

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

بحث مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في إعطاء المؤسسة ميزة تنافسية
(دراسة ميدانية لمؤسسة ميناء مستغانم)

تحت إشراف الأستاذة:

- درقاوي أسماء

تحت اعداد الطالبة :

- بن عابد صارة

♣ 2016/2015 ♣

الشكر و التقدير

الحمد لله والشكر لله أولا وأخيرا

أحمدك ربي حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، و أشكرك على توفيقني لإتمام

هذا العمل، أرجوا أن يكون عملا نافعا متقبلا.

أتقدم بجزيل الشكر و التقدير و الاحترام إلى الأستاذة " درقاوي أسماء " التي لم تبخل علي

بتوجيهاتها وإرشاداتها.

إلى أعضاء لجنة المناقشة أشكرهم كثيرا على تضحياتهم المستمرة و عطائهم المتواصل من أجل

إرشاد و توجيه الطلبة.

كما أتقدم بالشكر و التقدير إلى الأستاذ المشرف على التربص ، وإلى كل

عمال مؤسسة ميناء مستغانم.

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

إهداء إهداء

إلى أجمل وردة أنبتتها هذه الأرض الطيبة
إلى أعلى ألماسة في حياتي
إلى الشمعة التي أحرقت نفسها عن طيب خاطر لتنير درب
حياتي إلى سندي الصامت رمز الحب ومنبع الحنان أمي الغالية
إلى الذي أكرمني بحمل اسمه
إلى الذي كان لي درع الأمان أحتمي به من غدر الزمن
إلى من يتعب لرتاح ويشفي لنسعد إليك
أبي جزاك الله خيرا
إلى من يشاركني الحياة بجلوها ومرها زوجي "يوسف"
و إلى أختي العزيزة و إخوتي حفظهم الله و كل العائلة خاصة منال،
إسراء، ملاك، هاجر والكتكوت مُحَمَّد إسلام، و إلى عائلة زوجي.

إلى كل الأصدقاء
و كل من وسعهم قلبي ولم يذكرهم لساني.



Audit de la Paie - Personnel

Questionnaire

L'objectif de ce questionnaire vise à s'assurer que :

- A. S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- B. S'assurer que toutes les charges et recettes relatives au personnel sont enregistrées (exhaustivité).
- C. S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont réels.
- D. S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement évalués.
- E. S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement imputés, totalisés et centralisés.

A. S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.

Fonctions	Personnel concerné						
1 Approbation des entrées ou sorties de personnel							
2 Détermination des niveaux de rémunérations							
3 Autorisation des primes							
4 Mise à jour du fichier permanent							
5 Approbation des heures travaillées							
6 Préparation de la paie							
7 Vérification des calculs							
8 Approbation finale de la paie après sa préparation							
9 Préparation des enveloppes de paie							
10 Distribution des enveloppes							
11 Signature des chèques ou virements de salaires							
12 Rapprochement de banque du compte bancaire réservé aux salaires							
13 Centralisation de la paie							
14 Définition des dossiers individuels du personnel							
15 Comparaison périodique du journal de paie avec les dossiers individuels							
16 Autorisation d'acomptes ou avances							

Conclusion :

B. S'assurer que toutes les charges et recettes relatives au personnel sont enregistrées (exhaustivité).

QUESTIONS	REPOSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
<p>1. Les salaires sont-ils réglés sur un compte bancaire distinct ?</p> <p>Si oui, l'apurement de ce compte est-il régulièrement vérifié par une personne indépendante de la paie?</p> <p>2. Existe t-il une liste :</p> <p>a) des différentes retenues à effectuer sur les salaires (régimes sociaux) ?</p> <p>b) des primes et avantages divers accordés au personnel ?</p> <p>c) Si oui, ces listes précisent-elles la périodicité des règlements ?</p> <p>d) Sont-elles utilisées pour provisionner les charges correspondantes ?</p> <p>3. Si ces données sont incluses dans le fichier permanent informatique, le fichier est-il régulièrement mis à jour ?</p> <p>4. Les différentes charges sont-elles rapprochées des bases régulièrement ?</p> <p>5. Le total du journal des salaires est-il rapproché avec celui du mois précédent et l'écart expliqué ?</p> <p>6. S'assure t-on que toutes les modifications aux données permanentes de la paie sont saisies ?</p> <p>7. Les informations nécessaires pour le calcul des congés payés restant :</p> <p>a) sur la période antérieure</p> <p>b) sur la période en cours</p> <p>sont-elles tenues par le service paie ?</p>			

<p>10. Le service paie a t-il les moyens de vérifier :</p> <p>a) qu'il est informé de toutes les absences ?</p> <p>b) qu'elles sont toutes répercutées sur les salaires ?</p>			
--	--	--	--

C. S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont réels.

QUESTIONS	REPOSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
<p>1. Existe t- il un fichier du personnel contenant, pour chaque employé :</p> <p>a) photo ?</p> <p>b) spécimen de signature ?</p> <p>c) situation de famille ?</p> <p>d) date d'engagement ?</p> <p>e) détail des rémunérations et retenues à effectuer?</p> <p>f) contrat de travail?</p> <p>g) pensions et indemnités ducs ?</p> <p>2. Les opérations suivantes sont-elles soumises à l'autorisation d'un responsable :</p> <p>a) embauche ?</p> <p>b) renvoi ?</p> <p>c) modification de salaire ?</p> <p>d) octroi de prêt ?</p> <p>3. Les données permanentes du fichier informatique paie sont-elles régulièrement rapprochées du fichier individuel ?</p> <p>4. L'accès au fichier du personnel est-il protégé :</p> <p>a) fichier manuel ?</p> <p>b) fichier informatique ?</p> <p>5. Les modifications au fichier servant à la préparation de la paie sont-elles :</p> <p>a) Identifiées ?</p> <p>b) approuvées par un responsable ?</p>			

<p>6. Le total des heures payées est-il rapproché avec le total des heures travaillées ?</p> <p>7. Les comptes d'avances, prêts... sont-ils régulièrement :</p> <p>a) confirmés avec les bénéficiaires ?</p> <p>b) rapprochés de la liste du personnel ?</p> <p>8. Lorsque des salaires sont payés en espèces :</p> <p>a) vérifie-t-on l'identité du bénéficiaire ?</p> <p>b) les salaires non réclamés font-ils l'objet d'un contrôle particulier ?</p> <p>9. Lorsque les salaires sont payés par virement, exige t-on un relevé d'identité bancaire pour toute modification des coordonnées bancaires ?</p> <p>10. Si des salaires sont payés à des tiers autres que l'employé, exige t-on une procuration écrite ?</p>			
---	--	--	--

D. S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement évalués.

QUESTIONS	REponses		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
<p>1. Les fiches de paie font-elles l'objet d'un contrôle indépendant, au moins par sondage, permettant de vérifier que les bases et taux utilisés sont corrects de même que les calculs ?</p>			
<p>2. Les charges connexes aux salaires sont-elles périodiquement rapprochées des bases ?</p>			
<p>3. Le chiffre d'affaires servant de base aux commissions est-il rapproché du chiffre d'affaires comptable ?</p>			

<p>4. Les provisions pour charges à payer sur salaires sont-elles rapprochées des charges réelles ?</p>			
<p>5. Si des comparaisons sont faites par ordinateur, les variations anormales détectées font-elles l'objet de recherches et de correction ?</p>			

E. S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement imputés, totalisés et centralisés.

QUESTIONS	REPONSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
<p>1. L'imputation des écritures de charges et produits relatifs à la paie fait-elle l'objet d'un contrôle indépendant ?</p>			
<p>2. Ce contrôle porte-il sur les imputations en :</p> <p>a) comptabilité générale ?</p> <p>b) comptabilité analytique ?</p> <p>Les charges connexes aux salaires sont-elles périodiquement rapprochées des bases ?</p>			
<p>3. La totalisation du journal de paie est-elle périodiquement contrôlée ou le logiciel testé ?</p>			
<p>4. Les livres suivants sont-ils tenus à jour :</p> <p>a) livre de paie coté et paraphé ?</p> <p>b) livre d'entrées et sorties de personnel ?</p> <p>c) livre de main-d'œuvre étrangère ?</p>			
<p>5. Si les contrôles sont faits par informatique, les rejets font-ils l'objet d'un suivi pour vérifier leur retraitement ?</p>			

الخاتمة

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتداخل أنشطتها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها وجب عليها أن تولي اهتماما كبيرا بالمراجعة الداخلية ، حيث تعتبر هذه الأخيرة نوعا من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الأخرى بهدف مساعدة الأفراد داخل المؤسسة في أداء مسؤ ولياتهم بكفاءة من خلال التحليل والتقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تم مراجعتها،

فنجد أن الكثير من المؤسسات الاقتصادية الكبرى تضع خلية للمراجعة الداخلية من أجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة ، إذ أن المراجع الداخلي أثناء تأديته لعمله فإنه يعتمد على مجموعة الأدلة والقرائن. كما يعتمد على نظام الرقابة الداخلية في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج المراجعة من حيث التفصيل أو الإجمال، ومن حيث ما إذا كان يستطيع إتباع الأسلوب الجزئي أو الكامل، ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

حيث تمثل إجراءات المراجعة الداخلية أسلوبا فعالا، يمكن من تحقيق الأهداف المتعلقة بعملية المراجعة الداخلية في ظل معاييرها، إذ تلمي على المراجع تكوين ملف عمل وتحديد الوسيلة الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء والغش، وتحديد نقاط القوة والضعف المتواجدة على مستوى المؤسسة وتقديم النتائج إلى الإدارة العامة من أجل المساعدة في منح المؤسسة ميزة تنافسية.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث، فقد تم التوصل إلى نتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لبحثنا كما يلي:

فيما يخص أن المراجعة الداخلية هي وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع على مجموعة من المعايير المتعارف عليها. توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تابعة للإدارة وضرورية لجميع المستويات الاقتصادية من أجل تحسين الأداء وترشيد القرارات لدى الإدارة العليا، ولا بد من توفر مجموعة من المعايير التي يجب إتباعها من أجل أن تؤدي مهمتها على أحسن وجه.

توصلنا إلى أن الميزة التنافسية للمؤسسة تقوم على قياس النتائج المتوصل إليها وفقاً للمعايير المحددة مسبقاً للتحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة بغية تحقيق أهداف المؤسسة، ويساعد في ذلك التقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي حول القوائم المالية الذي يقدم معلومات متعلقة بالأداء في المؤسسة، وكذا معلومات تخص الأداء المالي المستقبلي ووضعية المؤسسة.

نتائج البحث:

تم التوصل إلى نتائج البحث كالتالي:

- أن المراجعة الداخلية هي خلية داخلية بالمؤسسة توكل إليها مهمة فحص ومراقبة جميع الأنشطة والعمليات المالية والمحاسبية والعمليات التشغيلية الأخرى للتأكد من صحتها ومن دقة ما تنتج عنها من معلومات، ضامنة بذلك التسيير الحسن لنشاط المؤسسة؛

-تكتسي المراجعة الداخلية أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية بإعتبارها وسيلة وقائية ونظام معلوماتي، و ذلك من خلال عملياتها التي يقوم بها المراجع، حيث تتمثل مهام المراجع بالمؤسسة في الحصول على معلومات موثوقة و ذات مصداقية يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات التي تعتبر نقطة الإنطلاق بالنسبة لجميع النشاطات التي تتم داخل المؤسسة، بل و في علاقاتها وتفاعلها مع بيئتها و إكتسابها لميزة تنافسية.

-تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف و الضياع الشيء الذي يزيد من مردودية ويحسن أداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية، وبالتالي زيادة أرباح مسجلة من طرف مؤسسة؛ يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان.

-يتضمن تقرير المراجع الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم أهم الملاحظات والنصائح المقدمة إلى الإدارة العليا فيما يخص الوضع المالي للمؤسسة والعمل على تحسينه ويقدم تقرير موحد للمراجعة الداخلية يتضمن الجوانب المالية وغير المالية للمؤسسة ككل، ويقدم هذا التقرير معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة؛
-من خلال دراستنا لميناء مستغانم توصلنا إلى أن تقرير المراجعة الداخلية ككل يمكن أن يعتمد عليه المراجع الخارجي لإبداء حكمه ورأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

تقديم التوصيات:

على ضوء ما سبق يتم تقديم التوصيات التالية:

-توفير العناية بوظيفة المراجعة الداخلية من خلال التأكد من إحترام المعايير والشروط والقواعد التي تنظم هذه الوظيفة الحيوية.

- مسايرة التطورات المرتبطة بهذه الوظيفة عن طريق تكوين المراجعين بما يتناسب مع التطور في مجال أهداف ومسؤوليات المراجع الداخلي.
- توفير إجراءات تسيير تساعد المراجع على القيام بمهامه في المؤسسة الاقتصادية.
- توعية عمال المؤسسة الاقتصادية بمغزى عملية المراجعة ، وهذا حتى يتم التجاوب بين العمال والمراجع الداخلي أثناء قيامه بمهامه.
- التنسيق بين وظيفة المراجعة الداخلية وجميع الوظائف المتواجدة على مستوى المؤسسة .
- أن تدرك المؤسسة أهمية وفعالية قدراتها وطاقاتها البشرية المتمثلة في الأصول الفكرية وتعمل على بنائها وتفعيلها وحمايتها من التقليد لتضمن التفوق عن طريق المزايا التنافسية التي تحققها.
- الاهتمام بالمراجعة الداخلية المالية في ميناء مستغانم و تفعيل دورها على الوجه الذي يسمح بجعلها أداة تقدم المعلومة المالية الموثوق منها .

آفاق البحث:

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

تمهيد:

إن التطور العلمي و التكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي و ما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير، أدى للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة فيها و دقيقة حول نشاط المؤسسات وذلك عن طريق أداة إدارية تعمل على مساندها في العملية الرقابية، والتي تعطي ثقة أكبر لأصحاب المشروع و المستفيدين منه بأن أعمالهم يتم إنجازها وفقا لما هو مخطط له و وفق الأنظمة والقوانين، و أن أصول و التزامات المؤسسة حقيقية و يتم المحافظة عليها، فتمدها بالتقارير من أجل معرفة الإختلالات و الأخطاء التي تحدث في المؤسسة، و بالتالي تستطيع الإدارة إتخاذ قراراتها بناء على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في وحدة المراجعة الداخلية.

فإن المؤسسات اليوم بحاجة إلى وجود وحدات للمراجعة الداخلية بها، إذ أنها تمتاز بكون حجمها و تشعب عملياتها بدرجة يصعب عليها أن تتمكن الإدارة العليا للشركة من الرقابة على جميع العمليات و الأنشطة بداخلها، فلا يكفي أن تقوم الإدارة العليا بوضع أنظمة رقابية تضبط بها العمل داخل المؤسسة وإنما لابد من وجود من يقوم بمتابعة هذه الأنظمة للتأكد من أنها تعمل بكفاءة و فعالية، وكذلك تتأكد من التزام الموظفين داخل المؤسسة بالقوانين والتعليمات التي تقوم الإدارة العليا بتعميمها عليهم.

ومنه في هذا الفصل سوف نتطرق الى ثلاث مباحث حول المراجعة الداخلية و علاقتها بالرقابة الداخلية:

- المبحث الاول : ماهية المراجعة الداخلية

- المبحث الثاني : معايير المراجعة الداخلية وخطوات تنفيذها

- المبحث الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية

المبحث الاول: ماهية المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة، بمساعدتها في التوصل إلى الكفاءة الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي والمراقبات الأخرى في المؤسسة.

المطلب الاول: مفهوم المراجعة الداخلية.

عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات و الاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات و الأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الإلتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات و وسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات و الأقسام"¹.

أما المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين IFACI عرف المراجعة الداخلية على أنها "نشاط تقييمي مستقل، يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى"²

كما تعرف المراجعة الداخلية بأنها "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء الشركة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات، وإعطاء نصائح من أجل القيام بتحسينات الضرورية والتي تساهم في خلق القيمة المضافة"

¹- عيادي مجدي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 94 المؤرخة في 92 ص 02.

²- عبد الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 72.

و لقد عرفها HAMMINI ALLEL على أن المراجعة الداخلية وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير الشركة يقوم بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيميا للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية .

أما في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية و تم تعريفها على أنها: نشاط مستقل موضوعي، تأكيدي و استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة و لتحسين عملياتها، و هو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات¹.

المطلب الثاني: أهمية و اهداف المراجعة الداخلية.

1 /أهمية المراجعة الداخلية :

في الاونة الاخيرة ازدادت اهمية المراجعة الداخلية وذلك لعدة عوامل هي:

- **كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها:** ادى ظهور شركات المساهمة الى كبر حجم المشروعات وانفصال الادارة عن الملكية مما ادى الى عدم قدرة ادارة المشروعات من الالمام بكافة الاشياء في هذه المشروعات وبالتالي استوجب الامر استخدام نظم رقابة داخلية . ولكي تطمئن الادارة على سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لابد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .
- **التنآثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:**مع كبر حجم المشروعات تم انشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة ادى ذلك الى ارسال المراجع الداخلي لمراجعة اعمال هذه الفروع ، وقد اطلق على هذا المراجع (المراجع المتجول) لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الادارية واقتراح التعديلات ونجاح المراجع المتجول في

¹-شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر ، ص 28 .

داء هذه المهام كان له اثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي اتساع نطاقها وتزايد اهميتها
1.

3/التوسع في احتياجات الادارة: نجد ان الادارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم المراجعة الداخلية وعلى ادارة المراجعة الداخلية توفير تلك الاحتياجات . ويرى احد الكتاب ان وظيفة المراجعة الداخلية التقليدية اصبحت جزءاً من مسؤوليات المراجع الداخلي ولذلك يجب على المراجعين الداخليين التوسع في الخدمات التي تقوم الادارة.

4/اعمال مفهوم السيطرة على الشركة: السيطرة تعني قيام مجلس الادارة بالامام بمجريات الامور بالشركة و القدرة على ادارتها وتوجيهها نحو تحقيق الاهداف المخطط لها ، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الاعمال المتغيرة والتقدم التكنولوجي والمنافسة.

و يرى الباحثون ان المراجعة الداخلية تمد الادارة العليا بالتحليل و التقييم والاستشارات والتوصيات عن الانشطة التي تم فحصها ، ويمكنها اكتشاف وضع الغش بتحديد الوفورات والغرض اضافة قيمة وزيادة العائد للمنشأه . فالمراجعة الداخلية الآن تتضمن نطاق واسع للرقابة وادارة المخاطر.²

2/اهداف المراجعة الداخلية:

نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الادارة في الشركات الكبرى ذات النشاط الواسع ، حيث تعتمد الادارة في وقايتها وتوجيهها للعمليات اعتماداً كلياً على ما يقدم لها من بيانات محاسبية واحصائية ، لذلك اضطرت الادارة الى ايجاد الوسيلة التي عن طريقها يمكن الاطمئنان الى الامور الاتية:

- ان نظم الضبط والنظم المحاسبية سليمة .

¹-عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر، ص19.

²-شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص62.

- ان السياسات والاجراءات التنفيذية التي رسمتها الادارة كافية لانجاز الاعمال.
 - ان الموظفين لا ينحرفون عن السياسات والاجراءات التنفيذية المرسومة.
 - ان هناك حماية و رقابة كافية لاصول المنشأة.
 - ان البيانات المحاسبية والاحصائية التي تقدم للادارة تلخيصاً لاعمال منشأة يمكن الاعتماد عليها
- بالاضافة الى التأكد من ان المصروفات لا تتفق إلا في الاغراض الضرورية المتصلة باعمال المنشأة وان جميع الايرادات المستحقة للمنشأة قد ادرجت في الحسابات.

وحتى تستطيع المراجعة الداخلية تحقيق الاهداف المناط بما فهناك عدة وسائل تتمثل في ¹:

1- التحقق : هو وسيلة من وسائل المراجعة تهتم بمراكز العمليات عند نقطة زمنية محددة وليس خلال فترة زمنية محددة اي التحقق من الارصدة والاجماليات التي تحتوي على القوائم المالية والتي تتجه لفحص الملكية والوجود الفعلي ويقسم الاصول والالتزامات ويشمل التحقق ما يلي (السجلات - الاصول المملوكة من قبل المنشأة- التقارير)

2- التقييم : هو فحص السجلات المحاسبية والتقرير عنها،ويقوم المراجع الداخلي بالحكم على مدى قوة النظام المحاسبي وتحديد نقاط القوة والضعف فيه كما يستطيع ان يتعرف ويقيم الوضع الحقيقي للنظام المحاسبي ويقترح التعديلات المناسبة.

3- الحماية : حماية اصول المنشأة هو التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية الذي يهدف بدوره الى حماية المنشأة من الافلاس والسرقة وذلك بالتأكد من الاتي:

-حماية الاصول .

¹-داود يوسف صبح ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان ، الطبعة الاولى، 2007 ، ص

- سلامة المعلومات المحاسبية وامكانية الاعتماد عليها.

- التأكد من الاستخدام الامثل للموارد .

- الملائمة في اساليب القياس والسياسات والخطط والافراد مع القوانين واللوائح.

- التأكد من ايجاد الاهداف الموضوعية للعمليات الفيصلية .

- تقييم صحة وكفاية تطبيق الرقابة المحاسبية على الاصل المتعطل.

4- التطبيق : تطبيق معايير المراجعة الداخلية عند القيام بما بغرض تحقيق اهدافها المخطط لها ويرى الباحثون

انه لا بد من قيام المراجعة الداخلية بالفحص والتحقق والتقييم للعمليات المالية والتشغيلية وحماية الاصول

وتطبيق المعايير لمنع التلاعب بالمستندات او على الاقل الحد منها مما يؤدي الى رفع الكفاءة الانتاجية.

المطلب الثالث: خصائص المراجعة الداخلية وانواعها.

1/ خصائص المراجعة الداخلية:

تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي:

- **المراجعة الداخلية وظيفة شاملة:** فهي تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف، حيث تنصب على كل

وظائف المؤسسة بهدف خدمة الادارة.

- **المراجعة الداخلية وظيفة دورية:** حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص

والتقييم بصفة مستمرة.

- **الإستقلالية:** رغم ان المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة الا انها مستقلة عن باقي الوظائف

الأخرى، فعلى المراجع ان يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.

إضافة الى تلك الخصائص نذكر الخصائص التالية:

- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.
- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة ادارية من وحدات المؤسسة.
- المراجعة الداخلية تسعى الى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

ويمكن تناول طبيعة المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية:

- نشاط داخلي مستقل داخل المؤسسة وأداة رقابة بغرض انتقاء وتقييم جميع الرقابات الاخرى.
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية.
- يمتد نشاطها الى جميع الرقابات الادارية والمحاسبية و الضبط الداخلي.
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.
- يستطيع المراجع الداخلي ان يقوم بذات المهام التي يقوم بها المراجع الخارجي خلال فترة المراجعة .

2/انواع المراجعة الداخلية.

للمراجعة الداخلية أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر العملية ويمكن إدراجها وفق المعيارين التاليين:

- حسب طبيعة المراجعة: وتميز من خلال هذا المعيار بين كل من:

- المراجعة المستمرة: تعني المراجعة المستمرة طوال السنة وعلى أعمال السنة، إلا أن المقصود بها في هذا المجال اتباع أسلوب مراجعة مستمرة خلال السنة وفي نهايته بالنسبة للمعاملات والأنشطة التي ترى الإدارة العليا في المؤسسة ضرورة متابعتها ومراجعتها بصورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام، أو بسبب ضخامة حجم الأموال والبنود النقدية أو الحسابات المعينة تحقيقاً لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

● المراجعة النهائية: يتم إجراء أعمال المراجعة النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع المراجعة، بالإضافة واستكمالاً إلى ما سبق القيام به في المراجعة المستمرة من خلال المراجعة الفصلية أو المرحلية، يتم التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية المعدة بواسطة الإدارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة مطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية وأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمحاسبية ومن أنه تم إعداد بصورة عادلة، وفقاً للقوانين والتنظيمات المرعية للإجراء ومن أنها تظهر الوضع أو المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في الحقوق وأن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية وملائمة، كذلك مراجعة البيانات المالية قبل تقديمها لأي جهة خارجية.

● المراجعة الخاصة: يحدد مسؤول دائرة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة أو المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام المراجعة الخاصة خلال سنة مالية معينة، يقصد بذلك الأعمال أو أنشطة العمليات، الأقسام، الدوائر أو الإدارات التي ينبغي أن تشملها أعمال المراجعة الخاصة، حيث يتم تحضير برنامج مراجعة خاص لكل مهمة وفقاً لأهداف ونطاق المهمة خاصة بموضوع التكاليف إلا في حال تطابق ما ورد في برنامج المراجعة مع المهام الخاصة، في هذه الحالة يجب تطبيق كامل بنود برنامج المراجعة في الجزء الخاص منه بالمهمة وإلا يجب تعديل برنامج المراجعة ليتلاءم مع المهمة الخاصة بموضوع المراجعة كما يجب.

- حسب موضوع وأوجه المراجعة: من خلال هذا المعيار نميز بين كل من:

● المراجعة المالية: تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأية مؤسسة واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق مؤسسة لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

يتحقق هذا المستوى من المراجعة بصفة عامة على الرقابة المحاسبية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة والتي تتضمن العناصر التالية¹:

-التحقيق من أن العمليات المالية تمت كما يجب أن يكون(الوجود، الملكية، الاكتمال، الدقة، التسجيل والتقييم).

- تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات المالية والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعية قد تم الالتزام بها العمل على أساسها وعدم الخروج عنها؛

- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بصورة موضوعية وتعرض البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة؛

-التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيرا صادقا عن النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة وأن الميزانية العمومية تعبر تعبيرا صادقا عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛

-التحقق من مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

- **المراجعة التشغيلية (العمليات)** :تمثل المراجعة التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في المؤسسة لأغراض قياس أدائها، حيث تقوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض إجراء من الإجراءات

التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما إذا كانت المؤسسة تحقق أهدافها وغاياتها اما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم المؤسسة بشكل أفضل مواردها لتحقيق

أهدافها، ولا يقتصر عمليات الفحص التشغيلية على المحاسبة فقط حيث انها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق طرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الاليكتروني، أو أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة

¹-عمي صارة، دور المراجعة الداخلية في تعزيز مصداقية المعلومة المحاسبية، دراسة ومراجعة حالة مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013، ص22.

ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين العمليات، إن معايير الفعالية والكفاءة غير مقررة بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين فإن عملية المراجعة التشغيلية تميل إلى أن تتطلب أحكام تتسم بأنه أكثر ذاتية مقارنة بمراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام¹.

- **مراجعة الالتزام:** تمثل مراجعة الالتزامات عملية فحص لإجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى. كما تقيس مراجعة الالتزام تقييد المؤسسة بمعايير مقررة، وأن أداء مراجعة دالة أو في وجود بيانات قابلة للتحقق ومعايير أو مقاييس منهجية منظمة.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية وخطوات تنفيذها.

المطلب الاول: معايير المراجعة الداخلية.

لقد تطورت نظرة المجتمع لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، و ذلك يرجع اساسا الى الجهود التي يبذلها القائمين على هذه المهمة وبعض الهيئات غير حكومية المهتمة بهذه المهمة وهذا للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة و التأكيد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات التنظيمات و تحقيق أهدافها.

و لقد أصدرت معايير للمراجعة الداخلية سنة 1978 من قبل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم تقسيم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم و تتمثل تلك الأقسام في² :

● الاستقلالية؛

¹-داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص 46.

²- خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 167 .

- العناية المهنية؛
- نطاق العمل؛
- أداة أعمال المراجعة؛
- إدارة قسم المراجعة الداخلية.

و لقد تم التعديل و إضافة معايير أخرى حسب الحاجة (المشكلة) التي تواجه المهنيين، لكن هذه التغييرات (الإضافات و التعديلات) ليست بالشكل الكبير و سيتم التطرق لهذه التقسيمات الخمسة فيما يلي:

1/ الاستقلالية: يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب ان يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة. حسب هذا التقسيم تبين أنه تؤدي عملية المراجعة الداخلية بكل موضوعية و تعمل على التقليل من الفجوة بين تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية و بين عدم تحقيقها، و يزيد بذلك من فاعلية عملية المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى المساعدة و بصفة كبيرة الإدارة العليا في أداء مهامها مما يعني الوصول إلى اتخاذ قرارات سليمة و كذا تفعيل القرارات المتخذة مسبقا¹.

2/ العناية المهنية: يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق و العناية المهنية اللازمة - عناية الشخص

الحريص - و هذا يتطلب ما يلي:

1-2 بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

¹ - محمد الصحن عبد الفتاح وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص83..

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي و العملي المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة،
- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، والمهارات، والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة؛
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

2- بالنسبة للمراجع الداخلي:

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير سلوك المهنة؛
- يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة و المهارات و الأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة؛
- يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد و القدرة على الاتصال بفعالية؛
- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ و الزيادة من تأهيله الفني و العلمي عن طريق التعلم المستمر؛
- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة أي نقص في الالتزام بهذا التقسيم من شأنه أن يفقد المراجعة الداخلية مدلوليتها، بل وتصبح أداة مهدمة لا محسنة و مرشدة لمتخذي القرارات المختلفة في مختلف المستويات، لأن عدم بذل العناية الكافية من قبل المراجعين الداخليين قد يؤدي إلى إضعاف قوة و مصداقية المعلومة داخل المؤسسة، و يؤدي ذلك للوقوع في أخطاء عديدة و مواجهة مشاكل لم يتم الإعداد لها- مفاجئة -لنصل بذلك أمام نظام رقابي هش غير قادر على تحديد و إدارة المخاطر التي سوف تواجه المؤسسة و غير قادر على التنبأ بالفرص التي من الممكن أن يتم استغلالها، أو يكون غير قادر بذلك على تحسين أداء الأفراد في المؤسسة.

3/ نطاق العمل: يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص و تقييم مدى كفاية و فاعلية نظام

الرقابة الداخلية في التنظيم المعين و جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

و لتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:

-مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات و تصنيفها ثم اعتمادها في إتخاذ القرارات المختلفة؛

-مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، و الخطط، و الإجراءات، و القوانين، و اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير، و يجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا؛

-مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، و التحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛

-تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول ؛

-مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، و ما إذا كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة في متابعة و ترشيد القرارات التي تم اتخاذها، و ما هي أهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة و اللازمة و بذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

4/أدوات أعمال المراجعة: يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة و فحص و تقييم

المعلومات، و التقارير عن النتائج و متابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة و نطاق للعمل و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها و تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة و الاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعنية، ثم القيام بمسح للتعرف على الأنشطة، المخاطر، الإجراءات الرقابية و ذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء عملية المراجعة، كتابة برنامج المراجعة، و تحديد كيف و متى و لمن ترسل نتائج

عملية المراجعة و أخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة¹.

و يتضمن فحص و تقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، و تتم عملية فحص و تقييم المعلومات على النحو التالي:

(1) تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة و بما يتفق مع أهداف و نطاق عملية المراجعة و يتم ذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية و التي تشمل على المقارنات بين الفترة الحالية و الفترة السابقة و المقارنات بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط، و دراسة العلاقات بين المعلومات المالية و المعلومات الغير المالية التي تتعلق بها و دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، و مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في مؤسسات أخرى من نفس الحجم و الشكل و النشاط.

(2) يجب أن تكون المعلومات كافية و يمكن الاعتماد عليها،² ملائمة و مفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليها في الوصول إلى النتائج والتوصيات، بمعنى أنه يجب أن تستند تلك المعلومات إلى حقائق كافية و مقنعة بحيث يسمح للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج، كما يجب أن تكون المعلومة ملائمة لتدعيم النتائج و التوصيات و تتماشى مع أهداف المراجعة، كما تساعد المعلومات المفيدة في تحقيق المؤسسة لأهدافها.

(3) يجب اختيار إجراءات المراجعة المناسبة كاختيار نوع الاختبارات، وأساليب المعاينة الإحصائية التي سوف تستخدم... الخ.

(4) يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تحليلها، تفسيرها و توثيقها بما يوفر تأكيدا كافيا للحفاظ على موضوعية المراجع و التأكد من تحقيق أهداف المراجعة.

¹ - محمد طواهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، ص 102.

² - محمد الصحن عبد الفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 77.

5) يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع، مع مراجعة هذه الأوراق مع المشرف على إدارة (قسم) المراجعة الداخلية¹.

يقوم المراجع - بعد انتهائه من عملية المراجعة - بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص و التقييم، و قد يعد المرجع أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة، و في جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقعا عليه من قبل المراجع، كما يقوم هذا الأخير بمناقشة النتائج و التوصيات التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي مع الإدارة العليا للمؤسسة.

نلاحظ من هذا المستوى مدى الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة و هذا من أجل اتخاذ تدابير و قرارات صائبة و التقليل من احتمال خطئها كما يساعد على متابعة القرارات و الإجراءات المتخذة من قبل و مدى تحقق الأهداف المرجوة منها، و بالتالي مدى ملائمة السياسات المنتهجة لبلوغ هذه الأهداف، كما يجب أن تتوفر في هذه التقارير الموضوعية والوضوح، وتكون محددة و تعد في الوقت المناسب إذ يشمل التقرير عادة على نطاق ونتائج عملية المراجعة، كما يجب أن يتضمن رأي المراجع ويجب أن يتضمن التقرير توصيات المراجع بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء و أي إجراءات تصحيحية لازمة، كما قد يتضمن التقرير وجهة نظر الجهة محل المراجعة في النتائج و التوصيات و يجب مراجعة التقرير عن طريق المشرف على قسم المراجعة الداخلية قبل إصداره بصورته النهائية².

و بعد إصدار تقرير المراجعة يجب على المراجع الداخلي متابعة ما تم فيه و ذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة الداخلية.

¹- عبد الفتاح مجد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 156.

²- مجد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ص 99.

إنه كلما كان عمل المراجع الداخلي منظما و محددًا و واضحا و ملائما ساعد ذلك المستويات المختلفة في فهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها، من خلال عملية المراجعة و تفسيرها و تحليلها بشكل يقود متخذي القرارات في جميع المستويات إلى اختيار البديل الأفضل لحل المشاكل المحددة، و متابعة هذا القرار بما يضمن فعاليته و مردوديته.

5/ إدارة قسم المراجعة:

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة و يكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسؤولا على إدارة القسم بحيث¹:

- أعمال المراجعة الأغراض العامة و المسؤوليات التي إعتدتها الإدارة عليا او قبلها مجلس الإدارة؛
- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة و فاعلية؛
- تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية و حتى يمكن المشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب أن:

- تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف و سلطات و مسؤوليات القسم؛
- يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم؛
- يوفر المشرف على قسم سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم؛
- يضع المشرف على قسم برنامج لاختيار و تطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية؛
- يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي.

¹-عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 89 ص 84 .

- يجب أن يحظى قسم المراجعة بتنظيم محكم يضمن تحقيق أهداف المراجعة وكيف لا والمؤسسة كلها تضع نظاما رقابيا من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة ، فكذلك قسم المراجعة يحتاج إلى إجراءات تنظيمية تضمن رقابة سليمة على أعمال المراجعة الداخلية من أجل بلوغ الأهداف المرجوة منها في أحسن حال.

المطلب الثاني :خطوات تنفيذ مهنة المراجعة الداخلية.

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لإختلاف طبيعة نشاط الشركة و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها و النظام الإداري الذي تدير عليه إدارتها، إلا أن أداء مهنة المراجعة الداخلية يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة و من ثم اتباع مجموعة من المراحل لتنفيذها2.

أولا:اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة:

تبدأ المراجعة الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة، و الذي يتم وفق ثلاث طرق:

1-الاختيار المنظم :و يتم تبعا لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

2-الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا :قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على المعلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية ما على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع فاتورة ما.

3-الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة :قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجع الداخلي إلى تقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

ثانيا:مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية. سنقوم بتحديد مراحل إنجاز عملية المراجعة من خلال ما يلي:

1- التحضير لمهمة المراجعة الداخلية يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال المراجعة، أن يقوم أولاً بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة بالتوافق مع أهداف الشركة . و تتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة و مرحلة الدراسة و التخطيط.

1-1- الأمر بالمهمة : يتمثل الأمر بالمهمة الوثيقة المسلمة من طرف الادارة العامة للمؤسسة الى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل اعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الادارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة كما يمكن أن يكون أمر شفهي في حالة ما إذا كانت الشركة صغيرة نسبياً.

كما تجدر الإشارة أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الادارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة و لأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و لو كتوقيع ثاني ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم.

1-2- الدراسة و التخطيط : إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية و هامة جداً لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبينة على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة بما يتلاءم و الأهداف المسطرة و يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي:

-الإطلاع و الفهم : في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الإطلاع و جمع المعلومات الكافية و اللازمة، التي تمكن من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق ما يلي:

✓ معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛

✓ معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة و تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

فعلى المراجع الداخلي الفهم الجيد لطبيعة النشاط محل المراجعة، و تحديد احتياجات الطرف المستفيد منها، ليتركز عليه التخطيط للمهمة.

-**خطة التقارب** :بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع و الفهم الجيد للمهمة المكلف بها، و من خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، و هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات.

- **تحديد مواقع الخطر** :على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملاءمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به و في نهاية هذه الخطوة و على ضوء تحديده لمواقع الخطر ، فإن المراجع الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:

-عمود ثالث :يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛

-عمود رابع :يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاث مستويات :عالي، متوسط، ضعيف؛

-عمود خامس :ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالإعتماد على الإجراءات المعايير، الإشراف و الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛

-عمود سادس :الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة و لا تؤدي عملها والعكس غير موجودة و لكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل؛

-**التقرير التوجيهي** : يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و نطاقها، و يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي لتحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، و التي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة ولفروع التي ستخضع للمراجعة، و مجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة. كما أن هذا التقرير قابل للتعديل ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة و الطالبين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة بعد تحديد مواقع لخطر.

2-تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته و تخطيطه لمهمة المراجعة الداخلية المكلف بها، تبدأ خطوات العمل الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:

1-2اجتماع الإفتتاح : يتم عقد اجتماع الإفتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول و النشاط محل المراجعة، و فيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، و كذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستتم.

2-2برنامج المراجعة(مخطط التنفيذ) :يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات و اللقاءات، و يسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، و يساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن و تحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع، و يعتبر مرجعا مهما للمهام المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة و التخطيط فقط.

2-3 العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة و اعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات و غيرها من تقنيات المراجعة بغرض أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، و الكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث. و يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات و مستندات ثبوتية داعمة لها، و تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج و توصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة.

3-التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية: هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية، و تتمثل في أربع مراحل هي:¹

3-1التقرير الأولي للمراجعة: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل، التي يتم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل على كافة المشاكل و الإنحرافات و المخالفات التي كشفت للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

3-2حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم، و في هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات و النتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات و النتائج و التوصيات من خلال التبريرات و التوضيحات و الانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم.

¹ -عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد، " الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عوامة أسواق المال الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 5 .

3-3 التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم اعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، و يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات و الإختلالات التي كشفت خلال عملية المراجعة .و يجب أن يكون التقرير موضوعي و واضح و بناء، و يتم إعداده و تقديمه في الوقت المناسب.

3-4 تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ تلك التوصيات، و تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة¹.

المطلب الثالث: تقنيات المراجعة الداخلية

سنقوم بتحديد أولاً أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية و من ثم قرائن و أدلة الإثبات.

أولاً: أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج و توصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة².

1-تعريف أوراق عمل المراجعة": تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا

أصبح من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير "

كما تعرف أوراق العمل على أنها "تشمل كل الأدلة و القرائن التي تم جمعها بواسطة المراجع لظهور ما قام به

من عمل وبواسطتها يكون للمراجع الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير، و القرائن ومدى الفحص الذي

قام به "

¹ -خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص 146.

² -أبو الفتوح علي فضالة، "أساسيات المحاسبة والمراجعة"، دار الكتب العلمية، مصر، 1996، ص 202.

و تعرف أيضا " بأنها سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها و الاختبارات التي أجراها والمعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها".

حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، و كذلك الطرق و الإجراءات التي اتبعها، و النتائج التي توصل إليها.

2-أنواع أوراق العمل :تشمل أوراق ممارسة مهنة المراجعة على ما يلي --- :

-ملفات المراجعة :عادة ما يحتفظ المراجع بالوثائق والأوراق التي يتحصل عليها ويقوم بترتيبها في ملفين،ملف

دائم والآخر سنوي أو جاري،و مضمون هذين الملفين لا يختلف كثيرا بين المراجعين والتي تحتوي على مايلي :

-مذكرات المراجعة :كثيرا ما تعترض المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة أمورا تحتاج إلى تفسيرات وإيضاحات

فيقوم بتدوينها في سجل خاص، و من الملاحظات التي يدونها المراجع في هذا السجل ما يلي :

- بيانات بالمستندات المفقودة، ؛

-بيان للأخطاء التي عثر عليها أثناء المراجعة؛

-بيان للشغرات التي وجدها في نظام الرقابة الداخلية؛

-المسائل التي يرغب المراجع استكمالها في المرات القادمة؛

-مسائل حرر بها مراسلات لطلب إيضاحات و تفسيرات؛

-اقتراحات و تعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج المراجعة؛

-تحفظاته و ملاحظاته في عملية المراجعة.

-علامات المراجعة :على المراجع أن يستخدم علامات أو رموز خاصة أثناء قيامه بعملية المراجعة، و عندما

ينتهي من مراجعة خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مراجعتها و طبيعة تلك المراجعة، و عليه أيضا أن

يحتفظ هو ومساعدوه على سرية هذه الأمور، و ليس هناك علامات معينة متعارف عليها بين جمهور

المراجعين، حيث جد لكل مراجع رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرموز و دلالاته لبعض معاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل على المراجع متابعة أعماله .

ثانيا : القرائن و أدلة الإثبات : تقوم البنية الأساسية لعملية المراجعة على وظيفة الإثبات وليس الفحص، وعليه فإنه يجب على المراجع الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره وإبداء رأيه.

1-أنواع القرائن و أدلة الإثبات: تتمثل أنواع قرائن الإثبات في المراجعة الداخلية فيما يلي:

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل الشركة أو خارجها؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛
- الإقرارات المكتوبة والتي تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي و دفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية، و أوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية.

2-وسائل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن: من أجل القيام بتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية فان المراجع

يحتاج الى معلومات نوعية و أخرى كمية من أجل التخطيط لأعمال المراجعة و تنفيذها و لجمع هذه المعلومات و تحليلها يجب الاعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات و التي تتمثل فيما يلي:

- **المعاينة و الجرد الفعلي:** لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، هذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

- المراجعة الحسابية: يهدف هذا الاجراء للتأكد من سلامة الأرقام و البيانات الحسابية المسجلة بالمستندات والدفاتر و الكشوف و القوائم المالية و ذلك من الناحية الحسابية فقط ورغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي .وتشمل المراجعة الحسابية على المراحل التالية:

➤ التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات و مطابقتها مع الأرصدة الواردة في ميزانية السنة المالية السابقة؛

➤ مراجعة و فحص العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة إلى غير ذلك الواردة في المستندات الدالة على حدوث العمليات المختلفة ذات العلاقة بنشاط الشركة؛

➤ مراجعة جميع الصفحات لدفتر اليومية وترحيل هذه المجاميع من صفحة لأخرى؛

➤ مراجعة ترصيد جميع الحسابات المدينة منها و الدائنة، ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية؛

➤ مراجعة العمليات الحسابية المتعلقة بعناصر المصاريف و الإيرادات الخاصة بإعداد الحسابات والقوائم المالية؛

➤ احتساب الإيرادات الخاصة بالسنة المالية و تحديد المقدم و المستحق منها؛

➤ مراجعة نقل الأرقام إلى القوائم والتقارير الختامية؛

➤ مراجعة النتائج النهائية لنشاط الشركة من صافي الأرباح أو الخسائر، وما تم بشأنها .

- المراجعة المستندية: إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما، يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة و من الصحة المتعلقة بها، وتعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة

للحصول على أدل الإثبات في المراجعة ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية بالشركة¹.

وفي هذا المجال لا بد من المراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات، حتى يمكن اعتبارها دليل إثبات وقرينة من قرائن المراجعة، هذه الشروط تتمثل فيما يلي:

- التأكد من الشروط القانونية للمستند، و بصفة خاصة المستندات التي تأخذ شكل العقود(عقود الإيجار، عقود الملكية، عقود البيع)؛

- التأكد من توضيح أسماء الأطراف ذات العلاقة بالمستند مثل اسم الشركة، اسم العميل، أو البنك)؛

- التأكد من البيانات الرقمية في المستند ومن أهمها :

تاريخ تحرير المستند، و أنه تاريخ القيد في الدفاتر؛ رقم تسلسل المستند مثل رقم الفاتورة، رقم الشيك؛ المبلغ

النقدي المحرر بالمستند ويجب التأكد من تحريره رقمية وحرفيا؛

- التأكد من طبيعة العملية التي يعبر عنها المستند، وأنها تدخل في نطاق نشاط الشركة؛

- التأكد من استيفاء التوقيعات المختلفة الخاصة بالمستند؛

- التحقق من التوجه المحاسبي السليم للعملية التي يتضمنها المستند .

- المصادقات: تعتبر أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية و إقناعا، يستخدمها المراجع كإجراء للتحقق من

وجود أسهم رأس مال أو أصول و التزامات معينة، تستخدم المصادقات للتحقق من وجود النقدية في البنك

وحسابات المدينين وهي توفر دليلا للإثبات يمكن الإعتماد عليه و الوثوق فيه بدرجة كبيرة و ذلك لأنها

أنشأت خارج الشركة كما أنها سلمت و حولت مباشرة إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغييرها

¹-شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره،ص 62.

بواسطة العميل وتحريفها، تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة ومنها الطلبات الايجابية تعني ضرورة الرد إلى المراجع من الطرف الخارجي بغض النظر عما إذا كان الطرف الخارجي يوافق على المعلومات أم لا، أما الطلبات السلبية وفيها يطلب الرد من الطرف الخارجي إلى المراجع فقط إذا كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة و خاطئة؛

- **الإستفسارات:** الإستفسار هنا يتضمن البحث عن المعلومات من أشخاص ذوي معرفة بالنشاط سواء من داخل الشركة أم خارجها ويمكن أيضا توجيه استفسارات مكتوبة إلى موظفي الزبون و هذا الاجراء معقول من الأدلة إلا أنه لا يمكن اعتباره كدليل حاسم، إنه لا يتم التوصل إليه من طرف محايد و يمكن أن يوجد بها تحيز لصالح الزبون و بالتالي لا بد من الحصول على المعلومات من طرف ثالث لتدعيم رأيه من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة.

- **نظام المقارنات و الربط بين المعلومات:** تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة المالية والفترة المالية السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مثالية في نفس النشاط،¹

- **المراجعة الإنتقادية:** يقوم المراجع الداخلي من خلال هذه الوسيلة بدراسة إنتقادية فاحصة وتحليل متمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو أحد الحسابات أو القوائم المالية، بهدف تحقيق ما يلي:

- ✓ اكتشاف أي نتائج أو وقائع غير عادية؛
- ✓ اكتشاف أمور أو ملاحظات لم تظهر أثناء المراجعة المستندية؛
- ✓ اكتشاف أخطاء قد توجد في بعض العينات التي لم يختارها المراجع أثناء مراجعته .

¹-عمي صارة، مرجع سبق ذكره،ص33

يتوقف نجاح المراجعة الانتقادية على خبرة المراجع و كفاءته، فكلما زادت كفاءته وخبرته كلما كانت هذه الوسيلة ذات فائدة أكبر في تعزيز أدلة الإثبات، كما أنها تفيد في توفير وقت جهد المراجع لمواجهة الأمور غير العادية التي تستدعي انتباهه.

- **فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن هذا الإجراء يعتبر هاماً و ضروري لعمل المراجع أو يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب أن يقوم باجرائها لذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن الاجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب المراجع الداخلي مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات والخطط بالشركة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة.

- **نظام الشهادات (الاقراءات):** هذه الشهادات يحصل عليها المراجع من داخل الشركة، هذه الشهادات لا ينتج عنها أدلة وقرائن إثبات، وإنما تمكن المراجع من التأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها و كذلك تغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات، من أمثلة هذه الشهادات ما يلي:

- بيان بأصول و التزامات الشركة المختلفة؛

- تبيان بأرصدة العملاء و المدينون؛

- بيان بالمخصصات المختلفة؛

- بيان بالمصاريف الاستثنائية غير العادية وأسباب حدوثها.

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.

المطلب الاول: مفهوم الرقابة الداخلية.

للرقابة الداخلية عدة تعاريف نظرا لمراحل تطورها وتضارب آراء المتخصصين والمتدربين في هذا الميدان (محافظة الحسابات، خبراء محاسبين، مراجعين داخليين(..)، فيما يلي مجموعة من التعاريف:

تعريف 01: عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC على انها كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الامكان إلى الوصول إلى هذه الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ، والدقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب¹

تعريف 02: حسب المعهد الأمريكي AICPA "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية"²

تعريف 03: حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المعتمدين OECCA الفرنسية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.²

¹ - Lion Collims, Gerar Vallin, Audit et control interne et vérification, Edition préparation INC, canada, 1984, p p39-40

² - محمد طواهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، ص 85

تعريف 04: يشير تعريف COSO بوضوح إلى أن الرقابة الداخلية هي عمليات وليس نظاما وأن مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة، كما يوضح التعريف أن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول وليس تأكيدا مطلقا بخصوص الأهداف المرجوة من الرقابة.¹

المطلب الثاني: العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها والتي وجدت لأجلها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، وأهم هذه الشروط :

1- الشمولية: وهذا يعني أن على المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات والوظائف المختلفة للمؤسسة من جميع النواحي.

2- الاستقلالية: لا بد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالبا ما تكون تابعة للإدارة العليا، بما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.

3- الكفاءة: لا بد أن يكون الشخص المكلف بأداء المهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بميدان، مما يسمح بأداء وظيفتها على أكمل وجه وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه و الوصول إلى رقابة داخلية جيدة يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة ل:

- نظام لرقابة مختلف للعمليات.

- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.

¹- عبد الوهاب نصر، مرجع سبق ذكره، ص 33.

- تنظيم محاسبي.
- معالجة ملائمة بمختلف المعلومات.
- نظام لقياس المخاطر والنتائج.
- نظام للمعلومات والتوثيق.

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جدا، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود إستراتيجية ومراقبة واحترام القوانين والإجراءات.

فالمراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء، وهذا ما يزيد من الحاجة لها لظالما أن الإدارة تحتاج لمعلومات ذات درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن المتوقع أن تكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في المحاولة لتقليل ومنع الاخطاء، أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي يؤدي إلى زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة¹.

إن للمراجعة الداخلية علاقة وطيدة مع نظام الرقابة الداخلية و يمكن توضيح هذه العلاقة فيما يلي:
من أهداف نظام الرقابة الداخلية فهي تساعد إدارة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية كمراجعة الإجراءات الخاصة بالمردودية، الاستمرارية، النمو و هذا من خلال الوقوف على ما يجب القيام به. وما تم تحقيقه بالإضافة إلى تحقيق و تحديد أهم الفرص و التهديدات في هذا الشأن.

كما أن المراجعة الداخلية لها دور في بلوغ الأهداف التشغيلية و ذلك من خلال مراجعة و متابعة الإجراءات التشغيلية المختلفة داخل المؤسسة.

¹-عمي صارة، مرجع سبق ذكره،ص92.

كما أن المراجعة الداخلية تعمل على التأكد من أن ما يتم اتخاذه من إجراءات و قرارات والنصوص القانونية في البلد الذي تنشط به المؤسسة و أنه ليس هناك أي تعارض أو أي مخالفة له التشريعات بمعنى أن كل عمل أو إجراء أو قرار يتخذ داخل المؤسسة له ما يبرره من الناحية التشريعية، و هكذا فان المراجعة الداخلية لها دور أيضا في الأهداف التشغيلية للرقابة.

و يمكن رؤية هذا الدور للمراجعة الداخلية كذلك من خلال كون هذه الأخيرة حلقة مكملة لنظام الرقابة الداخلية و تعمل على ضمان التسيير الجيد للمعلومات و عملية الاتصال داخل التنظيم و في نفس الوقت مكونة بذلك مع النظام الرقابي كله جو رقابي تعمل في ظلله المؤسسة بحيث يتسنى لها وضع أهدافها و متابعتها بصورة سليمة من خلال وضع معايير للإجراءات تعتمد إليها في عملية المراقبة.

المطلب الثالث :المراجعة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية.

من واجب المراجع أن يقوم بفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة خاصة الرقابة المالية فهي تمثل معيارا رئيسيا من معايير عمله الميداني، وأثناء قيام المراجع بفحصه يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة وصب اهتمامه في هذا المجال على:

- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة وحدود اختصاصاتهم.
- معرفة مدى إمكانية توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته دون رقابة.
- معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية لهذا العمل.
- اكتشاف إمكانية حدوث خطأ ومدى إخفائه من كشفه.
- عند إجرائه لتقييم نظام الرقابة الداخلية لا بد من التحقق:
- الحصول على وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتابعة في شكل تقرير تعده المؤسسة.
- استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فعالية الرقابة.

■ اختبار التطبيق الفعلي للرقابة.

يجب أن يتم الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة بالإضافة إلى تحديد طبيعة و توقيت و نطاق الاختبارات التي يجب أن يتم أدائها، إن قيام المراجع باختبار نظام الرقابة الداخلية يعتبر مرحلة هامة لان عمل المراجع يعتمد بدرجة كبيرة على فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية ويهتم المراجع بنظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين هما:

المساهمة في تخطيط المراجعة، تقييم مخاطر الرقابة الداخلية الذي يتم وفق الخطوات التالية¹ :

فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة لغرض تخطيط المراجعة (التقييم المبدئي)، يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولاته لفهم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأغراض التالية:

-تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على الغش أو أي أخطاء هامة.

-دراسة العوامل الذي تؤثر على مخاطر وجود الغش.

-تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات واختبارات المراجعة التحليلية.

-السجلات المحاسبية والوثائق والمستندات المؤيدة والمساعدة للاحتفاظ بالمعلومات لابد على المراجع من تقييم

كل طرق والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية، ينبغي

التأكد من هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:

-ليس في استطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل

التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد التقييم النظم الجزئية.

-لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات، لكن جزء منها فقط حتى يحكم على صحة الكل عليه

التأكد من استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.

¹ - بوتين مجّد، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص66.

-يقوم المراجع بمراجعة مستندية، لا بد من دراسة المستندات المبررة للعمليات خاصة المعدة داخل المؤسسة عن طريق تدقيقها عبر مختلف المراحل التي تمر بها، والحفاظة عليها في الأرشيف، هذا ما يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا أو كليتا العمليات المسجلة أو أنها لا تبررها .

على المراجع أن يوثق تفاصيل الدراسة التي قام بها النظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي في المؤسسة ويتأثر ذلك بحجم ودرجة تعقيد المؤسسة وطبيعتها، ففي المؤسسات الصغيرة تكفي مذكرة التوثيق، أما المؤسسات الكبيرة فقد يحتاج المراجع لاستخدام خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء وجداول القرارات، كما أن فعالية نظام الرقابة الداخلية ذات العلاقة مباشرة بطبيعة وتوقيت ونطاق تحقق الاختبارات الأساسية، يحصل المراجع على فهم لنظام الرقابة الداخلية من خلال ما يلي¹:

-الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق العميل أو المراجع مشتملة على خرائط الحسابات ودليل السياسات والإجراءات .

-عمل استفسارات من موظفي العميل شاملا الإدارة والمشرفين وموظفي الحسابات.

-فحص المستندات والسجلات.

يعني تقييم فعالية الرقابة الداخلية منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتحرير وسوء العرض في تأكيدات القوائم المالية باستخدام دورات العمليات، يتم تنظيم هذا التقييم من خلال تأكيدات القوائم المالية باستخدام دورات القوائم المالية، ففي حالة السياسات والإجراءات الرقابية المعروفة بضعف فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء يتم تحديد المستوى المخطط لمخاطر الرقابة عند أعلى مستوى².

¹ - Laurent, H et Philippe, **La pratique de l'audit**, France, 1994, P69.

² -امين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 411 .

هنا لا يقوم المراجع باختبارات رقابية على تلك السياسات والإجراءات الرقابية إذ لا جدوى منها، أما في حالة السياسات والإجراءات الرقابية التي تبدو أنها فاعلة فان المراجع يتخذ واحدا من القرارين:

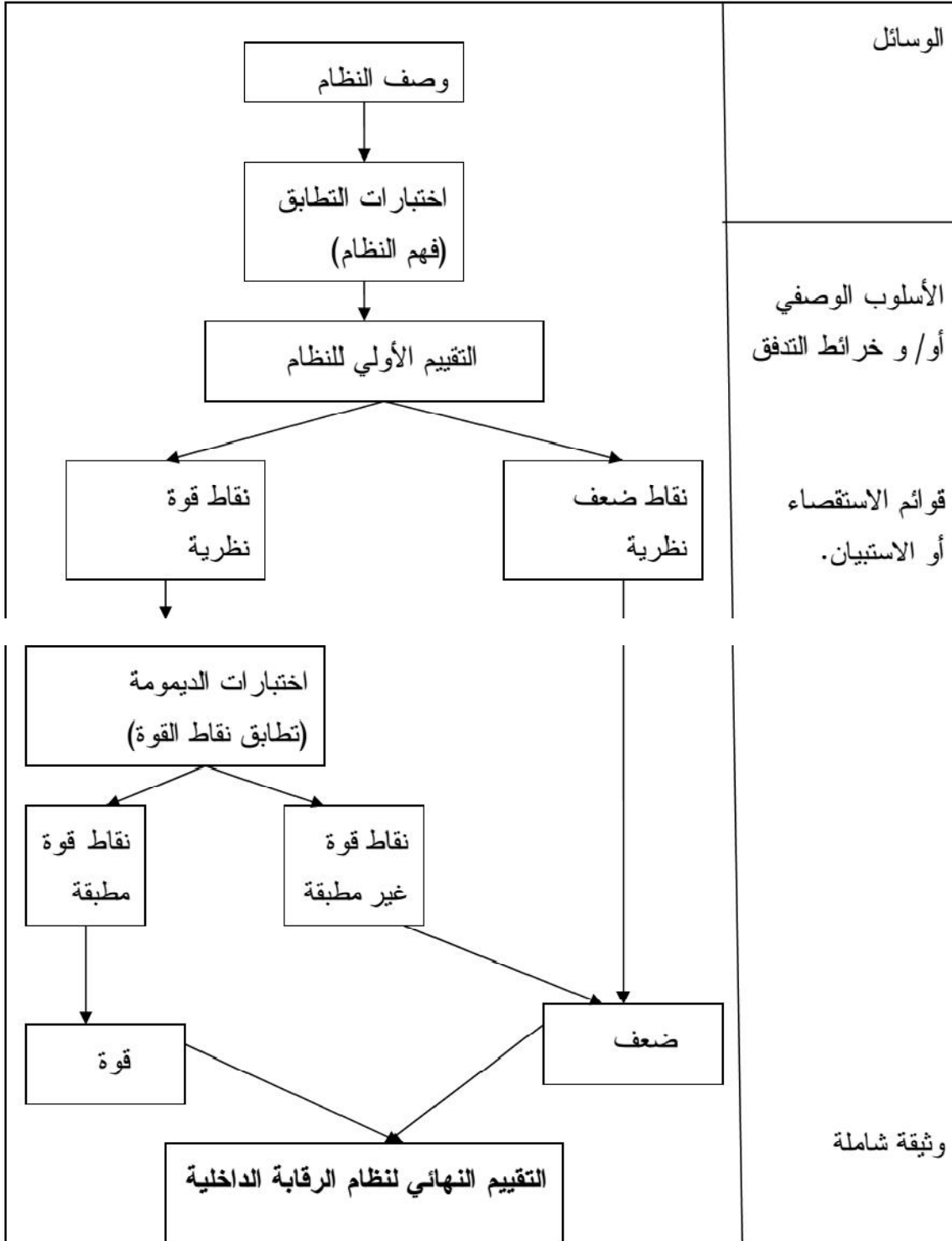
- القرار الأول: إذا كان المراجع يعتقد أن إجراء اختبارات التحقق التفصيلية لوحدها وبصورة مكثفة سيكون اقل تكلفة من الجمع بين اختبارات التحقق التفصيلية واختبارات الرقابة فانه يحدد المستوى المخطط لمخاطر الرقابة عند الحد الأقصى ولا يقوم بأي اختبارات رقابية بل يقوم باختبارات التحقق التفصيلية.

- القرار الثاني: إذا كانت السياسات والإجراءات الرقابية تبدو فعالة وكان المراجع يعتقد أن الجمع بين إجراءات اختبارات الرقابة في نطاق منخفض سيكون اقل تكلفة من إجراء اختبارات التحقق التفصيلية فانه يحدد مخاطر الرقابة الداخلية المخططة عند مستوى اقل من الحد الأقصى ويجمع بين اختبارات الرقابة واختبارات التحقق التفصيلية¹.

الشكل التالي يوضح التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

¹-امين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 412 .

الشكل رقم (01) : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في

علوم التسيير، تخصص محاسبة ، بومرداس، جامعة احمد بوقرة، ص200.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالإطار العام للمراجعة الداخلية توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تعمل على تجميع و تقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين و ذوي الإهتمام، كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين، ونصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على الضوابط والأسس التي تحكم قسم المراجعة الداخلية بما يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، وهذا باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها.

مقدمة الفصل

تعد المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها مباشرة. ويعتمد المراجع في المؤسسة على دليل يحدد الأسس والقواعد التي تنظم عملية المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم، كما يتم تنظيم أيام دراسية حول المراجعة الداخلية لمختلف المؤسسات المينائية على مستوى التراب الوطني من أجل مسايرة التطور والرفع من مستوى أداء المراجعين الداخليين في المؤسسات المينائية. ومن أجل الوقوف على سير عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم، سيتم القيام بدراسة للمراجعة الداخلية كمثال تطبيقي لعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة و مساهمتها في إعطاء ميزة تنافسية. كما سيتم تسليط الضوء على وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم، ومدى مساهمتها في السير الحسن للمؤسسة. سوف يتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.
- المبحث الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم وأثرها في إعطاء ميزة تنافسية.
- المبحث الثاني: دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية و خدمات الصيد البحري.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم.

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

1-نشأة الميناء: كان ميناء مستغانم خليجا صخريا حاداً يمتدّ بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة، إستخدمه القراصنة لإقتسام الغنائم، سُمّي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 بـ " مرسى الغنائم ". ومن هنا سمّيت المدينة مستغانم.

في سنة 1848 ، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل إمتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881 إنطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعاً ذا منفعة عامة.

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

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 ، تم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955 و بداية 1959 .

2-نشأة مؤسسة ميناء مستغانم: يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات : الخدمات التجارية وخدمات الصيد

البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية إقتصادية /شركة ذات أسهم

EPE/ EPM/ Spa أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82 - 287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982 .

في 29 فيفري 1989 شقّت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الإستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية /شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

-إستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛

-إستغلال الآلات والإنشاءات المينائية؛

- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية؛

-إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين؛

- مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛

- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها؛

- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم. بتاريخ 27 فيفري 2008 ، تم رفع رأس مال الشركة إلى 500.000.000 دج.

3-الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه: يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض

35° و 56° شمالا وخطي طول 00° و 05° شرقا، ويحتوي على:

3-1 كاسرة الأمواج: بطول 1830 م.

3-2 المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م.

3-3 الأحواض: وتتكون من حوضين :

- الحوض الأول : بمساحة مائية تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17 م.
- الحوض الثاني : بمساحة مائية تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22 م.
- 3-4 الأرصفة : تحوي 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1 296 متر خطي مقسمة كما يلي:
- الرصيف الشمالي الشرقي : 117 متر خطي (المحطة 0)
- رصيف المغرب : 412 متر خطي المحطة 1.2. و 3
- الرصيف الجديد : 217 متر خطي (المحطة الجديدة 8 و 9
- رصيف الإستقلال : 270 متر خطي المحطة 4 و 5
- الرصيف الجنوبي الغربي : 280 متر خطي المحطة 6 و 7
- 3-5 أرضية التخزين : بمساحة 44.430 م.
- 3-6 مرآب السيارات : بمساحة 24.000 م.
- 3-7 مرآب الحاويات : بمساحة 15 000 م وقدرة معالجة 15000 حاوية سنويا
- 3-8 المخازن : عددها 16 مخزن بمساحة 7455 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية.
- 3-9 طرق المواصلات : وتتكون من :
- الطريق الأرضي : 4 885 متر خطي , السكة الحديدية: 3 747 متر خطي.
- 4-التسهيلات المينائية: وتمثل التسهيلات المينائية في:
- 4-1 إرشاد السفن : تأمنه ل 24 سا / 24 سا مديرية قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة ورؤقي إرساء .
- 4-2 قطر السفن : تُقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة 2 ISSER ذات قوة 7100 حصان.
- 5-الإنشاءات المتخصصة : وتشمل الإنشاءات المتخصصة:

- 5-1 محطة الزيت نفظال :أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م،
- 5-2 صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب : أنشأت سنة 1986 على مساحة 640 م
- سعتها 30 000 طن، وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب/ساعة لكل منهما .
- 5-3 صومعة السكر : أنشأت سنة 1971 على مساحة 5 697 م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي
- أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16 000 طن من السكر غير
- الموضب وقدرة العبور إلى 150000 طن سنويا .
- 6-تحديات الميناء:يواجه الميناء عدة تحديات تتمثل في:
- محدودية عمق الأرصفة ب 8,22 م.
- عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين.
- غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010)
- مشكل التزاج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 منه خارج الولاية) مما أدى
- إلى تعطيل أربعة (04) محطات إرساء من جملة عشرة 10.
- الإنعكاسات السلبية :وتتمثل في :
- طول المكوث المؤدي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ ؛
- تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن إضافية ؛
- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل ؛
- اختناق مينائي ناجم عن التزاج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري.
- 7-مشاريع مستقبلية:هناك عدة مشاريع مستقبلية وهي كالآتي:

7-1 مشروع مرآب الحريق: هو مركز لعبور المواد الخطيرة يسمح بمعالجة:

-المواد السائلة القابلة للإلتهاب؛

-المواد الصلبة القابلة للإلتهاب؛

-المواد المحرقة (الملهبة) ؛

-المواد السامة؛

-المواد المذيبة (الآكلة) ؛

-مواد خطيرة أخرى.

■ أهداف مشروع مرآب الحريق: وتتمثل في:

تأمين أحسن الظروف لعبور المواد الخطيرة؛ اجتلاب تجارة البضائع المختلفة.

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

القرار متعلق بالتعيين الجديد لحدود أملاك دولة المينائية بحيث تتحمل مؤسسة الميناء كلفة الإنجاز كاملة.

7-2 مشروع محطة بحرية: هو عبارة عن خط بحري للمسافرين.

■ أهداف مشروع محطة بحرية :

إفتتاح خطّ بحري للمسافرين بين ميناء مستغانم وجنوب إسبانيا و جنوب فرنسا.

■ تمويل مشروع محطة بحرية : أنجزت دراسة للمشروع في سنة 2004 من طرف مختبر الدراسات البحرية،

وسيشروع في إنجازها فور ترحيل قوارب الصيد البحري نحو مينائي الصيد: صلامندر وسيدي لخضر بحيث

يتم تمويل عملية إنجازها إما كاملا من طرف مؤسسة الميناء وإما في إطار شراكة.

7-3 مشروع الحوض الثالث: عُهد بدراسة المشروع إلى مختبر الدراسات البحرية واكتملت في سنة 1998 باختبار

حول نموذج مصغر حيث سيتم إنشاء هذا المشروع في نطاق الإمتداد الطبيعي للموقع الحالي للميناء ضمن ثلاثة

مراحل. سُجّلت هذه الدراسة في إطار مقارنة عامة لبحث مختلف الخيارات الممكنة لتهيئة موانئ الغرب الجزائري من أجل مواجهة العجز المتوقع للقدرات المينائية فيما بين 2010 و2015 يسمح هذا المشروع بزيادة حجم التبادل التجاري ب 1,5 مليون طن كنتيجة مباشرة لتجنب تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى ذات الأرصفة العميقة من جهة وبناء منشآت تخزين متخصصة للمواد غير المؤضبة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم.

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من مؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها.

1-أهداف مؤسسة ميناء مستغانم: تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

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

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

-كون الآذان الصاغية لإهتمامات المتعاملين الإقتصاديين؛

-تسيير أملاك الدولة؛

-تسيير الإستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛

-إستغلال الوسائل والتجهيزات المينائية؛

-تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتجديد البنيات الفوقية للميناء؛

-إصدار برنامج أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛

-تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛

-تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو...الخ؛

-تنفيذ كل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف

الإجتماعي.

2 - مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم: تتميز مؤسسة ميناء مستغانم ب:

- موقع جيو إستراتيجي هام ؛
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية؛
- محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة ؛
- إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمر وناقلات النفط؛
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛
- حماية جيدة للبضائع ؛
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني؛
- بنى فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الإقتصاديين؛
- إطارات وعمال مهينون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ؛
- ساعات عمل متواصلة 24 سا /24 سا و 7 أيام /7 أيام.

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم.

1-المديرية العامة : وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات

المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم .وتتكون من:

-رئيس مدير عام :هو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف

على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.

-مساعد مدير عام :ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في إتخاذ القرارات المناسبة وفي كل

الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

- مساعد الأمن الداخلي :وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الحرم المؤسسي ومعاونه يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية وتصدي لكل الأخطار المحتملة.
- مكتب التنسيق العام :وهو الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديرات والحفاظ على التسيير الحسن والسكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب.
- خلية التدقيق :هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتمثل مهامها في التأكد من احترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.
- 2- مديرية الموارد البشرية: تهتم مديرية الموارد البشرية بتنظيم وتنسيق ومراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة .تتكون هذه المديرية من الفروع التالية:
- قسم المستخدمين والتكوين :يقوم هذا القسم بالإشراف ومراقبة تطبيق سياسة المؤسسة في إطار تسيير المستخدمين، كما يقوم بإعداد برامج التكوين والحرص على تطبيقها، بالإضافة إلى مشاركته في إعداد الميزانية في إطار مصاريف المستخدمين .ويتكون من المصالح التالية:
- 1- مصلحة المستخدمين والتكوين :تهتم هذه المصلحة بإعداد القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين، كما تسهر على تطبيق إجراءات التوظيف، وتصنيف المستخدمين، وتقوم بإعداد وتنظيم برامج التكوين والسهر على تطبيقها.
- 2- مصلحة الأجور والتكاليف : وهي المصلحة التي تشرف على دفع أجور المستخدمين وتكاليف العمل من منح ومكافئات نظير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد وطوال مدة تواجده في المؤسسة، و الاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها المؤسسة.
- 3- المصلحة الإجتماعية :تهتم هذه المصلحة بملفات حوادث العمل، التوقف عن العمل بسبب المرض، تعويضات المصاريف الطبية، وطب العمل.
- قسم الوسائل العامة :يهتم قسم الوسائل العامة بتسيير الوسائل العامة، ويتكون من مصلحتين:

1- **مصلحة الوسائل العامة :** وهي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات المساعدة على تنفيذ العمل وقطاع غيار مختلف المركبات وقطاع الغيار الخاص بالقاطرة ومختلف العتاد من (كومبيوتر، آلات نسخ، مكاتب، كراسي) بالإضافة إلى مستلزمات المكتب من أقلام و أوراق... الخ.

كما تشرف مباشرة على جميع المهام التي يقوم بها أعوان المؤسسة أثناء تنفيذ أعمالهم في المهام الخاصة بداخل وخارج الوطن.

2- **مصلحة تسيير المخزون :** تقوم مصلحة تسيير المخزون بتسيير المخزون، وتقوم بعملية جرد هذه المخزونات.

- **قسم الشؤون الإجتماعية :** يهتم قسم الشؤون الإجتماعية بتسيير الأنشطة الإجتماعية و الثقافية في المؤسسة ويتكون من مصلحين:

1- **مصلحة الخدمات الإجتماعية :** وهي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الإجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الإجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه سواء كانت حوادث عمل أو أمراض مهنية و استفادته من منح وتعويضات أثناء كامل مدة العجز أو المرض ومن جميع التأمينات الإجتماعية مثل المنح المدرسية، فترة الأمومة بالنسبة للنساء... الخ.

2- **مصلحة النشاط الرياضي والثقافي :** وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية و الترفيهية التي تتم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال كمكافأة لهم على المجهودات المبذولة طوال السنة وتتمثل في برجة رحلات سياحية خلال الأعياد المتسمية والموسم الإصطيافي.

أما الأنشطة الرياضية فتتمثل في برجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الإقتصادية الأخرى لتوحيد العمال وإشعارهم بروح التضامن والإخاء فيما بينهم.

3- مديرية المالية والمحاسبة: وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمسك الدفاتر التجارية المبينة للنشاط التجاري، وتتكون من:

1- قسم المحاسبة: يشرف قسم المحاسبة على جميع العمليات الحسابية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين:

1-1 مصلحة المحاسبة العامة: تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات

اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج.

1-2 مصلحة المحاسبة التحليلية: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على تحليل جميع التكاليف.

2- قسم المالية: يشرف قسم المالية على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين:

1-2 المصلحة المالية: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على متابعة الأوضاع المالية للمؤسسة.

2-2 مصلحة التحصيلات: وتقوم بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الإقتصاديين

وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين أو الإلتزامات

تجاه المؤسسة مع تهديد هؤلاء المتعاملين (الزبائن) باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.

4- مديرية الإستثمار التجاري: وتقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، والتخزين)؛

- تسيير أملاك الدولة المينائية؛

- تسيير الإنشاءات المتخصصة؛

- متابعة تطور تقنيات الإستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة.

وتتفرع هذه المديرية إلى:

1- قسم الشحن والتفريغ: تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين، ويتكون من ثلاثة مصالح:

1-1 مصلحة الشحن والتفريغ: هي المصلحة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفأ الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو، وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة، كما تتطلب آلات ورافعات لتنفيذ العمل المنشود. وعملية الشحن والتفريغ هي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كونها تمثل مجموعة السلع والبضائع التي يتطلب شحنها وتفريغها بدل الكثير من العناية والصرامة والإحتراس أثناء العملية. كما تتميز بتنوع مصدرها كونها بضاعة خطيرة أو سريعة التلف أو باهظة الثمن.

2-1 مصلحة التخزين: تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم، كما تسهر على الإستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين، وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير.

3-1 مصلحة الحاويات: وهي المصلحة المختصة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء، ومعرفة محتوياتها وفرزها.

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

1-2 مصلحة الفوترة وأملاك الدولة: هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة ومكلفة بمتابعة دخول السفن، إنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها.

2-2 مصلحة الإحصائيات: تقوم بإعداد الدوريات الإحصائية.

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

1-3 خلية الدراسات والتخطيط: وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر مع إحصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على حدة و وضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات تبين نسبة

النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة و مقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد، وتوضح المخططات وضعية السنة المقبلة و تحدد فيها الأهداف والأرقام التي تهدف المؤسسة للوصول إليها وهذا عن طريق وضع احتمالات تقريبية.

2-3- خلية التسويق: وهي الخلية التي يتمحور دورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيوستراتيجي بمنطقة الغرب الجزائري كونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري، وما يوفره من امتيازات تجعله الميناء الأمثل لعملية التصدير و الإستيراد. وتتمثل هذه الإمتيازات في الموقع الجغرافي، التسهيلات الإدارية، التحفظات الجمركية، انخفاض نفقات الشحن والتفريغ، وسائل العمل المتطورة، أماكن تخزين واسعة. وهي الشروط التي تجلب دراسة برامج الإستيراد للمتعاملين المينائيين.

3-3- خلية المنازعات: وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل، فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع المؤسسة بالتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو على أي أشكال من شأنه أن يؤثر على صحة التعاملات التجارية.

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

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

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

1- قسم الملاحة: ويشرف مباشرة على جميع البحارة النائين لها والملمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسؤوليهم المباشرين، ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن لهؤلاء البحارة أن يتولى مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع بتنوع مؤهلات كل بحار على حدة ويتكون من:

1-1 محطة القاطرة: وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنبطة بها أو أثناء العودة من تنفيذ هذه المهام. حيث لا يجوز بل يمنع منعاً باتاً على أي سفينة أخرى مهما كان نوعها أن تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق يحول عليها تنفيذ أعمالها بطريقة سليمة.

2-1 محطة سفينة الإرشاد: وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة إرشاد المخصصة لنقل أثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند إدخال السفن أو إخراجها من الميناء، باعتباره المسؤول الأول على عملية إدخال وإخراج السفن وبدونه لا يمكن أن تتم العملية.

2- قسم الأمن: ويختص في حفظ الأمن من كل الأخطار التي من شأنها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال، وحفظ الصحة وذلك بالحرص على نظافة المحيط المخصص للعمل، وتفادي بذلك كل أنواع الأمراض التي يصاب بها العامل أثناء توليه العمل. ويتفرع هذا القسم إلى:

2-1 قسم ضابط الميناء: ويشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الإتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة (حجم السفينة، طولها)، لكي ينسق تحديد الرصيف الخاص بالتوقف.

2-2 قسم حراس الميناء: وتتمثل مهامه في حراسة الميناء.

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

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

1- قسم الصيانة: يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة حفظ وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة إلى استبدال المعدات وقطع الغيار، ويتكون من مصلحتين:

1-1 مصلحة الصيانة: وهي المسؤولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموقف السيارات، والمعدات الميكانيكية.

2-1 مصلحة العتاد: تهتم مصلحة العتاد بتنظيم عمل مشغلي الآلات، وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

2- قسم الأشغال: يهتم قسم الأشغال بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة، ويتكون من مصلحة الأشغال والصيانة.

2-1 مصلحة الأشغال والصيانة: تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة.

المبحث الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم وأثرها في إعطاء ميزة تنافسية.

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

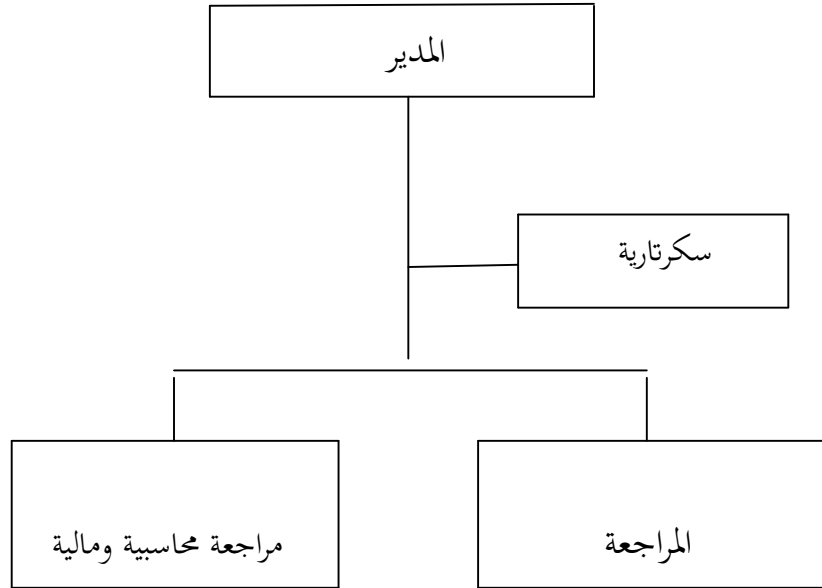
المطلب الأول: المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم.

1-الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم: إمتثالا لدليل المراجعة الداخلية الذي

أعدته شركة تسيير الموانئ، فإن وظيفة المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي عند أدائه لمهامه.

ومن أجل تسهيل عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم يتم اقتراح هيكل تنظيمي للمراجعة الداخلية للمؤسسة، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم: (05) الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية



المصدر: خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم

2-العلاقة الوظيفية للمراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم.

-يقوم المراجع في مؤسسة ميناء مستغانم بتقديم جميع التقارير الخاصة بعمليات المراجعة إلى المديرية العامة؛

-يقوم المراجع في مؤسسة ميناء مستغانم بمساعدة جميع المديریات، الأقسام، والمصالح من أجل تطوير الأداء وتحسين العمل.

3-علاقة المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم مع المراجعة الخارجية.

-يتأكد المراجع في مؤسسة ميناء مستغانم من مدى تطبيق التوصيات والإرشادات التي قام بها المراجع الخارجي، أثناء قيامه بمراجعة حسابات المؤسسة؛

-يعتمد المراجع الخارجي على تقارير مراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم من أجل إبداء رأيه في مجال معين.

4-مجال التدخل.

-تمارس وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم بدون قيود أثناء تدخل المراجع الداخلي، حيث كل

الأنظمة، العمليات، الوظائف والأنشطة المتواجدة على مستوى هذه المؤسسة تخضع لعملية المراجعة الداخلية ؛

-المراجع الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم له الحق في الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية من أجل

تنفيذ مهامه.

5-أخلاقية المهنة: عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم تتوفر لدى المراجع مجموعة من

الخصائص منها:

-النزاهة والإستقامة؛

-الموضوعية؛

-الإستقلالية؛

-الثقة والسرية؛

-الكفاءة المهنية.

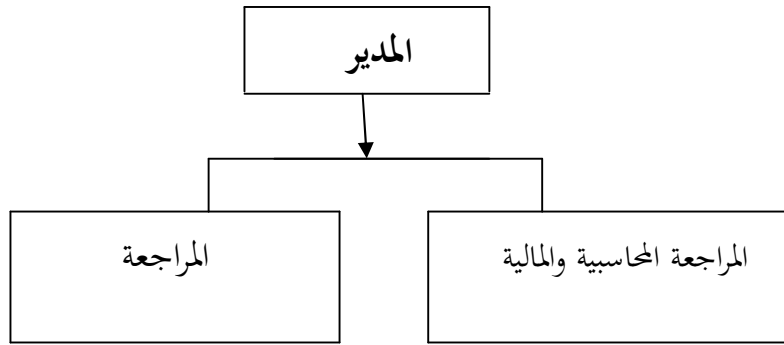
المطلب الثاني: دعم خلية المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم بمراجع محاسبي ومالي.

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

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

2- الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية والمالية: يوضح الشكل الموالي الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية والمالية:

الشكل رقم: (06) الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية والمالية.



المصدر: خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم،

3- تنظيم العمل:

- التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما؛

- التأكد من التسجيل الصحيح لجميع العمليات لكل دورة محاسبية؛

- التأكد من صحة وتوزيع الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالدورات المحاسبية الأخرى؛
- دراسة سبل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها؛
- التأكد من الإستخدام الكفاء والإقتصادي للموارد؛
- تحديد الأخطاء والغش؛
- التحقق من تنظيم الأوضاع المالية في إطار الجوانب المالية والمحاسبية والإقتصادية؛
- فحص العمليات والبرامج من أجل التأكد من أن النتائج متناسقة مع الأهداف المسطرة لها؛
- إعداد التقرير في الوقت المحدد وفقا للمعايير المقبولة عموما.

4-المسؤوليات

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

5-علاقة المراجع المحاسبي والمالي مع الهياكل الأخرى

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

6-مؤهلات المراجع المحاسبي والمالي

- التعليم العام :شهادة جامعية في المحاسبة والمالية.
- التكوين المهني :المراجعة المحاسبية والمالية، معايير IAS/IFRS
- الخبرة المهنية :الحد الأدنى 5 سنوات في المحاسبة والمالية.

7- شروط العمل

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

8-مقاييس التقييم

- الإنتهاء من مهام المراجعة المحاسبية والمالية في الوقت المناسب؛
- تقديم توصيات بناءة؛
- الإمتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة.

المبحث الثاني :دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

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

المطلب الأول :إجراءات مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

يعتمد مراجع داخلي في المؤسسة على مجموعة من إجراءات التي من خلالها يقوم بمراجعة أجور مستخدمين في المؤسسة.

1-تحديد أهداف عملية مراجعة:

- من أجل القيام بعملية مراجعة الأجور، يتم تحديد الأهداف المتعلقة بهذه العملية و التي تتمثل فيما يلي:
- التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف أي عدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي آن واحد؛
- التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين؛

-التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية؛

-التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين؛

-التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الإسناد، التجمع والتمركز.

2-مقاييس عملية تدقيق الأجور: يتم مراجعة الأجور المستخدمين بالإعتماد على مجموعة من المقاييس تتمثل فيما يلي:

1-2قانون العمل: من أجل القيام بعملية مراجعة الأجور لابد من الإعتماد على قانون العمل، حيث توجد إتفاقيات جماعية تتضمن مجموع شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة أو عدة فئات مهنية، وفي هذا الصدد سيتم ذكر المادة 114 والمادة 120 من قانون العمل.

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

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

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

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

تحدد تمثيلية الأطراف في التفاوض طبقا للشروط المنصوص عليها في القانون".¹

-تنص المادة 120 من قانون العمل على " تعالج الإتفاقيات الجماعية التي تبرم حسب الشروط التي يحددها

القانون، شروط التشغيل والعمل ويمكنها أن تعالج خصوصا العناصر التالية:

¹ CODE du TRAVAIL: Recueil de textes législatifs et Réglementaires, Edition corrigée et

mise à jour, augmentée d'annotations, Berti édition, Algérie, 2ème Edition, 2003, p p : 70- 71

- 1-التصنيف المهني،
 - 2-مقاييس العمل، بما فيها ساعات العمل وتوزيعها،
 - 3-الأجور الأساسية الدنيا المطابقة،
 - 4-التعويضات المرتبطة بالأقدمية والساعات الإضافية وظروف العمل، بما فيها تعويض المنطقة،
 - 5-المكافآت المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل،
 - 6-كيفية مكافأة فئات العمل المعنيين على المردود،
 - 7-تحديد النفقات المصرفية،
 - 8-فترة التجريب والإشعار المسبق،
 - 9-مدة العمل الفعلي التي تضمن مناصب عمل ذات التبعات الصعبة أو التي تتضمن فترات التوقف عن النشاط،
 - 10-التغيبات الخاصة،
 - 11-إجراءات المصالحة في حالة وقوع نزاع جماعي في العمل،
 - 12-الحد الأدنى من الخدمة في حالة الإضراب،
 - 13-ممارسة الحق النقابي،
 - 14-مدة الاتفاقية وكيفية تمديدتها أو مراجعتها أو نقضها ².
- 2-2-فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** يتم فحص الهيكل التنظيمي من أجل التأكد أن الأجور المدفوعة تناسب مناصب عمل موجودة فعلا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

² CODE du TRAVAIL, Op. cit, p p : 74- 75.

2-3 إستمارة المراجعة الداخلية: يتم القيام بملاً إستمارة المراجعة الداخلية التي تتعلق بمجموعة من الأسئلة الخاصة بأهداف عملية المراجعة أجور المستخدمين. تمثل الإجابة " نعم " نقاط القوة، تمثل الإجابة " لا " نقاط الضعف، كما يتم تسجيل جميع الملاحظات المتعلقة بهذه العملية.

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

2-3-1 التأكيد من كفاية الفصل بين الوظائف.

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

الجدول رقم: (01) الفصل بين وظائف المستخدمين

المستخدمين المعنيين						الوظائف
الإدارة	الموارد البشرية والتكوين والوسائل	قسم المستخدمين والتكوين	مصلحة الأجور	مصلحة مستخدمي المحاسبة	مديرية المالية و المحاسبة	
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-إعداد الأجور.
		X				7-التحقق من الحسابات.
				X		8-الموافقة النهائية على الأجور بعد إعدادها.
		X				9-إعداد كشوف الأجور.
	X					10-توزيع الأجور.
X				X	X	11-أمر تحويلات الأجور.
						12-مقارنة البنك بين حساب بنكي والأجر.
		X				13-مركزية الأجور.
	X					14-تحديد الملفات الفردية للمستخدم.
		X				15-مقارنة دورية بين يومية الأجور مع الملفات الفردية.
					X	16-ترخيص التسبيقات.

المصدر: من دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم،

2-3-2 التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

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

يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم: (02) تسجيل التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

الأجوبة		الأسئلة	
الملاحظات	لا		نعم
- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.		X	1- هل الأجور محددة في حساب بنكي معين؟ إذا نعم، هل تصفية هذا الحساب يتم فحصه بصورة منتظمة من طرف شخص مستقل من إعداد الأجور؟ 2- هل توجد قائمة ل:
		X	- مختلف الاقطاعات الأجور (النظام الاجتماعي)؟
- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.		X	- المنح وغيرها من المزايا الممنوحة للمستخدمين؟
		X	- إذا نعم، هذه القوائم تحدد وتيرة دفع المنح؟
- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.		X	- هل تستخدم لتمويل التكاليف ذات الصلة؟
		X	3- إذا تم إدخال هذه المعطيات في ملف دائم بالإعتماد على الإعلام الآلي، فهل يتم تحديث الملف بانتظام؟
- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.	X	X	4- هل يتم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام؟
		X	5- هل اليومية الإجمالية للأجور هي متقاربة مع الشهر السابق، وهل الفارق تم شرحه؟
		X	6- هل يتم تسجيل كل تغيرات التي تتم على مستوى

<p>-تتم من طرف مصلحة المستخدمين .</p> <p>-تتم من طرف مصلحة المستخدمين .</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>		<p>أجور؟</p> <p>7-معلومات ضرورية لحساب عطل مدفوعة أجر تبقى:</p> <p>-لفترة سابقة</p> <p>-لفترة جارية</p> <p>هل يتم طلبها من قبل مصلحة الأجور؟</p> <p>8-هل تملك مصلحة الأجور الوسائل من أجل فحص الغيابات؟</p> <p>-انعكاساتها على الأجور؟</p>
---	----------------------------	--	--

المصدر: من دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم،

2-3-3-التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية.

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

الجدول التالي:

<p>-تتم من طرف مصلحة المستخدمين.</p> <p>-المؤسسة لا توافق على التسبيقات الفردية.</p> <p>-يتم تحويل الأجرور إلى حسابات المستفيدين من طرف مديرية المالية والمحاسبة.</p> <p>-يتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.</p> <p>-لا توجد أي حالة مسجلة.</p>		<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>	<p>4.هل هناك حماية من وصول إلى ملفات مستخدمين: - الملف اليدوي؟</p> <p>-الملف المعلوماتي؟</p> <p>5.هل تتم الموافقة على تغيير الملفات لإعداد الأجرور من طرف مسؤول؟</p> <p>6.هل مجموع الساعات مدفوعة الأجر متقاربة مع مجموع ساعات العمل؟</p> <p>7.تسبيقات الحسابات هل هي متقاربة مع قائمة المستخدمين؟</p> <p>8.عند دفع الأجرور نقدا: -هل يتم فحص بطاقة تعريف المستفيد؟ -الأجرور غير المصرح بها، هل تخضع لمراقبة؟</p> <p>9.في حالة تغيير في الحساب البنكي للمستخدمين هل يتم الطلب تقديم وثيقة من البنك تثبت رقم حسابه الجديد؟</p> <p>10.عند دفع الأجرور لأشخاص آخرين غير المستفيدين هل يوجد توكيل مكتوب؟</p>
---	--	----------------------------	--

المصدر: إستانادا إلى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم.

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

يتم التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الإجابة على الأسئلة التي

يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم (04): صحة تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين

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

المصدر: إستانادا إلى دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم،

2-3-5- التأكيد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة إسناد، التجمع والتمركز

يتم التأكيد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الإسناد، التجمع، والتمركز من خلال

الإجابة على الأسئلة التي يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم: (05) إسناد، تجمع، وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

الأجوبة			الأسئلة
نعم	لا	الملاحظات	
		- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.	1. هل إسناد التكاليف والإيرادات المتعلقة بالأجور خاضعة لرقابة مستقلة؟
		- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.	2. تستند هذه الرقابة إلى: - المحاسبة العامة؟ - المحاسبة التحليلية؟
		- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.	- التكاليف المرتبطة بالأجور، هل هي متقاربة الأسس دوريا؟
		- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.	3. هل تجميع يومية الأجور خاضعة لرقابة بشكل دوري؟
		- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.	4. هل يتم استحداث الدفاتر التالية: - دفتر الأجور؟

<p>-لا توجد يد عاملة أجنبية في المؤسسة.</p> <p>-الحاسوب غير مبرمج للقيام بهذه الوظيفة.</p>		X	<p>-دفتر دخول وخروج المستخدمين؟</p> <p>-دفتر اليد العاملة الأجنبية؟</p> <p>-دفتر العطل؟</p> <p>5. إذا توجد رقابة عن طريق الحاسوب، هل الأخطاء المكتشفة تخضع إلى فحص و معالجة؟</p>
--	--	---	--

المصدر: من دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم،

4-2 التأكد من صحة المعلومات.

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

المطلب الثاني: تقييم عملية مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

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

1-تحديد نقاط القوة: تم تحديد نقاط القوة بالنسبة لأهداف عملية المراجعة 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؛
- تحديث الملف الدائم؛
- الموافقة على ساعات العمل؛
- إعداد كشوف الأجور؛
- التحقق من الحسابات؛
- الموافقة النهائية على جدول الأجور بعد إعدادها؛
- توزيع كشوف الأجور؛
- أمر تحويلات الأجور؛
- مقارنة البنك بين حساب بنكي والأجر؛
- مركزية الأجور؛
- تحديد الملفات الفردية للمستخدمين؛
- مقارنة دورية بين يومية الأجور مع الملفات الفردية.

1-2 بالنسبة لتسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

هناك قائمة تتضمن العناصر التالية:

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

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

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

- تتم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام؛

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

1-3 بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين: هناك ملف لكل عامل يتضمن ما يلي:

- صورة شمسية،
- نموذج التوقيع،
- الحالة الإجتماعية،
- تاريخ الإلتزام،
- عقد العمل .

-العمليات التالية تخضع لإذن من مسؤول في الإدارة العامة:

- توظيف،
- إنهاء علاقة العمل،
- تغيير في الأجور .

-توجد حماية لملفات العمال اليدوية؛

-تغيير على الملفات الأجور المستخدمة لإعداد كشوف الأجور، يتم الموافقة عليها من طرف مسؤول من قسم

المستخدمين؛

-التوفيق بين ساعات العمل المدفوعة الأجر لإجمالي عدد ساعات المداومة؛

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

1-4 بالنسبة إلى تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين

-التكاليف المتعلقة بالأجور هي قواعد متقاربة بصورة منتظمة؛

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

1-5 بالنسبة إلى إسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

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

- تستند هذه الرقابة إلى المحاسبة العامة وإلى المحاسبة التحليلية؛

- رقابة تجميع يومية الأجور تتم بشكل دوري؛

- توجد الدفاتر القانونية التالية:

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

2- تحديد نقاط الضعف: يتم تحديد نقاط الضعف بالنسبة إلى أهداف عملية التدقيق على النحو التالي:

2-1 بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

- المعلومات اللازمة لحساب العطل مدفوعة الأجر متبقية: لفترة سابقة، لفترة جارية،

- ليست مطلوبة من قبل مصلحة الأجور؛

- مصلحة الأجور لا تملك وسائل فحص لمعرفة الغيابات؛

2-2 بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

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

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

- هناك دفع أجور مقابلة لعدد من مناصب العمل خارج الهيكل التنظيمي للمؤسسة وخارج الإنتاج، (حوالي 34 منصب عمل).

2-3 بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين: كشف أجور لا تخضع لرقابة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة، للتحقق من أن أسس ومعدلات والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة.

2-4 بالنسبة إلى إسناد، تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

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

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

المطلب الثالث: التوصيات والإقتراحات المتعلقة بنظام الأجور.

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

1- بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف: من المهم الحرص على الفصل بين الوظائف المرتبطة خصوصا بما يلي:

- مقارنة ساعات العمل؛

- إعداد كشف الأجور؛

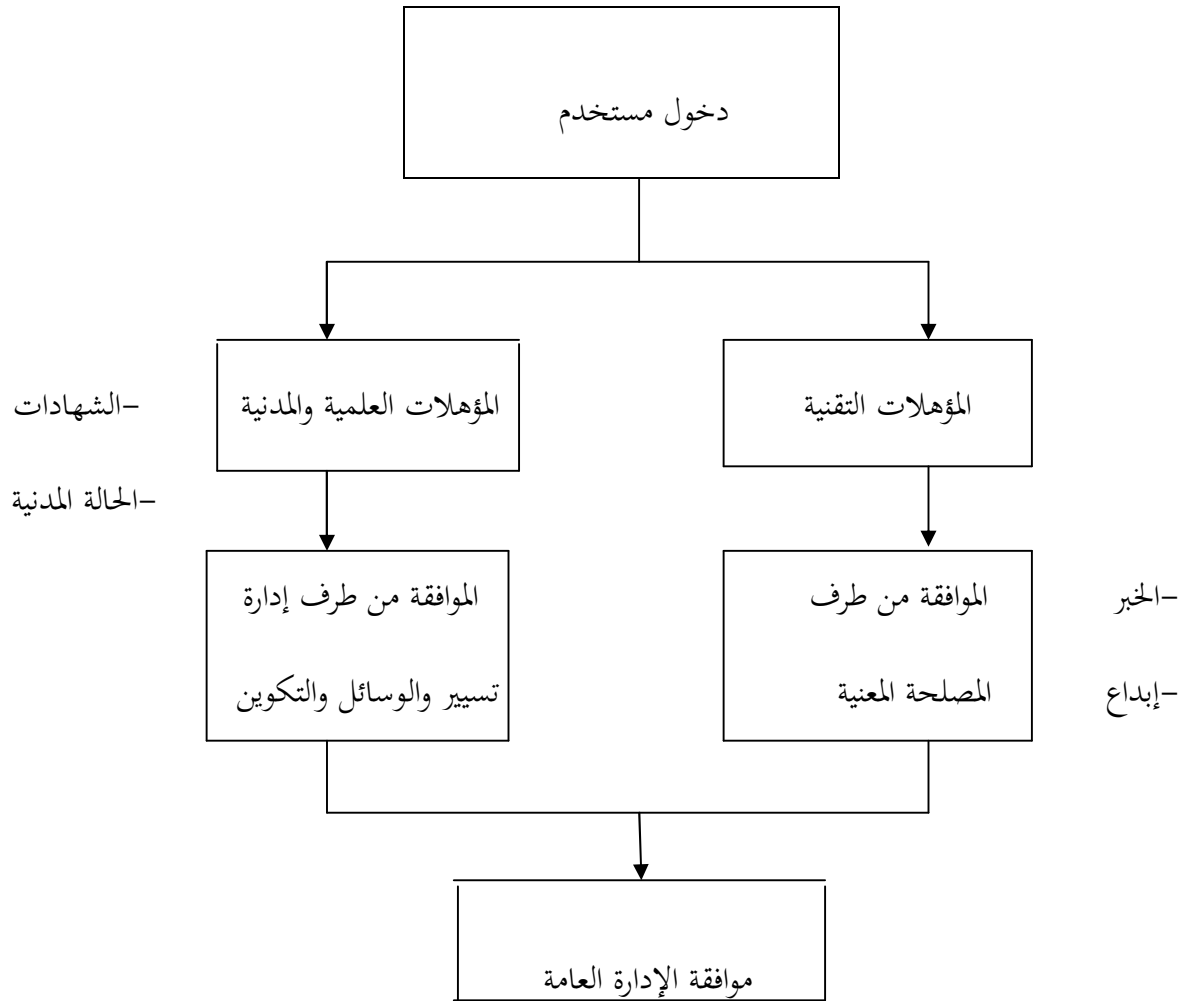
- توزيع الأجور؛

- تمركز الأجور؛

- أمر تحويلات الأجور.

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

الشكل رقم: (07) مراحل الموافقة على دخول مستخدم



المصدر: من إعداد الطالبة الباحثة.

2- بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

- من الأفضل أن يتم حساب العطل المدفوعة من طرف مصلحة الأجور.

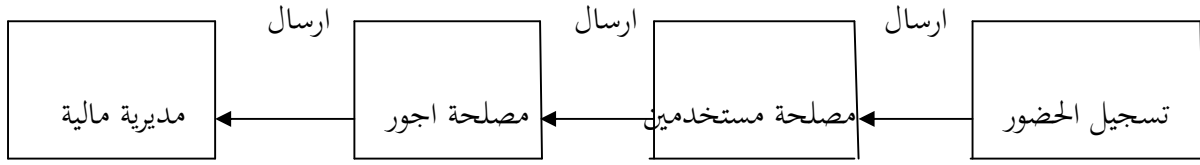
- ينصح بإعداد إجراءات تسمح لمصلحة دفع الأجور بمعرفة جميع الغيابات وانعكاساتها على الأجور، وذلك من

خلال إرسال نسخة من ورقة الحضور (ملحق رقم 02) إلى كل من مصلحة المستخدمين، مصلحة الأجور، مديرية

المالية والمحاسبة وهذا حتى تكون مصداقية في نوعية المعلومات المقدمة من أجل إعداد كشوف الأجور ويوضح

الشكل الموالي مسار تدفق المعلومات المتعلقة بحضور المستخدمين كما يلي:

الشكل رقم: (08) تدفق المعلومات المتعلقة بحالة حضور أو غياب المستخدمين



المصدر: من إعداد الطالبة الباحثة.

3- بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-ينصح بمقارنة البيانات الدائمة للملف الإعلام الآلي بانتظام مع الملف الفردي؛

-ينصح بإجراء إعداد كلمة سر من أجل حماية ملف الإعلام الآلي المتعلق بالمستخدمين من الوصول إليه وذلك

عن طريق إعداد إجراءات كلمة السر كما يلي:

-يجب أن تتكون كلمة سر من 8 أحرف على الأقل؛

-يجب أن تحتوي على رقمين على الأقل؛

-يجب أن تحتوي على بعض علامات الضبط؛

-يجب تغيير كلمة السر كل 45 يوم؛

وهذا من أجل حماية الملفات الإعلام الآلي من الوصول إليه والقيام بأي تغييرات على مستوى المعلومات التي

يتضمنها هذه الملفات.

4- بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين: ينصح بإخضاع كشوف أجور إلى مراقبة

داخلية مستقلة، على أقل عن طريق العينة لتحقيق من أن أسس ومعدلات وعمليات حسابية مستخدمة صحيحة.

5- بالنسبة إلى إسناد تجميع ومركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-ينصح باختيار دوري لبرمجيات الأجور لتحسين الرقابة على تجميع يومية الأجور؛

-يفضل أن تتم الرقابة السابقة عن طريق الإعلام الآلي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.

خاتمة الفصل

تعتبر المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم ذو أهمية بالغة باعتبارها وسيلة وقائية ونظام معلوماتي يساهم في المؤسسة في منحها ميزة تنافسية وذلك من خلال عمليات المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجع، حيث تتمثل مهام المدقق بالمؤسسة في الحصول على معلومات موثوقة وذات مصداقية يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة حيث:

- أثناء عملية المراجعة الداخلية، يقوم المراجع بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، وعند توصيل نتائج عمله إلى الإدارة العامة يقوم هذا الأخير بتعديل تلك الإجراءات والنقائص؛ العمل على تطوير الأداء باستمرار بما يتماشى والأهداف المراد تحقيقها؛ والحفاظ على موارد المؤسسة وترشيدها مستقبلا.

إلا أنه يمكن القول أن عملية المراجعة بمؤسسة ميناء مستغانم تعتبر محدودة وهذا راجع إلى:

- عدم وجود إجراءات تسيير مكتوبة تساعد المراجع على القيام بمهامه؛ وعدم فهم العمال لمغزى المراجعة مما يجعلهم غير متجاوبين لعملية المراجعة؛

وجود مراجع داخلي واحد مسؤول على عملية المراجعة، وهذا يؤدي إلى قصور في الأداء، خاصة وأن مؤسسة ميناء مستغانم كبيرة الحجم ومتعددة النشاطات.

تمهيد:

لقد أصبح موضوع الميزة التنافسية من المواضيع التي تشغل المؤسسات كثيرا إذ يقضي المسيرون جزءا كبيرا من وقتهم في التفكير الجاد في هذا الموضوع كونه يلعب دورا كبيرا في مصير مؤسساتهم، وقد شهدت العقود الأخيرة التعمق في هذا الموضوع من قبل المنظمات بالتنسيق مع الجهات البحثية من أجل الوصول إلى الأسرار والأسس التي تستطيع من خلالها المؤسسة الاقتصادية الحصول على ميزة تنافسية في السوق. ففي ظل المنافسة وسرعة التغير في رغبات واحتياجات الزبائن تسعى المؤسسة إلى التطوير المستمر لتحقيق التميز والبقاء في الأسواق، واكتساب ميزات تنافسية قوية ودائمة لتواجه حدة المنافسة التي تزايدت بفعل زيادة التحالفات الاستراتيجية، والتي تزايدت معها القدرات التنافسية التي تملكها. ومن أهم المصادر التي تركز عليها المؤسسة لبناء ميزة تنافسية المراجعة الداخلية، لذا سنحاول من خلال هذا الفصل إظهار أهمية ودور المراجعة الداخلية في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة وذلك بدراسة ثلاث مباحث:

- المبحث الأول : عموميات عن الميزة التنافسية.

- المبحث الثاني : تطور الميزة التنافسية و عوامل فعاليتها.

- المبحث الثالث : المراجعة الداخلية كأداة لتنمية الميزة التنافسية.

المبحث الأول: عموميات عن الميزة التنافسية.

تسعى المؤسسات المعاصرة في ظل بيئة شديدة التنافس إلى كسب ميزة على غيرها من المؤسسات العاملة في نفس النشاط و تحقيق التميز عن طريق إهتمام بالمراجعة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية وخصائصها.

جاء مفهوم الميزة التنافسية ليحل محل الميزة النسبية الذي كان سائدا بين الاقتصاديين الصناعيين و متخصصي تجارة دولية الذي اجتهدت مؤسسات في إطار آليات وطرق عمل في تحويل ميزاتها نسبية إلى ميزات تنافسية.

1- مفهوم الميزة التنافسية:

تعرف الميزة التنافسية على انها "ميزة العنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس".

و يعرف "علي السلمي" الميزة التنافسية على أنها "مجموعة المهارت والتكنولوجيات والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين:

- انتاج قيم و منافع للعملاء أعلى مما يحققه المنافسون.

- تأكيد حالة من التميز والاختلاف فيما بين المؤسسة و منافسيها.

و من خلال هذين التعريفين نستنتج ان الميزة التنافسية هي الصفات التي تجعل المؤسسة تتميز بالاحسن عن منافسيها في السوق و تتحقق لها رضا الزبون.¹

¹ - مصطفى محمود أبو بكر، "الموارد البشرية: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية، مصر، 2008 ، ص 13 .

2- خصائص الميزة التنافسية: إن خصائص الميزة التنافسية يفترض أن تفهم في إطار منظور صحيح وشمولي و

مستمر، و يتم تجسيد هذه الخصائص ب:

- أن تكون مستمرة ومستدامة، بمعنى أن تحقق المؤسسة السبق على مدى طويل وليس على مدى قصير فقط.

- إن الميزات تتسم بالنسبة لمقارنتها بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة، وهذه الصفة تبعد المؤسسة عن فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق.

- أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة، وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى.

- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بالأخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور قدرات وكفاءات المؤسسة من جهة أخرى.

- أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصير والطويل¹.

المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية .

حدد (porter) نوعين من الميزة التنافسية، ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز .

أ - **ميزة التكلفة الأقل:** تلعب التكاليف دورا هاما في تحقيق استراتيجيات التميز، فعلى المؤسسة التي ترغب

في أن تتميز عن منافسيها أن تحافظ على تكاليفها قريبة من تكاليفهم . مما يستدعي تقييم مركزها الخاص

بمجال التكاليف بالمقارنة مع منافسيها. ويمكن لمؤسسة الحائزة على ميزة التكلفة الأقل إذا تمكنت من ممارسة

نشاطاتها المنتجة للقيمة وفق تكاليف متراكمة اقل من مثيلاتها لدى المنافسين².

¹ - طاهر محسن منصور الغالي، وائل مُجد صبحي إدريس، "الإدارة الإستراتيجية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، . 2007 ص ص :

² - PORTER Michael, op-cit PP 81-85.

وتعتبر التكلفة حجر الأساس لتنافسية المؤسسة، ذلك أنها تؤثر على الأسعار التنافسية للسلع والخدمات وتتم الحيازة على ميزة التكلفة الأقل من خلال مراقبة العوامل التالية:

- ✓ مراقبة الحجم من خلال توسيع تشكيلة منتجات، الحيازة على وسائل إنتاج جديدة والتوسع في السوق؛
- ✓ مراقبة التعلم من خلال مقارنة أساليب وتقنيات التعلم مع المعايير المطبقة في نفس القطاع؛
- ✓ مراقبة استعمال قدرات المؤسسة ومدى مطابقتها لمتطلبات السوق والإنتاج؛
- ✓ مراقبة الروابط والعلاقات الكامنة بين الأنشطة المنتجة للقيمة ومن ثم استغلالها؛
- ✓ مراقبة الاتصال بين وحدات المؤسسة من خلال نقل معرفة كيفية العمل بين النشاطات المتماثلة؛
- ✓ مراقبة الإدماج والفصل بين النشاطات المنتجة للقيمة بشكل يقلص تكاليف هذه الأنشطة؛
- ✓ مراقبة الرزنامة، بمعنى المفاضلة بين كون المؤسسة السبابة لدخول النشاط أو انتظارها لمدة محددة قبل دخولها هذا القطاع، ذلك أنه تختلف الامتيازات في التكاليف الممنوحة لكل منهما؛
- ✓ مراقبة الإجراءات التقديرية وتغيير أو إلغاء الإجراءات المكلفة التي لا تساهم في عملية التمييز؛
- ✓ مراقبة التموضع أو التمرکز الخاص بالأنشطة، بالموردين وبالعلاء والذين من شأنه تقليص التكاليف؛
- ✓ مراقبة العوامل الحكومية والسياسية كالتشريعات الموضوعة لتنظيم النشاط الاقتصادي.¹

ب - ميزة التميز:

تتميز المؤسسة عن منافسيها في حالة توصلها إلى الحيازة على خاصية منفردة والتي يوليها العملاء قيمة هامة، كما تتميز أيضا عندما تقدم شيئا مميذا يتعدى العرض العادي لسعر مرتفع قليلا، وتمنح ميزة التمييز للمؤسسة القدرة على بيع كميات أكبر من منتجاتها بسعر مرتفع نسبيا، وضمان وفاء العملاء لمنتجاتها . كما تمكنها من

¹- PORTER Michael, op-cit, PP 129-136.

التوجه إلى فئة كبيرة من العملاء في قطاع نشاطها أو إلى فئة قليلة من العملاء وفق احتياجات محددة، وتستمد ميزة التميز من خلال عوامل التفرد، والتي تشمل العناصر التالية:¹

- الإجراءات التقديرية الخاصة بالنشاطات المرغوب ممارستها، كإجراءات الخدمات ما بعد البيع؛
- تنبع خاصية التفرد من الروابط الكامنة بين الأنشطة، مع الموردين، ومع قنوات التوزيع الخاصة بالمؤسسة؛
- التموضع أو مركز المؤسسة، وكذا المواقع التي تحتلها وحداتها الإنتاجية أو مراكز التوزيع التابعة لها؛
- التعلم وآثار نشره، والتي تتجلى في تطوير الأداء إلى أفضل بفضل المعرفة التي يملكها كافة أفراد المؤسسة؛
- إدراج وإدماج أنشطة جديدة منتجة للقيمة، مما يساهم في التنسيق بين هذه الأنشطة لزيادة تميز المؤسسة؛

• حجم النشاط، والذي قد يتناسب إيجابياً أو سلبياً مع عنصر التميز والتفرد الخاص بالمؤسسة.

تختلف عوامل التفرد باختلاف النشاط وباختلاف القطاع، وتضافر هذه العوامل يحدد كيفية حيازة النشاط لخاصية التفرد، فعلى المؤسسة أن تفحص كافة المجالات التي تعتبر فريدة فيها بهدف تحديد العوامل المهيمنة.

وتعد عملية الفحص هذه هامة جداً لضمان دوام واستمرار التميز، ذلك أن بعض عوامل التفرد تؤثر بشكل دائم أكثر من العوامل الأخرى، فالاستيعاب الجيد للعوامل التي تجعل المؤسسة فريدة يمكنها من ضمان عدم القضاء على مصادر تميزها، كما أن مراقبة عوامل التفرد يساهم في اقتراح واكتشاف مصادر جديدة للتميز.²

المطلب الثالث: مصادر الميزة التنافسية و معايير الحكم على جودتها.

في الحقيقة تعددت مصادر الميزة التنافسية و معايير الحكم على جودتها.

1-مصادر الميزة التنافسية: تتمثل مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة فيما يلي :

¹- معالي فهيمة حيدر، " نظم المعلومات :مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، 2001 ، ص 8

²-نوري منير، " أهمية الميزة التنافسية العربية لمسايرة العولمة الاقتصادية"، ورقة بحثية مقدمة في المنتدى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة 01. ماي 2003 ، جامعة المسيلة، ص07.

1-الإبتكار: إن الإنفجار المتزايد في عدد المؤسسات الذي يصاحبه إنفجار تنافسي على المستوى العالمي و الوطني، أدى إلى تصاعد إهتمام المؤسسات بالإبتكار والتركيز المستوى عليه، حيث أصبحت القدرة على الإبتكار مصدرا متجددا للميزة، حيث أنه في ظل الظروف التنافسية لم يعد مقتصرًا على المؤسسات الكبيرة، بل تعدى ذلك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2-الزمن: يعتبر الوقت في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية مما كان عليه في السابق، فالوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية، ويمكن تحديد الميزات التنافسية والتي تمثل جوهر المنافسة على أساس الوقت كالآتي:

-تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق ويتحدد ذلك من خلال إختصار زمن دورة حياة المنتج.

-تخفيض زمن دورة التصنيع للمنتجات.

-الإلتزام بمداول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلية في عملية التصنيع.

3-المعرفة: هي حصيلة أو رصد خبرة ومعلومات وتجارب ودراسات فرد أو مجموعة أفراد أو مجتمع معين في وقت محدد، حيث أصبحت المعرفة المورد الأكثر أهمية في خلق الميزة التنافسية.

وفي ظروف التطور السريع في الأسواق والتكنولوجيا والمنافسين، فالمؤسسات الناجحة هي التي تنشأ بشكل متكامل المعرفة الجديدة وتجسيدها في تكنولوجيا وأساليب و سلع وخدمات جديدة.

لكن حصول المؤسسة على الميزة التنافسية وحده لا يكفي فعليها المحافظة عليها وتنميتها وتطويرها كلما دعت الضرورة إلى ذلك، لهذا فالأسباب الرئيسية التي تجعل المؤسسة تحسن من ميزتها التنافسية هي:¹

- ظهور تكنولوجيا جديدة.

¹-فاضل فوزية، " أثر نظام المعلومات على القابلية التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير، فرع علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 ، ص

-ظهور حاجات جديدة للمشتري و تغييرها.

-ظهور قطاع جديد في الصناعة.

-تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها.

-حدوث تغييرات في القيود الحكومية.

4-الكفاءة: تتجسد الكفاءة من الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، و تقاس بكمية المدخلات المستخدمة

لإنتاج مخرجات محددة، بإعتبار أن المؤسسة أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات فالمدخلات هي العوامل

الأساسية للإنتاج مثل العمالة و الأرض، أما المخرجات تتمثل في السلع و الخدمات، فكلما إرتفع معدل

كفاءة المؤسسة كلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، فالمؤسسة تتميز تكاليفها بالإخفاض إذا

كانت تستحوذ على كفاءة إنتاجية عالية مقارنة بمنافسيها، مما يسمح لها ببناء مزاي تنافسية، إلا أن تحقيق

الكفاءة يقتضي إلتزاما واسع النطاق على مستوى المؤسسة و القدرة على تحقيق تعاون وثيق بين الوظائف

المختلفة.

5- الجودة: نتيجة للتغيرات السريعة و التطورات المتعاقبة، زاد إهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين و

الحرص على رضاهم إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك بل أصبحت الجودة هي الإهتمام الأول

له و القيمة التي يسعى الحصول عليها، هذا ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن

تصنع منتجات ذات جود عالية و يتم تحقيق الجودة بإستخدام التكنولوجيات الجديدة بالإضافة إلى تحسين

العمليات من خلال التسيير الأفضل و التكوين الجيد.¹

2-معايير الحكم على جودتها: تتحدد بثلاث ظروف نوجزها فيما يلي:

¹ -M,porter ,l'avantage concurrentiel : comment devancer ses concurrents et maitenir son avance, ed .dunod,paris,1997,p54

1- مصدر الميزة التنافسية : يجب معرفة مرتبة هذه الميزة هل هي منخفضة أي سهلة التقليد من طرف المؤسسات المنافسة والمعتمدة على التكلفة الأقل، عكس المزايا التنافسية ذات المرتبة المرتفعة التي يصعب تقليدها والمعتمدة على التكنولوجيا العملية مثل : تمييز المنتج الجودة، السمعة الطيبة والتي تتطلب مهارات في كل المجالات وهو ما يصعب تقليده على الأقل في المدى القصير وحتى المتوسط.

2- عدد مصادر الميزة التنافسية : في هذه الحالة من مصلحة المؤسسة تنوع مصادر ميزتها التنافسية حتى يصعب على المنافسين تقليد هذه المزايا بسهولة وفي وقت قصير، عكس في حالة الإعتماد على ميزة واحدة فيسهل على المنافسة محاكاة هذه الميزة والتغلب على أثارها.

3- درجة التحسن والتطوير والتجديد المستمر في الميزة : من المؤكد أنه من مصلحة المؤسسة التغيير المستمر لميزتها التنافسية، وعدم الإعتماد و الإقتصار على الميزة الحالية ، مع سرعة التغيير حتى تستطيع المؤسسة الحفاظ بصفة مستمرة ودائمة على سيطرتها ومكانتها في السوق.

المبحث الثاني : تطور الميزة التنافسية و عوامل فعاليتها.

تقوم المؤسسات بتنمية مزايا تنافسية جديدة من خلال اكتشافها لسبل جديدة و افضل للمنافسة ،فما هي الاسباب التي تجعل المؤسسة تطور من ميزتها؟ وما هي الشروط التي يجب ان تتحقق في الميزة التنافسية حتى تستحق من المؤسسة تطويرها؟

المطلب الأول : أهداف خلق الميزة التنافسية وأسباب تنميتها وتطويرها.

1-أهداف خلق الميزة التنافسية.

تسعى المنظمة من خلال الميزة التنافسية للوصول لموعدة من الأهداف وهي :

- خلق فرص تسويقية جديدة.

- دخول مجال تنافسي جديد لدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من السلع والخدمات.
- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة الوصول إليها والفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.
- يتمثل أساس الميزة التنافسية في خلق القيمة للعملاء، لأن أساس تحقيق الجودة، تعد القيمة أكثر ما يهم المنظمة كونها أمر معقد لا تستطيع معرفته إلا من خلال عملائها وبالتالي وجب عليها استطلاع رأيهم كلما أمكن ذلك.
- تسعى المؤسسة من خلال تحقيق وتعظيم القيمة الوصول إلى رضا العميل بهدف تأكيد بقائها في السوق التنافسية الحالية.

2-أسباب تنمية وتطوير الميزة التنافسية.

إن ضمان البقاء والنمو والاستمرار في السوق متوقف على امتلاك مزايا تنافسية حقيقية يصعب تقليدها ومحاكاتها من قبل المنافسين ولذا تسعى المنظمة دوماً إلى تنمية وتطوير المزايا التنافسية الحالية وهذا من خلال اكتشاف آليات جديدة للمنافسة وتطبيقها على السوق وهذا بالاعتماد على الابتكار الذي يتمثل في التحسينات المستمرة على التكنولوجيا وتقديم أداء أفضل للعمليات¹.

ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى ضرورة تنمية وتطوير الميزة التنافسية ما يلي:

- **ظهور تكنولوجيا جديدة:** إن ابتكار تكنولوجيا جديدة سيكون له تأثير مباشر على تصميم المنتج، طرق التسويق، الإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى الخدمات ما بعد البيع المقدمة للزبائن... الخ.

¹-مصطفى محمود أبو بكر، مرجع سبق ذكره، ص66.

- ظهور حاجات جديدة للمشتريين أو تغييرها: تعد حاجات ورغبات المستهلك متجددة باستمرار وهذا نتيجة لانتشار الوعي الاستهلاكي، وارتفاع المستوى المعيشي... الخ وعليه يحدث تجديد الميزة التنافسية الحالية أو تنمية ميزة تنافسية جديدة.
- ظهور قطاع جديد في الصناعة: إن ظهور قطاع صناعي جديد أو طرق جديدة لإعادة تجميع القطاعات الحالية في السوق ينتج عنه خلق ميزة جديدة.
- تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها: إن الميزة التنافسية تتغير بتغير التكاليف المطلقة أو المدخلات مثل: العمالة، المادة الأولية، الطاقة، وسائل الإنتاج... الخ.
- حدوث تغيرات في القيود الجمركية: إن للقيود الجمركية تأثير مباشر على الميزة التنافسية مثل القيود الحكومية فيما يخص مواصفات المنتج، حملات حماية البيئة من التلوث، قيود الدخول والخروج من السوق¹.

يمكننا القول أن الميزة التنافسية في الوقت الحالي لا تعتبر فرصة في حد ذاتها بقدر ما هي تهديد لأن المنظمة التي تحقق هذا التميز تصبح محل اهتمام كل المنافسين للوصول إليها وتحقيق هذا التمييز أو التفوق بالاعتماد على كل الطرق والوسائل، وعليه فالمنظمة بحاجة للعمل على التحسين والتجديد والتطوير المستمر وهذا بغرض امتلاك مزايا تنافسية حقيقية غير قابلة للتقليد والمحاكاة².

المطلب الثاني: عوامل فعالية الميزة التنافسية.

حتى تكون الميزة التنافسية فعالة يجب أن تكون:

¹- معالي فهمية حيدر، "نظم المعلومات: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، 1001، ص 8

²- فاضل فوزية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

حاسمة: أي تمنح الأسبقية والتفوق على المنافسين.

ممكن الدفاع عنها: خصوصا من تقليد المنافسين لها.

مستمرة: أي إمكانية استمرارها خلال الزمن.

وتضمن هذه الشروط قوة وصلابة الميزة التنافسية، لأن كل شرط متصل بالآخر. حيث شرط الحسم مرتبط

بشرط الإستمرار هذا الأخير مرتبط بشرط إمكانية الدفاع.

ونقصد بالإستمرار عبر الزمن هو ان الميزة التنافسية دورة حياة مثلها مثل المنتج كما يبينه الشكل (02) وهذه

المراحل متمثلة في:

-مرحلة التقديم: تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية ، لكونها تحتاج إلى الكثير من

التفكير والاستعداد البشري المادي و المالي، و تعرف عندها الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشارا أكثر فأكثر.

-مرحلة التبنى: تعرف الميزة هنا استقرارا نسبيا من حيث الانتشار باعتبار أن المنافسين بدعوا يركزون عليها.

-مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة و تتجه شيئا فشيئا نحو الركود، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة

المؤسسة، وبالتالي تتراجع أسبقيتها عليها.

-مرحلة الضرورة : تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية و تطويرها بشكل سريع ، أو إنشاء ميزة جديدة على

أسس تختلف تماما عن أسس الميزة الحالية، إذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة

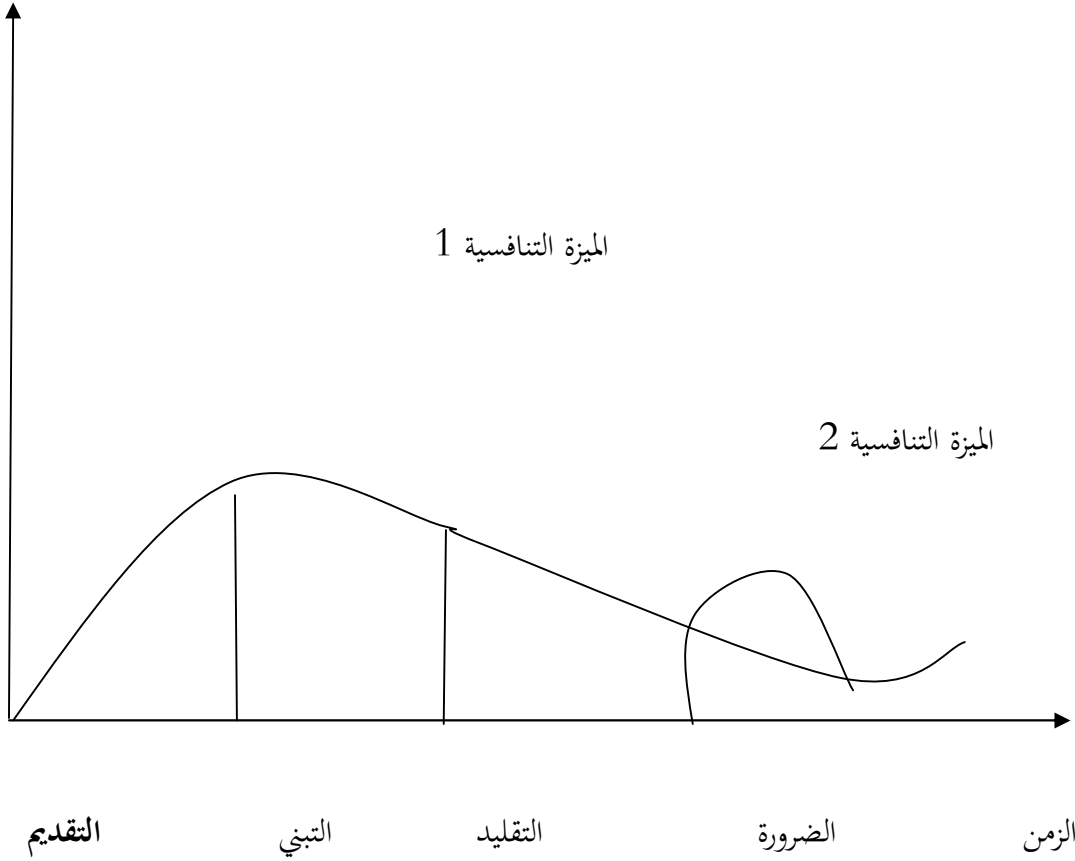
جديدة، فإنها ستفقد أسبقيتها تماما و عندها يكون من الصعب العودة إلى التنافس من جديد. لا يمكن أن

تحوز المؤسسة على ميزة تنافسية إلى الأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة، وتعرف في ذات الوقت

الزمن المناسب لإجراء التحسين والتطوير أو إنشاء ميزة جديدة، فالميزة التنافسية طبيعة ديناميكية، يجعل أمر مراجعتها شيئا عاديا ييخل ضمن البحث عن التحسين المستمر لنشاط المؤسسة.

الشكل رقم (02): دورة حياة الميزة التنافسية.

حجم الميزة التنافسية



المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الاسكندرية 1996، ص 80.

نستخلص من خلال الشكل انه يمكن للمؤسسة أن تحقق سمعة الإستمرار لميزتها التنافسية وهذا اذا تمكنت بدورها من الحفاظ على ميزة التكلفة الأقل او تميز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة، لكن هذا صعب تحقيقه خصوصا اذا علمنا ان هناك جهود معتبرة تبذل من طرف المؤسسات المنافسة للتغلب على تلك الميزة

او تحديد اثرها، اضافة الى تلك الميزات التنافسية تمتاز بقصر عمرها نظرا لما يشهده مجال الأعمال في عصرنا من إبتكارات مذهلة تخص إحداث تغيرات في المنتج، طرق الصنع، طرق التسويق.

لا يمكن ان تحوز المؤسسة على ميزة تنافسية إلى الأبد لذا يجب ان نشير هنا إلى أن تعزيز او إنشاء ميزات تنافسية للمؤسسة، يتوقف على توفر العوامل التالية:¹

- ✓ تحسين جودة الموارد المستخدمة في تحقيق المنتج وتعظيم عائدها.
- ✓ تطوير وتفعيل العمليات من خلال إستعمال الأساليب الإدارية الحديثة.
- ✓ اتخاذ الإستراتيجيات الملائمة لمواجهة المنافسين، سواء بإتخاذ إستراتيجية التحالف معهم، او الإلتحاق بالموردين، أو تغيير مجال المنافسة بالتركيز على مجال معين في القطاع.
- ✓ خلق وتنمية أسواق جديدة لم تكن موجودة من قبل، مما يمنح المؤسسة الأسبقية في الإستثمار.
- ✓ عدم اقتصار جهود المنافسة على جودة المنتج أو سعره، بل الاعتماد على جميع طاقات وقدرات الإدارة للوصول بطريقة أكثر سرعة وفعالية للأسواق وإرضاء العملاء.
- ✓ التنسيق والتكامل بين كافة الأنشطة و الفعاليات التي تقوم بها المؤسسة بدءا من التصميم أو الخدمة ووصولاً إلى خدمات ما بعد البيع التي ترافقها.
- ✓ ضرورة تطوير وإبتكار ميزات تنافسية جديدة وتوظيفها بطريقة فعالة بهدف التصدي لقدرة محاكاة المنافسين لميزتها التنافسية الحالية.
- ✓ تركيز جهود بناء وتنمية الميزات التنافسية في أقل وقت ممكن بإعتبار الوقت عامل رئيسي للتنافس واستثمار عامل الوقت لإبداع ميزات جديدة و الوصول بها إلى السوق قبل المنافسين.¹

¹-نبيل مرسي خليل، مرجع سبق ذكره، ص87.

✓ تنطلق جهود بناء و تعزيز الميزات التنافسية من دراسة و تحليل البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة لرصد الفرص و التهديدات، و نقاط القوة و الضعف، و التي على ضوءها يتم وضع الخطط الإستراتيجية.

✓ توظيف الموارد البشرية المتميزة القادرة على إبتكار و تطوير و تفعيل التقنيات و تجديدها، وتنفيذ الخطط الإستراتيجية لبناء و تعزيز الميزات التنافسية بجدارة و فعالية على كافة المستويات.

المطلب الثالث : استراتيجيات الميزة التنافسية.

تصنف استراتيجيات الميزة التنافسية الى ما يلي :²

1- إستراتيجية قيادة التكلفة :تهدف هذه الإستراتيجية الى تحقيق تكلفة اقل بالمقارنة مع المنافسين ، و هناك عدة دوافع او حوافز تشجع المؤسسات على تحقيق التكلفة الأقل ، و هي :

- توافر اقتصاديات الحجم.

- وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة و تحسين الكفاءة .

- سوق مكون من مشتريين واعين تماما للسعر.

تحقق هذه الإستراتيجية عدة مزايا من بينها:

¹-العيهار فلة، " دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة

الجزائر، 2003 ، ص22.

²-عمار بوشناف ، الميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية،مذكرة رسالة الماجستير ،الجزائر، 2002 ،ص 17

- ما يتعلق بالنافسين: فالمؤسسات منتجة بتكلفة اقل كون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.
- ما يتعلق بالمشتريين: فالمؤسسة المنتجة بتكلفة اقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الاقوياء ، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.
- ما يتعلق بالموردين : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة اقل يمكنها في بعض الحالات ان تكون في مأمن من الموردين الأقوياء، و خاصة في حالة ما اذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر، و تحقيق هامش ربح معين، لمواجهة ضغوط الارتفاع أسعار المدخلات الهامة و الحرجة.
- ما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق: فالمؤسسة المنتجة بتكلفة اقل تحتل موقعا تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر، و مواجهة اي هجوم من المنافس الجديد.
- ما يتعلق بالسلع البديلة : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة اقل ، مقارنة مع منافسيها تستخدم تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة و التي تتمتع بأسعار جذابة.

2- إستراتيجية التميز: هناك من المداخل لتمييز منتج إحدى المؤسسات عن المؤسسات المنافسة :

- تشكيلات مختلفة للمنتج.-سمات خاصة بالمنتج -تقديم خدمة ممتازة، توفير قطع الغيار، التصميم الهندسي و الأداء.-مدى واسع من الخدمات المقدمة .
- و تتزايد درجات نجاح إستراتيجية التمييز في حالة ما اذا كانت المؤسسة تتمتع بمهارات، و جوانب كفاءة لا يمكن للمنافسين تقليدها بسهولة .

و من اهم مجالات التمييز التي تحقق ميزة تنافسية افضل و لفترة زمنية أطول:

1- التمييز على أساس التفوق النسبي.

2- التمييز على أساس الجودة.

3- التمييز على أساس تقديم خدمات مساعدة أكبر للمستهلك.

4- التمييز على أساس تقديم المنتج قيمة أكبر نظير مبلغ المدفوع فيه.

و كقاعدة عامة، يمكن القول بان استراتيجيات التمييز تحقق مزايا أكبر في ظل عدة مواقف منها :

- عندما يقدر المستهلكون قيمة الاختلافات في المنتج أو الخدمة و درجة تميزه عن غيره من المنتجات.

- تعدد استخدامات المنتج و توافقها مع حاجات المستهلك.

- عدم وجود عدد كبير من المنافسين يتبع إستراتيجية التمييز.

3- إستراتيجية التركيز: تهدف إستراتيجية التركيز أو التخصص، إلى بناء ميزة تنافسية، و الوصول إلى موقع

أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين، أو بواسطة على سوق

جغرافي محدود، أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج.

فالسمة المميزة لإستراتيجية التركيز هي تخصص المؤسسة في خدمة نسبة معينة من السوق الكلي و ليس كل

السوق و تعتمد هذه الإستراتيجية على افتراض أساسي هو إمكانية قيام المؤسسة بخدمة سوق مستهدف و

ضيق بشكل أكثر فاعلية و كفاءة عما هو عليه الحال عند قيام بخدمة السوق ككل.

و يتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل استراتيجيات التركيز من خلال :

- إما تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف .

- او من خلال التكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي.

- التمييز والتكلفة الأقل معا.

أما كيفية الدخول في استراتيجية التركيز فهناك خطوتين هامتين :

اختيار و تحديد أي قطاع من القطاعات الصناعية يتم التنافس فيها وتحديد كيفية بناء ميزة تنافسية في القطاعات السوقية المستهدفة و لتقرير أي القطاعات يتم التركيز عليها فلا بد من تحديد مدى جاذبية القطاع بناء على معرفة :

حجم القطاع، ربحية القطاع، مدى شدة قوى التنافس الخمس في القطاع. الأهمية الإستراتيجية للقطاع بالنسبة للمنافسين الرئيسيين، و أخيرا التوافق بين إمكانيات المؤسسة و حاجات القطاع السوقي.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية كأداة لتنمية الميزة التنافسية.

المطلب الاول: المراجعة الداخلية لتقليل المخاطر

تتعرض أي مؤسسة عند مزاوله أعمالها لعدد من المخاطر، ولا بد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية، وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى المستويات مقبولة.

تقليل مخاطر المراجعة

تتوقف فعالية القرارات المتخذة من قبل الأطراف المختلفة من داخل وخارج المؤسسة على رأي المراجع الفني حول مدى تمثيل القوائم المالية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها، لذا يمكن القول بأن هذا الرأي يعبر عن الجهود المبذولة من قبل المراجع إبان عملية الفحص والتحقيق ثم التقرير حول الوضعية المالية للمؤسسة .

يخضع النجاح في عملية المراجعة و الفشل فيها لعدة اعتبارات تم تحديد جلها في البنود السابقة، لذا جاء هذا البند ليقدّم أهم العناصر المساعدة على تدنيّة مخاطر المراجعة ويمكن المراجع من أن يصل على ضوئها إلى رأي في يعكس الواقع الفعلي للبنود الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة هذا من جهة ومن جهة أخرى تدنيه جميع المخاطر التي تعيق هذه المراجعة.

1- أدلة الإثبات :

يسعى المراجع إلى جمع أدلة الإثبات للعمليات والوقائع الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، ليتمكن من تكوين رأيّه المحايد في ظل ضبط وتدنيه لمخاطر المراجعة عند حدودها الدنيا، لذا سوف نتناول أدلة الإثبات انطلاقاً من مكونات لمخاطر المراجعة:

أ) أدلة الإثبات الخاصة بالمخاطر الضمنية: يعمد المراجع إلى جمع أدلة الإثبات ذات الصلة بالحسابات المختلفة، إذ يستطيع أن يبرر رصيد الحساب المعين ويتأكد من توافق العمليات مع التسجيلات على مستوى الحسابات المعنية، ليتمكن المراجع في النهاية من النجاح في إبداء الرأي حول الحساب المعين وتمثيله للواقع الفعلي له . بشكل عام يمكن سرد ثلاثة مستويات ترتبط بأدلة الإثبات المدنية من المخاطر الضمنية، هذه المستويات هي:

- على مستوى حساب معين أو لمجموعة من العمليات المتجانسة؛
- على مستوى القوائم المالية؛
- على مستوى الهدف من مراجعة الحساب .

ب) أدلة الإثبات الخاصة بمخاطر نظام الرقابة الداخلية: تعبر هذه الأدلة عن القرائن والدلائل التي تمد المراجع بفهم واضح وتصور دقيق حول طبيعة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من خلال سلامة مقوماته وواقعية إجراءاته، فكلما زادت فعالية إجراءات هذا النظام بالنسبة لحساب معين هو محل فحص، كلما

انخفضت مخاطر هذا النظام والعكس صحيح، ففي ظل هذا الوضع الاخير يرجع المراجع إلى جمع الأدلة والقرائن المادية بغية إهمال هذا النظام وممارسة الفحص المستندي و الميداني لبنود هذا الحساب من أجل تدنية مخاطر المراجعة .

ت (أدلة الإثبات الخاصة بمخاطر عدم الاكتشاف:

يواجه المراجع عدد من القيود الحادة في جمع الأدلة الكافية لتكوين الرأي الفني المحايد له، من بينها قيد الوقت وتكلفة عملية المراجعة، ففي ظل هذا العنصر يعتبر المراجع مسؤول عن تطبيق أنسب الإجراءات لاكتشاف مواطن الخلل في الحسابات لا اعتبار أن هذه المخاطر ترتبط بعملية المراجعة من خلال ارتباطها بعجز الإجراءات المعتمدة من قبل المراجع في الكشف عن طبيعة الخلل في الحساب المعين من القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

2-الفحص التحليلي:

يلجأ المراجع إلى استفتاء جميع العناصر الممكنة للنجاح في عملية المراجعة، من خلال الالتزام بالمعايير وسن الإجراءات الكفيلة باصدار تقرير سليم حول الواقع الفعلي لعناصر القوائم المالية، من بين هذه العناصر الفحص التحليلي الذي يعبر عن تلك الاختبارات التي تهدف إلى اختبار صحة الأرقام المحاسبية الواردة في السجلات و الدفاتر و القوائم المالية، إذ يتركز هذا الأسلوب على أساس واضح ومنطقي من خلال دراسة علاقات الارتباط السببية بين أرصدة الحسابات المختلفة التي تظهرها القوائم المالية، فيتوقف في ظلها مبالغ أرصدة بعض الحسابات على مبالغ أرصدة الحسابات الأخرى، فهناك على سبيل المثال علاقة ارتباط سببية بين رصيد كل من الاستثمارات وإرادتها و بين القروض وفوائدها وبين الأصول الثابتة ومخصصات الإهلاك و بين قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة وإلى غير ذلك.¹

¹-إبراهيم أحمد الصعيدي ، اتجاهات معاصرة في المراجعة؛ بدون ناشر؛ مصر 2000 ؛ ص 71 .

عرف الفحص التحليلي على أنه عملية فحص واختبار للمعلومات الخاصة بمؤسسة ما، من خلال حساباتها ودفاترها ومقارنتها بمعلومات وبيانات أخرى، سواء كانت داخلية أو خارجية، بهدف تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات متسقة مع ما هو معروف عن المؤسسة وأنشطتها¹.

أ) الفحص التحليلي في عملية المراجعة:

1/ في مرحلة التخطيط : يسمح هذا الفحص في هذه المرحلة من تحقيق الآتي:

- إن تحليل عناصر القوائم المالية للمؤسسة وتحليل البنية المالية لها، من خلال استخراج النسب المالية و المؤشرات التي تسمح من تحديد الصعوبات الممكن وقوعها في حياة المؤسسة والتي تؤثر على استمراريتها، ليسمح بتحديد درجة الخطر الكلي للمؤسسة موضوع المراجعة فضلا عن تحديد مختلف مخاطرها مما يعطي للمراجع إمكانية التخطيط لتحديد مجالات الفحص الممكنة من تدنيه لمخاطر المراجعة؛

- إن إجراء المقارنات بين نفس الحساب في الدورات المختلفة أو بين حسابات تتأثر فيما بينها وحساب المؤشرات المختلفة، يجعل المراجع أمام خيارات البرمجة في فحص الحسابات وفي التركز على بعض المدد التي يحتمل أن تزيد فيها نسبة الأخطاء لارتباطها بظروف معينة، لذا ففي مرحلة التخطيط وباستعمال الفحص التحليلي يتم توجيه عملية الفحص بما يخدم تدنيه المخاطر.

2/ في مرحلة العمل الميداني : يمكن تحقيق الآتي:

- يمنح الفحص التحليلي امتيازات التوقع من قبل المراجع لطبيعة الإيرادات والمصروفات ومكونات الحسابات وكذا أرصدة البعض منها، ويسمح بإرساء العلاقات التشابكية بين هذه الحسابات، إن هذا التوقع يسمح

¹-عباس أحمد رضوان : دور إجراءات الفحص التحليلي في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة؛ للة الدراسات و البحوث التجارية؛ كلية التجارة ؛

للمراجع من انتقاء أسلم و أحسن الإجراءات و كذا التّركيز على مواطن الخلل ليصل إلى حالة النجاح في عملية الفحص؛¹

- إن توجيه عملية المراجعة بما يخدم القوائم بها إلى إبداء رأي سليم حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي لها، يجعل عملية المراجعة أقل كلفة مقارنة بحالة عدم استعمال الفحص التحليلي.

3/ في مرحلة إبداء الرأي : يسمح الفحص التحليلي في هذه المرحلة من تحقيق الآتي:

- التحقق من مدى كفاية الأدلة وصلاحياتها بالنسبة لبند القوائم المالية الختامية خاصة في ظل عدم توقع رصيد الحساب المعين؛

- دراسة وتقييم مدى تمثيل أرصدة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي للعنصر، فضلا عن اكتشاف العلاقات المنطقية وغير المنطقية للعناصر موضوع الفحص؛

- دراسة مدى توافق درجة المخاطرة المتوقعة مع المحققة فعلا.

ب (أساليب تطبيق الفحص التحليلي:

1/ الأساليب التقليدية : تشتمل على أسلوبين هما:

- التحليل عن طريق النسب المالية : يستعمل المراجع هذا الأسلوب لكشف وتحليل الظواهر المرتبطة بنشاط

المؤسسة، إذ تمثل كل نسبة علاقة بين حساب أو حسابات مع حساب آخر أو حسابات أخرى، لذلك

يمكن للمراجع أن يكتشف بعض العلاقات غير المرغوب فيها والتي تؤثر سلبا على استمرارية نشاط المؤسسة

وتحد من نجاح عملية المراجعة جراء إهمال مقارنة نسبة معينة مع نسب أخرى من السنة الماضية أو مع ما يتم

توقعه أو مع معايير وطنية أو دولية تؤطر هذه النسبة المعينة في ظل النشاط المعين للمؤسسة؛

¹-عباس أحمد رضوان, مرجع سبق ذكره، ص44.

- تحليل الاتجاهات : يرى عباس أحمد رضوان تحليل الاتجاهات على أنه «عبارة عن مقارنة أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الجارية، ويقوم المراجع بالحكم على ما إذا كانت الاختلافات بين القيم المتوقعة والقيم الدفترية تبرر اتخاذ إجراءات مراجعة إضافية»

ففي ظل هذا الأسلوب يعتمد المراجع من خلال إجراء المقارنات الضرورية إلى اعتماد إجراءات إضافية بغية التقليل من مخاطر المراجعة . تكمن جل هذه الإجراءات في:

-تركيز العينة موضوع الفحص على البنود التي تفرز شوائب من جراء عملية المقارنة؛

-البحث عن أدلة إضافية وكافية لتبرير بعض العمليات؛

-الفحص المستندي؛

-طلب إجراءات مراجعة خاصة ببنود معينة.

- أسلوب الحكم الشخصي للمراجع : إن طبيعة التكوين والخبرة المهنية للمراجع، تجعل منه شخصا مؤهلا في إبداء بعض الآراء المرتبطة ببعض الحسابات في ظل تواجد بعض المؤشرات والأدلة التي تؤسس لهذا الرأي، لذلك اعتمد أسلوب الحكم الشخصي للمراجع على أنه أحد عناصر الفحص التحليلي المؤدي إلى خفض لمخاطر المراجعة خاصة المرتبطة باستمرارية المؤسسة في النشاط¹.

-الأساليب الكمية المتقدمة : إن التطور الذي عرفته المراجعة اصبح يملئ جملة من الأساليب الحديثة، نظرا لقصور الأساليب الماضية على الإجابة عن بعض الاحتياجات، لذا اعتمد في الفحص التحليلي أساليب رياضية وإحصائية (كتحليل المركبات مثلا) تؤدي بالمراجع إلى الدقة والموضوعية في الآراء الصادرة عنه، لاعتبار أن هذه الأساليب تقدم له الصورة الواضحة لجملة العلاقات بين عناصر القوائم المالية ولبعض السلوكيات المعتمدة من قبل المؤسسة.

¹-فهيمه حيدر معالي,مرجع سبق ذكره، ص101 .

أن التطبيق السليم والمتحكم فيه للفحص التحليلي من قبل المراجع يمكن هذا الأخير من تكوين رأي سليم عن تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها، مما يعني نجاح عملية المراجعة وتفادي أو تدنية مخاطرها إلى المستويات المقبولة¹.

المطلب الثاني: دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

لقد أكد (ادوارد ديمينج) على أن الجودة تعد العامل الوحيد الذي يمن أداء المنظمة على المدى الطويل، فالجودة تؤدي إلى تحسين الإنتاجية ومن ثم المركز التنافسي للمؤسسة كما تضمن استمرارها ونموها . فمواجهة حدة التنافس لا تتم إلا من خلال البحث المستمر على مستوى أفضل من الجودة مع تكلفة أقل . ولا تكون هذه من مسؤولية كافة أفراد المؤسسة فكل فرد في المؤسسة يعتبر موردا أساسيا لتحسين مستوى الجودة من خلال الأفكار التي يقدمها وطريقة أدائه لعمله مما يمنح ميزة تنافسية للمؤسسة وتعد الجودة المنخفضة أو الرديئة للمنتجات والخدمات خطر كبير على المنظمة ذلك أنها تهدد استمرارها وبقائها في السوق، ومن أهم مخاطر انخفاض مستوى الجودة:²

1 مخاطر تتحملها المؤسسة:

- تبني صورة سيئة عن سمعة المؤسسة في أذهان عملائها.
- خسارة حصص سوقية وتوجه العملاء للتعامل مع المؤسسات المنافسة،
- شكاوي العملاء ومطالبتهم بتعويضات،
- المسؤولية القانونية إزاء الغير لدى تضرره من استعمال منتجات المؤسسة،
- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك صور القصور وتصحيح الانحرافات كتخفيض الأسعار مثلا.

¹-فلة العيهار، مرجع سبق ذكره، ص62.

²-عباس أحمد رضوان، مرجع سبق ذكره، ص89.

2- مخاطر يتحملها العملاء:

- أثر سلبي على الصحة أو على الأمن الشخصي،
- تكلفة الصيانة والإصلاح،
- تكلفة الاستغناء عن السلعة أو الخدمة المعيبة.
- أثر سلبي على جداول وجودة العمليات الإنتاجية ومخرجاتها لدى العميل الذي يمارس نشاطا إنتاجيا معتمدا على ما يتلقاه من المورد.

و على العكس من ذلك فإن تحسين الجودة وتحقيق مستوى عالي في جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها

المؤسسة يعود عليها بالفوائد التالية:¹

- ولاء أكثر من العملاء،
- تحسين الحصة السوقية،
- ارتفاع أسعار الأسهم،
- تخفيض التكلفة الكلية للإنتاج،
- أسعار أعلى للمنتجات والخدمات،
- تحسين الإنتاجية،

ومن المزايا التي تمنحها أيضا الجودة للمؤسسة:

- تغيير السلوكيات داخل المؤسسة للأفضل، توفير المناخ المناسب للتحسين المستمر،

¹-احمد عثمان، " كيف تجعل 1٪ من التغيير في القرار يصل بك إلى قمة الأداء :عالم جديد من المنشآت الناجحة"، تأليف دافيد لاسكل،

مركز الخبرات المهنية للإدارة، بيك للنشر، القاهرة، 1998، ص23 .

-ضمان التوريد والتسليم في الوقت المناسب، تحقيق رضا العملاء.

ولقد حدد خبير الجودة بجامعة هارفرد الأمريكية، (DAVID GARVEN) خمسة عناصر أساسية يتوجب

على المؤسسة إتباعها إذا ما اعتمدت الجودة كأداة تنافسية وهي:¹

1. يجب تحديد الجودة من وجهة نظر العميل،

2. يجب ربط الجودة مع الربحية مع النظر إلى التكلفة ومتطلبات السوق،

3. يجب النظر إلى الجودة على أنها أداة تنافسية،

4. يجب بناء الجودة في عملية التخطيط الإستراتيجي،

5. يجب أن تحصل الجودة على الإلتزام الكامل للمنظمة.

ويتم إتباع الجودة كعامل في المنافسة باتباع ما يلي:²

➤ جعل السوق أساس كل القرارات،

➤ الاقتراب من السوق والعملاء أكثر من المنافسين،

➤ التعرف على المنافسين ومحاولة التمييز عليهم،

➤ البحث عن أسباب انصراف العملاء عن التعامل مع المؤسسة .

وتمثل الجودة شرطا أساسيا وجوهريا لقبول المنتج ونجاحه سواء في الأسواق المحلية والدولية وهي شرط أساسي

لزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة ، فمن أهم عوامل نجاح وتفوق المؤسسات الرائدة هو تميزها النسبي في الجودة

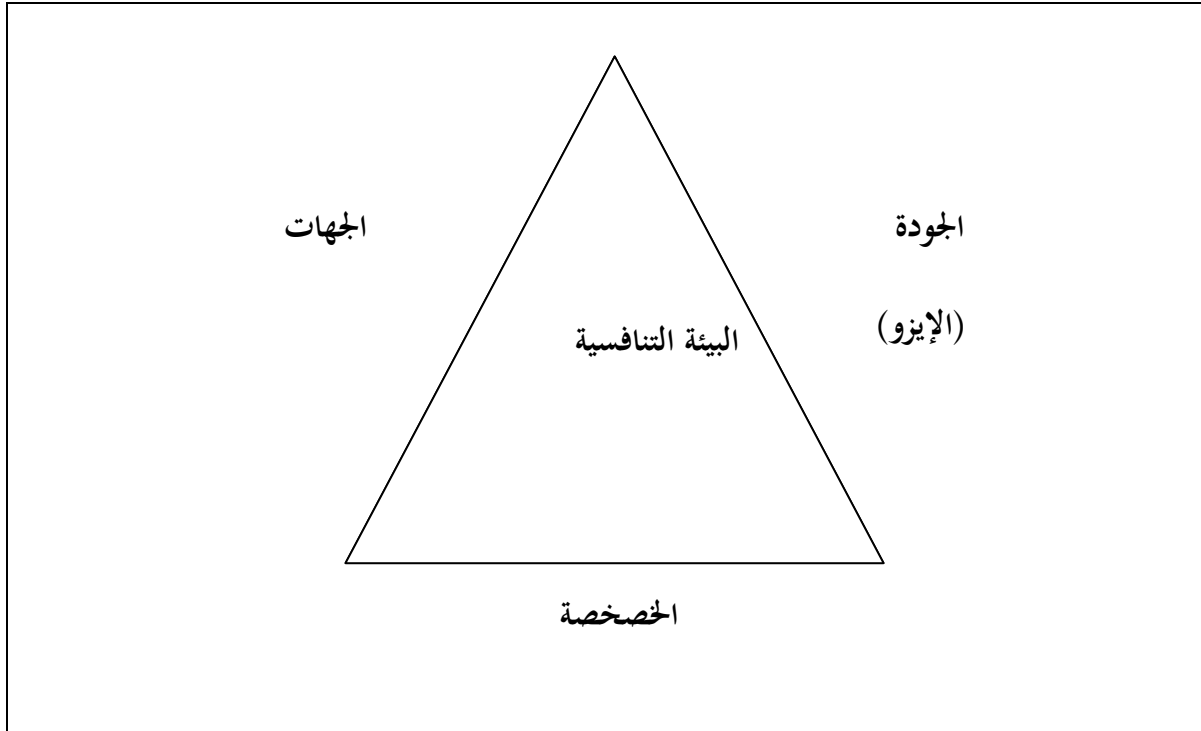
وتعتبر الجودة أحد أضلاع مثلث البيئة التنافسية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، ولكن مع الأخذ بعين

الاعتبار العوامل الأخرى وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

¹-عبد الرحمان توفيق، " منهج الجودة الشاملة :إدارة الجودة الشاملة"، بيك للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة 2004 ، ص31

²-رحيل آسيا، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010ص78.

-الشكل رقم : (03)الجودة أحد أضلاع مثلث البيئة التنافسية



المصدر: عبد السلام أبو قحف، "التنافسية وتغيير قواعد اللعبة، الرؤية المستقبلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997

ص 101 .

يتضح من خلال الشكل السابق أن البيئة التنافسية تتكون من ثلاث أضلاع رئيسية متمثلة في الجودة، الجهات أو اتفاقية تحرير التجارة الخارجية، والخصخصة، وكل هاته القوى تؤثر بشكل أو بآخر على البيئة التنافسية للمؤسسة.

والجودة بشكل عام هي ما يفكر فيه العميل دائما، وتهدف الجودة إلى تحقيق الربح من خلال رضا العملاء وتعد من أكثر أنواع القوى الدافعة للشراء، فالعميل يسعى دوما وراء الأجر. كما تعبر الجودة عن المنفعة المدركة من قبل العميل، لذا يجب أن تحرص المؤسسة على تقييم المستوى الحالي لجودة منتجاتها وخدماتها ومعرفة احتياجات وتوقعات عملائها لتحقيق التطابق بينهما. كما يتوجب عليها أيضا رصد التغيرات التي تحدث في كيفية تقييم العملاء للجودة والإصغاء لهم فيما يخص فرص تطوير منتجات وخدمات جديدة.

ولقد قام صندوق الجودة الأمريكي وبمبادرة من الباحثين (YOUNG et ERNEST) بإجراء دراسة واسعة شملت 580 منظمة من بين أربع دول في ثلاث قارات مختلفة والتي كانت تهدف إلى تحديد عدد من التطبيقات الإدارية التي تؤدي إلى تحسين الجودة. واعتمدت هذه الدراسة في قياس أداء المؤسسات على ثلاث معايير أساسية متمثلة في الربحية، القيمة المضافة، الجودة، ولقد غطت هذه الدراسة أكثر من 900 طريقة إدارية للجودة تهدف وصول إلى الطريقة العملية التي تحقق الميزة التنافسية للمؤسسة، وأهم التوصيات التي خرجت بها -تطور المنتجات والخدمات المقدمة وفق التغيرات التي تطرأ على أذواق العملاء واحتياجاتهم مع استعمال التكنولوجيا الحديثة،

-تحسين البدائل والخيارات الإستراتيجية وكذا الإستراتيجية الشاملة للجودة،

-تحسين عملية توصيل منتجات أو تقديم خدمات إلى عملاء لأنها تؤثر على انطباع عملاء في صورة منظمة،

-توفير المناخ الثقافي وتلقين تعاليم الجودة لكافة أفراد المؤسسة.

كما يتوجب على المؤسسة أيضا أن تسعى لتطبيق الخطوات التالية لتحقيق التميز على منافسيها:¹

-الاهتمام بالعميل واحتياجاته، الاهتمام بالجودة كما يدركها العميل، الإنتاج في الوقت المحدد،

تحقيق علاقات مشاركة مع الموردين والعملاء، ترشيد التكاليف والإنفاق على نشاط البحث والتطوير،²

-استيعاب التكنولوجيا المناسبة، استخدام أنظمة المعلومات والاتصالات المتطورة، توفير العنصر القيادي

وتشجيع الابتكار والإبداع.

¹-فاضل فوزية، "أثر نظام المعلومات على القابلية التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير، فرع علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص

.128،129.

²-سليمان عائشة، دور تسيير الموارد في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2011، في علوم التسيير، جامعة تلمسان، ص32.

كل هذا يساعد مؤسسة على توفير مستوى جيد من الجودة الذي يبحث عملائها عنه، والذي يؤمن لها بقائها في السوق.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في اعطاء ميزة تنافسية.

تعتبر المراجعة الداخلية مهمة في إدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بمهامه.

وتتمثل عملية المراجعة الداخلية في مساعدة مستخدم المعلومات على إتخاذ قرار تقييم جودة ونوعية المعلومات التي يتضمنها المنتج النهائي للمراجع ألا وهو تقرير عملية المراجعة.

ومما يزيد من الطلب على المنتج النهائي لعملية المراجعة، ما يواجهه مستخدم تلك البيانات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه ودرجة الاعتماد عليها وذلك نظرا لتوافر المعلومات التالية :

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية، فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا أ ومحتملا بين مصلحته ومصلحة من يقوم بإعداد المعلومات، فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة من طرف شخص مستقل ومتخصص.

- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة، فزيادة أهمية المعلومات تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها قبل إتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.

- صعوبة المعلومات المعقدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها، قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على استيعابها، وإرتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على مستخدم المعلومات إكتشافها.

- الفصل بين مستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعداد هذه المعلومات.

ويظهر دور المراجعة الداخلية وآثاره على منح المؤسسة ميزة تنافسية من خلال :

1-تحقيق مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم المخاطر.

2-يستلزم إتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجع والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

3-يكون باعثا ودافعا لإتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

4-تساعد في وضع القرارات السليمة.¹

5-التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة.

¹-من اعداد الطالبة الباحثة.

خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف الإدارية التي تساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة ذلك أنها تساعد أولاً في خلق وتعظيم القيمة.

كما تساهم أيضاً في تحقيق رضا العملاء وضمان ولائهم لها، وبالتالي ضمان استمرار المؤسسة وتعظيم ربحيتها وكذا زيادة قوة مركزها السوقي.

وتساعد في تحسين الجودة و بناء وتعزيز المزايا للمؤسسة، وأياً كانت التقنية المستعملة لتحقيق المراجعة الداخلية فإن هذه الأخيرة تؤثر بشكل كبير في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة والتي تعتمد عليها هذه الأخيرة لتحقيق تميزها على منافسيها وضمان بقائها واستمرارها في الأسواق المحلية والعالمية.

الفهرس

كلمة شكر

الإهداء.

قائمة الجداول.

قائمة الأشكال.

قائمة الملاحق.

المقدمة العامة.....أ

الفصل الاول : الاطار الفكري و العلمي للمراجعة الداخلية

06.....مقدمة الفصل

07.....المبحث الاول : ماهية المراجعة الداخلية.

07.....المطلب الاول : مفهوم المراجعة الداخلية.

08.....المطلب الثاني : اهمية و اهداف المراجعة الداخلية.

11.....المطلب الثالث : خصائص و انواع المراجعة الداخلية.

15.....	المبحث الثاني : معايير المراجعة الداخلية وخطوات تنفيذها.
15.....	المطلب الاول : معايير المراجعة الداخلية.
22.....	المطلب الثاني : خطوات تنفيذ مهنة المراجعة الداخلية.
27.....	المطلب الثالث : تقنيات المراجعة الداخلية.
34.....	المبحث الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.
34.....	المطلب الاول : مفهوم الرقابة الداخلية.
35.....	المطلب الثاني : العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.
37.....	المطلب الثالث : المراجعة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية.
42.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني : مساهمة المراجعة الداخلية في اعطاء المؤسسة ميزة تنافسية

43.....	مقدمة الفصل
44.....	المبحث الاول : عموميات عن الميزة التنافسية.
44.....	المطلب الاول : مفهوم الميزة التنافسية وخصائصها.
45.....	المطلب الثاني : انواع الميزة التنافسية.

- المطلب الثالث : مصادر الميزة التنافسية و معايير الحكم على جودتها.....47
- المبحث الثاني : تطور الميزة التنافسية و عوامل فعاليتها.....50
- المطلب الاول : أهداف خلق الميزة التنافسية وأسباب تنميتها وتطويرها.....50
- المطلب الثاني : عوامل فعالية الميزة التنافسية.....52
- المطلب الثالث : إستراتيجية الميزة التنافسية.....56
- المبحث الثالث : المراجعة الداخلية كاداة لتنمية الميزة التنافسية.....59
- المطلب الاول: المراجعة الداخلية لتقليل المخاطر.....59
- المطلب الثاني : دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.....65
- المطلب الثالث : دور المراجعة الداخلية في اعطاء ميزة تنافسية.....70
- 72.....خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

- 73.....مقدمة الفصل
- 74.....المبحث الأول :تقديم مؤسسة ميناء مستغانم
- 74.....المطلب الأول : لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم

79.....	المطلب الثاني: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم.
80.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم.
87.....	المبحث الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم وأثرها في إعطاء ميزة تنافسية.
88.....	المطلب الأول: المراجعة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم.
90.....	المطلب الثاني: دعم خلية المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم بمراجع محاسبي ومالي.
92.....	المبحث الثاني: دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.
92.....	المطلب الأول: إجراءات مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.
103.....	المطلب الثاني: تقييم عملية مراجعة الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.
107.....	المطلب الثالث: التوصيات والإقتراحات المتعلقة بنظام الأجور.
110.....	خلاصة الفصل.
111.....	الخاتمة العامة.

قائمة المراجع.

الملاحق.

المقدمة

في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة وخاصة الاتجاه نحو العولمة بكل أنواعها وفتح الاسواق المحلية امام المنافسة العالمية و التقدم التكنولوجي السريع. اصبح يعيش العالم على العموم و عالم الاعمال على الخصوص. حاليا و اكثر من اي وقت مضى. مرحلة تتسم بالاعتماد اكثر فاكثر على المعلومات في كل الميادين . و هذا راجع للتقدم المسارع و التنافس المتزايد. حيث اصبحت المنافسة تمارس ضغطها على المؤسسات في جميع القطاعات.

فالمؤسسات التي تريد تحقيق الريادة والاسبقية على المنافسين عليها بالفهم الجيد لبيئتها من خلال السعي لتطبيق المراجعة الداخلية التي تعد ركيزة. مما ادى الى زيادة اهتمام المؤسسات و المنظمات المهنية بالدور الذي يمكن تحقيقه من المراجعة الداخلية باصدار العديد من تقارير التي تقرر فيها اهمية هذه الاخيرة.

فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كمنشأ تقيمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية و المحاسبية و غيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما تهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة. وقد اتسع نطاق الرقابة و المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ليشمل استخدام الأدوات الإحصائية في إجراء اختبار المراجعة الداخلية بما يمكن من تحقيق كفاءة و ميزة تنافسية للمراجعة الداخلية.

فوظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها " المراجع الداخلي " الذي يتولى المهام لكونها تقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة والعملية التشغيلية للأنشطة، وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها، ودرجة الأمان الصاحبة لها.

كما يتدخل المراجع الداخلي لإبداء رأيه و اقتراح التصحيحات اللازمة ، هذا حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة و كلية، تتيح لها إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

وطالما أن الإدارة تتطور بصورة سريعة، متنامية ومعقدة، سواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية في تقليل ومنع الأخطاء وتقديم النصائح الضرورية للمديرين عن التصحيحات الواجبة في نظام المراجعة الداخلية خاصة بمنح المؤسسة ميزة تنافسية.

1-مشكلة البحث:

يمكن توضيح مشكلة البحث في الإشكالية الرئيسية التالية:

- ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اعطاء المؤسسة ميزة تنافسية؟

وانطلاقاً من هذه الاشكالية تم طرح الاسئلة الفرعية للامام اكثر بجوانب الموضوع :

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما علاقتها بالمراقبة الداخلية؟

- ما المقصود بالميزة التنافسية؟

- ما دور المراجعة الداخلية في منح مؤسسة ميناء مستغام ميزة تنافسية؟

2- فرضيات البحث:

في ضوء أهمية البحث وإشكاليات البحث المذكورة أعلاه، يمكن صياغة فرضيات هذا البحث كالآتي:

- المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية ، تهدف إلى مراجعة العمليات المالية

والمحاسبية و غيرها من العمليات لخدمة الإدارة كما تهدف إلى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول

وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

- تحقيق الميزة التنافسية مطلب حتمي وضروري لبقاء وإستمرار المؤسسة في ظل المنافسة الشرسة وتحديات السوق.

- يتمثل دور المراجعة الداخلية في منح ميزة تنافسية للمؤسسة في أنها تساهم في نجاحها وتحسن من مركزها التنافسي.

3-أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، و إنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية:

أ /الأسباب الموضوعية: تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الداخلية؛

- الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في منح المؤسسة ميزة تنافسية؛

- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه؛

ب /الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة؛

- إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال؛

- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

4-أهمية البحث:

على الرغم من أن المراجعة الداخلية تمارس كوظيفة داخل المؤسسة من أجل تطوير وتعزيز أنظمة الرقابة ومساعدة الإدارة في إتخاذ القرار و إعطائها ميزة تنافسية، إلا أنه لا يحظ بالإهتمام والعناية المهنية من خلال توفير الشروط والقواعد والمعايير التي تحدد هذه الوظيفة الحيوية في المؤسسة الاقتصادية.

وبالتالي يستمد البحث أهميته من خلال تسليط الضوء على ضرورة العناية بوظيفة المراجعة الداخلية والدور الذي تكتسبه في إتخاذ القرار والسير الحسن للمؤسسة.

من خلال هذا البحث سنحاول إبراز دور المراجعة الداخلية في رفع الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.....:

5-أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التحقق من فروضه والتوصل إلى نتيجة معينة بشأن إشكالية البحث، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقسيم هذا الهدف إلى عدد من الأهداف الفرعية كما يلي:

- محاولة تحديد أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها؛
- عرض مسار عملية المراجعة الداخلية والوسائل المستعملة من أجل القيام بهذه العملية؛
- توضيح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؛
- محاولة إبراز الميزة التنافسية التي تمنحها المراجعة الداخلية للمؤسسة؛

6-أسلوب البحث:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة وبهدف الامام بمختلف جوانب البحث واختبار صحة الفرضيات، سيتم دراسة البحث وفق المنهج الوصفي، كونه ملائم لإبراز جميع المفاهيم و الأطر النظرية المرتبطة بالمراجعة الداخلية من جهة و بالميزة التنافسية من جهة أخرى . كما سنستعمل المنهج التحليلي في إظهار كيفية تأثير كل من المراجعة الداخلية على الأداء في المؤسسة وكذا في تفسير و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

7-منهجية البحث :

قصد الامام بجوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، الأول والثاني خصصناه للدراسة النظرية أما الفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي للدراسة.

الفصل الأول بعنوان "الاطار الفكري و العلمي للمراجعة الداخلية " حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، الأول ماهية المراجعة الداخلية، كما تم التطرق إلى المعايير و الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث خصصناه للعلاقة بين المراجعة الداخلية و المراقبة الداخلية .

أما الفصل الثاني " مساهمة المراجعة الداخلية في اعطاء المؤسسة ميزة تنافسية " قسم إلى ثلاثة مباحث، الأول ماهية الميزة التنافسية، و الثاني تطور الميزة التنافسية و عوامل فعاليتها، اما المبحث الثالث المراجعة الداخلية كاداة لتنمية الميزة التنافسية.

أما الفصل الثالث فسيتناول دراسة ميدانية للمراجعة الداخلية كاداة لتنمية الميزة التنافسية في مؤسسة ميناء مستغانم. قسم إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول قمنا بالتعريف بمؤسسة ميناء مستغانم، كما قمنا بتقديم المراجعة الداخلية في فرع التدقيق أما في المبحث الثالث قمنا بإعداد استقصاء حول دور المراجعة الداخلية في اعطاء المؤسسة ميزة تنافسية.

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
41	التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية	01
54	دورة حياة الميزة التنافسية.	02
68	الجودة أحد أضلاع مثلث البيئة التنافسية	03
80	الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية	04
88	الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية	05
90	الوضع التنظيمي للمراجعة المحاسبية والمالية.	06
108	مراحل الموافقة على دخول مستخدم	07
109	تدفق المعلومات المتعلقة بحالة حضور أو غياب المستخدمين	08

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
95	الفصل بين وظائف المستخدمين	01
97	تسجيل التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	02
99	حقيقة التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	03
101	صحة تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين	04
102	إسناد، تجمع، وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	05

قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية :

- 1- عيادي مُجدّ مين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 94 المؤرخة في 92 .
- 2- عبد الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دار اليازة للنشر والتوزيع، الأردن .
- 3- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر.
- 4- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الاولى، 2007 .
- 5- عمي صارة، دور المراجعة الداخلية في تعزيز مصداقية المعلومة المحاسبية، دراسة ومراجعة حالة مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، الجزائر، 2013 .
- 6- خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 .
- 7- مُجدّ الصحن عبد الفتاح وآخرون، " الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 .
- 8- مُجدّ طواهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية.
- 9- مُجدّ الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر .

- 10- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمولة أسواق المال الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، مصر، 2006 .
- 11- خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن .
- 12 -أبو الفتوح علي فضالة، "أساسيات المحاسبة والمراجعة"، دار الكتب العلمية، مصر، 1996 .
- 13-بوتين مُجَّد " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.
- 14-مصطفى محمود أبو بكر" الموارد البشرية :مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية، مصر،2008.
- 15- طاهر محسن منصور الغالي، وائل مُجَّد صبحي إدريس،"الادارة الإستراتيجية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 .
- 16-معالي فهيمة حيدر " نظم المعلومات :مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"،الدار الجامعية للنشر، القاهرة،2001
- 17-فاضل فوزية،" أثر نظام المعلومات على القابلية التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير، فرع علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 ،
- 18-معالي فهيمة حيدر " نظم المعلومات :مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"،الدار الجامعية للنشر القاهرة،2001 ،
- 19- نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الاسكندرية 1996،
- 20-العيهار فلة،" دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 .
- 21-عمار بوشناف ، الميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية،مذكرة رسالة الماجستير الجزائر، 2002.

22-عباس أحمد رضوان : دور إجراءات الفحص التحليلي في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة؛ لرلة الدراسات و البحوث التجارية؛ كلية التجارة ؛ العدد الأول؛ 1998 .

23-احمد عثمان، " كيف تجعل 1 ٪ من التغيير في القرار يصل بك إلى قمة الأداء :عالم جديد من المنشآت الناجحة"، تأليف دافيد لاسكل، مركز الخبرات المهنية للإدارة، بيك للنشر، القاهرة، 1999 .

24-عبد الرحمان توفيق،"منهج الجودة الشاملة :إدارة الجودة الشاملة"، بيك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004 ،

26-عبد السلام أبو قحف،"التنافية وتغيير قواعد اللعبة، الرؤية المستقبلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999 .

مذكرات 2-:

27-فاضل فوزية،" أثر نظام المعلومات على القابلية التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير، فرع علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 .

28-سليمان عائشة، دور تسيير الموارد في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2011،. في علوم التسيير، جامعة تلمسان،.

29- من دليل إجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم.

30-رحيل آسيا، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010 .

31-شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 2012.

32-شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ، بومرداس، جامعة احمد بوقرة.

33-نوري منير، " أهمية الميزة التنافسية العربية لمسايرة العولمة الاقتصادية"، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة ماي 2003 ، جامعة المسيلة.

3-قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

34 - Lion Collims, Gerar Vallin, Audit et control interne et vérification, Edition préparation INC, canada, 1984,

Laurent, H et Philippe, **La pratique de l'audit**, France, 1994.

36-M,porter ,l'avantage concurrentiel : comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, ed .dunod,paris,1997,

37-CODE du TRAVAIL: Recueil de testes législatifs et Réglementaires, Edition corrigée et mise à jour, augmentée d'annotations, Berti édition, Algérie, 2ème Edition, 2003 .

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	إستمارة تدقيق الأجور
02	ورقة الحضور
03	نموذج كشف الأجور
04	شهادة عمل لعامل دائم