

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
et de la recherche scientifique

Université de Boumerdes

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

رقم المذكرة: SGMF56

مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر الأكاديمي

تخصص: إدارة مالية

الموضوع

التدقيق الداخلي للأجور في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO

تحت إشراف الأستاذة:

بوشارب حسناء

من إعداد الطلبة:

- دهري مارية
- خورثة مسيسيليا صبرينة

دفعة جوان

السنة الجامعية 2022-2023

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار دربنا بالعلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب وعلمنا ما لم نكن نعلم.

بعد بسم الله الرحمن الرحيم، يسعدنا في هذا المقام أن نتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى:

الأستاذة المشرفة بوشارب حسناء لما قدمته لنا من إرشادات وتوجيهات ونصائح طوال مدة إنجاز العمل فكانت لنا خير معين، ولكل الأساتذة لما قدموه لنا طوال مشوارنا الدراسي؛

والشكر موصول إلى كل عمال مديرية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء بولاية بومرداس وبالأخص مدير المصلحة السيد هواري محمد، وإلى المؤطرة الفاضلة السيدة باقو خليفة وخاصة السيدة بن علي حنان، السيدة زرعواد ويسام على مساعدتهم وعلى كل ما قدموه لإتمام هذه الدراسة، وصبرهم طيلة فترة التبرص؛

ولكل من ساعدنا بصدق ولو بكلمة تشجيع من قريب أو بعيد.

وفي الأخير نسأل الله عز وجل أن يجعل هذا العمل في ميزان الحسنات، وأن ينفع كل من يلتزم طريق العلم والمعرفة.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين،

أهدي عملي هذا:

إلى من ربّنتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أعلى انسان في

هذا الوجود أهدى العزيزة أطل الله في عمرها؛

إلى من عمل بكد وفي سبيل من علمني الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي

الكريم أطل الله في عمره؛

إلى أخي علاء الدين، وجميع أفراد عائلتي الذين كانوا لي دعمًا وسندًا؛

إلى من قاسمتني وشاركتني هذا العمل الصديقة "خورثة مسيسيليا صبرينة" أوفقها

الله فيما تمنيت؛

إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي وأصدقائي الأعزاء في دفعة

2023/2022 وكل من يعرفني من قريب أو من بعيد؛

إلى كل أساتذتي الكرام تقديرًا وامتنانًا؛

ولكل من ساهم في هذا العمل.

"دهري حارية"

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أهدي ثمرة جهدي هذا:

إلى التي حملتني وهناً على وهن ومن فتحت عيني على بسمتها ولمست الراحة في حجرها واتخذت الحنان من بين أحضانها ومن أنارت ولا تزال تنير دربي إلى "أمي" الغالية أطال الله في عمرها؛

إلى معلمي وقودتي وسر نجاحي في الحياة ومثلي الأعلى في الصبر والثبات إلى المدرسة الأبوية العظمى المليئة بالحكم والمواظ إلى "أبي" رحمه الله وأسكنه فسيح جناته؛

إلى سدي وعزوتي في هذه الحياة "إخوتي" الأعزاء

عبد الوهاب، سمير، يسمينه، طارق

حفظهم الله؛

إلى من قاسمتني هذا العمل واجتهدت في إنجازه الصديقة "دهري هادية" متمنية لها النجاح والتوفيق إن شاء الله،

إلى كل من رافقني وساعدني في مشواري الدراسي ولو بكلمة طيبة؛

إلى كل الأساتذة والمعلمين الذين كان لهم الفضل في نجاحي وتخرجي، في كل الأطوار الدراسية.

"خوزة مسيسيليا صبرينة"

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	شكر وعرفان
II	الإهداء
V	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول والأشكال
XI	قائمة المختصرات
XIII	قائمة الملاحق
XV	ملخص البحث
أ- ز	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي
3	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الداخلي
6	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية
10	المطلب الثالث: أنواع وأدوات التدقيق الداخلي
22	المبحث الثاني: المعايير الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
22	المطلب الأول: تعريف المعايير الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
24	المطلب الثاني: معايير الصفات
27	المطلب الثالث: معايير الأداء

32	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وتدقيق دورة الأجور	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: منهجية التدقيق الداخلي
35	المطلب الأول: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة
41	المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة
43	المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي ومتابعة التوصيات
48	المبحث الثاني: دورة الأجور في المؤسسة وآلية الرقابة عليها
48	المطلب الأول: ماهية الأجور
53	المطلب الثاني: معايير تحديد الأجور والعوامل المؤثرة فيها
57	المطلب الثالث: آلية سير دورة الأجور والرقابة عليها
62	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO	
64	تمهيد
65	المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO
65	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO
68	المطلب الثاني: التعريف بمديرية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO
69	المطلب الثالث: التعريف بمديرية الموارد البشرية والإدارة بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO
72	المبحث الثاني: منهجية التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO

72	المطلب الأول: عرض إجراءات دورة الأجور المعمول بها في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO
74	المطلب الثاني: التحضير لمهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور
88	المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور
100	المطلب الرابع: اختتام مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور
102	خلاصة الفصل
104	الخاتمة
109	قائمة المراجع
121	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	المعايير الدولية الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	24
02	جدول المخاطر	75
03	برنامج العمل	85

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أشكال ورموز خرائط التدفق	16
02	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء	67
03	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي	69
04	الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية والإدارة	70

قائمة المختبرات

قائمة المختصرات

الرمز	المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IFACI	Institut français de l'audit et du contrôle interne	المعهد الفرنسي للمدققين والرقابة الداخلية
QCI	Questionnaire du Contrôle Interne	استبيان الرقابة الداخلية
QPC	Questionnaire de prise de connaissance	استبيان التعرف والاطلاع
DRD	Direction Recherche et Développement	مديرية البحث والتطوير
DG	Direction général	المديرية العامة
DAG	Département administration générale	قسم الإدارة العامة
EGS	Equipe Gestion Sismique	فريق التسيير الزلزالي
DES	Division Exploitation Sismique	قسم الاستغلال الزلزالي
DL	Direction Logistique	مديرية الإمداد
DSC	Direction des Services Communs	مديرية الخدمات المشتركة
DHT	Direction d'Hydrologie et de Topographie	مديرية الهيدرولوجيا والطوبوغرافيا
DINTIC	Direction de l'Informatique et des Nouvelles Techniques de l'Information et de la Communication	مديرية الاعلام الآلي والتكنولوجيا الجديدة
IFSP	Indemnité forfaitaire de service permanent	العلاوة الجزافية للخدمة الدائمة

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	رسالة المهمة	121
02	جدول المخاطر	122
03	الرسالة التوجيهية	123
04	برنامج العمل	124
05	محضر الاجتماع الافتتاحي	125
06	ورقة الاختبار	126
07	ورقة تغطية الاختبار	127
08	ورقة الملاحظة	128
09	محضر الاجتماع الختامي لمرحلة التنفيذ	129
10	التقرير النهائي	130

المخلص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على منهجية تنفيذ عملية التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة الاقتصادية، حيث حاولنا من خلال الجانب النظري إبراز كل ما يتعلق بالتدقيق الداخلي وذلك من خلال عرض مختلف مفاهيمه والمعايير الدولية المعتمدة وكذا مسار عملية التدقيق. كما تم التطرق في هذا الجانب إلى مفاهيم عامة حول الأجور، مكوناتها، وإجراءات الرقابة الخاصة بها.

أما الجانب التطبيقي فقد تضمن دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO ، وهذا بالتطرق لدورة الأجور بهذه المؤسسة، ومعرفة كل ما يتعلق بنظامها الرقابي والوقوف على تطبيقها للتدقيق الداخلي، وذلك بالاعتماد على منهج دراسة حالة وأسلوب المقابلة، وقد خلصت إلى أن وجود نظام رقابي فعال يتم وضعه من طرف الإدارة والسهر على فهم وتطبيق إجراءاته وحرص التدقيق الداخلي على التأكد من سلامة تطبيق هذه الإجراءات بدقة وبصفة مستمرة، سيساعد الإدارة على حصر مواطن الضعف ومن تم الوصول إلى معالجتها وتحسن الأداء بصفة عامة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الأجور، نظام الرقابة الداخلية، معايير التدقيق الداخلي.

Abstract :

This study aims to identify the methodology for the implementation of the internal audit of the wages cycle in the economic institution. Through the theoretical aspect, we tried to highlight everything related to internal auditing by presenting the various concepts and international standards adopted as well as the course of the audit process. General concepts of remuneration, their components and their control procedures, have also been addressed in this regard.

As for the practical side of this study, it included a field study at the Algerian National Company of Geophysics by addressing the wage cycle in this institution, as well as an attempt to know everything related to the internal audit of wages and its control system. Furthermore, it is based on the case study approach and interview method, and concluded that an effective oversight system was being developed by the Department and to ensure that its procedures are understood and applied, and that internal audit ensures that these procedures are applied strictly and continuously will help the Department to identify weaknesses and those that have been addressed and improve overall performance

Keywords : internal audit, pays, internal control system, internal audit standards.

المقدمة العامة

عرفت الحياة الاقتصادية والمالية تطوراً مستمراً في شتى أنحاء العالم، مواكبة للتحويلات الكبيرة في مختلف المجالات (الاجتماعية، السياسية، الاقتصادية، التكنولوجية...) خلال القرن الماضي، والتي كانت لها آثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي.

وفي ظل هذه التطورات أصبحت المؤسسات مجبرة على التعامل والتعايش مع معطيات ومتغيرات جديدة ومحيط يتميز يوماً بعد يوم بمنافسة أشد، ومع كبر حجمها وتعدد أشكالها وأنشطتها وتعدد الوظائف المكونة لها وتشابكها وانفصال ملكية رأس المال عن الإدارة، ألحت الضرورة إلى وجود أداة رقابة تكفل السير الحسن لعملها والمحافظة على أصولها وأموالها، والمتمثلة في التدقيق حيث يعتبر وسيلة فعالة للتأكد من دقة وسلامة المعلومات في المؤسسة.

وقد تزايد الاهتمام بالتدقيق عقب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية، حيث كان الهدف منه في البداية فحص سجلات من الأخطاء وكشف التلاعب والاختلاس، ثم تطور ليشمل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومعرفة مدى سلامة تسيير أنشطتها ومدى تحقيقها لأهدافها بغية اتخاذ القرارات المناسبة. ولكن مع توسع حجم الأعمال أصبح من الصعب الاعتماد الكلي على التدقيق الخارجي وازدادت حاجة الإدارات إلى أداة جديدة لإحكام الرقابة وفرض إشرافها على المستويات الإدارية المختلفة، فظهر التدقيق الداخلي كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بكفاءة وفعالية من خلال تقييم مدى الالتزام بالإجراءات والسياسات الموضوعية، وحماية الأصول.

ومع ذلك اتسع نطاقه ليكون دوره هو تحسين الأداء الكلي للمؤسسة، وأصبح يغطي جميع عملياتها ووظائفها وأنشطتها التشغيلية بتقديم خدمات استشارية فعالة لخدمة الإدارة من خلال تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب لها، ومن أهم هذه الوظائف دورة الأجور باعتبارها عنصراً هاماً من عناصر تكاليف المؤسسة، كما لا تقل أهميتها بالنسبة للعامل باعتبارها المصدر الأساسي لمعيشته والمحدد لرفاهيته وإشباع حاجاته، لهذا تسعى الإدارة لإرساء نظام رقابة داخلي فعال واتباع إجراءات دقيقة تساعدها في تنظيم ورقابة نظام الأجور، والتأكد من سلامة تطبيقه وملائمته وتفعيله من خلال فحصه باستمرار من طرف المدقق الداخلي بهدف تقويم نقائصه ومعالجتها. ومن هذا المنطلق يتم صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

- كيف يتم تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA. GEO بصفة خاصة؟

❖ الأسئلة الفرعية:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي؟

- هل للتدقيق الداخلي علاقة بنظام الرقابة الداخلية؟
- ماهي الخطوات المنهجية المتبعة في تنفيذ مهمة تدقيق داخلي؟
- هل للتدقيق الداخلي دور فعال في التحقق من سلامة إجراءات الرقابة لدورة الأجور؟

❖ الفرضيات:

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، تم وضع الفرضيات التالية:

- يرتبط التدقيق الداخلي بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فقط بل كنشاط تأكيدى واستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة.
- يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة المؤسسة في الحفاظ على نظام رقابي فعال، من خلال تقييم فعاليته وكفاءته والدفع لتحسينه المستمر.
- كل مهمة تدقيق داخلي يتم تنظيمها وفق خطوات منهجية محددة.
- يساهم التدقيق الداخلي في التحسين من فعالية دورة الأجور، وهذا بالتحقق من سلامة تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وتقديم التوصيات اللازمة ومتابعتها.

❖ أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية التدقيق الداخلي كونه وظيفة فعالة تساعد المؤسسة على تحسين أدائها وحماية أصولها، وكذا الاتجاهات الحديثة التي أصبح يضطلع بها خاصة بعد أزمة الرهن العقاري (2007-2008) في ظل المعايير الدولية للممارسة المهنية التي وضعها معهد المدققين الأمريكيين (IIA)، بالإضافة إلى الدور الذي يلعبه في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية للأجور.

❖ أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي إلى:

- إبراز مفهوم التدقيق الداخلي والتطورات التي طرأت عليه.
- التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.
- محاولة تشخيص الواقع العملي للتدقيق الداخلي في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء، من خلال إبراز منهجية سير مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور والوقوف على الممارسات الفعلية له.
- إبراز دور التدقيق الداخلي في التقليل من مخاطر دورة الأجور وتحسين فعاليتها.

❖ أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع لأسباب موضوعية وذاتية، وهي كما يلي:

الأسباب الموضوعية: والتي تتمثل في:

- أهمية وحداثة موضوع التدقيق الداخلي نسبياً خصوصاً بعد القفزة النوعية التي أحدثها المعهد الدولي للمدققين الداخليين (IIA) لمواكبة التطورات التي طرأت على بيئة الأعمال.
- الأهمية الكبيرة التي تكتسبها الأجور في المؤسسة وحتمية وجود رقابة مستمرة عليها.

الأسباب الذاتية: والتي تتمثل في:

- الميول الشخصي والرغبة في البحث والاطلاع خصوصاً فيما يتعلق بمجال التدقيق الداخلي.
- العمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل على أمل ممارسة مهنة التدقيق بصورة سليمة وفعالة في المستقبل.

❖ حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** تهتم هذه الدراسة بالتعرف على منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي في دورة الأجور دون غيرها من دورات الاستغلال الأخرى في المؤسسة محل الدراسة.
- **الحدود المكانية:** تم إجراء هذه الدراسة بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO، فرع ولاية بومرداس.
- **الحدود الزمانية:** وذلك في الفترة الممتدة من شهر فيفري إلى شهر ماي سنة 2023.

❖ صعوبات الدراسة:

- كثرة المادة العلمية والتقيد بعدد الصفحات.
- نقص المراجع الحديثة المتعلقة بالتدقيق الداخلي في المكتبة الجامعية.
- الانشغال الدائم للمؤطرين في المؤسسة محل الدراسة، مما أدى لعدم توفر الوقت الكافي لإجراء التربص بشكل جيد.

❖ الدراسات السابقة:

- الدراسات باللغة الأجنبية:

- **CHEKROUN Meriem,** " Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : Cas d'un échantillon d'entreprises algériennes", Thèse de doctorat en sciences de gestion LMD , Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, Faculté des sciences Economiques, Commerciales et des sciences de Gestion, 2013-2014.

سعت هذه الدراسة إلى معرفة دور وظيفة التدقيق الداخلي وكيفية مساهمته في قيادة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية، وتحسين كفاءة وفعالية هذا النظام، بالإضافة إلى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة. ومن أهم ما خلصت إليه هو أن التدقيق جزء من نظام الرقابة الداخلية، وأنه محدد رئيسي لكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وقدرته على تحقيق أهدافه. كما خلصت الدراسة أنه يجب على المؤسسات العمومية الجزائرية أن تتكيف مع التطورات الجديدة، وأن تقوم بالإصلاحات اللازمة من أجل تعزيز قدراتها التنافسية، ومن أهم هذه الإصلاحات هي إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي القادرة على قيادة نظام الرقابة الداخلية والسهر على كفايته وفعاليته.

- الدراسات باللغة العربية:

- **دراسة شعباني لطفي 2004:** الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير-جامعة الجزائر3-تحت عنوان: "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك. سعت الدراسة إلى معرفة مدى فعالية تقييم نظام الرقابة من طرف المراجع الداخلي، وخلصت إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة إدارة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، فهي تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه، وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة.

- **دراسة فهم القحطاني 2018:** الدراسة عبارة عن مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية -جامعة الجزائر3-دراسة حالة اقتصاد المملكة العربية السعودية. سعت الدراسة إلى تبيان تأثير الأجور على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في المملكة العربية السعودية والعلاقة الموجودة بينهما. وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين تغيرات الأجور والاستثمار الأجنبي، الأمر الذي يبين أنه كلما انخفضت الأجور كلما شجع ذلك إلى زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر والعكس صحيح. كما توصلت إلى أن هناك علاقة قوية بين المتغيرين الأمر الذي يتطلب إدراج متغيرات أخرى محددة للاستثمار

الأجنبي المباشر والتمثلة في: معدل التضخم، معدل البطالة الناتج الداخلي الخام، الادخار، إلى جانب مستوى الأجور - تحت عنوان: "أثر اختلاف الأجور في سوق المنافسة الكاملة على الاستثمار الأجنبي المباشر".

- القيمة المضافة من هذه الدراسة:

بعد القراءة المتأنية والتمعن الجيد في الدراسات والأبحاث السابقة، نجد أنها تنوعت ما بين دراسات باللغة العربية ودراسات باللغة الأجنبية، ويمكن الملاحظة أنها ركزت على متغير واحد من موضوعنا أو ربطه بمتغيرات أخرى، فأغلب الدراسات تطرقت إلى التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية...، بينما نحن حاولنا من خلال هذه الدراسة توضيح كيف تتم مهمة تنفيذ التدقيق الداخلي في دورة الأجور دون غيرها من دورات الاستغلال.

وانطلاقاً من النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات وقصد التعمق وإثراء جوانب هذا الموضوع أكثر، ارتأينا تناول موضوع المذكرة تحت عنوان التدقيق الداخلي لدورة الأجور ومحاولة التعرف على منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي لهذه الدورة وذلك حسب آخر التحديثات التي عرفها وفق المعايير الدولية الحديثة لممارسة هذه المهنة الصادرة عن معهد المدققين الداخليين التي كان آخر تحديث لها سنة 2017.

❖ منهج الدراسة المتبع

تقوم الدراسة على مزيج من المناهج حسب ما تقتضيه طبيعة الموضوع، حيث سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يأخذ جانباً كبيراً من الدراسة، وهو منهج يقوم على وصف الظاهرة من خلال المزج بين المعلومات النظرية والبيانات الميدانية عن المشكلة موضوع الدراسة ثم تحليلها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والخروج بجملة من النتائج. حيث في الدراسة النظرية سيتم الاستعانة في جمع المعلومات والبيانات على مراجع مختلفة (كتب، مقالات، ملتقيات علمية، مواقع موثوقة...).

وتم استخدام منهج دراسة حالة لتغطية الجانب الميداني، وذلك من خلال الدراسة التطبيقية على الواقع العملي للتدقيق الداخلي للأجور باستعمال الفحص المستندي للبيانات المتحصل عليها من المؤسسة المستقبلة مدعومة بمقابلات مباشرة مع بعض المسؤولين وكذا الملاحظات الشخصية، وهذا لهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة.

❖ هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وبغية الإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، مسبقة بمقدمة عامة ومتبوعة بخاتمة شاملة لجوانب البحث وأهم النتائج والتوصيات المتوصل إليها.

تم الحديث في الفصل الأول عن الإطار النظري للتدقيق الداخلي والذي يضم مبحثين: حيث أُلّم المبحث الأول بكل جوانب هذه الوظيفة أين تم التطرق فيه إلى البعد التاريخي للتدقيق الداخلي وتطور مفهومه وأهدافه، وكذا التعرف على أنواعه وآلية عمله وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فقد تم من خلاله التطرق إلى المعايير الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي حددها معهد المدققين الداخليين الأمريكي IIA وقواعد السلوك المهني لها.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة منهجية التدقيق الداخلي وتدقيق دورة الأجور في المؤسسة الذي قُسم لمبحثين: حيث تناول المبحث الأول منهجية مهمة التدقيق الداخلي بداية من مرحلة التحضير والتخطيط إلى مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي وصولاً لمرحلة إعداد التقرير النهائي ومتابعة التوصيات. أما المبحث الثاني فقد تضمن ماهية الأجور من مفهوم، أهمية، أنواع، مع إبراز أهم معايير تحديدها والعوامل المؤثرة عليها، بالإضافة للتطرق إلى مراحل ومستندات والإجراءات الرقابية لدورة الأجور في المؤسسة.

أما فيما يخص الفصل الثالث فقد تم التطرق فيه إلى دراسة حالة المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO أين تم تقسيمه لمبحثين: ضم المبحث الأول بطاقة تعريفية عن المؤسسة المستقبلية، أما المبحث الثاني فقد تحدث عن مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق

الداخلي

تمهيد:

تواجه المؤسسات العديد من التحديات والمخاطر التي تعيق نشاطاتها، حيث أن نجاح هذه الأخيرة يعتمد بدرجة كبيرة على أهمية وجود منظومة متكاملة من حيث الأساليب والإجراءات الرقابية لتوفير قدر مقبول من الثقة والاطمئنان لتحقيق أهدافها، لذلك تلجأ لاستخدام التدقيق الداخلي الذي يعتبر أداة فعالة للتحكم في المخاطر وتعزيز الامتثال للقوانين واللوائح، ويتم ذلك عن طريق فريق من المدققين الداخليين الذين يقومون بتقييم جميع أنشطة المؤسسة وتقديم التوصيات بغرض تحسين مسارات نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي، بادر معهد المدققين الداخليين "IIA" بتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وذلك لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحالية، وهذا ما يجعلها أداة فعالة تساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمها، إضافة الى ما تقوم به من تقييم وفحص لوظائفها. وعليه ومن أجل الإلمام أكثر بجوانب هذا الموضوع تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول:** عموميات حول التدقيق الداخلي.

- **المبحث الثاني:** المعايير الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

يُعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم المهن في المجتمع الاقتصادي، وقد تعززت هذه الأهمية بعد الأزمة المالية العالمية (2007-2008)، إذ نجد العديد من الدول قد تعثرت سياستها المالية بسبب تقصير الدور التدقيقي فيها، حيث كانت الإدارة تواجه تحديات كبيرة في مراقبة وإدارة مؤسساتها، خصوصاً مع تعدد أنشطتها وتوسع حجمها، لذلك كان لابد لها من إنشاء قسم خاص يُعرف باسم "قسم التدقيق الداخلي" يهدف إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة بناءً على الرقابات التي يقوم بها، وضمان تحقيق أهداف المؤسسة بشكل فعال.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الداخلي

الفرع الأول: نشأة التدقيق الداخلي

ظهرت مهنة التدقيق الداخلي كوظيفة أو نشاط مستقل داخل المؤسسات بعد ظهور وتواجد التدقيق الخارجي بزمان طويل، حيث كان الشكل الوحيد المتعارف عليه هو التدقيق المحاسبي القانوني الخارجي باعتبار أن نشأته وتطوره تزامن مع التطورات التي عرفتتها تقنية المحاسبة، إلا أن رغبة مديري المؤسسة في التأكد من سلامة التسجيلات المحاسبية ومدى احترام المسيرين للقرارات والسياسات المسطرة، أظهرت الحاجة إلى إنشاء وظيفة داخلية مستقلة تقوم بهذه المهام ألا وهي التدقيق الداخلي.

يرجع ظهور التدقيق الداخلي إلى الأزمات الاقتصادية العالمية التي كانت سبب في تأثر العديد من دول العالم أبرزها أزمة الكساد الكبير عام 1929م، وأزمة الرهن العقاري عام 2008م التي أدت بالمؤسسات المالية والشركات العملاقة إلى الوقوع في الإفلاس، مما أثبت عدم وجود نظم رقابة داخلية فعالة واقتضى ضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي وتوسيع دائرة الفحص الذي يقوم به لضمان رقابة أكثر فعالية. كما أن هناك عوامل أخرى ساهمت في ظهوره من بينها انفصال الملكية عن التسيير وتضاعف أحجام المؤسسات وتعدد نشاطاتها مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً، بالإضافة إلى ظهور شركات المساهمة وحاجة المساهمين لضمان صحة بيانات القوائم المالية المنشورة، وكذلك تعدد المستويات الإدارية في المؤسسة واللجوء إلى تفويض السلطات والمسؤوليات.¹

وتجسد الاهتمام بالتدقيق الداخلي سنة 1941م عند إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (**Institute of Internal Auditors**)، حيث في بادئ الأمر كان يقتصر على التدقيق المحاسبي واكتشاف الأخطاء والغش، ولم يكن هناك تحديداً واضحاً لمفهومه فكانت المؤسسات في الأول

¹ قواسمية هيبة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك -دراسة حالة البنوك الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، (2016/2017)، ص ص 21-22.

تعتمد على اجتهادات إدارتها لإنشاء قسم تدقيق داخلي وتحديد نطاق سلطته ووظائفه واختصاصاته، وهذا يختلف من مؤسسة لأخرى حسب فلسفة ورؤية كل إدارة واجتهادات المدققين في هذه الأقسام، ولكنه مع التطور الحاصل في حجم الشركات وزيادة التعقيد في العمليات والتطور التكنولوجي أصبح من الضروري تطوير مفهوم التدقيق الداخلي وتوسيع دائرة نطاقه ليصبح بمثابة وظيفة لدعم الإدارة العليا والعمل على تحسين وتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المختلفة وتسيير عمليات الحوكمة.¹ ولذلك قام معهد المدققين الأمريكيين بإصدار معايير عالمية الغرض منها وضع مجموعة من الخطوط الإرشادية لتحديد الدور المناسب للتدقيق الداخلي بما في ذلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه على صعيد أي مؤسسة.²

أما في الجزائر فتم اعتماد وظيفة التدقيق الداخلي في نهاية الثمانينات حيث تم إصدار قانونين يحثان على اعتماد الوظيفة في المؤسسات الاقتصادية حيث تنص المادة 40 من القانون 01 / 88 على أنه "يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها" كما تنص المادة 40 من القانون 01 / 91 على " أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لتدقيق المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ".³

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الداخلي

على ضوء التطور التاريخي الذي عرفه التدقيق الداخلي ظهرت عدة تعاريف نذكر منها:

- يُعرف التدقيق الداخلي أنه "وظيفة رقابية يتم عن طريقها فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلي الأخرى".⁴

¹ لوجاني عزيز، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2020/2019)، ص21.

² سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر -دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، (2016/2015)، ص14.

³ عبد الواحد محمد، محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة Evolute International-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2018/2017)، ص ص14 15.

⁴ بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبي في المراجعة الداخلية -دراسة حالة مطاحن الزيان -القنطرة - بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2018/2017)، ص30.

- كما يُعرف أنه "عبارة عن عملية فحص وتحليل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الإدارة وكذلك فحص الهيكل التنظيمي وخطط وأهداف الإدارة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد الذي يساعد الإدارة على ترشيد قراراتها واستغلال مواردها بالشكل المطلوب".¹
- عرفه معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA)* على أنه "وظيفة تقييم مستقلة تنشأ من داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة لها بهدف مساعدة الموظفين للقيام بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت تدقيقها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ".²
- بينما يشير التعريف الجديد لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) على أنه "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة".³
- أما المعهد الفرنسي للمدققين والرقابة الداخلية (IFACI)* فقد عرف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة".⁴

¹ حناش حبيبة، واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، - دراسة ميدانية بقطب المحروقات سكيكدة-، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل واستشراف اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2016/2017)، ص72.

² شملال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي ظل نظم المعلومات المحاسبي، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم -الجزائر، بدون سنة، ص 166.

³ قايد احمد نور الدين، مفاهيم في الرقابة الداخلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2017، ص16.

*I.I.A: The Institute of Internal Auditors:

أنشئ معهد المدققين الداخليين في عام 1941، وهو عبارة عن جمعية مهنية دولية، مقره في فلوريدا، الولايات المتحدة الأمريكية، يمنح شهادة المدقق الداخلي (CIA) وهي شهادة مقبولة عالمياً للمدققين الداخليين، كما يمثل الصوت العالمي لمهنة التدقيق الداخلي، ويضم أكثر من 190000 عضواً.

⁴ عميرة ايمن، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية: دراسة حالة سوناطراك، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2018، ص20.

*I.F.A.C.I: Institut français du l'audite et contrôle interne:

المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية هو معهد تابع لمعهد المدققين الداخليين، تأسس سنة 1965، يضم حوالي 4000 مدقق ينتمون الى حوالي 900 مؤسسة فرنسية، من مهام المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية هو القيادة الديناميكية للتدقيق الداخلي وهذا من خلال إقامة دورات تكوينية ومهنية لخلق وتطوير المدققين الداخليين، جمع المدققين الداخليين من شتى بلدان العالم لتبادل الخبرات والمعلومات، البحث المتواصل فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، تسيير المخاطر وحوكمة المؤسسات...

من خلال ما سبق اتضح أن التدقيق الداخلي ليس بمفهوم جديد، فقد عُرف منذ فترة طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة فبعد أن كان رقابة مالية ومحاسبية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري وإدارة المخاطر والمساهمة في خلق القيمة من أجل تحسين أداء المؤسسة، كما أنه يتمتع بالاستقلالية التامة عن باقي وظائف المؤسسة في الأمور الإدارية والمالية وهذا من أجل ضمان جودة التدقيق وسلامة نتائجه.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي أهمية كبيرة، فإن التعريف الذي نص عليه معهد المدققين الداخليين والمتمثل في أن التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري وكذا التأكيدي يهدف بالأساس إلى إضافة قيمة للمؤسسة، والتي وضعها المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وأشار أن ذلك يتم من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المؤسسة وتحسين الاجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، كما أن التدقيق يساعد الإدارة على تحمل مسؤولياتها بتقديم مجموعة من الخدمات التي يمكن ذكرها كما يلي:¹

- **قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة ومفيدة، كما يجب تقديمها في الوقت المناسب، حتى تمكن الإدارة من الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتها المناسبة.
- **حماية الأصول:** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة البحث عن الخسائر الناتجة عن التصرفات الغير قانونية في ممتلكات المؤسسة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحمايتها من المخاطر المحتملة وذلك للتأمين عليها ضد المخاطر المذكورة.
- **الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي عندما يقوم المنتسبين للمؤسسة، بما هو مطلوب منهم القيام به، كإتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة وكذا التعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد الأسباب، إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام.
- **الوصول إلى الأهداف وكذا الغايات:** توضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المؤسسة، حيث تقع مسؤولية

¹ شمال نجا، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية -دراسة إحصائية-، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، (2015/2016)، ص22.

وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعليه أيضًا التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

- **منع اكتشاف الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة، وعلى المدقق الداخلي فحص وكذا تقييم كفاية وفعالية الإجراءات الرقابية المطبقة من قبل الإدارة، وفي حالة اكتشافه لوجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية يجب ان يقوم باختبارات إضافية للتأكد من معالجة هذا الضعف. فواجب على المدقق الداخلي أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات وقوع الغش أو الاحتيال ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوثه، رغم ذلك لا يستطيع أن يضمن عدم حدوثه إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق فيه أو المشاركة مع الجهات الأخرى في منع حدوثه أو اكتشافه إذا حصل.
- **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة تضمن لها الوصول الى الأهداف المنشودة، ولذلك فان كل أنشطة وعمليات وأنظمة المؤسسة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي لضمان عدم وجود أي خلل بها.

كما تكمن أهمية التدقيق الداخلي في خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الاستراتيجية كونه أداة رقابة فعالة، ومن بين هذه الفئات نجد:¹

- **إدارة المؤسسة:** تعتبر المستفيد الأول من هذه العملية، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
- **المستثمرون:** تمكنهم نتائج التدقيق الداخلي من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.
- **إدارة الضرائب:** وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناءً على حصيلة المدقق الداخلي.
- **البنوك والدائنون الآخرون:** يعتبر تقرير المدقق الداخلي مرجعًا عامًا لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم بمدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلاً.

¹ قايد أحمد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 202.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تحديد هدفين أساسيين للتدقيق الداخلي وهما كما يلي:¹

- **هدف الحماية:** كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية، حيث عُرف التدقيق الداخلي على أنه ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة كما يهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المؤسسة من الاختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان دور المدقق الداخلي ينصب على:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المُعدة ومدى الاعتماد عليها؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- التأكد من الملائمة بين الخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة؛
- التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة؛
- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

- **هدف البناء:** مع تطور مفهوم التدقيق الداخلي ظهر هدف جديد لهذه الوظيفة، والمتمثل في هدف البناء ويتحقق من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المدقق الداخلي من فحص، حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافاً بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي تلبيةً لحاجات الإدارة.

في حين حُددت أهداف أخرى للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

- فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها؛
- فحص الالتزام بالقوانين والمتطلبات الخارجية الأخرى وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية؛²
- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومشاركة الإدارة في التخطيط الاستراتيجي وتوفير المعلومات التي تساعد على تنفيذ الاستراتيجية؛³
- التأكد من اقتصادية وكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية والأنشطة المالية وغير المالية؛

¹ ثناء علي القباني ونادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 29-30.

² حولي محمد ومسعود طحطوح، مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل دور إدارة المخاطر وفق إطار COSO ERM، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد6، العدد1، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، جوان 2021، ص449.

³ درواسي مسعود وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري والمنعقد يومي 06 و07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، ص07.

- تحديد المخاطر الهامة والمساهمة في تحسينها؛¹
- تقييم عملية الحوكمة من خلال تحديد أهدافها وفعاليتها بين اصحاب المصالح في المؤسسة.²

الفرع الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

يشير نظام الرقابة الداخلية إلى مجموعة السياسات والإجراءات الموثقة التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها في الوصول لهدفها لضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع الغش والخطأ.³ وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلي، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحصه وتقييمه ولتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية⁴، فكلهما (إدارة المؤسسة وقسم التدقيق الداخلي) يلتقيان في اهتمامات مشتركة بخصوص نظام الرقابة الداخلي، سواء أثناء مرحلة تصميمه أو عند تقييمه، وكل منهما يسعى لوجود نظام ملائم وفعال.

ولفهم العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، فإنه من الضروري التذكير بأن الهدف الرئيسي من تصميم وتطبيق هذا النظام في أي مؤسسة هو قيادتها لتحقيق أهدافها، حيث لا يمكن الوصول إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق المؤسسة لأهدافها إلا بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ما يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تحقيقه، من خلال قيامه بفحص وتقييم هذا النظام والعمل على تحسينه وتطويره بتقديم اقتراحات وتوصيات للإدارة. وبهذا فإن دراسة الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير للمخاطر يعد أمراً ضرورياً للمدققين الداخليين.⁵

وقد وردت في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلزام وجود قسم مستقل يقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار رقم 2130 الرقابة-

¹ فليح الساعدي محمد زامل وفليح الساعدي حكيم حمود، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جامعة بغداد، 2019، ص20.

² بوزخروبة الغالي، ممارسات التدقيق الداخلي بتوظيف مبادئ الحوكمة في القطاع البنكي دراسة معيار 1300، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل. م. د علوم الاقتصادية، تخصص مناخمت مالي ومحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، (2020/2019)، ص 153.

³ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2010/2009)، ص8.

⁴ براج بلال وبراق محمد، المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلي: دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2022، ص7.

⁵ مزياني نور الدين، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، (2013/2012)، ص130.

والذي ينص أنه "يجب ان يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر".

كما ينص **المعيار رقم A1.2130** "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات، وهذا من خلال محاولة تأكيد:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- مصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة".

ويمكن إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:

- تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛
- تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛
- تقديم درجة تأكيد حول مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلي للمخاطر التي تواجهها المؤسسة¹.

من خلال ما سبق اتضح أن علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية علاقة تكاملية، حيث أن هذه الأخيرة تضع الضوابط التي يجب على المؤسسة إدارة نشاطاتها على أساسها، ويقوم التدقيق الداخلي بقياس مدى كفاءة هذه الضوابط المتبعة وتقييم ملاءمتها ودقتها وفعاليتها والعمل على تطويرها وتحسينها، ومنه يعتبر التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: أنواع وأدوات التدقيق الداخلي

الفرع الأول: أنواع التدقيق الداخلي

لقد أدى تطور مفهوم التدقيق الداخلي الى اتساع مهام وأنشطة هذه الوظيفة، مما ترتب على ذلك وجود أنواع عديدة له تبعا لتعدد الغرض من إجراءه، نذكرها كما يلي:

- **التدقيق المالي:** يشمل هذا النوع من التدقيق إجراء فحص شامل لسجلات وتقارير الإدارة المالية، وذلك من أجل التحقق من أن القيد مسجلة بطريقة صحيحة وقانونية في الميزانية، وأن جميع الأرباح والخسائر تم تقييمها بشكل سليم وتوضح حقيقة الوضع وواقع النتائج عن الدورة المالية. كما تشمل

¹ براج بلال وبراغ محمد، مرجع سبق ذكره، ص 8.

التأكد من سلامة المركز المالي للمؤسسة وفحص التحليل المالي للتدفقات النقدية، وأن تسجيل المعاملات المالية يتم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.¹

- **التدقيق التشغيلي:** يشمل التدقيق التشغيلي فحص وتقييم كافة أنشطة ووظائف المؤسسة وعدم الاكتفاء بالجانب المالي والمحاسبي فقط، وذلك لتقييم مدى التزام المؤسسة بالسياسات والإجراءات الموضوعية وكفاءتها في استخدام مواردها المتاحة، كما يجب أن يتضمن هذا التدقيق التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل ولزيادة الكفاءة والربحية.

- **تدقيق المطابقة وتدقيق الانتظامية:** يعد هذا النوع من التدقيق أبسط الاشكال التي يقوم بها المدقق الداخلي في المهمات المسندة اليه، إذ يتولى المدقق على ضوءها المقارنة بين ما هو مطبق وبين المرجع الذي تم اختياره. وغالبا ما يكون المرجع عبارة عن قانون أو الإجراءات أو قواعد تنظيمية. في هذا الموضوع تختلف التسمية، فإذا ما قام المدقق بفحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المعمول بها والتأكد من التطبيق الجيد لها، فالمدقق يقوم بتطبيق المطابقة. أما إذا ما قام المدقق بالتأكد من الفحص مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات التنظيمية الداخلية، فالمدقق يقوم بتدقيق الانتظامية.²

- **تدقيق الأداء:** في هذا النوع من التدقيق على المدقق الداخلي أن يصدر رأيا ليس فقط على التطبيق السليم للقواعد والقوانين ولكن أيضا عليه إصدار أمر حول جودة هذا التطبيق³، فالمدقق هنا ليس له مرجع معين يستند عليه أثناء أداء مهمته بل يقوم بعمل تقييمي اعتمادا على قدراته ومهاراته وخبراته العلمية في أداء مهمته. فهذا النوع يبين مفهومي الفعالية والفاعلية:

■ **الفاعلية:** يقصد بها مدى تحقيق الأهداف المسطرة فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة "doing the right things".⁴

■ **الفاعلية:** يقصد به تحقيق الأهداف المسطرة بالاستخدام الأمثل للموارد "doing the things right".

¹ سعيدي يحي وأوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي 2012، ص193.

² كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، (2018/2019)، ص 27.

³ عوماري عائشة، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة من وجهة نظر موظفي البنك، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه LMD في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد درارية، أدرار، (2017/2018)، ص59.

⁴ مزهوده عبد المليك، الأداء بين الكفاءة والفاعلية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2001، ص87.

حيث يقوم المدقق بإجراء تدقيق الفعالية بفحص مدى توافر الطرق والإجراءات التي تساعد في تحقيق الأهداف (متوافرة، سهلة، منسجمة مع سياسة المؤسسة) ومدى ملائمة الموارد المتاحة مع الأهداف المسطرة، أما عندما يقوم بتدقيق الفاعلية فهو يتولى عملية التأكد من الاستخدام الأمثل والعقلاني لموارد المؤسسة بما يخدم تحقيق الأهداف الموضوعية.¹

- **تدقيق الاستراتيجية:** يهدف لدراسة مدى تنفيذ استراتيجيات المؤسسة، وتقييم فعاليتها ومدى نجاحها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وهذا من خلال مقارنة ما تم تنفيذه مع ما هو مخطط له واقتراح تعديلات على أساس نتائج التنفيذ، وبالتالي تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة.²

- **تدقيق التسيير:** لا يتعلق بإصدار حكم بشأن استراتيجياتها وسياساتها ولكن لمراقبة الخيارات والقرارات التي تتخذها الإدارة العليا من أجل مقارنتها وتقييم أهميتها فيما يتعلق بالرسائل والأهداف المحددة ولفت الانتباه الى المخاطر او أوجه عدم الاتساق. ويعتبر هذا النوع من التدقيق أحد المفاهيم المستحدثة في مجال التدقيق الداخلي ويبين بوضوح التطور الذي عرفته هذه الوظيفة الذي يمكن أن يتعلق ب:

- التحقق من امتثال سياسة كل وظيفة لاستراتيجية المؤسسة أو للسياسات الناتجة عنها؛
- التحقق من كيفية تصميم السياسات وتنفيذها على طول السلم الوظيفي (فحص مدى فهم وتطبيق وتوفر الوسائل الكفيلة لتنفيذ هذه السياسة)؛
- فحص عملية تحضير الاستراتيجية ويتم استخدامه بشكل أساسي في المؤسسات التابعة لمجموعات الكبيرة لضمان الامتثال للعملية الاستراتيجية الصادرة من المؤسسة الأم.³

من خلال ما سبق، اتضح أن التدقيق الداخلي أصبح لا يهتم فقط بالجانب المالي والمحاسبي ولا يقدم فقط الخدمات التأكيدية، بل توسع ليشمل كافة النشاطات داخل المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء والعمل على معالجتها أو الحد منها وذلك من خلال الخدمات الاستشارية،

¹ كشاط منى، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² بوش الشعباني صالح إبراهيم وشلاش الجميلي وعد حسين، ملامح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق: دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، العراق، 2012، ص 380.

³ Mohamed barnia, la création de la valeur ajoutée socio-économique par l'audit interne : cas d'entreprises marocaines, thèse présentée pour obtenir le grade de: docteur de conservatoire national des arts et métiers, spécialité sciences de gestion, école doctorale abbé Grégoire, 2015, p51.

وبالتالي أصبح التدقيق الداخلي يركز على الكفاءة والفعالية في الأداء وفي استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة.¹

الفرع الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يعتمد المدقق الداخلي أثناء أداء مهمته على مجموعة من الأدوات والتقنيات التي تساعده على فحص مختلف الأنشطة المراد تدقيقها بهدف جمع الأدلة الكافية لدعم عمله، ويتم تحديدها واختيارها حسب النشاط المراد تدقيقه، ولا بد من تنسيق هذه التقنيات والأدوات من أجل تحقيق أهداف التدقيق الداخلي أهمها ما يلي:

- **شبكة تحليل المهام (La grille de séparation des tâches):** تسمح بالربط بين الهيكل التنظيمي الوظيفي والهيكل التنظيمي الإداري وتفسير تحليلات المهام. حيث تعد شبكة تحليل المهام بمثابة صورة فوتوغرافية لتقسيم وتوزيع العمل والمسؤوليات بين الموظفين خلال لحظة زمنية، وتسمح قراءتها باكتشاف النقائص الموجودة في الفصل بين المهام وكذا اقتراح الحلول المناسبة لها. حيث يقوم المدقق بإعداد شبكة تحليل المهام (أو استخدامها إن كانت معدة سابقاً) من أجل التأكد من احترام المبدأ العام في الرقابة الداخلية وهو الفصل بين الوظائف، إذ يجب أن تسهر المؤسسة على الفصل بين مسؤوليات الحياة (détention) والتسجيل (enregistrement) والترخيص (approbation)، حتى لا تتعرض أصولها للخطر إذا ما وجد تداخل بين الموظفين، كما تسمح هذه الشبكة بالتأكد من أنه لا يوجد ازدواج في الوظائف للموظف الواحد، كما تسمح بإمكانية استخراج الخلل في توزيع أعباء العمل بين الموظفين.²

تستخدم هذه الأداة أساساً خلال مرحلة القيام بالتحقيقات والفحوصات من أجل البحث عن أدلة لمواطن الضعف في الرقابة الداخلية على مسألة معينة.

يمكن تحضير شبكة تحليل المهام لكل وظيفة كبرى، وستتضمن كل شبكة التقسيم الوحدوي لكل العمليات الخاصة بالوظيفة، حيث يتضمن العمود الأول للشبكة المهام الأولية للوظيفة (لكل مهمة سطر خاص بها)، ويتضمن العمود الثاني نوع تلك المهام سواء كانت تنفيذ ترخيص تسجيل محاسبي رقابة) أما الأعمدة الأخرى فتخصص لذكر الأشخاص المعنيين بكل مهمة، فيما يترك العمود الأخير للمهام غير المنفذة.

يسمح التحليل العمودي للشبكة بمعرفة من هم الأشخاص الذين يقومون بعدة مهام ومدى الانسجام بينها، فيما يسمح التحليل الأفقي بمعرفة المهام المنجزة عدة مرات، أو تلك التي لم يتم إنجازها.

¹ كربوعة أسماء، التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2020/2021)، ص 67.

² P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et référentiel de risques**, 2^{ème}, Edition Dunod, Paris, 2014, pp367-368.

- **المقابلة (L'entretien):** المقابلة ليست استجواب ولا محادثة ولا حتى خطاب أو حوار¹. هي لقاء مباشر بين المدقق والأشخاص الخاضعين للتدقيق بهدف فهم مختلف العمليات في المؤسسة المناقشة وتبادل الآراء. وتتيح هذه التبادلات بناء علاقة عمل إيجابية طوال سير مهمة التدقيق².
تهدف لجمع المعلومات من أجل التعرف على أنشطة المجال الخاضع للتدقيق، أو بغرض جمع الأدلة والحصول على المعلومات التي ستمكن من تحقيق أهداف عملية التدقيق. وتتلخص خطوات المقابلة فيما يلي:³

■ **التحضير للمقابلة:** وتتم وفق ما يلي:

- تحديد أهداف المقابلة؛
- تحديد المواضيع التي سيتعين معالجتها؛
- تحديد الأشخاص الخاضعين للتدقيق؛
- جمع معلومات عن المجال الذي تغطيه المقابلة وعن الجهة التي ستتم معها المقابلة؛
- سرد الأسئلة وتنظيمها حسب المواضيع التي سيتم طرحها وعلى النموذج: من، ماذا، أين، كيف، لماذا، متى؛
- تحدد خطة المقابلة؛
- تحديد موعد المقابلة (التاريخ والوقت والمكان والمدة).

■ **سير المقابلة:** وتتم وفق ما يلي:

- أولاً يجب بناء علاقة ثقة مع المحاور (المحاورين) لتشجيع الشفافية. ثم يتم استعراض أهداف المقابلة، ومكان المقابلة في البعثة، والمواضيع التي يتعين معالجتها، والخطة المقررة؛
- طرح الأسئلة؛ تصنف أنواع الأسئلة التالية من تلك التي تركز على الجهة التي خضعت للتدقيق إلى تلك التي تركز على الموضوع:

■ **مفتوحة:** تعطي الفرصة للمتحدث ولا تؤثر على الإجابات؛

¹ Jacques renard, l'audit interne : ce qui fait débat, MAXIMA, paris, 2003, p 168.

² IFACI, les outils de l'audit interne 40fiches pour conduire une mission d'audit interne, Eyrolles, 2013, p52.

³ Ibid, P50.

- **في انتعاش:** فهي تهدف إلى إعادة صياغة التبادلات بشأن أهداف المقابلة وإتاحة الفرصة للمحاور لتعميق خطابه بهذا المعنى؛
 - **وقائعية:** فهي تتيح جمع المعلومات والتوضيحات بسرعة؛ هذه هي الأسئلة التي سبق أن أدرجها المدقق؛
 - **ذات خيارات متعددة:** تقترح إجابات ممكنة على المحاور؛
 - **مغلقة:** فهي تدعو إلى الإجابة بنعم/لا وتهدف إلى الحصول على مصادقة.
- الاستماع؛
 - ضمان فهم جميع المشاركين للمصطلحات التقنية؛
 - إعادة صياغة الإجابات التي تم الحصول عليها لكل موضوع والتحقق من صحتها.
 - **نهاية المقابلة:** وتتم وفق ما يلي:
 - تلخيص النقاط الرئيسية للمقابلة والتحقق من صحتها.
 - ويمكن للمدقق الداخلي أن يكتب تقريراً عن المقابلة؛ في هذه الحالة يجب عليه كتابته في أقرب وقت ممكن بعد انتهاء اللقاء وإضافته إلى ملف التدقيق بعد مصادقته من طرف المحاور، الأمر الذي سيعطي طابع إثبات للمعلومات المحصلة.
 - استخدام المقابلة كدليل في مهمة التحقيق لا يكفي. يجب أن يكون هذا النوع من الإثبات مصحوباً دائماً بإثبات تحليلي أو مستندي أو مادي.
- ويواجه المدقق أثناء المقابلة ثلاث عقبات عليه التغلب عليها وهي¹:
- عليه أن يعامل الشخص الذي تتم مقابلته على قدم المساواة نظيراً له ليس من حيث الرتبة الإدارية ولكن من حيث قيادة أطوار الحوار، وهو شيء صعب أحياناً خصوصاً بالنسبة لمدقق مبتدئ ملزم بجمع المعلومات من أشخاص ذو رتب إدارية عليا، فعلى المدقق هنا أن يجد التوازن الضروري بين الاحترام المفرط للرتبة الإدارية وبين قلة اللباقة أو سوء التصرف، فالتقدير الصحيح للموقف ولشخصية من تتم مقابلته سيكون لها الوزن الكبير لإيجاد هذا التوازن وأي خطأ في تقدير ذلك ستكون له نتائج سلبية وخيمة؛

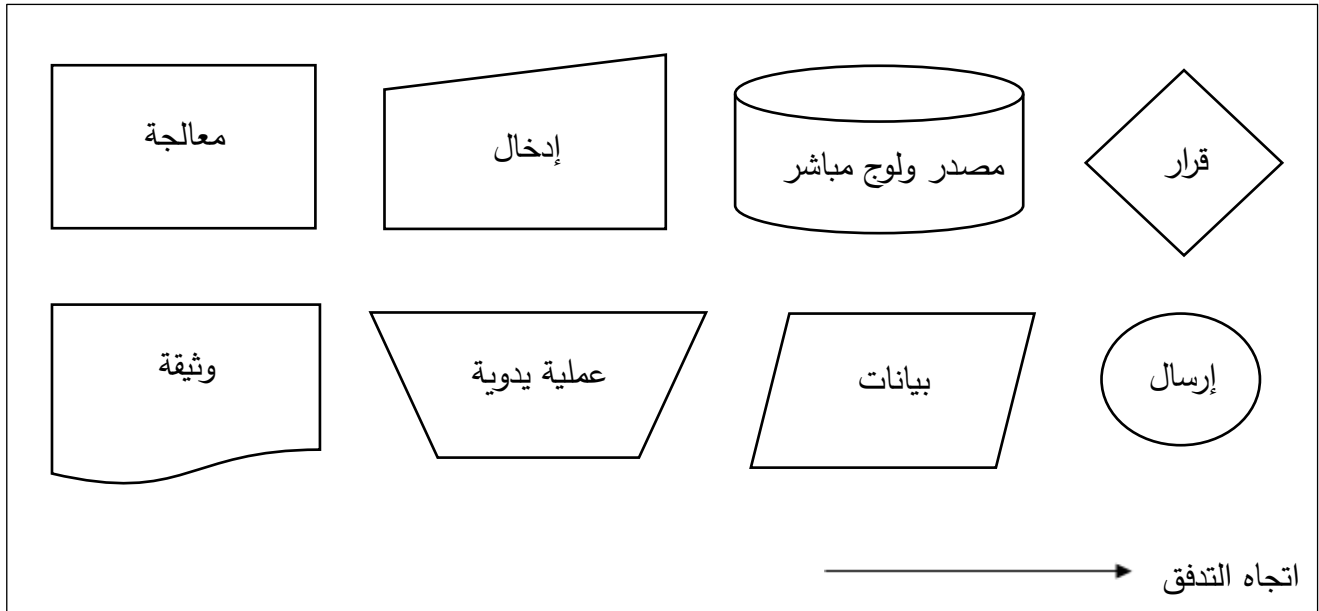
¹ Jacques renard, l'audit interne : ce qui fait débat, op.cit, pp 170-171

- يجب أن تكون الأسئلة والإجابات مثرية ومتكاملة، ولذلك على المدقق أن تكون لديه القدرة على التكيف في منتصف المتحدث، مما سيسمح له ألا يُنظر إليه على أنه غريب في الوقت نفسه، وبالتالي يمكنه التحكم في هذه المقابلة؛

- احترام الشخص الذي تتم مقابلته، وعدم التكلم بغموض أو استعمال مصطلحات غير مفهومة، فالتحدث بلغة بسيطة هو الشرط الأول لمقابلة ناجحة. "اكتب بقدر ما تستطيع ولا تتحدث كثيراً كما تكتب"، كل هذا يتطلب الصبر والتفكير.

- **خرائط التدفق (Diagramme de circulation):** إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، تمكن المراجع من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبياً. وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التحليل الوصفي وطريقة الاستبيان (الاستقصاء) بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، وتسمح بتمثيل حركة الوثائق والمستندات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخدامها (يدوياً، آلياً، الكترونياً) وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز متعارف عليها عالمياً¹. وفيما يلي مجموعة من الرموز والأشكال الرئيسية المستخدمة فيها:

الشكل رقم (01): أشكال ورموز خرائط التدفق



المصدر : IFACI, op.cit, p56

¹ مايده محمد فيصل وسباع أحمد الصالح، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة سوف للتدقيق، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 3، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، ديسمبر 2017، ص ص 247-248.

- **الملاحظة المادية (L'observation physique):** يلجأ المدقق إلى استعمال تقنية الملاحظة عند انطلاق مهمة التدقيق من أجل فهم أكثر لظروف وسياق العمل، وأيضا عند الاقتضاء خلال مرحلة التحقيق والفحص للبحث عن قرائن لإثبات مواطن الضعف التي تم استخراجها.¹ كما يعتمد المدقق على هذه التقنية من أجل جمع المعلومات التي لا يمكنه الحصول عليها عن طريق المقابلات أو الاستبيانات. ففي بعض الأحيان لا يكتفي بفحص ما هو موجود في السجلات والوثائق، بل يلجأ إلى الملاحظة المادية، للتحقق من التطابق بين ما هو مدون في الوثائق وبين ما هو موجود فعلا في الواقع، ونجد:

- **الملاحظة المادية للإجراءات:** تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من التطابق بين ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها؛
 - **الملاحظة المادية للموجودات:** تهدف إلى التحقق من وجود الأصول من مخزون، تشيئات، النقدية في الصندوق ... الخ؛
 - **الملاحظة المادية للوثائق:** تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة، التي تستخدمها المؤسسة، من حيث تصميمها، كيفية استخدامها ... الخ؛
 - **الملاحظة المادية للتصرفات:** أي ملاحظة أداء الأفراد للأنشطة أو لعمليات معينة، لتحديد مدى احترام التعليمات في مكان العمل.²
- وتستوجب الملاحظة المادية ثلاثة شروط نذكرها كما يلي:³
- لا يجب أن تتم الملاحظة خفية، بل لابد أن تتم في ظل القاعدة العامة للتدقيق الداخلي وهي الشفافية، فالمدقق الداخلي لا يعتبر جاسوسا وعليه أن يقوم بإعلام المسؤولين المعنيين بزيارته والهدف منها؛
 - لا يجب أن تكون الملاحظة في وقت محدد أو تستمر وقتا معينا أو تتكرر عدة مرات؛
 - الملاحظة يجب أن تصح دائما لأنها غير مؤكدة، فقد تكون غير كاملة أو قد تم تسجيلها في وقت غير ملائم.

¹ P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, " Audit Interne et référentiel de risques", Dunod, Paris, 2010, P179.

² زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية، مجلة علوم إنسانية، العدد 46، المركز الجامعي بالوادي-الجزائر، السنة الثامنة، 2010، ص16.

³ Jacques Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", 7^{ème} édition, Éditions d'Organisations, Groupes Eyrolles, Paris, 2010, p 351.

- **قوائم الاستقصاء (Questionnaires):** يتم من خلالها تصميم مجموعة من الاستفسارات التي تتناول جميع جوانب النشاط في المؤسسة، وهو عبارة عن قائمة أسئلة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة أو عملياتها المختلفة. ونجد صنفين مختلفين من قوائم الاستقصاء¹:

▪ **قوائم الاستقصاء للتعرف على المهام (Q.P.C):** يعرف باستبيان الاطلاع وهي قائمة تتضمن كل الأسئلة الهامة المتعلقة بموضوع المهمة يستعمل أساساً في مرحلة التحضير. وهو وثيقة ضرورية يحضرها المدقق بناءً على مكتسباته وخبراته من جهة، وعلى كل ما يعرفه أو ما يود معرفته حول الموضوع من جهة أخرى. ويتم الإجابة عنها باستخدام كل الأدوات الملائمة من ملاحظات، مقابلات، وثائق، وغيرها. وهو أداة هامة تساعده في²:

- التعرف الجيد على نطاق تنفيذ المهمة؛
- المعرفة المسبقة لتنظيم العمل؛
- التعرف بشكل صحيح على المشاكل الأساسية المتعلقة بالموضوع؛
- التحضير في إعداد استبيانات الرقابة الداخلية.
- ويجب أن يضم استبيان إدراك المعارف ثلاث محاور أساسية:³

▪ **معرفة الإطار الاجتماعي والاقتصادي:** هذا من خلال حجم ونشاطات الجهة الخاضعة للتدقيق، الحالة المالية، الحالة التجارية، الإمكانيات ومحيط العمل.

▪ **معرفة الإطار التنظيمي للكيان:** وهذا من خلال معرفة التنظيم العام، الهيكل التنظيمي، وطريقة توزيع المسؤوليات وتداخلاتها، والمحيط المعلوماتي.

▪ **معرفة آلية عمل الجهة الخاضعة للتدقيق:** من خلال الوسائل والإجراءات، القوانين التنظيمية، نظام المعلومات، المشكلات السابقة والحالية، الإصلاحات الحالية والمنتظرة.

▪ **قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية (Q.C.I):** استبيان الرقابة الداخلية هو شبكة تحليل تسمح للمدقق الداخلي بإجراء تشخيص لنظام الرقابة الداخلية للعملية أو الوحدة أو النشاط الخاضع

¹ خلافي راضية، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 2، المركز الجامعي، آفلو جامعة يحي فارس، المدينة، 2020، ص 19.

² عبد الواحد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

³ CHEKROUN Meriem, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprise algérienne, thèse de doctorat en sciences de gestion, faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, (2013/2014), p 67.

للتدقيق أو المراقبة وتقييم مستواه الفعلي. تتألف من مجموعة من الأسئلة التي تكون بشكل مغلق، أي لا تقبل أساساً سوى الإجابات "نعم" أو "لا" التي تعمل على تحديد الوسائل المتاحة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

من حيث المبدأ، تشير الاجابات السلبية إلى نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي تستوجب على المدقق شرحها وتقييم تأثيرها، في حين تشير الاجابات الإيجابية إلى نقاط القوة النظرية؛ في هذه الحالة على المدقق الداخلي التأكد والتحقق من واقعها.¹

- المعاينة الإحصائية أو السبر الاحصائي (Sondage/Echantillonnage statistique): في ظل

كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها، أصبح من الصعب تدقيق جميع أجزاء المؤسسة، لهذا يلجأ المدقق الداخلي إلى أسلوب المعاينة الإحصائية حيث يقوم هذا الأخير بتطبيق إجراءات التدقيق على عينة محددة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع ككل. وهو طريقة تقوم على اختيار وسحب عينة بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي معين، ثم القيام بالاستقراء على المجتمع الإحصائي ككل انطلاقاً من الملاحظات المسجلة على العينات. ونجد نوعين من المعاينة:²

■ المعاينة الغير إحصائية التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي للمدقق على ضوء مهاراته، حيث يختار هذا الأخير العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي على أن يكون الحكم منطقي وله أساس من الصحة، وفي جميع الأحوال يمكن للمدقق استخدام هذا الأسلوب في اختبارات فعالية الرقابة الداخلية في الحالات التي يكون فيها المجتمع ممثلاً من وحدات محددة ومتجانسة.

■ المعاينة الإحصائية على عكس النوع السابق فإنها تعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية، ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من الطريقة السابقة. كما وتمكن المدقق من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي، وتساعد على اختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة.

¹ Henrie pierre madres, Jean-Luc Masslin, Hervé Fratta, **tout pour réussir dans le métier d'auditeur interne et contrôleur permanent**, Eyrolles, paris, 2014, p199.

² مصديقي مسعود وخمقاني محمد حسان، المراجعة وأسلوب العينة الإحصائية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 1، جامعة أم البواقي، 2014، ص ص 196-197.

وغالباً ما يختار المدقق المعاينة الإحصائية على الرغم من التزامه بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في كلا الحالتين، هذا لأنها تعتبر أحد الخيارات الأكثر ملاءمة لتحقيق المزايا التالية¹:

- تتصف نتائجها بالموضوعية، فالعينة تعتمد على مجموعة من القواعد الإحصائية، التي تجعل مفردات المجتمع لها نفس فرصة الظهور في العينة، وبالتالي العينة تكون موضوعية وغير متحيزة، ومن ثم فالنتائج موضوعية؛
- تمكن من الحصول على مؤشرات عن مجموعة كبيرة من البيانات دون الفحص الشامل لها، حيث أن العينة واعتماداً على هذه الطريقة تكون موضوعية، وفحصها يعطي مؤشرات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة؛
- يحقق استخدامها وفراً في تكاليف التدقيق، حيث تعتمد فيها وبطبيعة الحال على عينة من الاختبارات، وبالتالي توفير للوقت من ناحية، وعدد المدققين من ناحية أخرى، ومن ثم توفيراً في التكلفة؛
- يمكن تقدير المسبق لحجم العينة على أسس موضوعية، حيث أن المدخل الإحصائي يوفر جداول ومعدلات رياضية لتحديد حجم العينة الملائم لكل اختبار؛
- يمكن تحديد خطر المعاينة (وهو احتمال أن يتوصل المدقق إلى استنتاجات في حالة استخدامه للمعاينة، تختلف عن الاستنتاجات التي يتوصل إليها في حالة فحصه لكل مفردات المجتمع) بصورة موضوعية وكنسبة مئوية والسيطرة عليه بدقة من خلال تعديل حجم العينة.

- **الهيكل الوظيفي (L'organigramme fonctionnel):** يتم إعداد الهيكل الوظيفي من قبل المدقق الداخلي كلما رأى ذلك ضرورياً لفهم الهيكل التنظيمي المُعد من قبل الإدارة بشكل أفضل، والذي يعد من أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية، فهو يتيح إثراء المعلومات (المعارف) المتحصل عليها من الهيكل التنظيمي.

يقوم المدقق الداخلي ببنائه من المعلومات التي يتم جمعها عن طريق الملاحظات أو المقابلات أو السرد... ويتم إعداده في بداية مهمته أو عند بداية مرحلة التنفيذ. يتميز الهيكل الوظيفي بكونه لا يحتوي أسماء المسؤولين عن الوظائف فقط كما نجد في الهيكل التنظيمي، بل يحتوي على أفعال تحدد الوظائف.² وهو يسمح بمعرفة ما إن كان هناك:

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف؛

¹ فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص ص 210-208.

² Henrie pierre madres, Masslin, H. Fratta, **op.cit**, p202.

- وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص؛
- وجود وظيفة شاغرة بدون شخص؛
- شخص بدون وظيفة.

- **السرد (la narration):** هناك نوعان من السرد للتدقيق الداخلي، السرد من طرف الخاضع للتدقيق والسرد من طرف المدقق، فالأول هو سرد شفهي أما الثاني هو كتابي (كتابة السرد الشفهي السابق)، وكلاهما لا يتطلب تحضير مسبق ومعرفة تقنيات محددة، ويُعتبر السرد من طرف الشخص الخاضع للتدقيق أكثر غنى وفائدة بحيث يقدم معلومات أكثر، حيث يكفي المدقق خلاله بالاستماع لمحدثه وتسجيل بعض النقاط، وعلى عكس المقابلة التي تنجز لتحقيق هدف معين، فإن السرد يهدف إلى وصف إطار عام، وهو في الغالب خلال أول لقاء مع الشخص الخاضع للتدقيق (كأن تطلب منه أن يشرح لك ما يقوم به). أما السرد من طرف المدقق فهو إعادة ترتيب لأفكار والنسخ السردية للملاحظات ومحاضر المشاهدة، نتائج الاختبارات، ويعد السرد خصوصاً إذا كان ممنهجاً ومنطقياً سهل القراءة للغير ويسمح بنقل المعلومات وهو ما يعتبر أحد محاسن هذه الأداة.¹

¹ Jacques renard, **op.cit.**, p354.

المبحث الثاني: المعايير الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات متباينة ويتم تنفيذها داخل مؤسسات تختلف أهدافها وأحجامها وهياكلها التنظيمية ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل هذه الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، لذا فمن الضروري وجود معايير تكفل تنظيم هذا النشاط وتخضع لعملية تقويم وتطوير مستمرة لتواكب التغيرات الاقتصادية الدولية.

وكجزء من الاستجابة لهذه المتطلبات وفي محاولة لتطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها، أصدر معهد المدققين الداخليين IIA معايير حديثة في مجموعتين هما معايير الصفات ومعايير الأداء والتي سنتطرق لها في هذا المبحث.

المطلب الأول: التعريف بالمعايير الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) في عام 1978 قائمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي غطت مختلف جوانب التدقيق الداخلي وتضمنت آنذاك خمسة أقسام رئيسية تتمثل في الاستقلالية والعناية المهنية ونطاق التدقيق الداخلي وإدارة عملية التدقيق الداخلي وإدارة دائرة التدقيق الداخلي.

في ديسمبر 2000 أصدر المعهد قائمة جديدة بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي عرفت للمرة الأولى منذ عام 1978 ادخال عدد من التعديلات على قائمة المعايير الصادرة في عام 1978، واشتملت أيضا على عدد من المعايير الجديدة، حيث أعادت تقسيم المعايير الى قسمين رئيسيين بدلا من خمسة أقسام وهما معايير الصفات (سلسلة الألف) ومعايير الأداء (سلسلة الألفين) (سلسلة الألف والألفين مرفقة بحرف "A" لخدمات التأكيد وحرف "C" لخدمات الاستشارة) و معايير التنفيذ التي أصبحت جزء لا يتجزأ من إطار الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. وفي أكتوبر 2003 أصدر المعهد قائمة معايير جديدة وبدأ العمل بها في بداية 2004، ولكنها لم تؤثر على البناء العام للمعايير حيث كانت بمثابة تعديلات على المعايير السابقة. وجرى أيضا تعديل على هذه المعايير في أكتوبر 2008 وبدأ العمل بها في بداية 2009، كما مرت بتعديلات أخرى نذكرها كما يلي:¹

- روجعت في أكتوبر 2010 وبدأ العمل بها في بداية 2011.
- روجعت في أكتوبر 2012 وبدأ العمل بها في بداية 2013.
- روجعت في 2016 وبدأ العمل بها في بداية 2017.

¹ صالح بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حكومة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2017/2018)، ص ص 19 20.

وقد تم تعريف معايير التدقيق الداخلي على أنها " المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي، كما يجب أن تكون وفقاً لما اعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين"¹، فهي مرجع يستند عليه أصحاب الاختصاص وممارسي هذه المهنة، ويمكن إيجاز أهدافها فيما يلي:

- توجيه الالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسة المهنية.
- تعزيز تحسين عمليات وأعمال المؤسسة.²
- وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين.
- وضع إطار عام لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.³

وسيتم عرض المعايير الدولية للممارسة المهنية لتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) من خلال تقديم أحدث تعديل لهذه المعايير المطبقة ابتداء من 01 جانفي 2017، حيث تم تقسيم هذه المعايير إلى معايير الصفات ومعايير الأداء كما هو موضح في الجدول التالي⁴:

¹ شمال نجا، مرجع سبق ذكره، ص 96.

² عباس مريم، مساهمة الرقابة والتدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المصرفية-دراسة تطبيقية عن المؤسسات المصرفية الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2، (2020/2021)، ص 153.

³ العمري احمد محمد وفضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 4.

⁴ The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Florida, 31/05/2017, (PDF), pp. O4- 31.

جدول رقم (01): المعايير الدولية الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

رقم المعيار	معايير الصفات	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الغرض، والسلطة، والمسؤولية	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	المهارة والعناية المهنية اللازمة	2200	التخطيط للمهمة
1300	برنامج تأكيد وتحسين الجودة	2300	تنفيذ المهمة
		2400	تبليغ النتائج
		2500	متابعة سير العمل
		2600	إبلاغ قبول المخاطر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على:

The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Florida, 31/05/2017, (PDF), pp. 04-31, disponible sur le site:

<http://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/CRIPP-2017-Normes-version-finale-amende-e-31052017.pdf>

المطلب الثاني: معايير الصفات

وهي سلسلة الألف تتكون من مجموعة المعايير التي تحدد الصفات والخصائص الواجب توفرها في كل من المؤسسات والأفراد الذين يؤدون خدمات التدقيق الداخلي. يلخص الجدول الموالي معايير الصفات حسب آخر اصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في أكتوبر 2016، والسارية المفعول ابتداء من جانفي 2017¹:

¹ The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, op.cit , pp. 04- 14.

- **المعيار 1000: الغرض، والسلطة، والمسؤولية**
يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (المبادئ الأساسية لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي). يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.
- **المعيار 1010: الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي**
يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي. كما ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- **المعيار 1100: الاستقلالية والموضوعية**
يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.
- **المعيار 1110: الاستقلالية التنظيمية**
يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤوليته على أكمل وجه، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل.
- **المعيار 1111: التفاعل المباشر مع المجلس**
يجب ان يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة.
- **المعيار 1112: دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي**
عندما يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار التدقيق الداخلي، أو عندما يتوقع أن يصبح لديه مثل هذه الأدوار، فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية.
- **المعيار 1120: الموضوعية الفردية**
يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح.
- **المعيار 1130: معوقات الاستقلالية او الموضوعية**

عندما يكون هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، فيجب الافصاح عن تفاصيل ذلك الى الاطراف المناسبة. وتعتمد طبيعة هذا الافصاح المطلوب على طبيعة معوقات الاستقلالية أو الموضوعية.

- **المعيار 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة**

يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة.

- **المعيار 1210: المهارة**

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية المنوطة بكل منهم، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به.

- **المعيار 1220: العناية المهنية اللازمة**

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والإقتار. مع العلم أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.

- **المعيار 1230: التطوير المهني المستمر**

يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

- **المعيار 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

- **المعيار 1310: متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة**

يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء.

- **المعيار 1311: التقييمات الداخلية**

يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي:

- المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي.
- المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي.

- **المعيار 1312: التقييمات الخارجية**

يجب إجراء تقييمات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مدقق أو فريق تدقيق مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة. ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع مجلس الإدارة النقاط التالية:

- شكل ووتيرة التقييمات الخارجية
- مؤهلات واستقلالية المقيم أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح.
- استنتاجات المقيمين.
- خطط الإجراءات التصحيحية.

- **المعيار 1321: استعمال عبارة "متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"**
إن الإشارة إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
- **المعيار 1322: الإفصاح عن حالات عدم التقيد**
عندما يكون من شأن عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المطلب الثالث: معايير الأداء

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة. ويلخص الجدول الموالي معايير الأداء حسب آخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في أكتوبر 2016 والसारئة المفعول ابتداء من جانفي 2017¹:

- **المعيار 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي**
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة.
- **المعيار 2010: التخطيط**
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

¹ The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, op.cit, pp 15- 31.

- **المعيار 2020: التبليغ والموافقة**
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ عن تأثير محدودية الموارد.
- **المعيار 2030: إدارة الموارد**
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة.
- **المعيار 2040: السياسات والإجراءات**
يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.
- **المعيار 2050: التنسيق والاعتماد**
ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وأن ينظر في إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتلاقي ازدواجية الجهود.
- **المعيار 2060: إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة**
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له، وعن تقيد هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. يجب أن يشمل ذلك الإبلاغ على المخاطر الهامة والقضايا المتعلقة بالرقابة، بما في ذلك مخاطر الاحتيال، ومسائل الحوكمة، وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تتطلب انتباه الإدارة العليا أو المجلس.
- **المعيار 2070: مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي**
عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاد التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه ان يلتفت انتباه المؤسسة الى انها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال.
- **المعيار 2100: طبيعة العمل**
يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر، وتتغرز أهمية ومصادقية التدقيق الداخلي عندما تعطى تقييمات المدققون الداخليون رؤى جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار.
- **2110: الحوكمة**

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:

- اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية.
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل.
- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة الى الجهات المناسبة في المؤسسة .
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة.

- المعيار 2120: إدارة المخاطر

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.

- المعيار 2130: الرقابة

يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر.

- المعيار 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها، ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة.

- المعيار 2201: اعتبارات التخطيط

عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار ما يلي:

- استراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للتدقيق والوسائل التي يستعملها هذا النشاط للرقابة على أدائه.
- المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته، بالإضافة الى الوسائل التي من خلالها يتم الابقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول.
- مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة.
- فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في ذلك النشاط.

- **المعيار 2210: أهداف مهمة التدقيق الداخلي**
يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق داخلي.
- **المعيار 2220: نطاق مهمة التدقيق الداخلي**
يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة.
- **المعيار 2230: تخصيص الموارد لمهمة التدقيق الداخلي**
يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، والقيود الزمنية، والموارد المتاحة.
- **المعيار 2240: برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي**
يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق برامج عمل تحقق أهداف مهمة التدقيق.
- **المعيار 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي**
يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
- **المعيار 2310: تحديد المعلومات**
يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
- **المعيار 2320: التحليل والتقييم**
يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.
- **المعيار 2330: توثيق المعلومات**
يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.
- **المعيار 2340: الإشراف على المهمة**
يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل.
- **المعيار 2400: تبليغ النتائج**
يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.
- **المعيار 2410: مقاييس التبليغ**
يجب أن تشمل تبليغات مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة، ونطاقها، ونتائجها.
- **المعيار 2420: جودة التبليغات**

يجب أن تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبناءة، وكاملة، وحسنة التوقيت.

- **المعيار 2421: الخطأ والسهو**

إذا احتوى أي تبليغ نهائي على حالات خطأ أو سهو هامة، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة الى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.

- **المعيار 2430: استخدام عبارة: "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".**

يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهماتهم قد "تم إجراؤها وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد تلك الإفادة.

- **المعيار 2431: الإفصاح عن حالات عدم التقيد في المهمة**

عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير على مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق ذلك عن:

- قواعد السلوك أو مبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي مل يتم التقيد بها تقيدا تاما.
- أسباب عدم التقيد.
- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

- **المعيار 2440: نشر النتائج**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق الى الأطراف المعنية.

- **المعيار 2450: الآراء الكلية العامة**

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام مراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها الى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.

- **المعيار 2600: التبليغ عن قبول المخاطر**

عندما يعلن الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا، وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان المسألة لم تحل، فإنه يجب عليه تبليغ المسألة الى مجلس الإدارة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يتضح لنا أن التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل له مكانة بارزة في معظم المؤسسات، يعمل على فحص الحسابات والتأكد من صحتها ومصداقيتها وكذا قياس كفاءة استخدامها لمواردها المتاحة، كما يساهم في التحقق من سلامة تطبيق نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه وتقييمه بتقديم مجموعة من الخدمات التأكيدية والاستشارية، وهذا في ظل الإطار المرجعي الدولي للمعايير الحديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الأمريكي IIA، والتي تعمل على توجيه الالتزام بمختلف الارشادات المطلوبة الواردة، كما تسعى إلى ضبط عمل المدقق الداخلي من خلال توفيرها لمعلومات دقيقة وواضحة حول خصوصية ممارسة المهنة مما يساعده على تحقيق الفعالية في عمله وضمان السير الحسن والجيد لسياسات المؤسسة وزيادة فعاليتها للوصول بها الى درجة التحكم الرشيد لتحقيق أهدافها المسطرة وتحقيق أقصى درجات الكفاءة.

الفصل الثاني

منهجية التدقيق الداخلي

وتدقيق دورة الأجور

تمهيد

يتطلب تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي وجود خطة محكمة حتى يتم الوصول إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مجال الاختبارات، وكذلك حصول المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لإبدائه رأيه حول الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة، وإعداد تقريره كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية التدقيق التي قام بها، كل هذا تطبيقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تم التطرق إليها في الفصل السابق.

وتعتبر الأجور من العناصر التي تحقق التنمية والاستقرار الاقتصادي للمجتمع، باعتبارها تكلفة اقتصادية للدولة، وعبئاً مالي ضخم على خزينتها، وحساب ثقيل ومعقد في ميزانيتها التي عليها الحفاظ على توازنها بشكل دائم ومستمر. ويعد من الحقوق الأساسية للعامل والتزام على صاحب العمل تجاهه باعتباره المصدر الرئيسي لدخل الأفراد، ووسيلة لإشباع احتياجاتهم المختلفة وتحقيق الرفاهية، والمحفز الأول الذي يدفعهم لتحسين أدائهم والرفع من إنتاجيتهم، فلا يمكن تصور إمكانية إتمام أي إنتاج أياً كان نوعه أو طبيعته دون استخدام عنصر العمل وما يقابله من تكلفة التي تحتاج إلى الرقابة المستمرة. لهذا تهتم الإدارة بتطبيق مختلف الإجراءات الرقابية المتعلقة بدورة الأجور لضمان نظام وهيكل متوازن ومنسجم وعادل للأجور. وعليه ومن أجل الالمام أكثر بجوانب هذا الفصل، تم تقسيمه إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: منهجية التدقيق الداخلي.**

- **المبحث الثاني: آليات سير دورة الأجور والرقابة عليها.**

المبحث الأول: منهجية التدقيق الداخلي

كل مهمة تدقيق داخلي يتم تنظيمها وفق خطوات منهجية ينفذها فريق من المدققين بإشراف قائد المهمة الذي يكمن دوره في التسيير والتحكم في تقدم العمل من أجل توحيد جميع جهود المدققين، وضمان جودة العمل، والاضطلاع بمسؤولية التواصل مع الجهات التي روجعت حساباتها.

تختلف طريقة عمل المدققين الداخليين تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، والنمط الإداري الذي تسيّر عليه، إلا أنهم يخضعون في إنجاز مهام التدقيق إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها، والتي تضمنت قواعد وإرشادات عامة، يضمن الالتزام بها الانسجام في أعمالهم، وبالتالي إكمال المهمة بنجاح. وأياً كان المعيار المعتمد في تصنيف مهمات التدقيق فإن تنفيذها يتم في أربع خطوات رئيسية وهي:

- مرحلة التخطيط والتحضير للمهمة؛

- مرحلة تنفيذ المهمة؛

- مرحلة إعداد التقرير النهائي؛

- مرحلة متابعة تنفيذ النتائج؛

والتي سنحاول توضيحها بشيء من التفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: مرحلة التخطيط والتحضير للمهمة (Phase Préparation)

تعتبر أول خطوة في مهمة التدقيق الداخلي، حيث يتم من خلالها إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى تنفيذ المهمة ميدانياً، وهي مرحلة تتطلب من المدقق القدرة على القراءة، الفهم والتركيز كما تتطلب المعرفة الجيدة بالوحدة محل التدقيق، وقد حدّد المعيار 2200 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ضرورة وضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها، ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة¹.

وتنقسم مرحلة التحضير والتخطيط هذه إلى:

- مرحلة الانطلاق؛

¹ كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 123.

- مرحلة الدراسة؛

الفرع الأول: مرحلة الانطلاق (Le déclenchement)

تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار الوحدة أو النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق، وقد يكون الاختيار ناتج عن رغبة مسؤول التدقيق الداخلي، الذي يستند في اختياره على خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة (programmé)، وتمت المصادقة عليها من الهيئات العليا للمؤسسة، أو يمكن أن يكون هذا الاختيار بناء على طلب جهات أخرى داخل المؤسسة مثل الإدارة العليا، والتي تريد رأي المدقق في حالة أو مشكلة مستعجلة (commandé)، أو يأتي هذا الاختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق نفسها، والتي تطلب مساعدة التدقيق الداخلي بتقديم خدمات استشارية تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر الخاصة بالنشاط الخاضع لإدارتها. ولهذا، ينبغي لمسؤول التدقيق الداخلي إعادة جدولة وبرمجة مهمات التدقيق باستمرار في ضوء طلبات الإدارة العليا والجهات الأخرى داخل المؤسسة.¹

- رسالة المهمة (La lettre de mission): هي وثيقة رسمية مكتوبة تكون في حدود صفحة تقريباً، كما يمكن أن تكون بشكل شفهي، تتضمن تفويضاً من المديرية العامة لإدارة التدقيق الداخلي تُعلم فيه المسؤولين المعنيين بتدخلات المدققين المستقبلية. وتقوم هذه الوثيقة على ثلاث مبادئ أساسية:²

- لا يحق للمدقق الداخلي تقرير المهمات، وإنما هذا الأمر هو من اختصاص هيئة مؤهلة، وهو يعطي للمدققين الحق في بدء المهمة.
- تُحرر رسالة المهمة ويمضي من طرف ممثل المديرية العامة (المدير العام، الرئيس المدير العام)، أو لجنة التدقيق إن وجدت، وهو يشمل أصل الطلب وموضوع المهمة والوحدات أو الأقسام المعنية.
- تُستخدم رسالة المهمة في إعلام كل المسؤولين المعنيين بها، فهو لا يخص فقط إدارة التدقيق الداخلي.

¹ مزياني نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² كروس أحمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة - حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC - ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2010/2011)، ص 203.

من خلال المبادئ السابقة نستنتج أن رسالة المهمة تُجسد وظيفة توكيل ووظيفة إعلام لكل الجهات المعنية بمهمة التدقيق الداخلي. وتتمثل أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها في¹:

- النشاطات والوظائف الخاضعة للتدقيق؛
- أهداف ونطاق تطبيق مهمة التدقيق الداخلي؛
- المنهجية المستعملة في المهمة؛
- المجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة.

قد تقرر المؤسسة في بعض الأحيان إسناد مهمة التدقيق الداخلي إلى جهة خارجية (مكتب تدقيق خارجي) نظراً لتعدد النشاط أو بغية الحصول على نتائج أحسن، أو في حالة عدم توفر قسم للتدقيق الداخلي، وفي هذه الحالة يتم الاتصال بالمكاتب المختصة ليطلب منها إمكانية تقديم خدمة التدقيق الداخلي، فتقوم هذه المكاتب بدراسة أولية عن المؤسسة وذلك حتى تقرر قبول المهمة، وفي حالة القبول يتم الاتفاق الشفهي مع المؤسسة الطالبة للخدمة على نوع ونطاق وتوقيت المهمة، وعند الاتفاق النهائي يُعد هذا المكتب رسالة التكليف (رسالة المهمة)، الذي يؤكد ويوثق مهام الجهة المكلفة بالتدقيق الداخلي، فيعد وسيلة لتجنب أي سوء فهم بينها وبين المؤسسة، وتحتوي على نوع المهمة، نطاقها، التوقيت، نوعية التقرير الواجب إصداره وتوقيته، الأتعاب وطريقة الدفع...الخ.²

الفرع الثاني: مرحلة الدراسة (Phase d'étude)

بعد التكليف بالمهمة، يبدأ المدقق الداخلي مرحلة جديدة وهامة، تعد نتائجها بمثابة نقطة انطلاق للعمل الميداني الذي سينجزه في المراحل اللاحقة للمهمة. وتنقسم هذه المرحلة إلى أربع مراحل فرعية وهي:

- التعرف والاطلاع؛
- تحديد وتقييم المخاطر؛
- التقرير التوجيهي؛
- إعداد برنامج العمل.

¹ كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 123.

² بري أم الخير، مرجع سبق ذكره، ص ص 71-72.

أولاً: التعرف والاطلاع (prise de connaissance)

في هذه الخطوة يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق والحصول على نظرة أولية عليه بغرض معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة، ومعرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل التدقيق وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها. وهذا هو ما شددت عليه المذكرة التوضيحية لتطوير معايير التدقيق الداخلي الأمريكية، حيث أكدت على ضرورة فهم المدقق الداخلي لطبيعة النشاط محل التدقيق، وتحديد احتياجات الطرف المستفيد منها ليرتكز عليه التخطيط للمهمة.¹

ويستخدم المدقق الداخلي في هذه المرحلة استبيان الاطلاع QCP (تم التطرق إليه في المبحث الأول من الفصل السابق)، ويقوم بمقابلات أولية مع الجهة الخاضعة للتدقيق، يقودها عادة رئيس المهمة، وتكون هذه المقابلات جد حساسة لما تلعبه من دور في إنجاح المهمة، وتكون مع كبار مسؤولي مصالح الجهات المعنية. إلى جانب استبيان الاطلاع والمقابلات الأولية، نجد عدة وسائل أخرى يعتمد عليها المدقق الداخلي في هذه المرحلة نذكر منها:

- تقارير وملفات التدقيق السابقة؛
- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- الاجتماع مع إدارة النشاط؛
- السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات، والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط؛
- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي؛
- الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط؛
- نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط؛
- المقاربات الإحصائية المختلفة؛
- شبكات تحليل المهام لفهم طريقة توزيع وتداخل المهام بين الأطراف ذات العلاقة.

¹ أبو سرعة عبد السلام وعبد الله السعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية - دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية -، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2010/2009)، ص 66.

إن استعمال هذه الوسائل في هاته الخطوة المراد منه ليس التقييم والتحليل وإنما كوسيلة للاستكشاف والتعلم¹.

ثانيًا: التعرف على المخاطر (Identification des risques)

تعتبر هذه الخطوة تطبيقًا للمعيار 2210.ت. 1 والذي ينصّ على أنه: "يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتّصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه، ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم." والغرض من هذا التقييم هو تحديد مجالات النشاطات الهامة التي يمكن أن تؤثر على أهداف المهمة.

ولتحقيق هذا الغرض يستعمل المدقق الداخلي وثيقة خاصة تعرف بـ جدول المخاطر (Tableau des risques) يتم ترتيب فيها المخاطر حسب درجة تأثيرها على المؤسسة، ويقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به. وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لمواقع الخطر، يقوم المدقق بإعداد جدول المخاطر الذي يضم 06 أعمدة²:

- عمود أول: يقسم فيها النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مهام أو عمليات رئيسية (مواضيع قابلة للتدقيق)؛
- عمود ثاني: تحدد فيها أهداف كل عملية سيدققها؛
- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛
- عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ضعيف؛
- عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛
- عمود سادس: الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها، والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

ثالثًا: التقرير التوجيهي (Rapport d'Orientation)

يُسمى أيضًا بمخطط المهمة، وهو عبارة عن وثيقة داخلية تخص إدارة التدقيق الداخلي، تقع مسؤولية إعدادها من قبل رئيس المهمة أو بالتنسيق والمساعدة مع باقي أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، يتم وفقه

¹ عبد الواحد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة -دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات - مقبوضات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص إدارة أعمال، (2008/2007)، ص ص 120-121.

تحديد تخطيط، توزيع ومتابعة أعمال المدققين الداخليين. والهدف من وضعه هو توثيق الإجراءات التي سيتم إتباعها إضافة إلى بيان نطاق ومستوى الفحص اللازم للوصول إلى الأهداف المحددة، ويتم وضعه قبل البدء في العمل الميداني على أن يتم تعديله كلما كان ذلك مناسباً أثناء تأدية المهمة.¹

يحدد هذا التقرير أهداف مهمة التدقيق الداخلي ونطاقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقاً ضمن خطة التقارب، والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة والتركيز على المجالات التي أظهرت مخاطر واضحة وكبيرة، مما يسمح بتقدير أهمية المهمة ومحتواها. ويعرض التقرير التوجيهي أهداف المهمة ويحددها تحت ثلاثة عناوين كما يلي²:

- **الأهداف العامة:** وتتمثل في الأهداف الدائمة للرقابة الداخلية والتي يجب أن يتحقق المدقق من احترامها وتطبيقها بشكل مناسب وفعال وتتمثل في حماية الأصول، موثوقية وسلامة المعلومات، الامتثال للقوانين واللوائح والقواعد، حسن استخدام الموارد وكفاءة العمليات.

- **الأهداف الخاصة:** وتتعلق بتحديد مختلف إجراءات الرقابة والتي يتم اختبارها من طرف المدققين، وهي تساهم في تحقيق الأهداف العامة وتتعلق بمواقع الخطر المحددة مسبقاً.

- **مجال العمل:** من أجل تحقيق الأهداف المختلفة للتدقيق يقوم المدققون الداخليون باقتراح مجال العمل وذلك عن طريق تدخلاتهم من جانبيين، الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي أي ما الخدمات وما الفروع الخاضعة للتدقيق في إطار هذه المهمة، والثاني يتعلق بمجال العمل الجغرافي أي مكان القيام بالمهمة (أي مصنع، أي منطقة...).

وقد نصّت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من خلال المعيار 2240 على أنه "يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق برامج عمل تحقق أهداف مهمة التدقيق".

رابعاً: إعداد برنامج العمل (Programme De Travail)

ينص المعيار 2240 أنه "على المدققين الداخليين إعداد وتوثيق برامج العمل لتحقيق أهداف المهمة. يتم إعداد برنامج التدقيق كترجمة مفصلة للتقرير التوجيهي، فهو يتضمن المراحل والخطوات والإجراءات والأهداف والتقنيات والأدوات التي يستدل بها المدقق الداخلي لتنفيذ المهمة، فبرنامج التدقيق يعتبر كمسار

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص166.

² Jacques renard, **op.cit**, 7^{ème} édition, pp 241-243.

توجيهي وخطة طريق بالنسبة للمدقق الداخلي تساعد في الأخير لمقارنة الأداء الفعلي المحقق مع ما خطط له سابقاً.¹ كما أن هذا البرنامج هو وثيقة تستجيب للأغراض التالية:²

- يعتبر برنامج التدقيق بمثابة عقد مؤقت بين الفريق المكلف بالمهمة والمسؤولين عن إدارة التدقيق الداخلي، وهو في نفس الوقت يعد مرجعاً لهم في تقييم العمل المنجز، وأي تغيير (سواء كان تعديل أو إلغاء أو إضافة) في هذا البرنامج يتم بموافقة مسؤول إدارة التدقيق الداخلي ومن هذا المنطلق فإن وجوده يضمن تحقيق الأهداف المسطرة في تقرير التوجيه؛
- هو عبارة عن مخطط عمل يتم من خلاله توزيع المهام على أعضاء فريق المهمة (مدققون ذوي خبرة، مدققون مبتدئون، مدققون متخصصون) بناءً على مؤهلات وقدرات كل واحد منهم، وبذلك يتم تنظيم وتخطيط العمل خلال الزمن، وكذا تنسيق التنقلات وتحديد بدقة تواريخ المقابلات واللقاءات؛
- يستخدم المدقق الداخلي هذه الوثيقة كمنهاج أو دليل أثناء تنفيذه للأعمال المختلفة؛
- تعد هذه الوثيقة بمثابة نقطة انطلاق في تحضير قائمة الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، فهي تشير وبالتفصيل إلى ما يفترض القيام به لدراسة مناطق الخطر التي لم يتم التعرف عليها في مرحلة التحضير.
- يساعد هذا البرنامج رئيس المهمة على متابعة عمل المدققين، وذلك على مستويين:
 - التأكد من السير العادي لعمليات التدقيق خلال الزمن.
 - متابعة عمل كل مدقق ومقارنته بالمهام التي أسندت إليه، مع تقييم المهارات الفردية.
- بالإضافة إلى توزيع المهام والأعمال الخاصة بكل مدقق وتحديد توقيت تنفيذها، فإن برنامج التدقيق يتضمن كذلك الوسائل والتقنيات التي يستخدمها في عمله.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة (Phase réalisation)

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة التدقيق المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يتحول فريق المهمة من العمل المكتبي النظري إلى العمل الميداني وينتقل إلى الوحدات محل التدقيق ليقوم بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة وفق المعيار 2300 "تنفيذ المهمة": يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق

¹ بوغازي إسماعيل، أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية -دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2020/2019)، ص 97.

² كروس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 209-210.

المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة. وتبدأ هذه المرحلة باجتماع الافتتاح، ليتم بعدها تنفيذ برنامج العمل، وفيما يلي تفصيل في هذه الخطوات¹:

الفرع الأول: اجتماع الافتتاح (Réunion d'ouverture)

يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر الوحدة الخاضعة للتدقيق بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولي الوحدة محل التدقيق. وهو بذلك يعني انطلاق عمليات التنفيذ، ويتناول هذا الاجتماع ستة نقاط جوهرية وهي²:

- التقديم العام لفريق المدققين الداخليين (مؤهلاتهم التقنية، السلم الوظيفي خلال المهمة...) وكذا بالأفراد الخاضعين للتدقيق.

- التذكير بالأهداف العامة للتدقيق الداخلي قصد ضمان التعاون المثالي بين الطرفين.
- عرض التقرير التوجيهي ومناقشته مع الطرف الآخر وتقديم ملاحظات واقتراحات قصد تعديله.
- التحديد الدقيق للمواعيد بالنسبة للأشخاص المعنيين بالمقابلات من أجل القيام بالاختبارات أو لجمع المعلومات.
- تحديد الوسائل المادية اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق (الإيواء، الإطعام، النقل، وسائل الاتصال وغيرها...).

- التذكير بالضوابط المنهجية لمهمة التدقيق الداخلي وكذا نطاق تدخل المدققين وصلاحياتهم.

الفرع الثالث: العمل الميداني (Travail sur terrain)

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج العمل واعتماده من مدير التدقيق، حيث يقوم فريق المهمة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراءات الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق الداخلي (مقابلات، ملاحظات، استقصاءات، الإجراءات التحليلية، شبكات تحليل المهام...) ووسائل مختلفة (استبيان الرقابة الداخلية، جداول المخاطر، أوراق التغطية، ورقة الملاحظة...) بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث. ويجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق المهمة بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها. وتعد عملية التوثيق العنصر الأهم في تعزيز أعمال التدقيق وتبيان مدى صدقها وشفافيتها بالاستناد إلى الإثباتات ومستوى التأكيد كما أنها تعتبر أدلة للمدقق للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال.

¹ قواسمية هيبية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

² كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 126.

ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المدقق "ورقة تغطية الاختبار أو الفحص" **la feuille de couverture de test**، وهي ورقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل في برنامج التدقيق وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير.¹

كما يستعمل المدقق الداخلي وسيلة أخرى والتي تعرف بوثيقة الملاحظة **fiche d'observation** حيث يقوم بتعبئة هذه الورقة كلما كشفت له مشكلة أو مخالفة أثناء تنفيذه للمهمة، وتتعلق كل ورقة بمشكلة واحدة وتحتوي على نوع المشكلة، الأسباب، النتائج والتوصيات المقترحة.²

المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي ومتابعة التوصيات (Phase conclusion et suivie des recommandations)

يعود في هذه المرحلة المدقق الداخلي إلى مكتبه وبحوزته أوراق العمل بما فيها أوراق إظهار وتحليل المشاكل، والتي تساعده في تحضير مشروع تقرير التدقيق، ليتم بعدها عقد الاجتماع الختامي وتحرير تقرير التدقيق في صورته النهائية، حتى يتم فيما بعد متابعة تنفيذ ما جاء فيه. وتتطلب هذه المرحلة قدرة عالية على التحرير، وتنقسم إلى ثلاث خطوات:

- مشروع تقرير التدقيق الداخلي؛
 - الاجتماع الختامي؛
 - التقرير النهائي للتدقيق الداخلي؛
- وفيما يلي شرح مفصل لكل مرحلة:

الفرع الأول: مشروع التقرير النهائي (Projet de rapport)

يعد مشروع تقرير التدقيق الداخلي تقريراً مؤقتاً، يحضره المدقق الداخلي حتى يتمكن من وضع جدول أعمال اجتماع الاقفال، وسمي بذلك لعدة أسباب³:

- لم تتم المصادقة بعد على جميع الملاحظات التي يحتويها هذا التقرير، فهي لا تعد ملاحظات نهائية.

- تتضمن هذه الوثيقة توصيات المدققين، ولكنها بالمقابل لا تحتوي على إجابات الأشخاص المدققة أعمالهم عن تلك التوصيات، وبالتالي فهي وثيقة غير كاملة، ويمكن أن تظهر في صورتين هما:

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة -دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2004/2003)، ص 80.

² هبة قواسمية، مرجع سبق ذكره، ص 64.

³ Jacques renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, primé par IFACI, 9^{ème} édition, EYROLLES, 2016, pp 275-276.

- **الصورة الأولى:** مشروع تقرير التدقيق عبارة عن وثائق الملاحظات مرتبة بشكل منطقي وفقاً لأهمية كل مشكل. وهذا الشكل من المشروع لا يتطلب تحرير مقدمة ولا خاتمة، بل يتضمن مجموع المعايينات التي قام بها المدقق مع تحديد الأسباب والنتائج وتقديم التوصيات. وهنا لا يبذل المدقق الداخلي أي جهد فكري في إنجاز مشروع تقرير تدقيق من هذا النوع.
- **الصورة الثانية:** وهي الأكثر استعمالاً، أين يظهر المشروع في شكل وثيقة يحررها المدقق الداخلي، وتتضمن: فهرس، مقدمة، وحوصلة لما جاء في وثائق الملاحظات.
- وبين الصورة الأولى والثانية، فإن هذه الوثيقة لا تتضمن رأي الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للتدقيق (لا تشمل إجاباتهم عن تلك التوصيات التي قدمها المدقق).
- غياب مخطط العمل، وهي وثيقة ترفق بتقرير التدقيق النهائي، حيث يشير فيها مسؤول القسم أو الوظيفة التي خضعت لعملية التدقيق إلى تاريخ تطبيق تلك التوصيات التي تم قبولها، كما يحدد الأشخاص المكلفون بتنفيذها.

الفرع الثاني: الاجتماع الختامي (Réunion de clôture)

- يتم عقد هذا الاجتماع بين نفس الأشخاص اللذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي للتدقيق. حيث يقوم فريق المدققين بعرض أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها الواردة في مشروع التقرير مدعمة بأدلة الإثبات وكذا تقديم التوصيات اللازمة، الأمر الذي يؤدي إلى تدخل الأشخاص اللذين تمت تدقيق أعمالهم فيما يخص هذه التبريرات وعناصر الإثبات المقدمة أو انتقاد التوصيات المقترحة، وهنا نميز بين حالتين¹:
- يقدم المدقق أدلة إثبات قوية، ومنه لا يوجد مبرر لاعتراض أحد المشاركين في الاجتماع.
 - عدم قدرة المدقق على تقديم أدلة تثبت تلك النتائج، في هذه الحالة يتم التنازل بشكل فوري عن أي نقطة تم الاعتراض عليها من طرف أحد المشاركين في الاجتماع.
- ويقوم الاجتماع الختامي على عدة مبادئ²:
- احتواء التقرير النهائي على ما تم عرضه والتعليق عليه من طرف المدققين في هذا الاجتماع، وتقديم الوثائق وعناصر الإثبات بدون أي تحفظ أو كتمان التي أدت إلى المصادقة على الملاحظات المشار إليها في المشروع النهائي.
 - عرض نتائج التدقيق على الأطراف الخاضعة للتدقيق ومن ثم المصادقة على النتائج ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي والمصادقة عليه.
 - عرض توصيات المدققين وترتيبها بحسب درجة أهميتها.

¹ علون محمد لمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2016/2015)، ص 62.

² حناش حبيبة، مرجع سبق ذكره، ص ص 92-93.

- إن إعلام الأشخاص المدققة أعمالهم بنتائج المهمة قد يشجعهم على القيام بإجراءات تصحيحية بمجرد تبليغهم عن وجود مشاكل، وهي خطوة إيجابية يجب على المدقق الإشارة عليها في تقريره النهائي، فمبدأ العمل الفوري يظهر قدرات الشخص الخاضع للتدقيق على القيام بالفعل ورد الفعل.
- التأكد من أن كل الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي للتدقيق على علم بكل المشاكل والملاحظات، ولا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل.

الفرع الثالث: إعداد التقرير النهائي (Le rapport final)

بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي كشفت خلال المهمة. ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب. ويقوم التقرير النهائي لعملية التدقيق على أربع مبادئ:

- لا وجود لتدقيق داخلي من دون تقرير التدقيق الداخلي.
- وثيقة نهائية: فهو آخر عقد لمهمة التدقيق، والتي لا تنتهي إلا باقتراحات وتوصيات. كما يمكن الإشارة أن للمدقق الداخلي دور آخر يكمن في متابعة تنفيذ ما جاء في التقرير النهائي بعد نشره.
- العرض المسبق للجهات الخاضعة للتدقيق: ولنجد بالذکر أن هذه الوثيقة نهائية لأنه تم عرض ومناقشة كل النقاط الأساسية خلال الاجتماع الختامي، فكانت بذلك الموافقة على ما جاء في مشروع التقرير.

- حق الجهة الخاضعة للتدقيق في الإجابة: ويكون بأسلوبين إما شفوي (غير رسمي) في اقتراح التعديلات والتعبير عن آرائهم، أو بأسلوب كتابي (رسمي) حيث تدون كل إجابة في تقرير التدقيق النهائي.

وبصفة عامة، يتكون التقرير النهائي على أربع أجزاء رئيسية¹:

- الورقة الخارجية ورسالة الإحالة: عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق برسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحتوي على عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير، كما يتم التذكير بالمهمة، أسماء المدققين المساهمين في العمل ورؤساء المهمة، أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق.
- المقدمة والملخص: يبدأ هذا الجزء بفهرس مفصل للتقرير، والذي يكون ضروري بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة. وتكون المقدمة مختصرة وتتضمن التذكير بمجال التدخل وأهداف المهمة، وتمثل وصف مختصر للوحدة أو العملية المدققة، أما الملخص فهو يسمح للمسؤولين

¹ Jacques renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, primé par l'IFACI, 8^{ème} édition, EYROLLE, 2013, p 277- 281.

بفهم مجمل التقرير وأخذ فكرة عامة حول نتائج المهمة دون الحاجة للخوض في التفاصيل المتعلقة بها، حيث يجب أن يتميز بالاختصار والوضوح.

- **التقرير التفصيلي:** هو الوثيقة التفصيلية والكاملة الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة، ويشمل الملاحظات، التوصيات، والاجابة على هذه الأخيرة، مرتبة ترتيباً منطقياً وفق الفهرس المحدد مسبقاً.
- **الخلاصة:** الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ما تم عرضه، ولكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهرت الحاجة لها من خلال هذه المهمة، أو التذكير بتاريخ المهمة القادمة.

- **مخطط العمل:** يرفق بالتقرير النهائي، يحضرها المدقق الداخلي ويقوم بإرسالها للأشخاص المدققة أعمالهم ليتم ملؤها وإعادة إرسالها للإدارة التدقيق الداخلي مرفوقة بالإجابات عن التوصيات. ويساعد هذا المخطط في تحديد الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ تلك التوصيات الواردة في التقرير، وتعيين تواريخ الانتهاء منها.

- **الملاحق:** يفضل وضع الجداول والرسوم البيانية والنصوص القانونية وغيرها كملاحق للتقرير النهائي، وهذا لتفادي قطع تسلسل أفكار القارئ من جهة، وحتى لا يكون نص التقرير مثقلاً بها مما يشعر القارئ بالملل من جهة أخرى.

بعد المصادقة على التقرير النهائي، يقوم مسؤول وظيفة التدقيق الداخلي بتوزيع نسخ منه على الأشخاص الذين وردت أسمائهم في غلاف التقرير، حتى يتمكنوا من اتخاذ كل الإجراءات التصحيحية، كما تُرسل نسخة إلى الإدارة العليا لتكون على اطلاع بكل ما يحدث في المستويات الإدارية التنفيذية. وقد يوزع التقرير النهائي على أطراف أخرى كالمدقق الخارجي (طالما أن ها الأخير في حاجة دائمة لتقييم الرقابة الداخلية بهدف تحقيق نطاق فحصه)، وبعض الهيئات الحكومية (مصالح الضرائب، المصالح القانونية وغيرها). وإذا كانت المعلومات سرية (لا يجب الإفصاح عنها لجميع مستلمي نسخ التقرير)، لابد من تحضير تقارير مستقلة تضم فقط المعلومات الضرورية.¹

الفرع الرابع: متابعة التوصيات (Suivre des recommandations)

إن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المعنية التي كلفته بإنجاز المهمة، وإنما عليه التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية

¹ كروس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 219.

تنفيذها وتقييمها. وتعرف مرحلة المتابعة بأنها "العملية التي من خلالها يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الإجراءات المقترحة من قبل الإدارة المسؤولة عن المجال الذي تم تدقيقه، وأن الإجراءات المنفذة ملائمة وفعالة"¹. وقد أكد المعيار 2500 على وجوب وضع مسؤول التدقيق الداخلي سيرورة المتابعة والمراقبة، والتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلاً الإجراءات اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم اتخاذ أي إجراءات. وعليه تقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية تحديد طرق المتابعة ومختلف الإجراءات المتعلقة بها، إذ ينبغي أن تكون مسؤولية المتابعة محددة في دليل التدقيق الداخلي بوضوح.²

أما بالنسبة للإدارة، فيمكن حصر استجابتها تجاه التقرير النهائي للتدقيق الداخلي في ثلاث مواقف ممكنة وهي:

- قبول الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف يأتي بعد اقتناع مسؤولي المؤسسة الخاضعة للتدقيق بما ورد في تقرير التدقيق أثناء الاجتماع النهائي؛
- قبول الاقتراحات بشكل جزئي، نظراً لعدم اقتناع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق أو الإدارة العليا ببعض منها باعتبارها غير ملائمة لظروف المؤسسة؛
- رفض الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف استثنائي، فلا يمكن القيام بمهمة التدقيق وما تتطلبه من موارد، ثم تكون النتيجة رفض الاقتراحات.

¹ زروقي هشام، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2020/2021)، ص 24.

² صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2015/2016)، ص 57.

المبحث الثاني: دورة الأجور في المؤسسة وآلية الرقابة عليها

تعتبر الأجور ذات أهمية بالغة سواءً من قبل أصحاب العمل أو من قبل الموظفين، حيث تتصف بحساسية عالية ذلك لأنها تمثل مصدراً لتلبية احتياجاتهم، وفي نفس الوقت تمثل الجانب الأساسي من التكاليف الإجمالية للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الأجور

سيتم التطرق خلال هذا المطلب إلى كل من مفهوم، أهمية، أنواع، وعناصر الأجور.

الفرع الأول: مفهوم الأجور

لقد تعددت المفاهيم الخاصة بالأجور ومن بين هذه المفاهيم نذكر ما يلي:

- عرفه المشرع الجزائري من خلال المادتين 133 و134 من قانون 78-12 إذ تنص المادة 133 على أن: " الأجر هو ما يتقاضاه العامل مقابل العمل الذي يقدمه ويؤديه..." وأما المادة 134 فتتص على ما يلي: "وتطبقاً لمبدأ كل حسب عمله، لا يمكن أن يتقاضى العامل أجر مؤسسة، إلا إذا كان معيناً في منصب عمل لديها، ويقوم فعلاً بالأعمال المرتبطة بذلك المنصب".¹
- أما قانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل فقد عرف الأجر في المادة 80 كما يلي: "للعامل الحق في الأجر مقابل العمل المؤدى ويتقاضى بموجبه مرتباً أو دخل يتناسب ونتائج العمل".²
- ويُعرف الأجر على أنه "هو ما يستحقه العامل لدى صاحب العمل في مقابل تنفيذ ما كُلف به، وفقاً للاتفاق الذي يتم بينهما وفي إطار ما تفرضه التشريعات المنظمة للعلاقة بين العامل وصاحب العمل".³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون الأساسي العام للعامل المؤرخ في 1 رمضان عام 1398 الموافق ل 5 غشت 1978، العدد 32. تم الاطلاع عليه من خلال موقع الجريدة الرسمية في 2023/04/03 على الساعة 11:23:

[SGG Algrerie \(joradp.dz\)](http://SGG.Algerie(joradp.dz))

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون علاقات العمل المؤرخ في 26 رمضان عام 1410 الموافق ل 21 ابريل سنة 1990، العدد 17. تم الاطلاع عليه من خلال موقع الجريدة الرسمية في 2023/04/03 على الساعة 11:45:

[SGG Algrerie \(joradp.dz\)](http://SGG.Algerie(joradp.dz))

³ القحطاني فهم، أثر اختلاف الأجور في سوق المنافسة الكاملة على الاستثمار الأجنبي المباشر -دراسة حالة اقتصاد المملكة العربية السعودية- ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه LMD في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات العمل، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2018/2019)، ص35.

- كما عرف على أنه "المقابل المادي الذي يتم حسابه وفقا لساعات العمل التي يؤديها العامل، ويستحق كل يوم أو كل أسبوع، ويتباين بتباين عدد الساعات المؤداة".¹

ونجد مصطلحات متعددة تطلق على الأجر من بينها الراتب، لكن لا يوجد خلاف جذري بين المصطلحين حيث الراتب مصطلح يطلق عادة على أجر الموظف الخاضع لقواعد قوانين الوظيفة العمومية²، كما أنها تدفع بصفة دورية وغالبا ما تكون شهرية، أما الأجر فيدفع عادة على فترات متقاربة يوميا أو مرة في كل أسبوع أو أسبوعين إلى غير ذلك.³

الفرع لثاني: أهمية الأجور

تكتسي الأجور أهمية بالغة من عدة جوانب حيث يتأثر بها الفرد والإدارة وحتى المجتمع، سواء من الناحية الاقتصادية، الاجتماعية وحتى السياسية، باعتبارها حافزا لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل الإدارة، ولكونها تساعد المستفيد منها على تلبية حاجاته الشخصية والعائلية:⁴

- بالنسبة للفرد: يعتبر الأجر محددا رئيسيا لمستوى معيشة الفرد ومركزه الاجتماعي، فهو يؤثر على المستوى الصحي والمعيشي والراحة النفسية التي يحققها الفرد لنفسه ولأسرته، إضافة إلى ذلك فإن إمكانية الحصول على أجر أعلى قد يشجع العامل على زيادة كفاءته عن طريق تحسين مؤهلاته الشخصية ومساهمته في العمل.

- بالنسبة للإدارة: تشكل الأجور نسبة معتبرة من مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة، لذا فإن المؤسسة تسعى جاهدة لمراقبة مستويات الأجور ومقارنتها مع ما يدفع في المؤسسات الأخرى المنافسة أو المماثلة لها، كما أن المؤسسة تقوم بمقارنة مخرجاتها مع مدخلات الفرد، فإذا شعرت بأنها تدفع أجرا يفوق الجهد المبذول من طرف الفرد فلن تكون مستعدة للاستمرار بالدفع له وبالتالي تصبح طريقة تحديد الأجور من الموضوعات الأساسية التي تهتم بها الإدارة التي تسعى إلى رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتخفيض النفقات.

¹ حجازي محمد حافظ، إدارة الموارد البشرية، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، السيف، الإسكندرية، بدون سنة، ص 170.

² أعراب نادية، الاجر كعنصر لقيام عقد العمل، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، الجزائر، (2017/2018)، ص 9.

³ بن ساحة يعقوب وبن الأخضر محمد، قراءة نظرية في الضريبة على الأجور والمرتبات في التشريع الجزائري، مجلة البحوث القانونية والسياسية، مجلد 02، العدد 15، اوت 2020، ص ص 8-9.

⁴ لعريفي عودة، محددات الأجر وآثارها على العمالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد تطبيقي وإحصاء، جامعة حسية بن بوعلي، الشلف، (2010/2011)، ص 37.

- **بالنسبة للمجتمع:** للأجور أهمية بالغة في تحديد المستوى المعيشي للمجتمع وكذا درجة رخاءه، ففي المجتمعات التي تكون فيها معدلات أجور عالية يكون بالإمكان فرض ضرائب مناسبة على مداخيل الأفراد، وباعتبار الضرائب مورد هام لخزينة الدولة، فإنها تمكنها من تنفيذ عدة مشاريع كبناء مستشفيات ومدارس ومصانع وغيرها في مناطق معينة بهدف تحسين المستوى العام للمعيشة وامتصاص البطالة.

الفرع الثالث: أنواع الأجور

تعددت أنواع الأجور وذلك راجع لأهميتها البالغة، فنجد أن كل نوع يلعب دور في تحديد ما يحصل عليه العامل والذي يساعده في قضاء احتياجاته اليومية، وتتمثل هذه الأنواع فيما يلي:

- **الأجر العيني:** هو ذلك الجزء من الأجر الذي يتلقاه العامل في شكل رعاية صحية واجتماعية، مواصلات، سكن، وجبات الغذاء أثناء العمل وغيره من المزايا والمصاريف التي تحسب ضمن بند الأجور.¹

- **الأجر الاسمي (النقدي):** هو المبلغ الذي يتسلمه العامل لقاء الجهود التي يبذلها في العملية الإنتاجية في فترة زمنية معينة قد تكون ساعة، يوم، أسبوع، شهر ...، وهو لا يعبر على القوة الشرائية للنقود التي قد يحصل عليها مقابل عمله، حيث أن صاحب العمل لا ينظر إلى الأجر إلا من الناحية الإسمية فقط أي القيمة التي يدفعها للعامل، في حين أن العامل لا يهتم الأجر النقدي بقدر ما يهتم مقدار ما يحصل عليه بهذا الأجر من السلع والخدمات.²

- **الأجر الحقيقي:** هو عبارة عن القوة الشرائية التي يحصل عليها العامل بهذا الأجر، أي هو مقدار السلع والخدمات التي تُشترى لإشباع حاجيات الفرد من الأجر النقدي. ومن المعروف بأن هناك علاقة عكسية بين ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاضه وبين ما يحصل عليه الفرد من سلع وخدمات كما ونوعاً، فكمية ونوعية السلع تنخفض في حالة ارتفاع الأسعار وتحسن وتزيد في حالة انخفاضها.

وتتوقف مستوى معيشة الفرد على الأجر الحقيقي وليس على الأجر الاسمي حيث يجب مراعاة التوازن بين هاذين الأخيرين من خلال إحداث تغيير في الأجر الحقيقي مع التغيير في الأسعار بقدر مواز حتى لا يتأثر العامل بها.³

¹ جبار محفوظ، محاولة تقييم دور الأجور في رفع إنتاجية العمال: دراسة إحصائية لحالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، جامعة سطيف، ديسمبر 2008، ص 7.

² لعريفي عودة، محددات الأجور وأثرها على العمالة، مرجع سبق ذكره، ص 46 - 47.

³ بنيشو فتحي، دراسة قياسية للعلاقة بين الأجور والأسعار في الجزائر خلال الفترة (1970-2014)، مجلة شعاع للدراسة الاقتصادية، العدد 4، سبتمبر 2018، ص 326.

الفرع الرابع: مكونات الأجر

إن أجر العامل لم يعد يقتصر على الأجر الأساسي فحسب، بل هناك العديد من المتممات التي تلحق به. حيث أنه يشتمل على عناصر ثابتة وأخرى متغيرة وهذه العناصر تختلف من حيث تركيبها من تشريع إلى آخر، وسنقوم بعرض هذه العناصر بشيء من التفصيل فيما يلي:

أولاً: العناصر الثابتة

يتكون العنصر الثابت نتيجة تصنيف المنصب أو الوظيفة ومرتبة العامل في سلم الأجور حسب مجموع فئة والدرجة التي يحملها حيث يشتمل على ثلاث عناصر وهي:

- **الأجر الوطني الأدنى المضمون:** يعرف على أنه "القيمة المالية الدنيا المحددة من طرف الدولة والتي يجب ألا يتقاضى العامل أقل منها لضمان المستوى المطلوب من المعيشة"¹، حيث ينص المرسوم الصادر في العدد رقم 28 من الجريدة الرسمية، على: "يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون الموافق لمدة عمل قانونية أسبوعية قدرها 40 ساعة، وهو ما يعادل 173.33 ساعة في الشهر، بـ 20 ألف دج في الشهر، أي ما يعادل 115.38 دينار لساعة عمل"².

- **الأجر الأساسي:** هو الأجر الذي يتحصل عليه العامل وفق التصنيف والترتيب الوظيفي حسب النقطة الاستدلالية حيث هذه الأخيرة يتم تحديدها بناء على دراسة علمية دقيقة لكل منصب عمل.³

- **التعويضات الثابتة:** كثيراً ما تلحق بالأجر الأساسي مجموعة من التعويضات الثابتة المرتبطة بمنصب العمل، أو التي تفرضها طبيعة العمل، أو الظروف والمتطلبات المتعلقة به، حيث أن المشرع الجزائري حدد هذه التعويضات كما يلي:

▪ **تعويض الأقدمية أو الخبرة I.E.P:** هو تعويض ثابت يسمح للموظف بالانتقال من درجة إلى أخرى أعلى، يتلقى على إثرها مبلغ يناسب الرقم الاستدلالي الجديد يضاف إلى الأجر القاعدي.

¹ بخدة مهدي، **الاجر الوطني الأدنى المضمون**، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، معهد الحقوق، المركز الجامعي غليزان، العدد 06، بتاريخ 2017/01/09، ص120.

² جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم رئاسي رقم 28، مؤرخ في 2021/04/07، يتعلق برفع الأجر الوطني الأدنى المضمون.

³ صحراوي رشيدة والعابيد عبد الرحمان، **تطبيق نهج المزيج الاجتماعي في التدقيق الاجتماعي لسياسة الأجور لمجمع: دراسات المنشآت المراقبة والمساعدة جايا GEICA**، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص562.

- **تعويض الضرر I.N:** هذا التعويض موجه للاستجابة أكثر لمتطلبات المنصب لما يشكل من أضرار وإرهاق للموظف، وقد تضاف هذه المنحة لتشجيع الالتحاق ببعض الوظائف التي يقل الإقبال عليها.
- **تعويض المنطقة P.Z:** تخص هذه العلاوة المناصب المتواجدة في مناطق معينة بحكم الأهمية والأولوية في التنمية التي توليها الإدارة كالمناطق الجنوبية النائية أو التي تعرف صراعات وأزمات.¹
- **المنح العائلية:** وهي المنح والتعويضات العائلية تمنح للعامل في شكل مبالغ مالية حسب عدد الأبناء الذين هم في كفالته، إلى غاية بلوغ سن الرشد.²
- **منحة الأجر الوحيد:** هي منحة تعطى للموظف لعدم عمل زوجته تدخل في إطار مساعدة الضعيف، كانت تمنح في السابق مع المنحة العائلية ابتداءً من 26 ماي 1994 استقلت بعنصر رسمي بالأجر الوحيد.³

ثانياً: العناصر المتغيرة

يكون نتيجة الجهد الإضافي ويكون موجه أساساً لتحفيز العامل على الأداء الأنجع لتجاوز بعض النقائص والسلبيات في الوظيفة ويتحقق ذلك من خلال:⁴

- **العمل الإضافي:** إن أي عمل إضافي أو زائد عن المدة المحددة للعمل، يقتضي منح العامل تعويض عن ذلك العمل، سواء كان ذلك بصفة متقطعة أو مؤقتة.
- **العمل الليلي:** قد يؤدي العامل عمله في غير الأوقات العادية للعمل فظروف العمل ليلاً ومتطلباته تختلف عن ظروف العمل نهاراً، مما يستوجب تعويضاً عن العمل الليلي.
- **المصاريف المهنية:** يقصد بها تعويض العامل عن النفقات التي خصصها لأجل القيام بمهمة عمل التي تستلزم نفقات تخص (المأكل، النقل، الإقامة نفقات أخرى) والتي يستلزم على صاحب العمل تحملها إما بصفة مسبقة أم لاحقة.

¹ بلعيد عبد الله، إصلاح نظام الأجور في الوظيفة العمومي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير قانون عام: فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، (2018/2019)، ص ص 56 - 60.

² هنتي بشري، الوجيز في شرح قانون العمل علاقات العمل الفردية والجماعية، دار الريحانة للكتاب، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص 136.

³ جاوودي حورية، تسيير الأجور في الجزائر -دراسة حالة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه Onid -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2006/2007)، ص 156.

⁴ غريب بوخالفة، عنصر الاجر في علاقة العمل، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، باجي مختار، عنابة، جوان 2017، ص ص 33 - 35.

- **المكافآت والحوافز:** هي مبلغ من المال يدفع للموظف إذا حقق في تنفيذ العمل نتيجة معينة قد يكون لصاحب العمل فيها مصلحة واضحة، كتنظيم نفقات الإنتاج أو تقادي الخسائر أو انتظام سير العمل، أو إذا توافر في الموظف صفة خاصة كالإمامه بعدة لغات أجنبية أو حصوله على مؤهل معين.

- **المردودية الفردية والجماعية:** وهي إعطاء العامل نسبة معينة مما يحقق من كسب فوق أجره فمن حقه أن يستفيد من مردوده الانتاجي سواء من ناحية جهد الفرد أو جهد الجماعة.

- **المنح الخاصة بالمناسبات:** تمنح للعمال من طرف صاحب العمل في بعض المناسبات الأعياد الدينية أو بمناسبة الدخول المدرسي أو عندما تلم مصيبة بالعامل هذه المنح المكافآت غير دائمة ليست حقا ثابتاً للعامل.¹

- **الأجر الإجمالي:** يضم الأجر الأساسي مضاف إليه المنح والعلاوات بدون خصم الاقتطاعات المستحقة.²

- **الأجر الصافي:** هي الأجرة الصافية للدفع، وتمثل الأجر الإجمالي بعد طرح مختلف الاقتطاعات الخاصة بالضمان الاجتماعي والاقتطاعات الضريبية.³

المطلب الثاني: معايير تحديد الأجور والعوامل المؤثرة فيها

الفرع الأول: معايير تحديد الأجور

تتغير معايير تحديد الأجور بتغير نوع العمل، إذ توجد معايير أساسية ومعايير ثانوية يمكن الاعتماد عليها في تحديد الأجور، وهذا ما سنحاول شرحه فيما يلي:

- **المعايير الأساسية:** نجد ثلاثة وهي:⁴

¹ جاودي حورية، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² مرزود حسين، الزيادة في الأجور وتأثيرها على تحسين القدرة الشرائية ومستوى المعيشة في الجزائر، مجلة مدارات سياسية، المجلد 6، العدد الأول، 2022، ص 64.

³ لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، الصفحة الزرقاء للطباعة والنشر، 2011، ص 65.

⁴ قريشي سامي وصالح عبد العالي، معايير وآليات محاسبة الأجور في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة موبيليس-، مجلة التحولات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، 2022، ص 5.

■ **معيار المردودية:** على عكس معيار المدة، يعتمد هذا المعيار على نوعية وكمية الإنتاج، فهو مرتبط بالنتائج المحققة من طرف العمال وبالتالي فإن هذا المعيار يتميز بالتذبذب وعدم الاستقرار، ومن الواضح أن هذا المعيار يتناسب مع مصلحة صاحب العمل أكثر من تناسبه مع مصلحة العامل لأنها تؤدي لإرهاقه في سبيل زيادة الأجر.

■ **معيار المدة:** يحسب الأجر على أساس وحدة زمنية معينة بغض النظر عن كمية الإنتاج، فلا يؤخذ بالاعتبار مقدار ما أنجزه العامل من عمل أو ما قام به من إنتاج. وتتميز هذه الطريقة بضمان الاستقرار في الأجر حيث تضمن للعامل ثبات أجره فلا يتأخر بأي خفض لساعات العمل أو أيام العمل الأسبوعي أو الشهري.¹

■ **المعيار المزدوج:** وهو معيار يجمع بين المعيارين السابقين، حيث ينص على المساواة الشكلية للعمال فيما يخص الأجور، ومنه فتح المجال لهم للتنافس حول المردودية العالية مع ضمان الأجر الأساسي للجميع، كما أن هذه الطريقة تجنب صاحب العمل دفع علاوات ومكافآت دون مقابل إنتاجي ومن جهة أخرى تمنح للعامل أكبر ضمان وحماية للحصول على أكبر قدر ممكن من الدخل.

- **المعايير الثانوية:** إضافة للمعايير الأساسية يمكن الاعتماد على معايير أخرى التي تتمثل في²:

■ **الأقدمية:** تسود الأقدمية كأساس لمنح العوائد في جل المؤسسات العامة (الحكومية) تقريباً وذلك في معظم دول العالم وبالرغم من أن الأقدمية لا تلعب نفس الدور في المؤسسات الخاصة إلا أن هناك دلائل تشير إلى أن مدة الخدمة في المؤسسة تعتبر عاملاً رئيسياً في تحديد العوائد وتوزيعها على العمال، حيث تختلف الأجور حسب عدد سنوات الخدمة التي أمضاها الموظف في العمل.³

■ **المؤهل العلمي:** إن المؤهل العلمي والخبرة عاملان أساسيان في تحديد أجر الفرد عند التحاقه لأول مرة بالمؤسسة، فالفرد الذي يحمل مؤهل علمي معين يستحق أن يكون في مستوى معين يتناسب وذلك المؤهل.

■ **المستوى المعيشي المناسب ومستوى الأسعار السائدة في السوق:** تتأثر الأجور بتكاليف المعيشة في المجتمع، فكلما زادت تكاليف المعيشة نقص الأجر الحقيقي للعامل،

¹ جاودي حورية، مرجع سبق ذكره، ص 182.

² طالبى سميرة وبن عبد العزيز سمير، التعديلات الجبائية لنظام الأجور في المؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مركز مكافحة الأمراض السرطان لولاية بشار، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 5، العدد 2، بشار، 2022، ص 376.

³ حسين وليد حسين وآخرون، أثر الأجور في تعزيز الالتزام التنظيمي للعاملين، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 20، (بدون سنة)، ص 121.

وأدى ذلك إلى خفض مستوى معيشتهم، مما يجعل كثيرا من المنظمات العالمية تميل إلى تحديد الأجور وفقا للزيادة الحالية والمنتظرة في مستويات الأسعار.

■ **مستوى صعوبة الوظيفة:** يعتمد هذا المعيار على مواصفات شغل الوظيفة (الفكرية والجسدية) في تحديد الأجر. فالوظيفة المتكررة التي يسهل أدائها تستحق أجراً أقل من الوظائف المعقدة والمتعبة التي تتطلب جهداً فكرياً وجسدياً.¹

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأجور

نجد العديد من العوامل التي تؤثر في مستوى الأجور، مما يجعل حصرها أمراً صعباً لذلك ارتأينا عرض العوامل الأكثر أهمية وهي كالتالي:

- **قوة نقابات العمل:** النقابة عبارة عن تنظيم يجمع الأفراد، ويكون هدفه حماية مصالحهم والدفاع عن حقوقهم وذلك من خلال الضغط الذي تمارسه على إدارات المؤسسات وحتى الحكومات (إذا كانت تتمتع بالقوة الكافية) إذ تعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على سياسة الأجور التي تتبعها الدولة، فهي تشكل طرفاً قوياً في أية مفاوضات مع الإدارات والحكومات لتحديد الأجور المناسبة للعمال، ساعات العمل، والتعويضات الأخرى لتحقيق مستويات معيشية محترمة لمنسوبيها.²

- **البطالة:** تعتبر علاقة فيليبس الإطار الذي يعبر عن العلاقة بين الأجور والبطالة حيث يقوم تفسير منحني فيليبس على أساس تحليل سوق العمل من خلال العرض والطلب على خلفية مرونة الأسعار والأجور، ففي حالة وجود فائض في عرض العمل (بطالة) يضطر العمال لقبول نمو منخفض للأجور، وعلى العكس من ذلك عند ارتفاع الطلب على العمل فإن الأجور المدفوعة من قبل المؤسسات سترتفع بسبب ندرة العمال.³

- **الإنتاجية:** تعتبر الإنتاجية من أهم محددات الأجور، ويمكن للتغير في الإنتاجية أن يترك أثره على الأجر بطريقتين، وذلك كما يلي:

¹ شرمات سالم، نظام الأجور وعلاقته بإدارة الموارد البشرية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 13، العدد 3، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2021، ص 164.

² سومر أديب ناصر، أنشطة الأجور وأثرها على أداء العاملين في شركات ومؤسسات القطاع العام الصناعي في سورية -دراسة ميدانية على شركات الغزل والنسيج في الساحل السوري-، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، (2003/2004)، ص 22.

³ بوعزة عبيد إيمان وزدون جمال، النمذجة القياسية للعوامل المؤثرة على الأجور في الجزائر على المستوى الكلي: دراسة حالة القطاع الاقتصادي للفترة (1980-2017)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة بلحاج بوشعيب، المجلد 7، العدد 1، ص 293.

■ التأثير المباشر: يتمثل في أن تحسن إنتاجية العمل يعتبر مبرراً مقبولاً للمطالبة برفع الأجور، فيمكن أن يوافق أصحاب العمل على زيادة الأجر وتحمل تكلفة إضافية ما دام الإنتاج الكلي يتزايد.¹

■ التأثير الغير مباشر: يكون من خلال تغير الطلب على العمل من طرف المؤسسة، فإذا كان العرض أقل من الطلب في سوق المنتجات فإن هذا يشجع المؤسسة على التوسع في الإنتاج وطلب عمالة أكبر، وبالتالي إعطاء أجر أعلى، وبالعكس لو أن سوق المنتجات عرف عرضاً وفيراً فإن المؤسسة ستحجم عن زيادة إنتاجها، وبالتالي الارتفاع في الإنتاجية لن يؤثر على مستوى العمالة والأجر إيجاباً.²

- **متطلبات العمل:** يوجد ارتباط كبير بين مستويات الأجور وبين متطلبات الأداء، كدرجة الصعوبة، الخبرة والمؤهل اللازم لأداء الوظيفة، فكلما زادت هذه المتطلبات كلما زاد الأجر المقابل.³

- **الدخل الوطني:** يعتبر الدخل من المؤشرات الأساسية لقياس الرفاهية الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، فهو يعبر عن مجموع الدخول النقدية التي يحصل عليها الأفراد في سنة معينة، ويحصل العمال على جزء من الدخل في شكل أجور والباقي في شكل ربح أو فائدة، فارتفاع الدخل الوطني يعني ارتفاع حصة الأجور، وتختلف هذه الأخيرة من بلد لآخر حيث تمثل نسبة الأجور في الدول المتقدمة أكثر من 60 % والتي تعكس مدى مساهمة هذه الدول في إعادة توزيع الدخل على أفراد والوصول إلى الانتعاش الاقتصادي الذي ينعكس على رفاهية الأفراد، عكس الدول المتخلفة التي تكون نسبتها ضعيفة جداً نظراً لاقتصادياتها الريعية كما هو الحال بالنسبة للجزائر.⁴

- **التضخم:** يُعرف الاقتصاديون التضخم بأنه ارتفاع في المستوى العام للأسعار، كما يتصف بالاستمرارية والشمول، والمعروف أن السعر يتحدد في السوق الحرة بقوى العرض والطلب، كما ترى النظرية الكمية أن التضخم يرجع أساساً إلى الإفراط في عرض النقود بما يؤدي إلى الإفراط في الطلب وبالتالي ترتفع الأسعار، إضافة إلى ارتفاع الأجور الذي لا يتناسب مع الزيادة في إنتاجية العمل يؤدي

¹ شارفي عمر وبن دريس عدة، تحليل وتقييم القدرة الشرائية للأجور في الجزائر: دراسة قياسية خلال الفترة (1980-2019)، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة أحمد زبانة، المجلد 6، العدد 1، 2022، ص 36.

² بغداد تركية، دراسة قياسية لأثر الإنتاجية الكلية والتضخم على الأجور الاسمية خلال فترة (1985-2020)، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة عبد الحميد بن باديس، المجلد 6، العدد 3، سبتمبر 2022، ص 9.

³ قادري مريم، العوامل المؤثرة على الأجور في صناعة السيارات الأمريكية، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة 2، المجلد 1، العدد 4، جوان 2017، ص 430.

⁴ سراج وهيبة، دراسة اقتصادية قياسية على مدى عدالة الأجور في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، (2007/2008) ص ص 56-57.

إلى ارتفاع الأسعار وبالتالي ارتفاع معدلات التضخم، كما يتضح وجود علاقة طردية موجبة بين الأجور والتضخم حيث كلما ارتفعت الأجور يرتفع التضخم.¹

- **القوانين واللوائح الحكومية:** هي القوانين واللوائح الصادرة عن الحكومات والتي تحدد فيها السياسة التي ستتبعها فيما يتعلق بالأجور والأسس الناظمة لها، حيث تعتبر هذه القوانين واللوائح من أهم العوامل المؤثرة في نظام الأجور، وفي بعض الدول يتم تحديد الحد الأدنى والأعلى للأجر لكل عمل من الأعمال التي يقوم بها الأفراد وموعد استحقاق الأجر وغيرها، لكن يجب أن تتمتع هذه القوانين بالمرونة وقابلية التعديل بشكل مستمر بما يتماشى مع التغيرات الاقتصادية وتكاليف المعيشة بشكل أساسي.²

- **قدرة المؤسسة وإمكانياتها:** تتأثر قدرة المؤسسة على دفع معدلات مرتفعة أو منخفضة من الأجور بمجموعة من العوامل مثل قدرتها المالية، ووضعها التنافسي بين المؤسسات الأخرى، معدلات الربحية وكفاءتها الإنتاجية فمن غير الممكن مثلاً أن تدفع مؤسسة تعاني من مشاكل مالية أجور مرتفعة للعاملين لديها مما يجعل الأفراد يبحثون عن المؤسسات التي تتمتع بقدرات عالية على دفع الأجور والتعويضات الأخرى.³

المطلب الثالث: آلية سير دورة الأجور والرقابة عليها

وسيتم التطرق في هذا المطلب لخطوات إعداد هيكل الأجور والوظائف والمستندات المهمة في هذه الدورة، بالإضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بها.

الفرع الأول: خطوات إعداد هيكل الأجور

ويمر إعداد هيكل الأجور بالمراحل التالية:

¹ زدون جمال وصحراوي وبن وشيخة، **محددات الأجور في القطاع الصناعي للفترة (1980-2013)**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، جامعة الجزائر 3، المجلد 5، العدد 1، 2016، ص200.

² أبو حمدة هديل وحسن صالح، **محددات الأجور في القطاع الصناعي الفلسطيني -دراسة حالة قطاع غزة-**، مذكرة لنيل درجة الماجستير، قسم اقتصاديات التنمية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، (2014/2015)، ص40.

³ نفس المرجع السابق، ص41.

أولاً: تحليل الوظائف: تتضمن عملية تحليل الوظائف تجميع وتنظيم معلومات عن طبيعة المهام والأنشطة والواجبات والمسؤوليات المتعلقة بالوظائف المختلفة في المؤسسة. وتعتبر هذه المعلومات هي الأساس في عمليات تقييم وتسعير الوظائف.¹

ثانياً: توصيف الوظائف: يمثل وصف الوظائف مجموعة النتائج النهائية التي توصلنا إليها من تحليل الوظائف حيث يتم وضع تلك النتائج على هيئة نموذج (يسمى بطاقة التوصيف) يُظهر عوامل التقييم الداخلة في تكوين الوظيفة ويُبرز مدى صعوبة واجباتها ومسؤولياتها والحد الأدنى من مطالب التأهيل اللازمة لشغلها، وهي تضم البيانات التالية²:

- اسم الوظيفة التي تدل على نوع ومستوى الأعمال التي تؤدي؛
- موقع أداء الوظيفة أي الإدارة أو القسم الذي تتبعه الوظيفة إدارياً وموقعها في الهيكل التنظيمي؛
- وصف عام للوظيفة بشكل متكامل (الأعمال-أسلوب الإدارة...)
- واجبات ومسؤوليات الوظيفة أي المهام التفصيلية التي يؤديها العامل؛
- الشروط الواجب توافرها في شاغل الوظيفة سواء التأهيل العلمي، الخبرة النوعية والزمنية للقدرات الذهنية والبدنية؛
- مدة الخبرة عند الترقية والوظائف التي يُرقى إليها العامل وشروط الترقية؛
- العناصر التي تتضمنها تقارير الكفاءة التي تُعد عن الوظيفة والدرجات التقديرية لكل عنصر.

ثالثاً: تقييم الوظائف: من خلال تحليل الوظائف ومن ثم تحديد مسؤولياتها وواجباتها والشروط الواجب توافرها في موظفيها، يتم تحديد العناصر الأساسية لتقييم الوظائف والذي يعتبر بمثابة نظام رسمي لمعرفة القيمة النقدية النسبية للوظيفة بالمؤسسة. ونقصد به تحديد قيمة كل وظيفة لوضع الأجر المناسب لها من خلال المقارنة بينها، ويمكن القول أن الوصول إلى الدقة الكاملة في تحديد قيم الوظائف أمر في غاية

¹ عبد الباقي صلاح الدين وآخرون، إدارة الموارد البشرية، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص 267-268.

² الصيرفي محمد، إدارة الموارد البشرية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 88.

الصعوبة والهدف المباشر منه هو وضع نظام عادل للأجور داخل المؤسسة يقوم على أساس التماثل في الأجور للوظائف المتجانسة وتتمشى معدلات الدفع هذه مع ما هو سائد خارج المؤسسة.¹

رابعاً: تجميع الوظائف في فئة أجرية واحدة وإعداد هيكل الأجور: بعد الانتهاء من عملية تقييم الوظائف، تواجه المؤسسات مشكلة بناء هيكل أجور يضم جميع الوظائف المتاحة خاصة في حالة المؤسسات كبيرة الحجم التي تحتوي على مئات الوظائف. والفئة الأجرية هي درجة مالية تضم جميع الوظائف التي تتشابه في درجة صعوبتها أو أهميتها بالنسبة للمؤسسة بغض النظر عن الفئة النوعية التي تنتمي إليها، وهنا لا بد من تحديد مدى أجري لكل فئة، وغالباً ما يتراوح عدد الفئات الأجرية في المؤسسات من 10 إلى 13 فئة وقد تزداد أو تنقص.²

وإن لتجميع الوظائف المتقاربة في الأهمية والمتشابهة في الطبيعة فائدة كبيرة في إدارة الأجور بالمؤسسة، وذلك لأن هذا الإجراء يجنب الإدارة مشقة تسعير كل وظيفة على حدا، حيث يتم تسعير فئة الوظيفة، وتسري فئة الأجور على كافة الوظائف المتدرجة تحت هذه الفئة، وبعد تحديد عدد الفئات التي تراها المؤسسة مناسبة، يُخصص لكل منها مُعدل للأجر يتفق وقيم الوظائف التي تضمنها الدرجة، ومن ثم تعامل كافة الوظائف الواقعة في نفس نطاق فئة واحدة، نفس المعاملة من حيث الأجر الذي يُدفع لها. ومن ثم يتم تحديد حد أدنى وحد أعلى للأجور لكل فئة، وهنا يكون للإدارة الحق للتمييز بين أجور الموظفين الذين يشغلون وظائف تدخل في الفئة الواحدة حسب أقدمية وكفاءة كل منهم، وذلك بمنح علاوات تُضاف للحد الأدنى لأجر الفئة.³

الفرع الثاني: الوظائف والمستندات المهمة في دورة الأجور

تمر دورة الأجور بثلاث وظائف أساسية حيث تحتاج كل وظيفة الى مجموعة من المستندات والوثائق التي تساعد في تنظيم وإدارة دورة الأجور بشكل صحيح وفعال، وتشمل هذه الوظائف ما يلي:⁴

¹الصيرفي محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 125-126.

² عبد الباقي صلاح الدين وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 281-282.

³ المبيضين صفوان محمد والكبي عاتض بن شافي، التخطيط في الموارد البشرية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص ص 213-216.

⁴ الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، الأردن، 2015، ص ص 401-403.

- **مهمة التوظيف وإدارة شؤون الموظفين:** تتولى إدارة الموارد البشرية مهمة الحصول على اليد العاملة تلبيةً لاحتياجات المؤسسة، وتتولى إجراءات المقابلة لتعيين أصحاب الكفاءات. وتعتبر هذه الإدارة مصدراً مستقلاً للسجلات التي يتم الرجوع إليها من أجل التحقق الداخلي من بيانات الأجور بما فيها الإضافات والاقتطاعات. وتحتفظ هذه الإدارة بمجموعة من السجلات والمستندات ذات العلاقة بهذه المهنة، منها السجلات الشخصية للعاملين والتي تحتوي معلومات أساسية عن الموظف مثل تاريخ التعيين، المعلومات التي تتعلق بالأجر والعلاوات والتعديلات والاقتطاعات المصرح بها، وتقييم للأداء وإنهاء الخدمة. وكذلك يلزم لهذه الوظيفة استخدام نموذج التصريح بالاقتطاعات وهو نموذج يبين الاقتطاعات المصرح بها مثل الضريبة والضمان والتوفير وغيرها، ونموذج يبين التصريح بمعدل الاجر وهو نموذج يبين معدل الأجر الذي وضعته الإدارة او تعليمات مجلس الإدارة.

- **وظيفة تحضير كشف الأجور:** تهتم هذه الوظيفة بتحديد الوقت المبذول من طرف الموظفين من خلال بطاقات تسجيل الحضور، وهي بطاقة تبين وقت بداية العمل اليومي للموظف ووقت انتهاء العمل، حيث يتم تعبئتها يوميًا وتستخدم لحساب الأجور والعمل الإضافي. وتشتمل هذه الوظيفة إعداد ملف عمليات الأجور وهو ملف حاسوبي يبين كل عمليات الأجور التي تمت خلال فترة معينة مثل اليوم أو الأسبوع أو الشهر، يبين كل العمليات التي أدخلت على البرنامج، وتفاصيل كل عملية من حيث اسم الموظف والتاريخ وإجمالي وصافي الأجر والاقتطاعات.

- **وظيفة دفع الأجور:** يتم تحضير الشيكات بصافي الأجر ليتم صرفها من حساب الأجور في البنك، ويتم فتح حساب خاص في هذا الأخير يسمى حساب الأجر، ليتم الإيداع فيه شهرياً بشيك يعادل قيمة صافي الأجر المستحق للموظفين. ويعمل هذا الحساب كأداة رقابة على الأجور، حيث يصبح رصيد الحساب كمحدد لقيمة الأجور التي ستدفع، وبالتالي يقلل من احتمالية صرف الأجور لغير مستحقيها.

الفرع الثالث: الإجراءات الرقابية لدورة الأجور

تعتبر دورة الأجور من بين العمليات الحيوية في المؤسسة حيث تتطلب الإدارة والرقابة الدقيقة عليها، وذلك لضمان عدم حدوث أي انحرافات أو تمييز في توزيع الأجور داخل المؤسسة، ولتتم تحقيق ذلك يجب الالتزام بالإجراءات الرقابية التالية¹:

¹ الذنبيات علي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص ص 403 - 404.

1. الحدوث: أن العمليات المسجلة هي عمليات أجور تخص المؤسسة

- إعداد الملفات الإدارية الخاصة بالموظفين الجدد وتسجيل بياناتهم فور تعيينهم في المؤسسة؛
- أن يتم الموافقة على بطاقات الوقت من قبل المشرفين؛
- استخدام وسيلة لضبط الوقت لتسجيل أوقات العمل؛
- الاحتفاظ بسجلات كافية تخص للموظفين؛
- أن يكون هناك تفويض مناسب يتعلق بعملية التوظيف؛
- الفصل بين المهام الخاصة بشؤون الموظفين وتسجيل أوقات العمل ودفع الأجور؛
- عدم استقبال الحاسوب أسماء موظفين غير مدخلة أسماؤهم مسبقاً.

2. الاكتمال: أن العمليات التي يجب تسجيلها قد سجلت بالكامل

- ترقيم شيكات الأجور بشكل مسبق والمحاسبة على الأرقام؛
- إعداد مذكرة تسوية حساب الأجور في البنك من قبل موظف مستقل.

3. الدقة: أن جميع العمليات التي يجب تسجيلها قد سجلت بالشكل المناسب وبالقيم الصحيحة

- أن يتم التحقق داخلياً من عمليات الحساب؛
- مقارنة المجاميع مع تقارير الملخصات؛
- الحصول على تفويض مناسب بخصوص معدلات الأجور والعمولات والاقطاعات.

4. التصنيف: أن جميع العمليات التي يجب تسجيلها قد سجلت في الحسابات الصحيح

- وجود دليل حسابات مناسب ويشمل جميع الحسابات الخاصة بمختلف أنواع العمليات؛
- أن يتم التحقق داخلياً من تصنيف الحسابات.

5. الحد الفاصل: أن العمليات قد سجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة

- وجود تعليمات تتطلب تسجيل العمليات مباشرة وخاصة بعد عملية الدفع؛
- التحقق الداخلي من التواريخ.

خلاصة الفصل:

تختلف مراحل إنجاز مهمة التدقيق الداخلي من مؤسسة لأخرى وذلك يعتمد على طبيعة النشاط والعملية المراد تدقيقها، حجم وخبرة فريق المدققين، ولكن بشكل عام يتبع التدقيق الداخلي منهجية منظمة في سبيل تنفيذ مهامه والتي تتمثل في مجموعة الخطوات الرئيسية المتتابعة والمكملة لبعضها البعض وفقاً لما تتضمنه معايير التدقيق، وكل خطوة رئيسية تتفرع لعدة خطوات فرعية يقوم المدقق الداخلي بتنفيذها من خلال استخدام العديد الوسائل والتقنيات المتاحة.

وتكتسي الأجور أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات فهي من أهم الأعباء التي تتحملها، وتتأثر بعدة عوامل وتتحد بمعايير مختلفة، ويهتم العمال بالحصول على أجر عادل ومحترم يوازي ما قدموه من جهد في عملهم، أما المؤسسة فتهدف إلى التقليل من التكاليف قدر الإمكان، ولضمان الوصول إلى أهداف الطرفين تقوم المؤسسة بالرقابة الدائمة عليها بسبب صعوبة إعداد نظام أجر عادل لما يحتويه من تحفيزات ومكافآت وخدمات مقدمة للعامل تتطلب الدقة والحذر عند مراقبتهم لتفادي الوقوع في الأخطاء والتجاوزات، ويقوم التدقيق الداخلي بقياس كفاءة هذه الضوابط المتبعة بوجود منهجية محكمة للوصول إلى تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالأجور.

الفصل الثالث

حراسة حالة المؤسسة الوطنية

للجيوفيزياء E.NA.GEO

تمهيد:

بعد عرض الفصول النظرية السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي الذي يُعتبر أداة رقابة فعالة في تقييم مختلف عمليات ووظائف المؤسسة منها الأجور، سنحاول في هذا الفصل إسقاط هذه العلاقة النظرية على الجانب العملي بتطبيق التدقيق الداخلي على دورة الأجور في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء، بهدف تقييم عمليات هذه الدورة، من خلال كشف المشاكل والنقائص وتحليلها مع تقديم توصيات لمعالجتها.

وسيتم إعطاء لمحة عن المؤسسة المستقبلية، ثم عرض المنهجية المعتمدة لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي لدورة لأجور، وهذا من خلال مبحثين:

- **المبحث الأول:** بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO.

- **المبحث الثاني:** منهجية التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO.

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO

تعتبر المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO من بين المؤسسات الوطنية الاستراتيجية التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية المحلية والدولية في جميع مجالات عمل المؤسسة. فهي من المؤسسات الرائدة من خلال نشاطها المتمثل في استكشاف آبار ومواقع النفط. ونظرا لنشاطاتها المتعددة ومصالحها المختلفة، تم تخصيص هذا المبحث لإعطاء صورة عامة عن هذه المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO

تأسست المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء في أوت 1981 تحت إشراف وزارة الطاقة والمناجم من ALGEO الذي كان مشروعاً مشتركاً بين Sonatrach و Teldyne (شركة أمريكية) منذ 1 مارس 1967، ومن إدارة الجيوفيزياء والطوبوغرافيا التابعة لإدارة الأشغال النفطية في سوناطراك، وخدمة المعالجة الزلزالية. وفي عام 1989 أصبحت مؤسسة اقتصادية عامة (EPE) برأس مال قدره 10 ملايين دينار جزائري موزعة بين صناديق المشاركة الثلاثة: 40% منجم هيدروكربوني وهيدروليكي، 30% صناعة غذائية، 30% كيميائية وبتروكيميائية وصيدلانية.

في عام 1998، المؤسسة القابضة للإنجازات العمومية والأشغال الكبرى باعت 51% من أسهمها إلى المجمع الوطني سوناطراك - أشغال البترولية - (SSP SPA)، ثم أصبح هذا الأخير المساهم الوحيد في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء بعدما باعت له مؤسسة تسيير المشاركين INJAB حصتها المقدرة بـ 49%.

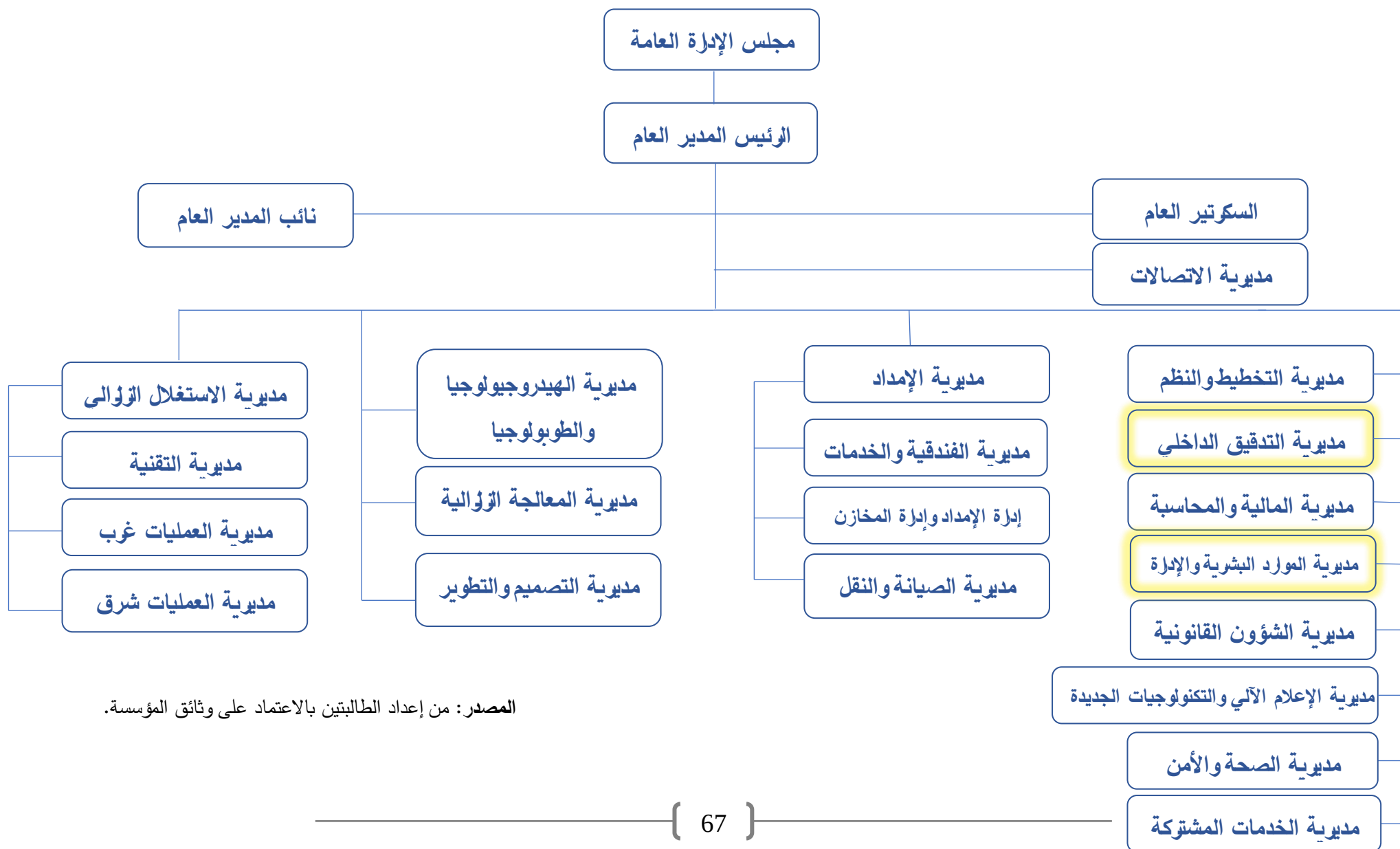
وتتنتمي المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء لوزارة الطاقة والمناجم وبذلك فقد ضمها مجمع سوناطراك إليه باعتبار أنها مؤسسة مختصة في ميدان الجيوفيزياء، فهي تقوم بأولى الدراسات الاستكشافية على الحقول البترولية. لها شخصية معنوية مستقلة كباقي المؤسسات الوطنية، تقوم بالدراسات على المواد الهيدروكربونية البترول والغاز الطبيعي بالأخص، كما تقوم أيضا بالدراسات الهيدروليكية (hydraulique) المتمثلة في استكشاف منابع المياه الجوفية.

ويتمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة في القيام بدراسات استكشافية من أجل البحث والتنقيب عن النفط بطريقة الزلزلة أي الانعكاس الزلزالي الذي يقوم بتسجيل ومعالجة وتفسير الاهتزازات تحت السطح، وذلك عن طريق خلق رد فعل مصطنع بواسطة المتفجرات أو الاهتزازات، ويمثل أكثر من 90% من رقم الأعمال المحقق. وكأنشطة إضافية أي ما يمثل حوالي 8% من رقم أعمالها تتمثل في المجالات الآتية¹:

¹ من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة.

- الجيوفيزياء العامة (الجاذبية والمقاومة).
- التنقيب عن المياه الجوفية وحفر الآبار.
- الأعمال الطبوغرافية.
- دراسات الجيوتكنيك (على مستوى الموقع والمخبر).

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: التعريف بمديرية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO

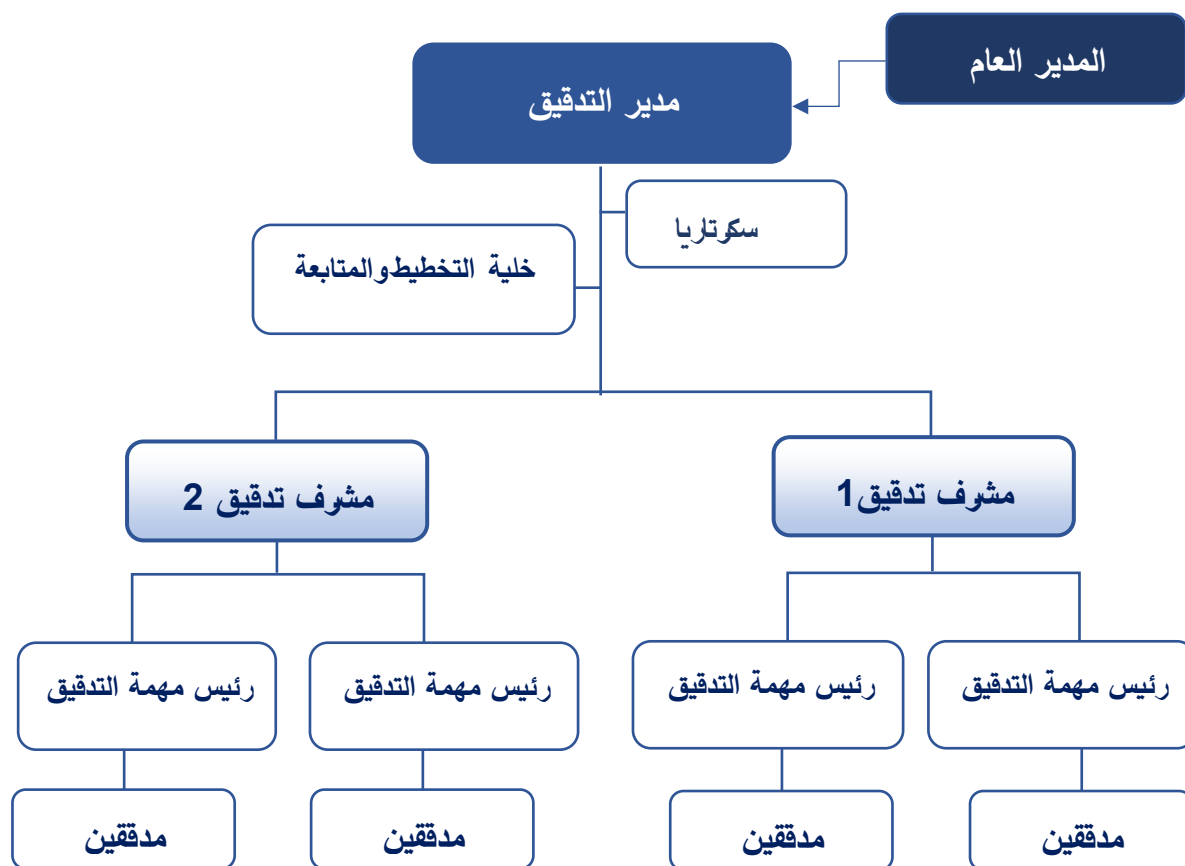
عرفت وظيفة التدقيق الداخلي تطورات عديدة بداية من عام 1993 الذي شهد انضمامها إلى قسم مراقبة التسيير التابعة لمديرية التخطيط والنظم. وفي عام 2001 تم فصل هذه الوظيفة عن قسم مراقبة التسيير وإنشاء قسم لها تابع لمديرية التخطيط والنظم، لتصبح بعد ذلك مصلحة تدقيق داخلي تابعة للمديرية العامة عام 2009، وفي عام 2011 أصبحت مديرية تدقيق داخلي. وقد جرت تعديلات على المخطط التنظيمي للمديرية في عام 2017 أين تم إنشاء خلية التخطيط والمتابعة. وتشمل أنشطة مديرية التدقيق الداخلي ما يلي¹:

- إنجاز مهام التدقيق المبرمجة ضمن الخطة السنوية؛
 - تنفيذ مهام التدقيق تحت الطلب من المديرية العامة؛
 - متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي؛
 - إنشاء تقارير التدقيق الداخلي وإبلاغها إلى المديرية العامة.
- كما تملك المديرية أدوات التأطير وفقا للمعايير الدولية التدقيق الداخلي ونذكر منها ما يلي:
- ميثاق التدقيق الداخلي (Charte D'audit) المنبثق من ميثاق التدقيق لمجموعة سوناطراك (SH) والذي تم تحديثه في تاريخ 2016/07/13؛
 - دليل الإجراءات (Manuel des procédures)؛
 - بطاقات المناصب (Fiche de poste) الخاصة بمناصب المديرية؛
 - مدونة قواعد السلوك (Code de déontologie).

ويتكون الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي من المناصب التالية: مدير التدقيق؛ وحدة التخطيط والمتابعة؛ مشرفي تدقيق؛ رؤساء المهام؛ مدققين، كما هو معروض أدناه:

¹ من إعداد الطالبتين بناءً على المعلومات والوثائق المقدمة من طرف مديرية التدقيق الداخلي للمؤسسة.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي



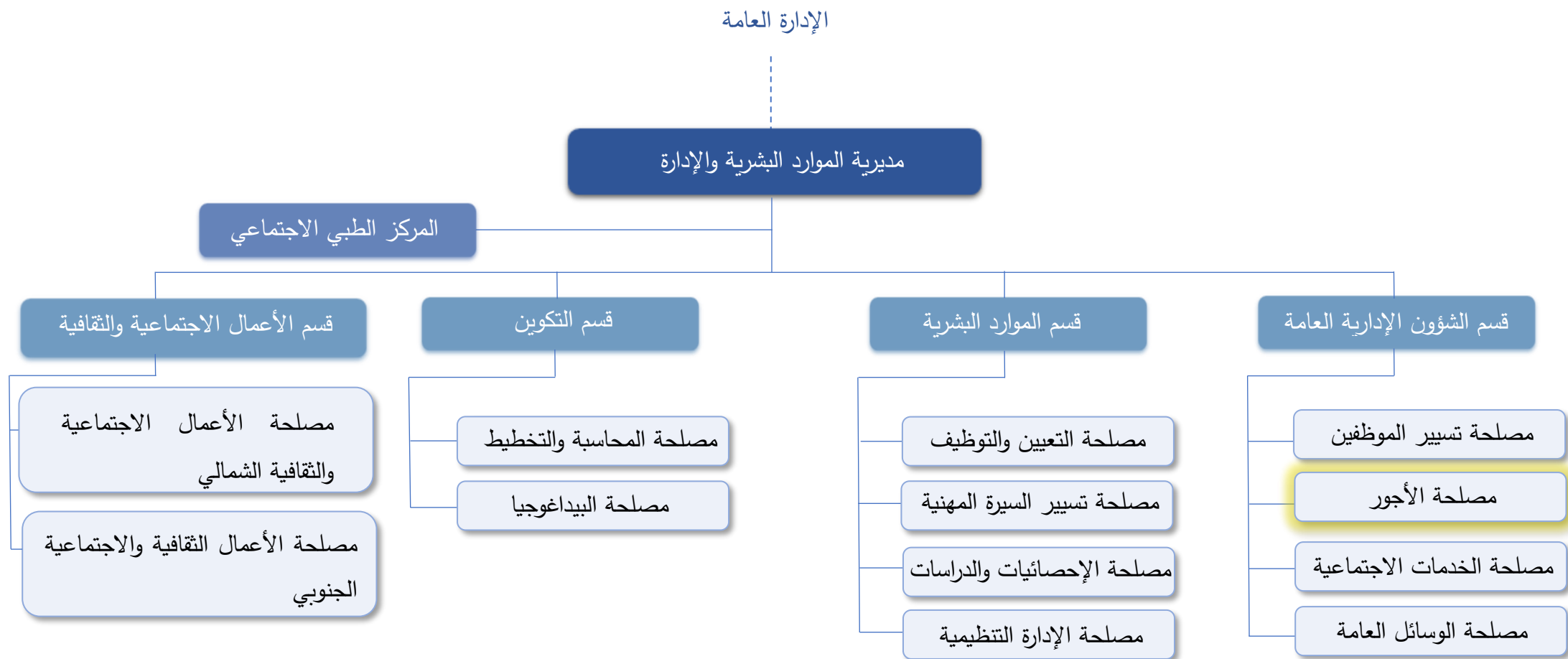
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

المطلب الثالث: التعريف بمديرية الموارد البشرية والإدارة بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

تضمن مديرية الموارد البشرية والإدارة تسيير وتنمية الموارد البشرية للمؤسسة، كما تقوم بتعزيز التسيير الديناميكي في إطار السياسات والقواعد الوطنية من خلال التوفيق بين أهداف المؤسسة وسياساتها والتطلعات الفردية للموظفين.

وتنقسم مديرية الموارد البشرية والإدارة إلى أربع أقسام: قسم الإدارة العامة، قسم تسيير الموارد البشرية، قسم التكوين، وقسم الأعمال الاجتماعية والثقافية، وكل قسم يتفرع الى مصالح كما هو موضح في الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية والإدارة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

1. قسم الإدارة العامة: يتضمن التنظيم الإداري للموظفين، ويتفرع إلى:

- مصلحة تسيير شؤون الموظفين: تقوم بإدارة وتنسيق أنشطة أقسام إدارة الموارد البشرية.
- مصلحة الأجور: تقوم بمتابعة ومراقبة إعداد الأجور الخاصة بالموظفين.
- مصلحة الخدمات الاجتماعية: تتولى الشؤون الاجتماعية للموظفين.

2. قسم تسيير الموارد البشرية: يقوم بالحرص على تفادي النزاعات التي قد تنشأ وتقديم المشورة القانونية إلى مديرية الموارد البشرية، إضافة لإدارة الاستحقاقات الاجتماعية التي تقدمها الصناديق الاجتماعية للموظفين. ويتفرع إلى:

- مصلحة التوظيف: مهمتها تصميم وتسيير ومتابعة اختيار الموظفين وتوظيفهم وإدماجهم في الحياة المهنية وفقاً لإجراءات العمل والإجراءات الموضوعية داخل المؤسسة، ابتداءً من نشر الوظائف حتى نهاية الفترة التجريبية وتقييمها.
- مصلحة تسيير السيرة المهنية: تعمل على التوفيق بين الاحتياجات والموارد، أي تغيير أو تكوين مهارات الموظفين: المرونة (سهولة التأقلم) والتكوين والتوظيف؛ كما يقوم بتقييم الفجوات بين الاحتياجات الحالية والمستقبلية للمؤسسة، وتقديم المشورة للموظفين بشأن مشروع تنقلهم الداخلي.
- مصلحة الإحصائيات والدراسات: تهدف لجمع وتحليل وتوليف المعلومات والبيانات الكمية والنوعية عن الموظفين في المؤسسة، مما يساعد في توجيه سياستها المتعلقة بالموارد البشرية.
- مصلحة الإدارة التنظيمية: تقوم بدراسة جميع طلبات قانون العمل الفردي والجماعي واقتراح حلول لها، وتقديم المشورة للهيكل التنظيمية وعلاقات العمل للمؤسسة وتسيير ملفات ما قبل التقاضي (مفتشية العمل).

3. قسم التكوين: يضمن تكوين الموظفين داخل المؤسسة وفقاً للاحتياجات المحددة في التخطيط العام لها، ويتفرع إلى:

- **مصلحة المحاسبة والتخطيط:** مهمتها وضع خطة التكوين وتقديم تقرير عن تقدمها، وضمان توفير اللوجستيات اللازمة لنجاحها.

- **مصلحة البيداغوجيا:** إدارة نظام التكوين وتنمية الموارد البيداغوجية، وكذا تنظيم ودعم تأهيل المتكونين، بالإضافة إلى تنسيق وتسيير فريق بيداغوجي من المتكونين.

4. قسم الأعمال الاجتماعية والثقافية: يعمل على ضمان التسيير الاجتماعي الذي يوفر ظروف عمل ملموسة للموظفين، بهدف تحفيزهم. ويتفرع إلى:

- قسم الأعمال الاجتماعية والثقافية (جنوب): تنفيذ برامج الأنشطة الاجتماعية والثقافية المحددة من قبل المؤسسة.

- قسم الأعمال الثقافية (شمال): تنفيذ برامج الأنشطة الاجتماعية والثقافية التي حددتها المؤسسة.¹

المبحث الثاني: منهجية التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى سيروية مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء، عبر وصف إجراءات الرقابة الخاصة بدورة الأجور المعمول بها في المؤسسة، وعرض مختلف مراحل مهمة التدقيق الداخلي انطلاقاً من مرحلة التخطيط والتحضير ثم العمل الميداني، وصولاً لإعداد التقرير النهائي.

المطلب الأول: عرض إجراءات الأجور المعمول بها في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء E.NA.GEO

تشمل الإجراءات الخاصة بدورة الأجور بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء على مجموعة من الخطوات المتمثلة فيما يلي²:

¹ من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة.

² من إعداد الطالبتين بناءً على مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.

1. الحصول شهريًا وقبل اليوم العاشر من الشهر على الوثائق التالية: الملفات الفردية للأجر، عقود العمل، ورسائل الالتزام؛
2. استخراج وثيقة حركة الأجور؛
3. إدخال كل البيانات المتعلقة بالعامل؛
4. استلام وثائق الحضور، ووثائق مصاريف المهمات والسفر، والاقطاعات من الأجر وكل حالات التعويض؛
5. عرض متغيرات الأجر الخاصة بالشهر محل الدراسة؛
6. إسقاط عناصر الأجر على المتغيرات الخاصة بكل عامل على حدى؛
7. فحص وتحيين الملف الخاص بالموظف والحصول على الوثائق الخاصة والتصحيحات اللازمة إن وجدت؛
8. حساب الأجر وإعداد الحوصلة العامة؛
9. إعداد الفحص الممركز للأجر لكل المؤسسة؛
10. فحص الحوصلة العامة، إصدار، وفحص كشوف الأجور؛
11. تجميع واستخراج الوثائق الخاصة للتحويلات المالية المتعلقة بالأجر كل حسب حالته (بنك، حساب بريدي جاري، صندوق)؛
12. إصدار الأمر بالصرف الداخلي وإيداعه لدى مديرية المالية من أجل الدفع؛
13. استقبال الوثائق ما بعد الأجر من عند مديرية الاعلام الآلي والتكنولوجيا الجديدة DINTIC وتوزيعها على باقي المديريات؛
14. تقديم كشوف الأجر للموظفين بعد تنفيذ أمر الدفع.

المطلب الثاني: التحضير لمهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور

قبل البدء في تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور، يتم أولاً التحضير الجيد لهذه المهمة من خلال تحديد أهدافها، عبر دراسة نظام الرقابة الداخلية لدورة الأجور وهذا لفهمه وتحديد المخاطر المتعلقة به. وتم التحضير لهذه المهمة من خلال:

- دراسة الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية الموارد البشرية.
- فحص دليل الإجراءات.
- الاستفسار من الإدارة حول إجراءات الرقابة الداخلية على الأجور.
- فحص الوثائق والسجلات المتعلقة بالأجور.

وتم إنجاز مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة على النحو التالي:

الفرع الأول: تشكيل فريق التدقيق وإرسال رسالة المهمة

إن أول خطوة تقوم بها مديرية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء هي تحرير الأمر بالمهمة عن طريق مدير التدقيق لإعلام مدير قسم الموارد البشرية والإدارة بالمهمة، تاريخ انطلاقها، والمدة المخطط لها، مع ذكر فريق المدققين الذي كُلف بهذه المهمة، ثم إرسال نسخة منها للرئيس المدير العام، وتأخذ نموذجاً محدداً من طرف مديرية التدقيق الداخلي كما هو وارد في الملحق رقم (01).¹

الفرع الثاني: الدراسة الأولية

وقد تم إجراء الدراسة الأولية على أساس ما يلي:

- مقابلات مع مسؤولي مديرية الموارد البشرية والإدارة؛
- فحص وتحليل الوثائق المجمعة: الإجراءات وأساليب العمل، المخطط التنظيمي، بطاقات العمل....

الفرع الثالث: إعداد جدول المخاطر

وترد في الجدول أدناه المخاطر الرئيسية المحددة في الدراسة الأولية وفقاً للنموذج في الملحق رقم (02):

¹ من إعداد الطالبتين بناءً على مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (02): جدول المخاطر

الأنشطة	مهام (الأنشطة)	أهداف المهمة	المخاطر		إجراءات الرقابة الداخلية
			الخطر	النتائج	
تسيير شؤون الموظفين	مرافقة وتسيير الموظفين الجدد	- تحيين الملفات الإدارية الخاصة بالموظفين. - إدخال البيانات (الرقم التسلسلي، منصب التعيين، رقم الحساب البنكي، المكافآت، تعويض الضرر، تعويضات...الخ) الخاصة بالموظفين الجدد. - تحيين وضعية الموظفين في حالة التوقف النهائي أو المؤقت عن العمل.	- خطأ إدخال المعلومات (رقم حساب CCP...الخ). - منح تعويضات بدون حق.	- التأثير على الكتلة الأجرية وتحميل المؤسسة خسائر مالية. - احتمال حدوث خطأ أو اختلاس الأموال. - خطر دفع الأجور الغير مبررة.	- التأكد من وجود إجراءات تسيير الموظفين موثقة وموزعة. - التأكد من أن إجراءات التوظيف تتم وفقا لشروط عقود العمل. - التأكد من مصداقية المعلومات أثناء توظيف الموظفين الجدد. - التأكد من تحيين بيانات الموظفين أثناء تغيير وضعيتهم (الأجر الوحيد، المنح العائلية) أو أثناء منحهم مكافآت وترقيات. - تقييم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتوظيف (التصريحات، رقابة...الخ) من، متى، كيف.

	تسجيل الدخول اليومي للموظفين	- حساب وقت عمل الموظفين. - التأكد من الحضور الفعلي للموظفين وكشف حالات الغياب. - الأخذ بعين الاعتبار وضعية الموظفين (مهمة عمل، حالة مرضية...الخ).	- عدم إتقان أو ارتكاب أخطاء في حساب أو تعداد ساعات العمل. - عدم اكتشاف حالات الغياب.	- ارتكاب أخطاء في حساب الأجور الخاصة بالموظفين (الأجر القاعدي، المكافآت...الخ).	- التأكد من وجود إجراءات التسجيل اليومي لجميع الموظفين (ورقة التوقيع، قائمة تسجيل الحضور). - التأكد من أن تسجيل الحضور اليومي يخضع لمراقبة المسؤول المؤهل لذلك من طرف المؤسسة. - التأكد أن ورقة التسجيل اليومي تحال يومياً إلى قسم شؤون الموظفين من أجل متابعة حالات الغياب المحتملة.
تسيير حركة الموظفين	إعداد تقارير الحضور الشهرية	- نقل بيانات تسجيل الحضور في تقرير الحضور الشهري. - تحديد حالة ووظيفة كل موظف (مهمة عمل، التوقيف عن العمل،	- الوقوع في الخطأ أو الإغفال أثناء نقل بيانات تسجيل الحضور ووضعية	- عدم منح الحق المستحق للموظف أو منحه ناقصاً.	- التأكد من أن تسجيل الحضور اليومي تم نقله بكل دقة في تقرير الحضور الشهري. - التأكد من أن حالات العقوبات تم الإبلاغ عنها في التقرير الشهري.

- التأكد من أن تقرير الحضور الشهري تم مراقبته والموافقة عليه من طرف المسؤولين.		- الموظفين في التقرير الشهري. - غياب أو عدم موثوقية مبررات الغياب المنقولة في التقرير الشهري. - احتمال الخطأ أو عدم إدخال بعض بيانات التقرير الشهري في برنامج E-GRH.	- عطلة مرضية، الفصل من العمل، غياب المبرر أو الغير مبرر...الخ). - إدخال البيانات في برنامج E-GRH.		
- التأكد من الرد على طلبات الاجازة أو العطل في الوقت المحدد - التأكد من إرسال الوثائق والمستندات التي تبرير وضعية الموظف في الوقت المحدد	- وجود زيادة أو نقصان في حساب المكافآت والتعويضات.	- الإغفال عن تسجيل وضعية الموظفين. - حساب المتغيرات غير المتجانسة	- نقل البيانات في التقرير الشهري. - تحيين جدول تتبع العطل. - تحديد الحقوق (التعويضات، المكافآت)	استغلال الوثائق المبررة لوضعية الموظفين (عطلة سنوية، عطلة تعويضية، عطلة استثنائية، عطلة غير	

	مدفوعة الأجر، التكاليف بالمهمة، دورة تكوينية...الخ).	مع أخذ بعين الاعتبار وضعية الموظفين - (مهمة عمل، دورة تكوينية، التوقف عن العمل، عطلة مرضية، عطلة سنوية، عطلة تعويضية، عطلة استثنائية...الخ).	مع وضعية الموظفين.		- تقييم كل التحيينات في جدول تتبع العطل.
	تسيير حالات العقوبات (الإنذارات، الفصل المؤقت من العمل، الفصل النهائي من العمل).	- نقل القرارات الخاصة بالعقوبات في (التقرير الشهري وبرنامج GRH). - إبلاغ القرارات الخاصة بالعقوبات إلى مصلحة الأجور. - تنفيذ القرارات الخاصة بالعقوبات (الفصل المؤقت من العمل،	- عدم تسجيل العقوبات في (التقرير الشهري وبرنامج GRH). - عدم إبلاغ القرارات الخاصة بالعقوبات الى مصلحة تسيير الموظفين.	- عدم تطبيق القرارات الخاصة بالعقوبات. - ارتكاب أخطاء في حساب أجور الموظفين الخاضعين للعقوبات (إنذارات، الفصل المؤقت من العمل، الفصل	- التأكد من إرسال المستندات أو الوثائق المبررة لحالة الموظفين إلى قسم شؤون الموظفين في الآجال المحددة (إجازة استثنائية، إجازة مرضية، إجازة تعويضية، إجازة سنوية...الخ). - التأكد من أن القرارات الخاصة (بالعقوبات، الترقية، الترقية المؤقتة، التكاليف بمهمة، التحويل من مكان

			الفصل النهائي من العمل...الخ).	النهائي من العمل).	إلى آخر) يتم إرسالها إلى قسم شؤون الموظفين في الآجال المحددة. - التأكد من حصول مسؤول قسم شؤون الموظفين على جميع الملاحظات الخاصة بحساب كشف الأجور.
إعداد الأجور وحسابها	تسيير العناصر الثابتة للأجر.	- تحديد الحقوق الخاصة بالعناصر الأجر الثابتة (الحضور التلقائي/حسب أيام العمل الفعلية) لكل موظف (الأجر القاعدي، تعويض الضرر، الأجر الوحيد، الرتب، مكافآت السلة...الخ). - تسوية المدفوعات الزائدة والمدفوعات الناقصة.	- ظهور المدفوعات الزائدة أو الناقصة في عناصر الأجر الثابتة. - ارتكاب أخطاء في نقل عدد أيام العمل عند حساب الأجر.	- خسائر مالية نتيجة أخطاء في حساب التكاليف الفعلية. - حرمان الموظفين من الحصول على حقوقهم (المكافآت والتعويضات). - عدم ثبات منهجية العمل بين مختلف الهياكل.	- التأكد من إرسال المستندات والوثائق المبررة لحالة الموظف في الآجال المحددة. - التأكد من أن إجراءات التسوية على المدفوعات الزائدة أو الناقصة يتم على أساس المستندات والوثائق (الملاحظات، ورقة التعديل) الموقعة من طرف المسؤول المعتمد.

			-	- ارتكاب الأخطاء المتتالية بسبب النقل اليدوي للبيانات إلى تطبيق G-Paie.	
	تسيير عناصر الأجر المتغيرة (الساعات الإضافية، منحة المردودية الفردية والجماعية، العلاوة الجزافية للخدمة الدائمة IFSP...)	- تحديد حقوق (عدد أيام العمل) عناصر الأجر المتغيرة بالتقرير الشهري. - حساب العناصر المتغيرة في الوقت المحدد (تكاليف المهمة، الساعات الإضافية... الخ) بالاستناد على الوثائق المبررة. - تطبيق الإجراءات والقرارات والملاحظات الداخلية عند حساب العناصر المتغيرة.	- ارتكاب أخطاء في حساب الحقوق (عدد أيام العمل) المتعلقة بالعناصر المتغيرة. - الاغفال او منح بدون حق مكافآت أو تعويضات.	- خسائر مالية نتيجة أخطاء في حساب التكاليف الفعلية. - حرمان الموظفين من الحصول على حقوقهم.	- التأكد من الفهم الجيد والتحكم في عناصر الأجر المتغيرة (الساعات الإضافية، منحة المردودية الفردية والجماعية...) - التأكد من حصول قسم شؤون الموظفين على جميع المذكرات الخاصة بكشوف الاجر والتحقق من التطبيق الصحيح لها. -

	كشف الأجر	- إصدار كشوف أجر الموظفين على أساس شهري. - تلخيص النشاط الشهري للموظف في كشف الأجر.	- عدم منح كشف الأجر بطريقة ممنهجة (مرض، عطلة الأمومة). - شكل كشف الأجر لا يعبر عن نشاط الموظف.	- حرمان الموظفين من حقوقهم.	- التأكد من أن كشف الأجر يعكس النشاط الشهري للموظف. - التأكد من أن جميع عناصر التعويض الخاصة بالأجر مذكورة بالتفصيل في كشف الأجر.
الرقابة على الأجر	- من طرف مصلحة الأجر. - من طرف المسؤول المباشر للمصلحة (الرئيس، المدير). - من طرف DINTIC - من طرف DFC	- إعداد كشف الأجر الخاصة بكل موظف. - دفع المبالغ الدقيقة الخاصة بالعناصر الثابتة والمتغيرة في الآجال المحددة؛ - دفعها في الحسابات البنكية الصحيحة. - التقليص من الأخطاء الخاصة بحساب الأجرة.	- ارتكاب أخطاء في حساب الأجر. - التأخير في سداد الأجرة. - تحويل الأموال إلى الحسابات البنكية الخاطئة. - إعداد كشف أجرة غير مكتمل.	- ارتكاب أخطاء متتالية في مختلف مراحل إعداد الأجر. - ارتفاع مخاطر الاختلاس. - خسائر مالية للمؤسسة. - حرمان الموظفين من حقوقهم في	- التأكد من أن جميع عناصر كشف الأجر يتم فحصها بشكل مسبق ولاحق. - التأكد من موثوقية واكتمال عملية الفحص والمراقبة - التأكد من الموافقة على الرقابة التي يقوم بها المسؤولين المفوضين من خلال التوقيع على تقرير كشف الأجر.

- تقييم الرقابة الداخلية من خلال الفصل بين مهام قسم شؤون الموظفين وقسم تسيير الأجور.	حالة الخطأ أو الاغفال. - التأثير السلبي على حماس الموظفين.				
---	---	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على:

- الوثائق المقدمة من المؤسسة.
- مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي..

رابعاً: الرسالة التوجيهية للمهمة

تتضمن الرسالة التوجيهية الأهداف العامة والخاصة لمهمة تدقيق دورة الأجور كما هو موضح في الملحق رقم (03)، والمتمثلة فيما يلي¹:

1. **الأهداف العامة:** تتمثل الأهداف العامة في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية على دورة الأجور وتقديم توصيات لتحسين نوعية نظام الرقابة الداخلية، والتي تتمثل في:

- حماية الأصول؛
- موثوقية المعلومات ومصادقيتها؛
- الامتثال للأنظمة والإجراءات؛
- كفاءة العمليات وفعاليتها.

2. **الأهداف الخاصة:** تم تحديد الأهداف الخاصة للمهمة وفق المخاطر المذكورة أعلاه وهي كما يلي:

- بالنسبة لتسيير شؤون الموظفين يجب تحقيق الأهداف التالية:
 - التأكد من وجود إجراءات موثقة ومكتوبة لإدارة شؤون الموظفين؛
 - التأكد من أن التوظيف يتم على أساس عقود موقعة؛
 - التأكد من مصداقية المعلومات الخاصة بالموظفين الجدد؛
 - التأكد من تحيين بيانات الموظفين عند تغيير وضعهم (علاوة الأجر الوحيد، المنح العائلية...) أو عند منح المكافآت أو سلم الترقية؛
 - تقييم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتوظيف (من - متى - كيف).
- بالنسبة لتسيير حركة الموظفين يجب تحقيق الأهداف التالية:
 - التأكد من وجود تسجيل الحضور اليومي لجميع الموظفين؛

¹ Entreprise nationale de géophysique : Rapport audit interne : élaboration et contrôle de la paie, 2017.

- التأكد من أن تسجيل الحضور اليومي للموظفين مراقب من قبل مسؤول كل مديرية؛
- التأكد من أن ورقة تسجيل الحضور اليومية تُرسل يوميًا إلى إدارة شؤون الموظفين (حالات الغياب المحتملة)؛
- التأكد من أن ورقة تسجيل الحضور اليومية تُعكس بدقة في تقرير الحضور الشهري؛
- التأكد من أن حالات العقوبة مدونة بدقة في تقرير الحضور الشهري؛
- التأكد من أن تقرير الحضور الشهري مراقب ومصادق عليه من طرف المسؤول؛
- تقييم عملية حساب الساعات الإضافية (تسجيل الحضور، والتحقق من صحة العد...)؛
- التأكد من أن الوثائق المبررة لحالة الموظفين أُحيلت إلى إدارة شؤون الموظفين في الوقت المناسب (الإجازات الاستثنائية، والإجازات المرضية، والإجازات التعويضية/السنوية...)
- التأكد من إرسال القرارات الخاصة بالموظفين (العقوبات، والترقية، والانتداب، التحويل...) إلى إدارة شؤون الموظفين في الوقت المحدد؛
- التأكد من أن مسير شؤون الموظفين له كل مذكرات حساب الأجور.

- بالنسبة لإعداد الأجور وحسابها يجب تحقيق الأهداف التالية:

- التأكد من إحالة المستندات المبررة لحالة الموظفين والعناصر المتغيرة إلى مدير مصلحة إعداد الأجور في الوقت المحدد؛
- التأكد من إجراء التعديلات على المدفوعات الزائدة والمدفوعات المنخفضة أو المستحقات المتأخرة التي يتم جمعها أو التذكير بها على أساس الوثائق (الملاحظات أو استمارة التعديل) الموقعة من قبل مدير المصلحة؛
- التأكد من أن إدارة شؤون الموظفين تتوفر على كل المذكرات الخاصة بالأجور وفحص مدى فهمها وتطبيقها لها؛
- التأكد من التحكم في العناصر المتغيرة للأجور (العمل الإضافي، المنح الإضافية...الخ)؛

- التأكد من أن كشف الأجر يعكس النشاط الشهري للموظف؛
- التأكد من أن جميع بنود المكافآت مذكورة بالتفصيل في إيصال الدفع.
- بالنسبة للرقابة على الأجور يجب تحقيق الأهداف التالية:
- التأكد من فحص جميع عناصر كشف الأجور بشكل مسبق ولاحق؛
- التأكد من اكتمال وموثوقية عملية الرقابة المنفذة؛
- التأكد من الموافقة على الرقابة التي يقوم بها المسؤولون المفوضون (توقيع كشف الأجور)؛
- تقييم الرقابة الداخلية مع تحقق مبدأ الفصل بين المهام المتعارضة منذ بداية إعداد الأجور إلى غاية نهايته.

خامسا: برنامج العمل

واستنادا إلى الأهداف المتعلقة بمهمة التدقيق الداخلي، يُستخدم برنامج العمل لتحديد أعمال التدقيق وتوزيعها وتخطيطها ومتابعتها، وأي تغييرات على هذا البرنامج أثناء المهمة يجب أن تبرر وتوثق ويتم الموافقة عليها قبل تنفيذها من طرف مشرف المهمة. وقد تم إعداده وفقاً للنموذج الوارد في الملحق رقم (04)، والذي يتضمن عمليات وأدوات التدقيق المعروضة في الجدول أدناه¹:

جدول رقم (03): برنامج العمل

أدوات التدقيق	المهام الرئيسية/ أهداف التدقيق
1. تسيير شؤون الموظفين	
- الفحص المستندي	التأكد من وجود إجراءات موثقة ومكتوبة لإدارة شؤون الموظفين
- مقابلة - الفحص المستندي	التأكد من أن التوظيف يتم على أساس عقود موقعة

¹ من إعداد الطالبتين بناءً على مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.

- الفحص المستندي - أخذ عينة	التأكد من مصداقية المعلومات الخاصة بالموظفين الجدد
- أخذ عينة - الفحص المستندي	التأكد من تحديث بيانات الموظفين عند تغيير وضعهم (علاوة الأجر الوحيد، المنح العائلية...) أو عند منح المكافآت أو سلم الترقية
- مقابلة - الفحص المستندي	تقييم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتوظيف (من -متى - كيف)
2. تسيير حركة الموظفين	
- مقابلة - الفحص المستندي - الملاحظة	التأكد من وجود تسجيل الحضور اليومي لجميع الموظفين
- الملاحظة - الفحص المستندي	التأكد من أن تسجيل الحضور اليومي للموظفين مراقب من قبل مسؤول كل مديرية
- مقابلة - الفحص المستندي	التأكد من أن ورقة تسجيل الحضور اليومية تُرسل يوميًا إلى إدارة شؤون الموظفين (حالات الغياب المحتملة)
- الفحص المستندي	التأكد من أن ورقة تسجيل الحضور اليومية تُعكس بدقة في تقرير الحضور الشهري
- الفحص المستندي	التأكد من أن حالات العقوبة مدونة بدقة في تقرير الحضور الشهري
- الفحص المستندي	التأكد من أن تقرير الحضور الشهري مراقب ومصادق عليه من طرف المسؤول
- الفحص المستندي	تقييم عملية حساب الساعات الإضافية (تسجيل الحضور، والتحقق من صحة العد...))

- المقابلة - الفحص المستندي	التأكد من أن الوثائق المبررة لحالة الموظفين أُحيلت إلى إدارة شؤون الموظفين في الوقت المناسب (الإجازات الاستثنائية، والإجازات المرضية، والإجازات التعويضية/السنوية...)
- المقابلة - الفحص المستندي	التأكد من إرسال القرارات الخاصة بالموظفين (العقوبات، والترقية، والانتداب، التحويل...) إلى إدارة شؤون الموظفين في الوقت المحدد
- المقابلة - الفحص المستندي	التأكد من أن مسير شؤون الموظفين له كل مذكرات حساب الأجور
3. إعداد الأجور وحسابها	
- المقابلة - الفحص المستندي	التأكد من إحالة المستندات المبررة لحالة الموظفين والعناصر المتغيرة إلى مدير مصلحة إعداد الأجور في الوقت المحدد
- الفحص المستندي	التأكد من إجراء التعديلات على المدفوعات الزائدة والمدفوعات الناقصة أو المستحقات المتأخرة التي يتم جمعها أو التذكير بها على أساس الوثائق (الملاحظات أو استمارة التعديل) الموقعة من قبل مدير المصلحة
- الفحص المستندي	التأكد من أن إدارة شؤون الموظفين تضمن توفير خدمات كشف الأجور من خلال جمع الملاحظات المتعلقة بهذا الأخير (تحصيل الوثائق) والتحقق من تطبيقها بشكل صحيح
- الفحص المستندي	التأكد من التحكم في العناصر المتغيرة للأجور (العمل الإضافي، المنح الإضافية... الخ)
- الفحص المستندي	التأكد من أن كشف الأجر يعكس النشاط الشهري للموظف
- الفحص المستندي	التأكد من أن جميع بنود المكافآت مذكورة بالتفصيل في إيصال الدفع
4. الرقابة على الأجور	
- الفحص المستندي - المقابلة	التأكد من فحص جميع عناصر كشف الأجور بشكل مسبق ولاحق

- الملاحظة - المقابلة	التأكد من اكتمال وموثوقية عملية الرقابة المنفذة
- الفحص المستندي	التأكد من وجود الرقابة المنفذة من قبل المسؤولين المفوضين (توقيع كشف الأجور)
- المقابلة - الفحص المستندي	تقييم الرقابة الداخلية (فصل المهام بين إدارة شؤون الموظفين وإنشاء ومراقبة كشف الأجور)

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على:

- مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.
- المعلومات والوثائق المقدمة من طرف مديرية التدقيق الداخلي للمؤسسة.

المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير والتخطيط لمهمة التدقيق الداخلي للأجور، يتم الانتقال لخطوة تنفيذ المهمة عبر جمع المعلومات وأدلة الإثبات من أجل تحقيق أهدافها. وتتمثل مراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور فيما يلي:

الفرع الأول: الاجتماع الافتتاحي

يتم عقد الاجتماع الافتتاحي مع مديرية الموارد البشرية والإدارة للإعلان الرسمي عن بداية مرحلة التنفيذ، ليتم عرض أهداف التدقيق والموافقة عليهم من طرف المصلحة والتعرف على الأعضاء القائمين بالمهمة، المدة والموارد المستخدمة.

وبعد هذا الاجتماع، وبناءً على برنامج العمل المقترح وجدول تحديد المخاطر، ومن خلال أهداف المهمة يباشر فريق المهمة مهامه التي تتمثل في اختبارات التدقيق الميدانية. ليتم تدوين نتائج هذا الاجتماع في "محضر الاجتماع الافتتاحي" كما هو مبين في الملحق رقم (05)¹.

¹ من إعداد الطالبتين بناءً على مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: تنفيذ برنامج مهمة تدقيق دورة الأجور

يقوم فريق المهمة في هذه الخطوة بمباشرة المهمة عن طريق تطبيق برنامج العمل وهذا من خلال تنفيذ اختبارات التدقيق الميدانية، حيث يتم كتابة نتائج هذه الاختبارات في وثيقة الاختبارات Feuille de Testes ووثيقة تغطية الاختبارات Feuille de Couverture de Teste، التي تم تقديم نموذجها في الملحقين (06) و(07) على التوالي.

أما النتائج السلبية فيُفتح لها وثيقة ملاحظة Fiche d'Observation لكل نقطة ضعف، وفقاً للنموذج المقدم في الملحق رقم (08)، والتي تتضمن تحليل الأسباب وإعطاء التوصيات، كما ستُعرض أدناه¹:

➤ **تسير شؤون الموظفين:** بعد الفحص تم الوقوف على نقاط الضعف التالية:

الضعف الأول:

- خلل في حفظ الملفات الإدارية وتحديثها.

المرجع:

- وجوب الاحتفاظ بالأوراق المثبتة المصادق عليها (لاسيما بالنسبة للتعويضات المدفوعة للموظفين).

الوقائع:

- تحيين الملفات الإدارية: الملفات التي تم تحليلها تشمل الوثائق المبررة (شهادة عدم العمل، شهادة الإقامة...) التي يرجع تاريخها إلى العقد الأول حتى عدة سنوات؛
- قصور في تصنيف (ترتيب) الملفات الشخصية للموظفين.

الأسباب:

- عدم وجود مذكرة تطلب تحيين الملفات الإدارية؛
- غياب الدقة في تصنيف الملفات.

النتائج:

- خطأ في إسناد الحقوق، بما في ذلك:

¹ Entreprise nationale de géophysique : rapport d'audit interne : élaboration et contrôle de la paie, 2017.

- الأجر الوحيد: عدم تحيين شهادة عدم العمل للزوجة؛
- تكاليف السفر: عدم تحيين شهادة الإقامة.
- عدم توفر العنوان المُستحدث للموظف في حالات خاصة (إشعار رسمي، استدعاء...).

التوصيات:

- وضع مذكرة داخلية من طرف مديرية الموارد البشرية والإدارة تطلب تحيين الملفات الإدارية للموظفين وضمان تطبيقها، بما في ذلك الوثائق التالية:
- شهادة عدم العمل الخاصة بالزوجة لمنح علاوة الأجر الوحيد؛
- شهادة الإقامة (أساس حساب تعويضات تكاليف السفر).

الضعف الثاني:

- عدم وجود تحصيل رسمي ومستحدث للمذكرات والمنشورات التي تنظم نشاط مديرية الموارد البشرية والإدارة، بما في ذلك إدارة تسيير الأجور.

المرجع:

- الممارسات الجيدة لإدارة الموارد البشرية.

الوقائع:

- لا يوجد لدى الهياكل المسؤولة عن تسيير شؤون الموظفين (قسم الإدارة العامة DAG وفريق التسيير الزلزالي EGS) دليل محدث يُغطي جميع التعليمات التي تحكم هذا النشاط، وفي الواقع كل مدير (إدارة تسيير شؤون الموظفين وحركة شؤون الموظفين) لديه على الأقل بعض الملاحظات الرسمية وأحياناً يكتبها بنفسه. ونتيجة لذلك، تُنفذ عدة مهام دون مرجع رسمي.

الأسباب:

- ضعف في التنسيق ونقص الاتصال على المستوى المركزي؛
- نقص تكوين وتدريب المسيرين الإداريين.

النتائج:

- زيادة خطر الخطأ؛
- عدم وجود أساليب عمل دائمة؛
- إساءة فهم وتفسير بعض المذكرات أو المنشورات أو غيرها من الوثائق المرجعية.

التوصيات:

- وضع إجراء إداري لتنظيم الوثائق (نصوص قانونية، مذكرات، ومنشورات داخلية)؛
- إعداد وتنفيذ وتحيين المذكرات، المنشورات أو أي وثائق مرجعية أخرى تنظم نشاط مديرية الموارد البشرية والإدارة بوجه عام والأجور بوجه خاص، وتوزيعها على جميع الهياكل المسؤولة عن هذا النشاط؛
- تكوين موظفي الموارد البشرية على جميع المذكرات، المنشورات أو غيرها من الوثائق المرجعية التي تنظم نشاط إدارة الموارد البشرية، من أجل توحيد تفسيراتها وانسجام ممارساتها.

➤ **تسير حركة الموظفين:** بعد الفحص تم الوقوف على نقاط الضعف التالية:

الضعف الأول

- تقصير في تسجيل الحضور اليومي للموظفين.

المرجع:

- الباب 2، الفصل 1، المادة 10 من النظام الداخلي؛
- مبادئ الرقابة الداخلية.

الوقائع:

- عدم وجود تناسق لعملية تسجيل الحضور بين هياكل المؤسسة. في الواقع تختلف وثائق تسجيل الحضور من هيكل لآخر (بطاقة تسجيل الحضور للهياكل الشمالية، وأوراق الحضور للهياكل الجنوبية)؛

الأسباب:

- سوء تقدير أهمية التسجيل الحضور اليومي؛

- ثقل تسجيل الحضور على الورق؛
- عدم إضفاء الطابع الرسمي على أفضل الممارسات والتعليقات؛
- الخصائص التنظيمية والوظيفية لكل مديرية.

النتائج:

- احتمال حدوث أخطاء في تسيير حركة الموظفين؛
- صعوبة حساب استحقاقات الإجازات والتعويضات؛
- خطر الغياب غير المكتشف والافتقار إلى الرؤية؛
- التأثير على انضباط الموظفين.

التوصيات:

- وضع إجراءات لتسجيل الحضور؛
- توحيد وثائق تسجيل الحضور لجميع الهياكل (الشمال والجنوب) وضمان المصادقة عليها من قبل المديرين المعتمدين الذين تم تحديدهم مسبقاً،
- التفكير في وضع جهاز جديد لتسجيل الحضور أكثر كفاءة.

الضعف الثاني

- تقصير في إعداد تقارير شهرية للحضور.

المرجع:

- يجب أن تعكس حالة الحضور الشهري بدقة حركة الموظفين.

الوقائع:

- اختلاف الوثائق المستخدمة في مختلف الهياكل المسؤولة عن تسيير الحركة، حيث أن لكل هيكل نموذج الشهرية لحالة الحضور، مُعد في معظم الحالات من طرف المديرين المسؤولين؛

- تأجيل العقوبات على الحالة الشهرية للحضور على مستوى بعض الهياكل (اللوجستيك DL، قسم الاستغلال الزلزالي DES، فريق التسيير الزلزالي EGS).

الأسباب:

- عدم وجود تناسق بين مختلف هياكل المؤسسة؛
- عدم مواءمة وتوحيد وثائق العمل،
- عدم وجود مذكرة، تعليمات تشير إلى الالتزام بتأجيل العقوبات المفروضة على حالة الحضور الشهري.

النتائج:

- خطر الغياب غير المكتشف وعدم إمكانية التتبع؛
- خطر التأخير أو عدم تطبيق العقوبات؛
- خطر عدم مصداقية الوثائق المستخدمة (تقارير الحضور الشهرية).

التوصيات:

- إعداد تقرير شهري موحد عن الحضور ونشره على مستوى جميع الهياكل المسؤولة عن تسيير حركة الموظفين؛
- وضع مذكرة تشغيلية تحدد إجراءات إدراج البيانات في التقارير الشهرية للحضور (الحضور، مختلف أنواع الإجازات، العقوبات...).

الضعف الثالث

- تقصير في تسيير الساعات الإضافية ومنح العلاوة الجزافية للخدمة الدائمة IFSP.

المرجع:

- قانون علاقات العمل 90-11، المكمل والمعدل؛
- الأمر 97-03؛ المتعلق بتحديد المدة القانونية للعمل؛
- المرسوم التنفيذي 97-152؛

- المادة 66 من الاتفاق الجماعي (2004) بشأن تعريف الساعات الإضافية؛
- الملحق 06 للاتفاق الجماعي (2004) المتعلق بمنح تعويضات الساعات الإضافية؛
- الملحق 03 للاتفاق الجماعي (2004) المتعلق بمنح العلاوة الجزافية للخدمة الدائمة IFSP؛
- مبادئ الرقابة الداخلية.

الوقائع:

- غياب عملية حساب الساعات الإضافية والعلاوة الجزافية للخدمة الدائمة IFSP وضعف في الرقابة على مستوى جميع الهياكل، والواقع أن حسابات هذه التعويضات غير مطبقة في هياكل معينة (DES، EGS) من خلال بيانات تستخدم كأساس لتحديد الاستحقاقات، ولا سيما المبالغ التي ستُدرج في الأجر، ولا يتم التحقق منها بشكل موثوق في حالات أخرى (مديرية الإمداد DL، مديرية الخدمات المشتركة DSC، مديرية الهيدرولوجيا والطوبوغرافيا DHT).

الأسباب:

- عدم وجود تعليمات مفصلة ورسمية وموزعة.

النتائج:

- خطر الخطأ أو الاحتيال أو الاختلاس؛
- المخالفة التنظيمية؛
- عدم مصداقية الرقابة؛
- أساليب عمل غير دائمة؛
- عدم إمكانية التتبع.

التوصيات:

- وضع إجراء رسمي وموزع لحساب وإسناد الساعات الإضافية؛
- إضفاء الطابع الرسمي على حساب مبالغ التعويضات المتعلقة بالساعات الإضافية وعلاوة الخدمة الدائمة IFSP في وثيقة موحدة، وضمان المصادقة عليها من طرف المديرين المعتمدين؛

- وضع وتنفيذ وحفظ المذكرات والمنشورات والتعليمات...، فيما يتعلق بتسيير شؤون الموظفين وحركتهم والأجور وتوزيعها على جميع الهياكل المعنية.

➤ إعداد الأجور وحسابها: بعد الفحص تم الوقوف على نقاط الضعف التالية:

الضعف الأول:

- خلل في تسيير تكاليف السفر وتعويضات التنقل.

المرجع:

- الوثيقة رقم 32 / 1992 الصادر عن المديرية العامة 1992/03/02 بشأن المهمة؛
- الوثيقة رقم 33 / 1992 الصادرة عن المديرية العامة لعام 1992/03/02 بشأن نفقات السفر.

الوقائع:

- الخلط بين تكاليف المهمة وتكاليف السفر. ففي حالة المهمات التي يقوم بها الهياكل الواقعة في الشمال على مستوى الهياكل الواقعة في الجنوب (فريق التسيير الزلزالي EGS)، تُدفع تكاليف المهمة بدلاً من تكاليف السفر؛
- التفاوت في الممارسات بين الهياكل فيما يتعلق بالجدول الزمنية التي تؤخذ في الاعتبار لإسناد الحقوق (الوجبات، والمبيت...)، على الرغم من وجود المنشورات المذكورة أعلاه، التي توضح كيفية منح تكاليف السفر والمهمة؛
- التأخير في إرسال وثائق المهمة/السفر. ولوحظت حالات تأخير في التعويض تصل إلى ثلاثة أشهر بعد انتهاء المهمة.

الأسباب:

- صعوبة قراءة المنشورين المتعلقين بتكاليف المهمة والسفر (وثيقة مرجعية)، حيث يلاحظ وجود غموض في عدة فقرات، ولا سيما في شروط منح التعويضات وطريقة الحساب؛
- عدم وجود مذكرات تفسيرية واضحة ومفصلة ومستحدثة بشأن إجراءات منح تكاليف المهمة والسفر، المواعيد المحددة لبدء المهمة ونهايتها، ومواعيد تقديم تقارير المهمات/السفر، وكذا مواعيد معالجة المسيرين الإداريين لها؛

- عدم إرسال مذكرات تنظم نشاط الأجور؛
- غياب التنسيق والرقابة على المستوى المركزي.

النتائج:

- أخطاء متكررة في تعويض الموظفين أثناء السفر/المهام؛
- تسجيل بعض التقصيرات والخلط في منح حقوق الموظفين؛
- التأخير أحيانا في تعويض الموظفين وتأثيره على أجورهم.

التوصيات:

- تحيين المذكرات المتعلقة بتعويضات الموظفين أثناء تنقلهم لأداء المهام، بتقديم تفاصيل ودقة لكيفية منح هذه الاستحقاقات.

الضعف الثاني

- عدم القدرة على تحديد حقوق وتعويضات تكاليف السفر.

المرجع:

- الملحق رقم 11 للاتفاق الجماعي لتكاليف السفر؛
- عقد العمل؛
- يجب أن يكون أي تعويض مدفوع مدعوماً بالأدلة.

الوقائع:

- يتم تحديد مبلغ تكاليف السفر من طرف المسير في مختلف الهياكل عند التوظيف، البيانات مُدمجة في النظام المعلوماتي E-GRH بدون رقابة من طرف المدير التنفيذي. وقد لوحظت عدة اختلالات في منح هذا التعويض، وهي:

1. عدم وجود شهادة إقامة في بعض الملفات، يتم حساب تكاليف السفر على أساس العناوين الواردة في بطاقة الهوية؛

2. تسديد تكاليف السفر بدون وثائق مبررة للموظفين المستفيدين من استخدام وسائل المؤسسة (الطائرة)؛
3. قَدَم النظام المرجعي المستخدم في تحديد المسافات، الذي يعود تاريخه إلى عام 1979م.

الأسباب:

- ضعف الرقابة؛
- عدم الامتثال للاتفاقية الجماعية المتعلقة بمنح تكاليف السفر،
- غياب الدقة في تتبع ملفات الموظفين؛
- عدم تحيين الوثائق المرجعية الخاصة بحساب الأجور.

النتائج:

- خطر الغش أو الاختلاس؛
- خطأ في أسناد التكاليف (التنقلات، تكاليف السفر)؛
- خطر الخطأ في تحديد المسافات الفعلية؛
- عدم القدرة على تحديد الاستحقاقات المتعلقة بتكاليف السفر بدقة (في حالة عدم وجود وثائق مبررة)؛
- عدم تحفيز الموظفين وتأثيره على الجودة والأداء.

التوصيات:

- تعزيز الرقابة عند التوظيف واشتراط الحصول على شهادات الإقامة (أقل من 6 أشهر) على النحو المطلوب في الاتفاق الجماعي؛
- التقديم الإلزامي لدليل إثبات (شهادة طبية) للموظفين المعفيين من استخدام وسائل المؤسسة (الطائرة)؛
- حساب تكاليف السفر المترتبة عن التنقلات في مهمة في خانة «نفقات السفر»، وتجنب الخلط مع تعويضات تكاليف السفر.
- وضع مذكرة جديدة متعلقة بتكاليف السفر.

الضعف الثالث:

- عجز في تسوية الأجور.

المرجع:

- كل تعويض أو مبلغ مدفوع يجب أن يدعم بوثائق مبررة مصادق عليها متحقق من صحتها؛
- مبدأ الرقابة الداخلية.

الوقائع:

- بناءً على الأخطاء، الإغفالات أو إلغاء الحظر، يتم إجراء تسويات على مستوى الهياكل المسؤولة عن إعداد الأجر، غير أن هذه المعاملات غير مبررة في بعض الهياكل بوثائق تفسيرية تتضمن المعلومات اللازمة (طبيعة الخطأ، المبلغ، الشهر، اسم المدير...). على مستوى الهياكل الأخرى يتم إعداد هذه الأوراق ولكن لا يتم فحصها من قبل المديرين التنفيذيين، أو لا تحتوي على المعلومات المفصلة أعلاه.

الأسباب:

- ضعف نظام الرقابة الداخلية؛
- عدم وجود إجراءات رسمية ومنشورة للتسوية.

النتائج:

- خطر الإغفال في تصحيح الخطأ؛
- خطر الاختلاس أو الغش؛
- عدم إمكانية التتبع.

التوصيات:

- تعزيز مستويات الرقابة من خلال إشراك قسم الإدارة العامة DAG (توقيع ملفات التسوية)؛
 - وضع وثائق تسوية موحدة لجميع هياكل المؤسسة وضمان استخدامها.
- مراقبة الأجور: بعد الفحص تم الوقوف على نقاط الضعف التالية:

الضعف الأول

- غياب إثبات المصادقة بالختم في وثائق الحضور ووثائق الأجور الأخرى.

المرجع:

- الباب 2، الفصل 1، المادة 10 من النظام الداخلي؛
- مبادئ الرقابة الداخلية.

الوقائع:

- العديد من المسؤولين يكتفون فقط بتوقيع الوثائق المتعلقة بالحضور (تقرير الحضور الشهري) إضافة إلى وثائق الأجور الأخرى (التسوية، التصنيفات...) دون وضع أختام هياكلهم الخاصة.

الأسباب:

- عدم وجود مذكرة تشترط استخدام الختم عند المصادقة على الوثائق؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية؛
- استخفاف بالمخاطر المرتبة عن استغلال الوثائق الغير مصادق عليها بشكل ملائم.

النتائج:

- ارتفاع مخاطر الغش أو الاختلاس؛
- صعوبة تحديد هوية موقعي الوثائق.

التوصيات:

- اشتراط استخدام الختم في المراقبة والمصادقة على الوثائق؛
- تزويد كل موقع وثائق داخلية وفي كل المستويات الهرمية (مسيرين، رؤساء أقسام، رئيس وحدة...) بختم خاص، وضمان استخدامها من طرف الشخص المالك لها.

الفرع الثالث: الاجتماع الختامي لمرحلة التنفيذ:

أولاً يُعقد اجتماع جانبي بين رئيس المهمة والمدققين الداخليين لضمان تحقيق الأهداف وجميع نقاط برنامج العمل. وقبل مغادرة الموقع، يتم تنظيم اجتماع مع الجهة الخاضعة للتدقيق (مصلحة الأجور) لإنهاء

مرحلة التنفيذ، حيث يقوم رئيس المهمة بالتذكير بأهداف ودور التدقيق الداخلي وعرض مختلف النتائج المتوصل إليها والتوصيات الرئيسية المنبثقة من أعمال التدقيق. ويُعقد هذا الاجتماع بين نفس الأشخاص اللذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي للتدقيق أين يتم تدوين نتائجه في "محضر الاجتماع الختامي" كما هو مبين في الملحق رقم (09)¹.

المطلب الرابع: اختتام مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور

تعتبر هذه المرحلة الأخيرة من مهمة التدقيق الداخلي لدورة الأجور، والتي يتم من خلالها إعداد التقرير النهائي وذلك وفق الخطوات التالية²:

الفرع الأول: مشروع التقرير النهائي

بعد الانتهاء من مرحلة التنفيذ لمهمة التدقيق الداخلي، يتم كتابة حوصلة لما تم تنفيذه خلالها وهذا بإعداد مشروع التقرير النهائي المتضمن النتائج والتوصيات المناقشة والمتفق عليها خلال الاجتماع الختامي لمرحلة التنفيذ.

ومشروع التقرير النهائي هو عبارة عن وثائق الملاحظات مرتبة بشكل منطقي وفقاً لأهمية كل مشكل (من الأعلى خطر إلى الأدنى)، ويعرض أيضاً مشروع التقرير نقاط القوة لمصلحة الأجور والمتمثلة فيما يلي³:

- مشاركة الموظفين وحرصهم الشديد على السعي إلى التحسين المستمر في عملية إعداد الأجور؛
- وجود نظام معلومات فعال وتطبيق جيد له مع كفاءة ملحوظة لموظفي مصلحة الأجور على مستوى مديرية الموارد البشرية والإدارة للمؤسسة، إضافة إلى الدقة والدراية الكافية المثبتة بشكل خاص على مستوى مديرية الهيدروجيا والطوبوغرافيا (DHT)؛
- مهارات مثبتة على مستوى مديرية الاعلام الالي والتكنولوجيا الجديدة (DINTIC) في الاستماع للمستخدمين بهدف تطوير وتأمين نظام معلومات فعال لإعداد الأجور.

¹ من إعداد الطالبتين بناءً على مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.

² من إعداد الطالبتين بناءً على مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.

³ Entreprise nationale de géophysique : rapport d'audit interne : élaboration et contrôle de la paie, 2017.

يتم إرسال مشروع التقرير النهائي إلى مصلحة الأجور لتدون رأيها حول ما يتضمنه من نقائص في خانة خاصة برأي الجهة المُدقّقة في كل وثيقة ملاحظة، والتي تعيد إرساله لمديرية التدقيق في مهلة لا تتعدى 15 يوم.

الفرع الثاني: إعداد التقرير النهائي

بعد استلام مشروع التقرير النهائي من مصلحة الأجور يتم دراسة رأي هذه الأخيرة. وفي حالة وجود اختلاف بين الطرفين يتم عقد اجتماع مناقشة لتوضيح هذه الاختلافات.

بعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي (المُبين في الملحق رقم 10) والتوقيع عليه وإرساله إلى الرئيس المدير العام، وإرسال نسخة منه لمديرية الموارد البشرية والإدارة (مصلحة الأجور) في المؤسسة من أجل تطبيقه.

وبعد استلام مصلحة الأجور للتقرير النهائي تقوم بوضع خطة عمل لتحقيق التوصيات الواردة فيه، والتي هي عبارة عن أوامر وتعليمات لابد من الالتزام بها. وعلى المدقق الداخلي أن يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ هذه التوصيات في المستقبل¹.

¹ من إعداد الطالبتين بناءً على مقابلة مع مدقق المؤسسة التابع لمديرية التدقيق الداخلي.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء، وبعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الأجور تم الوقوف على عدة نقاط قوة منها وجود نظام معلومات فعال وتطبيق جيد له، وكفاءة ملحوظة لعمال مصلحة الأجور على مستوى مديرية الموارد البشرية والإدارة، بالإضافة لمشاركة الموظفين وحرصهم الشديد على السعي إلى التحسين المستمر في عملية إعداد الأجور. كما يتم العمل على تطوير هذا النظام لتعزيزه وجعله أكثر فعالية وكفاءة.

ومع ذلك تم تحديد عدة نقاط ضعف، أبرزها وجود خلل في حفظ الملفات الإدارية للموظفين وتحديثها، بالإضافة إلى عدم وجود وثائق مرجعية رسمية تفسيرية واضحة ومفصلة ومستحدثة وموحدة بين الهياكل التي تنظم نشاط مديرية الموارد البشرية والإدارة بما في ذلك إدارة تسيير الأجور، مما يؤدي لسوء فهمها من قبل المسؤولين، ويبقى الأهم هو تصحيح نقاط الضعف، وتشخيص أسبابها من أجل تحويلها لنقاط قوة مستقبلاً.

الخاتمة

يحظى التدقيق الداخلي باهتمام خاص في ظل ما يشهده العالم من تنافسية وتعدد المتغيرات الاقتصادية نظرا للدور الذي يلعبه في فحص أنشطة وعمليات المؤسسات وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاصة بها، بشكل يسمح بالتقليل من الأخطاء والانحرافات ومحاولة معالجتها.

وتعد دورة الأجور من الوظائف الحساسة في المؤسسة، ونظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها باعتبارها من أهم الأعباء التي تتحملها، لا بد من وضع نظام رقابة داخلية فعال يضمن صحة الأجور التي يتم دفعها للموظفين، حيث يسعى التدقيق الداخلي إلى الحرص على التطبيق الجيد لهذا النظام لتجنب الأخطاء والمشاكل المحتملة، وذلك من خلال تقييمه وتقديم التوصيات اللازمة في حالة وجود أي قصور، لضمان استقرار العمل ورضا الموظفين.

وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على مسار التدقيق الداخلي لدورة الأجور في المؤسسة ومدى مساهمته في تحسين فعاليتها من خلال تقييم نظامها الرقابي، وبعد معالجتنا لمختلف المفاهيم المتعلقة بالمتغيرات المدروسة نظرياً والوقوف على تطبيقها في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء، توصلنا إلى إثبات صحة الفرضيات والوصول لمجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، والتي بناء عليها حاولنا تقديم مجموعة من التوصيات، ويظهر ذلك على النحو التالي:

❖ اختبار صحة الفرضيات:

- يعتبر التدقيق الداخلي نشاط موضوعي مستقل يقدم خدمات تأكيدية واستشارية وهو وظيفة دعم بالنسبة للإدارة العليا، يعمل على تحسين وتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المختلفة وتسيير عمليات الحوكمة للمساهمة في خلق القيمة من أجل تحسين أداء المؤسسة؛ وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- يعتبر التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، ويهدف إلى تقييم فاعلية وكفاءة هذا النظام والكشف عن أي نقاط ضعف فيه. وتوفير توصيات وحلول لتحسين الإجراءات والسياسات والممارسات التي تتعلق بالرقابة الداخلية. وبذلك، فإن العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية تكمن في أن التدقيق الداخلي يساعد على تحسين وتعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛ وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

- يتم تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي وفق خطوات منهجية ينفذها فريق من المدققين اللذين يخضعون في إنجازها للمعايير الدولية المتعارف عليها، وتتلخص في ثلاث مراحل مرحلة التحضير والتخطيط، مرحلة تنفيذ المهمة، ومرحلة إعداد التقرير النهائي ومتابعة النتائج؛ وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

- يقوم التدقيق الداخلي بتقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية لدورة الأجور، بتحديد أي نقاط ضعف أو تقصير في هذا النظام، وهذا عن طريق التحقق من مدى تطبيق المؤسسة للمعايير والسياسات والإجراءات الداخلية، والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح المعمول بها، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها وتعزيز سلامتها وصحتها. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

❖ نتائج الدراسة:

وبعد تأكيد الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية:

▪ النتائج النظرية:

- يرتبط التدقيق الداخلي بأعلى مستويات الإدارة كنشاط موضوعي ومستقل يضيف قيمة للمؤسسة، وهو أداة تسعى لتفعيل نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.
- يعد الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الثمرة المتجددة لجهود معهد المدققين الداخليين في إعداد ونشر الخطوط الإرشادية، التي تهدف بصفة عامة إلى تقوية مهنة التدقيق التداخلي وتوحيد طريقة ممارستها على المستوى العالمي.
- تتم عملية التدقيق الداخلي وفق منهجية علمية مبنية على تقنيات وأدوات تسمح بجمع الأدلة والإثباتات اللازمة من أجل إصدار رأي فني محايد.
- إن المتابعة والتقييم المستمر لفعالية الضوابط والالتزام بتطبيق إجراءات محكمة لنظام الرقابة الداخلية من قبل المؤسسة سيساعد على التقليل من ارتكاب المخالفات وبالتالي تحسين أدائها.
- إن وجود أنظمة جيدة للرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية عامة وفي مصلحة الأجور خاصة يساعد على تنظيم العمل ورفع الكفاءة والجودة.
- يقوم التدقيق الداخلي بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها.
- يتكامل التدقيق الداخلي مع نظام الرقابة الداخلية، فهو يسعى إلى تقييم هذا الأخير ويعطي ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها ويشجع على التحسين المستمر بها وله كل الصلاحية في إبداء آراءه حول درجة ملاءمتها.
- تعتبر الأجور من الوظائف الحساسة في المؤسسة، لذلك تهتم هذه الأخيرة بوضع نظام رقابة داخلية فعال يضمن صحة الأجور والحرص على سلامة تطبيقه من خلال تقييمه وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين المستمر.

■ النتائج التطبيقية:

- تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء بأهمية كبيرة، وهذا لما تقدمه من مساعدة ودعم للإدارة، كما أنها تابعة مباشرة للرئيس المدير العام مما يؤكد استقلالية هذه الوظيفة عن باقي المديريات.

- يتمتع المدققين الداخليين في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء بخبرة مهنية واسعة، وتجربة أكاديمية وتطبيقية، ويلتزمون بسلوكيات المهنة مما يؤدي إلى دعم جودة وظيفة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة.

- تتوفر المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء على نظام رقابة فعال للأجور وهذا ما يساعدها على الحد من الوقوع في الأخطاء والغش والاحتيال ويساعد على تنظيم العمل ورفع جودته وكفاءته.

- إن وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء يزيد من موثوقية النتائج التي تحققها ويرفع من قيمتها وهذا ما يؤدي إلى تحسين صورتها وسمعتها. ورغم نقاط الضعف المسجلة والتي مصدرها سوء تطبيق الإجراءات، تسعى الإدارة العليا باستمرار إلى إجراء تصحيحات اللازمة وتحويل نقاط الضعف إلى نقاط قوة.

❖ التوصيات:

بعد ما تطرقنا إلى الجانبين النظري والتطبيقي وعلى ضوء ما توصلنا إليه من استنتاجات، قمنا بتقديم بعض الاقتراحات التي تزيد من كفاءة المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء بالخصوص دورة الأجور والمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة:

- إعداد وتنفيذ وتحيين وثائق مرجعية تنظم نشاط مديرية الموارد البشرية والإدارة بوجه عام ومصلحة الأجور بوجه خاص، وتوزيعها على جميع الهياكل المسؤولة عن هذا النشاط، من أجل توحيد تفسيراتها وانسجام ممارساتها.

- السعي إلى تطبيق طريقة موحدة لتسجيل دخول العمال في مختلف الهياكل في المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء.

- توحيد وثائق تسجيل الحضور لجميع الهياكل (الشمال والجنوب) وضمان المصادقة عليها من قبل المديرين المفوضين لذلك.

- ضرورة تطبيق التوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي لضمان تحقيق أداء فعال، والسهر على استمرار تطبيقها.

- ضرورة الاطلاع على التحديثات الخاصة بمجال التدقيق الداخلي والسعي إلى مواكبتها.
- السهر على الفهم الجيد للإجراءات والضوابط من قبل المدققين الداخليين/ الموظفين الجدد.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الكتب:

1. الذنيبات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، الأردن، 2015.
2. الصيرفي محمد، إدارة الموارد البشرية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007.
3. المبيضين صفوان محمد والكلبي عائض بن شافي، التخطيط في الموارد البشرية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
4. ثناء علي القباني ونادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعة، مصر، 2006.
5. حجازي محمد حافظ، إدارة الموارد البشرية، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، السيوف، الإسكندرية، 2005.
6. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
7. عبد الباقي صلاح الدين وآخرون، إدارة الموارد البشرية، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2009.
8. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
9. فليح الساعدي محمد زامل وفليح الساعدي حكيم حمود، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جامعة بغداد، 2019.
10. قايد أحمد نور الدين، مفاهيم في الرقابة الداخلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2017.

11. لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، الصفحة الزرقاء للطباعة والنشر، 2011.

12. هتقي بشري، الوجيز في شرح قانون العمل علاقات العمل الفردية والجماعية، دار الريحانة للكتاب، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003.

- المجلات:

1. العمري احمد محمد وفضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 2، العدد3، 2006.

2. بخدة مهدي، الأجر الوطني الأدنى المضمون، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، معهد الحقوق، المركز الجامعي غليزان، العدد 06، بتاريخ 09 جانفي 2017.

3. براج بلال وبراق محمد، المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلي: دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة بومرداس، المجلد 06، العدد1، 2022.

4. بغداد تركية، دراسة قياسية لأثر الإنتاجية الكلية والتضخم على الأجور الاسمية خلال فترة (1985-2020)، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة عبد الحميد بن باديس، المجلد 6، العدد 3، سبتمبر 2022.

5. بن ساحة يعقوب وبن الأخضر محمد، قراءة نظرية في الضريبة على الأجور والمرتبات في التشريع الجزائري، مجلة البحوث القانونية والسياسية، مجلد 02، العدد 15، اوت 2020.

6. بنيشو فتحي، دراسة قياسية للعلاقة بين الأجور والأسعار في الجزائر خلال الفترة (1970-2014)، مجلة شعاع للدراسة الاقتصادية، العدد 4، سبتمبر 2018.

7. بوش الشعباني صالح إبراهيم وشلاش الجميلي وعد حسين، ملامح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق -دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوي-، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد9، العراق، 2012.

8. بوعزة عبید إيمان وزدون جمال، النمذجة القياسية للعوامل المؤثرة على الأجور في الجزائر على المستوى الكلي: دراسة حالة القطاع الاقتصادي للفترة (1980-2017)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة بلحاج بوشعيب، المجلد 7، العدد 1، 2023.

9. جبار محفوظ، محاولة تقييم دور الأجور في رفع إنتاجية العمال: دراسة إحصائية لحالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة سطيف، العدد 19، ديسمبر 2008.
10. حسين وليد حسين وآخرون، أثر الأجور في تعزيز الالتزام التنظيمي للعاملين، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 20، بدون سنة.
11. حولي محمد ومسعود طحطوح، مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل دور إدارة المخاطر وفق إطار COSO ERM، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 6، العدد 01، جوان 2021.
12. خلادي راضية، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المركز الجامعي آفلو، المجلد 2، العدد 2، جامعة يحي فارس المدية، 2020.
13. زدون جمال وصحراوي بن شيحة، محددات الأجور في القطاع الصناعي للفترة (1980-2013)، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، جامعة الجزائر 3، المجلد 5، العدد 1، 2016.
14. زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية، مجلة علوم إنسانية، المركز الجامعي بالوادي-الجزائر، العدد 46، السنة الثامنة، 2010.
15. سعيدي يحي وأصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012.
16. شارفي عمر وبن دريس عدة، تحليل وتقييم القدرة الشرائية للأجور في الجزائر: دراسة قياسية خلال الفترة (1980-2019)، مجلة المقرئ للدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة أحمد زبانه، المجلد 6، العدد 1، 2022.
17. شرماط سالم، نظام الأجور وعلاقته بإدارة الموارد البشرية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 13، العدد 3، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2021.

18. شمال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي ظل نظم المعلومات المحاسبي، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم -الجزائر، بدون سنة.
19. صحراوي رشيدة والعايب عبد الرحمان، تطبيق نهج المزيج الاجتماعي في التدقيق الاجتماعي لسياسة الأجور لمجمع: دراسات المنشآت المراقبة والمساعدة جاكا GEICA، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، المجلد 6، العدد2، 2022.
20. طالبي سميرة وبن عبد العزيز سمير، التعديلات الجبائية لنظام الأجور في المؤسسات الجزائرية: حالة مركز مكافحة الأمراض السرطان لولاية بشار، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 5، العدد2، بشار، 2022.
21. عميرة أيمن، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية: دراسة حالة سوناطراك، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2018.
22. غريب بوخالفة، عنصر الاجر في علاقة العمل، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، باجي مختار، عنابة، جوان 2017.
23. قادري مريم، العوامل المؤثرة على الأجور في صناعة السيارات الامريكية، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة 2، المجلد1، العدد 4، جوان 2017.
24. قريشي سامي وصالحي عبد العالي، معايير وآليات محاسبة الأجور في المؤسسة الاقتصادية - حالة مؤسسة موبيليس-، مجلة التحولات الاقتصادية، المجلد2، العدد2، 2022.
25. مايدة محمد فيصل وسباع أحمد الصالح، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة سوف للتدقيق، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 3، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، ديسمبر 2017.
26. مرزود حسين، الزيادة في الأجور وتأثيرها على تحسين القدرة الشرائية ومستوى المعيشة في الجزائر، مجلة مدارات سياسية، جامعة الجزائر 3، المجلد6، العدد1، 2022.
27. مزهوده عبد المليك، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001.

28. مصديقي مسعود وخمقاني محمد حسان، المراجعة وأسلوب العينة الإحصائية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 1، جامعة أم البواقي، 2014.

- الرسائل العلمية والاطروحات:

1. أبو حمدة هديل حسن صالح، محددات الأجور في القطاع الصناعي الفلسطيني -دراسة حالة قطاع غزة-، مذكرة لنيل درجة الماجستير، قسم اقتصاديات التنمية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، (2015/2014).

2. أبو سرعة عبد السلام عبد الله السعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية -دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم -محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2010/2009).

3. اعراب نادية، الأجر كعنصر لقيام عقد العمل، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، الجزائر، (2018-2017).

4. القحطاني فهم، أثر اختلاف الأجور في سوق المنافسة الكاملة على الاستثمار الأجنبي المباشر دراسة حالة اقتصاد المملكة العربية السعودية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه LMD في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات العمل، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2019/2018).

5. بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبي في المراجعة الداخلية -دراسة حالة مطاحن الزبان -القنطرة - بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2018/2017).

6. بلعيد عبد الله، إصلاح نظام الأجور في الوظيف العمومي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير قانون عام: فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، (2019/2018).

7. بوخروبة الغالي، ممارسات التدقيق الداخلي بتوظيف مبادئ الحوكمة في القطاع البنكي دراسة معيار 1300، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل. م. د علوم الاقتصادية، تخصص مناخمت مالي

ومحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، (2020/2019).

8. بوغازي إسماعيل، أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية -دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2020/2019).

9. جاودي حورية، تسيير الأجور في الجزائر -دراسة حالة الديوان الوطني للمسقي وصرف المياه Onid-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2007/2006).

10. حناش حبيبة، واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، -دراسة ميدانية بقطب المحروقات سكيكدة-، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل واستشراف اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2017/2016).

11. زروقي هشام، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2021/2020).

12. سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر -دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، (2016/2015).

13. سراج وهيبة، دراسة اقتصادية قياسية على مدى عدالة الأجور في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، (2008/2007).

14. سومر أديب ناصر، أنشطة الأجور وأثرها على أداء العاملين في شركات ومؤسسات القطاع العام الصناعي في سورية -دراسة ميدانية على شركات الغزل والنسيج في الساحل السوري-،

رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، (2004/2003).

15. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة -دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2004/2003).

16. شلال نجا، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية -دراسة إحصائية-، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، (2016/2015).

17. صالحي بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2018/2017).

18. صالحي محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2016/2015).

19. عبد الواحد محمد، محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة International Evolutec-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2018/2017).

20. عساس مريم، مساهمة الرقابة والتدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المصرفية-دراسة تطبيقية عن المؤسسات المصرفية الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2، (2021/2020).

21. علون محمد لمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطر الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2016/2015).

22. عوماري عائشة، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة من وجهة نظر موظفي البنك، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه LMD في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد درارية، أدرار، (2018/2017).

23. عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة -دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات - مقبوضات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، (2008/2007).

24. قواسمية هيبة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك -دراسة حالة البنوك الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، (2017/2016).

25. كربوعة أسماء، التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2021/2020).

26. كروس أحمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة -حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2011/2010).

27. كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، (2019/2018).

28. لعريفي عودة، محددات الأجور وأثرها على العمالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد تطبيقي وإحصاء، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، (2011/2010).

29. لوجاني عزيز، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2020/2019).

30. مزياني نور الدين، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، (2013/2012).

31. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2010/2009).

- الملتقيات:

1. درواسي مسعود وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري والمنعقد يومي 06 و 07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر.

- القوانين والمراسيم:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم رئاسي رقم 28، مؤرخ في 07/04/2021، يتعلق برفع الأجر الوطني الأدنى المضمون.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- Livres :

1. Henrie pierre madres, Jean-Luc Masslin, Hervé Fratta, **tout pour réussir dans le métier d'auditeur interne et contrôleur permanent**, Eyrolles, paris, 2014.
2. IFACI, **les outils de l'audit interne 40fiches pour conduire une mission d'audit interne**, Eyrolles, 2013.
3. Jacques renard, **l'audit interne : ce qui fait débat**, MAXIMA, paris, 2003.
4. Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne** ,7^{ème} édition, Éditions d'Organisations, Groupes Eyrolles, Paris, 2010.
5. Jacques renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, primé par l'IFACI, 8^{ème} édition, EYROLLE, 2013.
6. Jacques renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, primé par l-IFACI, 9^{ème} édition, EYROLLES, 2016.
7. P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE," **Audit Interne et référentiel de risques**", Dunod, Paris, 2010.
8. P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et référentiel de risques**, 2^{ème}, Edition Dunod, Paris, 2014.

- **Thèses :**

1. CHEKROUN Meriem, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprise algérienne**, thèse de doctorat en science de gestion, faculté des science économique, commercial et science de gestion, université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, (2013/2014).
2. Mohamed barnia, **la création de la valeur ajoutée socio-économique par l'audit interne : cas d'entreprises marocaines**, thèse présentée pour obtenir le grade de : docteur de conservatoire national des arts et métiers, spécialité sciences de gestion, école doctorale abbé Grégoire ,2015.

- **Sites :**

1. The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Florida, 31/05/2017, (PDF), disponible sur le site:

<http://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/CRIPP-2017-Normes-version-finale-amende-e-31052017.pdf>

ثالثاً: المراجع الالكترونية:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون الأساسي العام للعامل المؤرخ في 1 رمضان عام 1398 الموافق ل 5 غشت 1978، العدد 32. تم الاطلاع عليه من خلال موقع الجريدة الرسمية:
[SGG Algérie \(joradp.dz\)](http://www.sgg.dz/joradp.dz)

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون علاقات العمل المؤرخ في 26 رمضان عام 1410 الموافق ل 21 ابريل سنة 1990، العدد 17. تم الاطلاع عليه من خلال موقع الجريدة الرسمية:
[SGG Algérie \(joradp.dz\)](http://www.sgg.dz/joradp.dz)

الملاحق

الملحق رقم (01): رسالة المهمة



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001:2015 – ISO 14001:2015 – ISO 45001:2018

Direction Audit

BOUMERDES, le

Réf : N°../DA/20..

Monsieur le Directeur

Objet : Mission programmée portant « »

Dans le cadre du plan d'audit , la Direction Audit est chargée de la mission portant « ».

Les objectifs généraux de la mission sont l'évaluation du degré de maîtrise de la gestion du processus au plan du contrôle interne & opérationnel et son amélioration.

Cette mission sera conduite par, chef de mission, ; auditeur, et sera supervisée par le Directeur Audit.

La mission sera lancée sous huitaine et se déroulera sur ... semaines.

Des contacts préliminaires seront pris très prochainement auprès de vous-même puis avec vos principaux collaborateurs que nous vous prions d'informer et de nous désigner.

Toute l'équipe d'audit et moi-même, vous remercions par avance de votre concours actif au bon déroulement de cet audit.

Le Directeur Audit

Copie : Mr Le PDG.

Siège social : BP. 140, Z.I Hassi Messaoud 30500 W. Ouargla

☎ : 213 (0) 29 79 77 00 / 79 84 08 / 79 70 12 📠 : 213 (0) 29 79 72 12

الملحق رقم (02): جدول المخاطر

Tableau des Risques

Code Mission :

Thème :

Date de déroulement : du.....au.....

Document réalisé par :le.....

Revu par :le.....

Tâches	Objectifs	Risques	Evaluation (risque faible, moyen ou fort)	Dispositifs de Contrôle Interne	Constat

الملحق رقم (03): الرسالة التوجيهية



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001:2015 – ISO 14001:2015 – ISO 45001:2018

NOTE D'ORIENTATION

AUDIT

Conformément au plan d'audit et après étude préliminaire effectuée auprès des entités à auditer, la présente note est destinée à vous informer sur l'orientation que nous comptons donner à la mission.

MISSION : Audit

OBJECTIFS GENERAUX :

Les objectifs généraux de la mission sont l'évaluation du degré de maîtrise de la gestion au plan du contrôle interne & opérationnel ainsi que la formulation de recommandations susceptibles d'améliorer la qualité de la gestion de la paie.

L'audit s'attachera à s'assurer que les objectifs généraux du contrôle interne sont atteints, à savoir :

- La sécurité des actifs,
- La fiabilité des informations,
- Le respect de la réglementation et procédures,
- L'efficacité et l'efficacités des opérations.

OBJECTIFS SPECIFIQUES A LA MISSION :

Les objectifs généraux seront déclinés à travers les objectifs spécifiques suivants:

ORGANISATION DE LA MISSION

- Equipe d'audit :

Pour la réalisation de la mission, la direction Audit a mis en place une équipe d'audit composée de :

-

La mission est supervisée par Mr le Directeur d'Audit

- Etendue de la collaboration du personnel de l'entité à auditer

Pour le bon déroulement de cette mission, l'équipe d'audit compte beaucoup sur la collaboration de ses interlocuteurs des différentes structures à auditer et ce notamment sur les points suivants :

Le budget temps alloué à cette mission est de 13 semaines.

Ce délai est donné à titre indicatif, il peut faire l'objet de modification en cas notamment de nécessité d'exploration approfondie sur certains constats, difficultés d'accès à l'information (recherche de documents probants, etc.).

- Planning

Le planning prévisionnel de réalisation de la mission est donné ci-après :

ETAPES	SEMAINES												
	S01	S02	S03	S04	S05	S06	S07	S08	S09	S10	S11	S12	S13
Préparation													
Réalisation													
Conclusion													

Siège social : BP.140, Z.I Hassi Messaoud 30500 W. Ouargla
☎ : 213 (0) 29 73 77.00 / 73 41 57 / 73 69.75 📠 : 213 (0) 29 73 72 12

الملحق رقم (04): برنامج العمل



E.N.A.GEO

المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001:2015 – ISO 14001:2015 – ISO 45001:2018

REF. /

ENAGEO/Direction Audit : Programme de vérifications

Action	Responsable (en charge)	Réf. Papier de travail	Date début	Date fin	Technique d'audit
TRAVAUX PRELIMINAIRES					
Choix de l'équipe	Directeur – chef de mission	élément de la préparation de la mission			
Lettre de mission	Directeur	lettre de mission			
Définition du champ d'action fonctionnel et opérationnel (structures et opérations concernées)	Directeur – chef de mission	élément de la préparation de la mission			
Définition du champ d'action géographique	Directeur – chef de mission	élément de la préparation de la mission			
Indication des éléments à collecter par les auditeurs et le chef de mission (données, documents de gestion, procédures,...)	chef de mission	élément de la préparation de la mission			
Elaboration du tableau des risques (après les premiers entretiens)	Chef de mission – auditeurs	Modèle de tableau des risques			
Rédaction de la note d'orientation (après les premiers entretiens)	Chef de mission	Modèle de note d'orientation			

Siège social : BP.140, Z.I Hassi Messaoud 30500 W. Ouargla
☎ : 213 (0) 29 73 77.00 / 73 41 57 / 73 69.75 📠 : 213 (0) 29 73 72 12

الملحق رقم (05): محضر الاجتماع الافتتاحي



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001: 2015 – ISO 14001: 2015 – ISO 45001: 2018

Direction Audit
Réf : N°XX/DA/20XX

Code Mission :
Thème :
Date de déroulement : du.....au.....
Document réalisé par :le.....
Revu par :le.....

Compte- Rendu de réunion d'ouverture

Participants :
(Noms, Prénoms, Fonctions)

Points abordés :

- Présentation succincte des auditeurs, leur expérience, leur fonction ;
- Identification des audités et de leur fonction ;
- Rappel de la définition de la fonction audit interne et sa place dans l'entreprise, en faisant éventuellement référence à la charte ;
- Discussion de la note d'orientation et prenant en compte les éventuelles remarques des audités ;
- Annonce du déroulement prévisionnel de la mission ;
- Traitement des aspects logistique (quel bureau, horaires...) et prise des premiers rendez-vous ;
- Rappel de la procédure d'audit et description du déroulement des phases suivantes.

Conclusions :

- Eventuelles contraintes de réalisation ;
- Limites ou exclusions éventuelles du champ d'audit ;
- Rendez-vous pris ;
- Règles de fonctionnement logistique établies.

الملحق رقم (06): ورقة الاختبار



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001: 2015 – ISO 14001: 2015 – ISO 45001: 2018

Mission :
Code de la mission :
Structure :
Date de déroulement : du au
Document réalisé par : Le
Revu par : Le

CF :

FEUILLE DE DE TEST

Code de mission :

OBJECTIFS :

MODALITES D'EXECUTION DU TEST :

RESULTATS :

CONCLUSIONS :

Siège social : BP.140, Z.I Hassi Messaoud 30500 W. Ouargla

☎ : 213 (0) 29 79 77 00 / 79 84 08 / 7970 12 : 213 (0) 29 79 72 12

الملحق رقم (07): ورقية تغطية الاختبار



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001: 2015 – ISO 14001: 2015 – ISO 45001: 2018

Mission :

Code de la mission :

Structure :

Date de déroulement : du au

Document réalisé par : Le

Revu par : Le

CF :

FEUILLE DE COUVERTURE DE TEST

Code de mission :

OBJECTIFS :

CONCLUSIONS :

Signature du rédacteur :

Signature du superviseur :

الملحق رقم (08): وثيقة الملاحظة



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001: 2015 – ISO 14001: 2015 – ISO 45001: 2018

Code Mission :

Thème :

Date de déroulement : du.....au.....

Document réalisé par :le.....

Revu par :le.....

CF :

Fiches d'observation

Code de mission :

Problème :

Référentiel :

Faits :

Causes :

Conséquences :

Recommandations :

Soumise à avis de l'audité :

Nom :

Date :

Signature de l'audité (auprès duquel la validation individuelle a été effectuée)

Siège social : BP.140, Z.I Hassi Messaoud 30500 W. Ouargla
☎ 213 (0) 29 79 77 00 / 79 84 08 / 7970 12 : 2 ☎ (0) 29 79 72 12

الملحق رقم (09): محضر الاجتماع الختامي لمرحلة التنفيذ



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

Société par actions au capital social de 30.000.000.000 DA
Certifiée ISO 9001: 2015 – ISO 14001: 2015 – ISO 45001: 2018

Code Mission :

Thème :

Date de déroulement : du.....au.....

Document réalisé par :le.....

Revu par :le.....

Compte- rendu de réunion de clôture de la phase de vérification

Participants : Auditeurs internes : (Noms, Prénoms, Fonctions)

Points à aborder :

- Remercier le Responsable pour son accueil et sa coopération lors de la mission ;
- Présenter les constats qui ont été validés avec les responsables audités ;
- Discuter des recommandations et des plans d'action, recueillir les commentaires ;
- Aborder les éventuels points en suspens et obstacles à la réalisation de la mission ;
- Rappeler la procédure d'audit et décrire le déroulement des phases suivantes.

NB : Le document préparé pour soutenir la réunion doit être annexé à ce compte-rendu

Relevés des principaux commentaires et observations faits en réunion :

Conclusions :



المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء

Entreprise Nationale de Géophysique

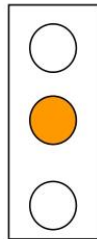
Société par actions au capital social de 30.000.000.000 D.A
Certifiée ISO 9001:2015 – ISO 14001:2015 – ISO 45001:2018

Direction Audit

CONFIDENTIEL

RAPPORT D'AUDIT INTERNE

Audit de



DESTINATAIRE :
CODE MISSION :
DATE :

IMPORTANT

Ce document est un rapport d'audit. Il matérialise le travail des auditeurs.

Il est vivement recommandé à ses destinataires **de ne pas étendre sa diffusion** car :

- Il contient des informations confidentielles.
- Son style peut surprendre un lecteur non averti.

Un rapport d'audit n'est pas neutre : il analyse une situation, mais, comme un devis de réparation, il met l'accent sur le dysfonctionnement, pour faire développer des actions de progrès.

« Au moins une page sur ce qui ne va pas, au plus une ligne sur ce qui va »

Il contient des recommandations. Une recommandation n'est pas une critique, elle n'implique pas de faute : c'est une amélioration proposée au responsable habilité à mener l'action. Il est en charge de développer et mettre en place une solution au problème soulevé : celle proposée ou une meilleure.

SOMMAIRE

Synthèse	4
Rapport détaillé	6
Introduction	6
Points forts	8
Axes d'amélioration	9
Annexes	23
Cahier des recommandations	24