

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر

تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة

الداخلية

دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

يوم 2016/05/31 على الساعة 11:00

أستاذة /مساوي مباركة

من إعداد الطالبة :

شوال يمينة

لجنة مناقشة

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذة مساعدة	سليمان عائشة
مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذة مساعدة	قوبع خيرة
مقرر	جامعة مستغانم	أستاذة مساعدة	مساوي مباركة

السنة الجامعية : 2016/2015



الإهداء

تجربتي كانت عظيمة و معانتي كانت صعبة لكن فرحتي جعلت الصعب هين و الأصعب أهون ،
إن الحياة لها نور يأخذ محولنا ينير قلوبنا و لها ذكريات تسجل و تخلد في كل مكان و لها تهدي
لكل إنسان... عبر صفحات دروب الأيام عبر كلمات هذه الأسطر عبر أحرف كلماتها

أهدي ثمرة جهدي إلى التي سمرت عليا الليلي إلى من كلفه الله بالهبة و الوقار...إلى من
جعلت الجنة تحت أقدامها التي لم تدخل عليا بعبها ودخانها التي معها شربك من منبع حنانها
الفياض أبدا لن أتو إلى أروع و أرق و أعظم أم في الوجود " أمي الحبيبة "

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل إفتخار أرجو من الله أن يمد في
عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول إنتظار وستبقى كلماتك نجوما أهدني بها اليوم و في
الغد وإلى الأبد "والدي العزيز"

إلى من ساندني بالكلمة الطيبة و الذي أكن له كل الإحترام و الحب " عمي العزيز بن عودة "
إلى الشموع التي أنارت حياتي إلى أعز ما أملك في الوجود إلى إخوتي " عبد القادر ، مروى ، نجم
الدين أحمد "

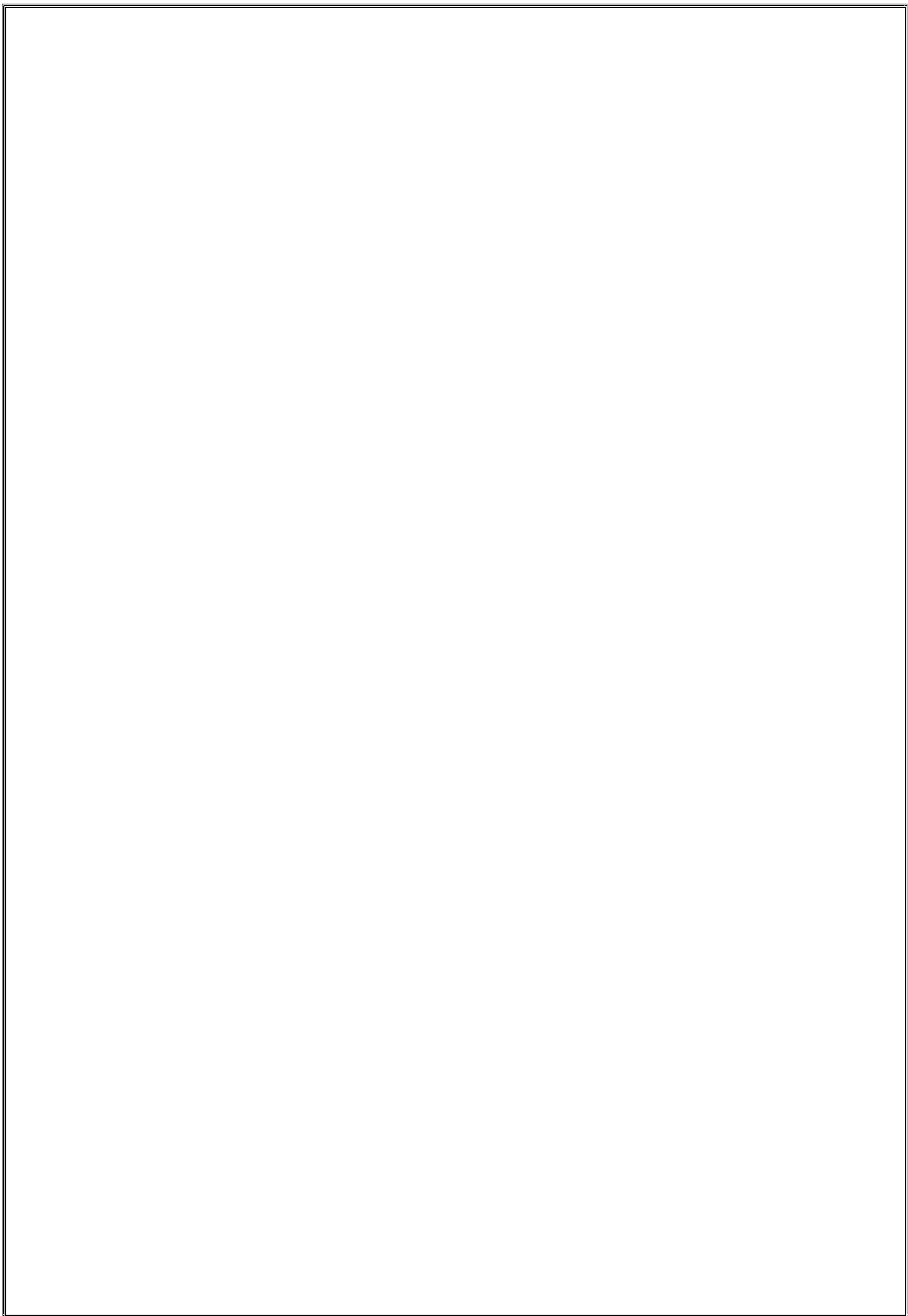
إلى صديقتي " نيهال "

إلى كل صديقاتي اللواتي كانوا معي خلال مشواري الدراسي " سومية ، سارة ، نريهان ، ريمة
، كريمة "

إلى أصدقائي " محي الدين ، أنس ، نور الدين ، بن عيسى "

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع

إلى كل من ساندني بالكلمة الطيبة عائلتي " شوال و كتاج "



الخاتمة:

تمثل المراجعة الداخلية في ذلك النشاط التقييمي المستقل الذي يتم إنشاؤها داخل المؤسسة كخدمة له، و تعتبر المراجعة الداخلية نوعا من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص و تقييم مدى كفاءة و فعالية الإجراءات الرقابية الأخرى بهدف مساعدة الأفراد داخل المؤسسة في أداء مسؤولياتهم بكفاءة من خلال التحليل و التقييم و التوصيات و المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تمت مراجعتها .

و تعتبر المراجعة الداخلية مهمة لإدارة المؤسسة خصوصا بعد كبر حجمها، و تنوع نشاطاتها، وهذا ما أدى إلى ظهور المراجعة الاختبارية، حيث أن المراجع بما لديه من معرفة معمقة بالعمليات يستطيع مساعدة المراجع الخارجي في اختيار وحدات المعاينة، ومدى قبول السجلات و تفسير النواحي النسبية للمراجع الخارجي، كما يعتمد المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج المراجعة من حيث التفصيل أو الإجمال، ومن حيث ما إذا كان يستطيع إتباع الأسلوب الجزئي أو الكامل، وتحديد نطاق عمل المراجع، ويعتمد ذلك على مدى قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

تمثل إجراءات المراجعة الداخلية أسلوبا فعالا، تمكن من تحقيق الأهداف المتعلقة بعملية المراجعة الداخلية في ظل معاييرها، إذ تلمي على المدقق تكوين ملف عمل وتحديد الوسيلة الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء و الغش، و تحديد نقاط القوة و الضعف المتواجدة على مستوى المؤسسة وتقديم النتائج إلى الإدارة العامة من أجل المساعدة في عملية تقييم الرقابة الداخلية، و للمراجعة الداخلية أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها وقائية و نظام معلوماتي يساهم في اتخاذ مختلف القرارات بحيث أنها تعتبر القيمة المضافة لمهام المراجع بالمؤسسة في الحصول على معلومات موثوقة و ذات مصداقية .

و تتمثل الرقابة الداخلية في أنها وظيفة إدارية تهدف إلى تحقيق الأهداف و الخطط الموضوعة مسبقا، وتحديد و قياس الانحراف وتصحيحه.

فعندما يكون نظام الرقابة قوي و فعال ويمكن الاعتماد عليه من خلال قيام المراجع بالحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفتر و السجلات و من هنا يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء تسيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تم التوصل إليها عند التقييم الأولي للنظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة و التي يقدم فيها

اقتراحاته قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

اختبارات الفرضيات

لقد أدى اختبار فرضيات البحث إلى ما يلي :

*تعتبر الفرضية الأولى صحيحة مفادها أنه تمكن أهمية المراجعة الداخلية كونها أداة لتقييم الرقابة الداخلية

*تعتبر الفرضية الثانية صحيحة بطبيعة الحال تعمل على اكتشاف وإبراز نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية .

النتائج النظرية:

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المنظمة بهدف خدمتها عن طريق فحص وتقييم أنشطتها المراجعة الداخلية وظيفة يؤديها موظفون داخل المؤسسة و تتناول فحص إنتقادياً للإجراءات و لسياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و الإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها و سلامة مقوماتها .

النتائج التطبيقية:

*لدى مؤسسة ميناء دائرة للمراجعة الداخلية

*تهتم مؤسسة ميناء بالنواحي الرقابية لمنع كل أشكال الفساد

*يشغل جهاز المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء أفراد ذو كفاءة.

التوصيات و الاقتراحات

على ضوء ما سبق يتم تقديم التوصيات التالية

- توفير العناية بوظيفة المراجعة الداخلية من خلال التأكد من احترام المعايير و الشروط و القواعد التي تظم هذه الوظيفة الحيوية

- مساندة التطورات المرتبطة بهذه الوظيفة عن طريق تكوين المدققين بما يتناسب مع التطور في مجال أهداف ومسؤوليات المراجع الداخلي.

- توفير إجراءات تسيير تساعد المراجع على القيام بمهامه في المؤسسة الاقتصادية.

- توعية عمال المؤسسة الاقتصادية بمغزى عملية المراجعة ، وهذا حتى يتم التجاوب بين العمال والمراجع الداخلي أثناء قيامه بمهامه.

- التنسيق بين وظيفة المراجعة الداخلية وجميع الوظائف المتواجدة على مستوى المؤسسة.

آفاق البحث

تم التطرق في هذا البحث إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، وتمثل آفاق البحث في توضيح دور المراجعة الخارجية في تقييم النظام في المؤسسة الاقتصادية باعتباره تتمتع باستقلالية أكبر مقارنة بالمراجعة الداخلية، كما أن المراجع الخارجي يطلق عليها "العين الجديدة" التي تتميز بها عن المراجع الداخلي، فالمراجع الداخلي قد لا يرى أو يغفل عن بعض الأخطاء لأنه يراها يوميا تحدث، لذا فإنه يألفها ويحتسبها صحيحة، أما المراجع الخارجي، فإنه يلاحظ كل شيء ويظهر له جليا كل ما هو ليس معهودا من الأخطاء.

مقدمة الفصل الثالث:

تعد المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها مباشرة. ويعتمد المراجع في المؤسسة على دليل يحدد الأسس والقواعد التي تنظم عملية المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم، كما يتم تنظيم أيام دراسية حول المراجعة الداخلية لمختلف المؤسسات المينائية على مستوى التراب الوطني من أجل مسايرة التطور والرفع من مستوى أداء المراجعين الداخليين في المؤسسات المينائية. ومن أجل الوقوف على سير عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم، وتأثيرها على اتخاذ القرارات، سيتم القيام بدراسة مراجعة الأجور كمثال تطبيقي لعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة. كما سيتم تسليط الضوء على وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعد ميناء مستغانم جزءاً أساسياً من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري. سوف يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم، أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم، والهيكلة التنظيمية العام لهذه المؤسسة.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزءاً أساسياً من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط⁶⁴

❖ نشأة الميناء

كان ميناء مستغانم خليجاً صخرياً حاداً يمتد بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة، إستخدمه القراصنة لإقتسام الغنائم، سُمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 بـ "مرسى الغنائم". ومن هنا سُميت المدينة "مستغانم". في سنة 1848، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881 انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعاً ذا منفعة عامة.

تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و 1904 انتهت بميلاد أول حوض للميناء.

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941، تم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين

نهاية 1955 وبداية 1959

❖ نشأة مؤسسة ميناء مستغانم

⁶⁴ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات : الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره

مؤسسة ميناء مستغانم هي مؤسسة عمومية إقتصادية / شركة ذات أسهم EPE/ EPM/ Spa أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82- 287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982

في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت

عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى

شركة عمومية إقتصادية / شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة.

لشركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ"، تحمل للسجل التجاري رقم 88.B.01 وتخضع للقانون التجاري و المدني

طبقا للأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 04-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 و المتضمنة

للمصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للمرسوم 101-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 و

المرسوم 119-88 الصادرة بتاريخ 16 ماي 1988 و المرسوم 177-88 الصادرة بتاريخ 28 سبتمبر 1988

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية⁶⁵:

- ✓ استثمار و تطوير ميناء مستغانم .
- ✓ استغلال الآلات و الإنشاءات المينائية.
- ✓ إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية؛
- ✓ إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين؛
- ✓ مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- ✓ مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها؛ القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

بتاريخ 27 فيفري 2008 ، تم رفع رأس مال الشركة إلى 500.000.000 دج.

⁶⁵ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)



مصدر: مؤسسة ميناء مستغانم

❖ الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه

يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و 56° شمالا وخطي طول 00° و 05° شرقا، ويحتوي على⁶⁶:

- كاسرة الأمواج: بطول 1830 م.
- المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م.
- الأحواض: وتتكون من حوضين:
- ✓ الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17 م.
- ✓ الحوض الثاني: بمساحة مائية تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22 م
- الأرصفة: تحوي 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 296 متر خطي مقسمة كما يلي:
- ✓ الرصيف الشمالي الشرقي 117: متر خطي (المحطة 0).
- ✓ الرصيف المغرب 412: متر خطي (المحطة 1، 2، و 3).
- ✓ الرصيف الجديد 217: متر خطي (المحطة الجديدة 8 و 9).

⁶⁶ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

- ✓ الرصيف الإستقلال 270 متر خطي (المحطة 4 و 5).
- ✓ الرصيف الجنوبي الغربي 280 متر خطي (المحطة 6 و 7).
- أرضية التخزين: بمساحة 44.430 م.
- مرأب السيارات: بمساحة 24.000 م.
- مرأب الحاويات: بمساحة 15 000 م وقدرة معالجة 15000 حاوية سنويا
- المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 7 455 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية
- طرق المواصلات: وتتكون من :
- ✓ الطريق الأرضي: 4885 متر خطي
- ✓ السكة الحديدية: 3747 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدني...)
- التسهيلات المينائية
- وتتمثل التسهيلات المينائية في:
- ✓ إرشاد السفن: تؤمنه ل 24 سا 24 / سا مديريّة قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة ورؤقي إرساء .
- ✓ قطر السفن: تُقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة 2 isser ذات قوة 7100 حصان
- الإنشاءات المتخصصة
- وتشمل الإنشاءات المتخصصة:
- ✓ محطة الزيت نفضال: أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م، وهي مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة 4700 طن وقدرة معالجة 30000 طن سنويا من الزيت
- ✓ صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب: أنشأت سنة 1986 على مساحة 4640 م سعتها 30000 طن، وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب / ساعة لكل منهما

✓ صومعة السكر : أنشأت سنة 1971 على مساحة 5 697م من طرف شركة التسيير و التوزيع الغذائي أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16 000 طن من السكر غير الموضب و قدلاة العبور إلى 150000 طن سنويا⁶⁷ .

■ تحديات الميناء

يواجه الميناء عدة تحديات تتمثل في:

-محدودية عمق الأرصفة ب 8,22 م.

-عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1) طول الأرصفة ومساحة العبور و التخزين 03- 05- 2014

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1.296م	1.500م	204م-	44.430م ²	200.000م ²	155.5702م

المصدر : خلية المراجعة ،مؤسسة ميناء مستغانم.

- غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010-2014)
- مشكل التزاوج بين النشاط التجاري و الصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 منه خارج الولاية) مما أدى إلى تعطيل أربعة (04) محطات إرساء من جملة عشرة (10) .

■ الانعكاسات السلبية: وتتمثل في

- طول المكوث المؤدي أحيانا إلى مهل للشحن و التفرغ.
- تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن إضافية .
- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل.

⁶⁷ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

- اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري.

■ مشاريع مستقبلية :

هناك عدة مشاريع مستقبلية و هي كالآتي :

✓ مشروع مرأب الحريق⁶⁸ : هو مركز لعبور المواد الخطيرة يسمح بمعالجة:

-المواد السائلة القابلة للالتهاب؛

-المواد الصلبة القابلة للالتهاب؛

-المواد المحرقة (الملهبة) ؛

-المواد السامة؛

-المواد المذيبة (الآكلة)؛

-مواد خطيرة أخرى؛

✓ أهداف مشروع مرأب الحريق :وتتمثل في

-تأمين أحسن الظروف لعبور المواد الخطيرة؛

-اجتلاب تجارة البضائع المختلفة⁶⁹ .

✓ تمويل المشروع :إنتهت مرحلة دراسة المشروع في سنة 2005 ، وستنطلق عملية إنجازها فور المصادقة

على القرار المتعلق بالتعيين الجديد لحدود أملاك الدولة المينائية بحيث تتحمل مؤسسة الميناء كلفة الإنجاز كاملة.

✓ مشروع محطة بحرية :هو عبارة عن خط بحري للمسافرين.

⁶⁸ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

⁶⁹ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

- أهداف مشروع محطة بحرية: إفتتاح خطّ بحري للمسافرين بين ميناء مستغانم وجنوب إسبانيا و(أو) جنوب فرنسا.
- تمويل مشروع محطة بحرية: أنجزت دراسة للمشروع في سنة 2004 من طرف مختبر الدراسات البحرية، وسيُشرع في إنجازها فور ترحيل قوارب الصيد البحري نحو مينائي الصيد صلامندر وسيدي لخضر بحيث يتم تمويل عملية إنجازها إما كاملا من طرف مؤسسة الميناء وإما في إطار شراكة.
- ✓ مشروع الحوض الثالث: عُهد بدراسة المشروع إلى مختبر الدراسات البحرية واکتملت في سنة 1998 باختبار حول نموذج مصغر حيث سيتم إنشاء هذا المشروع في نطاق الإمتداد الطبيعي للموقع الحالي للميناء ضمن ثلاثة مراحل. سُجّلت هذه الدراسة في إطار مقارنة عامة لبحث مختلف الخيارات الممكنة لتهيئة موانئ الغرب الجزائري من أجل مواجهة العجز المتوقع للقدرات المينائية فيما بين 2010 و2015
- يسمح هذا المشروع بزيادة حجم التبادل التجاري ب 1,5 مليون طن كنتيجة مباشرة لتجنب تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى ذات الأرصفة العميقة (< 8.22م) من جهة وبناء منشآت تخزين متخصصة للمواد غير المواضبة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: أهداف مؤسسة ميناء مستغانم

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدّة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر؛

- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية) ؛

- كون الأذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين؛

- تسيير أملاك الدولة؛

- تسيير الإستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛

- إستغلال الوسائل والتجهيزات المينائية؛

- تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتجديد البنيات الفوقية للميناء؛
- إصدار برنامج أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛
- تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو... الخ؛
- تنفيذ كل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الإجتماعي⁷⁰.

المطلب الثالث: مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

تتميز مؤسسة ميناء مستغانم ب:

- موقع جيو استراتيجي هام ؛
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية؛
- محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة ؛
- إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمر وناقلات الزيت؛
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛
- حماية جيدة للبضائع ؛
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني؛
- إدارات وعمال مهنيون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ؛
- ساعات عمل متواصل سا 24/24 سا و 7 أيام /أيام⁷¹.

⁷⁰ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

⁷¹ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم:

■ **المديرية العامة**

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم. وتتكون من:

- **رئيس مدير عام** : هو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة و المسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.
- **مساعد مدير عام** : ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.
- **مساعد الأمن الداخلي** : وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الحرم المؤسساتي ومعاونيه يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية وتصدي لكل الأخطار المحتملة.
- **مكتب التنسيق العام** : وهو الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن والسكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب⁷².
- **خلية المراجعة** : هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد من احترام إجراءات التسيير، وكذلك مراجعة وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة⁷³.

■ **مديرية الموارد البشرية**

تتم مديرية الموارد البشرية بتنظيم وتنسيق ومراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة. تتكون هذه المديرية من الفروع التالية:

⁷² من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

⁷³ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

- **قسم المستخدمين والتكوين:** يقوم هذا القسم بالإشراف ومراقبة تطبيق سياسة المؤسسة في إطار تسيير المستخدمين، كما يقوم بإعداد برامج التكوين والحرص على تطبيقها، بالإضافة إلى مشاركته في إعداد الميزانية في إطار مصاريف المستخدمين. ويتكون من المصالح التالية:
- **مصلحة المستخدمين والتكوين:** تهتم هذه المصلحة بإعداد القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين، كما تسهر على تطبيق إجراءات التوظيف، وتصنيف المستخدمين، وتقوم بإعداد وتنظيم برامج التكوين و السهر على تطبيقها.
- **مصلحة الأجور والتكاليف:** وهي المصلحة التي تشرف على دفع أجور المستخدمين وتكاليف العمل من منح ومكافئات نظير العمل الذي يقوم بها العامل خلال الشهر الواحد وطوال مدة تواجده في المؤسسة، و الاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها المؤسسة.
- **المصلحة الاجتماعية:** تهتم هذه المصلحة بملفات حوادث العمل، التوقف عن العمل بسبب المرض، تعويضات المصاريف الطبية، وطب العمل.
- **قسم الوسائل العامة:** يهتم قسم الوسائل العامة بتسيير الوسائل العامة، ويتكون من مصلحتين:
- **مصلحة الوسائل العامة:** وهي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات المساعدة على تنفيذ العمل وقطاع غيار مختلف المركبات وقطاع الغيار الخاص بالقاطرة ومختلف العتاد من (كومبيوتر، الآلات نسخ مكاتب، كراسي) بالإضافة إلى مستلزمات المكتب من أقلام وأوراق... الخ⁷⁴.
- كما تشرف مباشرة على جميع المهام التي يقوم بها أعوان المؤسسة أثناء تنفيذ أعمالهم في المهام الخاصة بداخل وخارج الوطن.
- **مصلحة تسيير المخزون:** تقوم مصلحة تسيير المخزون بتسيير المخزون، وتقوم بعملية جرد لهذه المخزونات.
- **قسم الشؤون الاجتماعية:** يهتم قسم الشؤون الاجتماعية بتسيير الأنشطة الاجتماعية و الثقافية في المؤسسة ويتكون من مصلحين:
- **مصلحة الخدمات الاجتماعية:** وهي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد

- تصبيه سواء كانت حوادث عمل أو أمراض مهنية و استفادته من منح وتعويضات أثناء كامل مدة العجز أو المرض ومن جميع التأمينات الإجتماعية مثل المنح المدرسية، فترة الأمومة بالنسبة للنساء... الخ.
- **مصلحة النشاط الرياضي والثقافي** : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تتم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال كمكافأة لهم على الجهود المبذولة طوال السنة وتمثل في برجة رحلات سياحية خلال الأعياد المتسمية والموسم الإصطيافي.
- أما الأنشطة الرياضية فتتمثل في برجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الإقتصادية الأخرى لتوحيد العمال وإشعارهم بروح التضامن والإخاء فيما بينهم⁷⁵.

■ مديرية المالية والمحاسبة :

- وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمساك الدفاتر التجارية المبينة للنشاط التجاري، وتتكون من:
- **قسم المحاسبة** : يشرف قسم المحاسبة على جميع العمليات الحسابية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين:
- **مصلحة المحاسبة العامة** : تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- **مصلحة المحاسبة التحليلية** : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على تحليل جميع التكاليف.
- **قسم المالية** : يشرف قسم المالية على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين:
- **المصلحة المالية** : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على متابعة الأوضاع المالية للمؤسسة.
- **مصلحة التحصيلات** : وتقوم بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين أو الإلتزامات تجاه المؤسسة مع تحديد هؤلاء المتعاملين (الزبائن) باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم .
- **مديرية الإستثمار التجاري**

⁷⁵ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

وتقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، والتخزين)؛
- تسيير أملاك الدولة المينائية ؛
- تسيير الإنشاءات المتخصصة؛
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة. وتتفرع هذه المديرية إلى:

✓ **قسم الشحن والتفريغ:** تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين، ويتكون من ثلاثة مصالح:

- **مصلحة الشحن والتفريغ:** هي المصلحة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفأ الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو، وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة، كما تتطلب آلات ورافعات لتنفيذ العمل المنشود. وعملية الشحن والتفريغ هي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كونها تمثل مجموعة السلع والبضائع التي يتطلب شحنها وتفريغها بدل الكثير من العناية والصرامة والاحتراس أثناء العملية. كما تتميز بتنوع مصدرها كونها بضاعة خطيرة أو سريعة التلف أو باهظة الثمن.
- **مصلحة التخزين:** تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم، كما تسهر على الإستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين، وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير.
- **مصلحة الحاويات:** وهي المصلحة المختصة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء، ومعرفة محتوياتها وفرزها⁷⁶.

- **القسم التجاري:** ينظم مهام مصلحة الفواتير، الأملاك والإنشاءات المتخصصة، يسهر على ترجمة وتطبيق سلم الأثمان المعمول به ، وينقسم إلى مصلحتين:

- **مصلحة الفوترة وأملاك الدولة:** هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة ومكلفة بمتابعة دخول السفن، إنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها.

○ **مصلحة الإحصائيات:** تقوم بإعداد الدوريات الإحصائية.

- **خلايا مديرية الإستثمار التجاري:** تضم مديرية الإستثمار التجاري الخلايا التالية:

- **خلية الدراسات والتخطيط:** وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية و سنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر مع إحصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على

⁷⁶ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة و مقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد، وتوضح المخططات وضعية السنة المقبلة و تحدد فيها الأهداف والأرقام التي تهدف المؤسسة للوصول إليها وهذا عن طريق وضع احتمالات تقريبية.

○ **خلية التسويق:** وهي الخلية التي يتمحور دورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيو استراتيجي بمنطقة الغرب الجزائري كونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري، وما يوفره من امتيازات تجعله الميناء الأمثل لعملية التصدير و الاستيراد. وتتمثل هذه الامتيازات في الموقع الجغرافي، التسهيلات الإدارية، التحفظات الجمركية، انخفاض نفقات الشحن والتفريغ، وسائل العمل المتطورة، أماكن تخزين واسعة. وهي الشروط التي تجلب دراسة برامج الإستيراد للمتعاملين المينائيين.

○ **خلية المنازعات:** وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل، فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع المؤسسة بالتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو على أي أشكال من شأنه أن يؤثر على صحة التعاملات التجارية.

كما يمكن أن يكون النزاع بين المؤسسة وأحد العمال وهو النزاع الذي يندرج ضمن إطار نزاعات العمال الفردية كارتكاب العامل لخطأ من الدرجة الثالثة استلزم قطع علاقة العمل (أي فصله)، لذا يلتزم هذا العامل بالدفاع عن حقوقه والدخول مع المؤسسة في نزاع يتولى النظر فيه المحكمة الإجتماعية.

كما يمكن أن يكون النزاع جماعي وهو ما يعرف بنزاعات العمل الجماعية، حيث يدخل جميع العمال في نزاع مع المؤسسة ممثلين في ممثلهم النقابي نتيجة رفض صاحب العمل (المؤسسة) تنفيذ الإلتزام مثلا (الزيادة في الأجر)⁷⁷.

■ مديرية قيادة الميناء

وتقوم بتأمين حركة الملاحة (دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها إلى آخر) ، وتأمين الحدود المينائية ، وتتكون من قسمين:

⁷⁷ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

- **قسم الملاحة:** ويشرف مباشرة على جميع البحارة النائبين لها والملزومون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسؤوليهم المباشرين، ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن لهؤلاء البحارة أن يتولى مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع بتنوع مؤهلات كل بحار على حدة ويتكون من:
 - **محطة القاطرة:** وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنيطة بها أو أثناء العودة من تنفيذ هذه المهام . حيث لا يجوز بل يمنع منعاً باتاً على أي سفينة أخرى مهما كان نوعها أن تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق يحول عليها تنفيذ أعمالها بطريقة سليمة.
 - **محطة سفينة الإرشاد:** وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة إرشاد المخصصة لنقل أثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند إدخال السفن أو إخراجها من الميناء، باعتباره المسؤول الأول على عملية إدخال وإخراج السفن وبدونه لا يمكن أن تتم العملية.
- **قسم الأمن:** ويختص في حفظ الأمن من كل الأخطار التي من شأنها أن تشكل تهديداً مباشراً على حياة العمال، وحفظ الصحة وذلك بالحرص على نظافة المحيط المخصص للعمل، وتفادي بذلك كل أنواع الأمراض التي يصاب بها العامل أثناء توليه العمل. ويتفرع هذا القسم إلى:
 - **قسم ضابط الميناء:** ويشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الإتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة (حجم السفينة، طولها،) لكي ينسق تحديد الرصيف الخاص بالتوقف.
 - **قسم حراس الميناء:** وتتمثل مهامه في حراسة الميناء⁷⁸.
- **مديرية الأشغال والصيانة**

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل و المتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء الهياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد السلامة للعمال.

⁷⁸ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

أما الصيانة يقصد بها أن المؤسسة تمتلك عتاد وآلات تساعد على تنفيذ العمل بصفة منتظمة وسريعة، وعليه فإن هذه الآلات قد تحتاج إلى عملية إصلاح في حالة تعرضها لعطب، فيقوم عمال مؤهلون بعملية الإصلاح لتلك الآلات. تتكون هذه المديرية من:

- **قسم الصيانة:** يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة حفظ وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة إلى استبدال المعدات وقطع الغيار، ويتكون من مصلحتين:
- **مصلحة الصيانة:** وهي المسؤولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموقف السيارات، والمعدات الميكانيكية.
- **مصلحة العتاد:** تهتم مصلحة العتاد بتنظيم عمل مشغلي الآلات، وتوفير ومراقبة معدات المناولة.
- **قسم الأشغال:** يهتم قسم الأشغال بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة، ويتكون من مصلحة الأشغال والصيانة.
- **مصلحة الأشغال والصيانة:** تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة⁷⁹.

المبحث الثاني: دراسة مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

يقوم المراجع الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بعملية مراجعة الأجور بالإعتماد على مجموعة من الشروط التي تسمح بتنفيذ هذه العملية من أجل الحصول على رأي فني ومحيد ومستقل حول مدى تطبيق الإجراءات المتعلقة بنظام الأجور والتأكد من أن التكاليف العائدة لمستخدمي المؤسسة لكل دورة من الدورات المحاسبية مسجلة كما يجب.

ومن أجل القيام بهذه العملية سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى إجراءات مراجعة الأجور، تقييم عملية مراجعة الأجور، والتوصيات والإقتراحات المتعلقة بنظام الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

المطلب الأول: إجراءات مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

يعتمد المراجع الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الإجراءات التي من خلالها يقوم بمراجعة أجور المستخدمين في المؤسسة.

⁷⁹ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

❖ تحديد أهداف عملية المراجعة

من أجل القيام بعملية مراجعة الأجور، يتم تحديد الأهداف المتعلقة بهذه العملية و التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف أي عدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي آن واحد؛
- ✓ التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين؛
- ✓ التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية؛
- ✓ التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين؛
- ✓ التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الإسناد، التجمع والتمركز⁸⁰.

❖ مقاييس عملية مراجعة الأجور

تتم مراجعة الأجور المستخدمين بالإعتماد على مجموعة من المقاييس تتمثل فيما يلي:

✓ قانون العمل

من أجل القيام بعملية مراجعة الأجور لابد من الإعتماد على قانون العمل، حيث توجد إتفاقيات جماعية

تتضمن مجموع شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة أو عدة فئات مهنية، وفي هذا الصدد سيتم ذكر المادة

و114 120 من قانون العمل

- تنص المادة 114 من قانون العمل على الإتفاقية الجماعية إتفاق مدون يتضمن مجموع شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة أو عدة فئات مهنية.

الإتفاق الجماعي اتفاق مدون يعالج عنصرا معينا أو عدة عناصر محددة من مجموع شروط التشغيل والعمل بالنسبة لفئة أو عدة فئات اجتماعية أو مهنية، ويمكن أن يشكل ملحقا للإتفاقية الجماعية.

تبرم الإتفاقيات والإتفاقات الجماعية ضمن نفس الهيئة المستخدمة بين المستخدم والممثلين النقابيين للعمال.

كما تبرم بين مجموعة مستخدمين أو منظمة أو عدة منظمات نقابية تمثيلية للعمال من جهة أخرى.

⁸⁰ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

- تحدد تمثيلية الأطراف في التفاوض طبقا للشروط المنصوص عليها في القانون
- تنص المادة 120 من قانون العمل على: "تعالج الإتفاقيات الجماعية التي تبرم حسب الشروط التي يحددها القانون، شروط التشغيل والعمل" ويمكنها أن تعالج خصوصا العناصر التالية⁸¹:
- .التصنيف المهني،
- .مقاييس العمل، بما فيها ساعات العمل وتوزيعها،
- .الأجور الأساسية الدنيا المطابقة،
- .التعويضات المرتبطة بالأقدمية والساعات الإضافية وظروف العمل، بما فيها تعويض المنطقة،
- .المكافآت المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل،
- .كيفية مكافأة فئات العمل المعنيين على المردود،
- .تحديد النفقات المصرفية،
- .فترة التجريب والإشعار المسبق،
- .مدة العمل الفعلي التي تتضمن مناصب العمل ذات التبعات الصعبة أو التي تتضمن فترات التوقف عن النشاط،
- .التغيبات الخاصة،
- .إجراءات المصالحة في حالة وقوع نزاع جماعي في العمل،
- .الحد الأدنى من الخدمة في حالة الإضراب،
- .ممارسة الحق النقابي،
- .مدة الاتفاقية وكيفية تمديدتها أو مراجعتها أو نقضها.

⁸¹ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

✓ فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة⁸²

يتم فحص الهيكل التنظيمي من أجل التأكد أن الأجور المدفوعة تناسب مناصب عمل موجودة فعلا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

✓ إستمارة المراجعة الداخلية

يتم القيام بملا إستمارة المراجعة الداخلية التي تتعلق بمجموعة من الأسئلة الخاصة بأهداف عملية مراجعة أجور المستخدمين تمثل الإجابة " نعم " نقاط القوة، تمثل الإجابة " لا " نقاط الضعف، كما يتم تسجيل جميع الملاحظات المتعلقة بهذه العملية.

و من أجل القيام هذه العملية و التي تمت على مستوى إدارة الموارد البشرية والتكوين والوسائل، ومختلف الأقسام والمصالح التابعة لها، وكذا على مستوى إدارة المالية والمحاسبة.

○ التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف

من أجل القيام بمراجعة الأجور، لا بد من التأكد من تقسيم العمل، وعدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي آن واحد، والجدول التالي يلخص الوظائف والمستخدمين المعنيين بهذه الوظائف

الجدول رقم (3-2) يوضح الوظائف و المستخدمين المعنيين بها 2014/04/14

المستخدمين المعنيين						الوظائف
مديرية المالية و المحاسبية	مصلحة المستخدمين	مصلحة الأجور	قسم المستخدمين و التكوين	إدارة الموارد البشرية و التكوين و الوسائل	الإدارة العامة	
					X	الموافقة على دخول و خروج المستخدمين
					X	تحديد مستويات الأجور

⁸² من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

					X	ترخيص أقساط التأمين
	X					تحديث الملف الدائم
			X			الموافقة على ساعات المداومة
	X					إعداد الأجور
		X				التحقق من الحسابات
				X		الموافقة النهائية على الأجور بعد إعدادها
		X				إعداد كشوف الأجور
	X					توزيع الأجور .
X				X	X	أمر تحويلات الأجور.
X						مقارنة البنك بين الحساب البنكي و الأجر .
		X				مركزية الأجور
	X					تحديد الملفات الفردية للمستخدمين.
		X				مقارنة دورية بين يومية الاجور مع الملفات الفردية
					X	ترخيص التسبيقات .

المصدر: من إعداد الطالبة الباحثة إستنادا إلى دليل إجراءات المراجعة لمؤسسة ميناء مستغانم

○ التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

يتم التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الإجابة على الأسئلة التي يلخصها

الجدول التالي

الجدول رقم (3-3): يوضح التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين 12/04/2014

الأجوبة		الأسئلة	
الملاحظات	لا	نعم	
			1- هل الأجر محددة في الحساب بنكي معين ؟
تتم من طرف المديرية المالية و المحاسبة		X	- إذا نعم، هل تصفية هذا الحساب يتم فحصه بصورة منتظمة من طرف شخص مستقل من إعداد الأجر ؟
		X	2- هل توجد قائمة ل :
-تتم من طرف المديرية المالية و المحاسبة		X	- مختلف القطاعات الأجر (النظام الاجتماعي)
		X	- المنح و غيرها من المزايا الممنوحة للمستخدمين ؟
		X	- إذا نعم ، هذه القوائم تحدد وتيرة دفع المنح ؟
		X	- هل تستخدم لتمويل تكاليف ذات الصلة ؟
		X	3- إذا تم إدخال هذه المعطيات في ملف دائم بالإعتماد على الإعلام الآلي ، فهل يتم تحديث الملف بنظام ؟
		X	4- هل يتم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام ؟
	X		5- هل اليومية الإجمالية للأجر هي متقاربة مع الشهر السابق ، و هل الفارق تم شرحه ؟
تتم من طرف المديرية المالية و المحاسبة		X	6- هل يتم تسجيل كل التغيرات التي تتم على مستوى الأجر ؟
	X		7- المعلومات الضرورية لحساب العطل مدفوعة الأجر تبقى
			- لفترة سابقة .
-تتم من طرف مصلحة المستخدمين			- لفترة جارية
	X		هل يتم طلبها من قبل مصلحة الأجر
-تتم من طرف مصلحة المستخدمين	X		8- هل تملك مصلحة الأجر الوسائل من أجل فحص
			- الغيابات ؟
			- انعكاساتها على الأجر ؟

المصدر : من إعداد الطالبة الباحثة، إستنادا إلى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم

○ التأكد من أن التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية يتم التأكد من حقيقة التكاليف و الإيرادات

المتعلقة بالمستخدمين من خلال الإجابة على الأسئلة الظاهرة في الجدول التالي

الجدول (3-4) : حقيقة التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين 2014/04/12

الأجوبة		الأسئلة
نعم	لا	الملاحظات
		هل يتضمن ملف كل عامل :
X		-صورة شمسية؟
X		-نموذج التوقيع ؟
X		-الحالة الإجتماعية ؟
X		-تاريخ الإلتزام؟
X		-تفاصيل الأجر و الإقتطاعات؟
X		-عقد العمل ؟
		2-هل تخضع العمليات التالية لإذن من مسؤول
X		-توظيف
X		-إنهاء علاقة العمل؟
X		-تغيير في الأجر ؟
X		-منحة القرض؟
		3-هل يتم مقارنة البيانات الدائمة للملف المعلوماتي بانتظام مع الملف الفردي؟
X		
		4-هل هناك حماية من الوصول إلى ملفات المستخدمين :
		-مسؤول في الإدارة العامة
		-المصلحة المكلفة بشؤون الإجتماعية (رئيس اللجنة المشاركة)

المصدر : من إعداد الطالبة الباحثة، إستنادا إلى دليل إجراءات المراجعة لمؤسسة ميناء مستغانم التأكيد من صحة

تقييم الإيرادات و التكاليف المتعلقة بالمستخدمين

يتم التأكيد من صحة تقييم التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الإجابة على الأسئلة التي يلخصها

الجدول التالي :

الجدول رقم(3-5): صحة تقييم الإيرادات و التكاليف المتعلقة بالمستخدمين 2014/04/12

الأجوبة		الأسئلة
نعم	لا	الملاحظة
X		1-هل تخضع كشوف الاجور لمراقبة مستقلة ،على الأقل عن طريق العينة للتحقق من أن الأسس و المعدلات و العمليات الحسابية المستخدمة صحيحة ؟
X		2-التكاليف المستحقة بالأجور هل هي قواعد متقاربة بصورة منتظمة؟
X		3-تغطية التكاليف المستحقة على الأجور هل هي متقاربة مع التكاليف الفعلية ؟
		4-إذا كانت هناك مقارنة تتم عن طريق الحاسوب ،فهل الفروقات غير عادية المكتشفة تخضع للبحث والتصحيح ؟
		-تتم من طرف مديرية الموارد البشرية و مصلحة المستخدمين و التكوين
		-تتم من طرف مديرية المالية و المحاسبة
		-تتم من طرف مديرية المالية و المحاسبة
		-الحاسوب غير مبرمج للقيام بهذه الوظيفة

المصدر: من إعداد الطالبة الباحثة، إستنادا إلى دليل إجراءات المرجعة لمؤسسة ميناء مستغانم ،

- التأكد من أن التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الإسناد ، التجمع و التمركز
- يتم التأكد من أن التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الإسناد ،التجمع ،و التمركز من خلال الإجابة على الأسئلة التي يلخصها الجدول التالي :

الجدول (3-6): إسناد، تجمع، وتمركز التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين 2014/04/12

الاجوبة		الأسئلة
نعم	لا	الملاحظات
		1-هل إسناد التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالأجور خاضعة لرقابة مستقلة
		2-تستند هذه الرقابة إلى :
X		-المحاسبة العامة ؟
X		-المحاسبة التحليلية ؟
		-التكاليف المرتبطة بالأجور ،هل هي متقاربة الأسس دوريا؟
		3-هل تجميع يومية الأجور خاضعة لرقابة بشكل دوري ؟
		4-هل يتم استحداث الدفاتر التالية :
X		-دفتر الاجور ؟
X		-دفتر دخول و خروج المستخدمين ؟
X		-دفتر اليد العاملة الاجنبية ؟
		-دفتر العطل ؟
		5- إذا توجد رقابة عن طريق الحاسوب ،هل الأخطاء المكتشفة تخضع إلى فحص و معالجة

المصدر من إعداد الطالبة الباحثة، إستنادا إلى دليل إجراءات المراجعة لمؤسسة ميناء مستغانم

○ التأكد من صحة المعلومات

بعد القيام بمأى إستمارة مراجعة الأجرور، تم التأكد من مدى صحة المعلومات وذلك عن طريق الفحص والتحرري ميدانيا على مستوى كل من الإدارة العامة، إدارة الموارد البشرية والوسائل والتكوين ومختلف الأقسام ولمصالح التابعة لها، و إدارة المالية والمحاسبة، وهذا من أجل ضمان والتأكد من مصداقية المعلومات وتقييم إجراءات نظام الأجرور المعمول بها على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الثاني: تقييم عملية مراجعة الأجرور في مؤسسة ميناء مستغانم

بعد القيام بإجراءات عملية مراجعة الأجرور ، تم التوصل إلى نقاط القوة ونقاط الضعف المتواجدة على

مستوى نظام الرقابة الداخلية.

❖ تحديد نقاط القوة

تم تحديد نقاط القوة بالنسبة لأهداف عملية المراجعة على النحو التالي:

✓ بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف

هناك فصل كاف بين الوظائف التالية:

- الموافقة على دخول وخروج المستخدمين؛

- تحديد مستويات الأجرور؛

- ترخيص أقساط التأمين؛

- تحديث الملف الدائم؛

- الموافقة على ساعات العمل؛

- إعداد كشوف الأجور؛

- التحقق من الحسابات؛

- الموافقة النهائية على جدول الأجور بعد إعدادها؛

- توزيع كشوف الأجور؛

- أمر تحويلات الأجور؛

- مقارنة البنك بين حساب بنكي والأجر؛

- مركزية الأجور؛

- تحديد الملفات الفردية للمستخدمين؛

- مقارنة دورية بين يومية الأجور مع الملفات الفردية.

✓ بالنسبة لتسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

- هناك قائمة تتضمن العناصر التالية:

- مختلف اقتطاعات الأجور (النظام الاجتماعي)
- المنح وغيرها من المزايا الممنوحة للمستخدمين

هذه القوائم تحدد وتيرة دفع المنح وتستخدم لتمويل التكاليف ذات الصلة.

- يتم إدخال هذه البيانات في ملف دائم بالإعتماد على الإعلام الآلي ويتم تحديثها بانتظام؛

- تتم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام؛

- يتم التأكد أن كل الهياكل المعنية بالإدارة وشؤون المستخدمين تضمن تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بالأجور.

✓ بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-هناك ملف لكل عامل يتضمن ما يلي:

- صورة شمسية.
- نموذج التوقيع.
- الحالة الاجتماعية.
- تاريخ الإلتزام.
- عقد العمل .
- العمليات التالية تخضع لإذن من مسؤول في الإدارة العامة:
- توظيف
- إنهاء علاقة العمل
- تغيير في الأجور .
- توجد حماية لملفات العمال اليدوية؛
- تغيير على الملفات الأجور المستخدمة لإعداد كشوف الأجور، يتم الموافقة عليها من طرف مسؤول من قسم المستخدمين؛
- التوفيق بين ساعات العمل المدفوعة الأجر لإجمالي عدد ساعات المداومة؛
- عند تغيير الحساب البنكي للمستخدمين، يتم طلب تقديم وثيقة من البنك تثبت رقم الحساب الجديد.

✓ بالنسبة إلى تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين

- التكاليف المتعلقة بالأجور هي قواعد متقاربة بصورة منتظمة؛
- يتم مقارنة تغطية التكاليف المستحقة على الأجور مع التكاليف الفعلية.
- ✓ بالنسبة إلى إسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين
- إسناد التكاليف والإيرادات تتم من طرف محافظ الحسابات (رقابة خارجية)؛
- تستند هذه الرقابة إلى المحاسبة العامة وإلى المحاسبة التحليلية؛
- رقابة تجميع يومية الأجور تتم بشكل دوري؛
- توجد الدفاتر القانونية التالية:

- دفتر الأجور،
- دفتر دخول وخروج المستخدمين،
- دفتر العطل السنوية،
- سجل طب وسلامة العمل،
- سجل حوادث العمل .

❖ تحديد نقاط الضعف

يتم تحديد نقاط الضعف بالنسبة إلى أهداف عملية المراجعة على النحو التالي:

✓ بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-المعلومات اللازمة لحساب العطل مدفوعة الأجر متبقية:

○ لفترة سابقة .

○ لفترة جارية .

○ ليست مطلوبة من قبل مصلحة الأجور.

○ مصلحة الأجور لا تملك وسائل فحص لمعرفة الغيابات.

✓ بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

○ البيانات الدائمة للملف الآلي ليست متقاربة بانتظام مع الملف الفردي.

○ الملف الآلي للمستخدمين غير محمي عن طريق إنشاء كلمات سر.

○ هناك دفع أجور مقابلة لعدد من مناصب العمل خارج الهيكل التنظيمي للمؤسسة وخارج الإنتاج، (حوالي

34منصب عمل).

✓ بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

○ كشوف الأجور لا تخضع لرقابة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة، للتحقق من أن الأسس والمعدلات

والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة.

✓ بالنسبة إلى إسناد، تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

○ لم يتم اختيار برمجيات بشكل دوري لتحسين الرقابة على تجميع يومية الأجور.

- لم يتم القيام على الرقابة السابقة المعالجة عن طريق الإعلام الآلي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.
- ✓ ساعات العمل الإضافية

بالنسبة إلى ثلاثة الفصول الثلاثة الأولى لعام 2015 ، هناك حجم كبير من الساعات الإضافية التي تقابل حجم كبير من أيام عطل مدفوعة الأجر كما يلي:

- مجموع 56815 ساعة إضافية بمبلغ 11.054.691,68 دج
- بالنسبة إلى الموظفين الدائمين :مجموع 5.597 يوم
- بالنسبة إلى الموظفين غير دائمين :مجموع 30.426 يوم بدون أجر
- مجموع 4125 يوم المقابلة للحصول على تعويض نقدي يقدر ب 2.158.481,00 دج.

المطلب الثالث: التوصيات والاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور

بعد القيام بتقييم عملية مراجعة الأجور واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف تم التوصل إلى التوصيات والاقتراحات التالية:

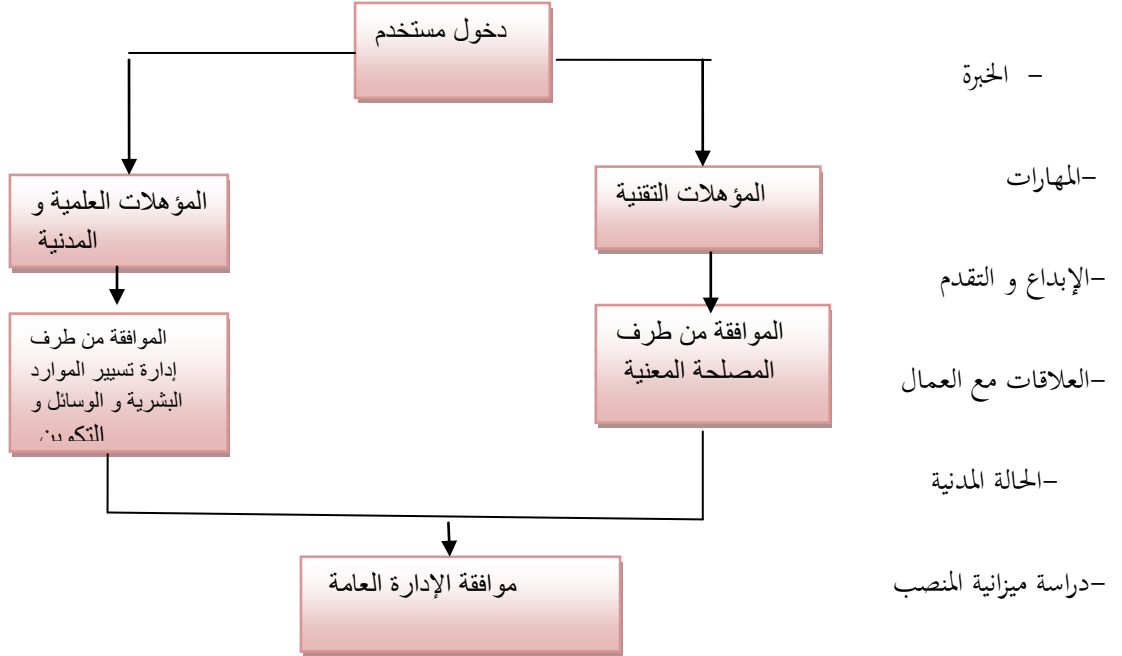
❖ بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف

من المهم الحرص على الفصل بين الوظائف المرتبطة خصوصا بما يلي:

- مقارنة ساعات العمل؛
- إعداد كشوف الأجور؛
- توزيع الأجور؛
- تمركز الأجور؛
- أمر تحويلات الأجور.

أما بالنسبة للموافقة على دخول وخروج المستخدمين فينصح أن تتم هذه العملية من طرف كل من مديرية الموارد البشرية والوسائل والتكوين، والمصلحة المعنية أي المصلحة التي تحتاج إلى عامل، بالإضافة إلى المديرية العامة كما يلخصه الشكل التالي:

الشكل رقم (3-2): مراحل الموافقة على دخول مستخدم



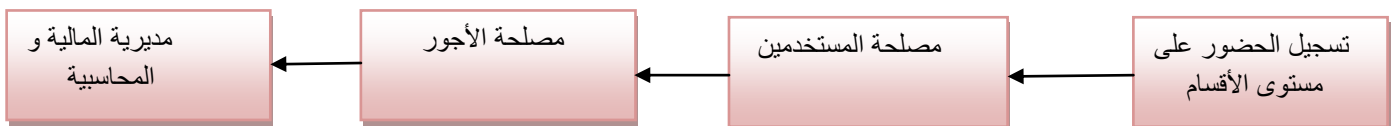
المصدر: من إعداد الطالبة الباحثة

✓ بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

- من الأفضل أن يتم حساب العطل المدفوعة (لفترة سابقة ولفترة جارية) من طرف مصلحة الأجور.
- ينصح بإعداد إجراءات تسمح لمصلحة دفع الأجور بمعرفة جميع الغيابات وانعكاساتها على الأجور، وذلك من خلال إرسال نسخة من ورقة الحضور (ملحق رقم إلى كل من مصلحة المستخدمين، مصلحة الأجور، مديرية المالية والمحاسبة وهذا حتى تكون مصداقية في نوعية المعلومات المقدمة من أجل إعداد كشوف الأجور

ويوضح الشكل الموالي مسار تدفق المعلومات المتعلقة بحضور المستخدمين كما يلي

الشكل رقم(3-3): تدفق المعلومات المتعلقة بحالة حضور أو غياب المستخدم



المصدر: من إعداد الطالبة الباحثة

- ❖ بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين
- ✓ ينصح بمقارنة البيانات الدائمة للملف الإعلام الآلي بانتظام مع الملف الفردي؛
- ✓ ينصح بإجراء إعداد كلمة سر من أجل حماية ملف الإعلام الآلي المتعلق بالمستخدمين من الوصول إليه وذلك عن طريق إعداد إجراءات كلمة السر كما يلي:
 - يجب أن تتكون كلمة سر من 8 أحرف على الأقل؛
 - يجب أن تحتوي على رقمين على الأقل؛
 - يجب أن تحتوي على بعض علامات الضبط؛
 - يجب تغيير كلمة السر كل 45 يوم؛
- وهذا من أجل حماية الملفات الإعلام الآلي من الوصول إليه والقيام بأي تغيرات على مستوى المعلومات التي يتضمنها هذه الملفات.

○ لفت الإنتباه إلى أن دفع الأجور تكون مطابقة للهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- ❖ بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين
- ✓ ينصح بإخضاع كشوف الأجور إلى مراقبة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة، للتحقق من أن الأسس والمعدلات والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة.

❖ بالنسبة إلى إسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

- ✓ ينصح باختيار دوري لبرمجيات الأجور لتحسين الرقابة على تجميع يومية الأجور؛
- ✓ يفضل أن تتم الرقابة السابقة عن طريق الإعلام الآلي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.

❖ ساعات العمل الإضافي

بالتشاور مع الأطراف المعنية، ينصح بإنشاء تنظيم عمل يسمح بتحسين توزيع العمل وتحسين تسيير حجم الساعات الإضافية، وذلك عن طريق إنشاء فريق عمل يقوم بمهامه في أوقات العمل العادية بدلا من إضافة ساعات عمل إضافية والتي تكلف مؤسسة ميناء مستغانم أموالا ضخمة.

المبحث الثالث: تقييم المراجعة الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم وأثره في اتخاذ القرار

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم مراجع يقوم بمراجعة جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة. ونظرا لكبر حجم مؤسسة ميناء مستغانم وتنوع نشاطاتها ، يتم اقتراح تدعيم خلية المراجعة في هذه المؤسسة بمراجع محاسبي ومالي، ومراجع الأداء، وذلك من أجل تسهيل وتفعيل عمليات المراجعة التي تكتسي أهمية بالغة في إتخاذ القرارات المناسبة والسير الحسن للمؤسسة.

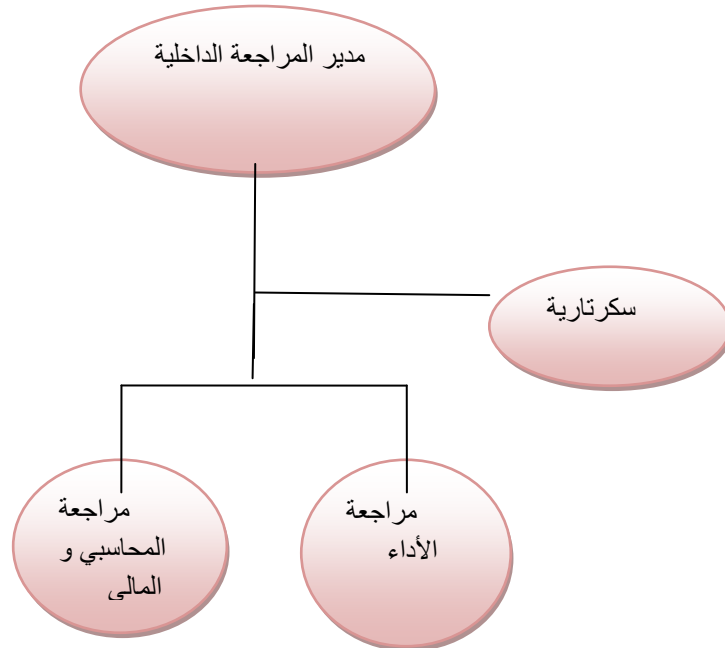
المطلب الأول: المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم

تكتسي المراجعة الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا أساسيا، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية المراجعة في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في اتخاذ القرار.

❖ الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم

امثالا لدليل المراجعة الداخلية الذي أعدته شركة تسيير الموانئ، فإن وظيفة المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي عند أدائه لمهامه. ومن أجل تسهيل عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم يتم اقتراح هيكل تنظيمي للمراجعة الداخلية للمؤسسة، كما يوضحه الشكل التالي

الشكل رقم (3-4) الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية 2014-04-14



المصدر خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم

❖ العلاقة الوظيفية للمراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم

- ✓ يقوم المراجع في مؤسسة ميناء مستغانم بتقديم جميع التقارير الخاصة بعمليات المراجعة إلى المديرية العامة؛
- ✓ يقوم المراجع في مؤسسة ميناء مستغانم بمساعدة جميع المديريات، الأقسام، والمصالح من أجل تطوير الأداء وتحسين العمل.

❖ علاقة المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم مع المراجعة الخارجية

- ✓ يتأكد المراجع في مؤسسة ميناء مستغانم من مدى تطبيق التوصيات والإرشادات التي قام بها المراجع الخارجي، أثناء قيامه بمراجعة حسابات المؤسسة؛
- ✓ يعتمد المراجع الخارجي على تقارير المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم من أجل إبداء رأيه في مجال معين⁸³.

❖ مجال التدخل

- ✓ تمارس وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم بدون قيود أثناء تدخل المراجع الداخلي ، حيث كل الأنظمة، العمليات، الوظائف والأنشطة المتواجدة على مستوى هذه المؤسسة تخضع لعملية المراجعة الداخلية ؛
- ✓ المراجع الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم له الحق في الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية من أجل تنفيذ مهامه.

❖ أخلاقية المهنة

عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم تتوفر لدى المراجع مجموعة من الخصائص منها:

- ✓ النزاهة والاستقامة؛
- ✓ الموضوعية؛
- ✓ الاستقلالية؛
- ✓ الثقة والسرية؛
- ✓ الكفاءة المهنية
- ✓ المطلب الثاني: دعم خلية المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم بمراجع محاسبي ومالي

⁸³ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

نظرا للتعاملات المتنوعة التي تقوم بها مؤسسة ميناء مستغانم، وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية والمالية، ومن أجل منع الأخطاء والانحرافات والتلاعبات، يتم اقتراح مراجعة محاسبية ومالية تابع إلى الهيكل التنظيمي لوظيفة المراجعة في هذه المؤسسة⁸⁴.

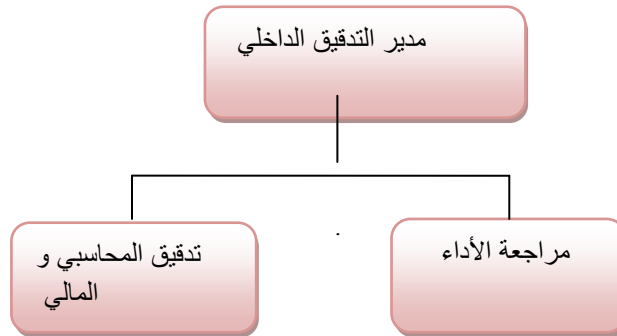
❖ مهمة المراجعة المحاسبية والمالية

يقوم المراجع المحاسبي والمالي بفحص مصداقية وصحة وشرعية وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، والوسائل والأساليب المستخدمة لتحديد قياس وتصنيف ونشر هذه المعلومات.

❖ الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية والمالية

يوضح الشكل الموالي الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية والمالية :

الشكل رقم (3-5): الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية و المالية



المصدر: من إعداد الطالبة

❖ تنظيم العمل

- ✓ التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما؛
- ✓ التأكد من التسجيل الصحيح لجميع العمليات لكل دورة محاسبية؛
- ✓ التأكد من صحة وتوزيع الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالدورات المحاسبية الأخرى؛

⁸⁴ من وثائق المؤسسة (ميناء مستغانم)

- ✓ دراسة سبل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها؛
- ✓ التأكد من الإستخدام الكفء والاقتصادي للموارد؛
- ✓ تحديد الأخطاء والغش؛
- ✓ التحقق من تنظيم الأوضاع المالية في إطار الجوانب المالية والمحاسبية والإقتصادية؛
- ✓ فحص العمليات والبرامج من أجل التأكد من أن النتائج متناسقة مع الأهداف المسطرة لها؛
- ✓ إعداد التقرير في الوقت المحدد وفقا للمعايير المقبولة عموما.

❖ المسؤوليات

- ✓ تنفيذ جميع المهام الموكلة إليه من طرف مدير المراجعة؛
- ✓ احترام البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية على مدار العام؛
- ✓ المحافظة على الوسائل الموضوعية تحت تصرفه؛
- ✓ احترام قواعد السلوك وفقا لأخلاقية المهنة.

❖ علاقة المراجع المحاسبي والمالي مع الهياكل الأخرى

- ✓ تقديم التقارير إلى مدير المراجعة الداخلية؛
- ✓ يعمل بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من أجل تطوير وتحسين العمل.

❖ مؤهلات المراجع المحاسبي والمالي

- ✓ التعليم العام: شهادة جامعية في المحاسبة والمالية.
- ✓ IAS/IFRS التكوين المهني: المراجع المحاسبي والمالي، معايير
- ✓ الخبرة المهنية: الحد الأدنى 5 سنوات في المحاسبة والمالية.

❖ شروط العمل

- ✓ المهارات البدنية: حدة البصر والسمع، وحالة بدنية جيدة؛
- ✓ المهارات العقلية: العمل الجاد، القدرة على الإتصال والتنظيم، الفكر التحليلي والتركيب.

❖ مقاييس التقييم

- ✓ الانتهاء من مهام المراجعة المحاسبية والمالية في الوقت المناسب؛
- ✓ تقديم توصيات بناءة؛
- ✓ الامتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة.

المطلب الثالث: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع يؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الاختيارات و الإجراءات التي تنوي القيام بها.

فعندما يكون نظام الرقابة قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه فإن المراجع يقوم بما يلي :

➤ الحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر و السجلات وذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية و هو مستند من نظرية الاحتمالات في الرياضيات و التي تعني اختيار عينة من مجموعة العمليات المالية التي تسحب منها هذه العينة.

ولكن يجب على المراجع ان يراعي عدم التحيز في الاختيار العينة التي تعني أن يعطي مفردة من العمليات المالية نفسها الفرصة لان تكون من ضمن المفردات العينة .

في هذا المجال يقوم المراجع الحسابات بتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة كان يحده نسبة 95% كحد ادني للأخطاء ،حيث أن الوصول نتيجة المراجعة إلى 100 % يكون مستحيلا في عملية المراجعة .

و في المقابل و بعد الحد من الاختبارات يتوسع مراجع الحسابات في الإجراءات لتحقيق من جميع بنود قائمة الخل وقائمة المراكز المالية وهذه الإجراءات هي:

- التأكد من وجود الأصول عن طريق الجرد سواء بالعد أو القياس أو المشاهدة.
- التأكد من ملكية المؤسسة لهذا الأصول عن طريق الاطلاع على الفواتير أو الملكية للأراضي و المباني
- التأكد من صحة تقييم الأصول في تاريخ الميزانية .
- التأكد من عدم وجود رهانات عليها لصالح الغير في الميزانية
- التأكد من الدقة الحسابية للمبالغ الواردة بالقوائم المالية وبين المثبتة في دفاتر الأستاذ المساعدة
- القيام بالمراجعة المستندية
- القيام بالمراجعة الانتقادية
- مراعاة عمليات الحد الفاصل الذي تحدث قرب نهاية العام المالي موضوع المراجعة وبداية العام المالي الجديد.

خاتمة الفصل

تعتبر المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم ذات أهمية بالغة باعتبارها وسيلة وقائية و نظام معلوماتي يساعد على تقييم نظام رقابة و ذلك من خلال عمليات المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجع ، حيث تتمثل القيمة المضافة لمهام المراجع بالمؤسسة في الحصول على معلومات موثوقة و ذات مصداقية يمكن الإعتماد عليها في تقييم نظام الرقابة و ملائمة حيث :

- أثناء عملية المراجعة ، يقوم المراجع بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الإجراءات المعمول بها في المؤسسة ، و عند توصيل نتائج عمله إلى الإدارة العامة يقوم هذا الأخير بتعديل تلك الإجراءات و النقائص .

مقدمة الفصل الثاني

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل أوجه نشاطات المشروع وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المبحث الأول ماهية المراجعة الداخلية و المبحث الثاني المعايير الدولية للمراجعة الداخلية .

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المطلب الأول: طبيعة ونشأة المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عاماً ، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية ، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة ، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا ، وانعكاس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة ، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى³⁰.

ومن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:

1- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء و الغش.

2- ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً..

ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه³¹.

المطلب الثاني : تعريف المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية

الرقابة الداخلية

- وتعرف المراجعة الداخلية على أنها " إحدى حلقات الرقابة الداخلية تعمل على مد الإدارة

بالمعلومات المستمرة " ³²

- ويعرف البعض المراجعة الداخلية " هي التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها

³⁰ لطفي أمين السيد أحمد ، التطورات الحديثة في المراجعة ،الدار الجامعية ،مصر 2007 ص 07-08

³¹ محمد توهامي طواهر ،صديقي مسعود ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،الطبعة الثانية،2005،ص ص

7-6

³² رشام نسيم ،أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ،تخصص محاسبة و مراجعة ،جامعة بوية،2013،ص

المراجع الخارجي .

- وتعرف أيضاً على أنها " تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي " .
- كما يعرفها البعض بأنها " مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية".
- وتعرف أيضاً بأنها " وظيفة تقييميه مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم " ³³.
- "وقد عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين المراجعة في عام 1947م على أنها " أداة تعمل عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى " ³⁴.
- الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية وهي "نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة " ³⁵.

المطلب الثالث: وظيفة المراجعة الداخلية

ويمكن تلخيص وظائف المراجعة الداخلية فيما يلي :

❖ الفحص: ³⁶

إن نشاط المراجع الداخلي فيما يخص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المنشآت حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظراً لبعدها عن المركز الرئيسي و الغدارة المركزية للمشروع مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها، وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظراً صغرهما وعدم جدواها اقتصادياً

³³ محمد نوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005 ص 8-9

³⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 11

³⁵ -jean charles becour ,henri bouquin,audit opérationnel entrepreneurial governance et performance, 3^{eme} édition econmimica, paris, 1996, p12.

³⁶ -عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية،الدار الجامعية،مصر،ص 188-189

❖ التقييم: 37

إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير ينتج للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوعية ونقاط الضعف فيه وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة، وتقييم نظام المراقبة الداخلية من وجهة نظر إمكان النظام المحاسبي أن يمد الإدارة :

- بالمعلومات الكافية و الدقيقة .
- المحافظة على موارد المنشأة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الإهمال .
- المراقبة على جميع الخطوات التشغيلية .
- تقييم الكفاية المحاسبية من وجهة نظر:
- فعالية الإجراءات المتبعة .
- استعمال الآلات المحاسبية.
- الاستعمال الاقتصادي للمكان المشغول .
- كفاية هيئة الموظفين .
- تقييم العمل لجميع إدارات التشغيل من وجهة نظر:
- التنظيم الإداري .
- السياسات الموضوعية ومدى تنفيذها .
- الإجراءات التنظيمية ومدى إتباعها .

❖ مراقبة التنفيذ:

فإن من أغراض المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة، ويكون سبيله في ذلك الملاحظة وفحص السجلات و التقارير المعدة والتأكد من إن العمل قد تم كما هو مرسوم، ومجال تحقيق وظائف المراجعة الداخلية يتطلب وجود نظام رقابي متكامل من أهم خصائصه وجود موازنات تخطيطية وتكاليف معيارية .

المطلب الرابع: طريقة الأداء و الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية الحلقة الأخيرة في المجموعة إجراءات الرقابة الداخلية، فبعد وضع أنظمة الرقابة الداخلية و الإجراءات الواجب إتباعها لابد من وجود أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق أهداف عن طريق التأكد من أن التنفيذ يتم وفقا لما هو وارد باللوائح و التعليمات، وهذا هو دور أنظمة المراجعة الداخلية

❖ طريقة أداء المراجعة الداخلية: 38

تختلف طريقة الأداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المنشأة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها و النظام الإداري الذي يسير عليه إدارتها إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة:

➤ التحقيق

و يهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندة وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة و القوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات و ما يترتب عليه من أمانة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

➤ التحليل: ويقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و

الحسابات و الإجراءات المحاسبية و المستندات و السجلات و التقارير التي تقع داخل نطاق الفحص و يتطلب إجراء المقارنات و الربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار وعائده بنسبة إجمالي الربح إلى

المبيعات نسبة بند المصروفات إلى المبيعات وإجمالي الربح، وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصل ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

➤ **الالتزام:** ويقتصد بالالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى تحقق من خلال الممارسة والمصرح بها وبما يتمشى مع السياسات يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين، كما إن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين وإنما يمكن أن تزود بقانونين وغيرهم .

➤ **التقييم:**³⁹ ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يتركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

- مدى كفاءة السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف .
- مدى فعالية هذه السياسات و الإجراءات تحقيق الأهداف .

يكون هذا التقييم بهدف :

* ترشيد الموارد مستقبل

* تطوير وتحسين مستوى الأداء في المشروع

➤ **التقرير:** يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتبار الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي :

- المشاكل التي واجهها أسبابها
- نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات .
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحل أي مشكل .
- النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي تتبعها المراجعة الداخلية لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات .

³⁹ -محمد السرايا، مرجع سبق ذكره ص ص 130-131.

❖ الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية:⁴⁰

- تقوم المراجعة الداخلية بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية :
- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة : تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف تتم تحقيقها .
 - قابلية المعلومات للاعتماد عليها : يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة ،وكاملة ،ومفيدة .
 - حماية الأصول : يؤكد المراجع الداخلي علي ضرورة بحث الحسائر الناتجة عن السرقة و الحريق ،والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة .
 - الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية :تتحقق المراجعة الداخلية من أن منسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة والتعليمات ،وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المراجع تحديد أسباب ذلك ،إذا قد تكون الإجراءات خاطئة و لا يمكن تطبيقها وليس المسئول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة عن دم الالتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة.
 - الوصول إلى الأهداف و الغايات :يتم وضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة ،وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو المجلس الإدارة ،وعلى المراجع التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها .
 - تحديد مواطن الخطر: على المراجع الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية ،وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للمراجعة ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المراجع السابقة في المنشأة .
 - منع واكتشاف الغش و الاحتيال :تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على الإدارة المنشأة وعلى المراجع الداخلي فحص ،تقييم كفاية وفعالية المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ،وليس من مسؤولية المراجع الداخلي اكتشاف الغش و الاحتيال .⁴¹

⁴⁰ - خلف عبدالله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ،مؤسسة الورق للنشر و التوزيع ،الأردن 2006 ص 45

- الشك المهني: يجب على المراجع الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال المراجعة باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المراجع افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، ولا بد من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف.

المبحث الثاني: معايير الدولية للمراجعة الداخلية

المطلب الأول: معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

اصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية معايير المراجعة الداخلية في عام 1978، ولقد تضمنت مقدمة تلك المعايير بعض ما تضمنته قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية، و تنقسم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة (05) أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم، وعلى الرغم من أن هذه المعايير تعتبر بمثابة الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين التي تكن ممارسة المهنة، إلا أن المعهد يتبنى خطة جديدة لتعديل هذه المعايير إذا ظهرت على السطح مشكلة جوهرية عامة لو تتمكن تلك المعايير من توفير حل مناسب لها. وفي مثل هذه الحالات، يصدر المعهد إصدارات بمعايير المراجعة الداخلية (Sias). وتعتبر هذه المعايير الجديدة امتداد وتفسيرا للمعايير القائمة التي سبق إصدارها عام 1978، ولا تعتبر تغييرا فيها. وتتضمن تلك المعايير التي تم إصدارها حتى نهاية عام 1995، ثلاثة عشر (13) معيارا وتتناول فيما يلي ملخصا لمعايير المراجعة الداخلية بأقسامها الخمسة كما يلي: ⁴²

❖ الاستقلالية:

⁴¹ حلف عبدالله الواردات، مرجع سابق، ص123

⁴² محمد سمير الصبان، اسماعيل ابراهيم جمعة، فتحي رزاق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع، مصر، 1996، ص140.

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسئوليات المنوط بها، ويجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة⁴³، ويتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما:

❖ مكان المراجع في المنشأة: من حيث تحديد ما يلي:⁴⁴

- المستوى الإداري التابع له المراجع .
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية .
- سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع .
- لا شك أن تبعية المراجع الداخلي مباشرة لمجلس الإدارة في المنشأة ينتج له فرصة الاتصال مباشرة بالإدارة بعيدا عن أي ضغوط من الأقسام الإدارات الأخرى.

❖ الموضوعية: والتي تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية المراجعة ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- تحديد اختصاصات العاملين في قسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم .
- تغير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخرى .
- عدم قيام المراجع بمهام و أعمال تخص إدارات وأقسام أخرى .
- عدم قيام أفراد تم تحويلهم من أقسام أخرى إلى قسم المراجعة الداخلية بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها.

❖ العناية المهنية

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة أي عناية الشخص الحريص، وهذا يتطلب ما يلي :

⁴³ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزاق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي

الحديث، مصر، 2006، ص 208

⁴⁴ محمد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 131-132

✓ بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية :

- يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفني و الخلفية العلمية المناسبة لدى المراجعين الداخليين القائمة بعملية المراجعة المعينة .
- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية، أو يحصل على المعرفة، و المهارات، و الأصول اللازمة لأدائه لمسئوليات المراجعة.
- يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

✓ بالنسبة للمراجع الداخلي:⁴⁵

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك .
- يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة، و المهارات، والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة .
- يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد، و القدرة على الاتصال بفعالية .
- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر.
- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة .

❖ نطاق العمل :⁴⁶

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسئوليات المختلفة، ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:

⁴⁵ -محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، فتحي رزاق السوافري، مرجع سبق ذكره، ص ص 141-142

⁴⁶ -عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزاق السوافري، مرجع سبق ذكره، ص ص 210-212

- مراجعة إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية و التشغيلية والوسائل المستخدمة لتعريف وقياس وتصنيف التقرير عن مثل هذه المعلومات .
- مراجعة النظم الموضوعة للتحقيق من الالتزام بتلك السياسات ، و الخطط و الإجراءات ، و القوانين ، و اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير ، و يجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا .
- مراجعة وسائل المحافظة على الأصول، و التحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ممكنا .
- تقييم مدى كفاءة استخدام الأصول من الناحية الاقتصادية.

❖ أداء أعمال المراجعة:

- يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة وفحص وتقييم المعلومات ، و التقرير عن النتائج ، و متابعة التوصيات و يتضمن التخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة ونطاق للعمل ، و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة ، و الاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعنية، و تتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي⁴⁷ :
- تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة و بما يتفق مع أهداف نطاقها ، و يتم ذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية ، و التي تشمل على المقارنات بين الفترة الحالية و الفترات السابقة و المقارنات بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط .
- يجب أن تكون المعلومات كافية و يمكن الاعتماد عليها ، و ملائمة ، و مفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج و التوصيات ، يجب اختيار إجراءات المراجعة بما فيها اختيارات المراجعة ، و أساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة مقدما .
- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات ، و تحليلها و تفسيرها ، و توثيقها بما يوفر تأكيد كافي من الحفاظ على موضوع المراجع و التأكد من تحقيق أهداف المراجعة.

⁴⁷ محمد سمير الصبان ، إسماعيل إبراهيم جمعة ، فتحي رزاق السوافري ، مرجع سابق ، ص 145

- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة وذلك عن طريق المراجع مع مراجعة هذه الأوراق عن طريق المشرف على قسم المراجعة الداخلية.
- يجب على المراجع، بعد انتهائه من عملية مراجعة، إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وقد يعد المراجع أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة.
- يجب أن يكون التقرير موقعا عليه عن طريق المراجع ويجب على المراجع مناقشة النتائج و التوصيات التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي
- يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومحددة وبناءة وتعود في الوقت المناسب ويشمل التقرير عادة على الغرض من نطاق، ونتائج عملية المراجعة، وكان ذلك مناسبا، فإنه يجب أن يتضمن رأي المراجع، ويجب أن يتضمن التقرير توصيات المراجع بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء وأي إجراءات تصحيحية لازمة، كما قد يتضمن التقرير وجهة محل المراجعة في النتائج و التوصيات
- ويجب مراجعة التقرير عن طريق المشرف على قسم المراجعة الداخلية قبل إصداره بصورته النهائية، وبعد إصدار تقرير المراجعة يجب على المراجع الداخلي متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة .

❖ إدارة قسم المراجعة الداخلية⁴⁸ :

- تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة، ويكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسئولا عن إدارة القسم بحيث:
- تحقيق أعمال المراجعة الأغراض العامة و المسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة
 - تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية
 - تتمشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
- و حتى يمكن للمشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة قسم بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب أن:

⁴⁸ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 145-146

- ✓ تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم لائحة بأهداف وسلطات ومسئوليات القسم
- ✓ يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع الخطط لتنفيذ مسئوليات القسم
- ✓ يوفر المشرف على القسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم
- ✓ يضع المشرف على القسم برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية
- ✓ يقوم المشرف على القسم بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي
- ✓ يقوم المشرف على القسم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكيد من جودة أعمال قسم المراجعة الداخلية وتقييم أعمال القسم بصفة مستمرة، وتمثل هذه المعايير إطارا عاما للقواعد التي يجب أن يلتزم بها المراجعون الداخليين في ممارسة المهنة

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية

بالرغم من تعداد أنواع المراجعة الداخلية إلا أنه من الصعوبة لإمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء المراجعة، فمن الصعوبة أن يتم مراجعة تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة و التعليمات، كل هذا معهد المراجعين فقد عمد على تقسيم المراجعة الداخلية إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف المراجعة .

وعلى هذا يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى ما يلي :⁴⁹

❖ المراجعة المحاسبية و المالية:⁵⁰

ترتكز هذه المراجعة على رقابة صراحة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية و القوائم المالية الناتجة عنها، وفي حقيقة الأمر إن المراجعة المحاسبية و المالية تنتمي إلى مجال المراجعة الخارجية، ويمكن القول أن مفهوم المراجعة المحاسبية والمالية هو مفهوم واسع خاصة عندما يتعلق الأمر بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لأن الفرق بين هذين النوعين فيه التباس خاصة بالنسبة للمراجعة الخارجية

⁴⁹ - خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص55

⁵⁰ - زين يونس، تفعيل المراجعة عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية للسيارات الصناعية، 2005، ص3

التي تولي اهتمامها بالمصادقة على الحسابات ،أما المراجعة الداخلية فتهم بطريقة سير دائرة أو قسم المحاسبية من حيث تنظيم طريقة العمل وتكوين المستخدمين ،وفي هذا الإطار يهدف المراجع الداخلي إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية و المحاسبية لتجنب وتفادي الوقوع في الأخطاء تتعلق بالتسيير .

❖ المراجعة العملية (التشغيلية):⁵¹

ويقصد بالمراجعة التشغيلية فحص مستقل يشمل جميع جوانب ووظائف التنظيم وتشمل على فحص منظم لكافة أنشطة الشركة أو لقسم معين وعلاقته بالأهداف معينة ،و المراجع التشغيلي لديه هدف عام وهو تقييم جودة الرقابة الداخلية في جانب معين من جوانب التنظيم وتقييم فعالية وكفاءة العمليات وإمكانية الاعتماد على القوائم و التقارير المالية وتقييم الالتزام بالقوانين و اللوائح و من أهم هذه الأهداف :

- فحص وتقييم مدى سلامة و دقة وتطبيق الرقابة التشغيلية .
- فحص نطاق الالتزام بالسياسات الموضوعية و الخطط والاجراءات .
- فحص إمكانية الاعتماد على بيانات الإدارة الموجودة داخل التنظيم .
- تقييم جودة الإدارة في التنفيذ المسؤوليات والمهام المخصصة .

يجب أن نلاحظ أن المراجعين الداخليين أحيانا عند أدائهم للمراجعة التشغيلية يؤخذ في الحسبان كافة عمليات و أنشطة الشركة ماعدا المالية منها وذلك على اعتبار أن المراجع الخارجي وبعض المراجعين الداخليين مهتمين بالنواحي المالية،وكأمثلة على بعض الإجراءات المراجعة التشغيلية :

- إجراء مسح أولي أو فهم للمناطق الخاضعة للفحص .
- البدء في الغرض وذلك من خلال مقابلات مع الأشخاص المسؤولين أو الحصول على دليل مناسب لعملية المراجعة وهدفها.
- تقييم نتائج اختبارات المراجعة و القيام بعمل تسويات وتعديلات وذلك في ظل الحاجة إلى فحص إضافي .

⁵¹ - عبد الفتاح محمد الصحن ،محمد السيد السريا ،شحاته السيد شحاته،مرجع سبق ذكره،ص ص 263-265

و للمراجعة العمليات عدة مكونات لا يمكنها الانفصال عن بعضها في تطبيقها، وهي مدمجة كاملاً في مهمة المراجعة وهي كالتالي:⁵²

- المراجعة المطابقة.
- المراجعة الفعلية.
- مراجعة التسيير.
- المراجعة الإستراتيجية .

❖ مراجعة نظم المعلومات :⁵³

إن الهدف من مراجعة نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية و التشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في :

- **فصل المهام** : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة ما يؤدي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام ، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة .
- **اختفاء مسار المراجعة** : تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعملية التشغيل المختلفة ، في مكانة البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات و بتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية ، تتطلب ذلك إلى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند إنجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية
- **تشغيل موحد للعمليات** : تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق و الثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية و الحاسوبية ، و في المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلاً في بناء البرامج

⁵² - زين يونس ، تفعيل المراجعة عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية للسيارات الصناعية، مرجع سبق ذكره ، ص ص 3-4

⁵³ - خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 58-60

- مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات : يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية
- تزايد فرص الأخطاء و التجاوزات: تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة فرصة وقوع الأخطاء و التجاوزات المقصودة
 - إمكانية الوصول من على بعد إلى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكة الحاسب
 - التركيز الكبير للبيانات و المعلومات في الحاسب الآلي ،على العكس الحال في بيئة العمل اليدوي
 - عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء
 - إمكانية حدوث الأخطاء و التجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب
- زيادة فرص المتابعة و الإشراف الإداري : تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة و الإشراف الإداري و ذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات و من خلال برامج المراجعة و المتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي
- اعتماد عناصر الضبط و الرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط و الرقابة العامة في بيئة الحاسب : حيث تعتمد فعالية و كفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على مدى متانة الرقابة في بيئة الحاسب الآلي
- زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية : نظرا لتوفير الحاسب الآلي لكمية أكبر من البيانات و التقرير فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات و استخلاص النتائج منها.
- المراجعة الأداء:
 - إن الهدف من مراجعة الأداء هو التأكد من الفعالية و الكفاءة و الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة و القوانين يطبق على هذا النوع من المراجعة الإدارية كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات و الأساليب الإدارية و تتم في :
 - تقييم الأداء : من حيث مدى توافق السياسات و الخطط مع الإجراءات المتبعة و مراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقيق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الإنحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة).

- التحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق: حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكرر، الغير ضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية⁵⁴

○ المراجعة البيئية:

تهدف المراجعة البيئية قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة و التلوث وما يمكن أن يوجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وكمياتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومورداها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض، وذلك بالتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية:

- الأعباء، الضجيج، المياه العادمة، حرق المخلفات، فعلى المراجعة الداخلية أن يتأكد من أنه المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئية الهامة لضبطها و السيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة وكذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية و التأكد من الالتزام بها .

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة ذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات وبتقارير صحيحة عن نشاط المشروع بوجه عام، فكأن صفة الشمول هنا من صفات المراجعة الداخلية فهي تختص بأي نشاط من أنشطة المشروع في النواحي التي ترى الإدارة جدواها في سبيل إخلاء مسؤوليتهما .

❖ أهمية المراجعة الداخلية :⁵⁵

نشأت المراجعة الداخلية وتطورت مع تزايد الحاجة إليها للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل، وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار

⁵⁴ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 165

⁵⁵ -خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص ص 63-64

المناسب واللازمة لتصحيح الإنحرافات ورسم السياسة المستقبلية، لقد تبوأَت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة في معظم المؤسسات و الشركات ارتبطت لأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط .

- **نشاط تقييمي:** تعتبر كنشاط تقييمي لمراجعة وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبليغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها.
- **نشاط وقائي:** تعتبر كنشاط وقائي من خلال مراجعة الأحداث و الوقائع الماضية
- **نشاط الإنشائية:** تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج المراجعة، لقد تطور هذا المفهوم للمراجعة الداخلية بعد عام 2000 وظهر المفهوم الجديد على أنه نشاط تأكيدى واستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمنشأة... الخ .
- **نشاط تأكيدى:** يعنى اطمئنان الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب
- **نشاط استشاري:** لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.
- **نشاط مستقل:** بارتباطه بأعلى مستوى إداري دخل التنظيم
- **نشاط موضوعي:** وذلك بأداء الأعمال لموكل إليه، جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح من ما شأنه تحسين العمل

❖ أهداف المراجعة الداخلية:⁵⁶

المراجعة تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها ، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المشروع وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية

⁵⁶ - نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية

مصر، 2006، ص ص 139-141

إنتاجية ممكنة ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي :

- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمشروع وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع ، وهنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييمهم للخطط المنفذة.

- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود ، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي في النهاية منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات ، وكذلك في البيانات والمعلومات.

- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد والسرقة.

- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة.

- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.

- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

- التحقق من أن المصروفات لا تنفق إلا في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.

على الصعوبات التي تواجههم، كما يجب على المراجع ألا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين

المطلب الرابع: مكانة المراجعة الداخلية في التنظيم الهيكلي

يعتبر المراجع الداخلي عين الإدارة في المؤسسة ، حيث يقوم بفحص ومراجعة أداء العاملين فيها إلى جانب تقييم كفاءة وفعالية هذا الأداء ، وإذا كان المراجع الداخلي ما هو إلا أحد العاملين في المؤسسة مطلوب منه مراجعة أنشطتها ، إلا أنه يقوم بمهمة صعبة ومعقدة جدا ، ومن هنا نجد أن مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة كبيرة وواسعة ، إذا أنها تقوم بتغطية كافة أنظمة ووظائف المؤسسة .

❖ مكان إدارة المراجعة الداخلية في التنظيم: ⁵⁷

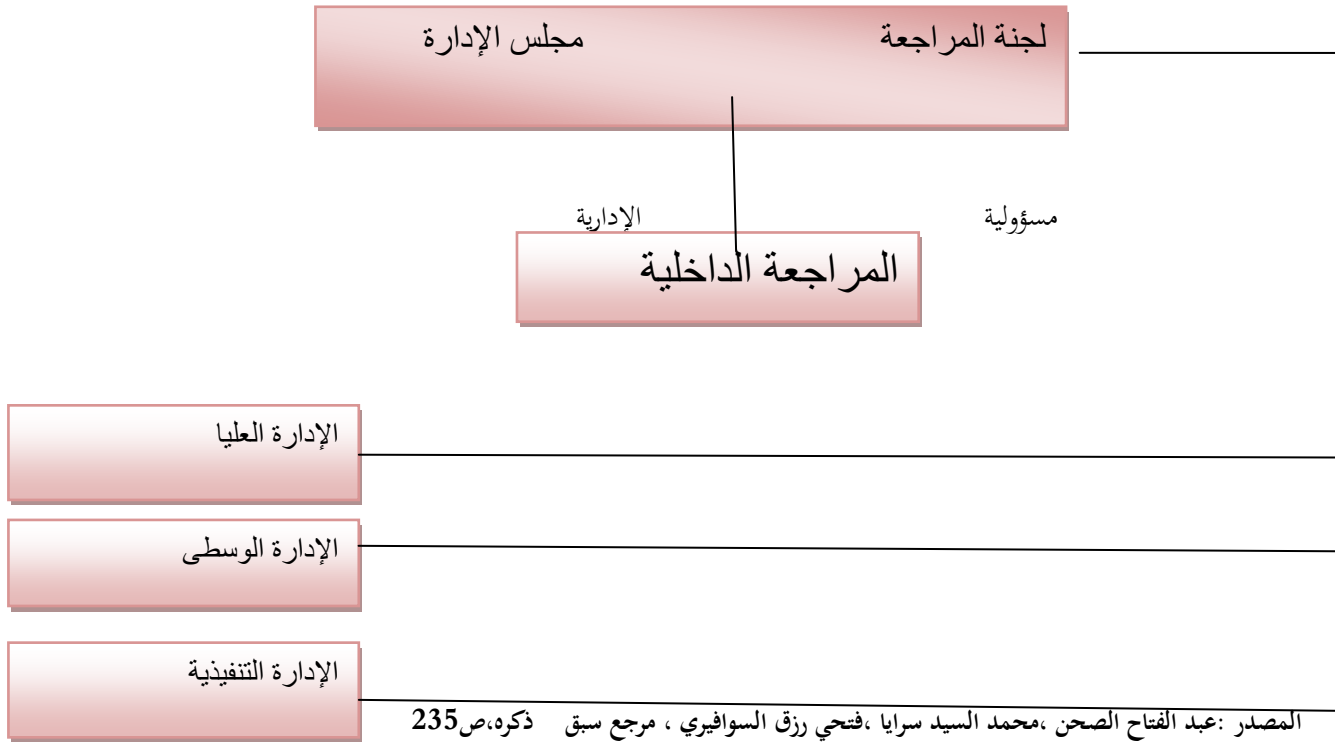
بما أن وظيفة المراجعة الداخلية تتناول المجال التقييمي في المشروع وكذلك المجال الوقائي له ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المشروع فإن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسئولياته أمام الإدارة العليا فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يوجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم، فالمراجع الداخلي مستقل فب تنفيذ مهام وظيفته فهو يتأكد من التماشي مع السياسات و الإجراءات و السجلات وفحصه بغرض تحديد مسؤولية المخطئ حيث ان ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل، والمراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين :

- مكانة في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل ، فرييس إدارة المراجعة الداخلية مسئول أمام المستويات العليا للإدارة نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو من اهتمامات الإدارة العليا .
- إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص و التقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المشروع ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية، ونقوم بعرض الشكل التالي الذي يوضح العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية و المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة ⁵⁸

⁵⁷ عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 33-34

⁵⁸ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 170

الشكل : (1-2) العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية و المستويات الإدارية المختلفة



❖ بنية مصلحة المراجعة الداخلية في التنظيم الهيكلي :

يرتبط تنظيم المراجعة الداخلية في المؤسسة بحجم تنظيمها أو إختيار مركزية أو لا مركزية المراجعة

***حجم التنظيم:** من الواضح أن تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة و المتوسطة في حالة وجودها تختلف في تنظيمها عن المؤسسات الكبرى.

***مركزية ولا مركزية المراجعة في المؤسسات :** في المؤسسات الوطنية و المجتمعات الدولية، تنظيم مصلحة

المراجعة الداخلية يكون حسب معيار مركزية ولا مركزية المراجعة، ففي الحالة الأولى يكون كل المراجعين

مجموعين في نفس الفريق في المقر الاجتماعي، و في الحالة الثانية فإن تنظيم المصلحة منتشر حسب

انتشار وحدات المؤسسة أو المجتمع وحسب التحقيقات في سنة 1999 التي أجرتها جمعية المراجعين

الداخلين الأمريكيين وهذا آخر تحقيق أجرى في هذا الموضوع على 84% من مصالحي المراجعة الداخلية تتميز بتنظيمها المركزي .⁵⁹

العلاقة بين المراجعة الداخلية و الخارجية:⁶⁰

لما كان الهدف الرئيسي للمحاسبة بصفة عامة هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات، فإن هذه المعلومات تحتاج إلى تدقيق للتأكد ن أنها تعبر عن نتائج أداء الوحدة الاقتصادية و المركز المالي لها، وتصبح عملية التدقيق هذه إما من خلال المراجعة الداخلية وأخرى من خلال المراجعة الخارجية، حيث يبدى المراجع الداخلي برأيه نحو مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك، أما المراجع الداخلي فيقوم بالتحقيق من صحة البيانات المحاسبية ومدى الالتزام بتطبيق السياسات و الإجراءات و الخطط الموضوعة، بالإضافة إلى مراجعة الأنشطة للتحقق من كفايتها وانتظامها وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة، وإن كان أيضا من مهام المراجع الداخلي مراجعة نظم المعلومات السائدة في التنظيم، وبصفة خاصة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية، وعلى ذلك يمكن تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية من حيث :

أوجه الاختلاف:

*درجة الاستقلال، فالمدقق الداخلي يعتبر موظفا بالمشروع وخاضعا لإدارته، أما المدقق الخارجي فمستقل عن إدارة المشروع.

*الفئات المخدومة، يهتم المدقق الداخلي باحتياجات الإدارة ورغباتها، أما المدقق الخارجي فإنه يخدم احتياجات طوائف عدة منها، الإدارة و المساهمين وأجهزة الدولة.

*نطاق العمل، المدقق الداخلي يقوم بفحص شامل تفصيلي وموسع للعمليات لأنه يعمل باستمرار طول العام لدى المشروع، المدقق الخارجي فقد تطور عمله من تفصيلي إلى الاختياري يعتمد على أسلوب اختيار العينة الإحصائية، وذلك لضيق الوقت وكثرة وضخامة التكلفة.

⁵⁹ - زين يونس، تفعيل المراجعة عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية ببيسيارات الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 4-5

⁶⁰ - فتحي رزق السوافيري، سمير كمال محمد، محمد مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 46-47.

* طبيعة العمل، بسبب الاختلاف هو اختلاف الفئات المخدومة، فالخارجي يوجه اهتمامه إلى العناصر التي تهتم بها تلك الفئات وهي نتيجة الأعمال و المركز المالي، أما المدقق الداخلي فإنه يخدم إدارة المشروع فيوجه اهتمامه للنظم المستعملة و السياسات المرسومة للتأكد ن تنفيذها واكتشاف الانحرافات .

* النظرة إلى الرقابة الداخلية، المدقق الداخلي يقوم بدراسة وتقييم الأنظمة لتحسينها كمراقب، أما المدقق الخارجي فيقصد وضع تقرير محايد.⁶¹

2- أوجه التعاون:⁶²

* وجود نظام سليم و دقيق للمراقبة الداخلية فإنه يخدم المدقق الخارجي.

* يعتمد المدقق الخارجي على إيضاحات المدقق الداخلي.

* يعتمد المدقق الخارجي على الكشوفات و قوائم و تسجيلات سبق أن أعدها المدقق الداخلي في كثير من الحالات ، وبالرغم من أوجه الاختلاف و التعاون إلا ان كيلهما يهدفان إلى رفع الكفاية الإنتاجية في المشروع.⁶³

⁶¹ -زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن 2010، ص ص 144-145

⁶² -خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 204

⁶³ زهير الحدرب، مرجع سابق، ص 145

خاتمة الفصل الثاني

إن القيام بأي عمل داخل المؤسسة يتطلب مراجعته بصورة حسنة لضمان بلوغ الأهداف ، و تتصف المراجعة بطبيعتها الانتقادية التحليلية ، حيث أنها تختص بالفحص ، و قياس ما أعدته المحاسبة ، و من الملاحظ أن الإمام بالأفكار الأساسية للمراجعة لا يتم التوصل إليها عن طريق دراسة نظرية المحاسبة و أفكارها ، بل يتطلب ذلك لعملية المراجعة ذاتها .

مقدمة الفصل الأول

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المنشآت وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية عن الإدارة، أدى ذلك إلى الحاجة لبناء نظام رقابة داخلية يمنع من الوقوع في الخطأ والغش والاحتيال، وتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات، وحماية الأصول والأموال في المنشأة من المخاطر المحيطة بها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما.

ومن أجل التزود بالإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وكل الأمور المرتبطة بها، سيتم التطرق من خلال هذا الفصل، في المبحث الأول إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية، وفي المبحث الثاني سنتناول كل من مقومات وفروع وخصائص نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا في المبحث الثالث، نتطرق إلى طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

لتفصيل الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية، نعرض في هذا المبحث، تعريف الرقابة كوظيفة من الوظائف الإدارية، ثم بعدها نفصل التطور في مفهوم نظام الرقابة الداخلية والعوامل المساعدة على تطورها.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق لمفهوم نظام الرقابة الداخلية، نعرض مجموعة من التعاريف الخاصة بالرقابة كوظيفة من الوظائف الأساسية للإدارة وهي:

-الرقابة هي " وظيفة إدارية تسعى لجعل الحوادث تتوافق مع الخطة المرسومة، فهي عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تدليلها في أقصر وقت ممكن " ¹

-الرقابة هي " وظيفة من وظائف الإدارة تهدف إلى قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن أهداف المنشأة والخطط الموضوعية لبلوغها قد تم تحقيقها، ومن ثم فهي الوظيفة التي تمكن من التأكد أن ما تم، أو يتم مطابق لما أريد تماما " ²

-الرقابة هي " القيام بمجموعة الأنشطة التي تمكن من الوقوف على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فضلا على الوقوف على مدى تحقيق الأهداف تمهيدا لاتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية في حالات الانحراف عن تحقيق الأهداف المحددة مسبقا " ³

-الرقابة هي " الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها، فالرقابة هي عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجري من عمل داخل الوحدة الخدمية أو الاقتصادية يتم وفقا للخطط والسياسات الموضوعية " ⁴

¹ طارق المجذوب، الإدارة العامة والعملية الإدارية والوظيفة العامة والإصلاح الإداري، منشورات الحلبي، بيروت، دون سنة نشر، ص 55.

² أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 403.

³ السيد عليوة، الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الأمين، القاهرة، 2003، ص 03.

⁴ عوف محمود الكفوري، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، دون بلد النشر، 2004، ص 01.

-الرقابة هي " مراجعة كل ما يجري في البرنامج وهي الأوامر الصادرة من طرف الإدارة وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والانحرافات ومنع إعادتها، وهي تنطبق على كل المجالات الأشياء، الأشخاص " ⁵

المقصود بالرقابة " الضبط أي وجود مانع أو وازع يمنع الموظفين من ارتكاب الغش" ⁶

من التعاريف السابقة يمكن القول أن الرقابة كوظيفة إدارية تهدف إلى مراقبة عملية تحقيق الأهداف والخطط الموضوعة مسبقا، وتحديد وقياس الانحراف وتصحيحه.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية

➤ أنواع الرقابة الداخلية

من استعراض تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفقا لتعاريف السابقة يمكن تحديد أهم العناصر

التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المشروع :

❖ الرقابة المحاسبية : وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسا من عناصرها في المشروع تتضمن هذه الرقابة ، وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات الغير مشروعة وتحقيق دقة البيانات و المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها و يمكن تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية :

✓ عناصر الرقابة المحاسبية :

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعملية المشروع .
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق و طبيعة النشاط .
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا لقراءة المحاسبية المتعارف عليها .
- وضع نظام ملائم أم مقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولة عن الأصول المشروع م نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري ويتبع ذلك ضرورة نظام لإعداد موازين ومراجعة بشكل دوري (شهري) لتحقيق من دقة ما تم تسجيله عن بيانات و معلومات مالية خلال الفترة المعدتها ميزان المراجعة .

⁵ Pratique Boisselier, Contrôle de Gestion Court et Applications, 02ème édition, Paris, Novembre 2001, P 04.

⁶ مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996، ص

- وضع نظام الإعتماد نتيجة الجرد و تسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع .

✓ أدوات الرقابة المحاسبية :

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن إستخدام العديد من أدوات و التي من أهمها ما يلي :

- المراجعة المستندية
- المراجعة الفنية
- الرقابة المالية
- المراجعة الداخلية
- الضبط الداخلية
- النظام المحاسبي⁷
- ❖ الرقابة الإدارية:

وتتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع و عنصرا رئيسيا من عناصرها ، وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقيق من كفاءة الاستخدام الموارد و ممتلكات المشروع استنادا مثلا من ناحية التحقيق من مدى التزام المشروع و العاملين فيه بالسياسات و القوانين واللوائح الداخلية و الخارجية على السواء و المنظمة لعمال و أنشطة المشروع من ناحية أخرى.

(المقصود بذلك نظم والقوانين الداخلية في المشروع أو التي وضعها على مستوى الدولة) و معنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة.

حيث نجد أن الرقابة الإدارية ترتبط بأقسام التشغيل و ليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة و السبب في ذلك أن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة بمسؤولية المدير المالي مما يعني مراجع الحسابات بتقديمها و يتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال جوانب الآتية .

⁷مصطفى عيسى خضير، مرجع سبق ذكره، ص204

✓ عناصر الرقابة الإدارية :

تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارة و الأقسام التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توظيف دقيق تمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .

● وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات و خطوات و بالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .

● وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد مقارنات و تحديد الانحرافات السلبية بصدفة خاصة و منها:

○ قواعد وأسس تقدير المبيعات

○ قواعد وأسس تقدير الإنتاج

○ قواعد وأسس تقدير العناصر الإيرادات الأخرى

● وضع نظام خاص لسياسات و الإجراءات المختلفة و العناصر الهامة في المشروع لاسترشاد بها و منها.

○ سياسات و إجراءات الشراء

○ سياسات و إجراءات البيع

○ سياسات التوظيف و الترقي بالنسبة للعاملين

○ سياسات و إجراءات التسعير لمنتجات المشروع

○ إجراءات و قواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع

● وضع نظام خاص لعملية إتخاذ القرارات يضمن سلامة إتخاذها بما لا يتعارض مع المصالح المشروع وما يهدف إلى

التحقيق من أهداف و ما يصل إليه من نتائج، على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس و معايير و

بعد دراسة واقية تبرز ضرورة إتخاذ مثل هذا القرار⁸ .

✓ أدوات الرقابة الإدارية:

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات و التي من أهمها ما يلي :

⁸مصطفى عيسى خضير، مرجع سبق ذكره، ص205

- الموازنات التخطيطية (التقديرية).
- التكاليف المعيارية.
- موازنة البرامج و الأداء.
- دراسات الوقت و الحركة.
- التقارير الدورية
- نظم التأهيل و تدريب العاملين .
- الإحصائيات و الرسوم البيانية .

❖ **مطابقة الأصول :** و هذا يتم عن طريق المقارنة بالأرصدة الدفترية لهذه الأصول ، و في سجلات الخاصة و يمكن أن تتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي ، أو شهادات من أطراف أخرى، و يلزم تحري أسباب اختلاف الرصيد الدفترى و الفعلي ، و التحقق منها و تحديد من المسؤول عن هذه الاختلافات .

➤ **أهداف الرقابة الداخلية :**

تتمثل الأهداف الأساسية التي يحققها نظام الرقابة الداخلية الفعال⁹ :

❖ التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المعتمدة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ، ينبغي عليها تحديد أهدافها ، هياكلها ، طرقها وإجراءاتها من اجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر التحكم فيها .

❖ حماية الأصول واستخدامها بكفاءة وفعالية:

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول؛ وتتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة الحماية فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمدا، أي تخطيطا مدروسا

⁹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإبطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، ص 278-280.

بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية، فإن ذلك يعد غشا وليس خطأ، إذ إن الخطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد، وقد يقصد بكلمة حماية الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل: الغش والاختلاس، والسرقه، بالإضافة إلى الأخطار كالحرائق مثلاً، وطبقاً لرأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة حماية تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها؛ وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات، والأصول المتداولة، كالنقدية والمخزون...

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد الأخطار، كالحرائق مثلاً، وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة والاختلاس والغش والأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها، وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في الحماية على الأصول ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعنية، كاملة وقانونية ومصراًحاً بها ومثبتة¹⁰.

ويعني الاستخدام الاقتصادي للموارد تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، و من ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاءة قدرة المؤسسة أو أي وظيفة أو نشاط معين على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة.

وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، ودراسة الزمن والحركة، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائه...

❖ دقة البيانات المحاسبية:

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً

¹⁰ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره 279

لتطبيق الرقابة الداخلية وتولد عنها معلومات محاسبية، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعملية، وتنفيذها، وتسجيلها في الدفاتر، المحاسبة عن نتائجها؛ فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات، مع إجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة.

❖ الالتزام بالسياسات الإدارية :

تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة وتصدر بذلك الإدارة قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة، عبر المستويات الإدارية، وسواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية، فإنها تخضع لعملية التنقيح أو التعديل بما يؤدي إلى فهم القصد الصحيح منها، من جانب المنفذين الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول إن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات، والتمسك بها وتطبيقها، تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة¹¹.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب إتباعها، ويرافق تحديد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتماشى وحجم المسؤوليات، ومما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات، بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلاً، حتى لا يحدث أي تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل، يؤدي إلى الإخلال أو إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.

❖ تشجيع العمل بكفاءة : إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان

الاستعمال الأمثل والكفاء بموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتحقيقها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة.

¹¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره ص 280

المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

من أهم الأسباب التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها ما يلي:¹²

❖ كبر حجم المشروعات

أدى اتساع حجم المؤسسة، وتشعب نشاطها، إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة، التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات والتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها وتحقق غاياتها، فإنه لا بد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل.

❖ رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة

إذا كانت المؤسسة ترغب في تحسين صورتها، تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت البيانات خاطئة أو مظلمة، أو تأخر ميعاد تقديمها، فإنه تقع على الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة كما تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلة للتصديق وأن تتخذ القرارات من المستويات الإدارية الأخرى، كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاماً فعالاً للرقابة الداخلية وطبقته.

❖ تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة اختبارية

كان مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات المحاسبية كافة، عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، ونشاطها محدود، ولكن باتساع حجمها، وتشعب عملياتها وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بمراجعة تفصيلية

¹² حسين أحمد دحلوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 272.

شاملة، وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية، وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة المراجعة.

❖ تطور الشكل القانوني للمؤسسة

وبكبر حجم المؤسسات، ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، وأدى ذلك على تطور الشكل القانوني للمؤسسات من شركات الأشخاص إلى شركات الأموال، فظهرت شركات المساهمة، التي تميزت بانفصال الملكية على الإدارة وأصبحت الإدارة العليا ممثلة بمجلسها هي التي توجه المؤسسة، ولما كانت قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة، اضطرت إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة، وتحديد وظيفة معينة لكل منها وتعيين مسؤول عنها، وحتى داخل المديرية الواحدة، يتم توزيع الاختصاصات على الأقسام المختلفة التي تتبع لها وتحديد مسؤول عن كل منها، ونتيجة لذلك أصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديرات والأقسام المختلفة، تسير وفقاً للخطط العريضة التي رسمتها وهنا يمكن القول إن نظام الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك، وتطمئن الإدارة عن سلامة سير العمل بالمؤسسة .

❖ اضطراب الإدارة إلى حماية أصول الشركة

وأصبحت الإدارة نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول الشركة وموجوداتها، من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول، وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك، وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة، التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها إلى هذه الوظيفة الأساسية ومما يساعدها على ذلك وبدون شك، وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.

وفي الأخير يمكن إيجاز الأسباب أو العوامل التي ساعدت في تطوير مفهوم نظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية هي ¹³ :

13 علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات، منشورات جامعة حلب، حلب 2004، ص 212.

- كبر حجم المشروعات واتساع نشاطها وتنوع أعمالها؛
- انفصال الملكية عن الإدارة؛
- حاجة الإدارة الخاصة والعامة إلى بيانات دورية وبصورة مستمرة؛
- حاجة العديد من الجهات العامة في الدولة إلى بيانات صحيحة وبصورة مستمرة؛
- مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المشروع؛
- تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية من السلطة العليا في المشروع؛
- العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية وكفاءة الأداء في المشروع¹⁴

المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة ومن جهة ثانية يمكن للمؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، وبالتالي يستطيع هذا من تحقيق الأهداف المتوخاة منه، نعتبر المقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام و العكس صحيح¹⁵.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي كفاء

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منظمة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء هو الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات و السلطات المختلفة لكافة الإدارات و الأشخاص بدقة و بصورة واضحة، و تتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على المنشأة بحجمها و مدى الانتشار الجغرافي لها وعدد القطاعات و الفروع و يجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيساً يتابعه و يقيم أدائه باستمرار، و ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة، أو أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة، و من ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل على إعطاء كل فرد واجبات و مسؤوليات محددة تتناسب و قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة .

¹⁴ علي حاج بكري، مرجع سابق، ص 213

¹⁵ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، الجزء الاول، دار النشر و التوزيع الأردن، 2003، ص30

وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية:

- حجم المؤسسة
- طبيعة النشاط
- تسلسل الاختصاصات
- تحديد المديریات
- تحديد المسؤولية وتقييم العمل
- البساطة و المرونة
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال فنظام المعلومات المحاسبية يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن و أكثر دقة ممكنة يكون احد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، بحيث يجب إن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، و لتمكين المحاسب من التفصيل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية و النفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي¹⁶:

- الرقابة على السجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذا أن هذه السجلات تمثل البيانات و دقتها.
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات .
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة

¹⁶ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص35

وبغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط كما توضح المسؤوليات .
- وجود دليل الإجراءات و السياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع المعالجة العمليات) .
- إعداد ميزانيات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها .
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

المطلب الثالث : إجراءات التفصيلية

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدع و الإدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة ، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص للعمل و الحفاظ بالأصل و مسك السجلات ، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، إذا أن المقوم يسمح من تقبيب فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه¹⁷

المبحث الثالث : إجراءات و تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : إجراءات الرقابة الداخلية

❖ الإجراءات التنظيمية الإدارية :

تخص هذه الإجراءات أوجه نشاط داخل المؤسسة ، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات ، تقييم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرص رقابة على كل شخص داخلها ، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة محدود النشاط لكل مسؤول ومدعى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه ، و إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرق الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل وحدة الصور ، وإجراء حركة التفتاءت بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل

¹⁷ حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق، ص37-38

وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط واجب الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية¹⁸:

- تحديد الاختصاصات
 - توزيع المسؤوليات
 - إعطاء تعليمات صريحة
 - إجراءات حرك و التنقلات بين العاملين
- ✓ **تحديد الاختصاصات:** إن تحقيق الأهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية و التكنولوجية يكون عبر تضافر الجهود داخل إجراءاتها كل حسب اختصاصه من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد كل الاختصاصات المديرية الموجودة فيها، بما لا يسمح بالتضارب بينها، فكل مديرية لها اختصاصاتها وداخل كل مديرية يمكن تجزئتها داخل الدوائر و داخل المصالح و إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي .
- **تقسيم العمل :** أن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة يمنع تضاربها أو تداخلها ، كما انه يقلل بدرجة كبيرة من الاحتمالات وقوع الأخطاء ، السرقة و التلاعب كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية :
- **الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله:** إن الفصل بين وظيفتي الأداء و التسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية و بالتالي تحصل و بالتالي تحصل على معلومات صادقة على الحدث بعد المعالجة .
 - **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تسجيله :** أن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، نظرا لان الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا لأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر .
 - **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه :** أن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل و الاحتفاظ به تقلل من الاحتمالات وقوع التلاعبات و الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية .

¹⁸ زين يونس، تفعيل المراجعة عن طريق النظام المحاسبي المالي في مؤسسات الجزائرية للسيارات الصناعية، مصر، 2006 ص45.

○ **التقسيم العمل المحاسبي**: انطلاقاً من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها ، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقييم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بعملية بعده ، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء و التلاعب و التزوير و يزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها

✓ **توزيع المسؤوليات** : يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات لموظفين إذا يمكن من تحديد تبعية الإهمال او الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرية و الأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات و عمليات المؤسسة و على تسجيل هذه الممتلكات و على التقرير بالعمليات و الموافقة عليها ، لان تحديد المسؤوليات يمكن لكل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته و التزامه تجاهها ، فيحاسب و يراقب في حدود هذا المجال ، إذا أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد و الدقة لمرتكب الخطأ و عدم استطاعته التملص من جهة ، ومن جهة أخرى يضفي الجدية و الدقة في التنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة و لن يستطيع أن يلقيه لغيره .

و في الأخير نرى و بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة ، وتحديد الاختصاصات و تقسيم العمل ، وتوزيع المسؤوليات و التي بانسجامها تحقق لنا شطرا أكبر من نظام الرقابة الداخلية الفعال .

● **إجراءات تخص العمل المحاسبي** : يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك بات من الواضح وضع إجراءات معينة تمكن من أحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات ، التأكد من صحة المستندات ، إجراءات مطابقة دورية ، القيام بمجرد مفاجئ و عدم إشراك موظف في عمل قام به ، أن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي تقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال ، بذلك سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية¹⁹ :

- التسجيل الفوري للعمليات
- التأكد من صحة المستندات
- إجراء المطابقات الدورية

¹⁹ زين يونس ، مرجع سابق، ص50

○ عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

➤ **التسجيل الفوري للعمليات** : يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسبية إذا يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة ، بغية تفادي تراكم المستندات و ضياعها ، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في الترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل ، الذي يكون بدونه:

- شطب
- تسجيل فوق أخرى
- لا يلغي تسجيل معين ، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو العكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح .²⁰

وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابيا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية و ملائمة لإتخاذ القرارات المناسبة

➤ **التأكد من صحة المستندات** : تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة ، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم المستندات .

- البساطة التي تساعد على استخدام المستند و استكمال بياناته
- عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط .
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها
- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عن طبع المستندات ، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة و على العودة إليه وقت الحاجة .

إن المبادئ السابقة الذكر ، تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن بيانات التي يحتويها ، و في الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

- يجب أن يعد على كل مطبوعة مخصصة لهذا الشأن

²⁰ زين يونس ، مرجع سابق ص 60

- أن يتم إعدادده بدون شطب واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل
- أن يكون ممضي عليه من طرف المسؤولين المؤهلين، أو يدخل في إطار اختصاصاتهم، أن يحتوي التاريخ
- **إجراء المطابقات الدورية** : تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لان العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية و الخارجية و التي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على نظام المعلومات المحاسبية و بالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة .

ونظرا لما سبق جاءت الإجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات و الحقيقة المتمثلة أساس في الواقع كالجرد المادي مثلا .

تأسيا بما سبق، نرى ضرورة إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كإجراء مقارنة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك، لاستخراج مختلف الانحرافات المتمثلة أساسا في البيانات سجلت على مستوى البنك ولم تسجل على مستوى المؤسسة أو العكس، تم إعطاء إمكانية البحث عن انحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية، وذلك لإعطاء معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحساب البنكي للمؤسسة، تربط فعالية هذه المقاربة بالشروط الآتية :

- يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في الشهر
- الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة وان لا يدخل ضمن وظيفة تسيير الصكوك
- الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك
- إتباع طريقة واضحة لإجراء عملية المقاربة

يمكن كذلك إجراء مقاربات أخرى تتمثل جلها كالآتي²¹ :

²¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية 2009، ص 213.

- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية وطبيعة الدائني.
 - مقارنة حسابات الزبائن في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية و على مستواهم ، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق الحقيقية وطبيعة المدينين .
 - مقارنة حسابات مخزونات بما هو موجودة فعلا على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات
 - مقارنة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة، وذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمارات .
 - مقارنة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلا
 - مقارنة الديون المختلفة بما هو حقيقي
 - مقارنة حسابات المبيعات بما هو تم بيعه فعلا ، وذلك باعتماد على الزبائن
 - مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلا ، كإجراء مقارنة تخص حسابات مركبات الأجور ، بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة
- إن الإجراء هذه المقاربات الدورية ومقاربات أخرى ، يمكن إجرائها في ظل ظروف أخرى وأنشطة أخرى ، تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقريب ما التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي على مستوى المؤسسة ، أي يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة²² .

➤ **عدم إشراك موظف في مراقبة عمله :** وجب على نظام الرقابة من إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية ، نظرا لان المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعب الممكن وقوعها ، و التي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف و القواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا

²² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 231

التلاعب كونه صادرا عنه ،فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال وينتج معالجة خيالية من هذه الشوائب التي تسيئ إلى المعلومات المحاسبية²³

عندما يقوم المحاسب "أ" بتسجيل عمليات تتعلق بإثبات دين معين مثلا فإن هذا التسجيل يراقب من طرف المسؤول عليه أولا ثم من طرف المحاسب "ب" الذي يسجل قيد التسوية بشكل أوتوماتيكي لان المحاسب "ب" لا يستطيع تسجيل قيد تسوية الدين إلا إذا تم إثبات تسجيل الدين أولا .

✓ **الإجراءات العامة :** يعد التطرق من الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها وتتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك ستميز بين الإجراءات التالية:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة
- التأمين ضد خيانة الأمانة
- اعتماد رقابة مزدوجة
- إدخال الإعلام الآلي

المطلب الثاني : مسؤولية المراجع فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية

نص المعيار الثاني من معايير الأداء المهني على ضرورة إجراء دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المطبق، ويمكن حصر أهداف المراجع من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- استخدام نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المطبق داخل المنشأة، فكلما زادت درجة الثقة في هذا النظام كلما كان ذلك سببا في زيادة الاعتماد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من بيانات.
- الاعتماد على نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تحديد حجم الاختبارات ونوعية المراجعة اللازمة، فلقد أصبحت المراجعة في الوقت الحالي تعتمد على أسلوب المعاينة بدلا من الفحص الشامل لجميع العمليات، ومن ثم تحديد حجم العينة يعتمد بصورة كبيرة على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية.

²³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 220

➤ إمكانية إعداد تقرير بنتائج نظام الرقابة الداخلية، يشتمل على نواحي القوة ونواحي الضعف في النظام المطبق، هذا بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تحسين وتدعيم النظام ومعالجة نواحي الضعف إن وجدت.

يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية قبل مرحلة التخطيط وذلك عند التمهيد للتخطيط وخلال عملية التخطيط لمعرفة قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية والمخاطر التي قد توجد ولتحديد حجم الاختبارات وبعد عملية التخطيط لتحديد الطريقة التي سيتبعها في الفحص هل تكون مكثفة أو بسيطة بناءً على الفحص المبدئي للنظام، وفي حال وجود ضعف في النظام يبلغ الجهات المعنية لعمل التصحيح اللازم²⁴.

أي أن المراجع يقوم بفحص النظام المعمول به في المنشأة وتقييمه إنما يتم بهدف التعرف على نقاط الضعف فيه التي سيعطيها أهمية نسبية أكثر في عملية المراجعة وليس بهدف الجلوس إلى جانب الإدارة في تصميم النظام، إلا أنه يمكن أن يطلب أحياناً من المراجع القيام بتصميم نظام الرقابة الداخلية أو إسداء النصح في تصميم تلك الرقابة أو تحسينها، بصفته خبيراً في هذا المجال، بدافع تقديم الاقتراحات البناءة.

المطلب الثالث: أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

من أهم وسائل فحص نظام الرقابة الداخلية الطرق التالية²⁵:

➤ أسلوب التقرير الوصفي

وفق هذا الأسلوب يقوم المراجع الداخلي أو الخارجي بإعداد تقرير يحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية أي كفاءة الموظفين، فصل الاختصاصات، حماية الأصول، محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء، مسار التدقيق... ويستخدم هذا الأسلوب في المؤسسات الصغيرة أو متوسطة الحجم؛ ومن خلال الدراسة المعمقة والمتأنية لهذا التقرير الوصفي المفصل للمجالات التي تغطيها الرقابة الداخلية في المشروع، يتمكن المدقق من

²⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص221

²⁴ زين يونس، مرجع سابق، ص230

تحديد مواطن الضعف في كل نظام إلى جانب مواطن القوة فيعمل على اقتراح الحلول الممكنة لمعالجة الأولى وتشجيع وتنمية الثانية و يظهر التقرير الوصفي لإجراءات التحصيل من الزبائن على سبيل المثال كما يلي²⁶.

الشركة س
تقرير وصفي عن المتحصلات النقدية
<p>يقوم موظف البريد الوارد بفرز البريد وتجميعه، والذي يحتوي على الشيكات من الزبائن سدادا لحساباتهم، والتي تتضمن أيضا أذن توريد النقدية، وهو الجزء العلوي من الفاتورة السابق إرسالها للزبون وتحتوي على اسمه وعنوانه ورقم حسابه والمبلغ المستحق عليه.</p> <p>يقوم موظف البريد بإعداد قائمة بالشيكات الواردة على نسختين، ثم يقوم بإرسالها أذن التوريد والنسخة الأولى من قائمة الشيكات الواردة إلى حسابات الزبائن وترسل النسخة الثانية إلى قسم حسابات الأستاذ العام حيث تتم مراجعة مزدوجة على دقة تسجيل البيانات بكل قسم، تتم في قسم حسابات الزبائن مطابقة قائمة الشيكات الواردة مع أذن التوريد بهدف الرقابة على صحة السجلات ودقتها، ويتم ترحيل المبلغ إلى الجانب الدائن من حساب الزبون وحفظ كل من قائمة وأذن التوريد.</p> <p>يقوم قسم حسابات الأستاذ العام بمراجعة قائمة الشيكات الواردة وبترحيلها إلى حساب إجمالي الزبائن وبين الحسابات لشخصية للزبائن.</p> <p>يقوم أمين الصندوق باستلام الشيكات، ويذهب إلى المصرف يوميا لإيداع الشيكات ويحصل على إشعار إيداع من المصرف يحتفظ به في قسم المقبوضات.</p> <p>اسم موظف البريد الوارد.....</p> <p>اسم أمين الصندوق</p> <p>اسم موظف الأستاذ العام</p> <p>اسم موظف حسابات الزبائن</p>
توقيع المراجع

المصدر : حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، ص 282 .

²⁶ علي حاج بكري، المرجع السابق، ص 220.

➤ أسلوب خرائط التدفق

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، وتستخدم الرموز والخطوط في هذه الطريقة لوصف تفاصيل النظام؛ ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلاً من الكلمات كما هو الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديد خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز، والاتجاه الحديث لدى المراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب، وهذا قد يكون عائداً إلى أن الصورة هي أفضل وسيلة للإيضاح؛

➤ أسلوب نماذج الاستقصاء

يلجأ المراجع الداخلي أو الخارجي عادة إلى استخدام هذا الأسلوب كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لفحص وتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المشروعات الكبيرة، وتحتوي نماذج الاستقصاء على استفسارات مختصرة، ومبسطة عن نظام الرقابة الداخلية القائمة، والمتبعة في كل مجالات المنشأة، وغالباً ما توضع أسئلة الاستفسارات بحيث تكون الأجوبة عنها مختصرة، فالبعض يعتمد عبارة نعم أو لا، والبعض الآخر يعتمد عبارة ملائم أو غير ملائم، ويعتمد آخرون عبارات جيد - وسط - ضعيف، وهذه العبارات تشير جميعها إلى وجود أو عدم وجود إجراءات نظام الرقابة الداخلية، ومن إجابات موظفي المشروع عن أسئلة هذا الاستقصاء يستطيع المراجع التعرف إلى تفصيلات النظم الحالية للرقابة الداخلية، ويتعين عليه بحث أية آثار سلبية قد تنتج عن انعدام أية وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية الواردة في الاستقصاء، ومن ثم اقتراح إنشاء وتطبيق الوسيلة الرقابية الملائمة في المجال الذي يفتقدها لمعالجة أو لإزالة مواطن ضعف النظام.²⁷

²⁷ علي حاج بكري، مرجع سابق، الصفحة 220.

ويمكن للمراجع أن يستخدم كلا من قائمة الاستقصاء وخريطة التدفق، وهذا الأمر مرغوب به بشدة في الواقع العملي، حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام، بينما تعتبر قائمة الاستقصاء قائمة اختبار مفيدة لتذكير المراجع بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة والتي يجب أن تكون موجودة، وفي حال استخدام الأسلوبين معا، سيتوافر للمراجع فهم ممتاز للنظام.

➤ خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن خمسة خطوات نستعرضها بإيجاز كما يلي: ²⁸

● جمع الإجراءات

يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة وتدوينه ملخصات باستخدام الطرق السابق ذكرها ومثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن وجدت حول عملية البيع (وجود دليل)، أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة *questionnaires ouverts*، تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية، إن إجراءات عملية البيع كمثال لا بد أن تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي، فعملية القبض وتسجيلها.

● اختبارات الفهم

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه، وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصها بعد تتبعه للعمليات، ففي المثال المعطى السابق يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، والهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الإجراء موجود، وأنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه .

● التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

²⁸ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة 2008، ص72.

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والمتمثلة في ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات، ونقاط الضعف أي عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير تستعمل في الغالب، استمارات مغلقة *questionnaires fermés*، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

● اختبارات الاستمرارية

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً؛ يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار محتملة الوقوع، عند دراسة الخطوات السابقة كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير.

● التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي للنظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة *document de synthèse*، يقدم فيها اقتراحاته قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته²⁹.

²⁹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، ص 73.

خاتمة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا إليه نستنتج أن تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باعتبار هذا الأخير أحد خطوات و مراحل المراجعة . كما يمس أيضا أحد المعايير من معايير العمل الميداني حيث انه المراجع الداخلي يبين نقاط القوة و الضعف لأداء هذا النظام يقوم المراجع بإصدار تقرير يوضح فيه كيفية تطبيقه في المؤسسة .

التشكرات	-
الإهداء	-
فهرس المحتويات	-
قائمة الأشكال	-
قائمة الجداول	-
مقدمة	(أ-ث)
الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية.....	(26-02)
مقدمة الفصل الأول	02
المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية	03
المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية	03
المطلب الثاني: أنواع و أهداف نظام الرقابة الداخلية	04
المطلب الثالث :العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية	10
المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية	12
المطلب الأول :الهيكل التنظيمي كفاء.....	12
المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية	13
المطلب الثالث: إجراءات التفصيلية	14
المبحث الثالث :إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	14
المطلب الأول :إجراءات الرقابة الداخلية	14

المطلب الثاني :مسؤولية المراجع فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.....	20
المطلب الثالث: أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	21
خاتمة الفصل الأول.....	26
الفصل الثاني: عملية المراجعة الداخلية.....(27-50)	
مقدمة الفصل الثاني.....	27
المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية.....	28
المطلب الأول: طبيعة و نشأة المراجعة الداخلية.....	28
المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية.....	28
المطلب الثالث :وظيفة المراجعة الداخلية.....	29
المطلب الرابع:طريقة الأداء و الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية.....	31
المبحث الثاني :معايير الدولية للمراجعة الداخلية.....	34
المطلب الأول :معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.....	34
المطلب الثاني :أنواع المراجعة الداخلية.....	39
المطلب الثالث :أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.....	43
المطلب الرابع :مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.....	45
خاتمة الفصل الثاني.....	50
الفصل الثالث :دراسة ميدانية في مؤسسة الميناء مستغانم.....(51-88)	
مقدمة الفصل الثالث.....	51

- 52.....المبحث الأول :تقديم مؤسسة ميناء مستغانم
- 52.....المطلب الأول :لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم
- 58.....المطلب الثاني :أهداف المراجعة الداخلية
- 59.....المطلب الثالث:خصائص مؤسسة ميناء مستغانم
- 67.....المبحث الثاني:دراسة مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم
- 67.....المطلب الأول:إجراءات مراجعة الأجور في المؤسسة ميناء مستغانم
- 76.....المطلب الثاني :تقييم عملية مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم
- 80.....المطلب الثالث: التوصيات و الإقتراحات المتعلقة بنظام الأجور
- 82.....المبحث الثالث : تقييم المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم
- 83.....المطلب الأول : المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم
- المطلب الثاني : دعم خلية المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم بمراجع محاسبي و
84.....مالي
- المطلب الثالث : أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة
الداخلية.....
87.....
- 88.....خاتمة الفصل الثالث
- 89.....خاتمة

الملخص :

إن ظهور المراجعة و تطورها و وصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدتها و تفرعها .

فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة و صدق البيانات و مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة فتطبيقها يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها المؤسسة ،إلا و هي تحقيق درجة عالية من الكفاءة، بحيث من خلاله يتم التأكد من مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالسياسات و اللوائح و القوانين و التعليمات و الأستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف .

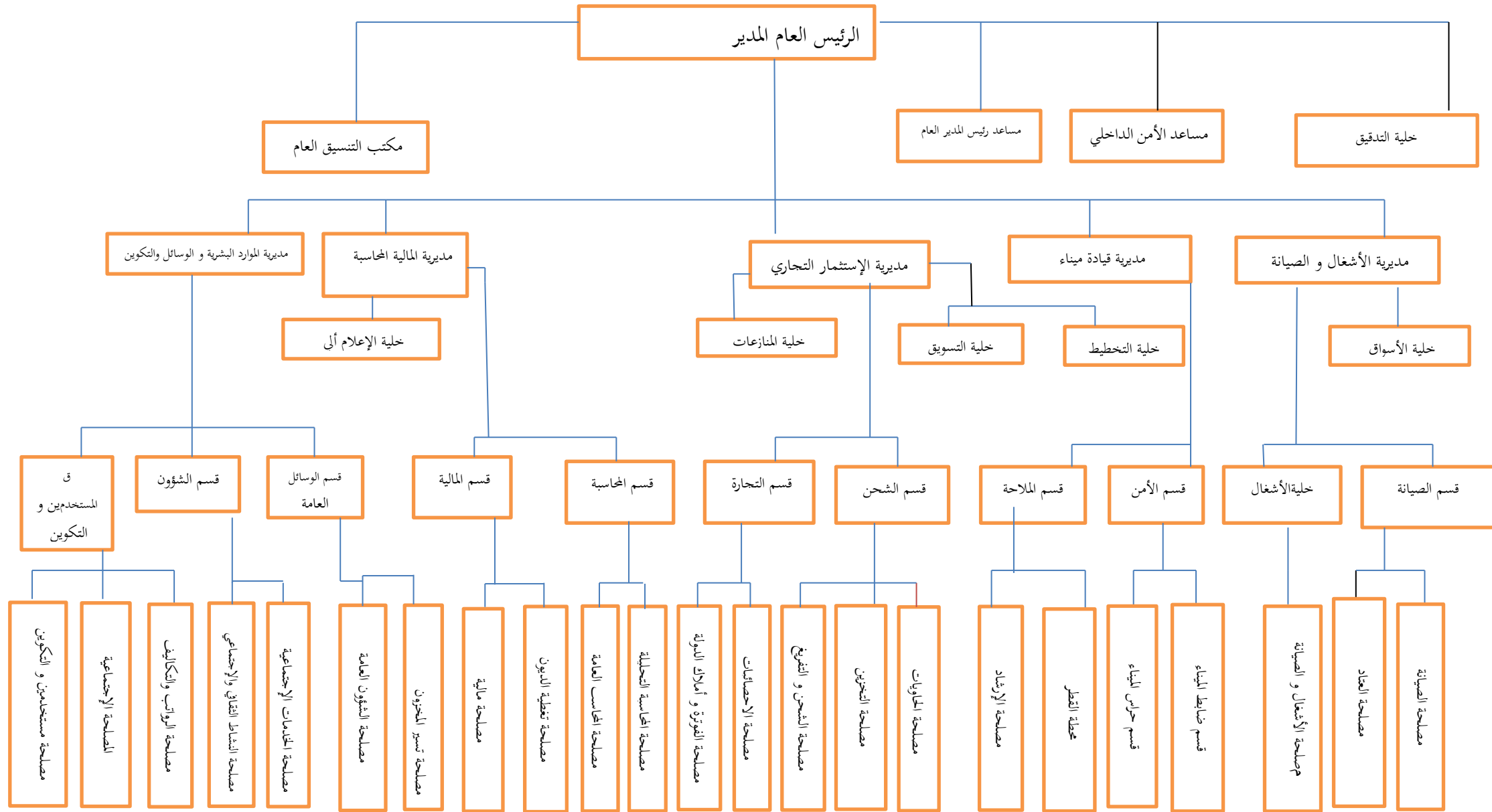
Résumé :

L'étude vise à éclairer le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la performance financière des entreprises, et ceci, à travers l'identification du concept, de système de contrôle interne et ses composantes, ses moyens et ses ingrédients, en plus des procédures suivies dans son application, puis connaître jusqu'à quel point, il participe dans l'amélioration de performance financière.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية ، فعالية نظام الرقابة

الهيكل التنظيمي



الصفحة	العنوان	الرقم
56	طول الأرصفة ومساحة العبور و التخزين	(1-3)
70	يوضح الوظائف و المستخدمين المعنيين بهذه الوظائف	(2-3)
72	يوضح التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	(3-3)
73	حقيقة التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	(4-3)
74	صحة تقييم الإيرادات و التكاليف المتعلقة بالمستخدمين	(5-3)
75	إسناد، تجمع، وتمرکز التكاليف و الإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	(6-3)

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-2)	العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية و المستويات الإدارية المختلفة	47
(2-3)	مراحل الموافقة على دخول مستخدم	81
(3-3)	تدفق المعلومات المتعلقة بحالة حضور أو غياب المستخدمين	81
(4-3)	الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية	83
(5-3)	الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية و المالية	85

التشكرات

الإهداء

قائمة المحتويات

قائمة الأشكال

قائمة الجداول مقدمة الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

مقدمة الفصل الأول

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية

خاتمة الفصل الأول

الفصل الثاني: عملية المراجعة الداخلية

مقدمة الفصل الثاني

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: معايير الدولية للمراجعة الداخلية

خاتمة الفصل الثاني

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة الميناء مستغانم

مقدمة الفصل الثالث

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

قائمة المحتويات

المبحث الثاني: دراسة مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الثالث : تقييم المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم

خاتمة الفصل الثالث

خاتمة

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

- 1- السيد عليوة، إدارة المالية الحديثة و دراسات الجدوى الاقتصادية ،دار الأمين القاهرة 2003
- 2- أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2000
- 3- حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية ، الجزء الاول ، دار النشر و التوزيع الأردن ،2003
- 4- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، الطبعة الثانية ، 2004 ،
- 5- خلف عبد الله الواردات ،التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ،مؤسسة الورق للنشر و التوزيع ،الأردن 2006
- 6- زين يونس ،تفعيل المراجعة عن طريق النظام المحاسبي المالي في مؤسسات الجزائرية للسيارات الصناعية،مصر،2006
- 7- زهير الحدوب ،علم تدقيق الحسابات ،دار البداية ناشرون و موزعون ،عمان ، الأردن 2010
- 8- طارق المجذوب ،الإدارة العامة و العملية الإدارية و الوظيفة العامة و الإصلاح الإداري ،منشورات الجلي ،بيروت ،دون سنة النشر
- 9- عوف محمد الكفوري ،الرقابة المالية النظرية و التطبيق ،مطبعة الانتصار ،دون بلد النشر،2004
- 10- علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات، منشورات جامعة حلب، حلب، 2002
- 11- عبد الفتاح الصحن ،محمد السيد سرايا ،فتحي رزاق السوافري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ،المكتب الجامعي الحديث ،مصر،2006
- 12- عبد الفتاح محمد الصحن ،محمد سرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية ،الدار الجامعية ،مصر

- 13- غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،الطبعة الثانية ،2009
- 14- لطفي أمين السيد أحمد ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ،مصر ،2007.
- 15- مصطفى عيسى خضير ،مراجعة المفاهيم و المعايير و الإجراءات ،مطابع جامعة الملك سعود ،مملكة العربية السعودية ،الطبعة الثانية ،1996
- 16- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،الطبعة الثالثة 2008
- 17- محمد التهامي طواهر ،صديقي مسعود ،مراجعة وتدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر الطبعة الثانية ،2005
- 18- محمد نوتين ،المراجعة و المراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، الطبعة الثانية 2005
- 19- محمد سمير الصبان ،إسماعيل إبراهيم جمعة ،فتحي رزاق السوافري ،الرقابة و المراجعة الداخلية ،مدخل نظري تطبيقي ،الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع ،مصر ،1996
- 20- نادر شعبان إبراهيم السواح ،النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية ، الدار الجامعية ،مصر ،2006

الكتب بالغة الفرنسية :

- 1-Jean charles becour ,henri bouquin,audit opérationnel entrepeneuai
gouvernance et performance ,3^{eme} édition éconmimica,paris,1992
- 2-Pratique boisselier ,contrôle de gestion court et applications
2^{eme} édition, paris,novenber2001.

المذكرات

1- رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و مراجعة
،جامعة بويرة.

كلمة شكر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة ، و أماننا على إنجاز هذا العمل

و عملاً بقوله تعالى : " ولئن شكرتم لأزيدنكم "

و بقوله صلى الله عليه و سلم : " من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

نتقدم بالشكر و التقدير إلى الأستاذة المؤطرة السيدة "موساوي مباركة" التي لم تبخل

علينا بتوجيهاتها و إرشاداتها

كما نتقد بالشكر و التقدير إلى الأستاذ المشرف على التبرص السيد "بربار بن عيسى"

على كل المعلومات القيمة التي كانت عوناً لإنجاز هذا العمل ، وإلى كل عمال مؤسسة

ميناء مستغانم

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

لقد عرف العالم الاقتصادي تطورا كبيرا في العديد من المجالات و التي مست حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت في الوقت الحاضر تتميز بكبرها و تعقد وظائفها، هذا ما أدى إلى اللجوء و الاهتمام أكثر بنظام الرقابة نظرا لدوره الفعال في المؤسسة، و كذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذا ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن النظم الرقابية الموضوعة تعمل بطريقة مرضية و سليمة .

مما سبق تنشأ حاجة من قبل الشركات و المؤسسات للتدقيق الداخلي حيث تطورات إجراءات و عمليات المراجعة الداخلية من الأساليب التقليدية إلى الأساليب الحديثة بحيث تم التركيز جهود الغدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية في المؤسسة ولم يعد مجال المراجعة يقتصر على القيود المحاسبية و السجلات المالية وإنما اتسع و شمل المجالات الإدارية التشغيلية فبعدما كانت أهداف المراجعة تقتصر على اكتشاف الأخطاء و الغش و الحد من حدوثها تطورات في الوقت الحاضر، إمكانيات و إسهامات المراجعين في تقديم خدمات إدارية إلى جانب خدماتهم المالية، ونظرا لأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية، فقد اتجهت إدارة المؤسسات إلى تطوير هذه الأداة الرقابية وأصبح الآن ما يعرف بالمراجعة الداخلية الحديثة، وهي مراجعة داخلية متطورة تغطي نظم فرعية مراجعات داخلية مثل المراجعة الإنتاجية، و المراجعة الأداء، مراجعة الكفاءة، المراجعة البيئية، المراجعة التشغيلية

و بما أن المراجعة الداخلية تعمل في بيئة و منشآت ذات أهداف و أحجام تنظيمية مختلفة و أيضا مجموعة من القوانين و الأنظمة و التي تختلف من بلد لآخر، و هذا الاختلاف في بيئة العمل قد يؤثر على الإنتاجية و طبيعة عمل المراجع الداخلي فإن الحاجة إلى وجود معايير و أسس لحكم عملية المراجعة الداخلية أصبحت ضرورية، و بغية الإلمام أكثر بالموضوع و الخوض فيه أكثر سنحاول طرح الإشكالية التالية :

ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

الأسئلة الفرعية :

1- فيما تكمن أهمية المراجعة الداخلية ؟

2- ما مدى فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟



3- على أي أساس تم تقييم الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم؟

الفرضيات :

للإجابة عن التساؤلات السابقة تم اقتراح الفرضيات التالية

- تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها أداة لتقييم الرقابة الداخلية
- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف و إبراز نقاط القوّة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية
- قيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة
- مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة

مبررات و دوافع إختيار الموضوع :

هناك عدة أسباب دفعتنا لإختيار هذا الموضوع نوجزها فيما يلي :

أ/ الأسباب الموضوعية :

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر ، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الداخلية
- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الإقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه.
- الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الداخلية في الجزائر نظرا لحدائتها

ب/ الأسباب الذاتية :

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة
- إدارة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال
- المساهمة في إثراء الكتلة الجزائرية بمثل هذه المواضيع

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الإستغناء عنها إذا حسن استغلالها ، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية ن أجل كشف نقائصه و إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة ، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعية .

أهداف الدراسة

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة الموضوع في :

- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة في هذه الأخيرة
- محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية و مدى مساهمتها في تقييم الرقابة الداخلية

تقسيم البحث:

نقسم الموضوع البحث إلى فصلين نظريين و فصل تطبيقي مع المحافظة على التسلسل المنطقي و التدرج في طرح الأفكار قدر الإمكان حيث :

الفصل الأول :يضم ثلاثة مباحث ،المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية و المبحث الثاني يضم مقومات الرقابة الداخلية و المبحث الثالث إجراءات و تقييم نظام الرقابة الداخلية .

الفصل الثاني : يضم مبحثين ،المبحث الأول ماهية المراجعة الداخلية و المبحث الثاني يضم معايير الدولية للمراجعة الداخلية

الفصل الثالث :يتمثل في دراسة تطبيقية نحاول من خلالها دراسة

يضم مبحثين ،المبحث الأول تقديم مؤسسة ميناء مستغانم و المبحث الثاني يضم دراسة مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم و المبحث الثالث يضم تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة ميناء مستغانم و أثره في اتخاذ

القرار

الدراسات السابقة :

رشام نسيم ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تحت عنوان أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة في العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ،جامعة البويرة، 2012، وتكمن أهميتها في أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المنظمة و تهدف إلى مساعدة أعضاء المنظمة على تحمل مسؤولياتهم بطريقة فعالة ،وذلك عن طريق تزويدهم بالتحليلات و التقسيمات للأنشطة التي تمت مراجعتها .

حدود البحث :

البعد الموضوعي : تم التطرق في هذا البحث نظريا إلى دراسة الجوانب المتعلقة بمراجعة الداخلية و دورها في تقييم الرقابة الداخلية بميناء مستغانم .

البعد المكاني : تم جمع المعلومات لغرض الدراسة النظرية من المكتبات المتواجدة في كل من ولاية مستغانم

أما الدراسة الميدانية فقد اعتمدت على المعلومات المتحصل عليها من

البعد الزمني: امتدت فترة الدراسة حوالي من 20 جانفي إلى 20 مارس .

المنهج المتبع:

لقد اعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي التحليلي ، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال عرض المفاهيم و الأسس العامة لموضوع البحث وهذا في الجانب النظري.

وتم الاعتماد على المنهج التحليلي في دراساتنا من خلال عرض و تحليل النتائج

صعوبات البحث:

1. نقص المراجع فيما يخص موضوع المراجعة الداخلية خاصة.
2. مدة اللقاء مع المؤطر في مؤسسة الميناء لم تكن كافية بسبب انشغالاته الكثيرة.
3. التأخير و التأجيل في المواعيد من طرف الزيارات إلى محل الدراسة الميدانية .