

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص إدارة واقتصاد المؤسسة

فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم (EPM)

تحت إشراف الأستاذ:

مرحوم محمد الحبيب

مقدمة من طرف الطالبة:

يخوجاج عبو

أعضاء لجنة المناقشة:

عن الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	لجنة المناقشة
جامعة- مستغانم -			رئيسا
جامعة- مستغانم -	أستاذ مساعد (أ)	مرحوم محمد الحبيب	مقرا
جامعة- مستغانم -			مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

أصبح من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية في حالة سباق نحو المستقبل لما لها من تحديات وشدة المنافسة من المحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع وعميق في شتى المجالات الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، والتكنولوجية والتي تفوق قدرات المؤسسة وعدم قدرة التكيف مع الوضع الجديد الذي يتميز بمعطيات جديدة.

وبعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها، أصبح همها الوحيد هو إيجاد حلول تسمح لها ببقائها، مما أدى بها إلى السعي نحو إيجاد أساليب وبرامج تساعد في عمليات اتخاذ القرارات النموذجية والمثلى، والمؤسسات الناجحة هي التي تمتلك إدارة جيدة تمكنها من مواجهة المشاكل والصعوبات، وذلك بالاعتماد

على مجموعة من الأنظمة والوظائف الهامة التي لا يمكن الاستغناء عنها، كالتخطيط والتنظيم والتوجيه ونظام

الرقابة الداخلية حيث أن هذه العناصر تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وضمان بقاءها واستمراريتها و تحسين أدائها وفعاليتها وضمان قدرتها على التكيف ومواجهة المنافسة الحادة التي تتعرض لها.

إنه من الواضح أن هناك ضرورة ماسة وملحة لممارسة أنشطة الرقابة باستمرار وفي مختلف الأوقات و

الأزمنة لأن تنفيذ الأعمال والمهام لا يتم في الغالب بشكل تام وامتقن، ولأن تطبيق الخطط يتم في العادة

بواسطة البشر ومن المعروف أن هؤلاء متفاوتون في قدراتهم ودافعيتهم وأمانتهم وأدائهم الأمر الذي

يفترض وجود رقابة مستمرة وذلك حتى يمكن إزالة أسباب الاحتكاك أو النزاع والصراع بين العاملين في

المؤسسات وللسهر على توفير سبل الاتصال داخل المستويات المختلفة للهيكل التنظيمية.

إن الأجهزة الرقابية هي التي تساهم في ربط أجزاء العمليات الإدارية مع بعضها البعض وغياب العملية

الرقابية يؤدي إلى تفكيك عناصرها، فهي تطور التنظيم وتنشط الأداء في المؤسسة لذا فإننا نحتاج إلى

مهارات عالية وخبرة كافية وأساليب متطورة للرفع من الإنتاج وتحسينه.

فالرقابة بمثابة الجهاز العصبي لجسم الإنسان، لأنها تحرص وتسهر على سلامة كل خلية من خلايا التنظيم

الذي تشرف على متابعته داخل المؤسسة.

1 - إشكالية الموضوع:

من خلال ما سبق ذكره يتمحور موضوعنا حول الإشكالية التالية:

- ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية؟
الأسئلة الفرعية :

تحت هذا السؤال الرئيسي تدرج الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية؟

- ما هي خصائصها وأهدافها؟

- حسب ماذا تصنف المؤسسات الاقتصادية؟

- ما هو نظام الرقابة الداخلية؟

- ماهي مميزات واجراءات نظام الرقابة الداخلية الجيد؟

- هل تؤدي أساليب الرقابة المختلفة إلى تقييم فعال لأداء المؤسسة الاقتصادية؟

2 - فرضيات الدراسة:

بعد تعرضنا للإشكالية الرئيسية وما تفرع عنها من أسئلة يمكننا صياغة الفرضيات التالية

قصده معرفة واختيار مدى صحتها :

-الرقابة الداخلية لها دور اساسي في المؤسسة الاقتصادية.

-يتميز نظام الرقابة الداخلي بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة.

3 - أهداف الدراسة:

نسعى من خلال قيامنا بهذه الدراسة العلمية إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها :

لكل دراسة أو بحث علمي هدف أو أهداف يسعى الباحث إلى تحقيقها من خلال اهتمامه بالظاهرة

المدرسة وتتخلص فيما يلي:

-الكشف عن الظاهرة المدرسة " ميدانيا " و نعني بذلك معرفة العلاقة الحقيقية الموجودة بين أساليب

الرقابة بمختلف أنواعها وفعاليتها داخل المؤسسة.

-تشخيص كل أساليب الرقابة المطبقة في المؤسسة الاقتصادية و التي تساهم في نجاح و تقدم المؤسسة

وكشف الأخطاء والانحرافات بداخلها ومحاولة تصحيحها أو التقليل منها.

-محاولة تنبيه المسؤولين إلى أهمية العملية الرقابية في تحسين فعالية وأداء المؤسسة و ذلك باستغلال النتائج

التي يتم التوصل إليها ميدانيا - بناء نظام معلومات فعال للموارد البشرية يساعد المنظمة في عملية الرقابة

وكذلك اتخاذ القرارات.

- توسيع مجالات البحث.

4 - أهمية الدراسة :

تتوقف أهمية أي بحث على أهمية الظاهرة المدروسة وعلى قيمتها العلمية والعملية ومدى إسهامها

في إثراء المعرفة النظرية من جهة والميدانية من جهة أخرى وتكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة لأنها

تتناول موضوع حساس داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية وهي الرقابة باعتبارها عملية فعالة تساهم في

اتخاذ القرار وكشف الأخطاء والانحرافات ومحاولة تصحيحها.

5 – أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

تكمن أسباب اختيار الموضوع فتمايلي:

أ- الرغبة الملحة في دراسة موضوع أساليب الرقابة وهذا من أجل تكوين نظرة عامة عن هذه العملية.

ب -كثيرا ما نسمع عن الواقع السيئ للمؤسسات الاقتصادية وبالأخص من الناحية الإنتاجية جعلنا نحاول

دراسة أساليب الرقابة وهذا للوقوف على كيفية تطبيقها ميدانيا وكيف تؤثر كل الأداء إما سلبا أو

إيجابا.

ج -إحساس الباحث بأن مسؤولية نجاح العملية الرقابية بمختلف أساليبها وأنواعها في المؤسسات

الاقتصادية أمر في غاية الأهمية غير أنه لا يكون محصورا في جانبه الاقتصادي فقط بل يتعدى إلى

مختلف الجوانب الأخرى.

د -أهمية مشكلة الرقابة بالنسبة للمجتمع، وذلك بالسعي للوقوف على أهم خصائصها ومجالاتها وهذا من أجل

توضيح الرؤية للأفراد في المجتمع من خلال تكوين إطار معرفي حول

موضوع الرقابة.

6 - حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم اختيار مؤسسة ميناء مستغانم لإجراء الدراسة التطبيقية.
الحدود الزمنية: أجريت الدراسة خلال الموسم الجامعي 2016 – 2017 حيث قمنا
بالتعرف على مؤسسة ميناء مستغانم وتحديد مهامها وهيكلها التنظيمي، ثم حاولنا
إلقاء نظرة على إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة.

7 – صعوبة الدراسة:

إن أي جهد إنساني عموما والبحث العلمي خصوصا لا يخلو عادة من بعض الصعوبات
التي يتلقاها الباحث، فأهم الصعوبات التي تلقيناها خلال بحثنا هي كالتالي:
- المؤسسة لا تعطي كل المعلومات المطلوبة.

8 – منهج الدراسة:

قصد الوصول إلى معرفة دقيقة لعناصر إشكاليتنا، وقصد فهم أدق وأفضل استخدمنا
المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل موضوع الدراسة باللجوء إلى المراجع الأساسية
والبحوث السابقة التي تطرقت إلى موضوع الرقابة الداخلية، للتوصل في نهاية الأمر إلى
تحليل عام وإلى نتائج تجيب عن إشكالية البحث.

9 - الدراسات السابقة :

عفاف نفيسة: أثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية – دراسة حالة بنك الجزائر، مذكرة
ماستر، كلية علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير بجامعة قاصدي مرباح ورقلة
سنة 2013، وتمحورت إشكالية الدراسة حول: إلى أي مدى يؤثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات
المصرفية، حيث تضمن الجانب النظري وصف أنظمة الرقابة بالوكالة عن طريق التمعن فيها واستجواب
موظفيها وذلك لفهم أهمية الدورة ودراسة إجراءات تطبيق الرقابة مما يسمح لها باستنتاج عدم فعالية نظام
الرقابة الداخلية بالوكالة بسبب نقص تطبيق هذا النظام.

10 – هيكل الدراسة:

من أجل تفصيل كل ما قيل سابقا ، وبالتالي تحقيق الغاية المرجوة من هذا البحث ،

كما ارتأينا تقسيم خطته إلى جانبين : جانب نظري والآخر تطبيقي.

° الجانب النظري نقسمه إلى فصلين:

الفصل الأول: عموميات حول المؤسسة العمومية الاقتصادية يتضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول

تم التطرق فيه إلى مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية، ثم في المبحث الثاني تم التطرق بصفة عامة إلى ماهية المؤسسة العمومية الاقتصادية، مفهومها، خصائصها، أهدافها، ثم في المبحث الثالث تصنيف المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية، وهو فصل يتضمن ثلاث مباحث، يدرس

المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية، عناصره وأنواعه، أما المبحث

الثاني فيتكلم عن دورة نظام الرقابة الداخلية، أهدافه، مكوناته، والمبحث الثالث يتضمن مقومات نظام الرقابة الداخلية، واجراءاته.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة ميناء مستغانم، ويتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث،

المبحث الأول تم تخصيصه للتعريف بمؤسسة ميناء مستغانم، المبحث الثاني يتضمن دراسة تدقيق الأجور

في المؤسسة، أما المبحث الثالث فتم فيه تقييم عملية التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

الفصل الأول: المؤسسة الاقتصادية العمومية

مقدمة الفصل

عمدت الدولة الجزائرية عقب الاستقلال إلى تحميل مسؤولية التنمية والنهوض باقتصاد البلاد إلى القطاع العام وعلى رأسه المؤسسة الاقتصادية العمومية، هذه الأخيرة التي اعتبرت الأداة المثلى للإصلاح⁰، وهو الأمر الذي يتجلى من خلال الترسنة القانونية الضخمة للمنظمة لهيكلها ونشاطها.

ولكون المؤسسة الاقتصادية العمومية مرتبطة بصورة مباشرة بالمحيط الذي تنشط فيه الدولي عامة والوطني خاصة، والذي يتميز بالتغير والتطور المستمر، الأمر الذي فرض عليها تطور مستمر لتصل ما وصلت إليه فقد مرت المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر بعدة مراحل وهو ما سنحاول معالجته في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: تطور المؤسسة الاقتصادية العمومية

المبحث الثاني: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثالث: تصنيف المؤسسات الاقتصادية

المبحث الأول : تطور المؤسسة الاقتصادية العمومية

مرت المؤسسة العمومية في الجزائر بعدة مراحل وعدة أنماط تسيير ابتداء من التسيير الذاتي الذي أعقب الإستقلال مباشرة والذي لم يدوم طويلا نظرا لظهور قرار التأميم الذي نجم عنه تحول هذه المؤسسات إلى مؤسسات وطنية ضخمة وامتدت هذه المرحلة إلى السبعينات، ومع بداية 1971 انتقلت الجزائر إلى مرحلة جديدة من التسيير وهي مرحلة التسيير الإشتراكي.

المطلب الأول: المرحلة الأولى (ما قبل 1980)

اعتمدت عملية البناء الاقتصادي والاجتماعي في هذه المرحلة على ما يسمى بالريع النفطي الذي يعتبر الينبوع المتدفق في تغذية وتعويض ميزانيات المؤسسات العمومية ويمكن تقسيم هذه المرحلة إلى عشرين أو عشرينين، والتي مازالت آثارهما ومعالمها قائمة حتى الآن، وتنقسم هذه الفترة إلى المراحل التالية:

1- مرحلة التسيير الذاتي 1962-1965:

ما ميز هذه المرحلة أنها بدأت بقاعدة اقتصادية شبه معدومة تميزت بتخلف وتدهور في كافة المجالات¹، وهو الأمر الذي دفع بكافة العمال الجزائريين على اختلاف فئاتهم وقدراتهم إلى التدخل ملء الفراغ وتغطية النقص الذي تركه الفرنسيون ، وتعتبر هذه المبادرة العمالية شهادة ميلاد المؤسسة المسيرة ذاتيا والتي دفعت بالمشروع الجزائري إلى تنظيم نصوص قانونية لإضفاء الطابع الشرعي والتنظيمي على هذه التجربة وذلك من خلال المرسوم رقم 63-95 المؤرخ في 18 ديسمبر 1963 ، المتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسات ذاتيا ، هذا الخبر الذي يعتبر أول إطار تنظيمي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر² ، والذي نظمها من ناحيتين أساسيتين : الناحية البشرية والناحية المالية.

1.1- التنظيم البشري للمؤسسة المسيرة ذاتيا: نص المرسوم 63 – 95 على ضرورة تكوين مجلس للعمال، يتم انتخابه من طرف الجمعية العامة لمدة 3 سنوات، ويتولى بدوره انتخاب لجنة التسيير التي انطوت بها مهام إدارية وخولت لها سلطة البث في بعض القرارات المالية وتنظيم الصفقات العمومية، وتتميز المؤسسة المسيرة ذاتيا باستئثار الوزارة الوصية على القطاع الذي تنتهي إليه المؤسسة بتعيين مديرها باقتراح من المجلس البلدي للتسيير الذاتي³.

1.2- التنظيم المالي للمؤسسة المسيرة ذاتيا: من بين أهم الإشكالات التي فصل فيها المرسوم 63 – 65 هو إشكالية طبيعة الأموال التي تحوزها المؤسسة المسيرة ذاتيا، وذلك بوضعها في قائمة أملاك المجموعة

¹ صالح مفتاح ، تطور الاقتصاد الجزائري وسماته ، الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر ، المركز الجامعي بشار ، أبريل 2004.

² المرسوم 63-65 مؤرخ في 18 ديسمبر 1963 المتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسات المسيرة ذاتيا ، الجريدة الرسمية ، عدد 15 ، الصادرة في 22 مارس 1963.

³ المرسوم 63 – 65 ، المتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسات ذاتيا ، الجريدة الرسمية ، مرجع سابق ذكره.

الوطنية، وهو الأمر الذي طرح الشكوك حول مدى جدية اعتبار هذا التصنيف تعبيراً ضمنياً عن نية السلطة في التراجع عن أسلوب التسيير الذاتي¹.

غير أن هذا النمط من التسيير عانى من مشاكل أهمها:

- نقص في الإطارات و اليد العاملة المؤهلة لأنه قبل الإستقلال لم يكن العمال الجزائريون يعملون في المناصب التقنية.

- عدم تحديد الشروط الأساسية لعضوية العامل في الوحدة الإنتاجية، كما لم يفرق بين العمل الدائم و الموسمي.

- عدم تحديد نوعية الملكية هل هي ملك للدولة أو للعمال.

- نقص في التمويل.

- فقدان الثقة في مبادئ التسيير الذاتي.

2-مرحلة الشركات الوطنية 1965 – 1970²

والتي امتدت حتى سنة 1970، حيث تقلص حجم المشاركة العمالية إلى درجة كبيرة، وتعتبر هذه الفترة فترة هيمنة الدولة على القطاع العام والإستمرار في إضفاء الطابع الإشتراكي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

كما عرفت هذه المرحلة تراكمات كثيرة من التجارب والإصلاحات المتكررة في خضم سيرة التنمية الوطنية ، بحيث بادرت السلطة السياسية آنذاك إلى ذلك الإرتباط بالفرنك الفرنسي قصد تقليص التبعية اتجاه الخارج ، وبعث قطاع اقتصادي تابع للدولة يأخذ على عاتقه عملية البناء الاقتصادي والاجتماعي ، كما تميزت هذه الفترة بخصوصية المبادرة

بمجموعة من التأمينات للشركات الأجنبية العاملة بالجزائر آنذاك ، والتي كانت فرنسية في معظمها ، وقد تمت صياغة الأهداف المتوخاة من البناء الاقتصادي والاجتماعي ضمن استراتيجية تنموية تهدف بالدرجة الأولى إلى³:

- العمل على إستغلال الثروات الوطنية التي تزخر بها البلاد.

- قطع دابر التبعية الاقتصادية من خلال بعث قطاع صناعي قوي يأخذ على كاهله إنتاج الصناعات المختلفة.

¹ عدة جيلالي ، النظام القانوني للمؤسسة الاقتصادية العمومية ، دار الخلدونية ، الجزائر ، 2006 ، ص : 14 – 15.

² بن عنتر عبد الرحمان ، مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و أفاقها المستقبلية ، قسم العلوم التجارية ، جامعة بومرداس ، من خلال مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، العدد الثاني ، جوان 2002.

³ H.M Temmar , Strategie de developement (cas Algerie :un bilan) ,OPU, Alger , 1983, P : 28.

- بعث تكامل منسجم بين القطاعات المشكلة للإقتصاد الوطني ، لاسيما فيما بين القطاع الصناعي والزراعي.

- نتائج الفترة الأولى (1962 – 1970) ¹:

ما يمكن استنتاجه من هذه الفترة هو صياغة الأهداف العامة لإستراتيجية التنمية الوطنية، وتوفير الأرضية الصلبة لقيامها في الواقع وذلك من خلال ما يلي:

أ – التوسع في عمليات التأميم للاحتكارات الأجنبية وخاصة في المجال الصناعي باعتباره المتعامل الرئيسي لعملية التصنيع المستهدفة آنذاك.

ب – بعث مؤسسات وطنية بديلة عن هذه الإحتكارات، تضطلع بعمليات البناء والتشييد لمواكبة مخططات التنمية الوطنية عن كثب.

ج – إعتبار المؤسسات الوطنية العمومية الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وفرض نفسها، لاسيما تبنيها نموذج منفرد للتنمية المستقلة.

د – التركيز على إظهار المؤسسة الوطنية العمومية إلى حيز الوجود باعتبارها هدفا في حد ذاته.

هـ – الإعتماد على الأسلوب التقليدي التلقائي في تنظيم وتسيير المؤسسة ، وذلك لإعتبارات قلة الإطارات الكفؤة والمؤهلة ، إنعدام التجربة الكافية لها ، الوضعية السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة آنذاك.

3-مرحلة التسيير الإشتراكي :

وهي فترة الانتقال من شكل المؤسسة العامة أو المشروع العام إلى شكل المؤسسة الإشتراكية، حيث عمل الأمر 71 – 74 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 والمتعلق بالتسيير الإشتراكي للمؤسسات على إستبعاد التصنيفات التقليدية للمؤسسة العمومية وتوحيد هيكلها الوضعية والوظيفية أيا كانت طبيعتها وبصرف النظر عن مجال نشاط².

فقد تحول تسيير المؤسسة الوطنية العمومية من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب جديد يتخذ من العاملين عناصر نشطة تضطلع بمهام التسيير والرقابة من خلال مساهمتهم الفعلية في ذلك.

إن المشاركة العمالية في الجزائر هي نتيجة مباشرة للتسيير الإشتراكي للمؤسسات الذي ينظم وظيفتين رئيسيتين لمصلحة هؤلاء العاملين والتي تتمثل في المساهمة في اتخاذ القرار من جهة ، والرقابة على سير المؤسسة من جهة أخرى ، ولقد عرفت هذه الفترة عوائق يمكن الوقوف عليها على مستويين³:

° على مستوى المحيط الداخلي للمؤسسة.

¹ عبد اللطيف بن أشهبو ، التجربة الجزائرية في التنمية والتخطيط (1962 – 1980) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1982 ، ص:466.

² الأمر 74-71 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 ، المتعلق بالتسيير الإشتراكي للمؤسسات ، الجريدة الرسمية ، العدد 101 ، الصادرة في 13 ديسمبر 1971.

³ عبد الطيف بن أشهبو ، مرجع سابق ذكره 468.

° على مستوى المحيط الخارجي للمؤسسة.

أولاً: المحيط الداخلي للمؤسسة:

يمكن تلخيص هذه النقائص والتناقضات التي اتسمت بها عملية تسيير المؤسسة الوطنية العمومية في النقاط التالية :

1 - تعدد مراكز اتخاذ القرار: من الأسباب التي أدت إلى الثنائية في التسيير جهل العامل لأسس وميادين التسيير وقلة ثقافته ونقص تكوينه.

2 - تعدد المهام والوظائف: إن تعدد المهام الثانوية وتبعثر مجهودات المؤسسة الوطنية العمومية صوب اهتمامات أخرى ذات طابع اجتماعي، حيث انعكست آثار ذلك على الإنتاج والإنتاجية وبالتالي على أداء المؤسسة¹.

3 - ضخامة حجم المؤسسة: ما سبب تذبذبا في الجهود وتكرارا في العمل وتشابك المسؤوليات، وعدم القدرة على ضبط التكاليف، الشيء الذي أدى إلى تحقيق خسائر كبيرة في نهاية العملية الإنتاجية بالنسبة لمعظم المؤسسات.

4 - نقص تأطير الكفاءات: وهذا رغم المساعدات الفنية لإكتساب المهارات والتجربة من الخبرات الأجنبية مما حال دون الإندماج الفعلي للغطارات لاسيما في المجال التطبيقي لكي يتمكنوا من إبراز قدراتهم.

5 - التضخم المفرط للعمالة: إن تكديس العمالة وعدم إحترام حجمها من طرف مؤسسة إنتاجية ولاسيما منها الصناعية، حيث وصلت أكثر من 30÷ من الحجم الكلي للعمالة في بعض الحالات²، راجع إلى إنعدام الدراسات الاقتصادية المرجعية وسوء تسيير الإحتياجات الدورية.

ثانياً: المحيط الخارجي للمؤسسة:

تتمثل نقائص المؤسسة الوطنية العمومية خلال هذه الفترة في مجموعة من الإجراءات والقوانين المنظمة للعلاقات المتولدة بين المؤسسة وجهات متعددة أسندت إليها مهام الوصاية والإشراف، الرقابة والوساطة في بعض الأمور، كما عرفت هذه الفترة بالمركزية المفرطة للعلاقات كبلت المؤسسة العمومية وأعاقها عن أية مبادرة للنهوض بهذا النشاط أو تطويره ومن بين هذه الإجراءات ما يلي³:

1 - تدخل الجهة الوصية في كل صغيرة وكبيرة داخل المؤسسة مما أدى بالمشرفين الإداريين إلى إعتماد سياسة المراوغة وإخفاء الحقائق عند إعادة تقارير الأداء الموجهة إليها ، كما أن الإطارات البشرية الموكلة إليها

¹ أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في الجزائر ، الجزائر : OPU ، 1993 ، ص : 122.

² A. Bouzidi , L'Entreprise publique en Algérie , Revue de CENEAP , N : 1 , Mars , 1985 , P : 23.

³ A. Bouzidi , Op – cit , P : 24.

مهمة تحليل ومتابعة هذه التقارير على مستوى الجهة الوصية ليسوا في أغلب الأحيان من ذوي الإختصاص التقني أو الاقتصادي الذي يؤهلهم للإلمام بمحتويات تلك التقارير ومواكبة المشاكل المستجدة على مستوى مواقع التنفيذ¹.

2 – إعادة تقنين الدور المنوط للمؤسسة وفق منظور جديد يأخذ على عاتقهما يلي:

أ – التكليل الحقيقي بالاحتياجات الاجتماعية، قصد تدارك النقص المسجل فيها، وتحسين ظروف المعيشة في ظل التحديات القائمة.

ب – الرفع من مستوى الكفاءات الإنتاجية للاستفادة من الطاقات المتاحة.

ج – توجيه النظام الإنتاجي الوطني نحو الاستخدام الأمثل عبر تحسين ظروف الأداء والتكفل بضمان الانسجام والتكامل والتأمين لقنوات هذا النظام.

د – اعتماد إطار تنظيمي يرمي بالدرجة الأولى إلى رفع القيود واكتساح العوارض والمعوقات من خلال إنهاء الوصاية البيروقراطية والسعي لتوفير المحيط المناسب والكفيل بتجسيد الغايات السابقة الذكر².

المطلب الثاني: المرحلة الثانية (ما بعد 1980)

كانت المؤسسة الاقتصادية العمومية بحكم التجربة المتحققة مستهدفة آنذاك لعملية إصلاح شامل تأخذ على عاتقها الفعالية والكفاءة نتيجة حرية العمل وحرية القرارات في المؤسسة وهذا ما أكده ميثاق الوطني لسنة 1986 على صنع المزيد من الاستقلالية الاقتصادية قصد تحسين فعاليتها ويمكن تقسيم هذه المرحلة في:

1-مرحلة إعادة الهيكلة:

تعتبر مرحلة إعادة الهيكلة أولى مراحل الإصلاحات التي مرت بها المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية والتي اعتبرت كمنقذ للمؤسسة الاشتراكية من الأزمة التي كانت تعاني منها وكالعادة كانت هذه المرحلة وليدة ظروف اقتصادية وسياسية واجتماعية معينة عايشتها الدول النامية عامة والجزائر خاصة³.

بدأت بوادر هذه المرحلة بالظهور إثر تقرير لجنة حزب جبهة التحرير الوطني عن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للدولة الجزائرية للفترة الممتدة من 1967 – 1978 والذي كشف عن الكثير من مواطن العجز التي يعني منها اقتصاد البلاد، ومن أهم ما جاء في التقرير هو انتقاده لطريقة تسيير المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي وتأكيد على وجود خلل هيكلي في الاقتصاد الوطني من أهمه ضخامة حجم المؤسسات الاشتراكية

¹ S. A Boukrami , Forme de marche et politique de l'Entreprise , OPU, Alger , 1982 , P : 12.

² S. A Boukrami , Op – cit , P : 12.

³ عجة الجبالي ، مرجع سابق ذكره ، ص : 30.

الذي يعتبر عائقا في وجه التنمية الوطنية وهو الأمر الذي يستدعي ضرورة إعادة هيكلتها وهو الأمر الذي ترجمه المرسوم رقم 80 – 242 المتعلق بإعادة الهيكلة¹.

ولقد تجسدت إعادة الهيكلة على أرض الواقع على مرحلتين:

المرحلة الأولى تمثلت في إعادة الهيكلة العضوية للمؤسسات العمومية، ثم جاء بعدها إعادة الهيكلة المالية.

أولا: إعادة الهيكلة العضوية:

وذلك بهدف تقسيم الشركات الكبرى إلى وحدات أصغر وأكثر تخصصا وكفاءة لمواجهة الصعوبات².

ثانيا: إعادة الهيكلة المالية:

بدأت بالظهور مع قانون المالية لسنة 1982، والذي أكد على ضرورة الفصل بين الذمة المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية وبين الذمة المالية للدولة؛ وتعتبر بمثابة توزيع جغرافي لمراكز اتخاذ القرار وكان الغرض منها إعادة هيكلة ديون المؤسسة بإعادة تنظيم سجلات استحقاقات الفائدة ورأس المال، وترشيد التسيير المالي

للمؤسسات ومنح القروض للمؤسسات ذات العجز لإعادة هيكلتها المالية، كما اتخذت إجراءات تتعلق بنظام الأسعار والنظام الجبائي ومنح إعتمادات نهائية للمؤسسات الجديدة من طرف الخزينة العمومية، ويهدف هذا الإصلاح إلى³:

- 1- التطهير المالي لديون المؤسسات العمومية وإعادة تنظيمها.
- 2 – إعادة ترتيب أولويات المهام المنوطة بالمؤسسة في إطار هذا التوجه الجديد.
- 3 – تحقيق كفاءة التسيير واستغلال الطاقات البشرية.
- 4- اللامركزية في التصرف.
- 5 -إنعاش الاقتصاد الوطني والتخلص من التبعية الاقتصادية للدول الأجنبية.
- 6 – استيعاب التكنولوجيا وذلك بإرساء هياكل تكوين وتدريب كفيلة بذلك.

المطلب الثالث: المرحلة الثالثة (الخصوصية)

كان للأزمة البترولية التي شهدتها العالم أواخر الثمانينات الأثر المباشر في دفع أصحاب القرار إلى التفكير بجدية لإنقاذ الوضعية الاقتصادية للدولة، والذين كانوا مستعدين لاتخاذ كافة التدابير والإجراءات

¹ المرسوم رقم 80 – 242 المؤرخ في 4 أكتوبر 1980، المتعلق بإعادة الهيكلة، الجريدة الرسمية الصادرة في 4 أكتوبر 1980

² اللجنة الوطنية لإعادة هيكلة المؤسسات الوطنية، التقرير النهائي، وزارة التخطيط والتعبئة العمرانية، مارس 1980، ص: 41.

³ علي حسين، التحول نحو اقتصاد السوق بين النظرية والتطبيق، مجلة آفاق اقتصادية، العدد: 62، 1995، ص: 39.

الضرورة لتحقيق الإستقرار الاقتصادي حتى لو استلزم الأمر التخلي عن بعض المبادئ والتوجهات وعلى رأسها الإشتراكية، وسرعان ما تحركت السلطة بالإسغناء عن النظام الإشتراكي وتبني النظام الليبرالي.

وخدمة لهذه التوجهات جاءت الإصلاحات المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية العمومية على ثلاث مراحل، حيث تم كمرحلة أولى منح الإستقلالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية ثم ظهرت كمرحلة ثانية فكرة إعادة الهيكلة الصناعية ومن ثم ظهرت فكرة الخصخصة كتوجه علي ونهائي إلى نظام إقتصاد السوق¹.

أ – منح الإستقلالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية²:

و ذلك بإعطاءها نوعا من الحرية لإدارة شؤونها قصد تحسين فعاليتها وذلك من خلال : إلغاء الوصاية القطاعية في طبيعة الخدمة العمومية ، حرية تحديد أسعار المنتوجات وأجور العمال ، إمكانية تحقيق استثمارات دون المرور بالهيئة المركزية للتخطيط ، مع فرض عقوبات صارمة عليها في حال ما لم تقم بتشريف إلتزاماتها المالية أمام الغير والتي تصل إلى الإفلاس والحل.

ب – مرحلة إعادة الهيكلة الصناعية:

تعرف إعادة الهيكلة الصناعية بأنها: " مجموع الإجراءات المتعلقة بإعادة تنظيم أدوات الإنتاج وتوزيعها، وتحديثها قصد رفع فعاليتها وقدرتها التنافسية، ودمجها في التقسيم الدولي للعمل"³.

جاءت إعادة الهيكلة الصناعية نتيجة لتبني نظام اقتصاد السوق الذي تمّ تكريسه دستوريا من خلال الفصل بين الأملاك العمومية والأملاك الخاصة للدولة، وهو ما يستلزم إعادة النظر في دور الدولة في النشاط الاقتصادي لكون الانتقال من اقتصاد موجه إلى اقتصاد تنافسي يستلزم ألا تبقى الدولة مالكة لوسائل الإنتاج وللمؤسسات العمومية الصناعية والتجارية وفتح المجال للقطاع الخاص كمالك وكمسير، وما هذه المرحلة إلا تمهيد للمرحلة القادمة وهي الخصخصة.

ج – الخصخصة: أمام فشل إعادة الهيكلة الصناعية في تحقيق الأهداف المسطرة لها على مختلف المستويات وأمام الضغوط التي يمارسها صندوق النقد الدولي ، وجدت الجهات المسؤولة نفسها مرة أخرى أمام ضرورة تبني اصلاحات جديدة ، واعتبرت الخصخصة في الجزائر نقطة تحول في علاقة الدولة بمؤسساتها العمومية.

ويقصد بالخصخصة : " تحويل الملكية العامة من القطاع العام إلى القطاع الخاص".

من خلال توفير المناخ الاقتصادي المحفز على الإبداع والإبتكار ، وتشجيع التعامل بالميكانيزمات الحقيقية لإقتصاد السوق¹.

¹ Moukhtar khaladi , Baya Arhab ,The transition to the Market Economy , The Experience of Algeria , China – usa , Businesse Review , N :3 , March 2012, P : 298.

² شعوبي محمد فوزي ، كمامي محمد الأمين ، الاقتصاد الجزائري من منظور متغيرات حساب حساب الإنتاج وحساب الإستغلال ، الملتقى الوطني حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 22-23 أفريل 2003 ، ص : 74.

³ شعوبي محمد فوزي ، كمامي محمد الأمين ، نفس المرجع السابق ذكره ، ص : 76.

وتم تبني نظام الخوصصة في الجزائر من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والتي يمكن حصرها في²:

- تغطية المتطلبات الاقتصادية من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية الحاجات لمتزايدة وتحقيق مستوى في النوعية.

- تحسين الوضع الاقتصادي والاجتماعي للقوى العاملة في المؤسسة (التعليم ، الصحة والترفيه...).

- تحقيق أهداف المؤسسة والمتمثلة في تحقيق الأرباح والنمو والاستمرار.

- نشر الثقافة التكنولوجية والتقنية عن طريق إنشاء مراكز البحث والتنمية.

تبقى الإشكالية المطروحة لدى الباحثين والاقتصاديين في الجزائر حول كيفية التحول من اقتصاد مغلق، أمام التأثيرات الخارجية نتيجة سياسات الحماية المصطنعة أين كانت خزينة الدولة تتحمل خسائر المؤسسة الاقتصادية نتيجة التغيرات في الأسعار الدولية وسوء التسيير إلى اقتصاد مفتوح حيث المرور إلى هذه المرحلة في اعتقادنا لا يتم فيها تحويل الملكية فقط وإنما يجب البحث عما يلي:

1 – هل يوجد قطاع خاص منتج بمفهومه الواسع له التكفل بصورة جدية بمؤسسات القطاع العمومي المفلسة؟

2 – هل مشاكل القطاع الخاص تختلف عن مشاكل القطاع العمومي؟

وفي الأخير نتيجة لهذه التحاليل حول مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية فإنه يمكن القول إن سياسة المرحلة الأخيرة لاستقلالية المؤسسات لم ترس بعد على قواعد ثابتة وآليات تحكمها بشكل دقيق ؛ ومما زاد في تأرجحها هو تعاقب الحكومات مع مطالع التسعينات برؤى مختلفة وطروحات متباينة بين مؤيد للقطاع العام ومعارضه ، بالإضافة إلى التأثير المباشر وغير المباشر للنظام الدولي الجديد على مسار التنمية الاقتصادية في الجزائر³.

¹ عبد الرزاق دحدوح ، شكيب جوهري ، سيادة الدول في ظل العولمة ، مجلة النائب ، الجزائر ، العدد 1 ، جانفي 2011 ، ص 84.

² قمار خديجة ، مكانة المؤسسة الاقتصادية العمومية في إطار الإصلاح المؤسساتي ، مذكرة لنيل الماجستير في الحقوق ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر ، 2009 ، ص : 30.

³ بن عنتر عبد الرحمان ، مرجع سابق ذكره ،

المبحث الثاني: ماهية المؤسسة الاقتصادية

تعد المؤسسة الاقتصادية الهيكل القائم والمحرك الأساسي لكل نشاط اقتصادي داخل الدولة، حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة، كما تصنف وفقا لعدة معايير.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية

إن عملية إعطاء تعريف موحد وواضح للمؤسسة الاقتصادية يعتبر أمر بالغ الصعوبة فقد تعددت وتباينت آراء الاقتصاديين حول مفهوم المؤسسة الاقتصادية وذلك لعدة أسباب منها التطور المستمر، اختلاف الاتجاهات الاقتصادية والإيديولوجية وغيرها، وفيما يلي ندرج بعض التعاريف الخاصة بها :

تعريف 1: " شكل اقتصادي وتقني وقانوني واجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الإنتاجي بهدف إنتاج سلع أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة"¹.

تعريف 2: " المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين الهدف منه هو ايجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في الأسواق من أجل تحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها وتكاليف الإنتاج "².

تعريف 3: " المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت المؤسسة من أجلها "³.

تعريف 4: " منشأة ذات طابع اقتصادي خاص ، لها القدرة على الاندماج مع البيئة المحيطة بها من خلال تدفق المداخل ومعالجتها ، ثم تحويلها إلى مخرجات وتقديمها إلى الزبون المستهدف على شكل سلعة أو خدمة "

تعريف 5: " هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج (أرض ورأس المال) من أجل الإنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين "⁴.

¹ صمويل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1982 ، ص : 58.

² عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1993 ، ص : 27.

³ ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دارالمحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1998 ، ص : 08.

⁴ عمر صخري ، مرجع سابق ، ص ، 29.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن المؤسسة الاقتصادية هي ذلك التنظيم الذي يجمع بين مختلف الوسائل المادية والمالية والبشرية والذي ينشط في محيط معين يتكيف معه باستمرار من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المسطرة.

المطلب الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية

من خلال التعاريف السابقة للمؤسسة الاقتصادية يمكن استخلاص بعض الصفات والخصائص التي تتميز بها:

- 1- تتمتع المؤسسة الاقتصادية بالشخصية القانونية لها استقلاليتها الخاصة بها من النواحي الحقوقية والصلاحيات، ولها واجبات وتترتب عليها مسؤوليات.
- 2- تتصف بقدرتها العالية على الإنتاجية وانجاز وتحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها.
- 3- تمتلك القدرة على البقاء في ظل ظروف سياسية مناسبة وأدنى حد من رأس المال الخاص بها بالإضافة إلى التجاوب مع المؤثرات المحيطة بها.
- 4- القدرة على تلبية متطلبات العميل المتغيرة باستمرار والقدرة على تحقيق التكامل الاقتصادي على الصعيد الوطني، فالمؤسسة عبارة عن وحدة اقتصادية أساسية للمجتمع الاقتصادي بالإضافة إلى مساهمتها في الناتج المحلي ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.
- 5- التحديد الواضح للأهداف والبرامج وأساليب العمل ، فيجب على المؤسسة أن تضع أهداف تسعى إلى تحقيقها ، وبرنامج يمكنها من تحقيق هذه الأهداف.
- 6- يجب أن يشمل اصطلاح المؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة ، إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها¹.

المطلب الثالث : أهداف المؤسسة الاقتصادية

تؤدي المؤسسة أدوارا عديدة داخل محيطها وتعمل على تحقيق عدد من الأهداف التي يمكن حصرها في² :

1 – الأهداف الاقتصادية : وتتمثل في :

¹عمر صخري ، مرجع سابق ذكره ، ص : 30.

²ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص : 17- 18 .

أ - تحقيق الربح : يعتبر تحقيق الربح المبرر الأساسي لوجود المؤسسة لأنه يسمح لها بتعزيز طاقتها التمويلية الذاتية التي تستعملها في توسيع قدراتها الانتاجية وتطويرها وبالتالي الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى والإستمرار في الوجود.

ب - تلبية حاجات المجتمع: تعمل المؤسسة الاقتصادية على تلبية الحاجات المتعددة والمتنوعة للأفراد من مواد ضرورية وأخرى كمالية. وذلك من خلال¹:

- مستوى عالي من المرونة:

- أن يتم الإنتاج في وقته المحدد دون تأخير؛

2 - أهداف اجتماعية وثقافية:

- ضمان مستوى مقبول من أجور المستخدمين.

- تحسين مستوى المعيشة للعمال (كالصحة والتعليم؛ التأمينات، الرياضة).

- توفير وسائل ترفيهية وثقافية.

- الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال من خلال العلاقات مهنية واجتماعية بين الأفراد.

3 - أهداف تكنولوجية :

- إنشاء هيئة للبحث والتطوير

- الاهتمام بتكوين العمال وتدريبهم.

- استعمال وسائل إعلامية حديثة.

المبحث الثالث: تصنيف المؤسسات الاقتصادية

يمكن للمؤسسات أن تأخذ أشكالاً متعددة ونظراً للإميازات التي تتمتع بها والالتزامات التي تخضع لها دون سواها تصنف إلى عدة معايير أهمها المعيار القانوني، الاقتصادي ومعياري الحجم¹.

¹عمار زيتوني ، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة بسكرة ، العدد 09 ، مارس ؛ 2006 ، ص :

المطلب الأول: تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني

1 - المؤسسات العمومية: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للقطاع العام، فهي تعتبر مؤسسات الدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما شاء ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك، ويكون التسيير فيها من طرف أشخاص تختارهم الجهة الوصية، وينقسم هذا النوع من المؤسسات إلى قسمين²:

1.1 - مؤسسات تابعة للوزارات : وتسمى أيضا المؤسسات الوطنية فهي تخضع للمركز مباشرة أي لإحدى الوزارات وهي صاحبة إنشائها ، وهي التي تقوم بمراقبة تسييرها بواسطة عناصر تعيينها ، وتقدم لها تقارير دورية عن نشاطها ونتائجها.

2.2 - مؤسسات تابعة للجماعات المحلية : وتمثل هذه المؤسسات في الولاية والبلدية أو تجمع بين البلديات أو الولايات أو منهما معا ، وتكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ويشرف عليها مندوبها عن طريق إدارتها ، وتكون عادة في مجال النقل والبناء أو الخدمات العامة.

2 - المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، كالمؤسسات الفردية أو الشركات على أن كل نوع من هذه المؤسسات يحكمه نمط قانوني معين يحدد طرق واجراءات تسييرها، ويتم تقسيم المؤسسات الخاصة إلى:

2.1 - المؤسسات الفردية: تنشأ هذه المؤسسات عن جمع شخص يعتبر صاحب العمل أو صاحب رأس المال لعوامل الإنتاج الأخرى.

" حيث تختلط فيها شخصيتها القانونية بشخصية صاحب رأس المال الذي يقوم بإنشاء هذه المؤسسة " ،
ويأخذ هذا النوع من المؤسسات أنواع تتباين من مؤسسات إنتاجية إلى وحدات تجارية أو خدماتية ... الخ³.

2.2 - الشركات: يعرف المشرع الجزائري على أنها: " عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذو منفعة مشتركة كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك"⁴.

وتنقسم الشركات على ثلاث أقسام رئيسية هي:

2.2.1 - شركات الأشخاص: هي الشركات التي يكون فيها الاعتبار الشخصي هو الغالب ويكون لشخص الشريك محل اعتبار وأهمية في تكوين الشركة.

¹ ناصر دادي عدون ، إقتصاد المؤسسة ، دارالمحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1998 ، ص : 56.

² أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، مرجع سابق ، ص : 17.

³ ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص : 54.

⁴ المادة 416 من القانون المدني ، القانون رقم 88 - 14 المؤرخ في 3 مايو 1988.

والاعتبار الشخصي يؤدي إلى إبرام عقد الشركة على أساس الثقة المتبادلة بين الشركاء وينتج عن ذلك مسؤولية هؤلاء الشركاء في أموالهم الشخصية عن ديون الشركة.

وشركات الأشخاص أخذ بها القانون التجاري الجزائري في المواد من (551 إلى 563) وهي¹:

- شركة التضامن

- شركة التوصية البسيطة

- شركة المحاصة

أ - شركات التضامن: تعد هذه الشركات من أهم شركات الأشخاص إذ يقدم فيها الشركاء حصصا قد تكون متساوية أو تختلف في القيمة أو في طبيعة الحصة من شريك إلى آخر في حين التزام المؤسسة بواجباتها نحو المتعاملين معها يفوق ما يقدمونه من حصص ليشمل ممتلكاتهم الخاصة غير الحصص المقدمة وتعتبر هذه أهم ميزة في هذه الشركة.

ب - شركة التوصية البسيطة: وتكون ملكية الشركة لفتتين فئة الشركاء المتضامنين وهم مسؤولون عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية، وفئة ثانية وهم الشركاء الموصون وهم الشركاء المسؤولون في حدود حصصهم المقدمة ولا يحق لهم إدارة الشركة ولا يظهر اسمهم في اسم الشركة².

ج - شركة المحاصة : هي شركة مستترة فيما بين الشركاء أنفسهم وهي تفتقد إلى وجود الشخصية المعنوية ، حيث تتميز عن لشركات التجارية الأخرى بأن كيانها منحصر بين المتعاقدين وبأنها غير معدة للاطلاع عليها ، فشركة المحاصة لا وجود لها إلا فيما بين الشركاء³.

2.2.2- شركات الأموال : هي الشركات التي يكون فيها الاعتبار المالي هو الأساس في تكوينها ، وتقوم على جمع الأموال ولا تكون مسؤولية الشريك فيها إلا بقدر ما يملكه من أسهم ولذلك لا أهمية الاعتبار الشخصي في هذه الشركات فلا تنقضي بوفاة أحد الشركاء الآخرين ، وتصنف شركات الأموال إلى:

- شركات المساهمة

- شركات التوصية بالأسهم

- الشركة ذات المسؤولية المحدودة

¹ أحمد طرطار ، مرجع سابق ذكره ، ص : 34.

² ناصر عدون ، مرجع سابق ، ص : 55.

³ مصطفى كمال طه ، الشركات التجارية ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، القاهرة ، 2000 ، ص : 50.

أ - شركة المساهمة : شركة المساهمة هي النموذج الأمثل لشركات الأموال وقد عرفتها المادة 592 من القانون التجاري الجزائري بأنها : " شركة ينقسم رأسمالها إلى حصص وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء فيها عن سبعة شركاء¹.

ب - شركة التوصية بالأسهم : تعتبر شركة التوصية بالأسهم من النماذج المشهورة في شركات الأموال ، ويقسم رأسمالها إلى أسهم قابلة للتداول ، كما أن وفاة الشريك أو الحجر عليه أو منعه من مباشرة التجارة أو انسحابه أو عزله لا ينتج عنه انحلال الشركة.

ج - شركة ذات المسؤولية المحدودة : تنص المادة 564 من القانون التجاري الجزائري على أنه : " تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص " ومن خلال قراءة هذه المادة المشرع الجزائري خرق القاعدة التي تقول أنه إذا قلّ عدد الشركاء عن اثنين تنحل الشركة².

3-الشركات المختلطة³ :

وهي تلك المؤسسات تشترك الدولة أو إحدى هيئاتها مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدّة ضوابط تحددها تشريعات وأحكام خاصة.

المطلب الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب معيار الحجم

يتم تصنيف المؤسسات الاقتصادية ووضع الحدود الفاصلة بينها استنادا لحجم المؤسسة حيث تأخذ المؤسسة الاقتصادية وفق هذا المعيار الأشكال التالية⁴ :

مؤسسات مصغرة، مؤسسات صغيرة، مؤسسات متوسطة ، مؤسسات كبيرة.

ويعتمد في وضع الحدود الفاصلة بين مختلف الأحجام على معيارين:

- معيار عدد العمال ؛

- المعيار المالي أو النقدي والذي يضم معيار رأس المال ومعيار حجم المبيعات.

1 – معيار عدد العمال : يتم تصنيف المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى⁵ :

أ – المؤسسات المصغرة : من 1 إلى 9 عامل

¹ المادة 592 من القانون التجاري ، تبعا للمرسوم التشريعي ، رقم 83 – 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

² الفقرة الأولى من المادة 564 ، من القانون التجاري الجزائري .

³ أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، مرجع سابق ذكره ، ص : 17.

⁴ ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ذكره ، ص : 327.

⁵ براهيم نورة ، المشروعات الصغيرة والمتوسطة وإشكالية تمويلها ، دراسة ميدانية حالة مؤسسة FERTIAL عنابة ، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ، 2005 – 2006 ، ص : 06.

ب – المؤسسات الصغيرة : من 10 إلى 199 عامل

ج – المؤسسات المتوسطة : من 200 إلى 499

د – المؤسسات الكبيرة : من 500 فما فوق.

2 – معيار رأس المال المستثمر: وذلك بفرض حد أقصى معين لرأسمال يختلف باختلاف البلد الذي توجد فيه المؤسسات بالأخذ بعين الاعتبار معدلات التضخم.

3 – معيار رقم الأعمال أو حجم المبيعات: هناك بعض الدول التي تستخدم هذا المعيار لتحديد حجم المؤسسة، حيث كلما كبرت نسبة مبيعات المؤسسة كبر حجمها، حيث تستخدم حجم الإنتاج إذا كانت المؤسسة تتحصل على إيراداتها من مصدر واحد ، وتستخدم رقم الأعمال إذا كانت تحصل على إيراداتها من مصادر مختلفة.

ويتضح لنا من خلال هذا التصنيف أن هناك صعوبة في تحديد تعريف دقيق للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة إذ أن لكل بلد نظريته الخاصة لها والتي تتماشى مع التوجهات الاقتصادية، فيوجد تعريف خاص ببلدان جنوب شرق آسيا ، وتعريف اليابان ، تعريف الولايات المتحدة الأمريكية ، وتعريف الاتحاد الأوروبي...الخ.

تصنيف الاتحاد الأوروبي للمؤسسات: في عام 1996 قام الاتحاد الأوروبي بإصدار تعريف جديد للمؤسسات المصغرة و الصغيرة، المتوسطة والكبيرة والذي يستند إلى معيار الحجم وفي 06 ماي 2003 تم تعديل هذا التعريف من قبل المفوضية الأوروبية وأهم ما جاء هذا

التعديل هو وضع حدود لرقم الأعمال والميزانية السنوية للمؤسسات المصغرة، والجدول الموالي يوضح هذا التصنيف¹.

الجدول (01) : تصنيف الاتحاد الأوروبي للمؤسسات لسنة 2003.

¹لخلف عثمان ، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها ، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراة في دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004 – 2005 ، ص : 13.

الميزانية السنوية	رقم الأعمال	الحد الأقصى لعدد العمال	نوع المؤسسات
أقل من أو يساوي 02 مليون أورو	أقل من أو يساوي 02 مليون أورو	09	المؤسسات المصغرة
أقل من أو يساوي 10 مليون أورو	أقل من أو يساوي 10 مليون أورو	49	المؤسسات الصغيرة
أقل من أو يساوي 43 مليون أورو	أقل من أو يساوي 50 مليون أورو	249	المؤسسات المتوسطة

المصدر: لخلف عثمان، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ص : 13.

تصنيف الجزائر للمؤسسات: جاء بموجب إقرار وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وهو القانون رقم 01 – 18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 م الذي حمل جميع الأطر التنظيمية والقانونية التي تنظم هذه المؤسسات ، حيث جاء في المواد 7.6.5.4 على التوالي الإطار القانوني لتعرفها¹.

الجدول (02) : تصنيف المؤسسات في الجزائر

¹ المادة 7.6.5.4. من القانون رقم 01 – 18 الجريدة الرسمية ، العدد 77 ، الصادر في 15 ديسمبر 2001.

الحصيلة السنوية (الميزانية)	رقم الأعمال	عدد العمال	نوع المؤسسة
أقل من 10 مليون دج	أقل من 20 مليون دج	من 1 إلى 9	مؤسسة مصغرة
أقل من 100 دج	أقل من 200 مليون دج	من 10 إلى 49	مؤسسة صغيرة
من 100 مليون دج إلى 500 مليون دج	من 200 مليون دج إلى 2 مليار دج	من 50 إلى 250	مؤسسة متوسطة

المصدر: بريش السعيد ، مدى مساهمة المؤسسات الخاصة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، حالة الجزائر ، مجلة العلوم الإنسانية ،

مجلة العلوم الإنسانية، العدد 12 ، نوفمبر 2007 ، ص 65

ويلاحظ من الجدول أن التعريف المعتمد في الجزائر يتوافق مع ذلك الذي حدده الإتحاد الأوروبي سنة 1996، وكانت الجزائر من الدول التي صادقت على ميثاق بولونيا حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في جوان 2000.

ويمكننا عرض مزايا التصنيف حسب معيار الحجم في الجدول الآتي:

الجدول (03):
تصنيف
المؤسسات حسب
معيار الحجم

معايير التصنيف	المزايا	العيوب
حسب عدد العمال	- يسمح بالتميز بين المؤسسات نظرا لاختلاف الالتزامات حسب عدد العمال. - سهل الاستعمال.	- يستند إلى الكم و لا يأخذ بعين الاعتبار التأهيلات. - ليس هناك ارتباط بين عدد العمال و رأس المال. - شديد التغير بين القطاعات الاقتصادية.
حسب رقم الأعمال	- دراسة رقم الأعمال تسمح بالتحليل الزمني و المكاني (إلا في حالة التضخم) . - مهم لمقارنة المؤسسات التابعة لنفس القطاع.	- ليس هناك علاقة بين رقم الأعمال و النتيجة (إلا في حالة أخذ النتيجة كمعيار إضافي). - لا يسمح بمقارنة المؤسسات التابعة لقطاعات مختلفة.
حسب القيمة المضافة	- يسمح بقياس الفروة المنشأة من طرف المؤسسة. - يسمح بقياس الإنتاجية. - يمكن استعماله لحساب الناتج الداخلي الإجمالي و الدخل الوطني الإجمالي.	- يختلف حسب درجة التكامل. - يتأثر بطريقة تنظيم الإنتاج. - يمكن أن يتأثر بإخراج بعض الوظائف و القيام بها من طرف الغير.
حسب مبلغ الأموال الخاصة	- المساحة المالية للمؤسسة. - إمكانية الدخول للأسواق المالية. - مقارنة جد صعبة بين قطاعات اقتصادية مختلفة.	- مقارنة جد صعبة بين قطاعات اقتصادية مختلفة.

المطلب الثالث : تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي

تصنف المؤسسات الاقتصادية استنادا إلى هذا المعيار إلى ثلاث قطاعات رئيسية¹:

قطاع الفلاحة ، قطاع الصناعة ، قطاع الخدمات ، ويضم كل قطاع ما يلي :

1 – مؤسسات القطاع الأول " الفلاحة "²:

وتجمع المؤسسات المتخصصة في الزراعة بمختلف أنواعها ومنتجاتها، وتربية المواشي بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري وغيره من النشاطات المرتبطة بالأرض والموارد الطبيعية القريبة إلى الإستهلاك، وعادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم.

2 – مؤسسات القطاع الثاني " الصناعة ":

وتجمع مختلف المؤسسات التي تعمل في تحويل المواد الطبيعية إلى منتوجات، وتشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية إلى منتوجات غذائية وصناعية مختلفة وكذلك صناعات تحويل وتكرير المواد الطبيعية من معادن وطاقات وغيرها، وهي ما تسمى بالصناعات الاستخراجية ومؤسسات الصناعات الاستهلاكية بشكل عام، ومؤسسات صناعة التجهيزات وسائل الإنتاج المختلفة، ونلاحظ أن توزيع هذه المؤسسات يمكن أن

تجمع في فرعين رئيسيين:

° الصناعات الخفيفة:

وفي أغلبها استهلاكية وغير دافعة للاقتصاد بشكل واضح.

° الصناعات الثقيلة أو المصنعة:

هي مختلف الأنشطة الصناعية التي تعمل منتجاتها على دفع الاقتصاد أماميا، حيث تعتبر كمستعمل لموارد ومنتوجات قطاعات مثل الاستخراجية والطاقة، ومنتج لوسائل إنتاج تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية وهي بذلك دافعة إلى الأمام.

3 – مؤسسات القطاع الثالث " الخدمات ":

أنشطة جد مختلفة وواسعة انطلاقا من المؤسسات الحرفية ، النقل ، البنوك ، المؤسسات

المالية، التجارة، الصحة وغيرها¹.

¹ ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ذكره ، ص : 79 – 71.

² ناصر دادي عدون ، نفس المرجع السابق ، ص : 71.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يتضح أن المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر مرت بعدة مراحل منذ الاستقلال إلى وقتنا الحالي حيث تطور مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية في ظل نظام الاقتصاد الموجه من المؤسسة الوطنية إلى المؤسسة إلى المؤسسة العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري ومن ثم المؤسسة الاشتراكية وبدأ الأمر بالتغير عقب تبني نظام اقتصاد السوق وخاصة بعد فكرة الخصخصة حيث فتح المجال للخواص لدخول

مجال الاقتصاد ودعم المنافسة المشروعة.

كما أن المؤسسة الاقتصادية في ظل اقتصاد السوق تلعب دورا مهما بحيث تعتبر المحرك الأساسي للإقتصاد فهي خالقة الثروة وهي السبيل الوحيد للتطور في مختلف المجالات، تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية كتحقيق الربح والاجتماعية كتحسين المستوى المعيشي للعمال وأهداف أخرى تكنولوجية وثقافية كالبحث والتطوير وتكوين وتدريب العمال، ويتم تصنيف المؤسسات الاقتصادية بالاستناد إلى عدة معايير منها المعيار القانوني، الاقتصادي، ومعياري الحجم.

¹ناصر دادي عدون ، المرجع السابق ؛ ص : 71.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية.

مقدمة:

إن التطور العلمي والتكنولوجي واتساع حجم المؤسسات وتنوع نشاطاتها؛ وتزايد شدة المنافسة بين المؤسسات؛ إضافة إلى عولمة وكساح الأسواق ؛ كل هذه عوامل أدت إلى تطور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات من أجل المحافظة على حصتها ومركزها في الأسواق والسعي إلى الحصول على الميزة التنافسية. تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها؛ حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها ؛ وضمان السير الحسن للمؤسسة اتجاه أهدافها المسطرة.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية عبر المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: دورة الرقابة الداخلية؛ أهدافها؛ ومكوناتها.

المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية و اجراءاتها.

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية.

يحظى نظام الرقابة الداخلية بأهمية بالغة في المنظمات بحيث يساهم في تحقيق السير الحسن لها و يساعدها في تحقيق الكفاءة ؛ كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط و الإستراتيجيات الموضوعة التي تجسد سياستها و ذلك من أجل بلوغ الأهداف المرجوة.

المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

لقد تعددت تعاريف نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها؛

و من أهم التعاريف :

- يعرف المعهد الفرنسي للمراجعة و المراقبة الداخلية على أنها : " نظام في المؤسسة محدد و معرف و يضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات ؛ وهو يشمل مجموعة من الموارد و السلوكيات و الإجراءات و الأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة ؛ كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية ؛ و يضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة و يمكنها من الأخذ في الحسبان و بطريقة مناسبة كافة المخاطر

المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية و المالية من جهة أخرى." ¹

- و تعرفها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها : " تتمثل في تلك الخطة التنظيمية و الأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة بهدف حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى إمكانية الاعتماد عليها ؛ و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة." ²

- كما يعرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة

رقم 400 : الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنها :

" كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها ؛ مع ضمان إدارة منظمة و كفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الإلتزام بسياسات حماية الأصول ؛ منع الغش ؛ اكتشاف الأخطاء و التحقق من دقة و إكمال السجلات

المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب." ³

¹ <http://www.IFACI.com/IFACI/connaître-l-audit-et-le-controlé-interne/definitions-de-l-audite-et-l-controlé-interne-78-html>

² خالد أمين عبد الله ؛ علم تدقيق الحسابات ؛ الناحية النظرية ؛ دار وائل للنشر ؛ الطبعة الثانية ؛ عمان ؛ الأردن ؛ 2004 ؛ ص : 228.

³ عسان فلاح المطارنة ؛ تدقيق الحسابات المعاصر ؛ الناحية النظرية ؛ دار الميسرة ؛ عمان ؛ 2009 ؛ ص : 207.

- وتعرفها لجنة حماية المنظمات (COSO) على أنها : " عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة و موظفين آخرين ؛ لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في :¹

° كفاءة العمليات التشغيلية ؛

° الموثوقية في التقارير المالية ؛

° الإلتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات. "

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية على أنها :

- الرقابة الداخلية تشمل خطط التنظيم و كل الأساليب و الطرق و الإجراءات المنسقة و المستخدمة داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها ؛ و ضمان دقة و سلامة المعلومات المحاسبية و تفعيل النجاعة العملية ؛ و احترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا.

- أو هي عبارة عن ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات و الإجراءات و الطرق من طرف مجلس الإدارة ؛ المبررين و السلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الإنتظام و الكفاءة مع الحفاظ على أصولها.

المطلب الثاني : عناصر نظام الرقابة الداخلية و خصائصه.

أ – عناصر نظام الرقابة الداخلية :

من خلال التعاريف السابقة لمفهوم نظام الرقابة الداخلية يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية فيما يلي² :

1 (الخريطة التنظيمية :

تحقق الرقابة بوجهها بوجود هيكل تنظيمي داخل المؤسسة.

2 (عناصر بشرية ملائمة :

العنصر البشري هو أساس نجاح أي نظام رقابي لأن الفرد في مختلف المستويات الإدارية مسؤولين مسؤولية كاملة عن تنفيذ أساس و قواعد نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

¹ Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Village mondiale, 1^{er} Editon, France, 2006, P: 80.

² غوالي محمد بشير ؛ دور المراجعة في تفعيل لنظام الرقابة الداخلية ؛ مذكرة ماجستير ؛ كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ؛ جامعة الجزائر 2003 – 2004 ؛ ص : 26.

3 (نظام سجلات و مستندات متكامل :

النظام المحاسبي هو مصدر المعلومات اللازمة لمن يهتمهم أمر المؤسسة ولكي يحقق النظام المحاسبي دوره في مجال الرقابة الداخلية يجب توفر فيه الخصائص التالية :

البساطة ؛ توفير الأفراد المختصين ؛ خدمات متطلبات الرقابة والمراجعة ؛ توضيح نتائج الأعمال والأنشطة ؛ وضع دليل محاسبي موحد...الخ.

4 (أدوات رقابة مناسبة :

هناك أدوات وأساليب رقابة يجب توفرها تتمثل هذه الأدوات في الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية.

5 (نظام متكامل للتقارير :

تمثل التقارير الناتج النهائي لأي نظام معلومات ؛ ولذلك يجب أن تتميز بصحة بياناتها ودقة معلوماتها ؛ و إعدادها في الوقت المناسب حيث تهدف التقارير بصفة عامة إلى توفير البيانات اللازمة لإتخاذ القرارات سواء كان ذلك على مستوى إدارة المؤسسة أو على مستوى مستخدمها خارج نطاق المؤسسة.¹

ب - خصائص نظام الرقابة الداخلية :

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم من أجل تمكينه من تحقيق أهدافه المرجوة بأسرع وقت وبأقل تكلفة ؛ ويجب أن تعمل هذه الخصائص فيما بينها بالشكل الذي يقلل من المخاطر والقيود اللازمة لنظام الرقابة الداخلية ؛ وتتمثل في² :

° الفعالية :

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها و معالجتها بأسلوب علمي ؛ وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل ؛ وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

¹ غوالي محمد بشير ؛ دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ؛ مذكرة ماجستير ؛ كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ؛ جامعة الجزائر ؛ الجزائر ؛ 2003 – 2004 ؛ ص : 28.
² عمر سعيد ؛ مبادئ الإدارة الحديثة ؛ مكتبة دار الثقافة ؛ الطبعة الأولى ؛ عمان ؛ الأردن ؛ 2003 ؛ ص : 136.

° الموضوعية :

تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد ؛ ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة و ألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا ؛ لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء.

° المرونة :

المقصود بالمرونة تناسب أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة ؛ بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك ؛ وهذا حتى يمكن متابعة

التغيرات ومتابعتها.

° الملاءمة :

على المؤسسة استخدام نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها ؛ فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد والعكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم.
° مقارنة العائد بالتكاليف¹ :

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل ؛ ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها ؛ حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب ؛ وكلما كان الفرق بينها كبيرا زادت نسبة الربح المحققة ؛ وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها رقابي.

المطلب الثالث : أنواع نظام الرقابة الداخلية.

تقسّم الرقابة الداخلية إلى ثلاث أنواع أساسية ؛ تتمثل في :

1 (نظام الرقابة الإدارية :

هي تشمل الخطط التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد ؛ و التوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات ؛ ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية ؛ دراسة الوقت والحركة ؛ تقارير الأداء ؛ رقابة الجودة ؛ الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية ؛ استخدام الخرائط والرسوم البيانية ؛ وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي

¹ عمر سعيد ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص : 137.

متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.¹

(2) نظام الرقابة المحاسبية :

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها ؛ والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية والمالية لتحديد درجة امكانية الإعتماد عليها ؛ ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا؛ ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي

وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات والتقارير لمحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الإحتفاظ بالأصول ؛ وتمثل وظائف هذا النظام في :²

° تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.

° فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات.

° إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

(3) نظام الضبط الداخلي :

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الإختلاس والضياع أو سوء الإستعمال ؛ ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية ؛ حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ؛ كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤوليات.³

المبحث الثاني : دورة نظام الرقابة الداخلية

: أهدافها ومكوناتها.

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع هذا نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه وكفاية مكوناته وتقدير مخاطره ؛ وهذا من خلال مجموعة من الخطوات تسمى دورة نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل الدفع بهذا النظام إلى توجيه العمليات نحو النجاح وتحقيق الأهداف المرجوة ؛ كما يجب أن تتوفر في هذا النظام مجموعة من المكونات الضرورية لنجاح أي نظام رقابي داخل المؤسسة.

¹مصطفى صالح سلامة ؛ مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية ؛ دار البداية ؛ الطبعة الأولى ؛ عمان ؛ 2010 ؛ ص : 11.
²تامر محمد مهدي ؛ أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية ؛ مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ؛ المجلد 12 ؛ العدد 4 ؛ العراق ؛ 2010 ؛ ص : 180.
³خالد أمين ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص 230.

المطلب الأول : دورة نظام الرقابة الداخلية.

تتم الرقابة الداخلية من خلال دورة معينة ومنظمة ؛ و تتمثل هذه الدورة في وضع المعايير

القيام بالمقارنة ؛ تقييم النتائج و القيام بالعمل التصحيحي.

° وضع المعيار :

المعيار هو هدف أو أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها ؛ وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين ؛ وقد يكون نهائياً تنتهي عنده مراحل التنفيذ

وقد يكون وسيطاً يعكس النشاط السابق و يعتبر بداية لنشاط لاحق¹

القائمة الآتية تقدم أمثلة لبعض المعايير النموذجية التي يمكن استخدامها في مجالات

النشاط التجاري والصناعي :

الجدول (04) : بعض معايير الرقابة النموذجية.

نوع المعيار	النشاط
معايير زمنية	الصيانة
المواصفات	التفتيش
الطلبات الكمية	رقابة المخزون
مرات التوقف	درجة الخدمة

المصدر: رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، ص، 157.

° القيام بالمقارنة :

الخطوة الثانية في دورة الرقابة هي مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده ؛ فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تمّ تنفيذه حسب المعيار معناه أن الأداء خاضع للسيطرة ؛ أما إذا ظهر من المقارنة أن عكس ذلك فمعناه أن الأداء قد خرج عن السيطرة ؛ فيجب تحديد الانحرافات قبل تعقد الموقف ؛ وتكون المقارنة أسهل بالنسبة للمعايير الكمية مقارنة بالمعايير الوصفية².

° تقييم النتائج :

¹ رأفت سلامة محمود ؛ علم تدقيق الحسابات النظري ؛ دار الميسرة للنشر و التوزيع ؛ الطبعة الأولى ؛ عمان ؛ الأردن ؛ 2011 ؛ ص : 156.

² رأفت سلامة ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص : 160.

الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج ؛ و التقييم قد يكون دوريا أو عند فترة زمنية معينة ؛ ولكن في كل الأحوال لا بد للتقييم أن يعكس أوجه الإتفاق أو الإختلاف في الأداء ؛ وتحتاج عملية التقييم إلى الكثير من المعلومات التي تتخذ صور مختلفة ؛ فهي قد تكون في شكل جداول رقمية ؛ خرائط بيانية أو منحنيات رياضية ؛ ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب وأيضا الانحراف السالب.

° القيام بالأعمال التصحيحية:

إذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافات موجبة أو سالبة فإن الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية؛ فقد يكون سبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم كفاءته أو لأنه مازال تحت التدريب أو لأنه يعاني من إجهاد بدني أو ذهني؛ وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل؛ كما قد يكون السبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب¹.

المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف؛ بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة ؛ وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق ؛ وتمثل في :

1) حماية أصول المؤسسة :

إنّ النظام الفعّال للرقابة الداخلية لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة ؛ وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزونات ؛ التثبيثات ؛ المعدات والأدوات) بل لا بد أن يضمن سلامة العناصر الأخرى والمتمثلة في²:

- العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي يتعرض لها.

- صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيء في العمليات التي تقوم بها.

- الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

2) ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية :

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية ؛ المحاسبية والتشغيلية المعدّة من قبل موظفيها و المعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك ؛ كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي ؛ والمتعلقة بالعمليات التي

¹ رأفت سلامة ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص : 161.

² ادريس عبد السلام اشتبوي ؛ المراجعة - معايير و اجراءات -؛ دار الكتب الوطنية ؛ الطبعة الخامسة ؛ بنغازي ؛ ليبيا ؛ 2008 ؛ ص : 59.

تقوم بها بالإضافة إلى ربحيتها؛ وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومة خالية من الأخطاء والغش والتلاعب؛ و على الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية¹:

° أن تكون صادقة و حقيقية؛

° أن تكون مفهومة و واضحة ؛

° مكيفة و متلائمة و آنية.

3 () الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية²:

أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة : وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب و الطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية ؛ التكاليف المعيارية ؛ دراسة الزمن و الحركة.

4 () الإلتزام بالإجراءات و السياسات الإدارية المرسومة :

إن أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات و الإجراءات الإدارية المتكاملة و التي تغطي جوانبه المختلفة ؛ و تعمل الرقابة الداخلية على ضمان الإلتزام بهذه السياسات و الإجراءات أثناء الأداء.

5 () توفير مصادر المعلومات :

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع و مخاطر الإنحرافات التي يمكن أن تحدث ؛ كما تعدّ أيضا المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات و السجلات و التقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالية.

المطلب الثالث : مكونات نظام الرقابة الداخلية .

للقابة الداخلية مجموعة من الأسس و القواعد التي تحكمها و التي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها و تتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات هي كالاتي :

أ - مكونات نظام الرقابة الداخلية :

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها ؛ كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ؛ و تمّ بناءها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات و تكامل عملياتها ؛ و تتمثل هذه المعلومات في : البيئة الرقابية ؛ تقدير المخاطر ؛ الأنشطة الرقابية ؛ المعلومات و الإتصال ؛ بالإضافة إلى التوجيه و الرقابة.³

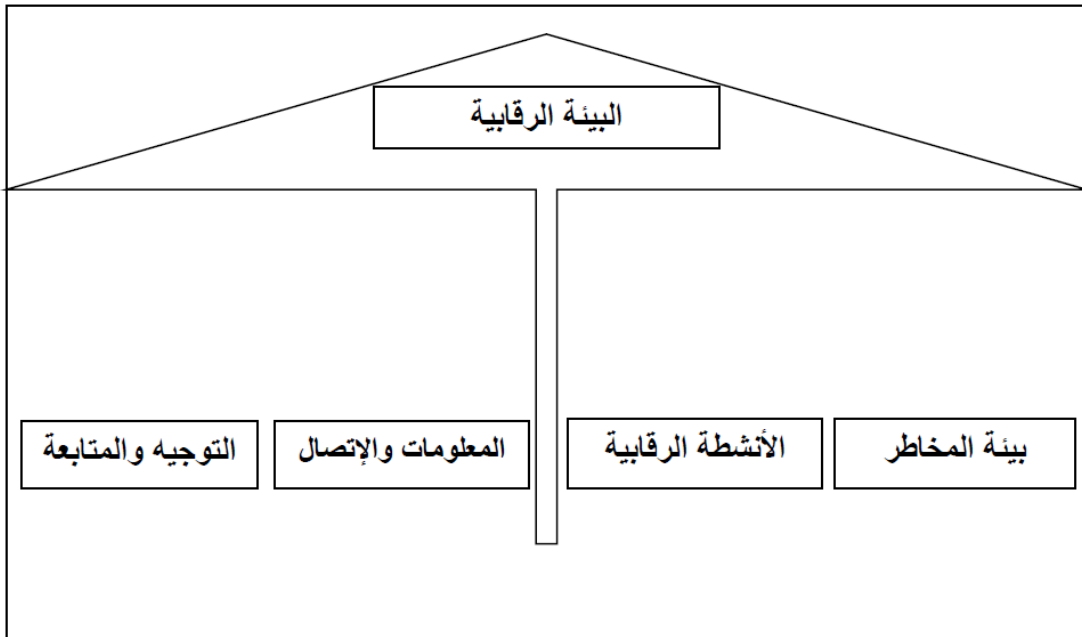
¹ Jacques Renard, Theorie et pratique de l'audit interne , groupe Eyrolles , 7eme Edition, Paris, France, 2001, P :145 – 146.

² تامر محمد مهدي ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص 181.
³ أحمد حلمي جمعة ؛ مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ؛ دار صفاء للنشر و التوزيع ؛ الطبعة الثانية ؛ عمان ؛ الأردن ؛ 2015 ؛ ص : 213 – 215.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية.

وتعتبر البيئة الرقابية كمظلة أو قاعدة للمكونات الأخرى ؛ ففي حالة عدم وجود بيئة رقابية فعالة فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال وذو جودة و الشكل التالي يمثل هذه المكونات.

الشكل (01) :مكونات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: ساكر ظاهر محمد أمين ؛ تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية ؛ مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ؛ المجلد 2 ؛ العدد 2 ؛ العراق ؛ 2012 ؛ ص 150.

1 (البيئة الرقابية ¹ :

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية ؛ وعدم وجود هذا العنصر الهام يشكل حتما سببا في عدم فعالية هذا النظام ؛ وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الإلتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة ؛ ويمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي :

الإلتزام بالكفاءة ؛ النزاهة والقيم الأخلاقية ؛ فلسفة الإدارة ونمط التشغيل ؛ الهيكل التنظيمي و تحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

2 (تقدير المخاطر :

¹ طارق عبد العال حماد ؛ موسوعة معايير المراجعة ؛ شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ؛ الدار الجامعية ؛ الإسكندرية ؛ مصر ؛ 2004 ؛ ص : 58.

يقوم المديرون بتقدير مخاطر الأعمال ؛ مخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها ؛ كما عليهم تقدير العوامل الداخلية والخارجية و الضغوطات المؤثرة عليها ؛ وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وإدارة هذه المخاطر ؛ وهذا من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر من الأهداف المسطرة.

حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بدقّة ؛ كما يجب عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة ؛ متضمنة استراتيجيات التطبيق و أمثلة على المخاطر التي يمكن أن تهدد المؤسسة في تحقيق أهدافها ؛ مثل التقنيات الحديثة و تغير احتياجات العميل أو توقعاته؛ التغيرات الاقتصادية و الكوارث الطبيعية ؛ و كل العوامل التي التي بإمكانها التأثير على سلبيا على تسجيل ؛ تشغيل ؛ تلخيص و تقرير البيانات المالية¹.

(3) الأنشطة الرقابية :

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات و الإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة ؛ وعلى سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنظمة ؛ لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة ؛ ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية ؛

و بشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة على أنها سياسات و اجراءات تخص مايلي²

أ - مراجعة الأداء :

تشمل مراجعة و تحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات و التوقعات و أداء الفترات السابقة ؛ و مختلف البيانات التشغيلية و المالية.

ب - معالجة المعلومات :

تعمل عناصر الرقابة على فحص دقّة و اكتمال المعلومات من خلال مجموعتين هما:

° عناصر رقابة التطبيق ؛ و تطبق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات و تفويضها ؛ و أنها مسجلة و معالجة بشكل كامل و دقيق.

° عناصر الرقابة العامة ؛ وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات و تدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق ؛ و ذلك لضمان التشغيل الصحيح و المستمر لنظم المعلومات.

ج - الرقابة الفعلية :

تشمل هذه الأنشطة توفير الحماية و الإستغلال الأمثل للأصول ؛ و تقديم التسهيلات للوصول إلى السجلات و البرامج و الملفات المحاسبية ؛ و القيام بالجرد و المقارنات الدورية.

د - فصل الواجبات :

إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات و تسجيل المعلومات و الإحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها

¹ أحمد حلمي جمعة ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص : 230.

² أحمد حلمي جمعة ؛ نفس المرجع السابق ؛ ص : 230 - 231.

أثناء التنفيذ العادي لمهامه ؛ وتشمل الأمثلة على فصل الواجبات في إعداد التقرير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

4 (المعلومات و الإتصال :

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية ؛ كما أن قنوات الإتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الإستثناءات من أجل أخذها بعين الإعتبار ؛ وعلى المراجع أن يشمل فهمه أمور إعداد التقارير المالية و الإتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الإتصالات شفوية أو إلكترونية¹

5 (التوجيه و المتابعة :

تتعلق أنشطة التوجيه و المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها ؛ وتحديد امكانيات تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة ؛

ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير و التعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية و تقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية ؛ التغذية المرتدة من العاملين وشكاوي العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها ؛ و الجدول التالي يمثل هذه المكونات.²

¹ نفس المرجع السابق ؛ ص 221.

² عزوز ميلود ؛ دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الإقتصادية ؛ مذكرة ماجستير ؛ جامعة بسكرة ؛ كلية علوم التسيير ؛

2007 ؛ ص : 67.

الجدول (06) : مكونات الرقابة الداخلية.

عناصر مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة الداخلية	مكونات الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> • القيم الأخلاقية والنزاهة؛ • الالتزام بالكفاءات؛ • فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛ • الهيكل التنظيمي؛ • تحديد السلطات والمسؤوليات؛ • سياسة الموارد البشرية. 	السياسات والإجراءات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	بيئة الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> • عملية تقدير المخاطر؛ • تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر • إمكانية حدوث المخاطر؛ • قرار إدارة المخاطر. 	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر التي بإمكانها التأثير في إعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للمراجعة.	تقدير المخاطر
<ul style="list-style-type: none"> • أنواع الأنشطة الرقابية؛ • الفصل الكافي في الواجبات؛ • الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة؛ • السجلات والمستندات الكافية؛ • الرقابة المادية على الأصول. 	الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	الأنشطة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> • أهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب؛ • التوقيت، الترحيل وتلخيص العمليات. 	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل عمليات المؤسسة والتقرير عنها.	المعلومات والاتصال
<ul style="list-style-type: none"> • متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية. 	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف.	التوجيه والمتابعة

المصدر: عجيب مصطفى هدي؛ دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي ؛ مجلة العلوم الإنسانية ؛ جامعة بابل ؛ العدد: 45 ؛ العراق ؛ 2010؛ ص 6-7.

المبحث الثالث : مقومات الرقابة الداخلية و اجراءاتها.

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والركائز والتي من خلالها يستطيع تحقيق الأهداف :
وذلك عن طريق الإعتماد على مجموعة من الإجراءات.

1) مقومات نظام الرقابة الداخلية :

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعتمد على كل من النموذج المحاسبي والإداري؛ الذي يسمح بتوليد معلومات معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة؛ ويمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى ؛ وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي¹ :

المطلب الأول : المقومات الإدارية .

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام و هي :

° هيكل تنظيمي كفى :

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى ؛ فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها ؛ كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها ؛ فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في :

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؛ وإبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.²

- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

° كفاءة الأفراد :

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه ؛ لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم

ولكن يجب أن تتوفر في المؤسسة مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات ذات درجة عالية من الكفاءة.

¹ غسان فلاح المطارنة ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص : 209.

² شعباني لطفى ؛ المراجعة الداخلية ؛ مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ؛ مذكرة ماجستير ؛ جامعة الجزائر ؛ كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ؛ 2004 ؛ ص : 107.

° معايير أداء سليمة :

إن وجود هيكل تنظيمي كفى و عمالة مدربة و ذات قدرات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس هؤلاء العاملين ؛ و ذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي و تحديد الانحرافات و الإجراءات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات.

° سياسات و إجراءات لحماية الأصول :

يعتبر وجود مجموعة من الإجراءات و السياسات لحماية الأصول قصد توفير الحماية الكاملة لها و منع تسريبها أو اختلاسها ؛ و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبه الإداري.¹

° قسم المراجعة الداخلية² :

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية و الذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و السياسات و اللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة ؛ كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي ؛ و كذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات ؛ أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و انجاز مهمات الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني : المقومات المحاسبية.

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم و المقومات المحاسبية و المالية و تتمثل في³ :

نظام محاسبي سليم :

وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية ؛ و يعتمد هذا النظام على :

° المجموعة الدفترية :

¹ غسان فلاح المطارنة : مرجع سابق ؛ ص : 122.

² غسان فلاح المطارنة : مرجع سابق ؛ ص 22.

³ علي حسين الدوغجي : ايمان مؤيد الخير : تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج كوسو : مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية و الإدارية ؛ المجلد 19 ؛ العدد 70 ؛ العراق ؛ ص : 407.

وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها ؛ ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة و مراعية للنواحي القانونية و الشكلية.

° الدورة المستندية :

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيود و أدلة الإثبات.¹

° الدليل المحاسبي :

يعني وجود أساس سليم لتقدير بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل و المقارنة اللازمة لأغراض الرقابة ؛ حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية.

الوسائل الآلية الإلكترونية المستعملة :

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط و انجاز الأعمال ؛ و تزايد أهمية استخدام الحاسوب في انجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية و تحليل البيانات و المعلومات سواء بغرض تحليلها أو الإفصاح عنها.

الجرد الفعلي للأصول :

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي و مقارنتها بالجرد المحاسبي؛ و عملية الجرد و المقارنة تسمح بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول و ضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا ؛ كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل و ما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

الموازنات التخطيطية :

تعتبر الموازنات التخطيطية أداة رقابية ؛ فعلى أساسها يتم مقارنة ما انجز فعلا بما هو مخطط ؛ و يجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

نظام التكاليف المعيارية و نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة؛ و يتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية؛ و تهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.¹ و نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة

¹ فتحي رزق السوافيري ؛ سمير كامل محمد ؛ الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ؛ دار الجامعة الجديدة للنشر ؛

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية.

بالخدمات و ذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة

والشكل الموالي يلخص كل المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية :

الشكل (02) : مقومات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على ما سبق ذكره.

المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة ؛ وتتمثل أساسا في كل الإجراءات التنظيمية والإدارية ؛ الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

(1) الإجراءات التنظيمية والإدارية :

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ؛ فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة ؛ وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه ؛

واجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها ؛ واجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض اجراءات

¹ جبرائيل جوزيف كحالة ؛ رضوان حلوة حنان ؛ محاسبة التكاليف المعيارية ؛ دار الثقافة للنشر و التوزيع ؛ الطبعة الأولى ؛ عمان الأردن ؛ 2006 ؛ ص : 27

معينة لإنتقاء العاملين ؛ وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد و القيام بعملية معينة ؛ بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول ؛ وبالتالي يمكن إظهار هذه الإجراءات في النقاط التالية¹ :

° تحديد الإختصاصات :

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتما عبر تظافر الجهد داخل أجزاءها كل على حسب اختصاصه ؛ لذا بات من الواضح إعتقاد تحديد دقيق للإختصاصات داخل المؤسسة في اطار سياستها ؛ فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الإختصاصات ؛ فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.

° تقسيم العمل :

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الإختصاصات داخل المؤسسة و يمنع تداخل و تضارب مهامها ؛ كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء ؛ والغش و التلاعبات داخل المؤسسة.

° توزيع المسؤوليات :

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال و الأخطاء ؛ و عملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح و تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله و مسؤوليته و إلتزاماته ؛ فيحاسب و يراقب في هذا المجال ؛ و هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد و بدقّة مرتكب الخطأ و عدم استطاعته التهرب منه من جهة ؛ كما يزيد من الجديّة و الدقّة في تنفيذ العمل من

طرف الموظفين من جهة أخرى ؛ لأن الموظف يكون على يقين بأن لأي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة.²

° إعطاء تعليمات صريحة :

عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة ؛ لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى المنفذين ؛ فالصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات و تنفيذها على أحسن وجه.

° مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أداءهم :

¹ محمد التهامي طواهر؛ مسعود الصديقي؛ المراجعة و تدقيق الحسابات ؛ الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ؛ ديوان المطبوعات الجامعية ؛ 2003 ؛ ص : 105.

² كريم قوبة ؛ دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة ؛ مذكرة ماجستير ؛ جامعة سعد دحلب ؛ البليدة ؛ كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ؛ الجزائر ؛ 2011 ؛ ص : 37.

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم ؛ كالتدريب و دوران التناوب و التقييم الدوري ؛ لأن السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة و نزاهة و استقامة الموظفين.¹

(2) الإجراءات المحاسبية :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن اجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات ؛ التأكد من صحة المستندات ؛ إجراء مطابقات دورية ؛ القيام بجرد مفاجئ و عدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به .²

° التسجيل الفوري للعمليات :

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب ؛ و يجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة ؛ من أجل تفادي تراكم المستندات و ضياعها ؛ و السرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب و حفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي ؛ و الذي يجب أن يكون بدون شطب ؛ و ألا نسجل فوق تسجيل آخر ؛ و لا يلغى أي تسجيل إلا وفق الطرق المعروفة مثل المتعمم الصفري أو عكس التسجيل ؛ و على هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر ايجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

° التأكد من صحة المستندات :

المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة ؛ و يجب مراعاة بعض المبادئ عند تصميمها ؛ بحيث يجب أن تتميز بـ :

- البساطة ؛ التي تساعد على استخدام المستند و استكمال بياناته.
- عدد النسخ اللازمة ؛ حيث يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها و توضيح خطوات سيرها.

¹ الطبعة الأولى؛ خلف عبد الله الوردات ؛ التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ؛ الوارق للنشر و التوزيع عمان ؛ الأردن ؛ 2006 ؛ ص : 136.

² محمد التهامي طواهر ؛ مرجع سابق ؛ ص : 117.

- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات ؛ مما يساعد على إجراء عملية الرقابة و العودة إليها عند الحاجة.

° إجراء المطابقة الدورية¹ :

تعتبر المطابقة الدورية من أهم الإجراءات التي تفوض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع ؛ لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية ؛ ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ؛ وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

و نظراً لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ؛ و من جهة أخرى بين المستندات الحقيقية المتمثلة في الواقع كالجرد المادي مثلاً.

° عدم إشراك موظف في مراقبة عمله :

وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي ؛ فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطأه ؛ وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطيه كونه صدر منه ؛ وبالتالي وضع هذا الإجراء للقضاء على هذه الإشكالية.²

(3) الإجراءات العامة :

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول الإجراءات العامة وهي إجراءات مكملة لسابقتها ؛ وتتمثل في³ :

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها ؛ سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة.

- التأمين ضد خيانة الأمانة ؛ وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتثبيتات أو الأوراق المالية.

- وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر.

¹ محمد التهامي طواهر ؛ مرجع سابق ذكره ؛ ص : 115.

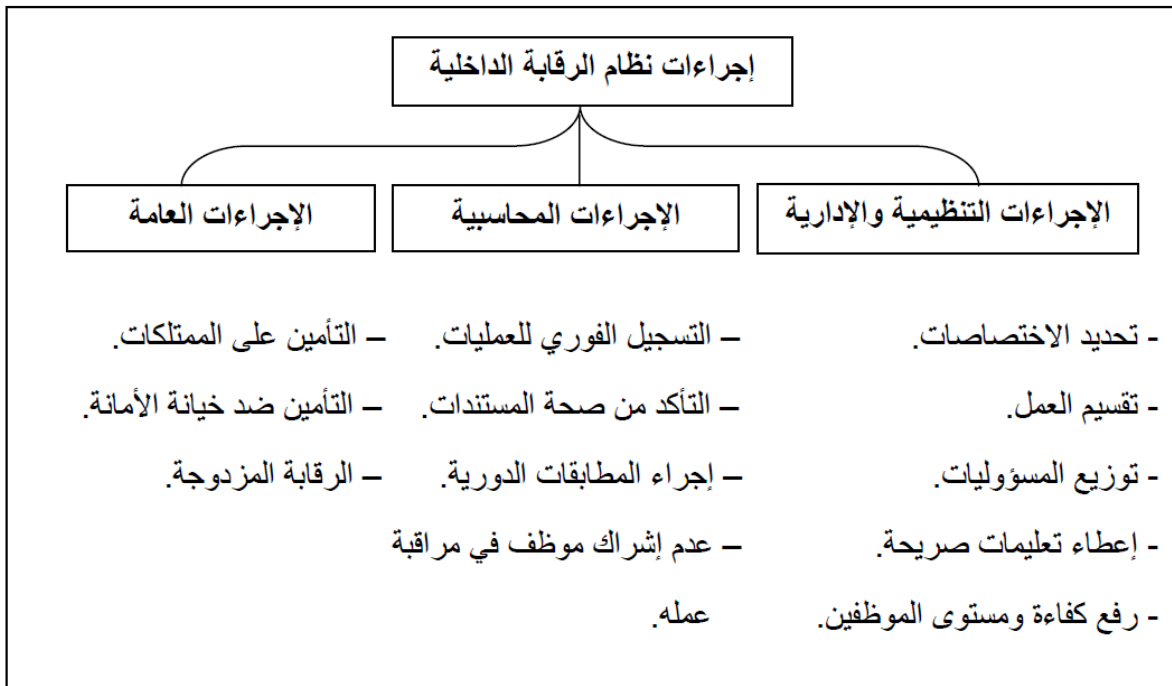
² محمد التهامي طواهر ؛ مرجع سابق ؛ ص : 118.

³ كريم قوبة ؛ دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة ؛ مذكرة ماجستير ؛ جامعة سعد دحلب ؛ البليدة ؛ كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ؛ الجزائر ؛ 2011 ؛ ص : 37.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية.

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة ؛ كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية لتوفير و ضمان الحماية الكافية.
- والشكل الموالي يمثل جميع الإجراءات.

الشكل (03) : إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد التهامي طواهر؛ مسعود الصديقي؛ مرجع سابق : ص : 123.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير؛ الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات والقوانين والقواعد وميكانزمات العمل سوء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة؛ التي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة و صحة المعلومات؛ والتأكد من مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالسياسات والقوانين واللوائح والتعليمات. ولا يشتمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط؛ بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية؛ بداية من المخطط وبرامج المؤسسة مروراً بالهيكل التنظيمي انتهاءً بالوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها؛ كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والمحافظة على أصول المؤسسة إلى الإلتزام بالقوانين وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة

وتحقيق الكفاية الإنتاجية وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة بأقل تكلفة وجهد وكل هذا سوف نتطرق إليه في الفصل التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة ميناء مستغانم للنظر ومعرفة مدى تجسيد الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي للأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمؤسسة ميناء مستغانم

- بمستغانم - (EPM)

الفصل الثالث دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء الفصل الثالث: مستغانم

مقدمة الفصل:

يعد التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها مباشرة. ويعتمد المدقق في المؤسسة على دليل يحدد الأسس والقواعد التي تنظم عملية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم، كما يتم تنظيم أيام دراسية حول التدقيق الداخلي لمختلف المؤسسات المينائية على مستوى التراب الوطني من أجل مساندة التطور والرفع من مستوى أداء المدققين الداخليين في المؤسسات المينائية.

ومن أجل الوقوف على سير عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم، وتأثيرها على اتخاذ القرارات سيتم القيام بدراسة تدقيق الأجور كمثال تطبيقي لعملية التدقيق الداخلي في المؤسسة كما سيتم تسليط الضوء على وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم، ومدى مساهمتها في السير الحسن للمؤسسة.

ومن خلال التريص الذي قمنا به في مؤسسة ميناء مستغانم، وبالأخص في مصلحة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ارتأينا الى دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم وذلك من خلال المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة ميناء مستغانم (EPM)).

المبحث الثاني: دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

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

المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الأول: تعريف مؤسسة ميناء مستغانم

1- لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم

- قبل سنة 1830 لم يكن يوجد بمدينة مستغانم على طول الساحل بين صلمندرو خروبة ؛

كان موجود شاطئ شاسع يحتوي على صخور ضخمة وخطيرة الإبحار؛ ومنطقة

القرصنة المسماة ب (مرسى الغنائم) وبهذا سميت بمدينة مستغانم؛ البداية الحقيقية

لميناء مستغانم في 1833.

- ومع الوقت ازداد عدد السكان وازدادت معه العمليات التجارية؛ وأول مشروع ميناء

يعود تاريخه إلى 1882؛ ولكن الأشغال فيه بدأت في 1890؛ وانتهت في 1897؛

الحاجز وصل إلى 725 متر؛ وطريق السكة الحديدية وصل إلى الأرضية المسطحة

للميناء؛ وأول طريق جنوب غرب بدأ في 1898 كما انتهت الأشغال الأولى لمربط

سفن في 1904؛ وفي تلك الفترة لم يكن للميناء بعد أرصفة وقد تخصصت في استغلال

الحبوب والخمور وبعد الحرب العالمية الثانية تم تجهيز الميناء بمعدات إلى أن توصل

إلى احتلال المرتبة السادسة بالنسبة للموانئ في الجزائر؛ حيث يصدر من خلاله مختلف

المنتجات الوطنية ويستورد منتجات من دول مختلفة.

- وفي أعقاب مجلس وزاري مشترك تم تحويل حركة السيارات نحو ميناء مستغانم وذلك

في 26 جوان 2009؛ بهدف تخفيف الضغط عن ميناء الجزائر العاصمة في مجال

حركة النقل.

حيث تم رسو أول باخرة للسيارات القادمة من إسبانيا في 15 سبتمبر 2009 وعلى متنها

365 مركبة وقد تم التكفل بالعملية بدون عائق ومنذ ذلك التاريخ تسجل المنشأة تزايد

حركة عبور المركبات؛ وفي عام 2013 تم تسجيل 46 299 مركبة خلال 4 الأشهر

الفصل الثالث دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

الأولى مقابل 40 831 مركبة في نفس الفترة من 2012 أي بزيادة في حدود 4 بالمئة.

- وفي 2015/02/07 تم إعطاء الموافقة لفتح خط بحري لنقل المسافرين بين مستغانم وفالنسيا قصد تخفيف الضغط عن ميناء وهران.

- حيث كشفت إدارة المؤسسة في 2017/01/03 أنها سجلت 123 سفيرة إلى فلنسيا منذ أن تم إطلاق أول الرحلات إلى هذه المدينة عبر بواخرها من جوان إلى نوفمبر الفارطين.

- التعريف بالمؤسسة:

- اسم المؤسسة: مؤسسة ميناء مستغانم
 - النظام القانوني للمؤسسة: مؤسسة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم
 - رأس المال الاجتماعي: 1 500 000 000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" SOGEPORIS
 - تاريخ التأسيس: 14 أوت 1982م بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982م
 - تاريخ استقلالية المؤسسة: 29 فيفري 1989 م.
 - المقر الاجتماعي: الطريق الرئيسي إلى صلامندر ص ب: 131 مستغانم 27000
- مميزات وخصائص ميناء مستغانم - 2

- موقع جيو استراتيجي هام.

- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية.

- بني فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين.

- محطات رسو متخصصة للسفن لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة.

- إطارات وعمال مهيوون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ.

- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة.

- حماية جيدة للبضائع.

- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية؛ الطريق الأرضي والمساحة الوطنية).

- قدرات الاستقبال والمعالجة

الفصل الثالث دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

- كاسرة الأمواج بطول 1830 م.

- المدخل البحري للميناء شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م.

الأحواض:

- الحوض الأول بمساحة مائبة تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17 م (يحتوي على 6 محطات رسو) .

- الحوض الثاني بمساحة مائبة تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22 م (يحتوي على 4 محطات رسو).

الأرصيف: تحوي 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296 م مقسمة كما يلي-

- الرصيف الشمالي الشرقي: 117 م خطي (المحطة 0).

- الرصيف الغربي: 412 م خطي (المحطة 1؛ 2 و 3).

- الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة 1 و 2).

- رصيف الاستقبال: 270 م خطي (المحطة 4 و 5).

- الرصيف الجنوبي الغربي: 280 م خطي (المحطة 6؛ 7).

- أرضية التخزين: بمساحة كلية تقدر ب 44 430 م مربع ذات الاستخدام التجاري.

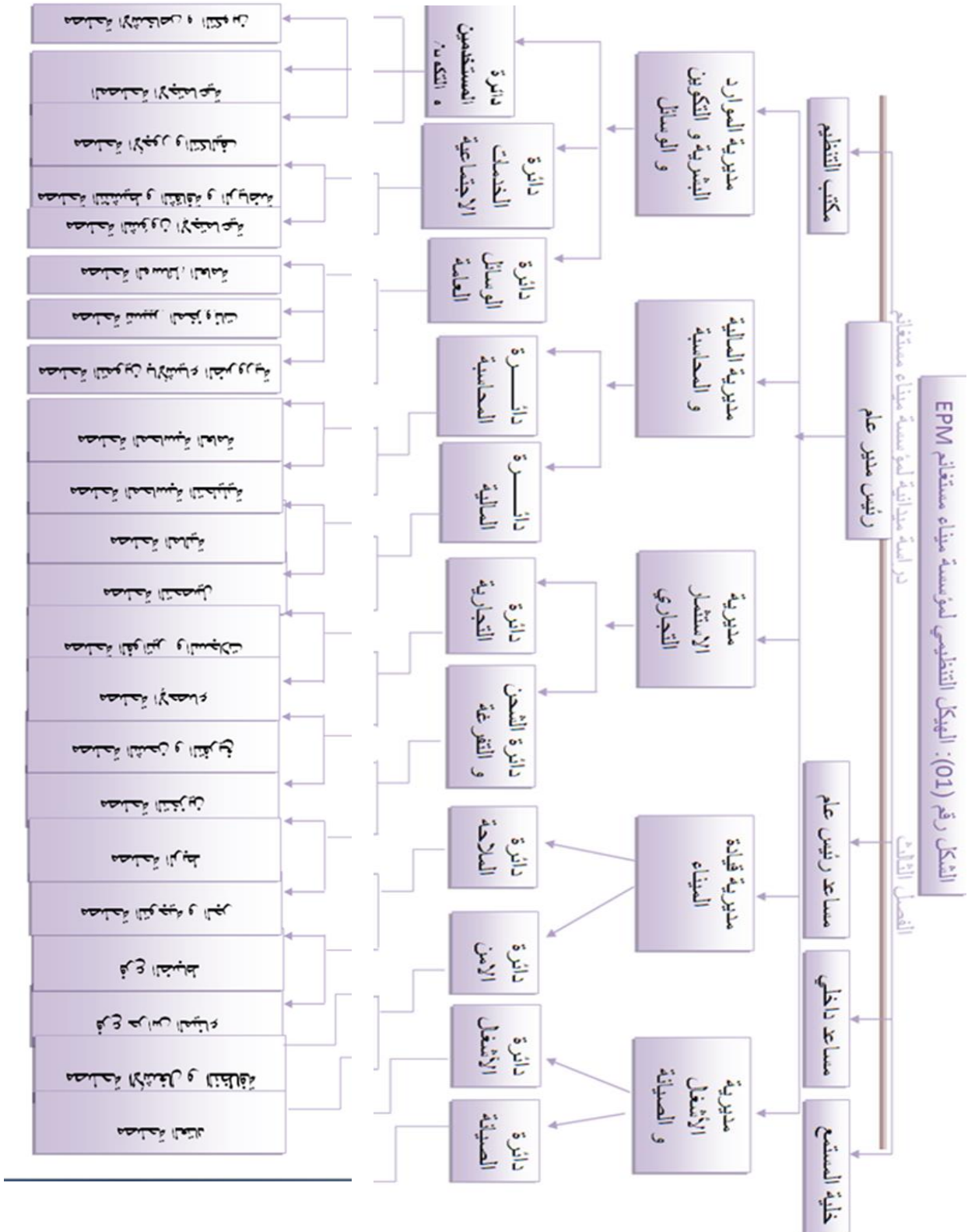
- مرأب السيارات: بمساحة 60 000 م مربع وقدرة استيعاب تصل إلى 6 000 سيارة.

- مرأب الحاويات: بمساحة 15 000 م مربع وقدرة معالجة 15 000 حاوية سنويا.

- المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 8 950 م مربع؛ توظف 5 950 م مربع

للخدمات التجارية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم



المبحث الثاني: دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بعملية تدقيق الأجور بالاعتماد على مجموعة من الشروط التي تسمح بتنفيذ هذه العملية من اجل الحصول على رأي فني ومحايد ومستقل حول مدى تطبيق الإجراءات المتعلقة بنظام الأجور والتأكد من ان التكاليف العائدة لمستخدمي المؤسسة لكل دورة من الدورات المحاسبية مسجلة كما يجب

ومن أجل القيام بهذه العملية سوف يتم التطرق في هذا المبحث الى اجراء ت تدقيق الأجور، تقييم عملية تدقيق الأجور، و التوصيات و الاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الأول: إجراءات تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الإجراءات التي من خلالها يقوم بتدقيق أجور المستخدمين في المؤسسة

1- تحديد اهداف عملية التدقيق

من اجل القيام بعملية تدقيق الأجور، يتم تحديد الأهداف المتعلقة بهذه العملية والتي تتمثل فيما يلي:

_ التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف أي عدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي ان واحد

_ التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

_ التأكد من ان التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية

_ التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

_ التأكد من ان التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الاسناد، التجمع والتمركز.

2- مقاييس عملية تدقيق الأجور

يتم تدقيق أجور المستخدمين بالاعتماد على مجموعة من المقاييس تتمثل فيما يلي:

1-2 قانون العمل

من اجل القيام بعملية تدقيق الأجور لابد من الاعتماد على قانون العمل، حيث توجد اتفاقيات جماعية تتضمن مجموع شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة او عدة فئات مهنية، وفي هذا الصدد سيتم ذكر المادة 114 والمادة 102 من قانون العمل

تنص المادة 114 من قانون العمل على أن: الاتفاقية الجماعية هي اتفاق مدون يتضمن شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة او عدة فئات مهنية.

الاتفاق الجماعي اتفاق مدون يعالج عنصرا معيناً او عدة عناصر محددة من مجموع شروط التشغيل والعمل بالنسبة لفئة او عدة فئات اجتماعية او مهنية، ويمكن ان يشكل ملحقاً للاتفاقية الجماعية. تبرم الصفقات والاتفاقات الجماعية ضمن نفس الهيئة المستخدمة بين المستخدم والممثلين النقابيين للعمال،

كما تبرم بين مجموعة مستخدمين او منظمة او عدة منظمات نقابية تمثيلية للعمال من جهة أخرى ز. تحدد تمثيلية الأطراف طبقاً للشروط المنصوصة عليها في القانون.

- تنص المادة 120 من قانون العمل على: " تعالج الاتفاقيات الجماعية التي تبرم حسب الشروط التي يحددها القانون، شروط التشغيل والعمل ويمكنها ان تعالج خصوصاً العناصر التالية:

- 1- التصنيف المهني.
- 2- مقاييس العمل.
- 3- الأجور الأساسية الدنيا المطابقة.
- 4- التعويضات المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل.
- 5- المكافآت المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل.
- 6- كفاءات مكافأة فئات العمل المعنيين على المردود.
- 7- تحديد النفقات المصرفية.
- 8- فترة التجريب والاشعار المسبق.
- 9- مدة العمل الفعلي التي تضمن مناصب العمل ذات التبعات الصعبة او التي تتضمن فترات التوقف عن النشاط.
- 10- الغيابات الخاصة.
- 11- اجراءات المصالحة في حالة وقوع نزاع جماعي في العمل.
- 12- الحد الأدنى من الخدمة في حالة الاضراب.
- 13- ممارسة الحق النقابي.
- 14- مدة الاتفاقية وكيفية تمديدتها او نقضها.

2-2 فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

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

3-2 استمارة التدقيق الداخلي:

يتم القيام بملا استمارة التدقيق الداخلي التي تتعلق بمجموعة من الأسئلة الخاصة بأهداف عملية تدقيق المستخدمين. تمثل الإجابة " نعم" نقاط القوة، تمثل الإجابة " لا " نقاط الضعف، كما يتم تسجيل جميع الملاحظات المتعلقة بهذه العملية.

وقد تم الاعتماد على الملحق رقم (01) من اجل القيام بهذه العملية والتي تمت على مستوى إدارة الموارد البشرية والتكوين والوسائل، ومختلف الأقسام والمصالح التابعة لها، وكذا على مستوى إدارة المالية والمحاسبة.

1-3-2 التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف:

من اجل القيام بتدقيق الأجور، لابد من التأكد من تقسيم العمل، وعدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي ان واحد، والجدول التالي يلخص الوظائف والمستخدمين المعنيين بهذه الوظائف.

الجدول رقم (05): الفصل بين وظائف المستخدمين

المستخدمين المعنيين						الوظائف
مديرية المالية والحاسبة	مصلحة المستخدمين	مصلحة الأجور	قسم المستخدمين والتكوين	إدارة الموارد البشرية والتكوين الوسائل	الإدارة العامة	
					X	1. الموافقة على دخول وخروج المستخدمين-
					X	2. تحديد مستويات الأجور-
					X	3. ترخيص أقساط التأمين-
	X					4. تحديث الملف الدائم-
			X			5. الموافقة على ساعات المداومة-
	X					6. اعداد الأجور-
		X				7. التحقق من الحسابات-
				X		8. الموافقة النهائية على الأجور بعد اعدادها-
		X				9. اعداد كشف الأجور-
	X					10. توزيع الأجور-
X				X	X	11. أمر تحويلات الأجور-
X						12. مقارنة البنك بين الحساب البنكي والأجر-
		X				13. مركزية الأجور. -
	X					14. تحديد الملفات الفردية-
		X				15. مقارنة دورية بين يومية الأجور مع الملفات الفردية.
					X	16. ترخيص التسبيقات-

المصدر: من اعداد الطالب، استنادا الى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم، 2016

2-3-2 التأكد من تسجيل جميع التكاليف والايرادات المتعلقة بالمستخدمين:

--	--

الجدول رقم (06): تسجيل تكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

المصدر: من اعداد الطالب، استنادا الى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم، 2016

3-3-2 التأكيد من ان التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية

الفصل الثالث دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

يتم التأكد من حقيقة التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الإجابة على الأسئلة الظاهرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): حقيقة التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

الأجوبة			الأسئلة
الملاحظات	لا	نعم	
		X	1-هل يحتوي ملف كل عامل على: - صورة شمسية. - نموذج التوقيع. - الحالة الاجتماعية. - تفاصيل الأجر والاقتطاعات. - عقد العمل.
	X	X	2-هل يتم مقارنة البيانات الدائمة للملف المعلوماتي بانتظام مع الملف الفردي؟
		X	3-هل تتم الموافقة على تغيير الملفات لإعداد الأجر من طرف المسؤول؟
		X	4-هل مجموع الساعات مدفوعة الأجر متقاربة مع مجموع ساعات العمل؟
		X	5-عند دفع الأجر نقدا: - هل يتم فحص بطاقة تعريف المستفيد؟ - هل تخضع الأجر غير المصرح بها الى عملية المراقبة؟ - في حالة تغيير المستخدمين لحسابهم البنكي هل يتم طلب تقديم وثيقة من البنك تثبت ذلك؟ - عند دفع الأجر لأشخاص آخرين غير مستفيدين هل يوجد توكيل مكتوب؟
مصلحة الشؤون الاجتماعية. -مصلحة المستخدمين.			
-يتم تحويل الأجر الى حسابات المستفيدين من طرف مديرية المالية والمحاسبة. -يتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة. -لا توجد أي حالة.			

المصدر: من اعداد الطالب، استنادا الى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم، 2016

4-3-2 التأكد من صحة تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين

يتم التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الإجابة على الاسئلة التي يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم (08): صحة تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين

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

المصدر: من اعداد الطالب، استنادا الى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم، 2016

2-3-5 التأكيد من ان التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الاسناد، التجمع، والتمركز من خلال الإجابة على الأسئلة التي يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم (09): اسناد، تجمع، وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

الأجوبة			الأسئلة
الملاحظات	لا	نعم	
-تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.			1-هل اسناد التكاليف والإيرادات المتعلقة بالأجور خاضعة لرقابة مستقلة؟ 2-تستند هذه الرقابة الى: -المحاسبة العامة؟ -المحاسبة التحليلية؟
-تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.		X	3-هل تجميع يومية الأجور خاضعة لرقابة بشكل دوري؟
-تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.		X	4-هل يتم استحداث الدفاتر التالية: - دفتر الأجور - دفتر المستخدمين - دفتر العطل السنوية
		X	5-إذا توجد رقابة عن طريق الحاسوب، هل الأخطاء المكتشفة تخضع الى فحص ومعالجة؟

المصدر: من اعداد الطالب، استنادا الى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم، 2016

2

4- التأكيد من صحة المعلومات:

بعد القيام بملا استمارة تدقيق الأجور، تم التأكيد من مدى صحة المعلومات وذلك عن طريق الفحص والتحري ميدانيا على مستوى كل من الإدارة العامة، إدارة الموارد البشرية والوسائل والتكوين ومختلف الأقسام والمصالح التابعة لها، وإدارة المالية والمحاسبة، وهذا من اجل التأكيد من مصداقية المعلومات وتقييم إجراءات نظام الأجور المعمول بها على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم.

المطلب الثاني: تقييم عملية تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

بعد القيام بإجراءات عملية تقييم الأجور، تم التوصل الى نقاط القوة ونقاط الضعف المتواجدة على مستوى نظام الرقابة الداخلية.

1- تحديد نقاط القوة:

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

1-1 بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف

هناك فصل كاف بين الوظائف التالية:

- الموافقة على دخول وخروج المستخدمين
- تحديد مستويات الأجور
- ترخيص أقساط التأمين
- تحديد الملف الدائم
- الموافقة على ساعات العمل
- اعداد كشوف الأجور
- التحقق من الحسابات
- الموافقة النهائية على جدول الأجور بعد اعدادها
- توزيع كشوف الأجور
- امر تحويلات الأجور
- مقارنة البنك بين حساب بنكي والاجر
- مركزية الأجور
- تحديد الملفات الفردية للمستخدمين.
- مقارنة دورية بين يومية الأجور مع الملفات الفردية.

2-1 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 ادخال هذه البيانات في ملف دائم بالاعتماد على الاعلام الالي ويتم تحديثها بانتظام.
- تتم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام
- يتم التأكد ان كل الهياكل المعنية بالإدارة وشؤون المستخدمين تضمن تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بالأجور.
- 1-3 بالنسبة الى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين
- هناك ملف لكل عامل يتضمن ما يلي:
- صورة شمسية
- نموذج التوقيع
- الحالة الاجتماعية
- تاريخ الالتزام
- عقد العمل
- العمليات التالية تخضع لاذن من مسؤول في الإدارة العامة:
- توظيف
- انتهاء 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 الاجر الاجمالي عدد ساعات المداومة

- عند تغيير الحساب البنكي للمستخدمين، يتم طلب تقديم وثيقة من البنك تثبت رقم الحساب الجديد.

4-1 بالنسبة الى تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين

- التكاليف المتعلقة بالأجور وهي قواعد متقاربة بصورة منتظمة.

- يتم مقارنة تغطية التكاليف المستحقة على الأجور مع التكاليف الفعلية.

5-1 بالنسبة الى اسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

- اسناد التكاليف والإيرادات تتم من طرف محافظ الحسابات (رقابة خارجية)

- تستند هذه الرقابة الى المحاسبة العامة والى المحاسبة التحليلية.

- رقابة تجميع يومية الأجور تتم بشكل دوري.

- توجد السجلات القانونية التالية:

• سجل الأجور.

• سجل المستخدمين.

• سجل العطل السنوية.

• سجل طب العمل.

• سجل حوادث العمل.

2- تحديد نقاط الضعف:

يتم تحديد نقاط الضعف بالنسبة الى اهداف عملية التدقيق على النحو التالي:

1-2 بالنسبة الى 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.

2-2 بالنسبة الى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

- البيانات الدائمة للملف الالي ليست متقاربة بانتظام مع الملف الفردي.
- الملف الالي للمستخدمين غير محمي عن طريق انشاء كلمات سر.
- هناك دفع أجور مقابلة لعدد من مناصب العمل خارج الهيكل التنظيمي للمؤسسة وخارج الإنتاج.
- 2-3 بالنسبة الى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين
- كشوف الأجور لا تخضع لرقابة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة، للتحقق من ان الأسس والمعدلات والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة.
- 2-4 بالنسبة الى اسناد، 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 الاعلام الالي من اجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.

2-5 ساعات العمل الإضافية:

- بالنسبة الى ثلاثة الفصول الثلاثة الأولى لعام 2016، هناك حجم كبير من الساعات الإضافية التي تقابل حجم كبير من أيام عطل مدفوعة الاجر كما يلي :
- مجموع 56815 ساعة إضافية بمبلغ 19,054,691,68 دج
- بالنسبة للموظفين الدائمين: مجموع 597 يوم
- بالنسبة الى الموظفين غير دائمين: مجموع 426 يوم بدون اجر
- مجموع 425 يوم المقابلة للحصول على تعويض نقدي يقدر ب 2,158,481,00 دج.

المطلب الثالث: التوصيات والاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور

بعد القيام بتقييم عملية تدقيق الأجور واستخراج نقاط الضعف تم التوصل الى التوصيات والاقتراحات التالية:

1- بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف

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

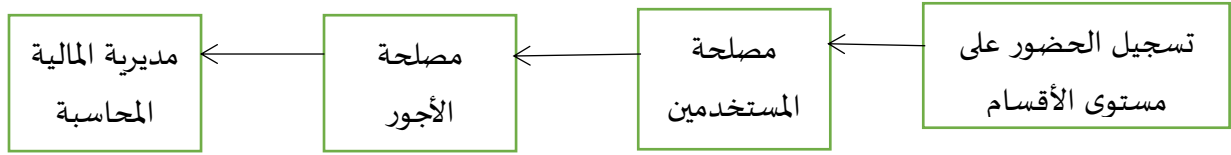
- مقارنة ساعات العمل.

- اعداد كشوف الأجور.
- توزيع الأجور.
- تمركز الأجور.
- أمر تحويلات الأجور.

2- بالنسبة الى تسجيل جميع التكاليف والايرادات 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 ارسال نسخة من ورقة الحضور الى كل من مصلحة الأجور، مديرية المالية والمحاسبة وهذا حتى تكون مصداقية في نوعية المعلومات المقدمة من أجل اعداد كشوف الأجور ويوضح الشكل الموالي مسار تدفق المعلومات المتعلقة بحضور المستخدمين كما يلي:

الشكل رقم (15): تدفق المعلومات بحالة حضور وغياب المستخدمين



المصدر: وثيقة مأخوذة من المؤسسة

3- بالنسبة الى تقييم التكاليف والايرادات المتعلقة بالمستخدمين

- ينصح بإخضاع كشوف الأجور الى مراقبة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة، للتحقق من أن الأسس والمعدلات والعمليات الحسابية صحيحة

4- بالنسبة الى اسناد تجميع وتمركز التكاليف والايرادات المتعلقة بالمستخدمين

- ينصح باختيار دوري لبرمجيات الأجور لتحسين الرقابة على تجميع يومية الأجور، يفصل أن تتم الرقابة السابقة عن طريق الاعلام الالي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة

5- ساعات العمل الإضافية

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

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

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم مدقق يقوم بتدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة. ونظرا لكبر حجم مؤسسة ميناء مستغانم وتنوع نشاطاتها، يتم اقتراح تدعيم خلية التدقيق في هذه المؤسسة بمدقق محاسبي ومالي، ومدقق للأداء، وذلك من اجل تسهيل وتفعيل عمليات التدقيق التي تكتسي أهمية بالغة في اتخاذ القرارات المناسبة. والسير الحسن للمؤسسة

المطلب الأول: التدقيق الداخلي في مؤسسة مستغانم

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

1- الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

امثالا لدليل التدقيق الداخلي الذي أعدته شركة تسيير الموانئ، فان وظيفة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند أدائه لمهامه.

2- العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- يقوم المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم بتقديم جميع التقارير الخاصة بعمليات التدقيق الى المديرية العامة.

- يقوم المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم بمساعدة جميع المديريات، الأقسام، والمصالح من اجل تطوير الأداء وتحسين العمل.

3- علاقة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم مع التدقيق الخارجي

- يتأكد المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم من مدى تطبيق التوصيات و الإرشادات التي قام بها المدقق الخارجي , اثناء قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة.
- يعتمد المدقق الخارجي على تقارير التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من اجل ابداء رايه في مجال معين.

4- مجال التدخل

- تمارس وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة بناء مستغانم بدون قيود اثناء تدخل المدقق الداخلي، حيث أن كل الأنظمة، العمليات، الوظائف والأنشطة المتواجدة على مستوى هذه المؤسسة تخضع لعملية التدقيق الداخلي.
- المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم له الحق في الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية من اجل تنفيذ مهامه.

5- أخلاقية المهنة:

- عند تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تتوفر لدى المدقق مجموعة من الخصائص منها:
- النزاهة والاستقامة.
- الموضوعية.
- الاستقلالية.
- الثقة والسرية.
- الكفاءة المهنية.

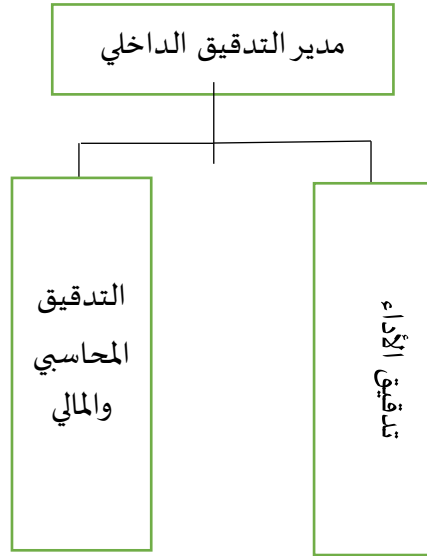
المطلب الثاني: دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق محاسبي ومالي

نظرا للتعاملات المتنوعة التي تقوم بها مؤسسة ميناء مستغانم، وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية والمالية، ومن أجل منع الأخطاء والانحرافات والتلاعبات، يتم اقتراح مدقق محاسبي ومالي تابع الى مصلحة التدقيق في المؤسسة، يقوم بفحص مصداقية وصحة وشرعية المعلومات المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير الدولية.

1- الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي

يوضح الشكل الموالي الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي.

الشكل رقم(17): الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي



المصدر: مصلحة التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم: 2016

3- مؤهلات المدقق المحاسبي المالي

يجب ان يكون حاصلًا على شهادة جامعية تخصص محاسبة وتدقيق وذو خبرة مهنية ادناها 5 سنوات

4- مسؤوليات المدقق المحاسبي المالي

يقوم المدقق المحاسبي المالي بتنفيذ المهام الموكلة اليه من طرف مدير مصلحة التدقيق إضافة الى احترام البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي على مدار السنة، واحترام قواعد وأخلاقيات المهنة والحفاظة على الوسائل الموضوعة تحت تصرفه.

المطلب الثالث: دعم خلية التدقيق بمدقق للأداء

نظرا لتعدد الأنشطة والوظائف في مؤسسة ميناء مستغانم، ومن أجل فحص وتقييم جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف هذه المؤسسة، يتم اقتراح وظيفة تدقيق الأداء تابعة للهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي.

1- مهمة مدقق الأداء

يقوم مدقق الأداء بفحص وتقييم أنشطة المؤسسة من أجل المساعدة في القيام بالمسؤوليات على أحسن وجه، وكشف التقصير في المهام و الضعف أو الأخطاء التي قد تحدث، واقتراح الخطوات لتصحيحها وذلك لمساعدة الإدارة للقيام بمسؤولياتها بكفاءة وفاعلية.

2- علاقة مدقق الأداء مع الهياكل الأخرى في المؤسسة

يقوم مدقق الأداء بتقديم التقارير الى مدير التدقيق الداخلي، واعلامه بكل الصعوبات التي واجهها، مع تقديم اقتراحات من أجل تطوير وتحسين العمل.

3- مؤهلات مدقق الأداء

يجب أن يكون مدقق الأداء متحصل على شهادة مهندس دولة في الاعلام الألي و نظام المعلومات و الشبكات ومكون وله خبرة في التدقيق الداخلي و تسيير الموارد البشرية.

4- مسؤوليات مدقق الأداء

يجب على مدقق الأداء الانتهاء من مهام التدقيق في الوقت المناسب، تقديم التوصيات و الاقتراحات و الامثال للقوانين و أخلاقيات المهنة.

خاتمة الفصل

يعتبر التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم ذو أهمية بالغة باعتباره وسيلة وقائية ونظام معلوماتي يساعد على اتخاذ مختلف القرارات، حيث تتمثل القيمة المضافة لمهام المدقق بالمؤسسة في الحصول على معلومات موثوقة وذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مناسبة أراء سديدة حيث أنه أثناء عملية التدقيق الداخلي، يقوم المدقق بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، والعمل على تطوير الأداء باستمرار بما يتماشى والأهداف المراد تحقيقها

الآ أنه يمكن القول بأن اجراءات عملية التدقيق بمؤسسة ميناء مستغانم تعتبر محدودة وهذا راجع الى

عدم وجود إجراءات تسيير مكتوبة تساعد المدقق على القيام بمهامه -

عدم فهم العمال لمغزى التدقيق مما يجعلهم غير متجاوبين معه-

وجود مدقق داخلي واحد مسؤول على جميع عمليات التدقيق في المؤسسة علما أن مؤسسة ميناء مستغانم -
كبيرة الحجم ومتعددة الوظائف والنشاطات

لذا لابد من وضع هيكل تنظيمي خاص بالتدقيق الداخلي يتضمن مدير التدقيق، مدقق محاسبي، ومدقق أداء وهذا للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق أهداف المؤسسة وتحافظ على استمراريتها وبقائها

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

إننا نستطيع القول من كل ما سبق عرضه وشرحه في هذه الدراسة البسيطة والمتواضعة إلى أن الرقابة هي إحدى العمليات والوظائف المهمة في المؤسسة حيث تحتل موقعا استراتيجيا بالغ الأهمية.

إن العملية الرقابية هي على العكس مما يتصور البعض من أنها تتبع التنفيذ حيث تولي اهتمام للكشف عن الأخطاء والانحرافات فقط، بل إنها عملية مستمرة منذ بدء التخطيط وحتى المرحلة الأخيرة من التنفيذ أي ملازمة لهذا التنفيذ أولا بأول مهمتها في هذه المرحلة الطويلة ليس النظر إلى ما نفذ فقط بل إلى المستقبل والتنبؤ بما سيحدث ومحاولة اجتابه إنها مقرونة بعملية التخطيط، لهذا فإن العملية الرقابية لا يمكن لها أن تحقق نتائج حسنة في تقييم الأداء وإلا إذا اعتمدت على نظام رقابي يعتمد على إطار قانوني مرن واضح ودقيق بتكيف ويتماشى مع كل المهن والوظائف الموجودة في المؤسسة وفق أساليب ووسائل متطورة تعتمد على الحداثة والتكنولوجيا.

وبرغم من كل هذا فلا نتجاهل أن النظام الرقابي قد تكون له بعض النتائج السلبية مثل كبح وتضييق النطاق على العمال حيث أنه يصبح لا يبدع لأنه قد يحس بأنه مراقب بصفة مستمرة وليس جزءا في أداء عمله والإبداع فيه وبالتالي فإنه محدود الحرية.

إن النظام الرقابي لا يجب أن يتجاهل الجانب الإنساني للعاملين لأن هذا يساعد العمال على أداء عملهم على أحسن وجه، وهكذا وكنيجة عامة يمكن القول بأن الرقابة في التنظيم ضرورية ولكن لا بد وأن تمارس بطرق علمية معقولة ومدروسة بشكل أفضل حتى تتم استمرارية المؤسسة في العمل وتؤدي بالتالي إلى زيادة إنتاجها وفعاليتها ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة:

أن هناك ارتباط وثيق بين العملية الرقابية الفعالة وبين التقييم الجيد للأداء في المؤسسة، وقد أظهرت النتائج بأن العملية الرقابية تعتمد على نظام رقابي ضعيف وغير واضح من الناحية القانونية بأساليب تقليدية مما أدى إلى تقييم ضعيف للأداء العمال داخل المؤسسة.

المراجع