

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : مالية ومحاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الأجور:

دراسة حالة على مستوى مراقبة مالية - مستغانم-

تحت اشراف الدكتور:

د. قidal زين الدين

مقدمة من طرف الطالبة:

صاففة نذيرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة مستغانم
مشرفا ومقررا	قidal زين الدين	أستاذ محاضر 'أ'	جامعة مستغانم
مناقشا	برياطي حسين	أستاذ مساعد 'أ'	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى  
انجاز هذا العمل .

نتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي  
تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف قidal زين الدين الذي لم  
يبخل علينا بتوجيهاته ونصائح القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

ونشكر كل موظفي المراقبة المالية لولاية "مستغانم"

إليكم جميعاً جزيل الشكر ووفقنا الله وإياكم إلى ما فيه خير لنا ولكم.

والله لنا التوفيق

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	شكرو تقدير
III	الإهداء
V-III	فهرس المحتويات وقوائم الجداول والأشكال
أ-د	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي
01	مقدمة الفصل
02	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
07-02	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره
09-07	المطلب الثاني: أركان وأهداف التدقيق الداخلي
10-09	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
10	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي
13-11	المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي
17-14	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
20-17	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي
21	خلاصة الفصل

	الفصل الثاني: كيفية التدقيق الأجور
22	مقدمة الفصل
23	المبحث الأول: تسيير الأجور المباشرة والغير مباشرة
30-23	المطلب الأول: مداخل أساسية في تسيير الأجور المباشرة
38-31	المطلب الثاني: مداخل أساسية في تسيير الأجور غير المباشرة
48-38	المطلب الثالث: فعالية تسيير الأجور الغير مباشرة
49	المبحث الثاني: آليات تدقيق الأجور
52-49	المطلب الأول: مداخل أساسية للتدقيق الاستراتيجي للأجور
60-52	المطلب الثاني: تدقيق الكتلة الأجرية والهيكل الأجرى
70-60	المطلب الثالث: تدقيق الفعالية الأجرية
72-71	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة المراقبة المالية لولاية مستغانم
73	مقدمة الفصل
74	المبحث الأول: ماهية المراقب المالي
74	المطلب الأول: تعريف المراقب المالي
77-74	المطلب الثاني: صلاحيات المراقب المالي
78-77	المطلب الثالث: مسؤوليات المراقب المالي
81-79	المطلب الأول: مكونات أجر المنصب Salaire de poste

83-81	المطلب الثاني: باقي العناصر الأخرى التكميلية غير خاضعة
84-83	المطلب الثالث: الاقتطاعات
88-84	المطلب الرابع: كيفية حساب الأجر الشهري لعمال المديرية
89	خلاصة الفصل
92-90	الخاتمة العامة
95-93	قائمة المراجع
	الملاحق

## قوائم الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الرقم	الجدول	ص
1	تحليل القيود الاجرية	23-24
2	تحليل الأهداف الإستراتيجية للأجور	24
3	المؤشرات الأجرية	44
4	المؤشرات المشاكل المرتقبة في السياسات الأجرية	51
5	مؤشرات تدقيق الكتلة الأجرية	56-57
6	عناصر الأجر الخاضع وغير الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي وضريبة الدخل الإجمالي	83

قائمة الأشكال:

ص	الأشكال	الرقم
26	هرم الأجور الشاملة	1
47	توزيع مكونات الأجر حسب الأهداف	2

1. إشكالية البحث

نظرا للتطور التكنولوجي و الاقتصادي الذي شهده العالم أدى إلى تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا و تعدد نشاطها و وظائفها و أهدافها، هذا ما فرض عليها ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات و الإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، و اتخاذ القرارات أي كان نوعها والتي تمكن المؤسسة من استغلال مختلف الوسائل المادية و البشرية المتاحة لها .

و من أجل أن تتحكم المؤسسة في نشاطها استلزم عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على اتخاذ القرار و من بين أهم هذه الوسائل التدقيق الداخلي حيث ظهر هذا الأخير مع التطورات و التغييرات التي شهدها الاقتصاد العالمي و كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و رؤوس أموالها و ذلك ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير و ظهرت مخاوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الغدارة و ذلك ما تطلب لجوء أصحاب الأموال إلى ما يسمى بالمدقق ليطمئن الملاك عن نتيجة أموال المستثمرة، و من هذه الأخيرة أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى وظيفة التدقيق الداخلي التي تساعد في تزويد مختلف الأطراف المعنية بمعلومات دقيقة و ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات على أسس معينة .

ففي خضم التحولات الاقتصادية و الاجتماعية التي يعيشها العالم اليوم تبرز العديد من القضايا والتحديات، ولعل أهمها على الإطلاق هو قضية الأجور سواء على مستوى الدولة أو على مستوى المؤسسة، فهي لا تزال موضوع اجتهادات و تصحيحات، فالأمر يتعلق بنفقات أجريه تتزايد باستمرار من وجهة نظر المسؤولين في المؤسسة، بل و أكثر من ذلك تستحوذ في بعض المؤسسات على حصة هامة من القيمة المضافة و رقم الأعمال، و عليه يجب عقلتها و ترشيد استعمالها لكي تساهم بصورة فعلية في ترقية الأداء التنظيمي، و لا شك أن ذلك غير ممكن إلا عبر آليات و وسائل التسيير المختلفة التي تتناسب في مضمونها مع خصائص عديدة تميز المؤسسة على غرار قدرتها المالية، و الممارسات الشائعة في قطاع نشاطها، و ثقافتها و القيم التي تسعى لنشرها و غير ذلك، فالسياسة الأجرية هي محصلة تضافر العديد من العوامل التي شكلت مقترنة معالم و صفات محددة، لكن ما يهم في ذلك كله هو مدى تحقق لأهدافها و بالتالي كان علينا التطرق لفعالية تسيير الأجور بالدراسة و التحليل خاصة و أنه موضوع يرتبط بالأداء التنظيمي ككل، أيضا على اعتبار أن مفهوم تسيير الأجور لا يعني تلك العمليات البسيطة والروتينية في إجراءات الدفع، بل هو وظيفية إستراتيجية من وظائف التسيير تضم كل الوسائل والتقنيات و الطرق المستعملة لأجل ضمان التسيير الحسن لأجور، سواء بترشيد النفقات الأجرية في حدود القدرة المالية للمؤسسة و ضمان جذب الكفاءات اللازمة لتنفيذ مختلف المشاريع .

في هذا السياق و نتيجة لكبر حجم المؤسسات و تعدد نشاطاتها و تشعبها و تزايد التحديات المختلفة ظهرت الحاجة القوية للرقابة و مستلزماتها فتطورت أدوات مختلفة لإعدادها و تنفيذها، كما تركزت جهود المختصين و مسيري المؤسسات على تطوير أساليب و أدوات جديدة و متنوعة لاستخدامها في تسيير الأجور فحصل هناك تراكم مهم لتلك الأدوات و الطرق يتم اللجوء إليه حسب متطلبات الإدارة .

و من خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالآتي :

ما فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الأجور ؟

للإجابة على هذه الإشكالية فقد قمنا بوضع بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم التدقيق الداخلي ؟ و ما هي أهدافه ؟

- كيف تتم عملية التدقيق الداخلي ؟

- ما آليات تدقيق الأجور ؟

2. فرضيات البحث:

في سبيل الإجابة مؤقتا على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية السابقة الذكر بالإمكان انطلاق

من الفرضيات التالية :

- التدقيق الداخلي هو عملية مستقلة تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة.

- فعالية تسيير الأجور رهن مدى تحققها لأهداف السياسية الأجرية بالنسبة للعمال وللمؤسسة.

- يساهم التدقيق الداخلي على تحسين المرد ودية المالية للمؤسسة.

3. أهمية البحث:

تبرز أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية :

- تزايد أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية نتيجة التطورات الحاصلة و التنوع في المؤسسات .

- الحاجة الملحة للمؤسسات الاقتصادية لتطبيق عملية التدقيق الداخلي لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة وتحقيق أهدافها .

- تحاول تقييم فعالية تسيير الأجور بتناول مفاهيم و آليات و مداخل و استراتيجيات تسيير الأجور التي تساهم في تطوير أداء المؤسسة باستخدام تقنية التدقيق .

- معرفة أهمية التدقيق الداخلي في تسيير المؤسسة الاقتصادية.

- محاولة تشخيص واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية .

- رفع الغموض عن فعالية تسيير الأجور باعتباره مفهوم متعدد الأبعاد يرتبط بعوامل متنوعة، إضافة لتشخيص ضروريات تسيير الأجور ميدانيا باستخدام مختلف الأساليب و الطرق العلمية.

- التأكد على أنه يجب النظر إلى فعالية تسيير الأجور بنظرة شاملة، باعتبار تسيير الأجور يرتبط بإستراتيجية المؤسسة ككل، و بالتالي لا يمكن تصور فعالية التسيير الأجور إلا في هذا الإطار، إضافة

لإظهار أبعاد تأثير تسيير الأجور داخليا و خارجيا، باستعمال أساليب و وسائل كفيلة بتقييم الفعالية تسيير الأجور بالمؤسسة، و معرفة المشكلات التي تحد منها.

#### 4. أسباب اختيار الموضوع :

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية و الذاتية أهمها :

- أهمية الموضوع و خاصة في ظل الظروف الحالية التي تشهدها المؤسسات لجزائرية.
  - الرغبة الشخصية للتعرف أكثر على هذا الموضوع و التوافق مع التخصص الذي ندرسه و هو التدقيق المحاسبي.
  - العمل على تكوين العلمي الجيد والمؤهل على أمل ممارسة مهنة التدقيق بصورة سليمة و فعالة في المستقبل.
  - حتمية و حاجة المؤسسات إلى تطبيق التدقيق الداخلي من أجل تحقيق الأهداف الموضوعية.
  - نابع من أهمية التي يكتسبها تقييم فعالية تسير الأجور بالنسبة للمؤسسة و الإهتمام الخاص بهذا الموضوع.
5. منهجية البحث :

على ضوء أهداف البحث و التساؤلات التي نحاول الإجابة عنها، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي بأسلوب دراسة الحالة، على اعتباره أنه من انسب الطرق في مجال دراسات الاجتماعية عموما حيث بإمكانه أن يمهد لدراسات أكثر تعمقا في نفس المجال، و هو يقوم عموما على جمع البيانات و تصنيفها من المؤسسة واحدة، ثم تنظيمها و تحليلها و تقديم وصف ظاهرة محل الدراسة التعرف على متغيراتها و أسبابها و العوامل ذات العلاقة بها ، واستخلاص النتائج بعد التحليل العلاقة بين المتغيرات .

#### 6. خطوات البحث:

اعتمدنا هذه الخطة في ترتيب و تسلسل المحاور بهذا الشكل بطريقة تخدم الغرض و الموضوع بالعمل على توضيح الإطار لكل من المكونين الأساسيين للموضوع ألا و هما التدقيق الداخلي و تسير الأجور، وتحديد العلاقة بينهما.

وقد جاء موضوع مبني بشكل مرتب، بحيث حولنا تحقيق الانسجام في هيكله، بالعمل على توضيح إطار تدقيق الداخلي و تسير الأجور و قد تم ترتيب العرض كالآتي: فصلين نظريين و فصل تطبيقي بحيث يتضمن كل فصل على مبحثين و هو بدوره يحتوي على ثلاث مطالب متمثلة فيما يلي:

الفصل الأول تحت عنوان مدخل عام للتدقيق الداخلي منقسم إلى المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي المتشكل من ثلاث مطالب هي : مفهوم التدقيق الداخلي و أسباب تطوره، أركان و أهداف التدقيق الداخلي، أنواع التدقيق الداخلي. و المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي المنقسم بدوره إلى ثلاث مطالب كالتالي: معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي، أدوات التدقيق الداخلي، مراحل عملية التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني كان بعنوان كيفية تدقيق الأجور المتشكل من البحث الأول: تسير الأجور المباشرة والغير المباشرة الذي يتكون من ثلاث مطالب تحت عناوين التالية: مدا خيل الأساسية في تسير الأجور المباشرة، مدا خيل الأساسية في تسير الأجور الغير المباشرة، فعالية تسير الأجور غير المباشرة. و كذلك المبحث الثاني:

آليات التدقيق الأجور متكون من: مدا خيل أساسية للتدقيق الإستراتيجي للأجور، تدقيق الكتلة الأجرية و تدقيق الهيكل الأجرى ، تدقيق الفعالية و المطابقة الأجرية .

و أخيرا الفصل الثالث الذي هو دراسة حالة على مستوى مراقبة المالية – مستغانم –

و هو بدوره ينقسم إلى مبحثين حيث أن المبحث الأول بعنوان ماهية المراقب المالي ينقسم إلى ثلاث مطالب : تعريف المراقب المالي، صلاحيات المراقب المالي، مسؤوليات المراقب المالي .

أما المبحث الثاني فكان بعنوان مكونات كشف الأجر و هو بدوره ينقسم إلى أربعة مطالب كالتالي: مكونات أجر المنصب، باقي العناصر الأخرى التكميلية غير خاضعة، الاقتطاعات، كيفية حساب الأجر الشهري لعمال المديرية.

## مقدمة الفصل

إن التطور الذي شهدته المؤسسة و مختلف المجالات الاقتصادية و توسع نطاق المبادلات التجارية عبر الزمن ، الذي أدى بدوره إلى كبر حجمها و تشعب أعمالها و وظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير ، و ذلك حتم عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة و مراقبة الوسائل المادية و البشرية ، و المالية المستعملة و ذلك من أجل تحديد الانحرافات و التلاعبات و الأخطاء التي نتجت عن كثرة العمليات و المعلومات المتدفقة ، و لذلك لا بد من خلية أو قسم حتى تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة لتدقيق و مراقبة و تقييم أداء مختلف أقسامها الأخرى و المعلومات و العمليات التي تقوم بها ، و هذا ما يمكن أصحاب رأس المال و الإدارة العليا من السيطرة و التحكم في مختلف الموارد و الأقسام و ذلك من أجل تحسين التسيير و معرفة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية و درجة سيطرة الإدارة على أقسامها.

و لدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي مما سبق، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

- المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

## المبحث الأول: ما هية التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر ، و ذلك من أجل محاربة كل من الغش و الإهمال ، الأخطاء المهنية و المخالفات ، فمن الممكن الارتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من : مفهوم التدقيق الداخلي و أسباب تطوره، خصائصه و أركان التدقيق الداخلي.

## المطلب الأول : مفهوم التدقيق الداخلي و أسباب تطوره

## أولاً : مفهوم التدقيق

هناك عدة تعاريف منها:<sup>1</sup>

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين "IFACI" : التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا فصد مراقبة و تسيير المؤسسة ، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة و مستقبل عن باقي الأقسام الأخرى، إن الأهداف الرئيسة للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة الهياكل واضحة و مناسبة.

حسب ما عرفه معهد المدققين الداخليين "IIA" : التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي الذي يعطي تأكيدات للإدارة للمؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، و إعطاء النصيحة لتحسينها و يساعد على خلق قيمة مضافة ، كما أنه يساعد على تنظيم و تحقيق أهدافها من خلال التقييم، و ذلك بالإتباع نهج منظم و منهجي لعمليات إدارة المخاطر و الرقابة، و حكومة الشركات و تقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها".

أما في الجزائر فيمكن القول إن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه : " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها " ، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه:

" لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير و المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن ".<sup>2</sup>

يمكن استخلاص مجموعة من خصائص من التعاريف التي تناولتها سابقا و هي:<sup>1</sup>

بوتين محمد، مراجعة ومراقبة الحسابات في نظرية إلى تطبيق، الطبعة الثالثة، بن عكنون الجزائر، 2008، ص 15.<sup>1</sup>  
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01/88، العدد 02، الصادر بتاريخ 12/01/1988.<sup>2</sup>

1. التدقيق الداخلي وظيفة شاملة: تطبيق في المؤسسات و في كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة.

2. التدقيق الداخلي وظيفة دورية: حيث تخضع لها مختلف الوحدات و المصالح لعمليات الفحص و التقييم بصفة مستمرة.

3. الاستقلالية: رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى ، فعلى المدقق أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.

بالإضافة إلى تلك الخصائص تذكر خصائص أخرى لها و المتمثلة في:

- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية .
- التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
- التدقيق الداخلي تسعى لترشيد القرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة و المناسبة في التوقيف المناسب.

ثانيا : أهمية و أسباب تطور التدقيق الداخلي

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية 1929-1933

و بعد الحرب العالمية نتيجة للإفلاس العديد من الشركات و تحمل إدارات هذه الشركات المسؤولية عن ذلك، فضلا عن حاجة إدارات هذه الشركات لمتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها ، الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الساهرة لها في فحص و تقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من التحقق و التحليل و التقييم لجميع أوجه و مجالات النشاط و الخطط و الأهداف التي تسعى هذه الشركات إلى تحقيقها، باعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء من نظام الرقابة الداخلية حيث أنها تشكل بؤرة هذا النظام و صمام الأمان له ، و خصوصا بعد إبلاء هذه الوظيفة أهمية مميزة سعيا إلى تحويل هذه الوظيفة من وظيفة رقابية في المنظمة إلى مهنة معترف بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية . تعتبر وظيفة التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات الصلة في المؤسسة وخارجها فليست هي غاية بحد ذاتها ، حيث إن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ، و قد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي ، و أصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة و العمليات في المؤسسة ، بهدف تطوير هذه الأنشطة و رفع كفاءتها الإنتاجية ، و تعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات ، بحيث اعتبرت كصمام الأمان في يد الإدارة .

<sup>1</sup> سعاد شكري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير ، علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس، 2008/2009، ص54.

مما سبق يتضح أن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور بالغ الأهمية في المؤسسات المالية و الشركات و تنبع هذه الأهمية من خلال حمايتها للأنظمة المعمول بها في المؤسسة، و كونها صمام الأمان الذي تعتمد عليه إدارة المؤسسات في التحقق من الأداء المالي للمؤسسة<sup>1</sup>

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونها:

- رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة و ملاكها على رفع جودة الأعمال و تقييم الأداء .

- المحافظة على ممتلكات و أصول المؤسسة.

- تعتبر أيضا عين و أذن المدقق الخارجي.

- و هي من أهم آليات التحكم المؤسسي.

ازدادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:

1. كبر حجم المشروعات و تعقد عملياتها: أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم المؤسسات و انفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المؤسسات على إلمام بكافة الأشياء، و بالتالي استوجب الأمر استخدام نظام الرقابة الداخلية و حتى تطمئن المؤسسة على سلامة هذا النظام كان لابد من وجود التدقيق الداخلي الذي يعمل على تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية .

2. التناثر الجغرافي للعمليات و تزايد نطاق العمليات الدولية مع كبر حجم المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال مدقق داخلي لتدقيق أعمال هذه الفروع و قد أطلق على هذا المدقق بالمدقق المتجول لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية و الاقتراح بعض التعديلات . كما يعد اتجاه نحو استخدام التدقيق الداخلي على نطاق الدولي ظاهرة حديثة نسبيا فبظهور الشركات المتعددة الجنسيات يترتب عليها زيادة أعباء المؤسسة مع زيادة حجم النشاط و أدى ذلك إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة. فقد برز اهتمام التدقيق الداخلي بعمليات دولية و قد ترتب على ذلك بعض تغييرات جوهرية في وظيفة التدقيق الداخلي و متمثلة فيما يلي:

- الزيادة في نطاق عمل المدقق الداخلي ، و هذا يؤدي إلى تضيق نطاق عمل المدقق الخارجي.

- اعتراف المدققين الخارجيين بالتدقيق الداخلي باعتبارها مهنة.

- تزايد ضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق المزيد من المساءلة المحاسبية و توسيع وظائف التدقيق.

<sup>1</sup> إبراهيم رباح إبراهيم المدهون ، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصاريف العاملة في قطاع غزة" ، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين ، 2011، ص15.

<sup>2</sup> يوسف محمود الجربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الأردن، مؤسسة الوراق ، 2004، ص12.

3. لامركزية الإدارة: أدى كبر حجم المؤسسات و إنشاء فروع لها متباعدة جغرافيا إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع و يتم تقييم أداء مديري هذه الفروع و حتى تتأكد الإدارة العليا من مدى التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة و استخدمت الإدارة العليا المدقق الداخلي في ذلك.

4. التوسيع في احتياجات الإدارة: نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم التدقيق الداخلي و على الإدارة هذا القسم توفير تلك الاحتياجات ، حيث يرى معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة انه يوجد طلب جديد يعكس تغيير كبير في روح التدقيق الداخلي و ممارستها في تركيزها على الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة ، و يرى أيضا أحد الكتاب أن وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية أصبحت جزءا من مسؤوليات المدقق الداخلي و لذلك يجب عليهم التوسع في الخدمات التي تقدم للإدارة ، و يرى كاتب آخر أن المؤسسات الناجحة قد أدركت أن تحديد مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي في مجال التقارير المالية و الالتزام بالتشريعات و الأنظمة القانونية هو مدخل أصبح عتيقا و مهجورا و من ثم فقد وسعت هذه المؤسسات نطاق التدقيق الداخلي ليشمل تدقيق العمليات ، الاستثمارات ، اقتراحات تحسين العمليات و ذلك كوسائل لزيادة العائد.

5. التحول إلى التدقيق الاختباري: مع كبر حجم هذه المشروعات و تعقد عملياتها لم يعد المدقق الخارجي يقوم بتدقيق كافة العمليات و لكنه بدأ يتحول إلى التدقيق اختباري و هي تدقيق عينه تمثل المجموع و يفترض أنها تمثل مجتمع العمليات . و على ذلك لا بد في ظل اختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلية فعال، و يعتبر وجود تدقيق داخلي بالمؤسسة من أهم الركائز لنظام الرقابة الداخلية و على ذلك فانه من الناحية العملية لازما تواجد التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

6. تطور مفهوم الرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي عملية تنجزها جهات متعددة و هي مجلس الإدارة، و الإدارة و أفراد آخرون و يتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية:

- معقولية التقرير المالي.

- كفاءة و فعالية العمليات.

- الالتزام باللوائح و التشريعات و النظم السارية.

و يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر متداخلة هي: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة المعلومات و الاتصالات، المتابعة.

و على ذلك فهناك علاقة وطيدة و مباشرة بين الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها و الحصول على تأكيد معقول لها و العناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية و التي تمثل الاحتياجات اللازمة لتحقيق الأهداف.

و حيث أن الأهداف و التنظيم الداخلي و البيئة التي تعمل فيها المؤسسة في تطوير مستمر فان المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة أيضا تتغير بصفة مستمرة ، و لذلك فان النظام السليم للرقابة الداخلية يعتمد على التقييم المستمر و المنظم لطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ، حيث أن تقييم المخاطر تعني العملية التي تقرر الإدارة بواسطتها الإدارة كيف ستعامل مع المخاطر التي تشكل تهديدا يمكن أن يمنعها من تحقيق أهدافها ، و هذا يتضمن تحديد المخاطر و تحليل احتمالاتها و تأثيرها . و طالما لا توجد طريقة عملية لتقليص

كل المخاطر ، فإن الإدارة أن تحدد مستويات المخاطر التي تستطيع أن تتحملها و كيفية المحافظة على هذه المستويات وهذا ما يعرف إدارة المخاطر، حيث أن المؤسسات تواجه المخاطر سواء كانت من داخل أو من خارج المؤسسة لذلك تحتاج إلى آلية لتحديد المخاطر الناتجة عن مثل هذا التغيير و التعامل معه.

و نظام الرقابة الداخلية بسبب البيئة المتغيرة الداخلية للمؤسسة له دور رئيسي في إدارة المخاطر، والتدقيق الداخلي ربما يكون الآلية الداخلية الرئيسية لمراقبة جودة و نوعية أنظمة الرقابة بالمؤسسة و من ثم فان وظيفة التدقيق الداخلي سوف تختلف و تتفاوت اعتمادا على العوامل الخاصة بالمؤسسة و رغبة الإدارة في الحصول على تأكيدات و استشارات في مجال المخاطر و الرقابة .و مما سبق يتضح أن تغير مفهوم الرقابة وظهور اصطلاحا المخاطر قد أثر على وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية و ذلك بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل و أن الاتجاه الجديد لها يهتم بمقدرة المؤسسة على الاستجابة للظروف المتغيرة و متابعة تحقيق الأهداف و السياسات المرسومة للمؤسسة.

7. إعمال مفهوم السيطرة على المؤسسة: حيث يعني مفهوم السيطرة قيام مجلس الإدارة بإمام بمجريات الأمور بالمؤسسة و القدرة على إدارتها و توجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، و تجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة. و قد تم الاهتمام بمفهوم السيطرة على المؤسسة بعد صدور لجنة Cadbury سنة 1992 في المملكة المتحدة . حيث أن القائمون بعملية السيطرة عادة مسؤولين عن التأكد من أن المؤسسة قد حققت أهدافها ، التقرير المالي ، و التقرير و الإفصاح للأطراف المهتمة بالمؤسسة . و قد عاد موضوع السيطرة على المؤسسة إلى الظهور مرة أخرى في مقدمة التفكير لعدد من مجالس الإدارات الشركات المقيدة بالبورصة و ذلك لسببين هما:

- انهيار بعض الشركات في الآونة الأخيرة.

- صدور ميثاق مشترك لبورصات المالية بالمملكة المتحدة The stock exchange combined code .

و قد أدى ذلك إلى إدراج متطلبات السيطرة على المؤسسة الواردة في تقرير لجنة cadbury ضمن قواعد الأمانة لدى البورصة و التي دخلت حيز التنفيذ اعتبارا من 1998/12/31. و قد قرر الميثاق المشترك مسؤوليات إضافية على المديرين بحيث أصبحوا مسؤولين عن التأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية الكلية بمؤسساتهم يتم فحصها بانتظام و يتم التقرير عنها للمساهمين . و إن التركيز على نوعية السيطرة على المؤسسة قد ازداد نظرا لأن إعادة تنظيم أسواق المال ، و تعاظم المنافسة العالمية ، و زيادة التقدم التكنولوجي قد أحدث تأثيرا سلوك المؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، مصر، الدار الجامعة، 2006، ص ص 17-23.

و على ذلك يعتقد معهد المدققين الداخليين بالمملكة المتحدة أنه للاستجابة لهذه الأحكام ، فإن تأكيد مستقل و إيجابي عن كفاية و فعالية إطار الرقابة الداخلية للمؤسسة أمر مطلوب، و إن التدقيق الداخلي يمكن أن يلعب دورا رئيسيا في توفير هذا التأكيد الإيجابي المستقل.

فالتدقيق الداخلي يمد الإدارة العليا بالتحليل و التقييم، الاستشارات، و التوصيات عن الأنشطة التي تفحصها، و يمكنها اكتشاف وضع الغش، تحديد الفرص و إضافة قيمة و زيادة العائد للمؤسسة.

فالتدقيق الداخلي الآن يتضمن نطاق واسع للرقابة و إدارة المخاطر و تعرف بأنها مشارك رئيسي في الوسيط

الفعالة على المؤسسة، و على ذلك فإن أعمال مفهوم السيطرة على المؤسسة قد اثار على وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل. و أصبح ينظر للمدققين الداخليين لإرشاد و مساعدة كافة المستويات الإدارية في طلبهم لإطار رقابي فعال خاص بالمؤسسة . و كمستشارين ذوي خبرة لمساعدة الإدارة في تقييم المخاطر و أنظمة الرقابة للتأكد من تخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة إلى المستويات المقبولة.

### المطلب الثاني: أركان و أهداف التدقيق الداخلي

#### أولاً: أركان التدقيق الداخلي

لإكمال عملية التدقيق الداخلي و تحقيق الأهداف المرجوة منها و تنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر و أركان تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

1- الفحص و التدقيق: يعتبر الفحص عنصرا و ركنا أساسيا من أركان التدقيق الداخلي و الذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية و المحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفتريا.
- التوجه المحاسبي للعمليات المالية و التحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن).
- مدى صحة و قانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من قرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق.

2- الالتزام: يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة و أداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة و القرارات المتخذة في هذا المجال .

3- التحليل: يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و السجلات و التقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة و المراجعة، مصر، مكتبة الجامعي الحديث، 2006، ص ص167-168.

4- التقييم: و يتمثل هذا في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أن المدقق الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة و الإجراءات في تحقيق الأهداف.
  - مدى فعالية هذه السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف.
- 5- التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق عن ما يلي:
- المشاكل التي واجهها و أسبابها.
  - نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات.
  - التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف و محاولة حل أي مشاكل.
  - بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به ، و يرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات و أداء و ملاحظات و تحفظات.

#### ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط الأساسية و هي:<sup>1</sup>

1. تأكد من دقة الأنظمة الرقابية و ذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية.
  2. التحقق من مدى الكفاءة التي يتم التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
  3. كفاءة و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.
- و لتنفيذ هذه الأهداف، يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يتولى المهام التالية:
- رقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
  - رقابة بعد الصرف (اللاحقة)، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة، ومرتبطة بأعمال المؤسسة.
  - التأكد من مدى مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية الموضوعية.
  - التحقق من صحة المعلومات المحاسبية و الإحصائية إلي تقديمها للأقسام للإدارة العليا.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريف على حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، مصر، الدار الجامعية، 2004، ص 38.

و هنا نود الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (التدقيق اللاحق)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر. ولقد توسعت بعض المؤسسات لكي يشمل التدقيق الداخلي مراجعة الحسابية قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات ، ولقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة و توسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط و ذلك للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

### المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربع أنواع للتدقيق الداخلي و المتمثلة في:<sup>1</sup>

1. **التدقيق التشغيلي و تدقيق الأداء:** يتضمن التدقيق التشغيلي (الشامل) مراجعة الطرق و الإجراءات التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءتها و فعاليتها، و ذلك من أجل تقديم التوصيات لتحسين الإجراءات و التدقيق التشغيلي غالبا ما يتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من أجل تلبية أهداف المؤسسة (الفاعلية) و تحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن و بالطريقة الأقل هدرا للموارد (الكفاءة)، و حيث يمكن للسياسة أو الإجراء أن يكونا فاعلين و كفؤين، و لكن على مدار المدى الطويل يمكن أن تكون غير اقتصادية، لذا لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المنافع المتعلقة بالسياسة أو الإجراء تزيد عن تكلفتها أم لا.

2. **التدقيق المالي:** إن أحد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجين عند قيامهم بالتدقيق المالي التقليدي، و ينتج عن هذه التدقيقات تقارير تظهر ما إذا كانت المعلومة المالية التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجية مثل الدائنين وكذلك الإدارة بعدالة، و يمكن أن تشمل خصائص التدقيقات المالية الآتي:

- أن يكون هدف التدقيق المالي إضافة المصدقية لتمثل الإدارة في القوائم المالية.

- أن المدقق شخص مستقل عن إدارة المؤسسة.

- تكوين المدققين لأمرائهم على أساس العدالة الشاملة ، و ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً للقوائم المالية، و ذلك على أساس الاختيار الاختياري .

- في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة، فإن التدقيق المالي يمكن أن يقدم تأكدا معقولاً بان القوائم المالية خالية من التحريف المادي .

<sup>1</sup> نعيم دهمش، عفاف اسحق ابوزر، مداخلة بعنوان: "الضوابط الرقابية و التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة و التنمية الاقتصادية)، كلية و العلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الاردن، 2005، ص 4.

3. تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات: يقصد بالتدقيق تكنولوجيا (الإلكتروني) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة استخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق لذا فإن التدقيق الإلكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط و رقابة و توثيق .

4. تدقيق الالتزام (التطابق): إن خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى الالتزام التدقيق و مطابقة مع بعض المعايير الموضوعية مسبقا ، وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام و التي يمكن ان تكون بحاجة إلى مراجعة، و تشمل الآتي :

- تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة .

- تحديد مدى الالتزام بالقوانين و التشريعات .

### المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المبحث التزامات و أساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه و المتمثلة في : معايير أداء وظيفة التدقيق الداخلي ، و صلاحيات المدقق الداخلي ، مراحل و أدوات التدقيق الداخلي .

### المطلب الأول: معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي

#### أولاً: معايير التدقيق الداخلي

أصبح يوجد الآن معايير خاصة بوظيفة التدقيق الداخلي ، و تشمل هذه المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA على خمسة مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية و الوظائف الرئيسية للتدقيق الداخلي، و كل مجموعة من مجموعات تحتوي على إرشادات و تعليقات ذات قيمة للمدققين الداخليين<sup>1</sup>. و تتمثل هذه المعايير في الخمسة معايير التالية:

#### 1: الاستقلالية:

معيار الاستقلال و الحياد يعني أن يكون المدقق بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها و لا يكون لها أي تأثير عليه و يرى معهد المدققين الداخليين أن استقلال المدقق الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي للمدقق الداخلي بحيث يكون مدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة و اللجنة التدقيق ، و الموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال (الواقع و المستقبل)، مصر ، الدار الجامعة، ص500.

1.1 مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة (الوضع التنظيمي): يجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها و يجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من الإدارة العليا و من مجلس الإدارة و ذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين، و يجب أن يتمتع مدير قسم التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك الاستقلالية و توسيع نطاق عمل قسمة و تنفيذ توصيات هذا القسم ، كما يجب أن يكون لمدير قسم التدقيق اتصال مباشر مع مجلي الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة. و من ناحية أخرى فان الاستقلالية قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تزايد من خلال وجود إجماع بين أعضاء مجلس الإدارة على تعيين مدير قسم التدقيق الداخلي. و يجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف و مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي في شكل مكتوب.

كما يجب أن يتم عرض خطط الميزانية المالية و خطط الموارد البشرية الخاصة بقسم التدقيق الداخلي على الإدارة العليا و مجلس الإدارة للموافقة عليها. يجب أيضا أن يقدم مدير قسم التدقيق الداخلي تقرير بالأنشطة التي تم القيام بها للإدارة العليا و لمجلس الإدارة على أن يتم ذلك سنويا أو نصف سنوي، و الوضع التنظيمي الأمثل لقسم التدقيق الداخلي هو أن يكون تابع للجنة التدقيق أو لمجلس الإدارة مباشرة.<sup>1</sup>

## 2. الموضوعية:

يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي و تعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق. و يجب ألا يجعل المدقق نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي، و يجب أيضا أن يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيدققها فيما بعد سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي.

## 3. الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

يجب أن يمتلك المدققين الداخليين المعارف و المهارات و الكفاءات المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية و يتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:<sup>2</sup>

تحديد مواصفات و مؤهلات و خبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث:

- الكفاءة العلمية.
- الخبرة العلمية.
- فهم المبادئ الإدارية.
- دراسة و فهم العلوم السلوكية.
- توافر الصفات الخلقية.

<sup>1</sup> نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، مرجع سابق، ص 51، 53.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي)، مصر، دار المعرفة الجامعية، 2002، ص

وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين العناية المهنية.

### 3. نطاق التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة و جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا انه يجب ملاحظة أن تحديد مجال التدقيق الداخلي متروك في النهاية للمؤسسة و مجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف و متطلباتها و إعطاء التوجيهات العامة بشأن التدقيق و العمليات والأنشطة الواجب مراجعتها.

و على ذلك نجد أن نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص و تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى كفاءة أداء المهام المحددة و يتم ذلك من خلال:<sup>1</sup>

#### 1.3 فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و مدى تحقيق أهدافها و التي تتمثل في:

- حماية ممتلكات و موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل
- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين و السياسات و الإجراءات.

#### 2.3 فحص مدى جودة و فعالية الأداء و مدى تحقيق الأهداف و النتائج المرجوة بفاعلية.

### 4. أداء عمل التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص و تقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة. و على ذلك يجب على المدقق الداخلي أن يخطط لعملية التدقيق الداخلي و يتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، و يجب عليه أن يقوم بفحص و تقييم المعلومات و التحقق من مدى صحتها و إعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها و رفعها على المختصين و أخيرا متابعة التوجيهات و الملاحظات التي لاحظها من جراء عملية التدقيق.<sup>2</sup>

### 5. إدارة قسم التدقيق الداخلي:

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة. و يكون مسؤولا عن تلك المؤسسة بحيث:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريف على حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، مرجع سبق ذكره، ص 123.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 149، 150.

1.5. تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة و المسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة.

2.5. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة و فاعلية.

3.5 تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

و حتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:<sup>1</sup>

- تكون لديه لائحة بأهداف و سلطات و مسؤوليات الإدارة.
- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.
- يوفر سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة .
- يضع برنامجا لاختيار و تطوير الموارد البشرية في إدارة التدقيق الداخلي.
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة التدقيق الداخلي و المدقق الخارجي.
- يقوم بوضع و تنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال المؤسسة و تقييم أعمالها بصفة مستمرة.
- السياسات و الإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم.
- إدارة الأفراد العاملين في القسم.
- التنسيق مع المدقق الخارجي.
- الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي بهدف الارتقاء بمستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن و يكون ذلك بما يتفق و معايير الممارسة المهنية للمدقق الداخلي.

### ثانيا: صلاحيات المدقق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة و فاعلية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته و صلاحياته ، وفقا لما تقتضي به قواعد و مبادئ و معايير التدقيق الداخلي. و بما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في " مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم و تقارير دقيقة و صحيحة عن نشاط المؤسسة. و حتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة و فاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير و مدقق قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد أمين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008، ص 119.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 115.

1. الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة و سجلات و ممتلكات و موظفي المؤسسة.
2. تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب و التعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة . بمعنى . إن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
3. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها ، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين في المؤسسة.
4. الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

### المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها ، و تتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:<sup>1</sup>

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي و إنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.
- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين و المستشارين ... الخ.
- يمكن أن يستخدم المدقق أدواتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة الثانية لتحقيق من النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.
- و يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين: الأدوات الوصفية و الأدوات الاستفهامية.

### أولاً: الأدوات الوصفية

و فيما يلي سنتعرض لها بالتفصيل:<sup>2</sup>

- 1.السير الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينه محددة ، يتم اختيارها بطريقة عشوائية ، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.
- و يتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

<sup>1</sup> دهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من ناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الثالثة، الأردن ، دار وائل للنشر، 2006 ، ص ص 18-19 .

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الأردن، دار الورق للنشر و التوزيع، 2006 ، ص ص 53-54 .

- تصور السبر: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها و هو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها ، و يقوم بـ :

- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها و ذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.
  - تحديد درجة الثقة المرغوب فيها و التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
  - تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما و معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه و الذي ينبغي أن يكون اصغر من معدل الخطأ المقبول.
  - و يقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم و تحديد المفردات مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.
  - اختبار العينة: نميز بين نوعين من العينات:  
العينات الإحصائية و نستخدم في هذه الحالة:
  - العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات و تختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية و هي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة:
  - طريقة السبر الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلا: 25، 35، 45، 55، 65 ... الخ.
  - العينات غير الإحصائية و يتم اختيار العينة باستخدام:
  - الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي و اعتمادا على مؤهلاته و خبرته .
  - استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:
  - تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء و الانحرافات التي الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
  - تحليل نوعي للأخطاء و الانحرافات و التأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أو لا. و في النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله.
- 2. المقابلة:**
- يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات و يخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:
- يجب احترام خط السلطة و عدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.
  - التذكير بمهمة التدقيق و أهدافها و إعلام الطرف المستوجب بسبب و كيفية الاستجواب.
  - يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، و نقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
- يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم و يقوم توجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر و يجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

ثانيا: الأدوات الاستفهامية<sup>1</sup>

1. ملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع ، و يتعلق الأمر ب:
  - الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات و احترام الأفراد لها.
  - الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقيق من الوثائق المحاسبية و المستندات المختلفة التي تستخدمه المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، و انتقالها.
  - الملاحظة المادية للأصول: تهدف للتحقق من وجود الأصول و تطبيق أساسا على المخزون التثبيات، السندات، و النقدية.
  - ملاحظة التصرفات: و يتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات و تصرفهم داخل أماكن العمل.
2. السرد: تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها و يلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام، و تميز بين نوعين :
  - السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق و يقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق ، و تطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.
  - السرد يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية و نتائج الاختبارات التي توصل إليها في حلة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات و على المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.
3. مخطط الوظيفي: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب و الملاحظة و السرد التي قام بها في بداية المهمة، و يعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، و يسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة و الخاصة بوظائف المؤسسة و بتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد لين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم تسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 122-125.

4. جدول تحليل الأعمال : يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة و معالجتها، و يقسم الجدول إلى:
  - العمود الأول : يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل و متسلسل.

- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية و يتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية و هي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، و المراقبة.

- أعمدة الموائية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.

- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

5. خرائط التدفق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، و مراكز المسؤولية، و يتم من خلالها تحديد اصل الوثيقة و القنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، و هي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات و إجراءات انتقالها . و تهدف هذه الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات و فعاليتها، و تستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.

6. قوائم الاستقصاء: و تسمى كذلك قوائم الاستبيان و هي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل مؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك... الخ. حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من تم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب: " نعم" أو " لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، و هذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال. الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

### المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر و يستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال ، و تتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية و هي: مرحلة التحضير للمهمة ، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج

(إنهاء المهمة).

### أولاً : مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها ، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي ، و فيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة<sup>1</sup>:

1. الأمر بالمهمة l'ordre de mission : يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من اجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق ، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

2. خطة التقرب plan d'approche: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، و من ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها .

3. جدول القوى و الضعف Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes : هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي. فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية او كمية ، ذلك حسب القواعد، و الإجراءات، و النظم الموجودة ، فرأي المدقق يجب أن تكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة امن ، صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة، و كذلك حسب النتائج المنتظرة . فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

<sup>1</sup> لطفي شعابني، "المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين و تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع ادارة اعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2003/2004، ص ص 77-79.

4. التقرير التوجيهي Le Rapport d'Orientation : يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي و حدوده، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق و المعنيين به. فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون ممضى من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

5. برنامج التحقيق Programme de vérification يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين و ذلك للتحقق منها ، و من حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، و مدى تأثير نقاط الضعف.

#### ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق و التي تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية و هي:<sup>1</sup>

1. تخطيط عمل التدقيق La Planification de Travail : يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا و مكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير ، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

2. ورقة التغطية La feuille de Couverture : و هي وثيقة تعطي في نفس تعطي في نفس الوقت ، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق ، و إبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق و العمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

3. ورقة ابراز و تحليل المشاكل La feuille de Révélation et d'Analyse de Problème : ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامة بمهمته ، و نعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين او غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، و عند جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به و كذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل ، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

<sup>1</sup> لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 80.

#### ثالثا: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي و التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى إدارة العليا أو لطالب خدماتها و بدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية و هي:

1. هيكل التقرير L'ossature de rapport : يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة<sup>1</sup>.
2. الاجتماع النهائي أو الإقفال : يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق ، للاستماع الى نتائج التي تم التوصل إليها، و يجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية:
  - الكتاب المفتوح: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه و التعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق و عناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك و التأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.
  - خط الانتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق و بالضبط المسؤول المباشر و الذي سيتم معه المصادقة على النتائج ، و لا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي و بعد المصادقة عليه.
  - الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها و عليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل والعواقب.
  - مبدأ التدخل الفوري: اي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، و يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق.
  - مبدأ المعرفة المشتركة : يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة و ألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل ، و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً ، و يتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على إبراز و تحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل و أدلة الإثبات ، و يقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.
3. تقرير التدقيق الداخلي Le Rapport d'Audit Interne : يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات و أنشطة المختلفة، و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و نواحل عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة و التعليمات و تنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل و القصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات ، من يقوم بماذا و متى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي النص كالجداول النصوص الرسمية ، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

<sup>1</sup> محمد أمين عيادي ، مرجع سابق. ص ص 118 ، 119.

## خلاصة الفصل

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور و توسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعية من طرف الإدارة العليا و كذا التوجهات

المعمول بها. كل هذا أوجب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات و تقييم الأنشطة و إعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية و عدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة و دورية مستقلة داخل المؤسسة، حيث يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية و مراجعة إدارية تشغيلية و التي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعبات و تصحيحها في الوقت المناسب، كل هذه العوامل ساعدت على زيادة فعالية و كفاءة التدقيق الداخلي و كذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ و المعايير التي ألزم بها المدقق الداخلي مراعيًا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية .

## مقدمة الفصل

إن الوضعية التنافسية للمؤسسات ترتبط أكثر فأكثر بقدرتها على جذب الكفاءات والحفاظ عليها، وإن تسير الأجور أصبح يشكل جزءا هاما من الآليات التي تضمن ذلك وبالتالي فالمؤسسات اليوم هي بصدد العديد من الاختيارات في مجال السياسات الأجرية، والتي قد تكون نابعة من الاستراتيجيات الداخلية أو الخارجية لها، فمن زاوية التكاليف تشكل الكتلة الأجرية عاملا محددًا للتوازن المالي، بالنظر لما تمثله من تكاليف الاستغلال ومن زاوية أخرى يمكن أن تكون عامل جذب بامتياز للكفاءات وأداة لتثمين رأس المال البشري، عدا ذلك فهي أيضا تؤثر على الأداء في العمل بصورة ملحوظة من خلال تعبئة وتجنيد الكفاءات، كما أنها تضمن تحقيق المرونة التنظيمية عن طريق التنمية البشرية المستدامة.

لذلك فهناك العديد من المختصين يعتبرون تسير الأجور نشاطا استراتيجيا وينتقلون من المفهوم الضيق للأجور إلى مفهوم أوسع يضم كل مظاهر المقابل المالي وغير المالي التي يحصل عليها العمال وهذا إنما يدل على تعقد ظاهرة التحفيز عامة وظاهرة الأجور خاصة، كما يؤكد على أن فعالية تسير الأجور هي محصلة ظروف محددة تتضافر فيها عناصر التنظيم بشكل منسق محققة الأهداف المرجوة.

نستعرض من خلال هذا الفصل عدة نقاط ندرجها ضمن ما يلي:

تسيير الأجور المباشرة: حيث هي مكون أساسي في الأجور الشاملة بالمؤسسات.

تسيير الأجور غير المباشرة: التي تعتبر مرحلة أساسية في مسار تسيير الأجور.

آليات تدقيق الأجور.

المبحث الأول: تسير الأجور المباشرة والغير مباشرة

تهتم أغلب المؤسسات اليوم بالنظام الأجرى، وتصرف لذلك الجهد والوقت الكبيرين لأجل ضمان فعاليته خاصة مع اشتداد المنافسة واتساع الأسواق والعولمة والتغيرات التشريعية، مهما بدت الأنظمة الأجرية مختلفة فهي تقريبا ذات أهداف واحدة تجتمع عموما في تحقيق الفعالية التنظيمية، وعليه فإن حساسية موضوع الأجور في المؤسسة تجعله يتأثر بصورة واضحة من بين مختلف تطبيقات إدارة الموارد البشرية بقرارات الإدارة العليا، كما تجعله من جهة أخرى يؤثر في مختلف الأنشطة نظرا لارتباطه بموضوع مهم وهو موضوع التحفيز والدافعية.

يختصر الأجر عبر مكوناته المتنوعة مختلف الاهتمامات في المؤسسة، بداية من أهداف المؤسسة المتعلقة بتحفيز العمال والحفاظ على الكفاءات المختلفة وجذبها، والتحكم في الكتلة الأجرية، وصولا لأهداف الأفراد المتعلقة بتحقيق العدالة الداخلية والخارجية وضرورة ارتباط الأجر بالأداء، ومنه فنظام الأجر الفعال هو نظام يوازن بين مصالح المؤسسة والأفراد بصورة صحيحة.

المطلب الأول: مداخل أساسية في تسير الأجور المباشرة:

أولا: تحليل مكونات الأجر<sup>1</sup>: بغية ترشيد استغلال مكونات الأجر في مقابل مختلف القيود والعوائق يستحسن بالمؤسسة أن تقوم بدراسة مكونات الأجر لكي تحدد هامشا لتحركها، وتعرف مجال نشاطها بدقة، وكي تستقر على اختيارات أجرية مناسبة من الأحسن أن تعرف الهدف والأثر المراد تحقيقه: هل هو العدالة الداخلية أو تجاوز الوضعية المالية الحرجة أو إعادة تنشيط وحفز العمال؟ ولتسهيل عملية الاختيار يمكنها استخدام الجدول الموالي "لتحليل القيود الأجرية" والجدول الذي يليه لتحليل الأهداف الإستراتيجية للأجر بحيث تعني الحروف: "نعم" و "لا" وتقصد مثلا: أن زيادة في العنصر المعني يمكنها الاستجابة للمطلب المعني بـ "نعم" أو لا تستجيب بـ "لا" أو "؟" تعبر عن خطر أو فرضية غير مثبتة وكمثال على ذلك: فإن زيادة في الأجر الثابت تسمح بتحقيق شرط العدالة الداخلية لكنها تحمل خطر الأضرار بالتنافسية الخارجية لارتفاع التكاليف وتحد من التوازن بين المساهمة والتعويضات لدى العامل، ويمكنها أيضا أن تعدل ما بين المرونة، الاضطراب، والتوازن الثقافي\* كذلك.

الجدول 1-1: تحليل القيود الأجرية

التوازن الثقافي	التوازن المرونة الاضطراب	التوازن المساهمة التعويض	التنافسية الخارجية	العدالة الداخلية	الأثر على القيود زيادة العنصر المعني
؟	؟	لا ؟	لا ؟	نعم	الأجر الثابت
؟	؟	نعم	نعم	نعم ؟	الأجر حسب الاستحقاق الفردي
؟	؟	نعم ؟	نعم	نعم ؟	الأجر حسب الاستحقاق الجماعي

<sup>1</sup> Cadin Loïc, Gurin Francis, Pigeyre Frédérique, gestion des ressources humaines pratique et éléments de théorie, édition Dunod paris. France, 2002, p230.

\* التوازن الثقافي: هو حالة إدراكية يتمتع بها العمال تجاه مكونات الأجر تجعلهم يقبلونه كمقابل لأدائهم بالمقارنة مع قيم المؤسسة.

توزيع الأرباح	نعم؟	نعم	نعم؟	؟	؟
المساهمة في رأس المال	نعم؟	نعم؟	نعم؟	؟	؟
المزايا العينية والمساعدات المختلفة	؟	؟	؟	؟	؟
التقاعد	نعم	؟	؟	؟	؟
الاحتياط والادخار	نعم	؟	؟	؟	؟
التعويضات الداخلية	؟	؟	؟	؟	؟
مزايا المسار الوظيفي	؟	نعم	؟	؟	؟
الحالة الاجتماعية	؟	؟	؟	؟	؟
أهمية العمل	؟	؟	؟	نعم؟	؟

المصدر: (Cadin ,Gurin ,Pigeyre ,2002 : 234)

أما تحليل الأهداف الإستراتيجية للأجور فيمكن القيام به من خلال الجدول التالي عرضه: وكمثال عليه فإن زيادة في الأجر الثابت يمكن أن تفسر عن ارتفاع في مستوى الجاذبية والولاء للمؤسسة، مع خطر عدم التحفيز لدى الأفراد خاصة من ذوي الأداء العالي، كما يمكن أن يرافق ذلك انخفاض في مستوى المرونة لأن جزءا هاما من الأجر في المؤسسة لا يتمتع بإمكانية الاسترجاع، خاصة في فترة انخفاض النشاط، ومن جهة نلاحظ انعدام أثر الزيادة الأجرية على الفعالية الضريبية لأنها لا تؤثر على اتجاه الضريبة للنقصان.

الجدول 1-2: تحليل الأهداف الإستراتيجية للأجور

الأثر على القيود زيادة العنصر المعني	الاحتفاظ والجذب	التحفيز	المرونة	الفعالية الضريبية
الأجر الثابت	+	-؟	-	
الأجر الاستحقاق الفردي	؟	+	+	
الأجر الاستحقاق الجماعي	+	+	+	
توزيع الأرباح	+	+	+	+
المساهمة في رأس المال	؟++	؟+	+	+
المزايا العينية والمساعدات المختلفة	+		-	+
التقاعد	+		-	+
الادخار والاحتياط	+		-	+
مزايا المسار الوظيفي	+	+	؟	
الحالة الاجتماعية	+		؟	
أهمية العمل	+	؟+		

المصدر: (Cadin ,Gurin ,Pigeyre ,2002 : 234)

نستنتج من خلال ما ورد سابقا أن السياسة الأجرية تعبر عن مزيج من التطبيقات المتلائمة مع خصوصيات وأهداف المؤسسة، وهذا طبعا ما يفسر تبني سياسات مختلفة جذريا عن بعضها البعض من طرف مؤسستين أو أكثر بنفس القطاع وتستخدم نفس النوع من العمال من حيث التأهيل، السن، نوع الوظائف.

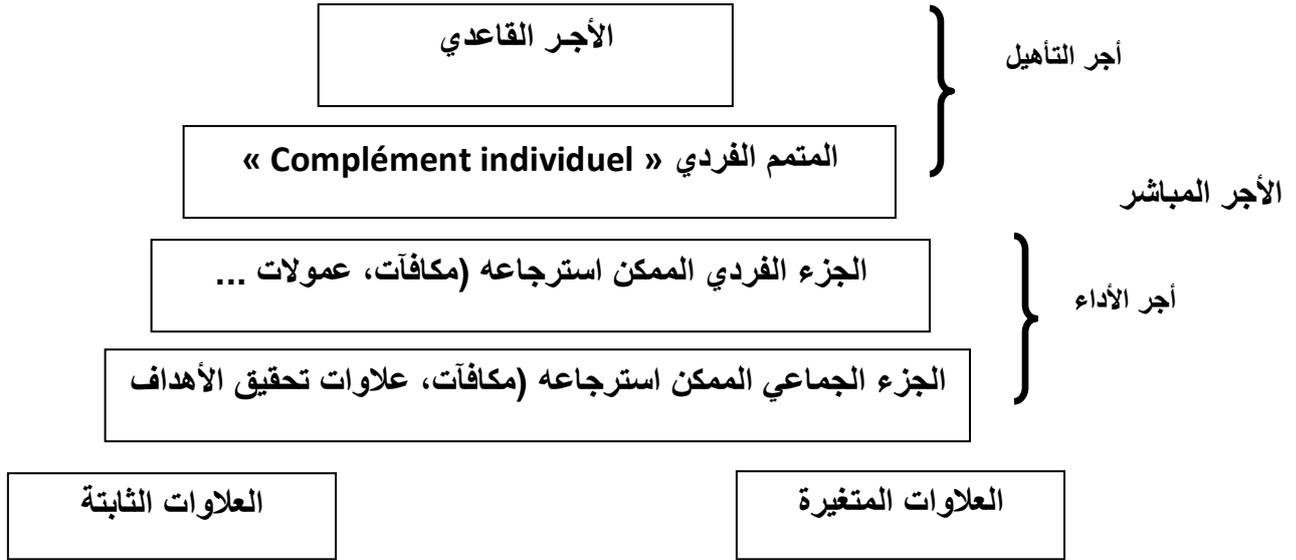
ثانيا: الأجور الشاملة:<sup>1</sup> إن تصميم السياسة الأجرية وتنفيذها بفعالية يعد تحديا خاصا لمصلحة إدارة الموارد البشرية بسبب تعدد أهدافها، وتنوع القيود الخاضعة لها إذ يتطلب الأمر تحقق نوع من التوازن بين مختلف الاعتبارات، دون إهمال التوجهات الإستراتيجية الكبرى للمؤسسة.

حسب « Bruno Sire » تضم الأجور الشاملة المجموعات الجزئية التالية:

1. الأجور الثابتة: وهي تحتوي الأجر الأساسي والعلاوات الثابتة، التي تمثل مقابل الوظيفة المشغولة، أي النشاط المعهود للعامل بنص عقد العمل.
2. الأجور المتغيرة: وهي تضم المكافآت الفردية والجماعية، علاوات المشاركة... وغيرها، وتمثل مقابلا للأداء الفردي والجماعي.
3. المزايا العينية: وهي ترتبط أساسا بمكانة الوظيفة المشغولة وقد تضم مثلا: سكن، سيارة، الانخراط في نوادي ثقافية، رياضية،... الخ،
4. الأجور المؤجلة: كالأسهم، رسملة عوائد التقاعد، متمم الاحتياط والادخار، وهي عموما مرتبطة بوضعية الأشخاص.
5. التعويضات الداخلية: كقيمة الأنشطة المزاولة، جودة بيئة العمل، فرص المسار المهني، والرمزية مثل: أوسمة العمل، أوسمة التميز، وهي تفسر عموما السلوكيات الفردية للعمال كالوفاء والولاء للمؤسسة. ولمزيد من التوضيح نقدم الشكل الموالي لهرم الأجور الشاملة:

<sup>1</sup> Donnadieu Gérard, a la rétribution pour une nouvelle approche de rémunération, 1993, 2édition, édition LLAISONS, paris , France, p22.

الشكل 1: هرم الأجور الشاملة



المشاركة في الأهداف، النتائج، الإنتاجية

الملحقات القانونية  
(مالية حالية أو  
مؤجلة)

تمليك أسهم	المساهمة المالية	مخطط الادخار مع أو دون مساهمة
------------	------------------	-------------------------------

العضوية في منظمات مهنية	متم تقاعد	سيارة المؤسسة	مكافآت عينية رحلات هدايا
-------------------------	-----------	---------------	--------------------------

الملحقات  
الاختيارية  
(عادة عينية)

بدل حضور	هاتف خاص	سكن وظيفي	أعباء الانتقال	أعباء التمثيل
----------	----------	-----------	----------------	---------------

تسهيلات لأوقات الراحة	منح دراسة للأطفال	نصائح قانونية ومالية	تخفيضات على منتجات المؤسسة	
صندوق التقاعد	الادخار أو التوفير	التأمين على الحياة	المساهمة في الوجبات الغذائية	
تأمين على الأخطار المتعددة	أوسمة العمل	تأمين السيارة	متم تقاعد	حساب ادخار الوقت
العضوية في نوادي الرياضة /الثقافة	قروض المؤسسة	نقل المستخدمين	مساعدة عائلية	تعاونية الأمراض

الملحقات النظامية (أحيانا عينية)

المصدر: (Donnadiou 1993 : 24)

و عليه فإن ظهور مفهوم الأجور الشاملة حديث إذ أنه طريقة جديدة للتفكير في تنفيذ وإدارة الأجور والمزايا من خلال مزج المكافآت الملموسة و غير الملموسة، فهو يعبر عن ذلك النشاط الذي يعني بالتركيز على تقييم مساهمة العمال في المؤسسة من أجل تحديد التعويض المالي، و غير المالي المناسب، المباشر و غير المباشر بالانسجام مع التشريع الجاري و مع القدرة المالية للمؤسسة .

ثالثاً: التمثيل النظري لتسيير الأجور: يمكن استعمال التمثيل النظري لتحليل تسيير الأجور وتفهم مركباته الداخلية من جهة، ومن جهة أخرى لقياس مدى تأثيره وتأثره بالبيئة الخارجية، وبالتالي فالتمثيل النظري يساهم في فهم سلوك مختلف المتغيرات في الظاهرة ومعرفة حدود تأثيرها فيها، الشيء الذي يؤدي لترشيد القرارات الأجرية أكثر فأكثر.

يتخذ تسيير الأجور شكل النظام المفتوح الذي يتكون من مدخلات تمثل الموارد التي تستخدم في تحقيق أهداف تسيير الأجور، ومجموعة من العمليات والعناصر المترابطة التي تؤثر كل منها في الأخرى، إضافة لكون أهداف تسيير الأجور محددة بدقة ومعبر عنها بالمرجات حيث تتكامل هذه المخرجات والمدخلات والعمليات فيما بينها وتتفاعل كنظام متكامل مع البيئة.<sup>1</sup>

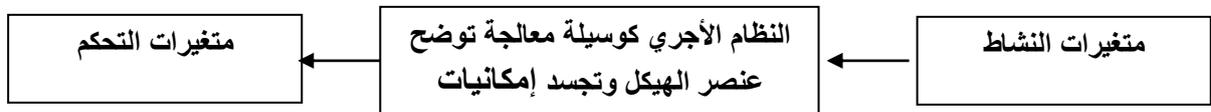
وكأي نظام يمكننا أن نعتبر النظام الأجرى أداة لتحويل المتغيرات الداخلية (متغيرات التحكم) إلى متغيرات خروج أو متغيرات نشاط حيث:

- متغيرات التحكم: تركز على اتخاذ القرارات الأجرية بالإجابة عن السؤال: ماذا يجب أن تدفع المؤسسة من أجور؟

- متغيرات النشاط: تسمح بتنفيذ مختلف القرارات الأجرية وترتبط بالسؤال: كيف يجب أن تدفع الأجور؟

تتعدد وتتنوع إمكانيات التوليف بين مختلف المتغيرات بشكل كبير.

### الشكل 2: التمثيل النظري لتسيير الأجور



المصدر: من الإعدادات الطلابية

ومن ثم فإن نظام تسيير الأجور يتكون من العناصر الرئيسية الثلاث: المدخلات وهي الموارد والمستلزمات التي يحتاجها النظام، والعمليات وهي الأنشطة والإجراءات التي تبذل باستخدام الموارد، والمخرجات وهي النتائج التي يحققها النظام من تشغيل العمليات واستخدام الموارد.

<sup>1</sup> مرعي محمد مرعي، أسس إدارة الموارد البشرية، النظرية و التطبيق، حلب، سوريا سلسلة ، الرضا للمعلومات، 1999، ص 112 .

1. متغيرات التحكم: إن فحص متغيرات التحكم في النظام الأجرى يجب أن يأخذ بالاعتبار اتجاهين هامين هما:<sup>1</sup>

- الزيادة التدريجية للأجور في المدى الطويل بالمقارنة مع الأجر المباشر.

- الاتجاه نحو فردية الأجور.

ويمكن التمييز بين نوعين من المتغيرات التحكمية الاقتصادية والفردية:

- المتغيرات الاقتصادية: وهي ترتبط من جهة بالاقتصاد الكلي ومن أخرى باقتصاد المؤسسة وهذا النوع يسهل تكميمه ويقصد معطيات عامة مثل: معدل التضخم، معدل نمو الناتج الداخلي الخام، الإنتاجية ..، ولكن كذلك حالة سوق الأجور والممكن استيفاؤها من خلال استقصاء الأجور، بالإضافة لمعطيات تخص حالة المؤسسة مثل: الأرباح ونتائج الاستغلال، نسبة الأرباح لرقم الأعمال، نسبة المردودية للأموال الخاصة، القيمة المضافة، نسبة القيمة المضافة لعدد العمال، ..

- المتغيرات الفردية: وهي تتعلق عموماً بميزات وقدرات العامل، ويمكن جمعها في خمسة متغيرات متفاعلة فيما بينها وهي على التوالي:

- مستوى العامل الناتج عن توصيف وظيفته وتقييمها.

- الأداء الخاص بالعامل في خلال فترة زمنية معينة.

- القدرة المثبتة التي تعبر عن النجاحات السابقة في العمل.

- القدرة الكامنة المرتقبة وهي تعبر عن مهارات وإمكانيات العامل المستقبلية، أما القدرة الكامنة النهائية فهي تتنبأ بحدود ما يمكن أن يصل إليه العامل في ذروة مساره المهني.

2. متغيرات النشاط: تشكل الأجور الشاملة عبر مكوناتها نسقا متكاملًا ومتوازنا يهدف لرفع الأداء على المدى القصير والطويل، الفردي، والجماعي وهي تضم أربعة مجموعات كبرى كما ورد سابقاً تبدأ بالأجور المباشرة الملحقات القانونية، الملحقات الاختيارية، وتنتهي بالملحقات النظامية.

- الأجور المباشرة: وهي تحتوي كل التعويضات التي تجعل من المؤسسة مكاناً مناسباً للعمل، وتجعل الوظيفة مصدراً اقتصادياً للفرد يتمكن من خلاله من تغطية التكاليف المعيشية، ويتمحور الهدف الأساسي منها في جذب العامل لعمله وتحفيزه لتقديم الجهد المطلوب لتحقيق الأداء المرغوب، فمصطلح الأجر يعني المقابل أما كلمة مباشر فهي ترتبط بأداء الأفراد الذي يستحق عليه مقابلاً ضمن مستوى معياري محدد، ويستحق الزيادة إذا تجاوز المستويات المعيارية، علماً أن أجر الوظيفة يحدد تبعاً لمساهمتها في الأداء العام، بالإضافة لأن الأجر المباشر يستلم من طرف الفرد حال ارتباطه بالمؤسسة وبغض النظر عن مستوى أدائه.

<sup>1</sup> مرعي محمد مرعي، نفس مرجع سابق، ص 114.

تأسيسا على ما تقدم يمكن تعريف الأجر المباشر على أنه "كل ما يحصل عليه العامل من أجر أساسي، وامتيازات مالية أخرى منذ اندماجه بالمؤسسة، وحتى انتهاء علاقته بها حيث يتحول لامتيازات تقاعدية، وعليه فهو يستهدف زيادة دافعية الفرد وترقية أدائه.

- مميزات الأجر المباشر: يتميز الأجر المباشر بخصائص أهمها:<sup>1</sup>

- الكفاية: ما يعني أن يكون الأجر كافيا بالموازاة مع الجهد المبذول والوقت المستغرق من قبل العامل في عمله.

- المساواة: وتقضي بأن يتم دفع الأجر بشكل متساو على أساس الجهد المبذول المرتبط بالمهارات والقدرات والمعارف التي تتطلبها الوظيفة.

- الضمان: بمعنى أن يكون الأجر مستمرا، ويساعد الفرد على الشعور بالضمان والأمن الوظيفي، من خلال الحصول على دخل معين ومستمر عبر الزمن.

- التحفيز: أي أن يحفز الأجر على العمل بفعالية والإبداع في الإنتاج والخدمة.

- القبول: من طرف الفرد الذي يتقاضاه، بحيث يراه مناسباً لطبيعة عمله.

- الإمكان: أي أن يكون الدفع ضمن حدود القدرة المالية للمؤسسة فلا يزيد عن حدود قدرتها.

ومن ثم فإن قرار تحديد الأجر يعد من القرارات الإستراتيجية في المؤسسة كونه يعبر عن الفهم الدقيق لحاجات ورغبات وتطلعات العمال من قبل الإدارة، كما أن الموازنة بين مختلف مكونات الأجر تتم وفق ضوابط وأمور مرشدة.

-الملحقات القانونية: ويمكن أن نميز بين أربعة أشكال منها هي:<sup>2</sup>

- المشاركة.

- المساهمة المالية .

- مخطط الادخار.

- تمليك الأسهم.

وتترجم هذه الملحقات دوماً بصيغة نقدية، عادة عن طريق دفع مبلغ نقدي في نهاية فترة مرجعية (حالة المشاركة)، أو في نهاية فترة التجميد عادة 5 سنوات، وبالتالي فهذه الملحقات مكتملة للأجر، ولا تتخذ قانوناً صفة الأجر، كما أنها عادة ما تكون ذات طبيعة مشتركة، وتستفيد من نظام ضريبي خاص، كما يمكن أن تعفي من جزء أو كل الأعباء الاجتماعية.

<sup>1</sup> الهبيتي خالد عبد الرحيم، إدارة الموارد البشرية، القاهرة، مصر، دار غريب، 2005، ص 151 .

<sup>2</sup> سلمي علي، إدارة الموارد البشرية إستراتيجية، القاهرة، مصر، دار غريب، 2002، ص 89.

3. الملحقات الاختيارية: وهي عادة عينية (سكن، سيارة، هاتف، .....) ويمكن أن تكون متغيرة وممكنة الاسترجاع، وعليه هي تدخل ضمن إطار السياسة الأجرية النشطة كعنصر للمكافأة، وإن التنوع الكبير في المزايا يصعب من تقييمها بشكل مضبوط، كما أن شفافيتها ووضوحها يطرح مشكلا في نمط تطبيقها وتوزيعها على كل العمال.

4. الملحقات النظامية: تتميز بصفة القانونية وطابعها التوزيعي ونوع المزايا الممنوحة، ويدخل ضمن هذا الإطار الأعمال الاجتماعية والخدمات التي تديرها لجنة المؤسسة، مع مختلف المزايا الممنوحة تقليديا ومنها: القروض المالية ذات المعدلات الاختيارية، التخفيضات على منتجات المؤسسة، النصائح القانونية والمالية،... كما تضم مختلف الوسائل المكلمة المتعلقة بالتقاعد والحالة الاجتماعية للعامل.

من خلال ما سبق ذكره يتضح أن اختيار وتسيير متغيرات النشاط والتحكم إنما يتم بعدة طرق ممكنة، لكن الثابت أنه هناك دوما مجالات معينة يكون أكثر فعالية دون غيره، حيث يمكن تحقيق التوازنات الكبرى في النظام الأجرى بصيغة ما، كما يضمن نوعا من الاستقرار في مختلف المؤشرات الاجتماعية ويحقق الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

المطلب الثاني: مداخل أساسية في تسير الأجور غير المباشرة

أولاً: تعريف الأجور الغير مباشرة:

تضم الأجور الغير مباشرة مجموعة المزايا الاجتماعية مقابل أيام العمل، والمزايا المكملة الأخرى، ومختلف الظروف التي يعرضها المستخدم على عماله، وهي تهدف عموماً لزيادة رضا العمال تجاه ظروف العمل، والحفاظ على ولائهم للمؤسسة، وتخفيض معدلات دوران العمل، وتحسين الصورة العمومية للمؤسسة، وبتعريف آخر تمثل الأجور غير المباشرة المنافع والمزايا التي تمنحها المؤسسة للأفراد العاملين لديها، ممن ترغب في استمرار ارتباطهم بها، وتستهدف تحريك روح الانتماء وتعزيزها لدى العمال الجدد، وتزيد من مستوى ولاء عمالها، مما ينعكس بنتائج إيجابية على صعيد الأداء والإنتاجية.<sup>1</sup>

وعليه نستنتج مما تقدم أن الأجور غير المباشرة لا تمثل التزام مالي وقانوني على المؤسسة تتحمله دوماً، بل هو التزام معنوي أخلاقي للتعبير عن وفاء المؤسسة لعمالها، وقد يترجم هذا البند من التكاليف بارتفاعات غير مقبولة مع سوء التسيير والتخطيط والمتابعة، كما أن الأجور غير المباشرة لا ترتبط بأداء الأفراد وهذا لا يعني أنها لا تؤثر فيه مطلقاً، بالإضافة لأنها معممة على كل العمال على الرغم من خصوصيتها في بعض الأحيان مع بعض الفئات مثلاً: سيارات النقل الخاصة للإطارات، وهي عادة تنعكس بنتائج إيجابية إذا حققت الرضا الوظيفي.

ثانياً: إستراتيجية الأجور غير المباشرة:

بغية تصميم أنظمة أجرية فاعلة تعتمد المؤسسات الناجحة لملائمة إستراتيجية الأجور غير المباشرة مع إستراتيجية الأجرية العامة، و مع إستراتيجية الموارد البشرية وكذلك مع إستراتيجية الأعمال، بيد أنه عموماً يتطلب إعداد إستراتيجية الأجور الغير مباشرة اتخاذ قرارات تخص ثلاثة جوانب مهمة هي:<sup>2</sup>

1. القرارات حول مزيج الأجور غير المباشرة: أي تركيبها وتنوع وتعدد مكوناتها على اعتبار المزيج الأجرى أصلاً مكون متجانس من العناصر والمزايا المختلفة، التي تعكس تنوع رغبات وميولات الأفراد وفلسفتهم الاستهلاكية، بالإضافة لكونه مركباً يفترض أن يحقق أكبر حد ممكن الأهداف التنظيمية وأهداف الأفراد على حد سواء، لذلك لتحديد المزايا لابد تحديد الخطوط الكبرى للإستراتيجية الأجرية والأهداف التنظيمية وخصائص قوة العمل (السن، الوضعية الاجتماعية، المستوى الإداري، طبيعة العمل المشغول..).
2. القرارات التي تخص حجم الأجور غير المباشرة: أي مبلغها وتوزيعها على مختلف الأنواع، وذلك من خلال التوفيق بين مصالح المؤسسة ومصالح عمالها وبعد استقصاء حاجاتهم وتفضيلاته ما تحد المؤسسة حجم وتركيب هذه المزايا، فكلما كانت الاختيارات متغيرة ومتنوعة كلما كانت الأجور والمزايا متنوعة أكثر، بالإضافة لأن تحديد مقدار الأجور غير المباشرة يعتمد على اتجاهات المؤسسة في تصميمها للبرامج الأجرية، فهل هو ثابت أم متغير؟ وهل يمكن تغيير محتوياته حسب الظروف؟.

<sup>1</sup> الصحاف حبيب معجم، إدارة الموارد البشرية وشؤون العاملين، إنجليزي-عربي، بيروت، لبنان، مكتبة لبنان، 2003، ص 55.

<sup>2</sup> الطيب رفيق، مبادئ التسيير، جزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 62.

فالمؤسسة التي تركز على توفير الضمانات الوظيفية والاستخدام الطويل الأجل غالباً ما تكون نسبة المزايا لديها كبيرة مقارنة بإجمالي الأجور، وبخاصة برنامج التأهيل على الحياة والتأمين الصحي ضد الحوادث والأمراض.

3. القرارات المتعلقة بدرجة مرونة الأجور غير المباشرة: وهي تقصد مقدار التغيير في هذه البرامج ودرجة استجابتها لرغبات وحاجات العاملين، بالإضافة لتعريف العوامل الخاصة التي تحكم درجة تغييرها، كما تعني المرونة في هذه الحالة الحرية والاستجابة التي يتمتع بها العمال لتلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم من خلال الفوائد والمزايا التي يحصلون عليها أو تلك التي بإمكانهم الحصول عليها، والملاحظ عموماً في هذا الصدد أن المرونة تزداد أكثر في المؤسسات الكبيرة التي تضم قوة عمل غير متجانسة من حيث خصائصها بشكل معتبر.

ثالثاً: المقومات الأساسية للأجور غير المباشرة:

يمكننا أن نجتمع أهم المقومات الواجب الالتزام بها في إدارة الأجور غير المباشرة من خلال العوامل التي يقترحها « Edwin B. Flippo » كما يلي:<sup>1</sup>

- يجب أن تكون المزايا والخدمات المقدمة موجهة لسد حاجيات حقيقية ومهمة لدى العاملين حيث فقط في مثل هذه الحالات تكون هناك مبررات لتحمل التكاليف لتقديمها.

- يستحسن أن تحسب تكاليف الخدمات والفوائد المراد تقديمها للعاملين كما يجب أن تقرر لها تخصصات مالية لازمة على أساس منتظم وبطريقة دورية.

بالإضافة للعوامل السابقة يمكن أن نضيف العوامل التالية:<sup>2</sup>

- دراسة الخدمات الاجتماعية المتناسبة مع ظروف المؤسسة (المالية، الاجتماعية، الثقافية..)، وضع سياسة ثابتة ومستمرة لتوفير الخدمات والمزايا تحقق كلا من أهداف الفرد والمؤسسة مع الثبات في هذه الحالة لا يعني عدم التغيير المطلق في هذه البرامج لأنها أولاً وأخيراً تستهدف تحقيق أهداف وغايات مؤقتة.

- تطبيق مبدأ المشاركة في وضع السياسة لأن ذلك يضمن نجاحها لحد بعيد خاصة من وجهة نظر العمال.

رابعاً: دور الأجور غير المباشرة:

<sup>1</sup> أ ل علي رضا صاحب أبو حمد، الموسوي سنان كاظم، إدارة لمحات معاصرة، عمان، الأردن، الوراق، 2001، ص 293- 294.

<sup>2</sup> منصور محمد منصور، قرارات في التنمية البشرية، الكويت، وكالة المطبوعات، 1976، ص 60.

تضطلع الأجور غير المباشرة بعدة أدوار ساهمت في بروزها عدة عوامل من بينها الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتغيرات التشريعية وغيرها، لكن المهم بالنسبة لنا الآن هو عرض الأدوار الرئيسية للأجور غير المباشرة وهي:<sup>1</sup>

1. الدور الإستراتيجي: ويتمثل في امتلاك المؤسسة لميزة التنافسية قد يصعب تقليدها في بعض الأحيان خاصة إذا كانت الأجور غير المباشرة موجهة لإشباع حاجات معنوية للعاملين أو حتى قد يكون التقليد مكلفا، فليست كل المؤسسات قادرة على تحمل هذه التكاليف سيما إذا كانت تمر بوضعية مالية صعبة أو تشهد منافسة حادة في قطاع نشاطها، كما يشكل كذلك التحكم في أعباء الأجور الغير مباشرة ميزة تنافسية ولكنها أقل درجة من الأولى لسهولة تقليدها، إضافة لأنها يمكن أن تلعب دورا هاما في ترسيخ ثقافة قوية وتبني القيم الإيجابية كالتعاون، والتكافل، الولاء للمؤسسة.

2. الدور الاجتماعي: تلجأ البعض من الحكومات في حالة الظروف الاقتصادية الحرجة كالكساد لمساعدة المؤسسات على تجاوز هذه الأزمات مثلا: للسيطرة على معدلات البطالة، ولكسب تعاونها تمنح الدولة امتيازات ضريبية في شكل إعفاءات كلية أو جزئية، مما يخفض من رغبة هذه المؤسسات في تسريح عمالها، أو حتى بتسريحهم التدريجي من خلال مخططات اجتماعية يتم التفاوض عليها بين المؤسسة والحكومة وال نقابات، بالإضافة للحفاظ على المزايا التي تمنحها المؤسسة للعمال وبالذات تلك المتعلقة بالتعويض عن حالات العمل أو الإيقاف المؤقت.

3. الدور التنظيمي: على الرغم من أن كلفة الأجور غير المباشرة تشكل نسبة هامة من الأجور ومن تكلفة الموارد البشرية، فهناك عوائد مختلفة يتم تحقيقها منها، تتمثل في تحقيق التعبئة الناجحة للعاملين، وجذب الكفاءة المطلوبة.

فلقد أثبتت العديد من الدراسات الميدانية أن المورد البشري الجيد يبحث عن مكان عمل جيد يمنح له الفرصة في استخدام مؤهلاته، وتطوير قدراته في ظروف عمل صحية، واجتماعية مناسبة، وقد وجدت ذات الدراسات أن المكان الجيد هو مصدر جذب لنوعيات متفوقة من الموارد البشرية، ومصادر الجذب لا تتعدى المنافع والمزايا كالتعويض عن الإجازات والعطل الرسمية، وفرص الاستراحة،....، وغيرها والمنافع الأخرى والأجر المباشر.

4. الدور الإنساني: يسعى العاملون عادة للحصول على منافع ومزايا اجتماعية أكثر، لكونها تشبع حاجات اجتماعية ونفسية، وتضمن رعاية صحية أحسن، لذلك فهم كثيرا ما ينظرون إليها على أساس أنها معطيات للمفاوضة بين المؤسسات، كما أنها تقلل من رغبة العمال في ترك عملهم والبحث عن أعمال أخرى كما تدعم الشعور بالانتماء للمؤسسة.

<sup>1</sup> الهيتي خالد عبد الرحيم، إدارة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره ، ص 183 - 185 .

وعليه تلعب الأجور غير المباشرة أدوارا متكاملة تعكس مدى تأثيرها على الحياة المهنية للعامل، وتبلور الانشغال الدائم للمسؤولين بضرورة الحفاظ على الطاقات البشرية الكفؤة ما أمكن وذلك من خلال تحفيزها وتحقيق رضاها لأجل ترقية الأداء التنظيمي.

#### خامسا : مراحل تصميم نظام الأجور غير المباشرة:

من المؤكد مقدما أنه ليس هناك مراحل محددة بدقة ومتفق عليها، لكن هناك عموما مراحل أساسية يتم الالتزام بها وفقا لترتيبها المنطقي ولأغراض منهجية كذلك، ويمكن أن نجعلها فيما يلي<sup>1</sup>:

ويتم شرحها كما يلي:

دراسة احتياجات العاملين: مهما كانت الأغراض المستهدفة من نظام الأجور المباشرة فيشترط عموما فيها أن تتوافق مع حاجات ورغبات العاملين، التي يتم دراستها من خلال استطلاعات دورية بالإضافة لمعرفة مدى رضاهم عنها، والإجراءات والطرق التي يجذبونها للاستفادة منها، وتعريف ما يمكن أن يستقطع من أجرهم كمساهمة في هذا النظام، وبالطبع فإن كل هذا يمكن أن يزيد من فعالية النظام الأجرى ككل.

- تحديد أهداف النظام: والأمر يتعلق في هذه الحالة بالنواتج النهائية المرتقبة للنظام، والتي قد تكون ممثلة في تحقيق التكافل الاجتماعي بين العمال، أو ضمان استقرارهم، أو تحقيق الخدمات التأمينية والصحية لهم، أو ضمان تسهيلات معيشية لهم أو الرعاية الاجتماعية، على أنه يفترض أن تتوافق رغبات وحاجات الأفراد العاملين مع أهداف المؤسسة في هذا المجال.

- تحديد الميزانية: يصمم ويقترح العديد من المسيرين في المؤسسات برامج أجرية تبقى غير فعالة بسبب أنها كثيرا ما تهمل جانب تحديد ميزانية تلك البرامج، أو تحددتها تحديدا غير مضبوط، لذلك يفضل تعيين إيرادات النظام من مختلف المساهمات، والتي قد تتمثل في اقتطاعات أجرية أو مساهمات المؤسسة التي يستحسن أن تكون منسوبة لأرباح ونتائج المؤسسة بتعيين أوجه اتفاقها على مختلف المزايا والخدمات، وتكاليف إدارة النظام، والاتصال والإعلام مع الإشارة لأن عمليات التحديد والتعيين لا تكون نهائية لكنها تتغير ضمن مجال محدود ومقبول.

- وضع إجراءات النظام: وهو عملية تعني بوضع قائمة عن نظام عمل هذه البرامج تتضمن معلومات عن طبيعة المزايا والخدمات، وظروف الاستفادة منها وسلطة الإشراف على إدارتها و مواعيد الاشتراك وحجم الاقتطاعات و قواعد التغير في الاشتراك، وبالمجمل نجدها تضم كل الآليات المنهجية والوسائل التي تشمل وتضمن السير الحسن لأجزاء ومكونات النظام.

<sup>1</sup> ماهر احمد، إدارة الموارد البشرية، مصر، الدار الجامعية، 2004، ص 271 - 272 .

خامسا: أنواع الأجور الغير مباشرة:

يختلف تصنيف الأجور غير المباشرة وأنواعها من مؤلف لأخر ومن مؤسسة لأخرى، ولكننا نعتد التصنيف التالي:

1. الأنظمة العمومية لضمان العمل:

- الأنظمة العمومية للمزايا وضمان الدخل: وتنقسم إلى:

- برامج الرعاية الصحية: وتضم نفقات المستشفى ونفقات التأمين الصحي وكل النفقات التي تتحملها المؤسسة في سبيل ضمان الخدمة الصحية، وهي تعد من قبل برامج الصالح العام أو برامج مساعدة العاملين و على هذا فهي تستهدف إضافة لتغطية النفقات الخاصة بالخدمات الصحية تحقيق أهداف التنمية البشرية، وغالبا ما تخضع هذه البرامج للتغير باستمرار تبعا لنوع الأعمال، ونوع وتكرار الحالات الصحية وبالتعبئة تتغير معها المبالغ التي تدفع للعاملين أو لشركات التأمين والتي تحدد بشكل معياري وإنما حسب طبيعة الحالة المرضية و نفقات الرعاية الصحية اللازمة.

- خطط الدفع المضمون: وتشمل المبالغ النقدية التي يشارك فيها الأفراد العاملين والمؤسسة على حد السواء وهي تستخدم لحماية دخل العاملين خلال فترات البطالة غير الطوعية و يشيع استخدام هذا النوع من الدفع في الصناعات الثقيلة فعند الاستغناء الإجباري عن الفرد العامل تكون المؤسسة ملزمة بدفع مبلغ يسمى الدفع المضمون.<sup>1</sup>

- أنظمة التقاعد: وهي أنظمة تضمن دخلا معيناً للعمال بعد تقاعدهم، بعدما ساهموا في تكوينه على مدى مساهمهم المهني هم وأرباب العمل المستخدمين، ويعتبر الأفراد خاضعين لهذا النظام اعتباراً من سن معينة 65 سنة مثلا مع إمكانية الحصول على هذا الحق مع تخفيض معين في حالة التقاعد المسبق، ومن بين أهم إيجابيات هذه الأنظمة أنها تسمح للأفراد الأصغر سناً للنمو في الوظائف، وإبراز قدرتهم وكفاءتهم في خلال مساهمهم الوظيفي، كما تسمح لهم بالاستفادة من الزيادات الأجرية، غير أنه كثيرا ما ينظر لها على أساس أنها وسيلة دفع غير عادلة إلى جانب طول الخدمة بالمؤسسة من طرف العمال.

- أنظمة الضمان في حالة حوادث العمل: وهي أنظمة عمومية تطبق على كل العمال حتى العمال المؤقتين مهما كان سنهم، والذين يقعون ضحية حادث عمل أو مرض مهني، على ما وأن المساهمة في هذا النظام تختلف من قطاع لآخر، كما تختلف حسب السجل التاريخي للمؤسسة فيما يخص حوادث العمل و الأمراض المهنية.

<sup>1</sup> الهبتي خالد عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 186-187.

2. أنظمة العطل و الغيابات المدفوعة الأجر: وتنقسم لنوعين:

- الأنظمة الاختيارية: وتضم ما يلي:

-العلاج الصحي: يمكن لأرباب العمل عرض أنظمة للضمان تخص الأمراض، وتكون مكملة للأنظمة العمومية مثل: الاستفادة من غرفة خاصة للتمريض أو الانتقال في سيارة إسعاف مهيأة، أو الاستفادة من خدمات خاصة أو شبه خاصة في المستشفى، أو حتى من خدمات إعادة التأهيل المهني حالة فترة النقاهة الطويلة و كل الخدمات الملحقه.

-أنظمة ضمان الحياة وإعانات عدم القدرة: تهدف عملية تأمين الحياة إلى ضمان المالي للأزواج وأولادهم في حالة وفاة أحدهم، وهي مؤقتة ويمكن تجديدها، كما يعرض البعض من أرباب العمل حماية للدخل في حالة عدم القدرة الناتجة عن مرض أو حادثة ما، وهذه الضمانات يمكن أن تتغير و تتنوع فقط لتغطية بعض حالات عدم القدرة، وبالتالي فإن أنظمة تأمين المرض وعدم القدرة تهدف لتغطية الغيابات القصيرة المدة.

-أنظمة التقاعد المسبق: وهو نظام صممه أرباب العمل لتشجيع العمال الأكبر أجرا على الانصراف بهدف تخفيض تكاليف الاستغلال، وخلق مناصب عمل جديدة للشباب، ولكي تصبح هذه البرامج أكثر جاذبية التجأت بعض المؤسسات لتشكيلة من الحوافز المالية، ومعظم برامج التقاعد المسبق تعوض جزئيا العمال الأكبر سنا لقسم من المعاش الذي سيتقاضونه إذا عملوا إلى سن 65 سنة مثلا.

- الغيابات المدفوعة الأجر: فيما يتعلق بهذه الفئة يمكننا التمييز بين تلك المتوقعة من طرف الدولة وتلك الممنوحة من طرف المستخدم:

- عطل عدم العمل: وتحددها التشريعات الحكومية في أيام للعطل العادية للعمل في الأسبوع أو الساعات الإضافية، وقد تصادف مثلا: الأعياد الدينية أو الوطنية،.... وغيرها.

- العطل الممنوحة من طرف المستخدم: وتظهر في شكل غيابات عن العمل وتشكل جزءا هاما من التكلفة الإجمالية للأجور غير المباشرة، وهذه العطل تضم خاصة للعطل السنوية، عطل الأمراض العطل لأسباب خاصة وغيرها، والملاحظ عموما أن السياسة المتعلقة بالعطل تختلف من مؤسسة لأخرى.

تؤكد دراسة سير الآراء التي قانت بها **the conférence Board of canada** أن العمال يعتبرون أن بعضا من المزايا الاجتماعية تساهم في حل بعض المشاكل المرتبطة بالموارد البشرية مثلا:

العطل والإجازات لسنة "**les congés sabbatiques**" تبدو فعالة أو أكثر فعالية في حل المشاكل المرتبطة بالتوظيف (59%) والاحتفاظ بالعمال (69%) والمعنويات الخاصة بالأفراد (57%)، إضافة لذلك فالإجازات لسنة ليست مفيدة لحل مشاكل الغياب والتأخر<sup>1</sup>.

3. الخدمات والامتيازات المعروضة للعمال: وتضم ما يلي:

<sup>1</sup> منصور محمد منصور، مرجع سبق ذكره، ص 91.

3.1 أشكال الاعتراف غير النقدية: من خلال تقديم رموز التشريف كأوسمة التكريم أو الميداليات الشرفية أو أوسمة الاستحقاق،... وغيرها، والتي تبين مدى اهتمام المؤسسة بمكانة ودور هؤلاء العمال في المؤسسة،

3.2 أشكال الاعتراف المادي: وهي تضم مثلاً: الرحلات الهدايا، في المطاعم، الاشتراك في أندية المشاركة في تظاهرات رياضية، أو ثقافية.

3.3 برامج مساعدة العمال: وهي مخصصة للعمال من ذوي الحالات والاحتياجات الخاصة مثل: العمال الذين يعانون من مشاكل مؤقتة في المواظبة والأداء في العمل، وتبدو هذه البرامج مفيدة أكثر مثلاً مع الأشخاص المدمنين على الخمر أو المخدرات أو الذين يعانون من أمراض نفسية كالقلق و الكآبة و المشاكل الزوجية، و قد ازداد عدد المؤسسات التي تطبق هذه البرامج بعدما أكدت الدراسات و التجارب الميدانية خطورتها و تأثيرها الكبير على الأداء و الإنتاجية.

3.4 أنظمة التوازن "العائلة-العمل": وهي خدمات مخصصة لضمان رفاة العمال كبرامج العلاج لأبناء العمال أو برامج الرعاية بالأشخاص المتقدمين في السن، ودور الحضانه الموجهة لأبناء النساء العاملات؛... وهي كلها يمكن أن تقلل من المدة المستغرقة في النقل، وتشعر العمل بالطمأنينة، وتنشر تآزر العمال بين بعضهم البعض.

3.5 المزايا الأخرى: ويمكن استعراضها فيما يلي:

- التخفيضات على منتجات المؤسسة: وهي مزايا مشهورة تقدمها المؤسسات فمثلاً: القروض الممنوحة للعمال في البنوك اختيارية، تأشيرات سفر مجانية في شركة للخطوط الجوية أو السكك الحديدية... وعموماً كل الأنشطة يمكن تقديم خدماتها بأسعار مخفضة .  
-نقل العمال: ويتعلق الأمر في هذه الحالة بنوع قديم ومهم من الخدمات يتمثل في نقل العامل من وإلى مكان العمل.

-قروض المؤسسة: وهي تتعلق بمساعدة تدخل ضمن إطار الأشكال التالية:

-إقراض نقدي منخفض، مما يمكن أن يؤثر على الحالة المالية للمؤسسة، لهذا نجد بعض المؤسسات تحدد مبالغ هذه القروض.

- تقديم ضمانات أو سند للبنوك كي يستفيد العامل من قرض بمعدل جيد\* .

وهذا وتجدر الإشارة لأن الاستفادة من هذه القروض و التسهيلات ليست ممكنة دوماً، فهناك بعض التحفظات التي تبديها الإدارة حسب الضرورة تجاه الأشخاص الذين لا يبدون جادين في تسديد مثل هذا النوع من القروض.

4- تأمين السيارات من الأخطار المتعددة: وهي ترتبط باستفادة العمال من أسعار مخفضة من شركات تأمين متخصصة تعتبر المؤسسة كعميل مهم ويعتبر هذا النوع من الخدمات جد جذاب بالنسبة للعمال.

سادساً: تسير الأجور الغير مباشرة<sup>1</sup>:

\* يتعذر تصور تلك الحالة مع العمال الذين يعملون لدى مؤسسات بترولي أو لإنتاج الأسلحة الحربية أو تلك التي تقوم بإنشاء المركبات الفضائية.

نتيجة للارتفاع المتزايد في تكاليف الأجور الغير مباشرة لجأت العديد من المؤسسات لإحكام إدارتها عن طريق إجراءات وطرق محددة، ولعل أهمها تلك المتعلقة بتخفيض تكلفتها عن طريق المراقبة المستمرة ، وتميل معظم المؤسسات حالياً للتأكد من هذه النفقات مبررة قبل مباشرة عمليات الدفع ، كما تلجأ لتحديد أسباب هذه النفقات وتحاول القيام بإجراءات وقائية لتجنبها مستقبلاً بالاستعانة بالخبراء والمتخصصين، وعليه فإن الأجور غير المباشرة في الأصل هي تكاليف مبررة ودفعها للجميع لا يعني إهمال مراقبتها وإلا فلن تساهم في زيادة ولاء وإنتاجية العامل لصالح المؤسسة ، بل على العكس من ذلك قد تحمل المؤسسة تكاليف مالية باهظة مكشوفة أو خفية قد يصعب رصدها ، بالإضافة لكونها تضعها أمام مسؤولية قانونية واجتماعية ، وبغرض تجاوز حالات التظلم التي يقدمها العمال يمكن للمؤسسة أن تشترك البعض من العاملين في إدارة برامج المزايا والخدمات و مراقبة الالتزام بشروطها.

### المطلب الثالث: فعالية تسير الأجور الغير مباشرة

أولاً:الإعلام و الاتصال و الأجور غير المباشرة: مما لا شك فيه أن تنوع الأجور غير المباشرة يمكن المؤسسة من الاستجابة لحاجات العاملين ، وجعلها أكثر وعياً بتنوعها وقيمتها ، ونتيجة لذلك فإن تحقيق أهداف نظام الأجور غير المباشرة غير ممكن إلا في المستوى الذي تعلم فيه المؤسسة عمالها بجميع هذه المزايا ، خاصة وأن أغلب العمال لا يشعرون بقيمتها إلا بعدما يستفيدون منها لأول مرة أو يحتجون على طريقة إدارتها فيقدرونها مؤقتاً.

والملاحظ في الواقع أن الأنظمة الأجرية غير المباشرة لا تحقق أهدافها بسبب عدم فعالية تقنيات الاتصال لديها ، فمثلاً: إن أغلب المؤسسات لا تستعمل وسائل اتصال شخصية فعالة كمثال : عرض الأفلام المصورة و اللقاءات الدورية مع العمال ، وعليه فإن الإستراتيجية الفعالة في الإعلام هي إستراتيجية تسمح للعمال بفهم كل جوانب الأجور غير المباشرة ، وحديثاً هناك العديد من المؤسسات أدركت أهمية ذلك بالنسبة لنظامها باستعمالها مثلاً لأشرطة فيديو أو ملصقات للشرح المفصل لمختلف مكونات الأجور ، كما تلجأ أي تعديل باستشارة مختص في الاتصال لضمان تحقيق أحسن النتائج.

ثانياً: شروط نجاح الأجور غير المباشرة: بغرض تحقيق الأهداف المرجوة غير المباشرة وجذب الكفاءات اللازمة وتنميتها يجب أن يتوافر عدد من الشروط ندرجها في<sup>2</sup>:

- 1.تحديد الأهداف المرجوة من نظام المزايا والخدمات الاجتماعية.
- 2.تصميم خطة محكمة ومدروسة لتنفيذ برامج المزايا والخدمات الاجتماعية.
- 3.تأييد الإدارة العليا واقتناعها واستعدادها لتقديم هذه المزايا والخدمات.

<sup>1</sup> حسن راوية، إدارة الموارد البشرية، مصر، دار الجامعية، 2003-2002، ص226.

<sup>2</sup> عبد الوهاب علي، إستراتيجيات التحفيز الفعال، مصر ، دار التوزيع و النشر الإسلامية، 2000 ، ص60.

4. تصنيف الخدمات والمزايا حسب مجموعات وفئات العاملين لتوزيعها بطريقة سليمة.
5. تحديد الجهة المسؤولة عن تنفيذ برنامج الخدمات والمزايا وتوزيع المسؤوليات بطريقة صحيحة.
6. ضمان مشاركة وتأتي العمال وموافقهم على إدارة خطة المزايا والخدمات وتنظيمها بالشكل المناسب.
7. وضع معايير واضحة لتقديم المزايا والخدمات.
8. تقديم المعلومات اللازمة عن نظام الأجور غير المباشرة وترك الاختيار الحر للعمال للاستفادة منها.
9. تنوع المزايا والخدمات وضمان تناسقها مع بعضها البعض.
10. مراعاة اقتصاديات الخدمات ومحاولة الاستفادة القصوى منها.
11. تقويم نجاح هذه الخدمات باستمرار وتطويرها كلما اقتضى الأمر ذلك.

ثالثاً: العائد والتكلفة من نظام الأجر غير المباشر: تتمثل تكاليف نظام الأجر غير المباشر عموماً في العناصر التالية:<sup>1</sup>

- ميزانية المزايا والخدمات ذاتها.
- أجور المسؤولين عن نظام المزايا والخدمات.
- تكلفة الدراسات والبحوث التي تجري حول المزايا والخدمات.
- تكلفة الاحتفاظ بالسجلات الكاملة التي تخص المزايا والخدمات، وإعداد التقارير التي تطلبها المصالح العمومية للدولة.
- أتعاب المستشارين في نظام المزايا والخدمات.

أما العائد من نظام المزايا والخدمات أي نظام الأجر الغير مباشر فقد يكون ممثلاً في زيادة الإنتاجية والرضا والروح المعنوية، ويمكن استخدام العديد من المؤشرات والنسب لكي تساعد على حساب العائد والتكلفة من هذا النظام، علماً أن المقارنات التي تمدنا بها هذه المؤشرات على مدى السنوات أو بين الإدارات المختلفة قد تعطي انطبعا قويا عن مدى تطور الجوانب المختلفة للمزايا والخدمات مثلاً:

إجمالي ميزانية المزايا والخدمات

إجمالي ميزانية المزايا والخدمات

أو النسبة:

متوسط عدد العاملين

إجمالي ساعات العمل

ولابد في هذا الصدد بما أننا تعرضنا لموضوع العائد والتكلفة من نظام الأجر التعرض ولو بالإشارة لدور محاسبة الموارد البشرية التي تحقق مزايا عديدة للإدارة منها:

- التخطيط السليم للموارد البشرية لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.

<sup>1</sup> ماهر احمد، إدارة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 207.

- تقدير الاستثمارات التي توجهها المؤسسة في بناء تنظيمها الإنساني.  
 - تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، وذلك عن طريق قياس: العائد من استخدام هذه الأصول، وتقدير التكاليف الحقيقية للأعمال ما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة والإنتاجية المناسبة.

رابعاً: التحفيز والأجر: يؤكد العديد من الباحثين على وجود علاقة وثيقة بين التحفيز والأجر لارتباطه بعنصر الأداء البشري الذي يعتبر عاملاً حاسماً في نجاح المؤسسة، ولاشك أن مصطلح "التحفيز" في حد ذاته معقد تعقد السلوكات البشرية، وعلى الرغم من ذلك فهناك البعض من المحاولات الجادة لتعريفه، ولكن قبل ذلك نود التطرق لمصطلحي "الدافع" و "الحافز" إذ أن الدافع هو شيء ينبع من ذات الفرد ويثير فيه الرغبة للعمل فالأمر يتعلق بقوة داخلية تتفاعل في داخل الإنسان وتحرك فيه طاقة البحث عن شيء محدد، وبالتالي توجيه تصرفاته وسلوكه في اتجاه ذلك الشيء أو الهدف بمعنى آخر، أما تعبير الحافز فهو يقصد شيء خارجي يوجد في البيئة المحيطة بالفرد وينجذب إليه باعتباره وسيلة لإشباع حاجاته.

وعليه إن الاختلاف بين الدوافع والحوافز هو أن الحوافز مجموعة من القوى والعوامل الخارجية القادرة على إثارة مجموعة القوى المحركة والمنتجة في الفرد والتي تؤثر بشكل مباشر على سلوكه وتصرفاته، وبالتالي على مستوى إنتاجيته، بينما الدافعية هي مجموعة القوى الداخلية التي تكتمل في نفسية الفرد وتجعله يقوم بمجهود أو أفعال معينة بوتيرة ما تعكس مدى إلحاح تلك الحاجات الغير مشبعة.<sup>1</sup>

#### 1. التحفيز وأساسياته:

- تعريفه: من الصعب أن نجزم مقدماً بوجود تعريف جامع مانع لكلمة التحفيز غاية الأمر أنه مفهوم غاية في التعقيد بسبب تداخله مع عوامل وقوى أخرى، لكن هناك بعض المحاولات الجادة لتعريفه نذكر منها:

حسب « Pinder » فإن التحفيز في ميدان العمل "هو مجموعة نشطة من القوى التي تصدر من داخل الشخص ومن محيطه في آن واحد، وهي تحت الفرد العامل على تصرف معين في عملية وتحدد اتجاهه وشكله وشدته ومدته".<sup>2</sup>

حسب « Vallerand et Thill » إن مفهوم التحفيز يشير لذلك "التركيب الغير مؤكد والمستعمل بهدف وصف القوى الداخلية أو الخارجية المسببة في إطلاق وتوجيه وشدته واستمرار السلوك".

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن:

1. التحفيز يعتمد على مجموعة من القوى والمؤثرات الداخلية والخارجية.
2. يؤدي التحفيز لظهور سلوكات معينة وتوجيهها توجهها صحيحاً يضمن استمرارها لمدة معينة.

<sup>1</sup> عبد الله علي، محاضرات مقياس إدارة الموارد البشرية، السنة الثالثة إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، ص 183.

<sup>2</sup> ماهر احمد، إدارة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 102.

3. إن العملية التحفيزية محدودة في إطارها من حيث أنها ترتبط بعوامل شخصية وبوسائل معينة، كما أنها تتم في فترة معينة ثم تنتهي لأن العامل الذي كان حافزا لم يصبح كذلك وفقد قيمته بالنسبة للفرد ما يعني انتفاء أثر التحفيز.

ومن الجدير بالذكر كذلك في هذا المجال التطرق لأهم الأخطاء المرتكبة من طرف المديرين عند محاولتهم تحفيز العمال وهي أنهم:

- يفشلون في تحديد الأهمية النسبية للعمل المراد فعله.
- لا يولون أهمية كبيرة لمظاهر الاعتراف الغير مادي (المعنوي).
- عدم وضوح الأهداف، فهل يريدون الدفع لسلوكات محددة أو لنتائج معينة؟ أي ما المقصود بالأجر فعلا.
- يفشلون في ربط الأجور ومظاهر الاعتراف بالأداء.
- يعتقدون أن معاملة كل شخص بالطريقة نفسها أحسن.
- يدفعون أجورا لنتائج لا معنى لها.

-العوامل المؤثرة على التحفيز: تتعدد وتختلف العوامل المؤثرة على التحفيز، ولكن يمكن أن نجعلها في ثلاثة عوامل كبرى حسب « Massie » وهي:

-الاختلافات الفردية: وهي تعني أن كل شخص يمثل حالة مستقلة، كون الاختلاف يكمن في تركيبة الحاجات والقيم والاتجاهات والرغبات التي يحملها ويقبلها الفرد الواحد ويعمل بمقتضاها، فقد يسعى عامل ما للحصول على عمل يؤمن له دخلا مرتفعا ويسد حاجاته المادية، بينما يعمل عامل آخر بأجر متدن إلى جانب مظاهر الاعتراف الأخرى، وقد يسعى البعض الآخر للحصول على عمل يوفر فرصا هامة للنمو والتطور ويتيح لهم تصميم مساراتهم الوظيفية وفق رغباتهم.

صفات ومميزات العمل: هي الأبعاد التي ترسم حدود ومسارات الوظيفة، وما تتضمنه من تحديات وهي عموما الصفات التي تجعل من العمل يختلف عن غيره، فقد تتضمن مهارات محددة ومؤهلا علميا ما بحيث تجعل الفرد قادرا على القيام بعمل ما شرط أن يدعمها كذلك بتكوين مستمر يضمن تجديدها وتطورها ويمنع تقادمها،

الممارسات التنظيمية: تقصد القواعد والإجراءات والسياسات والتطبيقات والممارسات الإدارية، بما فيها نظم التكريم المعتمدة في المؤسسة، ... وغيرها.

2. شروط النظام الجيد للحوافز: يتطلب تصميم وتنفيذ وإدارة نظام الحوافز بفعالية تحقيق عدة شروط أهمها:

- تعريف النظام وآليات عمله والإعلان عنه، بحيث يصبح مفهوماً من طرف مختلف الفاعلين والمسؤولين والعمال وغيرهم لأجل ضمان مشاركتهم الفعالة فيه.
- تحديد السلوك المنتظر بدقة منذ البداية مع دراسة إمكانية تحقيقه فعلاً تهيئة الظروف المناسبة له.
- ربط الحوافز بالأداء بصورة واضحة ومفهومة لتشجيع العمال على رفع مستوى أدائهم.
- توفير إمكانية لقياس الأداء والسلوك المرغوب فيه بسهولة بوجود معايير محددة وقابلة للقياس.
- أن يكون النظام عادلاً ومتنوعاً في مكوناته بحيث يشمل الحوافز المختلفة لتلبية كافة الاحتياجات وإلا فقد أثره التحفيزي المتوقع.

انطلاقاً مما سبق نستنتج أن التحفيز عملية تركيبية معقدة بين العديد من العناصر المادية والمعنوية، وعليه يكون مغلطا وموهما الاعتقاد بإنشاء أنظمة أجرية عنها يقال عنها محفزة ومثيرة، إذا كانت ظروف العمل الأخرى غير محفزة، فتسيير الموارد البشرية كل متكامل، علاوة على ذلك فنجاح نظام الحوافز بما فيه النظام الأجرى كمكون أساسي فيه يستدعي مجهوداً معتبراً في تصميمه وإدارته، كما يتطلب توفر العديد من الوسائل والإمكانات لضمان تسييره الجيد لأجل ترقية الأداء بكل أبعاده.

خامساً: قضايا أساسية في تسيير الأجور:

#### 1. علنية وسرية المعلومات الأجرية:

تعتمد بعض المؤسسات سياسة الانفتاح فيما يخص السياسة الأجرية وتعتمد أخرى على طابع السرية، ولكل موقف مبرراته وأسبابه، فأما سياسة الانفتاح فقد تبدو ممكنة لتشجيع المؤسسة لعمالها لاتخاذ القرارات التي تخص الأجور والمساهمة في تقييم الأعمال لضمان استيضاح أكبر لطريقة تحديد قيمة الوظائف، وتقييم الأداء واختيار المزايا المناسبة مع ظروف العامل وخصائصه ما يضمن تحفيزه ورضاه الوظيفي، ضيف إلى ذلك أن السرية يمكن أن تؤدي إلى عدم الثقة في نظام الأجور، حيث يقلل ذلك من دافعيه ويسبب انخفاض أداء المؤسسة، وأما سرية الأجور فقد تبدو مبررة لأنها تخفض من حجم المقارنات الأجرية التي يعقدها العمال، ولكن هذا التبرير قد فندته بعض الدراسات بل وأكدت أن العمال يقارنون بكل الطرق أجورهم بأجور زملائهم ومرؤوسيه ويميلون لإساءة أجور رؤسائهم، وهذا ما يجعلهم غير راضين عن أجورهم وأن هذه الوضعية هي السبب الأساسي في تطوير مشاعر اللامعالية بين العمال، الشيء الذي قد يتسبب بتكاليف مرتفعة، وخاصة إذا علمنا أن الأفراد الغير راضين سوف يبذلون مجهوداً أقل إلى الحد الذي تدرك فيه العدالة حسهم، وقد يتطور الأمر لحد عرقلتهم العملية الإنتاجية بالمؤسسة. ومن جانب آخر فإنه نادراً ما نجد مؤسسات صريحة تماماً باستخدام العلنية المطلقة فيما يتعلق بالأجور، على الرغم من أنها تزيد من مصداقية الإدارة من خلال زيادة شعور العاملين بالثقة بها، وبالتالي يمكن أن نطرح السؤال ماذا يفضل الأفراد السرية أم العلنية؟

تشير الدلائل التجريبية لتغلب السرية على العلنية لأنه مثلاً: ثلثي المديرين وفقاً لدراسات بالولايات المتحدة الأمريكية يفضلون السرية التقليدية التي تحيط بالأجور وفي دراسات أخرى بشركة "dupont" تبين

أن 18% فقط من العاملين صرحوا أنهم لصالح وجود نظام علني في الأجور<sup>1</sup>، كما بينت دراسة حديثة وجود اتجاه متنام نحو المزيد من السرية، وهو الأمر الذي يجد تبريره من وجهة نظر المديرين في أن العمال يفضلون السرية في مجال الأجور، عدا ذلك فإنه لا توجد حاجة كبيرة للتصريح بمعدلات الأجور، ولكن إذا أصبح الأجر علنيا فإن العمال يميلون إلى تفضيل السرية، كما أنها تمد المديرين بحرية أكبر في تسير الأجور.

يبرر من خلال ما سبق أن السرية و العلنية المطلقة غير ممكنة وتعيقهما العديد من الصعاب، وبخاصة في حالة السرية إذا علمنا بتوجه لإضفاء الشفافية و العدالة الأجرية أكثر مما يضطر المؤسسات للإعلان عن أجورها و محاولتها ضمان مشاركة العمال في تسير الأجور كذلك.

### 2.المفاوضات الأجرية:

تعتبر المفاوضات إحدى أهم الآليات القانونية المتوفرة في المؤسسة قبل و بعد ظهور المشكلة بين الإدارة و العمال، ولكنها في الأصل إجراء وقائي لتجنب الاضطرابات خاصة وغيرها لأنها مكلفة جدا ويتعذر في بعض الأحيان احتواؤها، كما تكمن أهمية المفاوضات الأجرية في أنها وسيلة لإعادة تأكيد مكانة ومنظور مختلف الشركاء الاجتماعيين في المؤسسة، عن طريق تبادل المعلومات وإمكانية إبرام اتفاق تفاهم يضمن نوعها من الاستقرار في العلاقات الاجتماعية بالمؤسسة، ومن المهم في هذا المجال لأجل نجاح المفاوضات التأكيد على ضرورة اقتناع مختلف الأطراف بأهمية المفاوضات وجدواها، بالإضافة لتحضير أرضية مناسبة للمفاوضات سواء على المستوى النفسي للأطراف أو على المستوى التقني، بالإضافة للتركيز على الأهداف أكثر فأكثر ومحاولة تقريب انتظارات المحاورين وأمالهم عن طريق تبادل المعلومات، والمتابعة المستمرة لمختلف مواقف الشركاء وتنظيم لقاءات إعلام و تأطير وإجراءات الاتصالات اللازمة.

### 3.العائد والتكلفة من نظام الأجور:

يعد توجه المؤسسات الناجحة لحساب تكلفة وعائد نظام الأجور من التوجهات الإستراتيجية التي يمكن من خلالها توضيح الممارسات الصحيحة في المجال وتعزيزها و معرفة نقاط الضعف و تجاوزها، وعموما يمكن أن تتشكل تكلفة نظام الأجور في المؤسسة من العناصر التالية:<sup>2</sup>

- ميزانية الأجور ذاتها والتي تتكون من الأجور و المكافآت ومختلف الملحقات الإضافية.
- تكلفة أجور المسؤولين في مصلحة الموارد البشرية عن الأجور.
- تكلفة دراسات الأجور والمسوح التي تقوم بها مختلف الهيئات لصالح إدارة الأجور.
- تكلفة برامج الكمبيوتر والبرمجيات الخاصة و تكلفة صيانتها و تحديثها و تطويرها.

<sup>1</sup> سلطان محمد سعيد، إدارة الموارد البشرية، إسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 1993، ص 178.

<sup>2</sup> ماهر احمد، إدارة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 228.

- تكلفة الاحتفاظ بالوثائق والسجلات القانونية المفروضة من طرف هيئات الدولة.

أما بالنسبة للعائد في هذه الحالة قد يبرز من خلال الزيادة المباشرة في الإنتاجية وترقية الأداء وزيادة الرضا العمالي، وفيما يلي بعض المؤشرات و النسب الممكن اعتمادها لتقييم العائد والتكلفة من نظام أجري معين:

- متوسط أجر العامل = إجمالي الأجور / متوسط عدد العاملين.
- متوسط أجر اليوم = إجمالي الأجور / إجمالي ساعات العمل.
- نسبة أجور المشرفين = أجور المشرفين / إجمالي الأجور.

كما يمكن أن نعرض المؤشرات التالية في مختلف مراحل إدارة السياسة الأجرية:<sup>1</sup>

#### الجدول 5: المؤشرات الأجرية

المؤشرات	المرحلة
تعريف مكونات النظام الأجرى	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مؤشرات وصفية</li> <li>- مكونات النظام الأجرى وتكلفتها الإجمالية والنسبية التي تمثلها من الأجور الشاملة</li> <li>- نسبة الأجر المباشر إلى الأجور الشاملة</li> <li>- نسبة الأجر المكتسب إلى الأجر الغير مكتسب (أجر الأداء)</li> </ul>
تقييم الوظائف	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الوظائف التي تم تقييمها وإدارتها: العدد، ونسبتها الإجمالي</li> <li>- تقييم الوظائف (الحد الأعلى والأدنى للأجر المرتقب بعد تطبيق سلم الأجور الجديد</li> <li>- السلم أو الهيكل الأجرى الجديد والفئات الأجرية التابعة له وتطورها من سنة لأخرى</li> <li>- مؤشر التنافسية بالنسبة لسوق العمل بمتابعة أجور الوظائف المعيارية من خلال حساب المتوسط والانحراف المعياري للفروقات بين الأجر المتوسط الممنوح من طرف المؤسسة والمدفوع من طرف السوق.</li> </ul>
حركية الأجور	<ul style="list-style-type: none"> <li>- نسبة الزيادات الفردية المتوسطة الممنوحة</li> <li>- عدد الأفراد المستفيدين من الزيادات الفئوية في الأجر</li> <li>- عدد الأشخاص الذين بلغ أجرهم الحد الأدنى</li> <li>- عدد ومبلغ العلاوات المتوسطة الممنوحة</li> <li>- مظاهر الاعتراف الأخرى وتطورها من حيث العدد والحجم</li> </ul>
تطور الأجور عبر الزمن	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المؤشرات الذاتية المتعلقة مثلا ببحوث الرضا، العدالة وقدرة النظام على التحفيز وغيرها</li> <li>- نسبة التطور في الزمن لمختلف مكونات الأجر</li> <li>- تغير الأجور ذات عدد العمالة، ونسبة تغير الأجور الناتجة عن تعديل العمال</li> </ul>

المصدر: (Emery et Gonin, 1999 : 157)

في نفس السياق يمكن التطرق لموضوع نظام معلومات الموارد البشرية أثر اندماج تطبيقات الموارد البشرية مع تطبيقات الإعلام الآلي وتكنولوجيا الاتصال خاصة مع ثورة الرقمنة، فنظام المعلومات يمثل مجموعة البرمجيات التي تكون مرتبطة فيها بينها بحيث تسمح بضمن تناسق مختلف الأنشطة الإدارية وتنفيذ عمليات تسير الموارد البشرية، وهي تدور عموما حول نظام الدفع وبعبارة أخرى هو برمجية خاصة تجعل عملية إدارة الموارد البشرية تتم بطريقة مؤتمتة، والتي من بينها نجد تطبيقات إدارة الدفع والأجور وإدارة الكفاءات

<sup>1</sup> Emery Yves, Gonin François, Dynamiser les ressources humaines, presse polytechniques et universitaire romande, 1999 , p 157.

والتكوين، علما أن هذه البرمجية تعمل من خلال قاعدة معلومات موحدة تخص كل مواضع تسير الموارد البشرية، وبالتالي فإن تصميم نظام معلومات الموارد البشرية يساعد في قياس مساهمة الموارد البشرية بصورة واضحة في تخطيط تلك الموارد على مستوى الوحدة الاقتصادية، وما يرتبط بها من سياسات الأجور وترقيات وحوافز بشكل علمي، وبالمجمل فهذا يساعد في ترشيد قرارات مصلحة الموارد البشرية إضافة لكونه على المستوى القومي يساهم من خلال رسم سياسات التوظيف والعمالة وتنظيم الهجرة، شرط الالتزام بالقواعد الآتية:<sup>1</sup>

- احترام الآجال المحددة مثلا: آجال الدفع.
- احترام النصوص التشريعية، والقانونية والتعاقدية ما يعني توفير وثائق ذات مصداقية.
- احترام السرية في كل المعلومات التي تتعلق بالحياة الخاصة للعمال.
- الحفاظ على الصيغ المباشرة في الاتصال في القرارات المهمة.

سادسا: مقومات فعالية تسير الأجور: يعتمد تسير الأجور على عدة مقومات تضمن فعاليته ونجاحه، وبالتالي فهي تقصد مدى تحقيقه لأهدافه سواء من وجهة نظر المؤسسة أو الفرد، وعموما يمكن ملاحظة مؤشرات نجاح النظام الأجرى حتى من خلال طريقة التصميم في حد ذاتها، وذلك في شكل بساطة التوليفة الأجرية، لأنها كلما كانت كذلك أصبحت مفهومة من طرف العمال وشفافة بالنسبة إليهم، بالإضافة لمعايير أخرى ضرورية من جهة نظر العمال كالعادلة بمقارنة الأجر داخليا وخارجيا، والأمن الذي يضمن حصول العامل على مستوى من الدخل يكون مستمرا ومتطورا، وفي مقابل كل ما سبق نجد المسيرين ينظرون نظرة مخالفة لنظرة العمال فيما يخص النظام الأجرى الجيد ويركزون على ضرورات أساسية مثل: المرونة التي يجب أن يتصف بها النظام الأجرى يتجاوب مع مختلف التغيرات، لأن الأصل كذلك أن تنشأ الأنظمة الأجرية لغرض استعمالها لمدة محددة لا أكثر عادة تتراوح بين ثلاثة وخمسة سنوات، وهذا لا يعني كذلك أن لا يتم تحديثها خلال كل تلك الفترة، كما يمكن النظر إليها من زاوية التكلفة لأن الحد من الهدر في التكلفة يضاعف من فرص نجاح النظام الأجرى، بالإضافة لما سبق نذكر التحفيز لأن النظام الجيد يملك القدرة على حث ودفع الأفراد للتحرك والنشاط باتجاه الأهداف، وهذا بدوره يتوقف على البساطة، فالنظام المعقد لا يمكنه تحفيز العمال حتما، مع الإشارة لضرورة توفر بعض المكونات الأجرية على القدرة على استرجاعها مثل: حالة المكافآت وأنظمة المشاركة لأنها تضمن اندماج العمال لحد ما في النشاط الاقتصادي بالمؤسسة وتحقيق مرونة أكثر لجزء من الأجور.

بعد التطرق للمواضيع السابقة من الجدير الآن التساؤل عن: هل هناك توليفة أجرية مثالية تحقق مصالح وأهداف مختلفة الأطراف؟ في الحقيقة إن الإجابة في هذا المجال حتما لن تكون قطعية، فليس هناك حلول مسبقة ومثالية، بل أنه وفي الواقع ودون أدنى شك في وضعية معينة وظروف اجتماعية هناك توليفة أكثر فعالية من غيرها، فالإجابة إذن هي موقفية يطلب من الإداريين والمسؤولين اكتشافها. في خلا بحث

<sup>1</sup> مرعي محمد مرعي، أسس إدارة الموارد البشرية، النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 210.

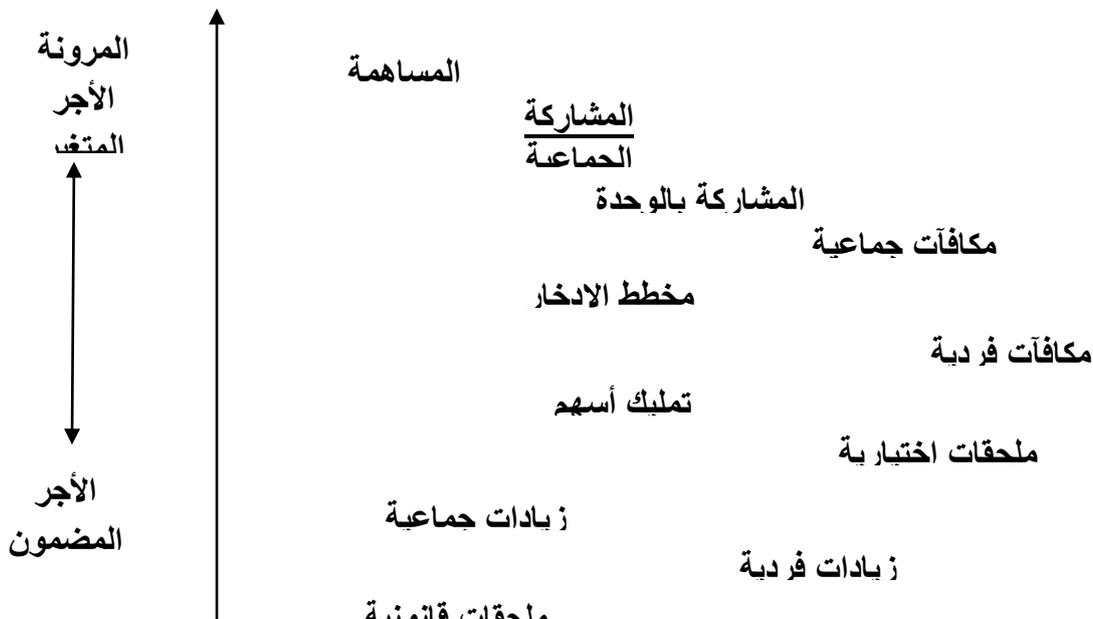
المسؤولين عن التوليفة الأكثر فعالية في المجال الأجرى يكونون مركبا معينا غالبا ما يشتهر في أوساط إدارة الموارد البشرية تحت تسمية "المزيج الأجرى" أما المزيج فهي كلمة متعلقة أصلا بأدبيات التسويق وانتقلت حديثا لقاموس مصطلحات إدارة الموارد البشرية وتقصد حسب « Henri Mahé De Boislandelle »، وصف مختلف المحاور الأساسية لسياسة المؤسسة فيما يخص العمالة، والأجور، التثمين المشاركة حيث يكون لها تأثير على النتائج المباشرة وعلى الجو الاجتماعي، والأداء الفني والاقتصادي لها".

ومنه فإن تصميم المزيج الأجرى يضم توليف مختلف الوسائل الممكنة وفقا للاختيارات الثنائية المكونة من الأجر الثابت والمتغير، الدفع المؤجل والدفع الآتي صيغ متعددة تضم:

- أجر التأهيل: من خلال تقييم الوظائف وتسعيرها نقديا.
- أجر الأداء: بواسطة تقييم الطريقة التي يشغل بها العامل وظيفته.
- مقابل الاندماج في مؤسسة: من خلال المكافآت الجماعية حسب النتائج أو الإنتاجية.

ولمزيد من التوضيح واستيفاء لأهمية الموضوع يمكننا توزيع مختلف مكونات الأجر في معلم متعامد ومتجانس ذو محورين أساسيين هما: محور يعبر عن المرونة والتي تعكس درجة استجابة المتغير المعني للوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسة، ومحور آخر هو محور الولاء لأنه أوسع ويحتوي مظاهر التحفيز في حد ذاتها، وهو يعبر عن استثمار الفرد لملكاته وقدراته في العمل، سواء كان هذا الولاء لقيم العمل أو للبيئة الحالية للعمل، أو للمنتج أو النشاط أو المهنة، وحتى للمؤسسة في حد ذاتها فيما يبقى التعبير عن محور ثالث هو الاستقرار والأمن الاجتماعي الذي يظهر دوره بالنسبة للأفراد في شكل ضمان مستوى أجرى مقبول.

الشكل 6-2: توزيع مكونات الأجر حسب الأهداف



## المصدر: بتصرف (Donnadieu, 1993 :173)

من خلال قراءة الشكل السابق نلاحظ أن المكافآت وأنظمة المشاركة تتمتع بمرونة معتبرة، بالتالي فهي

جد مناسبة في حالة الظروف الاقتصادية ذات النمو المنخفض وهي ليست الحالة مع باقي الوسائل والتي تبدو أكثر ثباتا وجمودا من مثل: الزيادات الاختيارية، والأقل تحفيزا وضمنا لولاء العمال نجد المساهمة المالية والزيادات الجماعية لأنها تبدو في الحالة الأولى كمقابل للمساهمة والمخاطر برأس المال والثانية لأنها تمس الجميع، فهي تفتقد التأثير على الأشخاص وخاصة من ذوي الأداء العالي، وفي مجال آخر نلاحظ المساهمة أكثر فعالية في الحفاظ على الجو الاجتماعي (يؤشر تحتها بسطر) وبدورها الملحقات القانونية لأنها مشتركة بين الجميع.<sup>1</sup>

غير أنه يبقى السؤال مطروحا فيما يخص الجزء الممكن جعله مرنا؟ والإجابة أن لا يكون كبيرا جدا ولا صغيرا جدا كذلك أي ليس كثيرا وليس قليلا، لأنه إذا كان الجزء المتغير قليلا فإن الدور الذي يرتقب أن تلعبه الظروف يصبح غير ممكن، والعكس أيضا فإذا كان الجزء المتغير كبيرا يصبح التماسك الاجتماعي صعبا خاصة في فترات التدهور الاقتصادي، فالإدارة الجيدة للنظام تفترض بقاء العامل مرتبط بالمؤسسة على الرغم من أنها تعاني صعوبات، وإذا كانت التخفيضات الأجرية كبيرة يبدأ العمال الأكثر كفاءة بالانصراف لأجل الحصول على بيئة عمل أفضل.

لقد أكدت التجربة والملاحظات الميدانية حول تطورات الإدارة في اليابان وغيرها من المؤسسات الفرنسية أن المعدل المناسب للجزء المتغير أو الجزء المرن في الكتلة الأجرية تراوح نسبته 25% والتي يتم تعديلها بالطبع حسب مستوى الأجور والتي تبدو أكثر ارتفاعا بالنسبة للإطارات العليا، وأقل من ذلك لعمال التنفيذ.

من المؤكد أنه بعد هذا العرض السابق أن لكل مكون أجري إيجابياته وما يؤخذ عليه والأفضل للمؤسسة أن تبني توليفة أجرية ومركزة وفق ضبط معين بحيث تحقق مجمل الرهانات التي نجم لها في ضرورة جعل جزء

<sup>1</sup> Donnadieu Gérard, a la rétribution pour une nouvelle approche de rémunération, 1993, 2<sup>e</sup> édition, édition LLAISONS, paris , France. P 173.

معتبر من الأجر متغير تجاوزا للأثار التراكمية للأجر خاصة في فترات النمو الغير مستقر أو الأسعار المنخفضة، بالإضافة للتركيز على الجانب الفردي لأجل ضمان التحفيز والولاء وتضمين الأهداف الفردية، وفي الجانب الجماعي كذلك بمراعاة مصلحة الجماعة والمؤسسة، كما يعد مهما للمؤسسة أن تعمل على تخطيط ومراقبة مكونات الأجر وأثرها بصورة مستمرة، مع العلم وأنها كذلك تمثل جانبا فقط من التعويض يفضل تعزيزه بأشكال أخرى من التعويضات الداخلية والتي تعتبر محفزة أيضا للعامل كمزايا المسار الوظيفي والمكانة الاجتماعية وقيمة العمل.

## المبحث الثاني: آليات تدقيق الأجور

إن تطور التدقيق الاجتماعي وبخاصة تدقيق الأجور في المؤسسة إنما يرجع في حقيقة الأمر لإتباعه طرق ومنهجية عمل معينة تثنى مميزات الملاحظة الدقيقة والموضوعية في التحليل، وهي تركز عموماً على ثلاث مهام أساسية هي التدقيق الاستراتيجي، وتدقيق الفعالية، وتدقيق المطابقة التي تحاول كلها تسليط الضوء على زاوية من زوايا تسير الأجور، وعادة ما تبدأ بتحليل الأهداف لمراجعة مدى تناسقها مع إستراتيجية المؤسسة، ومع سياستها الاجتماعية ثم التأكد من إمكانية تحقيقها، فقد يقود ارتفاع الكتلة الأجرية لدراسة تطورها عبر الزمن لمعرفة أسباب ذلك، وتقديم التوصيات المناسبة لها، علاوة على أن قد يطرح أسئلة كثيرة تدور حول مدى تلاؤم السياسات المتبناة ليس فقط في مجال الأجور، ولكن حتى سياسة الموارد البشرية بأكملها.

نحاول من خلال هذا الجزء التطرق لموضوع مهم يرتبط بالتدقيق الاستراتيجي للأجور، والذي يعد دعامة أساسية لهذا النوع من التدقيق، بل يعتبر مؤشراً حاسماً لنجاح تدقيق الأجور ككل عبر نتائجه وتوصياته.

المطلب الأول: مداخل أساسية للتدقيق الاستراتيجي للأجور<sup>1</sup>

تمثل الأجور رهاناً أساسياً بما أنها ترتبط بانتظارات العمال التي أخذت تتطور شيئاً فشيئاً، وتؤثر بصورة مباشرة على الرضا في العمل والإنتاجية، بالإضافة للوزن الذي تحتله ضمن القيمة المضافة، وأهمية المفاوضات التي تدور حولها، لهذا يفترض في مؤسسات اليوم أن تتبنى سياسات أجرية ناضجة وفعالة، من خلال اندماجها مع الإستراتيجية الشاملة وضمناً تناسقها مع السياسات الاجتماعية، كما يجب أن تأخذ بعين الاعتبار اهتمامات مختلفة العمال وانتظاراتهم، وفي هذا السياق بالضبط يبرز دور التدقيق الاستراتيجي للأجور.

## أولاً: تعريفه:

يسمح هذا النوع من التدقيق الاجتماعي "بتقييم مزايا وعيوب الأخذ بالاعتبار لعنصر الأجور ضمن إستراتيجية المؤسسة، ويحاول عن طريق التوصيات تحسين فعاليتها"، وتتمحور مهام المدقق في هذه المجال حول النقاط التالية:

- تعريف السياسات والبرامج والتطبيقات الخاصة بالأجور.
- تدقيق الصورة الداخلية وتضمين انتظارات العمال في السياسات الأجرية.

<sup>1</sup> جواد شوقي ناجي، إدارة أعمال، منظور كلي، عمان، الأردن، دار الحامد، 2003، ص 113.

ثانيا: مراحلها:

1. تعريف سياسة الأجور: بغرض القيام بتدقيق الفعالية أو التدقيق الاستراتيجي يفترض بالمدقق أن يعرف الاختيارات الكبرى للمؤسسة في هذا المجال، وتبدو المهمة سهلة في بعض الحالات مع توفر الوثائق المناسبة، ومع ذلك يهتم المدقق بمراجعة السياسة الأجرية وتقدير مدى تناسقها مع مختلف تطبيقات تسير الموارد البشرية، ومعرفة أيها ساري المفعول حاليا، بالإضافة لإجراء لقاءات ومقابلات منظمة مع المسؤولين في الإدارة العامة، كما يجمع المدقق كل ما يتعلق بصياغة السياسات الأجرية ونشرها وتنفيذها.

يحاول المدقق عبر مهامه مدى تناسق الاختيارات الاستراتيجية في مجال الأجور على مستويين:<sup>1</sup>

- تناسق مكونات السياسة الأجرية: يقوم المدقق في هذه الحالة باختبار ما إذا أن أخذ بعض الأهداف بعين الاعتبار لا يؤثر على تحقيق الأهداف الأخرى، لأن تقاطع الأهداف قد يسبب صعوبات أو عدم التناسب الجزئي الكلي في مكونات السياسة الأجرية فمثل: أهداف فردية الأجور والحفاظ على القدرة الشرائية ليست متناسقة مع بعضها البعض إذا كان نمو أعباء الأجرية محدودا بارتفاع الأسعار.

- التناسق مع سياسة الموارد البشرية: يراقب المدقق كذلك مدى توفيق السياسة الأجرية مع الأهداف الأساسية لتسيير الموارد البشرية من خلال:

- تناسق سياسة العمالة مع السياسة الأجرية: بمعرفة هل أن جديد العمالة يتفق مع تقييم الأقدمية من خلال الأجر؟ وهل أن تقليل الفوارق الأجرية يساهم فعلا في جذب وتوظيف إطارات كفاءة؟

- تناسق تهيئة وقت العمل والأجور: بمعرفة هل أن تخفيض وقت العمل متوافق مع الحفاظ على مستوى الأجور؟

- تنظيم العمل والسياسة الأجرية: هل أن اللجوء إلى فريق العمل الإضافي يتفق مع هدف التحكم في الكتلة الأجرية؟

- تنسيق سياسة الأمن والسلامة المهنية مع السياسة الأجرية: هل أن هدف التقليل من حوادث العمل يتوافق مع أجر الأداء؟

- تناسق سياسة التكوين مع السياسة الأجرية: هل أن إدماج عمال بتأهيل جديد تم أخذه بالاعتبار ضمن السياسة الأجرية؟ وهل أن ارتفاع ميزانية التكوين يؤثر على مستوى الأجور؟

هذه بعض أهم القضايا والأسئلة التي يحاول المدقق الإجابة عنها من خلال تعريفه بالسياسة الأجرية، والتي تعتبر فيما بعد أساسا عمليا للتحليلات والمهام القادمة.

<sup>1</sup> جواد شوقي ناجي، مرجع سابق، ص 115.

يركز المدقق في تشخيصه للسياسات الأجرية على ضرورة تناسق لأهداف الرسمية المعلنة والتطبيقات الملاحظة فعلا، كما يقدر الأخطار المرتقبة من عدم تناسب الأهداف المتبعة مع القيود الداخلية والخارجية، ومدى تناسق أهداف تسيير الأجور مع أهداف مختلف وظائف تسيير الموارد البشرية، بالإضافة لاندماج الأهداف الأجرية في الإستراتيجية العامة للمؤسسة، وإن ملاحظة عدم التناسق بين مختلف المحاور السابقة يمكن أن يفضي إلى أخطار عدم التحفيز (تثبيط العزائم)، الإضرابات، الصراع، وانحرافات الكتلة الأجرية، وانخفاض القدرة التنافسية، والإنتاجية مع العلم أنه يمكن قياس الأخطار الممكنة في هذا المجال عبر المؤشرات الموضحة بالجدول أدناه:

الجدول 2-3: مؤشرات المشاكل المرتقبة في السياسات الأجرية

المجال	أمثلة عن المؤشرات
عام	غياب الأهداف الواضحة - فروق و انحرافات النتائج و الأهداف عدم تناسق الأهداف - عدم التوافق بين الأهداف الرسمية و الأهداف المطبقة عدم التناسق بين الأهداف الأجرية و أهداف الوظائف الأخرى عدم التناسق بين الأهداف الأجرية و قدرة المؤسسة على الدفع غياب مراقبة الفروقات و الانحرافات
السوق	غياب المعلومات عن الأجور في السوق - عدم استغلال نتائج استقصاءات الأجور عدم استقصاء الأجور بصفة دورية - التحيز في تحليل استقصاءات الأجور
انتظارات العمال تجاه الأجور	غياب المعلومات عن انتظارات العمال إضرابات/ مطالبات/ دوران العمل/ الغيابات/ انخفاض الإنتاج غياب العلاقة المتوقعة بين الأداء و الأجر غياب مراقبة توزيعات الزيادة حسب الاستحقاق عدم تطابق الزيادات حسب الاستحقاق مع نتائج التقييم للاداء الوظيفي مساعدة وجود معايير للزيادة حسب الاستحقاق
القيود الداخلية	نسبة مرتفعة للعمال بالحد الأدنى للأجر ثقافة المؤسسة - مركزية القرارات

المصدر: (Candau, 1986: 205)

## 2. تضمين انتظارات العمال و تدقيق الصورة الداخلية:

مما لا شك فيه أن فعالية الأجرية ترتبط بطريقة أو بأخرى بتناسق أهداف المؤسسة مع انتظارات العمال و بتحقيق هذه الأهداف، كما يفترض ذلك أيضا توفر نظام مراقبة ثابت يسمح بمقارنة النتائج المحققة مع التنبؤات المصاغة في شكل أهداف، هذا و يعتبر طبيعيا كذلك أن تشبع السياسة الأجرية عبر مكوناتها جزء هاما من حاجات العمال وتحسسهم بالعدالة تجاهها، و بالتالي فإن تعدد أهداف السياسة الأجرية يجعل من

الضروري أن يتأكد المدقق من مدى تناسقها، و يقدر العوامل المؤثرة على تسيرها وبالتالي يتمكن من تحليل فعاليتها.

تشكل الصورة الداخلية إلى جانب انتظارات العمال دعما قويا للسياسة الأجرية وبخاصة إذا علمنا بتأثيرها القوي على تحفيز العمال و سلوكياتهم، لذا لا يعد من غير المناسب التطرق لانتظارات العمال و تأثيرها على السياسة الأجرية.

يضم التدقيق الاستراتيجي في هذه الحالة اختبارات معلومات المستعملة في تعريف السياسة الأجرية، و تحليل لطريقة إدماج هذه المعلومات، و الاخذ بعين الاعتبار إنتظارات العمال، كما يتضمن تقييما لإجراءات متابعة تطبيق السياسات الأجرية، و التي يتم شرحها تباعا:<sup>1</sup>

- معرفة انتظارات العمال: يمكن لعدم معرفة انتظارات العمال أن تكون سببا في فشل السياسات الأجرية، لذا يهتم المدقق بمدى كفاية المعلومات المتوفرة لأجل تصميم السياسات الأجرية و القيام باختيارات المناسبة فيها، للإشارة فإنه يتم توفير هذه المعلومات بعدة طرق منها: الأبحاث المتخصصة، سجل الاحتجاجات الفردية، تحليل معطيات مقابلات الانصراف، استقصاء الآراء ... و غيرها، و يهتم المدقق في هذه الحالة أيضا بمراجعة جودة الأسئلة و نوعيتها، و صيرورة الاستقصاء و تحليل النتائج و ذلك لكشف تنوع الانتظارات العمالية حسب المميزات الأساسية للطبقات الاجتماعية و المهنية.

- استعمال المعلومات: و يراجع المدقق عملية التخطيط الاستراتيجي و مدى اعتبار انتظارات العمال، هذه المراجعة تركز على مستويين متكاملين هما: تصميم الإستراتيجية الاجتماعية، يلها التخطيط الاستراتيجي الشامل.

- المتابعة: يقوم المدقق في هذه الحالة بمراجعة مدى تأثر المحاور الأساسية للإستراتيجية الأجرية بضغط الرأي الداخلي فقط، و يضمن أن وسائل المتابعة (الاستقصاءات، المقابلات السنوية، الاجتماعات مع الشركاء الاجتماعيين...) سمحت بفهم و إدراك مدى تغير السلوكيات، و تطور الانتظارات، و طرح إمكانية تهيئة للأجور فمثلا: لم يصبح الحفاظ على القدرة الشرائية مطلباً قويا للنقابات.

المطلب الثاني: تدقيق الكتلة الأجرية و الهيكل الأجرى

أولا: تدقيق الكتلة الأجرية:

إن أهمية الكتلة الأجرية بالنسبة للقيمة المضافة في المؤسسات كبيرة على الرغم من انخفاضها العام مقارنة بالسنوات الماضية، و باعتبارها عنصر من الأعبار المباشرة، التي تقابل العمل الذي يشكل أساسا رئيسيا في عوامل الإنتاج فهي لا تزال تحمل أخطار عدة، و عليه فمهمة ضبط و مراقبة الكتلة الأجرية تهدف إلى ترشيد

<sup>1</sup> Candau Philip , audit social méthodes et techniques pour un management efficace, édition Vuibert , paris, France, 1986, p -207

استغلال هذا المورد الهام و تفعيل مساهمته في المردودية و الإنتاجية، لذلك فالمؤسسات تحرص على أن تكون نسبة الكتلة الأجرية إلى القيمة المضافة أو إلى رقم الأعمال أقل ما يمكن بالنسبة للمنافسين الأساسيين، إذا يعد ضروريا فهم آلية تطورها و تفسير تغيراتها، و يشكل التدقيق في هذا الصدد المدخل الأساسي لتقديم تنبؤات مستقبلية عن تطور الكتلة الأجرية بواسطة محاكاة أثار القرارات الممكنة و مختلف التغيرات باستعمال وسائل و برمجيات الإعلام الآلي.

**1: تعريف الكتلة الأجرية:** يعبر مصطلح الكتلة الأجرية عن عدة معان تختلف حسب وجهة النظر إليها نذكر من بينها:

-الكتلة الأجرية الكلية أو المحاسبية: وهي "تحتوي الأجور المباشرة و الأعباء الاجتماعية التي تتعلق بالضمان الاجتماعي، التقاعد المكمل، ضمان البطالة، بناء السكنات، رسم التمهين، مساهمة أرباب العمل في التكوين المتواصل، الرسم على الأجور، النقل".

هذا و تجدر الإشارة لأنه في تعريف الكتلة الأجرية الكلية عادة ما لا تحسب المزايا العينية و بعض ملحقات الأجور و الأعباء الاستثنائية مثل: علاوات التسريح من العمل.

-الكتلة الأجرية الجبائية: و هي "ترتبط بالتصريح السنوي بالأجور و هي تضم كل الأجور و الرواتب، العلاوات، العمولات و المزايا العينية، جزء الأعباء الاجتماعية الإلزامية المدفوعة من طرف العمال، عدا العلاوات أو دفعات الأعباء المهنية المعفاة من الضريبة، و المبالغ التي لها صفة خسائر أو المزايا المحصلة مثل: علاوات التسريح من العمل، و المبالغ التي تستفيد من الإعفاء مثل: أوسمة العمل".

-الكتلة الأجرية المدفوعة للعمال: و هي تتضمن "الكتلة الأجرية الجبائية مضافا إليها العلاوات المعفاة من الضريبة و المدرجة ضمن كشف دفع للأجور، منقوصا منها المزايا العينية".

ثانيا: تعريف أعباء المستخدمين:

تغطي هذه الأعباء كل التكاليف المدفوعة من طرف المؤسسة، بعد توظيف عمالها أو أية فئات عمالية خارجية (عمال معوضين ...) والأجور المباشرة و تكاليف إدارة هؤلاء العمال و هي بالتالي يمكن أن تضم التكاليف المباشرة أي المدفوعة مباشرة للعمال أو لحسابهم أو للمنظمات الاجتماعية (الأعباء الاجتماعية)، و التكاليف غير المباشرة، أي المدفوعة بطريقة غير مباشرة للعمال مثل: تكاليف الاتصال والعمل.

ثالثا: عوامل تطور الكتلة الأجرية:

بحكم مكانة الكتلة الأجرية كمتغير استراتيجي في المؤسسة فهي تؤثر على التوازن المالي و الاجتماعي و تفعيل الأداء، كما أنها تتأثر بعدة عوامل يختلف تصنيفها من مؤلف لآخر نتطرق فقط لتصنيفين هما:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مرعي محمد مرعي، أسس إدارة الموارد البشرية، النظرية و التطبيق، حلب، سوريا سلسلة ، الرضا للمعلومات، 1999، ص 128.

- التصنيف البسيط: يسمح بإعطاء نظرة عامة عن عوامل تطور الكتلة الأجرية بحيث يركز على وجود عوامل خارجية و عوامل داخلية، فأما العوامل الخارجية فهي ترتبط بتغيرات معدل الأعباء الاجتماعية، تغير عدد أيام العمل، زيادة سقف الضمان الاجتماعي أو زيادة اشتراكات حوادث العمل، أو تغير أوقات العمل، ... أما العوامل الداخلية الخاصة بالمؤسسة فبعض منها يتم التفاوض عليه مع النقابات العمالية، و البعض الآخر يصعب التنبؤ به و يتعلق الأمر بالزيادات العامة أو الفردية، الساعات الإضافية، أو ساعات التكوين، أو التعديلات في تنظيم العمل، أو عن طريق الرجوع للعمال المعوضين أو بسبب الغياب وحوادث العمل، بالإضافة للتغيرات في هيكل التأهيل التي لها أثر على الجور الأساسية، أما العلاوات و الساعات الإضافية، و تكاليف القديمة، و العطل المدفوعة الأجر، و أيام العطل، و الغيابات المعوضة، و الأعباء الاجتماعية المحسوبة تؤثر على الأجر الإجمالي، كما يلاحظ كذلك أن التغيرات في عدد العمالة لها تأثير على الأجور المدفوعة و عدد أيام العطل، و الأعباء الاجتماعية، و علاوات التسريح...

-التصنيف الأكثر تحليلاً: و هو مبني على أربعة فئات لعوامل التغير:<sup>1</sup>

- عوامل مباشرة وإرادية: ترتبط بالزيادات الجماعية و الفردية، و تخفيض ساعات العمل، والترتيب الجديد للفئات العمالية، و التوظيف، التسريح، الترقيات، التحويلات، الإحالة على التقاعد، تدعيم القدرة الفنية المرتقبة (التكوين) تعديل وضعية التجاريين، أو عمال التحكم، منح علاوات مؤقتة، الاستجابة لاحتياجات العمال، أو إمضاء اتفاقية عمل جديدة.

1. عوامل تاريخية: و تقصد ما يرتبط بأثر زيادة السنوات السابقة، أو تطبيق مخططات التقاعد أو الادخار، تطور الأقدمية أو السن، أو تلك المرتبطة بالإحالة على التقاعد، بالإضافة لمعدلات اشتراك ضد الحوادث، ...

2. الآثار الغير مباشرة للقرارات الاستغلالية: كتغير الإجراءات الخاصة بالعمل والآلات أو تعديل التنظيم، هذه القرارات من شأنها تغيير مستويات التأهيل اللازمة و معدل الإنتاجية، و المردودية أو حتى التأثير على ظروف العمل، و تغير بعض التكاليف بالإضافة للعوامل السابقة نذكر تطبيق قائمة أسعار جديدة أو البدء في إنتاج منتج جديد أو تغير برنامج الإنتاج، و آثار المنافسة.

3. القيود غير المرتبطة بالمؤسسة: حيث قد تكون متعلقة بقرارات الدولة في مجال سقف الضمان الاجتماعي أو أيام العطلة أو تجميد الأجور، أو موازنة التعويضات العائلية، ...، بالإضافة لسلوكات العمال بالأمراض، عطل الأمومة، وضع العائلة، الغيابات، دوران العمل، الصراعات الاجتماعية، الإضرابات، ...، كما قد ترتبط بظواهر خارجية مثل: البطالة أو العمالة الكاملة، الصراعات السياسية أو الاجتماعية و ارتفاع الأسعار.

<sup>1</sup> مرعي محمد مرعي، مرجع سابق، ص ص 230 - 232 .

رابعاً: مراحل مراقبة الكتلة الاجرية:

إن تحليل الكتلة الاجرية في المؤسسة على مدى فترات زمنية سابقة يمكن القيام به من خلال المراحل التالية:

1. معرفة المصلحة أو الأشخاص المسؤولين في المؤسسة عن تحديد مستويات الأجور و اشكالها.
2. معرفة مدى اعتماد المؤسسة على تطبيقات فردية في مجال الأجور، و مدى استنادها لسلم أجري موحد أو مخصص لكل فئة أجرية على حدة، إضافة للتأكد من مدى استناد الزيادات الاجرية للمفاوضات السنوية مع ممثلي العمال.
3. تعريف العناصر المتغيرة في الأجور لمختلف المصالح الإدارية و الفئات العمالية، و قياس مدى ارتباطها بآليات محددة، و التحكم فيها مما يسمح بالفهم الصحيح لتطورات الكتلة الاجرية مقارنة بتطور نشاط المؤسسة و نتائجها الاستغلالية، و إذا لم يحدث أن وجدت عناصر أجرية متغيرة لبعض الفئات العمالية والتي يستفيد منها عادة العمال في المؤسسات الأخرى، يمكن التساؤل عن آثار تلك الأجهزة والممارسات على إنتاجية العمال و على نتائج الاستغلال، و خاصة مع حالة أجور التجاريين.
4. تحديد مكافآت و علاوات المشاركة التي يتقاضاها العمال دورياً، و قياس الأهمية النسبية لهذه الأعباء على نتائج الاستغلال و تدفقات الخزينة في المؤسسة.
5. تحليل التطور الإجمالي للكتلة الاجرية خلال الدورات الأخيرة و تقسيمها حسب الأنشطة أو المصالح و مقارنة تطورها بتطور عدد العمال، و تطور الجور السنوية المتوسطة لكل عامل، بالإضافة لتفسير الاتجاهات المسجلة و تقدير آثارها على مردودية الاستغلال.
6. مقارنة و تحليل تطور الكتلة الاجرية على مدى الدورات السابقة إلى جانب تطورات النشاط العام، رقم الأعمال، الكميات المباعة أو المنتجة كمؤشرات مرجعية لتفسير الاتجاهات الحالية للنمو.
7. تحديد العناصر الاجرية الغير مباشرة كال عقود الجماعية للمشاركة، مخططات الادخار، تملك الأسهم، ... و قياس أثر كل واحد منها و انعكاسه المالي على المؤسسة و مجال تطبيقه.
8. تحديد المزايا العينية الأساسية التي يستفيد منها العمال في المؤسسة، و محاولة قياس النسبية لتكاليفها.

و وفقاً للمنطلق السابق فإن الاستفادة من الكتلة الاجرية و التحكم فيها يستدعي النظر في تطبيقات المنافسين في هذا المجال لأنها قد تعطي تفسيراً لاتجاهات نمو الكتلة الاجرية، كما يتطلب تركيزاً جيداً بين الأجور الثابتة و الأجور المتغيرة، حيث أن قدرة جزء معين من الكتلة الاجرية على التغير يسمح في الواقع بتخفيض النقطة الميتة، و كنتيجة لذلك يسمح بالإدارة الجيدة لمردودية المؤسسة، ففي فترات النمو و تطور النشاط تمكن ميزة الثابت و الاستقرار في الأجور بتعظيم هامش الربح، هذا و تجدر الإشارة لأن زيادة معتبرة في الأجور لا تعني بالضرورة انحرافاً أو تسبباً في تسير الكتلة الاجرية، إذ لم ترافق تلك ازيادة نمواً في مردودية الاستغلال، فقد تعكس قرار الإدارة في الاستفادة من نمو المؤسسة.

هذا و تجدر الإشارة لأن تخطيط استخدام الموارد البشرية يعد عاملاً أساسياً في مهمة ضبط و رقابة الأجور و يتم وفق الإجراءات التالية:

- تخطيط الموارد البشرية و إعداد موازنة الأجور.
- تحديد معايير نمطية زمنية للقيام بالمهام.
- استخدام بطاقات و سجلات متابعة الأشغال الخاص بالورشات، العمليات، العامل.
- إعداد تقارير عن الكفاية الإنتاجية للعمال.
- إعداد تقارير الوقت الضائع و الزمن الإضافي.

خامسا: التوصيات:

تساهم ملاحظة تطور الكتلة الأجرية و مختلف العناصر المكونة لها في معرفة الوظائف الأكثر أهمية من حيث الكتلة و تلك التي شهدت تطورا سريعا أو تغيرات كبيرة، بحيث يحتمل أن يتم تصحيحها عبر إجراءات محددة، و لهذا فإن تنظيم مختلف الأنا الملاحظة على الكتلة الأجرية يمدنا بنظرة عن الاتجاهات المختلفة و عن درجة المرونة التي تتمتع بها المؤسسة، كما يوضح لنا الأسباب الأكثر تأثيرا على نمو الكتلة الأجرية أي تشخيص الأسباب و تقديم التوصيات المناسبة، علما أنه يمكن اكتشاف التطور الغير عادي في الكتلة الأجرية من خلال مؤشرات متعددة وفق ما هو معروض في الجدول التالي:

الجدول: مؤشرات تدقيق الكتلة الأجرية

المؤشرات	المجال
<ul style="list-style-type: none"> <li>● قاعدة الحساب مختلفة حسب فئة العمال (الدائمين، المعوضين ...)</li> <li>● عدم الاتفاق بين مختلف الأرقام الموجودة من مختلف المصالح</li> <li>● تواريخ تغير الأجور غير المسجلة، بالإضافة لساعات العمل</li> <li>● غياب التكاليف الشاملة للتكاليف الأجرية</li> <li>● حسابات على أساس ساعي للعمال شهريا</li> <li>● علاوات غير محسوبة على المعدل الأساسي</li> </ul>	المعلومات
<ul style="list-style-type: none"> <li>● الإنتاج / الساعات المعمولة</li> <li>● الكتلة الأجرية/ القيمة المضافة أو رقم الأعمال</li> <li>● الكتلة الأجرية+ أجور المعوضين/ رقم الأعمال</li> <li>● الكتلة الأجرية+ أجور المعوضين/ الهامش الإجمالي</li> <li>● الكلفة المتوسطة للساعة المعمولة</li> <li>● الكلفة المتوسطة للساعة عمل المعوض</li> <li>● الكلفة المتوسطة الكلية لوقت العمل (حسب الفئة)</li> <li>● الأعباء الاجتماعية/ التكلفة المباشرة للعمل</li> <li>● الأعباء الاجتماعية المتغيرة/ مجموع الأعباء الاجتماعية</li> </ul>	تطور الكتلة الأجرية و مكوناتها

<ul style="list-style-type: none"> <li>● التكلفة السنوية الإجمالية للعمال / التكلفة السنوية الإجمالية للتقنيين</li> <li>● اشتراكات لحوادث العمل / الكتلة الأجرية</li> <li>● التطور المتوازي بين علاوات الوظيفة و الأجور</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>● غياب إجراءات مراقبة النتائج</li> <li>● غياب إجراءات الزيادة حسب الاستحقاق</li> <li>● غياب تعريف واضح للمسؤوليات</li> <li>● عدم تطبيق الإجراءات السارية المفعول</li> </ul>	الإجراءات

المصدر: (Candau, 1986:217)

مع الإشارة إلى أن العمليات السابقة تبدو صعبة خاصة في ظل غياب نظام معلومات موحد، مما قد يحدث تضاربا في المعطيات و المعلومات بين المصالح، واختلافا في طرق حساب مختلف المعايير ما يعني استمالة مقارنتها، و قد يزداد الوضع خطورة مع غياب إجراءات المراقبة للنتائج المحققة، و تداخل المسؤوليات الشيء الذي يتسبب في ارتفاع التكاليف.

من المهم بعد كل هذا التطرق لحقيقة أن الحفاظ على تكاليف منخفضة لليد العاملة لا ينتج ميزة تنافسية دائمة، بل إن ذلك يعتبر الوسيلة الأقل ضمنا ومن الأحسن للمؤسسة أن تراهن على الجودة، و الخدمات، و خدمة العملاء، و الإبداع بكل إشكاله (المنتوج، الإجراءات، الخدمات) أو على الزيادة التكنولوجية لأنها تشكل فعلا ميزة تنافسية أقل تقليدا من تخفيض الأجور.<sup>1</sup>

### ثانيا- تدقيق الهيكل الأجرى

إن التحكم في الكتلة الأجرية لا يعتبر كافيا لضمان المراقبة اللازمة للكتلة الأجرية فقد يرافق ذلك عدة اختلافات مع سوق العمل أو مع متطلبات العدالة الداخلية أو مع تطورات المسارات المهنية للعمل، و عليه يعد تدقيق الهيكل الأجرى ضرورة إدارية لكونه يسمح بإصدار حكم على قدرة الهيكل الأجرى الخاص بالمؤسسة على تحقيق الأهداف المتعلقة بجذ الكفاءات و الحفاظ عليها و تحفيزها كما يعرض الهيكل الأجرى ترتيب تطور الأجور في المؤسسة، و يعكس أبعاد السياسة الأجرية، فهو لا يعتبر غاية في حد ذاته بل وسيلة.

1. تعريف الهيكل الأجرى: هيكل الأجرى هو مجموعة المجالات التي تتطور ضمنها الأجور، أخذا بالاعتبار الفروق الأجرية بين الوظائف في مستويات مختلفة و منه فإن الامتداد أو التشتت بين الدرجات يسمح بأخذ نظرة عن الفروق الفردية في الأداء بواسطة زيادة الاستحقاق.

2. مميزات الهيكل الأجرى المتوازن: لقد أثبتت التجربة أن الهيكل الأجرى المتوازن يضم:

<sup>1</sup>Candau Philip , audit social méthodes et techniques pour un management efficace, édition Vuibert , paris, France, 1986,p 217

- جزء ثبت يعوض عن الوظيفة المشغولة و الكفاءة الفردية المستعملة، شرط أن يكون مستواه منصفا و تنافسيا بالمقارنة مع مستوى السوق الخارجية.

- جزء من الأجور المباشرة متغير و مرتبط بتحقيق الأهداف الفردية و الجماعية والذي يمكن أن يحفز العمال و يوجه اهتمامهم للجوانب الأكثر أهمية في الوظيفة.

- تغطية اجتماعية كاملة تسمح بتحرير العمال من انشغالاتهم العائلية المرتبطة مثلا: بالأخطار الشخصية كالوفاة، المرض، ... أو تلك التي تتعلق بتقاعدتهم، و التي تمكنهم من التركيز على الأهداف المتوسطة و الطويلة الأجل و الخاصة بالمؤسسة، و عليه وفقا لهذا التصور يجب أن تتناسب الأجور في نفس الوقت مع أهمية المسؤوليات و الأداء و مع مجهودات العمال.

### 3. مراحل تدقيق الهيكل الأجرى:

إذا فهم المدقق في هذا المجال تضم ثلاثة أجزاء تبدأ بتدقيق الهيكل الأجرى بالمقارنة بسوق العمل يليه تدقيق الهيكل الأجرى بالمقارنة مع متطلبات العدالة الداخلية، ثم تدقيق الهيكل الأجرى بالمقارنة مع تطورات المسار الوظيفي.

#### 1.3 تدقيق الهيكل الأجرى مقارنة بسوق العمل:

تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بالتغير و الاضطراب، و هي بذلك و دون أدنى شك تؤثر على المؤسسة و كل تطبيقات التسيير بها، و التي منها تحديد هيكل الأجور الذي يتم عبر عدة مراحل منها تقييم الوظائف و تقدير الوزن النسبي لمختلف الوظائف بمقارنة مدى مساهمتها في الأداء التنظيمي، و منه فإن الدور الأول للمدقق ينحصر في التعبير ببيان عن الأجور الحقيقية بالمؤسسة و مقارنتها بمعطيات السوق الأكثر تناسبا من حيث: نوع القطاع، النشاط، حجم المؤسسة، ...، و التي يمكن عرضها بطريقتين هما:<sup>1</sup>

- حسب الدرجات الوظيفية و بعض الوظائف المرجعية.

-- على المؤسسة ككل.

#### 2.3 تدقيق الهيكل الأجرى بالمقارنة مع تطور المسار المهني:

يفترض في الأنظمة الأجرية الناجحة أن تتغير عبر مكوناتها و هيكلها بصورة مستمرة استجابة لعدة عوامل منها تطور المسار المهني للعمال، لذلك يركز المدقق عند مراجعته الهيكل الأجرى مدى استجابته لتطورات المسار الوظيفي للعمال، و لعل أشهر الوسائل المستعملة في هذا المجال نجد: منحنيات البلوغ " Les «

<sup>1</sup> جواد شوقي ناجي، إدارة أعمال، مرجع سبق ذكره، ص 100 .

« Courbes Daccés التي صممها "Daniel Perin"، و هي تسمح بتمثيل المسارات المهنية النموذجية من الأعلى إلى الأدنى، بحيث المستوى الأعلى يوافق العشير التاسع (D9) والأدنى يرافقه العشير (D1)، و التي تشير إلى سن و مستوى أجر سيبلغه العامل من درجة لأخرى.

بما أن الأجور هي شكل من أشكال الاعتراف فإن نجاحها مرهون بمدى تناسقها مع أشكال الاعتراف الأخرى، لذلك يهتم المدققون بمراعاة ذلك في مهامهم، حيث يشكل مدخل التعويض الاختياري أو "مدخل الكافيتريا" في الأجور علامة تقييم جيدة لرغبات وحاجات العم إذ يكرس عبرها عمق التناسق بين الأجور و مظاهر الاعتراف، لهذا من المهم للمسير أن يعرف القيمة الفعلية لكل مظهر من مظاهر الاعتراف لدى العامل، خاصة مع اعتماد مبادئ العدالة يصبح ضروريا الارتباط بين الأجور و الاعتراف مما يمكن العمال من تنمية مساهماتهم في خلق القيمة، و على هذا الأساس فإن تدقيق الأجور الشاملة يجب أن يضم كل مظاهر الاعتراف المطبقة في المؤسسة و يراجع مدى تناسقها و كفاءة استعمالها.

#### 4. التشخيص و التوصيات:

تسفر مهام تدقيق الهيكل عن معرفة مدى استجابته للتوازنات الكبرى التي تتعلق بالعدالة الخارجية العدالة الداخلية و تطورات المسار الوظيفي، كما توضح أسباب اختلال التوازن، غير أن تصحيح تلك الوضعية لا يتأتى إلا بالأخذ بالتوصيات و التدابير الاحترازية التالية:<sup>1</sup>

1. القيام باستقصاء شامل للأجور الخاصة بكل مؤسسات القطاع، و جمع هذه المعلومات و تبويبها بصورة منظمة.

2. تحديد وضعية الهيكل الأجرى الخاص بالمؤسسة في ظل توجهاتها العامة وأهدافها و العمل على إبرازها.

3. إجراء استقصاء دوري لمميزات الهيكل الأجرى الخاص بالمؤسسة، و تقدير مدى تجاوبه مع متطلبات العدالة، و العمل على ضمان عدم تداخل الفئات الأجرية كثيرا لأنه يقلل من التحفيز و يحد إمكانيات الترقية.

4. تشديد المراقبة على تركيز الفئات الأجرية من عدد العمال، فكلما كبر العدد تزداد الاختلافات الأجرية و يقل التحفيز.

5. تقييم مدى استجابة الهيكل الأجرى مع تطورات المسارات المهنية للعمال عبر اختبار مختلف نجاحها من خلال تحديد هذه المظاهر و رصدها و إعادة توجيهها الوجهة الصحيحة.

يشكل التدقيق الاجتماعي عبر مختلف أنواعه حلقة رقابية متكاملة لذلك و استكمالاً لوظيفته يقوم المدقق بإجراء تدقيق الفعالية و تدقيق المطابقة، فلا تهتم السياسات الأجرية فقط بتأطير تكاليف العمال في حدود قدرة الدفع الخاصة بالمؤسسة، لكنها تبرز أيضا قوة العلاقة الرابطة بين الأداء و الأجر، و تأثيرات مختلف الالتزامات و القيود على الطرفين 'المؤسسة، العمال)، و مما لا شك فيه أن السياسة الأجرية الناجحة تركز على أهداف واضحة، غير أن العديد من المؤسسات في الواقع تهمل ذلك، ربما نظرا لتخوف الإدارة من

<sup>1</sup>عبد الوهاب علي، إستراتيجيات التحفيز الفعال، مرجع سبق ذكره ص ص 98-99.

مسألة الآخرين لها حول أداءها أو بسبب ضعف الاتصال، و هذا بالتأكيد سيجعل من تقييم الفعالية أمرا صعبا، إضافة للقصور النسبي للوسائل المعتمدة.

كما يلاحظ أيضا أن المؤسسة تنشط في بيئة تتميز بالقيود التشريعية و الاتفاقية التي تعبر عن جانب هام من الالتزامات و العلاقات التي تربط المؤسسة بالعمال، و هي بذلك تضطرها للتصرف في حدودها من خلال كل ممارساتها و بالأخص تلك المتعلقة بالأجر، و على هذا الأساس ارتأينا التفصيل في هذا الموضوع من خلال محورين هما: تدقيق الفعالية ثم تدقيق المطابقة.

### المطلب الثالث: تدقيق الفعالية الأجرية

يسمح تدقيق الفعالية الأجرية بتحسين جودة تسير الأجور بالإجابة عن سؤالين محوريين يخصان مدى مطابقة النتائج المحققة للأهداف المرجوة، بالإضافة لمعرفة مدى تحقق النتائج بأقل التكاليف، و هما بلا شك سؤالان محوريان ينقلان المدقق لعمق طبيعة تسير الأجور في المؤسسة.

علما بأن ذلك يتم أخذًا بعين الاعتبار لفعالية و كفاءة أنظمة المعلومات والإجراءات و السياسات، بحيث تقصد الفعالية قوة الإجراء المعني أو السياسة على تحقيق الأهداف المرغوبة، و فعالية نظام المعلومات تركز على جودة الصورة الناتجة و تعبيرها عن الظاهرة المدروسة بصدق، أما الكفاءة فهي تعني القدرة على تحقيق الفعالية بأقل تكلفة.

### أولاً: مستويات المراقبة:

يهتم تدقيق الفعالية بالمراقبة على خمس مستويات هي<sup>1</sup>:

- تناسق الإجراءات مع اختيارات و توجهات المؤسسة في مجال السياسة الأجرية.
  - تناسق التطبيقات الأجرية مع مختلف جوانب التسيير الاجتماعي كمثل: تسير المسارات المهنية.
  - التناسق الداخلي لإجراءات التسيير و غدارة الأجور أي ما بين مختلف مراحل العملية.
  - تناسب الإجراءات أي قدرتها على حث الأفراد لتحقيق النتائج المرغوبة.
  - كفاءة الإجراءات أي علاقة تكاليف تنفيذها مع النتائج المنتظرة منها.
- و منه فمهمة المدقق المحورية في هذه الحالة تدور حول إجراء تحسينات و تغييرات معينة تسهل تحقيق الأهداف الأجرية.

### - مجالات التدقيق:

يوجه المدقق مجهوداته في تدقيق الفعالية على مهام معينة تتلخص عموماً في:

<sup>1</sup> ماهر أحمد، إدارة الموارد البشرية، مصر، الدار الجامعية، 2004، ص145.

- تدقيق التأهيل و تصنيف الوظائف.
- تدقيق فردية الأجور.
- تدقيق الأجور الغير مباشرة.
- تدقيق الأجور الفعلية.
- تدقيق أجور التجاريين.

#### - تدقيق التأهيل و تصنيف الوظائف:

يتعلق عمل المدقق في هذا المجال بمراجعة تصنيف الوظائف الحالي، و طرق تقييم الوظائف و آليات مراجعة هذا التصنيف، مع الإشارة إلى أن شبكة التأهيل يمكن أن تتعرض للعديد من الأخطار يجب أن ينتبه لها المدقق و نبرزها فيما يلي:<sup>1</sup>

- جمود و استقرار طريقة عمل شبكة التأهيل لأن العامل محدود بمجال وظيفته، و المؤسسة يمكن أن تعرف زيادة مفرطة في حجم اعمل لبعض الوظائف مع انخفاض كبير في وظائف أخرى، بالإضافة لأن التخصص المفرط قد يؤدي لتجميد الأجور.
- مواجهة مشاكل تخص تحديد المسار للعامل أو تؤدي لتطور قدرته على القيام بعدة مهام و ما يرافقها من ضرورات تحسين ظروف العمل خاصة منها عنصر الأجور...،
- أخطار عدم تحديث هذه الشبكة دوريا و تعديلها على الرغم من أن توزيع العمل قد تغير مما قد ينجز عنه صعوبة في تحقيق الأهداف، أو تعيين الأفراد في وظائف صعبة.
- الاستغلال الغير عقلاني للوقت و ارتفاع التكاليف بسبب التعقد لشبكة الزائد لشبكة التأهيل من خلال تعدد المعايير و مستوياتها، بالإضافة للتصنيف الأحادي لكل وظيفة بدلا من تصنيفها بطريقة مجملية.

بعد التطرق لأهم أخطار عملية التأهيل يمكن الآن عرض المهام الأساسية للمدقق:

#### - تصنيف الوظائف:

يهتم المدقق في بادئ الأمر بمراجعة مدى احتواء جدول التصنيف لكل وظيفة في المؤسسة، و مدى دقته بحيث لا يشكل تطبيقه أية صعوبة، بالإضافة لمراجعة إمكانيات الترقية في كل وظيفة و مدى تطابق كشوف الأجور مع التصنيفات المحددة، لأنه قد يحدث و أن تختلف مع بعضها البعض، و بعد ذلك يعرف المدقق و

<sup>1</sup> ماهر أحمد، مرجع سابق، ص ص148-149 .

يبين حجم الصعوبات التي تواجه تطبيق التصنيف، و يحاول تحليل الشكاوي، و الطلبات، و الصراعات المسجلة بالاستناد للوثائق و الدراسات و المقابلات مع المسؤولين، كما يركز المدقق في هذه الحالة أيضا على مدى تناسق التصنيفات ما بين مختلف المجالات، و في آخر مرحلة من هذه المهمة يدرس المدقق قرارات تخصيص المعاملات على العمال، المستوى، المعايير، الصعوبات الممكنة، ... بعد الانتهاء من هذه الاختبارات الفحوصات يعبر المدقق عن رأيه في النظام المطبق و يقدم اقتراحات مناسبة لذلك.

- طرق تقييم هذه الوظائف:

يستفسر المدقق عن الطريقة تقييم الوظائف بالإجابة عن الأسئلة التالية:

- التي تخص وسائل التقييم: ما هي الطريقة المختارة؟ ما هي المعايير المستعملة للتقييم؟ و كيف اختيرت؟ و تم ترجيحها وفق أية أوزان؟ هل هي موحدة لكل الوظائف؟ و هل هناك تجانس في الوسائل المستعملة لتصميم التصنيفات المختلفة؟

- التي تخص طرق التنفيذ: هل تمت بالاستعانة بخبراء و متخصصين في المجال؟ كيف تم اختيارهم؟ و بأي طريقة تمت متابعة أعمالهم؟ ما هي طرق عملهم و الوسائل التي اعتمدوا عليها في انجاز مهامهم؟ هل ساهم العمال في هذه العملية؟ و بأي طريقة؟ هل أهداف التأهيل معرفة بدقة؟ هل تم نشرها؟ ما هي ردود فعل كل الأطراف تجاه هذه العملية؟ كيف تم الأخذ بالاعتبار لبنود الاتفاقات الجماعية؟ ما هي تكلفة العملية؟ ما هي النتائج الايجابية و السلبية التي أسفرت عنها هذه العملية؟

- تحديث جدول التصنيف:

إن تطور المؤسسة و التغيرات التكنولوجية التي شهادتها، بالإضافة للتحويلات في الوظائف ساهم بصورة واضحة في التقليل من مدة صلاحية جدول التصنيف مما استدعى تجديده، كما بلور ذلك ضرورة مراجعته و تحديثه باستمرار.

انطلاقا مما سبق يركز المدقق في هذه الحالة على فحص النقاط الأساسية التالية:

- صعوبات تطبيق جدول التصنيف بالخصوص بسبب التحويلات في الوظائف ومدى متابعتها من طرف الإدارة، و معرفة المسؤولين عنها و عن مراجعة الوظائف و توضيح إفرزات تطبيقها من مطالبات، و صراعات مسجلة، ...

- انتظام عملية تحديث التصنيف، و معرفة القائمين عليها، و الطرق التي يستعملونها، بالإضافة لمعرفة الوسائل المستعملة.

تأسيسا على النقاط السابقة نلاحظ أن المدقق يهتم بمراجعة مدى توافق عمليات التجديد المطبقة لجدول التصنيف مع مقتضيات التغيير، كما يحاول توضيح الأخطاء المتوقعة من عملية التحديث كالصراعات، و اختلافات التوازن الاجتماعي، الانصرافات، و ارتفاع سعر تكلفة المنتجات، و غيرها، و بالتالي فإن المؤسسة

تهتم بالتصنيف لأجل تسير عدالة الأجور، و ضمان تنافسيتها و الحفاظ على نظامها التسلسلي، وشفافيتها بالإضافة لأنه يعد شرطاً مسبقاً و لازماً لإنشاء و تطبيق سياسة سليمة لفردية الأجور إلى جانب تقييم الأداء.

### تدقيق الأجور غير المباشر:

يضم هذا النوع من التدقيق جزأين متكاملين هما: تدقيق أنظمة التقاعد و تدقيق المزايا العينية.

- تدقيق أنظمة التقاعد: و هي مرحلة مهمة في هذا التدقيق يركز من خلالها المدقق على الإجابة عن بعض التساؤلات فيما يلي:<sup>1</sup>

-من هو المسؤول عن تسير المزايا الاجتماعية؟ ما هي درجة تناسق برامج الأجور المباشرة و غير المباشرة؟ إلى أي مدى توافق أنظمة الاجتماعية حاجات العاملين؟ هل هناك أهداف خاصة و محددة حسب أولويتها في تسير المزايا الاجتماعية؟ إلى أي مدى تم الأخذ بعين الاعتبار وجود و درجة تغطية مختلف أنظمة المزايا المنتشرة في تصميم الأنظمة المعروضة من طرف المؤسسة؟ هل يعرف المسؤولون عن التوظيف بهذه المزايا الاجتماعية؟ و هل يعلمون الموظفين الجدد بها؟ هل يعلم العمال بهذه المزايا الاجتماعية؟ ما هي الآلية المعتمدة لأجل إعلام العمال، و الإجابة بسرعة عن تساؤلاتهم التي تخص المزايا الاجتماعية؟ ما مدلول التكاليف على المزايا من وجهة نظر العمال؟ ما مدى فعالية الأنظمة الاجتماعية من وجهة نظر الأهداف التنظيمية؟

من خلال كل الأسئلة السابقة و غيرها يتمكن المدقق من إصدار حكم على قيمة المزايا الاجتماعية، و مدى تناسقها مع الأهداف العامة للمؤسسة، و استجابتها الخاصة للعمال.

### تدقيق الأجور الفعلية:

بعيدا عن الإطار القانوني للأجور و الاتفاقيات التي تتعلق بها نلاحظ في الواقع العديد من الممارسات الأجرية التي تعود ربما لقرارات داخلية أو للممارسات سابقة، لذلك فإن المدقق في هذه الحالة يقوم بدراسة معينة متبعا الخطوات التالية:<sup>2</sup>

1. جمع المعلومات التي تخص الأجور الحقيقية لكل درجة وظيفية، و تحديد المستوى الأدنى والأعلى لها، و حساب متوسط أو وسيط الأجور، بالإضافة للتعبير عنها في أشكال معينة.
2. تعريف و تحليل الاختلافات المسجلة كابتعاد الأجر المتوسط عن معامل الدرجة الوظيفية.
3. فحص معاملات الأجور الخاصة بكل الوظائف و مقارنة تشتت بعضها البعض و دراسة الوظائف المشغولة و اكتشاف مظاهر التمييز الفردية فيها.

<sup>1</sup> الطيب رفيق، مبادئ التسيير، جزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994 ص 201.

<sup>2</sup> حسن راوية، إدارة الموارد البشرية، مصر، دار الجامعية، 2003-2002، ص 88.

4. مقارنة الأجور الحقيقية المدفوعة لنفس الدرجة الوظيفية مع أجور المؤسسات الأخرى في المنطقة أو القطاع باستعمال استقصاءات الأجور.

5. اقتراح إجراءات و توصيات معينة لأجل احتواء الاختلالات أو النقائص المسجلة و ضمان نوع من التناسق الداخلي في هيكل الأجور الفعلية.

و عليه فإن تدقيق الأجور الفعلية يمكن أن يفضي لمراجعة المقررات الداخلية والخارجية للأجور وتحليل أسباب الانحرافات، بالاستناد إلى استقصاءات الأجور الخاصة بالمؤسسة أو تلك المنظمة من طرف الهيئات المختصة التي تبدو أكثر دقة ومصداقية من الأولى، لكن هذا لا يعني عدم الاستفسار عنها من خلال معرفة المؤسسات المشاركة فيها، و مدى شموليتها لكل مكونات الأجور، و الطرق الإحصائية المستعملة فيها، و طرق جمع المعلومات، و درجة مصداقية نتائجها.

يستخدم المدقق لغرض تدقيق الأجور الفعلية بالمؤسسة عدة مؤشرات من بينها مؤشر مستوى الأجر لمختلف الفئات العمالية، من خلال مقارنة الأجور الفعلية المدفوعة للعمال مع تلك الأجور التي يمكن تقاضها إذا دفعت المؤسسة أجرا مساويا للحد الأدنى للأجور S.M.I.C لنفس ساعات العمل و يحسب وفقا للعلاقة:

$$\text{نسبة مستوى الأجر} = \frac{\text{الأجور الفعلية المدفوعة لفئة عمالية معينة}}{\text{الأجر الساعي الأدنى} \times \text{عدد ساعات العمل المنفذة و العطلات المدفوعة الأجر لفئة عمالية معينة}}$$

علما و أن هذه النسب تحسب على أساس فترة معينة، و فئة عمالية متجانسة، كما أن الأجر الفعلي يضم المزايا العينية، المكافئات الفردية للمرد ودية أو الإنتاج، و المنح الجماعية ذات الطابع الإجباري، و لا يضم الزيادات المقدمة لساعات العمل الإضافية أو علاوات الأقدمية، و المواظبة، و حسن الخدمة المرتبطة بظروف العمل و العلاوات الجماعية المرتبطة بتدعيم نشاطات المؤسسة أو المصلحة، والملاحظ أنه كلما كانت هذه النسبة مهمة كلما كان مستوى الأجر الفعلي و المضمون لفئة معينة مرتفعا، وهي نادرا ما تكون أقل من الواحد الصحيح (1) و تكون مساوية للواحد (=1) إذا تقاضى عمال تلك الفئة أجرا مساويا للحد الأدنى للأجور S.M.I.C لمدة عمل قانونية مثلا: 39 ساعة، هذا و تجدر الإشارة لأن تحليل هذه النسبة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مؤشرات الأسعار، و العادات الاستهلاكية، و سن الفئات الاجتماعية المقصودة بالدراسة و مستوى المعيشة بالمنطقة.

و عليه فإن مستوى الأجور الذي تضمنه المؤسسة لعمالها يعبر عن صورتها العامة التي تحدد سمعتها في سوق العمل، و موقفها تجاه السلطة العمومية، و المنافسين والموردين و العملاء، لذلك هي مضطرة لتعديل أجورها كما يجب فإذا كانت مرتفعة جدا تصبح عبئا إضافيا، و إذا كانت منخفضة جدا فهي تصعب من عملية التوظيف و تجعل عمليات الانصراف كبيرة و متنوعة، و منه فمن الضروري أن يتناسب مستوى الأجور للمؤسسة مع خصوصيات الوضع الداخلي و الخارجي.

تدقيق المطابقة الأجرية:

مما لا شك فيه أن نجاح السياسات الأجرية مرتبط بمدى احترامها و تقيدها بالقواعد القانونية والاتفاقية، لأن الأصل في هذه التشريعات و الاتفاقيات أنها مصممة بغرض تحقيق التوازنات الكبرى من جهة الدولة و هيئاتها و من جهة النقابات العمالية والمؤسسات الأخرى و المؤسسة المعنية في حد ذاتها، على ذلك نجد في هذا السياق أن تدقيق المطابقة يعمل على مراجعة مدى تطابق الممارسات الأجرية في المؤسسة مع مختلف القواعد، و هو عموماً يمر بثلاث مراحل أساسية هي:<sup>1</sup>

1. جرد القواعد الداخلية و الخارجية للمؤسسة.
2. تحديد إطار البحث و الفحص و القيام بعمليات المراجعة.
3. تحرير تقرير التدقيق، و تقديم التوصيات الأساسية المتعلقة به.

يمكن أن تركز مهمة المدقق على النقاط الأساسية التالية: تحديد الأجر، المفاوضات الأجرية، العدالة الأجرية، الأعباء الضريبية و الاجتماعية، دفع الأجور، التصريحات السنوية بالمعطيات الاجتماعية، المشاركة و المساهمة.

أولاً: جرد القواعد الداخلية و الخارجية للمؤسسة:

و يتم ضمن هذا السياق القيام بالعديد من المهام التي نذكر منها:<sup>2</sup>

#### 1. تحديد الأجر:

إن حرية تحديد الأجور لا تتم إلا في إطار احترام الالتزامات القانونية، و القواعد الاتفاقية و التعاقدية التي تبدو متعددة و مختلفة حسب الظروف الاجتماعية و الاقتصادية للدولة و المؤسسات، من بين أهم القواعد نذكر: الأجر الأدنى المضمون، المستوى الأجرى الأدنى لكل مستوى وظيفي، العدالة الأجرية بين النساء و الرجال، منع التنسيب الغير محدد للأجور، السياسة الأجرية، أجور الإداريين.

- الأجر الأدنى المضمون: نظراً لكون الأجر من مسائل النظام العام في الدولة فلقد اتخذت أبعاداً اقتصادية و اجتماعية متعددة، كما حظي بمكانة محترمة في مختلف التشريعات، و خصصت له عدة أحكام لتنظيمه و حمايته عن طريق إقرار مبدأ الدفع النقدي فقط، و التحديد المركزي للأجر الوطني المضمون، و امتياز الأجور على كافة الديون، إلى جانب قواعد أخرى تجعل من الأجر التزاماً قانونياً على صاحب العمل، مع الإشارة لأن الأجر الأدنى المضمون المطبق على مختلف المؤسسات الاقتصادية يمكن تحديده بموجب قانون معين بعد استشارة و مناقشة النقابات العمالية و المستخدمين و أرباب العمل و كل الهيئات الممثلة للعمال، و ذلك بمراعاة تطور المؤشرات التالية:

- متوسط الإنتاجية الوطنية المسجلة.

<sup>1</sup> منصور محمد منصور، قرارات في التنمية البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 99.

<sup>2</sup> حسن راوية، إدارة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 106.

- الأرقام الاستدلالية لأسعار الاستهلاك.

- الظروف الاقتصادية العامة.

- الأجر الأدنى لكل مستوى وظيفي: عادة ما نجده مكتوبا و مصرحا به بمقتضى الاتفاقات العامة بين العمال و المؤسسة من خلال تقسيم العمال لعمال دون تأهيل وعمال ذوي تأهيل يركز المدقق ضمن هذا النوع من التدقيق على معرفة مدى اندماج مختلف العلاوات في الاجر الأدنى المتفق عليه لكل مستوى وظيفي، و على حال يلتزم المدقق لأغراض منهجية بفصل كل تعويضات التنقل، و عوائد المساهمات في نتائج المؤسسة، و المشاركة بهدف معرفة الانحرافات الموجودة بين تطبيق القوانين الوطنية و المفاوضات الاتفاقية على المستوى المحلي أو بالمؤسسة.

- عدالة الأجور بين النساء و الرجال: تخضع النساء العاملات من حيث المبدأ لنفس الحقوق والواجبات شأنها شأن كل العمال دون تمييز و هو ما تبنيه المادة 17 من القانون 11/90 أنه "تعد باطلة و عديمة الأثر الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقيات أو الاتفاقات الجماعية أو عقد العمل التي من شأنها أن تؤدي إلى تمييز بين العمال، كيفما كان نوعه في مجال التشغيل و الأجر أو ظروف العمل على أساس السن أو الجنس أو الوضعية الاجتماعية، أو النسبية و القرابة العائلية، والقناعات السياسية و الانتماء إلى نقابة أو عدم الانتماء إليها"، كما منع المشرع تشغيل النساء ليلا إلا في حالات خاصة بترخيص من مفتش العمل، بعد أن توفر المؤسسة كل الضمانات لحمايتكن، مع العلم أن ما سبق لا يعني أبدا عدم وجود فروقات موضوعية أي فروقات أجرية ترتبط بأداء العامل نفسه أو بوضعيته.

- منع التنسيب الغير محدد للأجور: يمنع القانون تنسيب الحد الأدنى من الأجر المضمون أو غيره للمستوى العام للأسعار، أو الجور الأخرى و يجيز عمليات التنسيب المخصصة التي يمكن أن تكون تابعة لمستوى نشاط المؤسسة أي رقم أعمالها، أو المردودية أو الأرباح أو أية مؤشرات أخرى ترتبط بحياة المؤسسة.

- السياسة الأجرية: إن تحديد الأجور يرتبط أيضا بالسياسة الأجرية التي تعد في حد ذاتها مكونا مهما في السياسة الاجتماعية للمؤسسة حيث تنعكس تأثيراتها على العديد من الجوانب، و عليه فإن المدقق يهتم بمعرفة مبادئه و طريقة صياغتها، و كل القواعد الداخلية المرتبطة بتحديد الأجور، لذا نجد المدقق يحضر لذلك استبياناً يضم قائمة من الأسئلة الأساسية يمكنها التجاوب مع أي حالة خاصة يجدها في الواقع على اعتبار أنها تحتوي على أسئلة نموذجية.

أهداف تدقيق دفع الأجور: يستهدف تدقيق دفع الأجور عموما تحقيق مايلي:

1. مراجعة مطابقة ممارسات الدفع مع التشريع و الإجراءات السارية المفعول في المؤسسة.
2. ضمان أمن و سلامة نظام الدفع.

3. تقييم فعاليته من خلال معايير معينة: كالانتظام أي الدفع في الوقت المناسب، والدقة أي دفع المبالغ المستحقة فعلاً، بالإضافة لتعريف المستحقين و الدفع لهم، كما يهتم المدقق كذلك باختبار الصفة التطورية لنظام الدفع لمراجعة استجابته لأهداف و خصائص المؤسسة عبر الزمن.

إذا فتدقيق الدفع هو عملية منظمة و مستمرة تمتد عبر مراحل معينة تتوافق مع سيرورة عملية الدفع نفسها في المؤسسة، و التي يوجه مسؤول الدفع خلالها مجهوداتها بصورة مركزة لتحقيق الأهداف المتمثلة في:

- ضمان الدفع دون أخطاء و في الوقت المناسب

- تكييف و تطوير أنشطة نظام الدفع باستمرار

- احترام القواعد القانونية و تجاوز العقوبات، بالإضافة للتحكم في التكاليف وأخذها بعين الاعتبار في حالة انحرافها.

و على ذلك يتضح أن مسؤول الدفع يضمن الارتباط اللازم بين انشغالات العمال ورؤساء المصالح و مصلحة الموارد البشرية، عدا أنه يساهم في تحقيق التنسيق اللازم بين مصلحة المحاسبة و مصلحة الإعلام الآلي و التنظيمات الخارجية و الاستشارية كذلك.

- مراحل عملية الدفع:

تعد عملية الدفع مهمة معقدة بالنظر إلى تنوع المتدخلين فيها و تضاعف العمليات المطلوبة لإنجازها، لكن عموماً يمكن أن نجتمع عملية الدفع في مراحل هي: الأمر بالدفع، الدفع، المحاسبة، بحيث يتطلب الأمر بالدفع تحديد القواعد الإجارية ومعرفة حالة العمال و وقت عملهم، و تحديد العناصر المكملة و طرق حساب و نشر الوثائق، أما عملية الدفع فهي تهتم بتحديد عنصرين هما الأجور و الأعباء، و أخيراً مرحلة المحاسبة و هي تهتم بتسجيل عمليات الدفع وإجراء التصريحات اللازمة.

-القواعد الملزمة في عملية الدفع:

مما لا شك فيه أن عملية الدفع تعد مهمة في المؤسسة لأكثر من اعتبار و هي تخضع لعدة قواعد يجب على المؤسسة احترامها، تنحصر عموماً فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> آل علي رضا صاحب أبو حمد، الموسوي سنان كاظم، إدارة لمحات معاصرة، عمان، الأردن، الوراق، 2001، صص 115-116.

1. مكان الدفع الذي يجب أن يكون لائقا و مناسبا.
2. دورية الدفع و انتظامه فيجب أن لا يكون متقطعا على فترات متباينة.
3. طرق التسوية أي دفع الأجر المحدد وفقا للقانون.
4. الملاحظان المسجلة في كشوف الدفع يجب أن تكون واضحة و متفق عليها.
5. سجلات الدفع منظمة و قانونية.
6. حماية الأجر من بين مختلف ديون المستخدم.

#### ثانيا: تحديد إطار البحث و الفحص و القيام بعمليات المراجعة

1. مهام المدقق: تتم مهام المدقق وفقا لما أوردناه سابقا حسب ترتيب عمليات الدفع التي تتجمع في ثلاث فئات هي: الأمر بالدفع، المحاسبة، و على هذا الأساس فالمدقق يقوم بتحليل كل هذه الفئات التي يتم شرحها تباعا كما يلي:<sup>1</sup>

تحليل عمليات الأمر بالدفع: التي تتضمن العمليات التالية:

- تحلي قواعد حساب الأجر: و هي تتعلق بمراجعة تطابق أجور العمال مع تصنيف الوظائف، ومدى احترامها لبنود الاتفاقيات الجماعية، و مصادقة مسؤول الدفع عليها و دفعه للأشخاص المعنيين، كما يمكن أن تدقق معاملات الوظائف الخاصة ببعض الموظفين مثل ما هو موضح بالتفصيل في تحليل الهيكل الأجرى، بالإضافة لأنه يمكن للمدقق فحص الزيادات الأجرية الجماعية و الفردية من خلال مراقبة كشوف الأجور الخاصة لبعض العمال و مراجعة الزيادات الفردية حسب الاستحقاق و المبررات التي ترافقها.

- مراجعة خصائص العمال: من خلال التأكد من مميزات الأشخاص الذين دفع لهم الأجر، ومراجعة كشوف حضورهم للعمل، كما تمر هذه العملية بمراقبة مضمون السجلات الخاصة بحالة العمال ووضعياتهم، بهدف توضيح الفروق الممكنة، بالإضافة للقيام بمجموعة مقارنات ما بين عدد العمال الذين دفع لهم الأجر و عدد العمال الحاضرين، و عدد كشوفات الدفع و عدد العمال المسجلين، الشيء الذي قد يسفر عن ملاحظة بعض الاختلافات بين مستوى التأهيل والتسجيلات المحاسبية وغيرها.

- مراقبة وقت العمل: من خلال تحليل وجود و تطبيق الإجراءات الخاصة بجمع المعلومات المتعلقة بساعات الدخول و الخروج، و عدد الساعات الإضافية، كما يقوم بفحص طريقة جمع المعلومات، ومراجعة مدى صدقيتها و كيفية تحديثها.

- مراقبة العناصر المكتملة: تتضمن العناصر المكتملة عموما العلاوات المرتبطة بالإنتاج و تلك المرتبطة بالوظيفة أو بالحالة الشخصية للمعني وغيرها، و تتميز المراقبة في هذه الحالة بفحص الإجراءات ومراجعة

<sup>1</sup> آل علي رضا صاحب أبو حمد، الموسوي سنان كاظم، مرجع سابق، ص 120.

مدى تطبيقها، كما قد تشمل المراجعة مثلاً: التصريحات الأولية، مبلغ العلاوات الممنوحة، توزيعها على الأشخاص، و عدم تجاوزها السقف المحدد من التسبيقات.

- مراقبة الحسابات و تحضيرات الدفع: و تنقسم مهام المدقق في هذه الحالة إلى المراجعة المحاسبية للحسابات و تدقيق تطبيقات الإعلام الآلي.

تستدعي عمليات مراجعة تطابق المبالغ المراد دفعها مع تلك الناتجة عن إدماج مختلف عناصر الأجور، وعدد العمال و وقت العمل العود لمراجعة الحسابات، فالتدقيق يهتم بمراقبة النتائج المحصلة مع تلك الظاهرة في المرحلة التحضيرية للدفع، فتكون عملية المراقبة سهلة خاصة إذا كانت حالات الدفع كلها مسجلة و منشورة بصورة نظامية، و في حالة ما إذا كانت عمليات الدفع خاضعة لممارسات الإعلام الآلي فمراجعة الحسابات يمكن أن تذهب لحد فحص تناسب نتائج برنامج الدفع مع دفتر الشروط ومدى اندماجه في العملية، و إذا كانت العمليات تتم عن طريق مصلحة داخلية فالمدقق يقوم في بعض الحالات بمراقبة عمل المبرمج بين التأكد من مصداقية و سرية العمليات، وبما أم كل العمليات الأمر بالدفع يرافقه نشر لبعض الوثائق كنتائج الدفع كشوفات و غيرها من التصريحات فالمدقق يراجع هذه المنشورات بهدف التأكد من تحديثها والحفاظ عليها و مطابقتها للقوانين الملزمة و الشروط الكافية لضمان أمنها.

- مراقبة عمليات الدفع: تتعلق هذه المرحلة من عمليات التدقيق بفحص إجراءات دفع الأجور والتسبيقات، و دفع مختلف الأعباء للتنظيمات، و مراجعة أحقية الأشخاص التي دفعت المؤسسة لهم مبالغاً مالية، بالإضافة إلى مراجعة سهولة فهم كشوفات الأجور، و مدى ملائمة ظروف نقل الأموال لشرطي الضمان و الأمن، كما يراقب المدقق في هذه المرحلة أيضاً انفصال الأدوار فيما يخص الأمر بالدفع و إدارة الأموال، و ذلك باستعمال مؤشرات مراجعة المطابقة مثل: مقارنة المخرجات بالقيمة و المبالغ الصافية المراد دفعها، كما قد يتأكد المدقق أن التحويلات المالية البنكية تخضع للمراجعة الشهرية و تطابق المجاميع الصافية للدفع.

- تحليل عمليات المحاسبة: قد تسفر عمليات المراقبة المحاسبية عن ملاحظة بعض التجاوزات والأخطاء مما قد يؤثر بدوره على حسابات النتائج، كما قد تساهم مراقبة عمليات المحاسبة التحليلية في معرفة مدى صحة تسجيلات التكاليف الخاصة بالعمال، علاوة على ذلك فتحليل تصريحات مختلف المصالح والمسؤولين يكشف مدى التناسق بينها و مختلف الأعباء المسجلة.

- مراجعة التقارير السنوية بالمعطيات الاجتماعية<sup>1</sup>:

تفرض الكثير من تشريعات العمل المعاصرة على المؤسسات القيام بتصريحات قانونية عن بعض المعطيات الاجتماعية بهدف رفع أداؤها الاقتصادي و الاجتماعي وضمان شفافية سياستها، حيث توجه هذه التصريحات للمصلحة الجبائية، و مصالح الضمان الاجتماعي و غيرها، و التي تحتفظ المؤسسة بنسخة عنها، بالإضافة لتقديم جدول مختصر يعرف بالأجور و المزايا الخاضعة للاشتراكات و الدفعات المقدمة من طرف المؤسسة،

<sup>1</sup> منصور محمد منصور، قرارات في التنمية البشرية، مرجع سبق ذكره، ص206.

و عليه تعد مراقبة و ضمان جودة المعلومات المقدمة لمصلحة الضمان الاجتماعي والمصالح الجبائية مهمة أساسية في تدقيق المطابقة.

تمت القواعد العامة المتعلقة بتوفير التصريحات عددا من النقاط منها تحديد المسؤول عن الموافقة على التصريحات، المطبوعة المستعملة لذلك و الهيئات التي تقدم لها التصريحات، فيما تنحصر مهام المدقق في هذا البند تحت ثلاثة عناصر هي:

- مدى دقة المعلومات المسجلة في التصريحات.
- طرق معالجة المعلومات و إجراءات المراقبة الداخلية التي خضعت لها و مدى كفايتها و طريقة تطبيقها.
- مدى احترام القواعد العامة في توفير التصريحات.

باستعمال مختلف الوسائل و التقنيات السابق عرضها يتأكد المدقق من النقاط الأساسية في توفير التصريحات الاجتماعية لكي يعطي مصداقية أكثر لهذه المعطيات و يدعم استغلالها في مجالات عدة لترقية الأداء الاجتماعي للمؤسسة، و على هذا الأساس فإن المدقق يولي اهتماما كبيرا للعقوبات الممكنة في حال التصريحات الخاطئة أو المتأخرة أو الإهمال و عدم الدقة في التسجيل، و يبين من خلال تقريره أخطار العقوبات الممكنة في مختلف المجالات، و يكتشف أسباب الاختلالات و يعرضها كما يقدم في الأخير مجموعة من المقترحات و التحسينات اللازمة في مجال الإجراءات الرقابية.

المساهمة و المشاركة: تطرقنا سابقا لبعض المستلزمات القانونية الواجب توفيرها لتصميم و إدارة أنظمة المشاركة و المساهمة، و الملاحظ عموما أنها تتميز بإطار قانوني مضبوط و معقد و بناء عليه فالمدقق يهتم بتقسيم دوره في هذا المجال لعدة محاور نذكرها إتباعا كالتالي:

- مجال تطبيق المساهمة.

-المزايا الجبائية و الشبه جبائية الممكنة.

-طريقة حساب الاحتياطي الخاص للمساهمة.

-توزيع الاحتياطي.

-طرق تسير الاحتياطي الخاص للمساهمة.

-المشاركة.

ثالثا: تقرير التدقيق و تقديم التوصيات:

1. تقرير التدقيق: بعد الانتهاء من المهام السابقة يقدم المدقق تقرير يحتوي توصيات أساسية و إجراءات استعجاله يستحسن القيام بها بأسرع وقت ممكن، كما يحدد مصادر بعض الأخطار الممكنة و يبينها،

والملاحظ عموماً من خلال العرض السابق أن تدقيق المطابقة يقترب كثيراً في محتواه من التدقيق المالي، بل يعتبران شكلاً واحداً في بعض المهام، على الرغم من أن التدقيق المالي غالباً ما يهتم بنظامية وصدق الميزانية وحسابات النتائج، فالثابت أيضاً أن التدقيق الاجتماعي يأتي بعد التدقيق المالي و يرتكز عليه، فهو يهتم حقيقة بمفهوم الخطر الذي يبتعد في معناه عن معنى خطر الخطأ أو التزوير الذي يمس دقة ودرجة الثقة في الوسائل المحاسبية في حالة التدقيق المالي، ما يعني أن مفهوم الخطر الاجتماعي أوسع قد ازدوج تحت عدة أشكال واضحة وأخرى غير واضحة، البعض منها ذو آثار قصيرة المدى والبعض الآخر يمتد في الأجل الطويل.

2. التوصيات والنتائج: يرافق تشخيص المشاكل المرتقبة تقدير الأخطار التي تواجهها المؤسسة بسبب العديد من المشاكل من خلال من التدليس، الخطأ، التزوير إلى التسيير الغير فعال مما قد يسبب تكاليف إضافية تؤثر حتماً في الأخير على الأداء التنظيمي في المؤسسة، كما يسمح تدقيق الدفع بالحكم على نظام المعلومات، و ضمان مصداقية قواعد المعلومات المستعملة من خلال تواجد و تطبيق و تناسب أنظمة المراقبة السارية المفعول في هذا المجال.

من المؤكد أن التوصيات تتبع منطقياً من الملاحظات المسجلة، أخذاً بالاعتبار لتأهيل الأفراد و الأخطار المرتقبة، و دور مصلحة الدفع في المؤسسة، و هي تخص عموماً ضرورة تطوير وسائل الدفع، و إدماج تقنيات الإعلام الآلي في تحضيرات الدفع التي تحقق العديد من المزايا لتخفيض تكاليف معالجة الأجور والسرعة و دقة المعالجة...، وغيرها.<sup>1</sup>

### خلاصة الفصل

تنشط المؤسسة في بيئة أعمال تتميز بالقيود و الالتزامات التي تؤثر على جل علاقات التي تربطها بالعمال و غيرهم، و هي بذلك تضطرها للتصرف في حدودها من خلال كل ممارستها، وبالأخص تلك المتعلقة بتسيير الأجور.

يتكون نظام التدقيق الاجتماعي عموماً من خمسة عناصر مترابطة و متبادلة فيما بينها، تختلف مكوناتها حسب نوعية النشاط و العمليات، و تندرج ضمن التسيير الفعلي للمؤسسة منها:

<sup>1</sup> ماهر احمد، إدارة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-108.

محيط التدقيق الذي يعتبر محيط التدقيق الاجتماعي عنصر ضروري في ثقافة المؤسسة، إذ أنه يحدد درجة وعي و إدراك الأفراد بمدى أهمية نظام المراقبة داخل المؤسسة، فالمحيط يساعد على تأسيس العناصر الأخرى للتدقيق عن طريق فرض سلوك و تنظيم ملائمين، ويمكن حصر العوامل التي تؤثر على محيط التدقيق في كل من: سلوك و كفاءة الموظفين، فلسفة المسؤولين و طريقة التسيير، سياسة تفويض المسؤوليات، التنظيم و التكوين، الاهتمام الذي توليه الإدارة العامة للتدقيق، و كذا قدرتها في تحديد أهداف واضحة.

تقييم الأخطار فغالبا ما يواجه تسيير الموارد البشرية مجموعة من الأخطار والتي ينبغي تقييمها، لكن قبل ذلك لا بد من وجود أهداف منسجمة و ملائمة للقواعد الأساسية للمؤسسة؟، إذ أن تقييم الأخطار يستلزم تعيين و تحليل العوامل التي يمكن أن تؤثر سلبا على تحقيق هذه الأهداف، بمعنى آخر يسمح التقييم بتحديد كيفية تسيير المخاطر والتحكم فيها، فنظرا للتطورات المستمرة للمحيط الاقتصادي (الجزئي و الكلي) و محتوى القوانين و شروط الاستغلال، فمن الضروري الاستعانة بتقنيات تسمح بالتحكم في المخاطر المرتبطة بالتغيرات.

أنشطة التدقيق يمكن تحديد أنشطة التدقيق الاجتماعي في تطبيق المعايير والإجراءات التي تساهم في ضمان توجيه سليم لعمليات التسيير، فهي تسمح بالتأكد من أن كل التدابير و الوسائل الضرورية قد اتخذت قصد التحكم في الأخطار التي تعرقل تحقيق أهداف المؤسسة في جميع المستويات الإدارية والعملية، كما أنها تنوع و تتعدد حسب الظروف و التغيرات.

الإعلام و الاتصال إن المفترض أن المعلومات تحدد و تجمع و تعرض في الشكل و الوقت المناسبين لها، حيث تسمح لكل الجهات المختصة أن تتحمل مسؤولياتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن نظام معلومات تسيير الموارد البشرية ينتج هو الآخر معطيات تسمح بتسيير و مراقبة الأنشطة، و تلك الخاصة باحترام القوانين و القواعد المعتمدة، إضافة لأنه على المسير أن يبلغ رسالة واضحة، لكل العمال والإداريين في المؤسسة عن مدى أهمية ومسؤولية كل واحد منهم في التدقيق الاجتماعي، فالمنتظر من الأفراد هو إدراك وفهم الدور الذي يلعبه كل واحد منهم.

التحكم و المراقبة: إن أنظمة التدقيق الاجتماعي تحتاج هي الأخرى إلى مراقبة، بهدف تقييم فعاليتها، لذلك لا بد أن تضع المؤسسة نظاما للقيادة و إجراء تدخلات دورية لفحص و تقييم التدقيق الاجتماعي و مراجعته.

غير انه في الحقيقة يستحسن أن يأخذ التقييم شكلا ذاتيا إذ كل فرد مسؤول عن عملية التدقيق الاجتماعي، فهو يدرك مخاطر سياسات الموارد البشرية و أهدافها، فيمكنه بذلك تحديد درجة الفعالية والإبلاغ عن المعلومات المهمة اللازمة لها، و التي تسمح بدورها باتخاذ القرار السليم، و من هذا المنطلق فإن مصلحة الوارد البشرية مبدئيا هي أقدر على القيام بمهام التدقيق الاجتماعي و جدولتها وفق متطلبات المؤسسة، كما أنها في نفس الوقت تملك نظرة أدق عن فعالية سياسات الموارد البشرية و بالتالي يمكنها تنفيذ كل الإجراءات والأعمال الكفيلة بذلك.



## مقدمة الفصل

لقد تناولنا في الفصول السابقة حول الجانب النظري فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي و تسير الأجور وكل ما له علاقة بها ، ومن خلال هذا الفصل سنحاول تدعيم بحثنا المقدم بدراسة تطبيقية ، حيث سنقدم من خلاله إلى توضيح التطابق الموجود بينهما ما تطرقنا إليه في الجانب النظر وما سنتطرق له في الواقع ( الجانب التطبيقي ) ولهذا الغرض تطرقنا لحالة " المراقب المالي لولاية مستغانم " حيث يعتبر نموذج لإنجاز بحثنا . لذلك قمنا بالتعرف على المراقب المالي من جهة مسؤولياته و صلاحياته ثم اتجهنا إلى عملية سير الأجور .

## المبحث الأول: ماهية المراقب المالي

تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية (المديرية العامة للميزانية) يدعون بالمراقبين الماليين.

## المطلب الأول: تعريف المراقب المالي

على المستوى المركزي يعين مراقب مالي لكل دائرة وزارية، حيث يشمل اختصاصه أيضا لمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري التابعة للوزارة المعنية، كما يوجد مراقب مالي لكل من المجلس الدستوري ومجلس المحاسبة باعتبارها مؤسستين مستقلتين، أما على المستوى المحلي، فهناك مراقب مالي في كل ولاية مكلف بالمراقبة المالية للالتزام بالنفقات هذه الأخيرة، و المصالح الغير ممرضة للدولة أو الهيئات العمومية الأخرى، (المديريات و مختلف المصالح التي يتصرف رؤساءها في إتمادات مفوضة)، و المؤسسات العمومية المحلية ذات طبع إداري (مستشفيات، جامعات).

## المطلب الثاني: صلاحيات المراقب المالي

تبين المادة 9 من المرسوم التنفيذي (414/92)<sup>1</sup> أن الصلاحيات الأساسية للمراقبين الماليين تتمثل في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاضعة لذلك تتمثل هذه الرقابة في فحص بطاقات الالتزام وسندات الإثبات المرفقة بها و المقدمة إليهم من طرف الأمرين بالصرف.

إذا ينحصر دور المراقبين الماليين في مراقبة الشرعية النفقات الملتزم بها من ناحية الميزانية الخاصة، دون أي فحص لملائمتها (التي تبقى من صلاحيات الأمرين بالصرف و حدهم)<sup>2</sup>.

## أولا: تأشيرة المراقب المالي:1

إن الوسيلة المخولة للمراقب المالي في ممارسة رقابته هي التأشيرة التي يمنحها للأمر بالصرف الملتزم بالنفقة بعدما أن يتأكد من مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها.<sup>3</sup>

1. قرارات الالتزام بالنفقة الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي:

هناك العديد من القرارات الخاضعة لهذه تأشيرة و هي:

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي (414/92)، المؤرخ في 14/11/1992، المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها .

<sup>2</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الجزائر، دار الهدى، 2003، ص 137.

<sup>3</sup> بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، 2010، ص 131.

1.1 القرارات المتعلقة بالحياة المهنية للموظفين كقرارات تعيينهم و تثبيتهم و دفع رواتبهم عدا ما كان مرتبطا بالترقية في الدرجات.

2.1 القرارات المتعلقة بتسديد المصاريف التكاليف الملحقه و النفقات التي تصرفها الهيئات الإدارية مباشرة والثابتة بموجب فواتير نهائية.

3.1 كل التزام مدعم بسند الطلب أو الفاتورة الشكلية ما لم يتعدى المبلغ المحدد في قانون الصفقات العمومية، و التي تشترط فيها وثائق أخرى كالفاترات و سند الطلب وغيرها و كذلك كل قرار وزاري يتضمن تحويل إعتمادات أو منح تفويض بالاعتماد أو يتضمن إعانات مالية.

4.1 الجداول الاسمية التي تعد عند قفل السنة المالية ، و الجداول الأصلية الأولية والتي تعد في بداية السنة والجداول الأصلية المعدلة و التي تطرح أثناء قفل السنة.

5.1 القرارات المتضمنة لنفقات التسيير أو تجهيز أو استثمار لقطاع من القطاعات.

ثانيا: العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي:

لقد بينت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 414/92 العناصر التي تخضع لرقابة المراقب العمومي و هي محددة على سبيل الحصر و تتمثل في ما يلي:

- صحة الصفة بالنسبة للأمر بالصرف، و كذا التحقق فيما إذا كان فيه تكليف أو تفويض الإمضاء من طرف الأمر بالصرف لشخص ما.

- مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها.

- وجود إعتمادات كافية لتغطية الالتزام.

- التخصيص القانوني للنفقة، فلا يكفي وجود الاعتماد بل لابد على الأمر بالصرف أن يلتزم بوجهة النفقة و ذلك بالتدقيق في الفصل والمادة والفقرة .

- تطابق جميع الوثائق الخاصة بالالتزام مع مبلغ الالتزام.

-التأكد من وجود التأشيرات و الترخيصات و الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة قانونا لهذا الغرض إذا ما نص القانون على إلزاميتها و يتعلق هذا بالخصوص بنفقات الصفقات العمومية التي تلعب فيها لجان الصفقات دورا بارزا بمنح أو رفض التأشيرة.

وهكذا نجد أن المراقب المالي يسعى للتأكد من وجود العناصر السابق ذكرها، فإن توافرت أشر بالموافقة على السجل أو الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة أو يقوم برفض التأشير لانعدام العناصر السابقة مع التعليل الرفض في مدة لا تفوق العشرين يوماً<sup>1</sup>.

على الالتزامات الغير نظامية و الغير مطابقة للإجراءات المعمول بها، و هذا إما بصفة مؤقتة أو نهائية، حيث يتعين تعليل الرفض وتقديم التبريرات القانونية اللازمة.

### 1. الرفض المؤقت:

يهدف إلى طلب تصحيح الأخطاء الجارية و هو يتم في الحالات التالية:

- عند وجود التزام مشوب بعدم النظامية يمكن تصحيحه.

- غياب أو عدم كفاية وثائق الإثبات المتوفرة.

- إهمال وصف الوثائق الأساسية الملحقه.

### 2. الرفض النهائي:

يعتبر الوسيلة الأساسية في يد المراقب المالي لضمان مشروعية الالتزام الذي يوقعه الأمر بالصرف، و ضمان تصحيح الأخطاء و أخذ ملاحظات وتحفظات الرفض المؤقت بعين الاعتبار، وهو يكون في الحالات التالية:

- عدم مطابقة الالتزام بالنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها.

- عدم توفر الإعتمادات أو المناصب المالية إلا إذا تعلق الأمر بنفقات الدولة.

- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المقدمة له من خلال الرفض المؤقت.

### 3. تجاوز الرفض أو التغاضي:<sup>2</sup>

إن الرفض النهائي للالتزام بالنفقة يفتح الباب أمام الأمر بالصرف لتجاوزه لكن على مسؤوليته، وهذا بواسطة قرار معلل ، و يجب إعلام وزير المالية بذلك حيث يتم إرفاق الالتزام بقرار تجاوز الرفض وإرسالهما إلى المراقب المالي الذي يضع تأشيرة تضمن معلومات و رقم و تاريخ التجاوز، و يتم إرسال نسخة من ذلك إلى وزير المالية و كل هيئات الرقابة المؤهلة.

لكن هناك حالات لا يمكن معها تجاوز قرار الرفض، و هي تدخل في مجملها في ما يلي:

- عدم تمتع الأمر بالصرف بالصفة القانونية التي تؤهله بالقيام بالعملية.

<sup>1</sup> بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 131-132.

<sup>2</sup> المادة 18 من المرسوم 414/92، السابق الذكر.

- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- غياب التأشيرات و الآراء المسبقة المنصوص عليها في القانون و التنظيم المعمول بهما.
- غياب الوثائق الإثباتية المتعلقة بالالتزام.
- التخصيص غير القانوني للالتزام سواء بتجاوز الإعتمادات أو تغييرها .

### ثالثا: الأدوار الأخرى للمراقب العمومي:

بالإضافة إلى الدور الرقابي الذي أبرزناه سابقا في منح التأشيرة أو رفض منحها نجد أن للمراقب المالي أدوارا أخرى.

#### 1. الدور المحاسبي :

يتجسد هذا الدور في مسك محاسبة الالتزام بالنفقات حيث يقع عليه عبء تسجيل العمليات الملتزم بها وضبطها في سجل معد خصيصا لذلك و متضمنا كل والبيانات المتعلقة بالعمليات المالية كنوعها و الفواتير المثبتة ومبلغها و الأمر بالصرف القائم بها و رقم و تاريخ التأشيرة ( م 27 و 28 من المرسوم 414/92)<sup>1</sup> وتمكن هذه المهمة من معرفة المبالغ الملتزم بها و بالتالي إبلاغها في حال طلبها إلى المصالح المعنية بها.

#### 2. الدور الإعلامي:

انطلاقا من هذا الدور يقوم المراقب المالي بإعداد التقارير الخاصة بتنفيذ الميزانية حيث يقوم بتحديد مقدار المبالغ التي تم صرفها مقارنة مع الإعتمادات الممنوحة و هذا بصفة دورية وذلك كبيان إيضاحي يزود به وزير المالية حتى يكون على اطلاع بالنفقات العامة الملتزم بها<sup>2</sup>.

#### المطلب الثالث: مسؤولية المراقب المالي

إضافة إلى مسؤوليتهم العامة عن سير مصالحهم، فان المراقبين الماليين (و معاونهم عند الاقتضاء) يتحملون مسؤولية خاصة، ليس فقط عن التأشيرات التي يمنحونها (م 31 من 92-414)<sup>3</sup>، بل حتى عند الرفض التعسفي أو الغير مؤسس للتأشيرات، و ذلك تطبيقا لأحكام الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة حيث تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط الميزاني و المالي الرفض الغير مؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية ويعاقب المجلس مرتكبها بغرامات مالية.

<sup>1</sup> المادة 27 و 28، من المرسوم 414/92، السابق الذكر.

<sup>2</sup> بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 136 و 137.

<sup>3</sup> المادة 31 من المرسوم 414/92 السابق الذكر.

غير أن اعتبار المراقبين الماليين مسؤولين شخصيا عن منح التأشيرات أو رفضها لا يمكن أن يؤدي إلى تملصهم من احترام و تطبيق أوامر و توجيهات مسؤولين السلميين وتبعاً لذلك ، يمكنهم التذرع أمام مجلس المحاسبة بالأوامر الكتابية الصادرة إليهم من هؤلاء المسؤولين من أجل إعفاءهم من مسؤولية المخالفات المعين ارتكابها من قبله بسبب تطبيق هذه الأوامر حتى تحل مسؤولية رؤساءهم محلها (م.93 من الأمر 20-95).<sup>1</sup>

تقييم الرقابة القبلية للالتزام بالنفقة:

لا شك أن الرقابة القبلية للالتزام بالنفقة تهدف إلى الحيلولة دون التجاوزات المالية بكل أنواعها و إلى مدى تطابق العمليات الواردة على النفقات مع القوانين و التنظيمات الساري العمل بها ، و لأجل هذا إعتبرت هذه الرقابة رقابة وقائية تمكن من اكتشاف الأخطاء قبل أو فور وقوعها و السعي مباشرة إلى تصحيحه و تداركه في الحين كما تعمل هذه الرقابة على لفت انتباه الأمر بالصرف في حال خطئه عن حسن أو سوء نية، أو في حال تغيير التخصيص القانوني للنفقات.

و الملاحظ أن رقابة المراقب المالي تقتصر في الغالب على الجانب الشكلي للنفقة دون أن تتعداه إلى رقابة الملائمة التي تفحص العمليات المالية من بدئها إلى حين انتهائها كما يعتبر حق التغاضي الممنوح للأمر بالصرف من بين الحدود التي تحد من فعالية الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي.

و الجدير بالذكر أيضا أن هذه الرقابة هي رقابة إنفاق لا تحصيل، أي تخص عمليات الإنفاق العام دون الإيرادات العامة.

و بهذا نجد أن الرقابة الآنية المستمرة التي تسير كل مراحل الإنفاق هي التي تأتي ثمار تلك النفقة الملتزم بها و هي التي تحول دون التجاوزات و الاختلاسات المالية، و هذا سنراه في رقابة المحاسب العمومي أكثر .

<sup>1</sup>.محمد مسعي، المرجع السابق، ص141.

## المبحث الثاني: مكونات كشف الأجر

من خلال هذا العنصر، سنحاول عرض جميع مكونات كشف الجر، ابتداء من أجر المنصب وما يتضمنه من عناصر (علاوات، الأجر القاعدي... ) فالعناصر الأخرى التكميلية والخاضعة وغير الخاضعة، وانتهاء بالأجر الصافي المستحق على المؤسسة.

المطلب الأول: مكونات أجر المنصب **Salaire de poste**:

يحتوي أجر المنصب بالإضافة إلى الأجر القاعدي (الأساسي)، على مجموعة من التعويضات التي تتميز عن غيرها من المنح والتعويضات، كونها تتعلق مباشرة بمنصب العمل، إضافة إلى أنها تدخل ضمن وعاء احتساب اشتراكات الضمان الاجتماعي، وسيتم عرض مكونات أجر المنصب على النحو التالي:

أولا: الأجر القاعدي الأساسي **Salaire de base**:

انطلاقاً من مبدأ التساوي في العمل، يستلزم التساوي في الأجر، تم وضع سلم للأجور والذي يشمل على كل من الصنف، الدرجة، المنصب، والأجر الموافق له، ويتم حساب هذا الأجر عن طريق الرقم الاستدلالي مضروباً في قيمة النقطة الاستدلالية وفق العملية التالية:

$$\text{الأجر القاعدي} = \text{الرقم الاستدلالي} \times \text{النقطة الاستدلالية}$$

انطلاقاً من علاقة سابقة يتم الحصول على شبكة الأجور Grille des salaires، أنظر حيث يتم إعطاء قيمة النقطة الاستدلالية عن طريق الاتفاقيات الجماعية المتعلقة بالضمان الاجتماعي، وتقدر حالياً بـ 45 دينار أما قيم الرقم الاستدلالي فيتم الحصول عليها من خلال جدول خاص يدعى الشبكة الوطنية Grille nationale des salaires، والجدير بالذكر حول هذا العنصر أنه يمكن أن تغير الأجر القاعدي في حالة وجود غياب، كما أن إعداد شبكة الأجور تم على أساس المدة القانونية للعمل المقدرة بـ 40 ساعة في الأسبوع، أي حسب المراسيم التنفيذية الخاصة بالأجور أي 173.33 ساعة عمل في الشهر، إضافة إلى أن هذا العنصر يمثل النسبة الأكبر من مكونات الأجر.

مثال:

الرقم الاستدلالي لمنصب العمل هو 537 نقطة، وقيمة النقطة الاستدلالية هو 45 دج، فإن:

$$\text{أجر القاعدي} = 24.165.00 \text{ دج}$$

- أجر الساعة الواحدة = الأجر القاعدي/عدد ساعات العمل في الشهر

عدد ساعات العمل في الشهر = 40 ساعة عمل في الأسبوع x 52 أسبوع في السنة ÷ 12 شهر = 173.33 ساعة.

أجرة الساعة الواحدة = 173.33/24.165.00 = 139.42 دج.

**ثانيا: تعويض الخبرة المهنية Indemnité expérience professionnelle:**

ويقصد بها تقييم الخبرة المهنية المكتسبة في المؤسسة، فهي منحة موجهة لتقييم أقدمية العامل في المؤسسة، وتحسب هذه المنحة على أساس الرقم الاستدلالي للدرجة، مضروبا في قيمة النقطة الاستدلالية وفق العلاقة التالية:

- الأجر القاعدي = الرقم الاستدلالي للدرجة x النقطة الاستدلالية

وهو عبارة عن تعويض شهري، وتكون معدومة بالنسبة للعامل الجديد الذي لم يتجاوز مدة ثلاث سنوات كاملة في منصبه، علما أن هذه النسبة متغيرة تبعا للزمن، حيث يمكن عرض تطورها كما يلي:

- الترقية في الدرجة المدة الدنيا بعد سنتان و 6 أشهر.

- الترقية في الدرجة المدة المتوسطة بعد 3 سنوات.

- الترقية في الدرجة المدة القصوى 3 سنوات و 6 أشهر.

**ثالثا: علاوة المردودية Prime de rendement:**

تمنح هذه العلاوة جزاء على العمل الجماعي، حيث أنها تسمح بتقديم العمل الجماعي، ويتم حسابها على أساس حجم الخدمات المقدمة.

ويقدر الحد الأقصى لهذه النسبة 30% بالنسبة لثلاث أشهر أي أنها تمنح في كل ثلاث أشهر.

تحسب علاوة المردودية في المديرية بحساب الأجر القاعدي مضروبا في نسبة المردودية مضروبا في ثلاثة أشهر وفق العلاقة التالية:

- نسبة المردودية = الأجر القاعدي x نسبة المردودية (0 - 30%) x 3 أشهر

مثال:

لنفترض أن الأجر القاعدي للعامل قدر ب 24.165.00 دج، ومنحت له نسبة 30% عن علاوة المردودية فإن:

علاوة المردودية = 24.165.00 دج (30% x 3)

علاوة المردودية = 21.748.50 دج

**رابعاً: تعويض الضرر Indemnité de nuisance:**

يمنح هذا التعويض للعامل لقاء العمل الذي ينطوي على أخطار أو قدرة، وهي عبارة عن منح في شكل نسب تحددها المراسيم والتنظيمات ، والتي استخراجها من جدول خاص بهذا التعويض، حيث يتم تقسيم الأضرار حسب كل فرع من الفروع التابعة للمديرية حسب الشبكة الوطنية الاستدلالية للمرتبات.

**خامساً: الزيادة في الأجر Augmentation salariale:**

تمنح هذه الزيادة لجميع العمال وفق المراسيم والتنظيمات الخاصة بنظام الأجور في المؤسسات العمومية.

**سادساً: تعويض المسؤولية Indemnité de responsabilité:**

هذا النوع من العلاوات خاص بالإطارات كذلك، أي المسؤولين، ويمنح على أساس نسبة تحددها المراسيم والتنظيمات.

المطلب الثاني: باقي العناصر الأخرى التكميلية غير خاضعة:

**أولاً: الأجر الوحيد Salaire unique:**

يمنح هذا الأجر للعمال الذين لهم أزواج ماكثين بالبيت، ويحسب على أساس الأجر الوطني الأدنى المضمون كذلك، وفق العلاقة التالية:

- الأجر الوحيد = أجر الساعة الواحدة 22 x يوم.

حيث أجر الساعة الواحد =  $\frac{\text{الأجر الوطني الأدنى المضمون (SNMG)}}{173,33 \text{ ساعة}}$

**ثانياً: علاوة السيارة الخاصة : Indemnité de véhicule :**

هذا النوع من التعويضات خاص فقط بالإطارات، وقد حدادتهم قوانين خاصة، وهم الإطارات العليا للنظام المديرية.

وتمنح هذه العلاوة في شكل مبالغ ثابتة قدرت حالياً ب 8.000,00دج، شرط أن تكون هذه السيارة المستعملة موضوعة تحت الخدمة في أي وقت.

**ثالثاً: مصاريف القيام بمهمة أو والتنقل Frais de missions et déplacements:**

يتمثل في التعويض المقدم للعامل لقاء قيامه بمهمات خارج مقر العمل وتحمله لتكاليف المهمة، أي التنقل من غداء ، عشاء ، الإقامة ، وتمثل هذه المنحة في مبالغ جزافية، محددة لكل نوع من التكاليف على حدة، وهي مختلفة حسب المنطقة المتمثلة في الشمال أو الجنوب.

1. الصنف من 1 إلى 11:

- 250 دج للوجبة (غداء/عشاء).

- 800 دج للإقامة.

2. الصنف 12 فما فوق:

- 400 دج للوجبة (غداء/عشاء).

- 1.200 دج للإقامة.

3. فيما يخص الإطارات العليا:

- 800 دج للوجبة (غداء/عشاء).

- 2.500 دج للإقامة.

حسب الشبكة الوطنية الاستدلالية للمرتبات.

رابعاً: المنح العائلية:

وتتمثل هذه المنح في مبالغ معينة لأبناء العامل، من الازدياد حتى بلوغ السن 17، بعدها يصبح توفر الشهادة المدرسية ضروري لمنحها، لتزول نهائيا عندما يبلغ الابن 21 سنة كاملة، ونشير إلى أن هذه المنح الشهرية.

خامساً: منحة التمدريس:

هذه المنحة خاصة بالدخول المدرسي، أي أنها سنوية، وتمنح للعامل الذي له أولاد يزاولون الدراسة، أي أنها تبدأ من سن 6 سنوات إلى سن 17 سنة، وبعد هذا السن تصبح الشهادة المدرسية ضرورية لمنحها، لتزول في الأخير عندما يبلغ الابن 21 سنة كاملة، وهذه المنحة تكون مبالغا متعلقة بأجر منصب الوالد، حيث:

- تكون 400 دج لابن الواحد لما يكون الموظف في الصنف 12 فما فوق.

- تكون 800 دج للابن الواحد لما يكون الموظف في الصنف 11 فما تحت.

ويمكن توضيح مختلف عناصر الأجر الخاضعة وغير خاضعة لكل من اشتراكات الضمان الاجتماعي CS وضريبة الدخل الإجمالي IRG وفق الجدول التالي:

الجدول: عناصر الأجر الخاضع وغير الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي وضريبة الدخل الإجمالي

عناصر الأجر	اشتراكات الضمان الاجتماعي CS	ضريبة الدخل الإجمالي IRG
الأجر القاعدي SB	x	x

x	x	تعويض الخبرة المهنية IEP
x	x	علاوة المردودية PR
x	x	تعويض الضرر IN
x	x	الزيادة في الأجر AS
x	x	علاوة التأهيل IQ
x	x	تعويض المسؤولية IR
معفاة	معفاة	الأجر الوحيد SU
معفاة	معفاة	علاوة السيارة IV
معفاة	معفاة	منحة القيام بمهمة FM
معفاة	معفاة	منح عائلية AF
معفاة	معفاة	منح التمدرس AS

الجدول: عناصر الأجر الخاضع وغير الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي وضريبة الدخل الإجمالي.

#### المطلب الثالث: الاقتطاعات

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

يتم تحديد مبلغ الضريبة بناء على جدول خاص ولكن قبل هذا يتطلب منا تعيين وعاء الضريبة المتمثل في الأجر الخاضع المحدد سابقاً ، ومقارنة هذا الأخير بما يقابله من مبلغ الضريبة في الجدول الخاص، وبالتالي استخراج مبلغ الضريبة مباشرة، حيث:

- الوعاء الضريبي = الأجر الخاضع للضريبة

- الأجر الخاضع للضريبة = أجر المنصب - (أجر المنصب 9% x) + (علاوة السلة، علاوة المنطقة).

المرسوم التنفيذي الخاص بالاقتطاعات

ثانياً: اقتطاع الضمان الاجتماعي CS:

هو اقتطاع موجه للصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية، وهو محدد بنسبة 9% من أجر المنصب، ولقد تم سابقاً تحديد طريقة حساب مبلغ الاقتطاع بالاعتماد أساساً على أجر المنصب.

المطلب الرابع: كيفية حساب الأجر الشهري لعمال المديرية

يوجد ثلاثة أنواع في معالجة الأجور لدى المديرية وهم:

- العمال المرسمين الدائمين.

- العمال المتعاقدين بعقد غير محدد المدة بالتوقيت الكلي.

- العمال المتعاقدين بعقد غير محدد المدة بالتوقيت الجزئي.

اولا: العمال المرسمين الدائمين:

### 1.1- الأجر القاعدي:

مثال:

عامل مرسم برتبة محاسب إداري رئيسي من الدرجة (02)

النقطة الاستدلالية 453 في 45.00 دج

أي : 453 = 20.385,00 x 45 دج

### 2.1- حساب الدرجة:

انطلاقا من اجتماع اللجنة المتساوية الأعضاء يتم ترقية الموظف إلى درجات مختلفة في مدة عمله وتنقسم المدة كما تطرقنا سابقا على :

- ضعيفة ومدتها سنتان ونصف.

- متوسطة مدتها ثلاث سنوات.

- قصوى ومدتها ثلاث سنوات ونصف.

مثال السابق:

الرقم الاستدلالي في الدرجة (02)

أي 45 = 2025,00 x 45 دج

بموجب المراسيم التنفيذية رقم 28/95 المؤرخ في 12 جانفي 1995.

بموجب المراسيم التنفيذية رقم 300/95 المؤرخ في 4 أكتوبر 1995.

### 3.1 تعويض الضرر IN (%25):

نفس المثال السابق (الأجر القاعدي + الدرجة) x 25%

أي: (2025,00 – 20.385,00) x 25% = 5602,05 دج.

### 4.1 تعويض ISAA (%10):

يخص كل العمال بدون استثناء بحسب الثلاثي:

(الأجر القاعدي + الدرجة) x 10%

$$20385,00 + 2025,00 = 2241,00 \times 10\% \text{ دج.}$$

### 5.1 تعويض المنحة الجزافية IFC:

تتعلق هذه المنحة بالرتب فلكل رتبة منحة جزافية خاصة بها.

نفس المثال السابق: الرتبة (10) منحها الجزافية 3100,00 دج وتضاف مباشرة إلى باقي التعويضات.

### 6.1 حساب المبلغ الخام:

ويمثل الأجر القاعدي + الدرجة + كافة التعويضات.

$$(S.BASE + ECH + IND52\% + IND10\% + IFC)$$

المرسوم التنفيذي رقم 28/95 المؤرخ في: 12 جانفي 1995.

$$(20385,00 + 2025,00 + 5602,50 + 2241,00 + 3100,00)$$

$$= 33.353,50 \text{ DA}$$

### 7.1 الاقتطاع من الضمان الاجتماعي: 9 S.S. %:

المبلغ الخام 9% x

$$33.353,50 \times 9\% = 3001,82 \text{ دج}$$

### 8.1 المبلغ الخاضع للضريبة الدخل الإجمالي IRG:

$$3001,82 - 33.353,50 = 30351,68 \text{ دج}$$

إذن: المبالغ الخاضع للضريبة IRG هو 30351,68 دج

ومنه: الضريبة قيمتها: 2605,00 دج

### 9.1 المبلغ الصافي الدفع:

المبلغ الخام (-) الاقتطاع الضمان الاجتماعي - الضريبة IRG = الصافي الدفع

مثال:

$$30351,68 - (2605,00 - 3001,82 - 33.353,50) = 27.746,68 \text{ دج}$$

10.1 وفي حالة وجود أطفال وزوجة تدرج منحهم مباشرة في المبلغ الصافي الدفع ومنحهم هي:

- الزوجة: 800,00 دج

- الطفل: 600,00 دج

المرسوم التنفيذي 300/95 المؤرخ في 04 أكتوبر 1995.

ثانياً : العامل المتعاقدون بعقد غير محدد المدة بالتوقيت الكلي:

مثال:

عامل مهني من الصنف الأول (01).

النقطة الاستدلالية (200) وله 03 سنوات خبرة مهنية.

- الأجر القاعدي: (200 x 45 دج): 9000,00 دج

- تعويض الخبرة المهنية (9000,00 x 1,40% x 3) 378,00 دج

- الراتب الرئيسي 9378,00 دج

- التعويض الجزافي عن الخدمة (9378,00 x 25%) 2344,50 دج

- تعويض دعم نشاطات الإدارة (9378,00 x 10%) 937,80 دج

- علاوة المرد ودية: (9378,00 x 30%) 2813,40 دج

- المنحة الجزافية التعويضية IFC 7700,00 دج

- الراتب الإجمالي الخام 23173,70 دج

- الاقتطاع من الضمان الاجتماعي SS:

23173,70 x 9% = 2085,63 دج

- المبلغ الخاص للضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

23173,70 - 2085,63 = 21088,07 دج

إذن: المبلغ الخاص IRG هو : 21088,07 دج

يعني قيمة الضريبة هي : 1216,00 دج.

- مبلغ صافي الدفع : المبلغ الخام – الاقتطاع الضمان الاجتماعي SS – ضريبة على الدخل الإجمالي IRG

$$\text{أي: } 23173,70 - 2085,63 - 1216,00 = 19872,07 \text{ دج}$$

المرسوم التنفيذي رقم 330/95 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995.

ومنه المبلغ الصافي الدفع هو: NET : 19872,07DA

ثالثا: العمال المتعاقدين بعقد غير محدد المدة بالتوقيت الجزئي

مثال:

عامل مهني من المستوى الأول (الصنف 01: النقطة الاستدلالية 200).

لديه 03 سنوات خبرة مهنية ومتحصل على 20/20 في علاوة المر دودية

1. يحسب الراتب الساعي الإجمالي الخام كالتالي:

- النقطة الاستدلالية (200) وله 03 سنوات خبرة مهنية.

$$\text{- الأجر القاعدي الساعي: } \frac{9000,00 \text{ دج}}{173,33 \text{ دج}} = 51,92 \text{ دج}$$

$$\text{- تعويض الخبرة المهنية (2 x 3 51,92 x 1,40) = 2,18 دج}$$

$$\text{- الراتب الساعي الرئيسي = 54,10 دج}$$

$$\text{- تعويض جزافي عن الخدمة (25% x 54,10) = 13,52 دج}$$

$$\text{- تعويض دعم النشاطات الإدارية (10% x 54,10) = 5,41 دج}$$

$$\text{- علاوة المر دودية بالساعة: (30% x 54,10) = 16,23 دج}$$

$$\text{- المنحة الجزافية التعويضية } \frac{7700,00 \text{ دج}}{173,33 \text{ دج}} = 44,42 \text{ دج}$$

$$\text{- الراتب الساعي الإجمالي الخام = 144881,55 دج}$$

$$\text{إذن: } 133,68 + 14481,55 = 108,33 \text{ x دج}$$

الاقتطاع من الضمان الاجتماعي SS:

$$144481,55 \times 9\% = 1303,33 \text{ دج}$$

- غير خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG: بسبب أن المبلغ أقل من 15000,00 دج.

- صافي الدفع: 14481,55 – 1303,33 = 13178,22 دج NET=

المرسوم التنفيذي رقم 330/95 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995.

### خلاصة الفصل

من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن دراسة ميدانية لدى مراقب المالي و مديرية الإدارة المحلية لولاية مستغانم، تمكنا من معرفة المراقب المالي و مسؤولياته و العناصر المكونة للأجور و معرفة الحسابات الخاصة بهذه الأخيرة والمستعملة من طرف المراقب أثناء أداء وظيفته ، كما تمكنا من استيعاب كيفية حساب الأجور و تسيرها ، و بهذا نكون قد حاولنا ولو بقسط يسير إسقاط دراستنا النظرية لفعالية تدقيق الداخلي في تسير الأجور على ما هو عليه الحال في هذه المديرية ، و ذلك حتى يتسنى لنا اكتساب رؤية أكثر وضوحا لحقيقة الأجور و ما يحيط بها، و ما هو جدير بالذكر أن مكتب المراقب المالي و ميزانية الولاية في المديرية يعمل في إطار مترابط و متكامل مؤديا بذلك الدور المنوط به على أحسن وجه بملاحظة استخدامها للبرامج الحديثة.



تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، و خصوصاً مع كبر حجمها وذلك حفاظاً على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي وهي وظيفة التدقيق الداخلي و كفيل بمراقبة و حماية حقوق هذه المؤسسات من شتى أعمال التلاعب و الإهمال، و تضمن سير عملياتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية و ذلك من خلال الفحص الدائم لها، من حالات الأخطاء و الغش و التزوير، فهذه الوظيفة تعتمد على تنظيم جيد و تقسيم الوظائف و تحديد للمسؤوليات، و على نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية مؤهلة و أدوات رقابية ملائمة .

وأيضاً أن موضوع فعالية تسير الأجور موضوع له درجة كبيرة من الأهمية في الوقت الراهن، بحيث يعتبر محورياً لكل تقدم في المؤسسة. إضافة لما سبق فالسياسة الأجرية كانت دائماً و لا تزال متغيراً مهماً في المؤسسات، مما لها من تأثير واضح على الظواهر الاقتصادية و الاجتماعية و مختلف الفعاليات، فتغير مستوى الأجور يؤدي إلى تغير مداخيل، فالمؤسسة تأخذ سياسة أجرية واضحة و تسعى إلى تحقيق التنمية الشاملة، فلا شك أن مهام المدقق و الرقابة و مراجعة السياسات أجرية يقتضي استخدام أدوات مختلفة من بينها التدقيق الاجتماعي، هذا الأخير الذي سمح لنا من خلال هذه الدراسة بالوقوف على دور الهام الذي يؤديه المدقق في فعالية تسير الأجور.

و من خلال هذه الدراسة عملنا على تقديم هذا المجهود في إطار نظري ذو أبعاد تطبيقية سواء ما يتعلق بالتدقيق أو ما يتعلق بتسير الأجور، و أيضاً تحديد العلاقات الكامنة بين الموضوعين من خلال استخدامات المختلفة، و بالتالي فإنه يشكل قاعدة يمكن العمل من خلالها على مواصلة البحث في هذا المجال خاصة في جانب التطبيقي.

و منه فإن الدراسة التحليلية لفعالية التدقيق في تسير الأجور تفيد في فهم ماهية التدقيق و أهمية تسير الأجور، بالإضافة إلى معرفة الأسس و الإجراءات التي تعتمد في تصميم النظام الأجرى و متطلبات فعالية، و هذا من شأنه أن يسهل فهم تطبيقاته العملية و علاقته النظرية مع التدقيق .

### 1. اختبار صحة الفرضية

استندت الدراسة في مقدمتها على جملة من الفرضيات حاولنا اختبارها و تخرجنا بما يلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبياً نظراً لخضوع المدقق الداخلي للمدير العام مما يكسبه القوة على تدقيق و مراقبة جميع رؤساء المصالح مما يؤدي إلى اكتشاف نقاط الضعف والانحرافات و إعطاء الاقتراحات.

- بالنسبة للفرضية الثانية: فعالية تسير الأجور رهن مدى تحقيقها لأهداف السياسة الأجرية سواء بالنسبة للعمال أو المؤسسة أثبتت صحتها على اعتبار أن فعالية السياسة الأجرية مرتبطة بالتبعية لتبني اهتمامات و رغبات العاملين و التوفيق بينهما و بين مصالح المؤسسة، وهو ما يؤكد المؤشرات المعتمدة لقياس ذلك ، مع أنه يجب الاعتراف بوجود تعارض أو عم تطابق بين أهداف المؤسسات و العمال من المؤسسات الأجرية في بعض الحالات، لكن من المؤكد أنها تلتقي في جوانب عديدة قد نغفلها، كما يجب الاستثمار فيها لأنها قد تكون الضمان لمزيد من الفعالية في تسير الأجور.

- بالنسبة للفرضية الثالثة: فإن عملية التدقيق الداخلي تساهم في تحسين المر دودية المالية للمؤسسة من خلال تطبيقها لمختلف المعايير و القوانين المعمول بها للنظام المحاسبي الجزائري.  
2. نتائج البحث:

تشكلت الفصول التي تضمنتها هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية الرئيسة و التساؤلات الفرعية، ولقد خلصنا من خلال ذلك إلى نتائج التالية :

- مر التدقيق الداخلي بعدة تطورات و عرف بعدة مفاهيم إذن هو علم قائم بذاته.
- التدقيق الداخلي وظيفة تابعة للمديرية العامة من اجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء و الرفع من الأداء.
- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية بهدف حماية ممتلكاتها من السرقة و التلاعب و من الأخطاء المحتملة على مستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.
- يعتبر تسيير الأجور نظام مفتوح تربطه بمختلف التطبيقات علاقة مستمرة تتميز بالأخذ و العطاء و التأثير و التأثر، و على هذا الأساس فإن تبني مدخل الأجور يساهم بإعطاء معنى حقيقي لجزء المالي و غير المالي للأجر، و يستجيب لمبدأ تنوع التعويضات مما شأنه تدعيم فرص النجاح السياسة الأجرية و إعطائها بعدا جوهريا في نجاح المؤسسة، فهو يضمن إندماج السياسة الأجرية بطريقة ملائمة و سليمة مع الإستراتيجية المؤسسة، بحث تدعم تحقيق أهدافها كما تجمع بصورة صحيحة بين حاجات المؤسسة و العمال .
- يعتبر المدقق الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات و القوانين الصادرة من المديرية العامة و مستشار الأول لها .
- يجب يتمتع المدقق الداخلي بجملة من المبادئ و أخلاقيات و الصلاحيات التي حددها القانون له و هو ملزم بتطبيق المعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العتمة للمؤسسة .
- إن رفع من فعالية التسيير الأجور مستقبلا في المؤسسة لا يأتي إلا عبر توفير كل الوسائل المادية و المعنوية و المتابعة الكفيلة لضمان نجاحها . و الذي سيكون مرهون بمدى جدية المؤسسة و المسؤولين في مصلحة و مراقبة التسيير الأجور بصفة مستمرة و منظمة و منسجمة مع التحولات الاقتصادية و الاجتماعية التي تعرفها باقي المتغيرات الأخرى و هذه العمليات لن يكون لها أثر إيجابي إلا من خلال بلورتها في إطار من الآليات المتناسقة و التي تعطي دفعة قوية للأداء التنظيمي.

3. توصيات البحث

- إن المؤسسة تعتبر من التدقيق الداخلي على أنه أحد الأنظمة الرقابية لذا من الأفضل أن تعتمد على نظام التدقيق الداخلي الفعال لما يقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة.
- من أجل الرقي في بالتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر وتحسين ظروف عماها يجب العمل على تطبيق المعايير التطبيق الداخلي الدولية بشكل صحيح.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم.

## قائمة المراجع:

• الكتب:

• باللغة العربية

1. آل علي رضا صاحب أبو حمد، الموسوي سنان كاظم، إدارة لمحات معاصرة، عمان، الأردن، الوراق، 2001.
2. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، 2010.
3. بوتين محمد، مراجعة ومراقبة الحسابات في نظرية إلى تطبيق، الطبعة الثالثة، بن عكنون الجزائر، 2008.
4. جواد شوقي ناجي، إدارة أعمال، منظور كلي، عمان، الأردن، دار الحامد، 2003.
5. حسن راوية، إدارة الموارد البشرية، مصر، دار الجامعية، 2002-2003.
6. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الأردن، دار الورق للنشر و التوزيع، 2006.
7. د هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من ناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الثالثة، الأردن ، دار وائل للنشر، 2006.
8. سلطان محمد سعيد، إدارة الموارد البشرية، إسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 1993.
9. سلمي علي، إدارة الموارد البشرية إستراتيجية، القاهرة، مصر ، دار غريب ، 2002.
10. الصحاف حبيب معجم، إدارة الموارد البشرية و شؤون العاملين، إنجليزي-عربي، بيروت، لبنان، مكتبة لبنان ، 2003.
11. الطيب رفيق، مبادئ التسيير، جزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1994.
12. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريف على حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، مصر، الدار الجامعية ، 2004.
13. عبد الله علي، محاضرات مقياس إدارة الموارد البشرية، السنة الثالثة إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية ، جامعة الجزائر.
14. عبد الوهاب علي، إستراتيجيات التحفيز الفعال، مصر، دار التوزيع و النشر الإسلامية، 2000.
15. عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عوامة أسواق المال (الواقع و المستقبل)، مصر ، الدار الجامعية.
16. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا ، دراسة متقدمة في المحاسبة و المراجعة، مصر ، مكتبة الجامعي الحديث، 2006.
17. ماهر احمد، إدارة الموارد البشرية، مصر، الدار الجامعية، 2004.

18. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي)، مصر، دار المعرفة الجامعية، 2002.
  19. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الجزائر، دار الهدى، 2003.
  20. مرعي محمد مرعي، أسس إدارة الموارد البشرية، النظرية و التطبيق، حلب، سوريا سلسلة ، الرضا للمعلومات، 1999.
  21. منصور محمد منصور، قرارات في التنمية البشرية، الكويت، وكالة المطبوعات، 1976.
  22. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، مصر، الدار الجامعة، 2006.
  23. الهيتي خالد عبد الرحيم، إدارة الموارد البشرية، القاهرة، مصر، دار غريب، 2005.
  24. يوسف محمود الجربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الأردن، مؤسسة الوراق ، 2004.
- باللغة الفرنسية:

1. Cadin Loïc, Gurin Francis, Pigeyre Frédérique, gestion des ressources humaines pratique et éléments de théorie, édition Dunod paris. France.
2. Candau Philip , audit social méthodes et techniques pour un management efficace, édition Vuibert , paris, France, 1986.
3. Donnadiou Gérard, a la rétribution pour une nouvelle approche de rémunération, 1993, 2édition, édition LLAISONS, paris.
4. Emery Yves, Gonin François, Dynamiser les ressources humaines, presse polytechniques et universitaire romande, 1999.

• الأطروحات والمذكرات الجامعية:

1. إبراهيم رباح إبراهيم المدهون ، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصاريف العاملة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين ، 2011.
2. سعاد شدرى معمر، " دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير ، علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس، 2009/2008.
3. عبد الله علي، محاضرات مقياس إدارة الموارد البشرية، السنة الثالثة إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية، جامعة الجزائر
4. لطفي شعابني، "المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين و تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع ادارة اعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003.
5. محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم تسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر ، 2008-2007.
6. نعيم دهمش، عفاف اسحق ابوزر، مداخلة بعنوان: "الضوابط الرقابية و التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس(اقتصاد المعرفة و التنمية الاقتصادية)، كلية والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الاردن، 2005.

• القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01/88، العدد 02 ، الصادر بتاريخ 12/01/1988.
2. المرسوم التنفيذي (414/92)، المؤرخ في 14/11/1992، المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها.

ملخص:

خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة و الإدارة العليا باعتبار أن التدقيق الداخلي هو المرجع الأساسي للمعلومات و البيانات الدقيقة لإتخاذ القرارات السليمة و المناسبة وذلك من خلال التوجيه و الإرشاد الذي يقدمه المدقق الداخلي لمتخذ القرار. كما تواجه المؤسسات عدة خيارات ممكنة في مجال السياسات الأجرية و عليه يجب أن تحدد على أي أساس يمكنها اختيار سياسة الأجرية بطريقة تضمن معها تعظيم فعالية النظام الأجرى لديها.

الكلمات المفتاحية :

التدقيق الداخلي. الأجور. فعالية. الأداء.

Résumer :

L'étude a conclu que l'audit interne contribué a créer la confiance ente les services de l'entreprise et la direction général en compte l'audit interne est le principale référence pour l'information et les données exactes pour prendre des bonnes décisions et appropriée par la direction de l'auditeur et ces conseille du décideur.

Les entreprises son confrontées a plusieurs choix possibles en matières de politiques de rémunérations . Ils doivent déterminer sur qu'elle base pour sélectionner une politique de façon a maximiser l'efficacité du système de rémunération.

**Les mots clés**

Audit interne . Rémunérations . Efficacité. Performance.