترامها ولم يتجاوز إحداها وقد تلعب خصائص بعض المؤسسات دورا في هذا فمثلا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تكون في مرحلة التوسع والنمو تركز أكثر على مرحلة التخطيط والتنفيذ على حساب الوقت المستغرق في التحليل على العكس نجد المؤسسات الكبرى تهتم أكثر بالتشخيص، التحليل والتخطيط أكثر من التنفيذ³.

د- أدوات مراقبة التسيير:***الأدوات التقليدية:**

مهما يكون إطار التحليل المتبنى فإن نظام مراقبة التسيير يتطلب عدد كبير من المعلومات ولهذا يجب تنظيم عملية جمع، معالجة ودوران المعلومات في المؤسسة، ذلك لأن أهمية المعلومات التي تقدمها مراقبة التسيير للإدارة العامة ومختلف المسؤولين العمليين تستلزم عدم انعزالها عن مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية في المؤسسة لذلك لا بد أن تكون على اتصال مباشر ودائم بها وفي جميع المستويات.

1/ المحاسبة العامة: هي أداة أساسية لمراقبة التسيير فهي تهدف إلى تجهيز مراقب التسيير بكل ما يسهل عليه إيجاد الحلول المناسبة لمشاكل التسيير بسرعة وفعالية، حيث أنها أداة تسيير ومصدر للمعلومات الأساسية لكل العمليات التي تجري بين مختلف العملاء الاقتصاديين كونها تقوم بتسجيل ومراقبة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة⁴.

2/ محاسبة التكاليف: هي من الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائج المحاسبة العامة بصفة دقيقة وتفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك بحساب التكاليف المختلفة، وحساب النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في

1/ مراقبة الأداء الوظيفي: مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء بموضوعية.

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

3/ إدارة الوقت: للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت المؤسسة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته

4/ التنسيق الهيكلي: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص: وضع الأهداف؛ وضع الميزانيات ووضع مؤشرات للتقييم .

د- مراحل إعداد النظام: تتكون عملية مراقبة التسيير من المراحل الأساسية التالية²:

1/ تحديد الأهداف والتخطيط والموازنة: كمرحلة أولى من مراقبة التسيير وهي تدخل ضمن إطار التخطيط. بحيث هذه المرحلة تعتمد بشكل كبير على تشخيص، تحليل المعلومات الداخلية والخارجية للمؤسسة التي يجب أن تكون على درجة عالية من الدقة والمصدقية لضمان سلامة القرارات في هذه المرحلة.

2/ مرحلة التنفيذ والمتابعة: التي تستخدم المعلومات التي تم جمعها في المرحلة السابقة كدليل للعمل وكجهاز إنذار في حالة الانحراف عن المسار المحدد. ومن ثم تأتي عملية المتابعة التي هي جزء من مرحلة التنفيذ ومن خلالها يتم تسجيل جميع النتائج المحققة بكل دقة وتفصيل.

¹ Hélène LONING .ET AUTRES »contrôle de gestion organisation et mise en œuvre»2ème édition ; DUNOD ; paris ; 2003 ; p3

² محمد الصغير قريشي " واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في

الجزائر" مجلة الباحث - عدد 09 ص168 سنة 2011

³ محمد عيسى الفاعوري، " الإدارة بالرقابة"، دار كنوز المعرفة - عمان - 2008، ص 19.

5/ لوحة القيادة⁵: هي من الأدوات التي جاءت في إطار الخصائص المنتظرة من أدوات مراقبة التسيير وهي تعتبر أداة قديمة تم تجديدها سواء من ناحية مبادئها أو تطبيقها وعادة ما ينظر إلى لوحة القيادة على أنها وسيلة متابعة مالية مبنية على مؤشرات يعتبرها مستعملي التقارير أساسية. وهي وسيلة لتشخيص المؤسسة تنطلق فكرة إعدادها من تشخيص المؤسسة، الغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها.

*الأدوات الحديثة:

1/ بطاقة الأداء المتوازن تسمح البطاقة بتقييم أداء المؤسسة بشكل شامل ومتوازن وتعمل على تقادي أوجه القصور في أدوات التقييم التقليدية مما جعلها تتميز ب:

- أنها تعد نظام للتسيير يترجم النوايا الإستراتيجية إلى أهداف ملموسة.

- تشكل وسيلة لمراقبة التسيير الإستراتيجي.

- تعرف بإستراتيجية المؤسسة لكل أعضائها من خلال التعريف عنها في شكل أهداف مفهومة وقابلة للقياس.

2/ التكاليف على أساس الأنشطة ABC والتسيير على أساس الأنشطة ABM: تهدف هذه الأداة إلى توفير قياس سليم للتكاليف بحيث تطبيق هذا النظام يؤدي إلى توفير قدر من المعلومات تفتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكاليفها ومن ثم يوفر الأساس لإدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لتقييم تلك الأنشطة⁶. ويقصد بتقييم الأنشطة تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنة تلك التكاليف بالعائد منها سواء كان ذلك العائد في صورة نواتج مالية منظورة في الأجل القصير أو كان في شكل تدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل. وتتجسد فاعلية هذا التقييم في:

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

- استكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر في العمليات والمجالات القائمة.

- تدعيم التحليل الاستراتيجي وتقييم مراحل الإنتاج التي تتعامل معها المؤسسة و إضافة أو إسقاط إحدى الحلقات أو المراحل التي تؤدي إلى تخفيض الربح في الأجل القصير أو الطويل أو تحسين هذه المراحل، وذلك ابتداء من المواد الخام وحتى المستهلك النهائي.

الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير. هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها، بالإضافة إلى حساب التكاليف لها دور تحليلي وتقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس مراقبة التسيير، كقياس التكاليف المعيارية وكذا قياس المردودية التي تعتبر من أهداف محاسبة التكاليف في إطار مراقبة التسيير¹.

3/ التحليل المالي: إن تزايد حجم العمليات وتحسين نوعيتها ساهم بشكل كبير في خلق نظرة جديدة للتحليل المالي حيث تحول من تحليل ساكن (لفترة معينة أو سنة) إلى تحليل ديناميكي (دراسة الحالة المالية للمؤسسة لعدة سنوات متعاقبة أقلها 3 سنوات)، المقارنة بين نتائجها واستنتاج تطوير سير المؤسسة المالية، وقد أدى تعميم التحليل المالي في المؤسسات إلى تطور نشاطاتها وتحقيقها إلى قفزات جد مهمة في الإنتاج والإنتاجية². بحيث التحليل المالي يستعمل عدة نسب يستخدمها مراقب التسيير في:

- الحكم على العقلانية من عدمها.

- إجراء مقارنة بين المؤسسة ومثيلاتها في القطاع سواء على المستوى الوطني أو العالمي.

4/ الموازنات التقديرية والموازنة على أساس الأنشطة ABB: تعد الموازنات من أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في مجال التخطيط فمن خلالها يتم ترجمة الأهداف والنوايا إلى أرقام معبرة، كما أنها تتميز بالشمولية إذ تغطي جميع الأنشطة دون استثناء مما جعل الكثير من المؤسسات تفضل استخدام هذه الأداة أكثر من غيرها في إعداد برنامجها وخطتها. فالموازنات هي إحدى أدوات مراقبة التسيير التي تشكل نظام معلومات دقيق وشامل، يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال التفكير في مشاكل المستقبل قبل حدوثها والإعداد لها، تقييم أداء المؤسسة والتنسيق بين مختلف العمليات³.

أما الموازنة على أساس الأنشطة⁴ ABB فهي تتميز عن الموازنة التقليدية بقدرتها على التخطيط والرقابة بفعالية وتقييم الأداء باستخدام المعلومات المالية وغير المالية حول الأنشطة، فما توفره الموازنة من معلومات وما تستعمله من أدوات تجعل مراقب التسيير يفضلها عن باقي الأدوات لأنها شاملة من جهة ومن جهة ثانية تساعده أكثر على إعداد جدول القيادة بدقة وتقديم تقاريره حول نشاط المؤسسة بكل وضوح ومصداقية.

¹ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف "دار وائل للنشر والتوزيع، ص 14، عمان 2004

² ناصر دادي عدون «تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي - الجزء 1 دار الهدية العامة، 1998، ص 13

³ فرانسوا محمد، الموازنات التقديرية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001، ص 9

⁴ ABB Activity Based Budgeting

⁵ Daniel Boix, Bernard Feminier, Le tableau de bord facile, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004, P4.

⁶ Alain Chauvet, Methodes de management, 2Edition, Paris, Edition d'organisartion, 1997, P202.

مؤشر معروف حالياً إلا أنه ليس العلاج العام عند البحث عن مؤشر الأداء المثالي، فهي وسيلة لتحديد الأهداف أكثر من كونها مؤشر يسمح بتحديد الاختيارات الإستراتيجية³.

2/ أجهزة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية:

بما أن المؤسسة الاقتصادية تمثل الأداة في إحداث التنمية وتقدم أي اقتصاد كان فهي تعرف على أنها مجموعة من العناصر تستخدم فيما بينها قصد تحقيق غاية معينة، وازدهار المؤسسة يعتمد بالدرجة الأولى على التبادلات بمختلف عناصرها⁴. لذلك فهي تصنف حسب:

* معيار النشاط التجاري إلى مؤسسات صناعية، تجارية، فلاحية...

* معيار الحجم إلى صغيرة، متوسطة، كبيرة، ...

* معيار التصنيف القانوني إلى شركات مساهمة، أشخاص، ...

بحيث تعد المؤسسة العمومية الاقتصادية شركة مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة (حسب التصنيف القانوني)؛ تمتلك الدولة أو الجماعات المحلية جميع الأسهم والحصص فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة. وقد مرت بالعديد من الإصلاحات تمثلت في:

1/ إعادة الهيكلة العضوية والمالية: وتتمثل في تجزئة المؤسسات العمومية إلى مؤسسات صغيرة الحجم وذلك لخلق نوع من التخصص، وكذلك حل مشكلة الديون بحيث تولت الخزينة تسديدها.

2/ استقلالية المؤسسات العمومية: بإنشاء صناديق المساهمة التي كانت تعد كوسيط بين الدولة والمسيرين للمساهمة في التطهير المالي وإعادة الهيكلة.

3/ إعادة الهيكلة الاقتصادية والصناعية: وذلك بإدخال المؤسسات العمومية تدريجياً إلى اقتصاد السوق.

يمكن القول أن عمليات إعادة الهيكلة تستهدف إجراء التصويب اللازم للهيكل الفنية، الاقتصادية والمالية للمنشأة، على النحو الذي يمكن الشركة من البقاء في دنيا الأعمال والاستمرار فيه بقوة وتحقيق عائد مناسب، وبالتالي بلورة مستقبل واضح ومزدهر. ويجب قبل عملية هيكلة أي مؤسسة

3/ التكاليف المستهدفة¹: يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح. ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم. و يجعل من كل ذلك هدفاً محدداً له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصة الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم، بل قد يتجاوز ذلك الإحساس بالمسؤولية حدود المشروع إلى الأطراف الخارجية كالموردين ليجد هؤلاء الموردين أنفسهم مضطرين لخفض تكاليفهم والارتقاء بمستوى منتجاتهم سواء الخامات منها أو تلك المصنعة تصنيعاً أولياً.

4/ إعادة الهندسة والقيمة الاقتصادية المضافة: نظراً لحدة المنافسة والتطورات في عالم الأعمال وما يصاحب ذلك من تغيرات كبيرة في تقنية المعلومات والاتصالات كانت عملية البقاء والاستمرار للشركات صعبة وشاقة، حيث أصبح البحث عن مفاهيم إدارية جديدة متطورة لكل تنظيم يبحث عن الكفاءة، الفاعلية والمحافظة على بقاءه واستمراره. ومن هنا ظهر توجه جديد يدعو إلى توسيع إطار التغيير ليشمل الإدارة بكامل قطاعاتها يتمثل ذلك في ظهور مفهوم إعادة الهندسة التي تعرف على أنها "إعادة التصميم السريع والجذري للعمليات الإدارية والإستراتيجية ذات القيمة، وكذلك للنظم والسياسات والهيكل التنظيمية المساندة، بهدف تعظيم تدفقات العمل وزيادة الإنتاجية بصورة خارقة"²

أما القيمة الاقتصادية المضافة فتتميز بالسهولة والتعقيد في آن واحد، حيث تتمثل سهولتها في مقارنة العائد بتكلفة الموارد المستعملة، أما تعقيدها فيكمن في المعالجات المتكررة للأصول الصافية من أجل الوصول إلى تقييم سليم. وإذا كانت القيمة الاقتصادية المضافة EVA هي أحسن

¹ ميساء محمود محمد راجحان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات" مذكرة لنيل شهادة الماجستير بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد و الإدارة قسم المحاسبة، جدة السعودية، 2002

² سيد محمد جاد الرب "إطار مقترح لإعادة هندسة عمليات تدريب وتطوير الموارد البشرية: دراسة ميدانية بالتطبيق على هيئة قناة السويس"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 6، العدد الأول، جامعة أسبوط، مطبعة جامعة بسوهاج، 1992، ص

³ نعيمة يحيوي "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية شعبة تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009-2008،

⁴ دخضير كاظم محمود، د. موسى اللوزري: "مبادئ إدارة أعمال"، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 384 ص، 2008،

المؤسسات العمومية الاقتصادية إقامة نظام رقابة تسيير فعال بمفهومه العملي².

أما هيئة المفتشية العامة للمالية كجهاز رقابي: تعتبر المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية معتمدة من طرف الدولة تسعى في أهدافها إلى حماية المال العام من كل أشكال التلاعبات؛ لذلك فقد أسندت إليها مهمة رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال النص التشريعي الجديد، الذي يتم بموجبه إخضاع جميع المؤسسات العمومية الاقتصادية لمراقبة أعوان المفتشية العامة للمالية، ويضاف هذا الإجراء الرقابي إلى الآليات الأخرى المعتمدة اليوم و المنصوص عليها في القانون.

ويمكن اعتبار المفتشية العامة للمالية وريثة مديرية التفتيش المالي التي كانت موجودة ضمن الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لوزارة المالية المتضمن في المرسوم رقم 71-259 المؤرخ في 19 أكتوبر 1971، على الرغم من وجودها قبل ذلك بنفس التسمية الحالية ضمن تنظيم وزارة المالية المنبثق عن المرسوم رقم 63-127 المؤرخ في 19 أبريل 1963. إلا أن نشأة المفتشية العامة للمالية كانت بموجب مرسوم رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980، بحيث أحدثت كهيئة مراقبة مستقلة وقد كان هذا المرسوم المحدد لتنظيمها، سيرها وصلاحياتها، قبل صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المؤرخ في 20 جانفي 1992 المتضمن تنظيم هيكلها المركزية، والمحدد لتنظيم مصالحها الخارجية، ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 الذي حدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، إلا أن المرسوم التنفيذي رقم 80-53 تم إلغائه بالمرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، و الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، باستثناء مادته الأولى المتعلقة بإحداث المفتشية العامة للمالية و التي تنص على أنها توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، و هذا يعني أن أعضاءها لا يخضعون لنفس التسلسل الإداري المطبق على موظفي وزارة المالية الآخرين، و هو ما يضمن لهم نوعا من الاستقلالية في أداء مهامهم.

المفتشية العامة للمالية موضوعة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية الذي يتكفل بتحديد برنامج عملها خلال الشهر الأول من كل سنة مع مراعاة طلبات أعضاء الحكومة، مجلس المحاسبة و المجلس الشعبي الوطني.

يدير المفتشية العامة للمالية رئيس الذي يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة، الدراسات و التقويم الموكلة إليها؛ وتمارس مختلف مهام المفتشية العامة للمالية من طرف مفتشين ينتظمون في شكل وحدات متنقلة تسيّر من قبل رؤساء

أو شركة، سواء حكومية أو خاصة، معرفة الأسباب التي دفعت إلى إعادة الهيكلة، ويمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

أولاً: أسباب متعلقة بكفاءة الإدارة وحسن تصرفها. ثانياً: أسباب متعلقة بالتدفقات النقدية الواردة والصادرة، ووجود عجز وعدم توازن بينهما. ثالثاً: تآكل حقوق الملكية بسبب استمرار نزيف الخسائر. رابعاً: زيادة في حجم الديون المتأخرة للدائنين. خامساً: مشكلات متعلقة بزيادة معدل دوران العمالة وكفاءتها. سادساً: أسباب متعلقة بمواجهة أحداث مستقبلية متوقعة، كعدم تناسب الموارد المالية مع التوسعات المستقبلية. سابعاً: أسباب متعلقة بمستقبل القطاع الذي تعمل فيه.

ولا يشترط أن تكون خدمة الدين هي الغرض الرئيسي دائماً لإعادة هيكلة المؤسسة أو الشركة، وإنما الغرض هو تحسين الأداء التشغيلي أو استكشاف فرص استراتيجية، بسبب الإفرازات الناتجة عن تقلبات الأسواق، كالاستحوادات أو الاندماجات.

وتتم إعادة الهيكلة بأساليب متعددة، تبدأ بإعادة جدولة وإسقاط الديون، مروراً بتحويل المديونية إلى مساهمة في رأس المال، ومن ثم إعادة تقييم الأصول وتحصيل المستحقات لدى الغير، وتطوير مهارات المديرين، وأخيراً وليس آخراً الاستفادة من قوة العمل، بحيث يتم وضع البدائل المناسبة لتصويب هيكله العمالة¹.

وبإضافة إلى كون المؤسسات العمومية الاقتصادية كانت تخضع لرقابة داخلية من قبل الأجهزة التالية: مجلس الإدارة، الجمعيات العامة وأجهزة التسيير.

3/ رقابة التسيير في المفتشية العامة للمالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية.

مشكل المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية يكمن في كون أنها ورغم الإصلاحات التي أجريت عليها لازالت تتخبط في مشاكل روتينية تتعلق بتبديد المال العام وضعف التسيير مما جعل أغلبها تسجل خسائر متراكمة دفعت ببعضها إلى الإفلاس. كل هذا ألزم الحكومة الجزائرية إيجاد الحلول، كان أبرزها إسناد مهمة رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى المفتشية العامة للمالية كمحاولة منها للحفاظ على المال العام وضماناً لشفافية تسيير هذه المؤسسات من خلال المرسوم التنفيذي المؤرخ في 06 سبتمبر 2008؛ والأهم من ذلك محاولة المفتشية العامة للمالية مساعدة

¹ خلفان سعيد الكعبي صحيفة البيان بتاريخ 04-10-2011

² المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008

تلعب المفتشية العامة للمالية دورا مهما في رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية، بحيث تتم تدخلات المفتشية العامة للمالية على الوثائق و في عين المكان، و يمكن أن تكون حسب الحالة، فجائية أو موضوع تبليغ مسبق².

إذ يخول للمفتشية العامة للمالية في المؤسسات العمومية الاقتصادية ما يلي:

1- رقابة تسيير الصناديق، فحص الأموال، القيم، السندات والموارد من أي نوع، التي يحوزها المسيرين أو المحاسبون.

2- الحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصاتهم بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية أو خبرة خارجية.

3- تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي.

4- القيام في عين المكان بأي بحث وإجراء كل تحقيق بغرض فحص النشاطات أو العمليات المسجلة في المحاسبات.

5- الاطلاع على الملفات و المعطيات أيا كان سندها.

6- التأكد من صحة المستندات المقدمة، مصداقية المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة.

7- القيام بكل فحص في المكان بقصد التأكد من أن أعمال التسيير ذات التأثير المالي قد قيدت في المحاسبة بصفة صحيحة و كاملة و معاينة حقيقة الخدمة المنجزة عند الاقتضاء.

وبهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي يجريها محاسبو المؤسسات العمومية الاقتصادية، غير أنه لا يمكن أن تكون موضوع مراجعة الحسابات التي تمت تصفيته نهائيا وفقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها³.

مهمة المفتشية العامة للمالية تتكون أساسا من فحص حسابات ميزانية المؤسسة و ذلك للتأكد من مدى مصداقية المؤسسة وتطورها؛ ومن التحليل الديناميكي لبنية ميزانية المؤسسة و الأرصد الوسيطة للتسيير.

ويمكن القول أنّ دور المفتشية العامة للمالية في المؤسسة العمومية الاقتصادية لا يتوقف فقط على مهمة رقابية بعيدة لتحديد المسؤولية وإكتشاف الأخطاء؛ ولكن الهدف الأهم هو مساعدة هذه المؤسسات على إقامة نظام تسيير قائم على الأسس الحديثة، مرن يتماشى مع أهداف المؤسسة على المدى القصير والطويل، فبحرص المفتشية على ضرورة تطبيق النظام وإحترام المعايير الدولية هذا سيرفع من مستوى التسيير و يلزم المؤسسات العمومية بإقامة نظام

بعثات. ويكون هؤلاء المفتشون تابعون إما لهيكل المفتشية المركزية (الهيكل العملياتية للرقابة والتقويم)، أو مصالحها الخارجية المتمثلة في المديرية الجهوية. هدفها مراقبة التسيير المالي و المحاسبي في مصالح الدولة، الجماعات الإقليمية وكذا الهيئات، الأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و تمارس الرقابة أيضا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، هيئات الضمان الإجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذلك كل مؤسسة عمومية مهما كان نظامها القانوني. كما تراقب المفتشية العامة للمالية استعمال الموارد التي جمعتها الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية والتي تطلب الهبة العمومية وكذلك كل شخص معنوي يستفيد من المساعدة المالية للدولة.

ب- مختلف تدخلات المفتشية العامة للمالية:

* تراقب المفتشية العامة للمالية استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية، بمناسبة حملات تضامنية، و التي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية، الاجتماعية، العملية، التربوية، الثقافية والرياضية. يمكن أيضا أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة، جماعة محلية، هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة، قرض، تسبيق أو ضمان.

كما يمكن أيضا أن تقوم تدخلات المفتشية العامة للمالية على ما يأتي:

* القيام بالدراسات، التحاليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية الإدارة و تسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى.

* إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات.

* تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتطويرية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، و ذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة.

* تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، التعرف على نقائص التسيير وعوائقه، و تحليل أسباب ذلك¹.

* تتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام الرقابة، التدقيق، التقييم، التحقيق أو الخبرة و التي تقوم حسب الحالة.

ج- دور المفتشية في رقابة المؤسسة العمومية الاقتصادية:

²، المادة (4) على التوالي من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22 فبراير سنة 2009، يحدد شروط و كفايات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.

³، المادة (5) من نفس المرسوم.

¹، المادة (4) من المرسوم التنفيذي رقم 08-272. المؤرخ في 6

بإحترامها وتتمثل هذه الإجراءات في الإجراءات الشكلية، الإجراءات التنظيمية، الإجراءات العملياتية، إجراءات المتابعة.

1/الإجراءات الشكلية:

*ملف مهمة التفتيش¹: هذا الملف ينبغي أن يحتوي على معرفة الهيئة المراقبة من خلال الإطلاع على النصوص القضائية الخاصة بنشأة الهيئة المراقبة ومختلف وظائفها، الهيكل التنظيمي المتضمن وصف مختلف مهام المديرين أو مباشرة الأقسام المعنية، مختلف المسؤولين المتولين والمتعاقبين على مراكز نفس المسؤوليات وذلك خلال مدة 3 سنوات، المعطيات الميزانية والمحاسبية لثلاث أنشطة أخيرة (أو حتى إلى خمسة أنشطة) وذلك لأخذ فكرة على حجم الهيئة المراقبة ومعرفة سعة الأعمال المحققة، كل الوثائق الأخرى التي تمكن أكثر من معرفة الهيئة مع معرفة أيضا كل علاقاتها مع العالم الخارجي.

*هدف المهمة وإعدادها: تسطير هدف مهمة التفتيش بوضوح، المدة الخاصة بأعمال الفحص يجب أن تحدد بشكل جيد وتكوين فريق التفتيش المكلف بتنفيذ مهمة التفتيش، كما يجب الاحتفاظ بنسخة ثانية من "الأمر بالمهمة" "ordre de mission" في الملف. كذلك تسطير إستراتيجية التدخل ويضم هذا البرنامج كيفية استخدام إستراتيجية تدخل المؤسسة سابقا، كما أنه يبين أعمال ومهام كل مفتش.

*وثائق العمل: هذا الجزء من الملف مهم جدا لأنه يبين ويصف كل الأعمال المحققة من قبل المفتشين طبقا للأساليب المتبعة وذلك للوصول إلى النتيجة الموجودة في التقرير.

*التقرير والمتابعة: إن هذا الجانب له اتصال بالتقارير القاعدية، أوجبة المسيرين وبكل الوثائق التي تبين كل التطورات التي تلحق تقارير المنشأة من طرف المفتشين.

2/الإجراءات التنظيمية:

*مرحلة الإعداد و التحضير (Phase préparatoire): من خلال تحليل رسالة المهمة ورسم الأهداف المرجوة، البحث عن الوثائق (تقرير المفتشية العامة للمالية وأجهزة أخرى مختصة في الرقابة والتدقيق، نصوص قانونية، الإحصائيات...)، إنشاء مدونة منهجية (إشكالية، هدف، امتداد المهمة، إيجاد المحاور الرئيسية، التعريف بمنبع المعلومات،...)

*سير المهمة: (déroutement de la mission): من خلال وضع اتفاقيات مع أهم المسؤولين المفتشين، مجموعة

مراقبة تسيير فعال لضمان شفافية تسييرها وتجنب مسؤوليتها المسائلة القانونية."

فقد خضعت المؤسسة العمومية الاقتصادية طيلة سنوات عديدة لرقابة داخلية فقط من أجهزة المؤسسة (مجلس الإدارة، الجمعية العامة،...) ومحافظ الحسابات رغم كل الإصلاحات الاقتصادية التي أجريت عليها؛ وقد كانت المفتشية العامة للمالية تراقب المؤسسات العمومية الاقتصادية باعتبارها هيئة عمومية، لكن لم يكن هناك مادة صريحة تحدد طبيعة الرقابة وبالتالي كانت مقيدة ولم تأتي بفعالية باعتبار أنها كانت تنقصها الإلزامية القانونية واستمر ذلك إلى غاية 2008 لأن مع بداية هذه السنة أخضع المشرع المؤسسة العمومية الاقتصادية لرقابة المفتشية العامة للمالية بموجب الأمر 01/08 المؤرخ في 28 فبراير 2008 ثم وضع لهذه الهيئة كيفية قيامها بالرقابة وتدقيق تسيير المؤسسات، وذلك مع خلق قسم خاص في الهيكلة التنظيمية المركزية للمفتشية العامة للمالية مكلف بمراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية وهذا راجع لإرادة الدولة في التحكم بنشاط هذه المؤسسات نظرا للفضائح المالية في المؤسسات الكبرى مثل فضيحة الرشوة والفساد التي أعلن عنها مؤخرا في شركة سوناطراك النفطية العمومية التي كشفت أن الفساد مس حتى القطاعات الحساسة في الدولة الجزائرية؛ فشركة سوناطراك هي العمود الفقري للاقتصاد الجزائري باعتبار أن قطاع النفط والغاز يمثل أكثر من 97% من صادرات البلاد؛ بدخل سنوي لا يقل عن 40 مليار دولار. ويتعلق الأمر بصفقات نفطية مشبوهة يعتقد أن الشركة أبرمتها خلال السنوات القليلة الماضية وبالتالي أصدرت الحكومة الجزائرية أوامر لأجهزة الرقابة بتسخير كل إمكانياتها للكشف عن القطاعات التي يطالها الفساد، لاسيما المتعلقة بالقطاعات الإستراتيجية، وفي مقدمتها القطاع النفطي الذي يعد الممول الرئيسي لكل نشاطات التنمية في البلاد. وبالفعل مست التحقيقات قطاع الأشغال العمومية وتحديدًا المشروع الضخم للطريق السريع الذي يربط شرق البلاد بغربها على امتداد أكثر من 1200 كلم والذي ارتفعت تكلفته إلى أكثر من عشرة مليارات دولار بعدما كانت الدراسات حددت له 7 مليارات دولار. أعطيت مهمة رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى المفتشية العامة للمالية، أملا من الدولة أنها ستعمل على إعداد إستراتيجية لمكافحة هذه الآفة والنهوض بهذه المؤسسات لتصبح في مصف المؤسسات العالمية.

د- الإجراءات التنظيمية لرقابة المفتشية العامة للمالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية:

لتقوم المفتشية العامة للمالية بمهامها داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية لا بد لها أن تتبع مجموعة من الإجراءات التنظيمية لتأدية مهمتها الرقابية على أكمل وجه لأن هذه الإجراءات تعتبر بمثابة معايير يلزم كل المفتشين

¹ تقارير المفتشية العامة للمالية - وزارة المالية.

لنوعية التقرير و الأعمال بدون تجانس ولا دراسة التقرير مع طرح، إشكالية المهمة. الملاحظات، الأهداف، الحالات والأفعال المستكشفة المسجلة في تقرير المهمة يمكن أن تقدم و تنظم حسب طبيعته، مستوى المعنى والارتباط مع هدف المهمة، الملاحظات من نفس الطبيعة أو الشكل يمكن أن تقدم و تستدرك بطريقة إجمالية. إذ تضمن أيضا استغلال تقارير الرقابة، التدقيق أو التقييم المعد من طرف الهيئات الأخرى، بشكل نشاط من النشاطات الأكثر أهمية في تكلفة المفتشين للمفتشية العامة للمالية، لأن اختيار إجراءات الرقابة الداخلية، الأفعال و الحالات المثبتة المستكشفة شخصيا والطريقة الملاحظة التي لم تهيأ من طرف المفتشية هي أحسن ضمان لنوعية التقرير و نتائج المهمة بصفة عامة. التقارير الموجزة لا تعد بسرعة و لكن تكون شاملة، دقيقة و محورية خاصة بهدف الحجز.

إذن لا يمكن القول بأن مهمة المفتش هي عمل جماعي بامتياز، بل يجب أن تقوم بملاحظة الكتابات المقدمة من طرف الأعضاء. و في كل الحالات التقرير مجبر في الرقابة و التقارير الحاسمة للمسؤول المتعلقة بالتنظيم.

3/الإجراءات العملية:

إن القيام بهاته الإجراءات العملية من قبل المفتشية العامة للمالية كجهاز رقابي يحدد طبيعة عمل وتدخل المفتش على مستوى هذا الجهاز سواء أكانت هاته المهمة بطلب من الدوائر الوزارية أو حسب برنامج سنوي مصادق عليه من طرف وزير المالية وعلى هذا الأساس يمكن تحديد الإجراءات العملية حسب المراحل التالية :

-إحترام الإجراءات الشكلية التي تم ذكرها مسبقا

-إحترام الإجراءات التنظيمية التي تم ذكرها مسبقا.

-تنقل أعضاء الفرقة للمفتشية العامة للمالية إلى المكان الذي هو موضوع المهمة، وهذا ما يجعل هاته المهمة تختلف من رقابة تسيير إلى التدقيق إلى الخبرة القضائية لأن النتائج المتوخاة من موضوع المهمة يختلف .

-قيام أعضاء الفرقة بمحضر الصندوق بحضور المسؤول عن تسيير الصندوق في المؤسسة للتأكد من الموجودات حسب الوثائق المتوفرة في مصلحة المالية.

-طلب كل الوثائق، المستندات و التقارير التي تساعد المفتش في أداء مهامه.

-إستدعاء كل عون أو مسؤول له علاقة بموضوع المهمة .

-القيام بزيارات ميدانية للتأكد من الأشغال و التجهيزات التي تمت حسب موضوع المهمة.

القوانين واستغلال الوثائق (قانون المنشأة، الهيكل التنظيمي، الميزانية، تقرير النشاط)، إنشاء مدونة التنظيم (مخطط مفصل، تقسيم المهام، إخضاع المهام لنظام تسلسلي، تحديد مناطق الخطر و النقاط الحساسة، النماذج،...)، التكاليف الحقيقية لمهام الفحص، الرقابة، المقارنة، التحقيق المتعدد، المصادر، زيادة المواقع،... قيادة مهام المفتشية العامة للمالية مهما كانت طبيعتها (مراقبة التسيير، التدقيق، التقييم،...)

*المزايا المنتظرة: فعالية المهمة و ربح الوقت، ذلك فيما يخص المهلة، النجاعة أي شكل استخدام الإجراءات المتعارضة عن طريق التسيير و ذلك باختصارها هامش خطأ المفتشين و العدد المحتمل للمنازعات المستقبلية (جواب المسير لتقرير القاعدة).

*مختلف مراحل إعداد التقارير¹:

-ملخصات المهام: ملخص المهمة يعد من أجل امتداد مهلة المهمة، عندما يتعلق الأمر بمظهر خاص الذي هو ضروري في المقاييس الطارئة المشترطة في حسن سير المهمة. تقرير المرحلة: وهو يعد إما لطلب السلطة من المفتشية العامة للمالية عندما يتعلق الأمر بالمهمة ذات مدة أطول يكون هناك استرجاع ضروري لاتصال المعلومات والحالات المثبتة التمهيدية. يتشكل تقرير المرحلة بنفس طريقة إعداد تقرير القاعدة .

-إعداد التقرير الأساسي: هناك تنكير موجز لبعض مبادئ القاعدة التي يمكن أن ترجع بسبب تحرير تقارير المهمة إذا كان على العموم الإيجاز في إعداد التقرير هو مبدأ من المبادئ الخاصة بنوعية التقرير وبالمقابل فإن حجم التقرير لا يعتبر في حد ذاته معيار التقرير عندما لا يكون مبررا مثلا من حيث توسيع المهمة المطلوبة، الإعدادات الوصفية يجب أن تكون موجزة بأقل صرامة وهي ضرورية لإدراك الأفعال، الحالات المثبتة، الدراسات و النتائج الملحقة. التمهيدات وال فقرات الممكنة موجهة لتأمين التجانس بين التقارير (الربط بين الأقسام والمحاور المتطورة). الجداول الكبيرة و التفاصيل الثانوية غير ضرورية لإدراك الأفعال ويمكن أن ترد في الملحق. و مع ذلك يوجد الدقة في الموضوع الذي لا يدل على الملحق دون تمييز غرف المحكمة و الوثائق الأخرى غير الصالحة للاستعمال والتي لها علاقة مباشرة مع مضمون التقرير، الوثائق الأخرى (الملفات الأساسية) تساعد في تحرير التقرير غير المحكم في الملحق، و مدة الوثائق يمكن أن تحفظ على الأقل حتى نقل التقرير المستدرك المتبنى في إطار الإجراءات المتناقضة. إذا تضمن المعطيات العددية والحجج الكتابية، التبريرات و مصادر الأفعال القضائية و الحالات المثبتة والمعدة لا يمكن تشغيل المقاييس الحاسمة

¹ تقارير المفتشية العامة للمالية -وزارة المالية-

(2) مبادئ الملاحظات والتوصيات: التقديم المنظم و المرتب
لاستدراك مبادئ التوصيات والملاحظات المسجلة في تقرير القاعدة.

(3) مبادئ الحالات المثبتة لا تمنح مكان للأجوبة وهذه
الأخيرة البعض منها غير مقنع: استعادة فهرس الملاحظات
والحالات المثبتة الضرورية التي تتجنب إجابة المسير،
بالمقابل رفض الأجوبة غير المقنعة يمكن أن تبرر بفضل
الحجج الوثائقية المرجعية أو العديدة.

(4) المقياس الدقيق أو التأمل تبعا لتقرير المفتشية العامة
للمالية: الذي يضم النتائج الملموسة المقدمة لنفس نتيجة

المهمة، المقاييس المثارة من طرف تقرير المفتشية العامة
للمالية تستخدم و تتأمل للاستحقاق ويجب أن تكون بارزة في
التقرير التلخيصي. المهام قصيرة الأجل يمكن أن تكون ملزمة
من قبل المفتشية العامة للمالية بالقرب من الكيان المراقب
عن الأوراق لفحص درجة استلام الملاحظات.

(5) الخاتمة: التقرير الشامل لإجابة المسير و تصادمه مع نتائج
تقرير القاعدة، نظرة إجمالية عن نتيجة المهمة بالنسبة
للهدف، إبراز خاص للأعمال الخطيرة.

ه- دور المفتشية العامة للمالية في المؤسسة العمومية
الاقتصادية: إن التطور الذي شهدته اقتصاديات دول العالم،
جعل من المؤسسة تأخذ أشكالاً متعددة، حيث أصبحت
المؤسسة تشغل حيزاً كبيراً في كتابات وأعمال الاقتصاديين
بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية باعتبارها النواة الأساسية في
النشاط الاقتصادي. وباعتبار المؤسسة العمومية الاقتصادية
جزء من النشاط الاقتصادي وركيزة هامة من ركائز
الاقتصاد كدعمه لخلق التوازن كان لابد من إيجاد السبل
التي تجعلها تساهم في النشاط الاقتصادي بإخضاعها لرقابة
المفتشية العامة للمالية وذلك بغرض تدعيم بقائها في
السوق، وتدعيم القدرة التنافسية، المساهمة في الناتج الداخلي
الخام، المحافظة على النسيج الاقتصادي الوطني.

من خلال دراستنا للموضوع توصلنا للنتائج التالية:

الدولة الجزائرية اليوم تبحث عن الكفاءة والفعالية كأحد
الثوابت وذلك بإدخال الاقتصاد الوطني في السوق الدولية؛
ولتحقيق ذلك يجب المرور عبر جعل المؤسسات العمومية
الاقتصادية تتحكم أكثر في الإدارة والتسيير، تبحث عن
المردود الأفضل كاستراتيجية من أجل الرفع من الفعالية
والكفاءة للمؤسسات الاقتصادية. هذا ما دفع بالدولة الجزائرية
إلى اسناد مهمة رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى
المفتشية العامة للمالية وذلك لعدة أهداف منها:

* تخليص الدولة من الثقل المالي المتسبب في الخسائر الدائمة
للقطاع العام خاصة مع ندرة الموارد وارتفاع التكاليف.

* تكثيف النسيج الاقتصادي الوطني.

-إعداد التقرير النهائي كآخر مرحلة لعملية الرقابة والذي
يضم كل المحاور الخاصة بتقييم المستندات والوثائق مع
التأكد من قانونية الأعمال التي تقوم بها هاته المؤسسة
،و إبراز التوصيات اللازمة لذلك.¹ بحيث يكون تقرير
المفتشية العامة للمالية منظم و مرافق لنقطة التقديم المتضمنة
ما يلي:

* المقدمة.

* التقديم الفهرسي للهيئات المراقبة مبادئ الحالات المثبتة.

* مبادئ التوصيات المشكلة.

* الخاتمة و التوصيات.

يمكن القول أن مهمة المفتش في احترام الاجراءات العملياتية
تسهل إذا كان هناك إحترام للإجراءات الشكلية و التنظيمية
باعتبارها دعائم أساسية تختصر الطريق على المفتش في
القيام بمهمته نظرا لاستفائه جميع الشروط والإعداد الجيد
للمهمة لأن حسن الإعداد للمهمة هو بمثابة القيام بنصف
المهمة.

4/ إجراءات المتابعة: عند إنتهاء المفتش من القيام بمهمته
فإنه يقوم بإعداد تقرير القاعدة الذي هو بمثابة عصاره المهمة
و خلاصة العمل بإعتباره يحمل كافة المحاور التي تم العمل
بها في المهمة مع التوصيات المقترحة لكن في المقابل
للمسؤول حق الرد في أجل أقصاه شهرين على ما ورد في
التقرير باعتبار أن تقرير المفتش يحول إلى مسير الكيان
المراقب في إطار الإجراء المعارض (المادة 22 الفقرة 1 من
المرسوم التنفيذي رقم 08-272) للتمكن من تنفيذ الإجراء
التناقضي، بحيث يجب على مسيري المصالح والهيئات
المرسلة الرد على الملاحظات التي تحتويها هذه التقارير. ليتم
في الأخير إعداد التقرير التلخيصي الذي يضم:

-إجابة المسير لتقرير القاعدة التي بدورها تعطي محل و
مكان تحرير التقرير التلخيصي.

-هذا التقرير يعتبر كدفتر لتوفيق النتائج بين القاعدة و إجابة
المسير.

-يبلغ التقرير التلخيصي مرفقا بجواب المسير للسلطة السلمية
أو الوصية للكيان المراقب، (المادة 14، الفقرة 2 من
المرسوم التنفيذي المذكور سابقا).

طرق تأسيس التقرير (التلخيص):²

التقرير التلخيصي يجب أن يقسم بالطريقة الآتية:

(1) المقدمة: التي تحمل: أصل و نص إلقاء المهمة، الهدف،
مراجعة التقرير و إجابة المسير، توسيع الأعمال و المهلة
اللازمة.

¹ تقارير المفتشية العامة للمالية -وزارة المالية-

² تقارير المفتشية العامة للمالية -وزارة المالية-

حيث تعتبر هذه المهمة أساسية والغرض الذي أنشأت من أجله هذه الهيئة، وتهدف المفتشية العامة للمالية من خلال المراقبة إلى توضيح الرؤى وإعلام الوزارة المكلفة بظروف تطبيق القوانين والتعليمات وإلى اكتشاف الفروق، الأخطاء والتجاوزات المرتكبة على الأموال العمومية.

- مهمة الدراسة والخبرة القضائية:

المفتشية العامة للمالية يمكن كذلك أن تكلف بإنجاز مهام تتمثل في دراسات أو خبرات ذات طابع اقتصادي، مالي أو تقني.

- مهمة التقييم الاقتصادي والمالي:

يمكن أن تطبق تدخلات المفتشية العامة للمالية كذلك على التقرير الاقتصادي والمالي في نشاط شامل أو قطاعي أو فرعي بناء على طلب السلطات والهيئات المؤهلة.

* النتائج العامة المتوصل إليها:

-تستعين إدارة المؤسسة بمراقبة التسيير لضمان تطبيق مختلف السياسات والإجراءات، تحديد المهام والمسؤوليات ولذلك لتحديد الشخص المسؤول عن الخطأ وتحمله المسؤولية.

-مراقبة التسيير تعتبر كضمان بالنسبة للمستثمر بإعتبارها تضمن دقة المعلومات بفعل الثقة التي تمنحها للمعلومات.

-المفتشية العامة للمالية جهاز رقابي اعتمده الدولة لرقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية و مساعدتها على إقامة نظام مراقبة تسيير بالمقاييس الحديثة.

- أزمة المؤسسات العمومية الاقتصادية تكمن كذلك في المحيط الذي تنمو وتعيش فيه، فمن خلال دراستنا لكيفية تدخل المفتشية العامة على مستوى المؤسسات استنتجنا أنها غير قادرة على الوقوف على حلول لهذه المشاكل؛ رغم أنها بمساعدة هذه المؤسسات قادرة على إقامة نظام مراقبة التسيير بإمكانه التخفيف من حدة هذه المشاكل من خلال التخطيط الجيد وتحديد الأهداف و بالتالي إيجاد الحلول. لكن المشكل بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية أنه يجب أن تسود الأفكار الإيجابية، أي السياسة لا تتدخل في الاقتصاد لأنه في فترة ما سادت فكرة أنه اقتصر دور المؤسسات العمومية فقط على دور إجتماعي. بحيث اعتبر هدفها الأساسي وهو كيفية البقاء في السوق نظرا لمحدودية مواردها المادية وهذا ما يجعلها تواجه عجز مالي مستمر في نشاطها؛ وقد نظر على أنه الحل في خصوصتها وهذا يؤدي إلى مشاكل أكبر من أصعبها تسريح العمال وبالتالي زيادة البطالة مما يؤدي إلى مشاكل إجتماعية كبيرة. ولكن لما لا نجعل الحل في تهيأت المؤسسات العمومية الاقتصادية وضمان لها أولا البقاء في السوق وتدرجيا تدعيم منافستها ما يجعلها تساهم في الناتج الداخلي الخام وبهذا نحافظ على

وأما عن أسباب إنسدادها هاته المهمة :

-عدم وجود إستراتيجيات واضحة للمؤسسات.

-الإمكانات المالية المنفقة التي لم تجد نفعاً في تحقيق الجدوى الاقتصادية.

حيث أن تبني الجزائر لمجموعة من البرامج الإنمائية سواء كان برنامج الإنعاش الاقتصادي (1999-2004) برنامج دعم النمو (2005-2009) وبرنامج تكملة دعم النمو من 2010 إلى 2014 يعتبر بمثابة ضخ للأموال العمومية في كل القطاعات. أضف إلى ذلك تدعيم الدولة المستمر للقطاع الاقتصادي في ظل وجود منافسة شرسة وهي منافسة خارجية، تتطلب تأهيل المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر لغرض البقاء في السوق كخطوة أولى أو اكتساح أسواق أخرى كخطوة تجارية. ومن هنا تتجلى إشكالية كيفية المحافظة على أصول القطاع الاقتصادي العمومي، وهذا من خلال دراسة واقع أجهزة الرقابة في تقييم فعالية المؤسسات العمومية الاقتصادية ومدى فعالية الأجهزة الرقابية، وعلى هذا الأساس يظهر دور المفتشية العامة للمالية كفرع من الرقابة اللاحقة في دراسة، رقابة، تقييم، طريقة تسيير وعمل المؤسسات العمومية الاقتصادية. وهذا لتحفيز الأهداف التالية:

- المحافظة على تأهيل المؤسسات العمومية الاقتصادية لغرض المنافسة.

- العمل على تحقيق وتدعيم إستراتيجية المؤسسات العمومية الاقتصادية حسب طبيعة المحيط الذي تتعامل معه، ومن هنا نستطيع القول أن لهذا الجهاز الرقابي دور فعال في تحقيق الأهداف السابقة الذكر ولكن هذا لا يتجلى إلا بتوافر الشروط التالية:

- وضع مخططات التوظيف الناجحة لمفتشي المفتشية العمومية للمالية.

- وضع مخططات للتكوين المتواصل لتحسين مستوى المفتش مع إمكانية التوافق بما هو موجود في الواقع المعاش. -وضع إجراءات تحفيزية لعمل المفتشين .

-تدعيم صلاحيات المفتش أثناء إعداد التقرير النهائي، وهذا من خلال الأخذ بعين الاعتبار النتائج والتوصيات المدرجة في تقرير أهمية الرقابة.

-القيام بإجراءات رقابية دورية لغرض الحماية دون الردع، أي تدعيم الإجراءات الحمائي لطريقة تسيير هذه المؤسسات العمومية الاقتصادية.

-تفعيل إجراءات الرقابة الداخلية داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية سواء من طرف محافظ الحسابات أو الجمعية العامة للمؤسسة وكذا مجلس إدارتها.

ومن خلال تطرقنا، بحثنا ودراسنا لهذا الموضوع توصلنا إلى أن المفتشية العامة للمالية تقوم بثلاث أنواع من المهام:

- مهمة الرقابة:

إن توفير الجو الرقابي يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية و الكفاءة لذلك نقترح على أي مسؤول في مؤسسة إقتصادية على تبنى طرق رقابة التسيير الحديثة تساعد على محاربة الغش، تحديد المسؤوليات والقيام بأداء أنشطتهم بفعالية.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

-محمد عيسى الفاعوري، " الإدارة بالرقابة "، دار كنوز المعرفة - عمان - 2008، ص 19.

-محمود علي الجبالي، قصي السامرائي "محاسبة التكاليف" دار وائل للنشر و التوزيع، ص14، عمان 2004

-صديق محمد عفيفي، " إدارة اعمال في المنظمات المعاصرة " مكتبة عين شمس، ط 10 ، 2003

- محمد الصغير قرشي " واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر" مجلة الباحث - عدد 09 ص168 سنة 2011

- ناصر دادي عدون «تقنيات مراقبة التسيير – التحليل المالي –» الجزء 1 دار الهدية العامة، 1998

-فركوس محمد، الموازنات التقديرية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001

- د.خضير كاظم محمود، د. موسى اللوزري : " مبادئ إدارة اعمال "، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة اولى 384 ص ، 2008

-خلفان سعيد الكعبي صحيفة البيان بتاريخ 04-10-2011

-ميساء محمود محمد راجحان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات" مذكرة لنيل شهادة الماجستير بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد و الادارة قسم المحاسبة، جدة السعودية، 2002

-سيد محمد جاد الرب " إطار مقترح لإعادة هندسة عمليات تدريب وتطوير الموارد البشرية :دراسة ميدانية بالتطبيق على

هيئة قناة السويس" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة .

المجلد 6، العدد الأول، جامعة أسبوت :مطبوعة جامعة بسوهاج، 1992

النسيج الإقتصادي الوطني وهذا كله يمكن تحقيقه من خلال نظام مراقبة تسيير فعال.

الخاتمة:

من خلال إطلاعنا على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية ولمواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها الجزائر مع دخولها لإقتصاد السوق وإنفتاحها على الإقتصاد العالمي. يمكننا القول أنه رغم قدرة المفتشية العامة للمالية على مساعدة المؤسسات العمومية الاقتصادية على إقامة نظام مراقبة تسيير؛ إلا أنه ليس هناك فعالية لرقابة تسيير المفتشية العامة للمالية بإعتبارها تقوم فقط بمهام دورية خلال السنة وفق ما تقتضيه الضرورة. وهذا ليس من شأنه أن يساعد المؤسسات العمومية الاقتصادية لأن أزمتهما هي أزمة تسيير لذلك عليها تبنى طرق تسيير حديثة أي إستعمال مختلف أدوات مراقبة التسيير لأنها النظام الوحيد الذي من شأنه أن يقف على الإختلالات، أي تحديد نقاط الضعف لتداركها والإيجابيات لتعزيزها. لذلك لا بد من تحضير المحيط الملائم لإقامة نظام مراقبة تسيير بالمؤسسات العمومية الاقتصادية وفي نظرنا من خلال البحث أنّ الحل ليس في إسناد مهمة رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى المفتشية العامة للمالية لأن مهمتها لا تتمتع بالفاعلية الكافية، الإستقلالية والتفكير التي تعد من قبل المفتشين لا تحمل صبغة الإلزام. بالإضافة إلى أن مهمة رقابة التسيير يجب أن تتمتع بالإستمرارية للوقوف على الأخطاء فور حدوثها ومحاولة تداركها قبل أن تلقي بظلالها على المؤسسة.

بالتالي مهمة المفتشية العامة للمالية بالمؤسسات العمومية الاقتصادية ماهي إلا حلقة من سلسلة الإصلاحات التي تجربها الدولة الجزائرية على المؤسسات العمومية منذ الإستقلال والتي بعد مدة تثبت فشلها وتستبدل بإصلاح آخر وفي المقابل نكون قد خسرنا أموال، وقت، ...

المؤسسة العمومية الاقتصادية في حاجة إلى حلول عملية لا شكلية وتسيير حديث؛ فهي في حاجة إلى أن تكون قادرة على المنافسة والإضافة إلى الإقتصاد الجزائري لا أن تكون عبئ عليه. بحيث لا تكون حقل تجارب للسياسات وستار للهروب من مشاكل إجتماعية. لذلك لا بد من:

-التحسيس بأهمية نظام مراقبة التسيير كدور قيادي في المؤسسات و ليس رقابي.

-محاولة الإستفادة من تقارير المفتشين التابعين للمفتشية العامة للمالية في ما يتعلق برقابة تسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية ليس كرقابة لتسليط العقاب و إنما لتفعيل رقابة التسيير بها وقياس أداء عمل هذه المؤسسات.

-Alain Chauvet, Methodes de management,
2Edition, Paris, Edition d'organisaration, 1997

تعيمة يحيواوي"أدوات مراقبة التسيير بين النظرية
والتطبيق" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية
شعبة تسيير المؤسسات, جامعة الحاج لخضر باتنة, 2008-

2009

-المادة (4) من المرسوم التنفيذي رقم 08-272. المؤرخ في
6 سبتمبر 2008

-المادة(4) على التوالي من المرسوم التنفيذي رقم 09-96
المؤرخ في 22 فبراير سنة 2009، يحدد شروط و كفاءات
رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات
العمومية الاقتصادية.

-تقارير المفتشية العامة للمالية –وزارة المالية-

المراجع بالفرنسية:

- Nobert Guedj, Le contrôle de gestion pour
améliorer la performance de
l'entreprise,3èmeEdition, Paris ,Edition
d'organisation, 2000,.
- Robert Teller, Le contrôle de gestion « pour
un pilotage intégrant stratégie et finance », Paris
Management société, 1999
- HAMADOUCHE MALIKA Contrôle de
gestion d'un entreprise publique économique,
Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000
- Hélène Loning : "le contrôle de gestion",
Dunod, France, 2000.
- Jean-Louis Malo, Jean- Charles Mathes,
L'essentiel du contrôle de gestion,
2èmeEdition, Paris, Edition d'organisation,
2000.
- Hélène LONING .ET AUTRES »contrôle
de gestion organisation et mise en œuvre »2ème
édition ; DUNOD ; paris ; 2003
- Daniel Boix, Bernard Feminier, Le tableau de
bord facile, 2ème Edition, Paris, Edition
d'organisation, 2004