



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة
قسم علوم اقتصادية وعلوم تسيير
شعبة مالية ومحاسبة



عنوان المذكرة:

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات "دراسة حالة في مؤسسة BATIMETAL بعين الدفلى"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الدكتور

د. الجوزي ذهبية

من إعداد الطالبين:

* حسان حاج ملياني

*قواسمي عبدالقادر

العام الجامعي: 2020/2019

أهداء

إلى من أهتمق إليه بكل جوارحي... وطني الغالي.

إلى مثال التفاني والإخلاص..... أبي الحبيب.

إلى من قدّمت سعادتني وراحتي على سعادتهما... أمي الفاضلة.

إلى كل من دعاني بالخير

أهدىكم ذلك العمل المتواضع

حسان

أهداء

إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه العزيز

(أمي.....).

إلى خير مثال لرجل الأسرة، والذي لم يتهاون يوماً في توفير سبيل الخير والسعادة لنا

(أبي...).

إلى من اعتمد عليه في كل كبيرة وصغيرة (أصدقائي).

إلى أصدقائي ومعارفي الذين أحبهم وأحترمهم.

أهدي لكم بحثي هذا.

محمد القادر

الشكر و العرفان

رسالة أبعثها مليئة بالحب، والتقدير، والاحترام،

ولو أنني أوتيت كلّ بلاغة، وأفنيت بحر النطق في النظم والنثر،

لما كنت بعد القول إلا مقصراً، ومعتزفاً بالعجز عن واجب الشكر.

فشكري الأول لله سبحانه وتعالى ان وفقني لإنجاز هذا العمل

أشكر أساتذتي الكرام الذين سهروا على سيرورة المسار

الدراسي وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور المشرف

ملخص

تسعى هذه الدراسة الى ابراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية الى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الابديات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، وفيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع الجزائري قمنا بدراسة حالة مؤسسة "باتيميتال" قصد تشخيص وضعيتها ومحاولة تعميمها على باقي الشركات الجزائرية .

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية.

Résumé :

La présente étude vise à montrer le rôle de la fonction d'audit interne et la méthode de son participation comme mécanisme de contrôle administratif pour appliquer les règles de la gouvernance des sociétés dans le cadre des efforts ayant pour but le développement et l'amélioration de la gestion des sociétés algériennes, Afin de consolider l'aspect théorique de l'étude, nous avons exposé la déontologie qui a touché les concepts et principes théoriques de l'audit interne et la gouvernance des sociétés, En ce qui concerne le côté pratique, pour examiner l'expérience et la réalité en Algérie, nous avons étudié le cas de la société BATIMETAL afin de tenter de le généraliser pour le reste des sociétés algériennes.

Les mots-clés : Gouvernance des Sociétés, l'audit Interne, Management des risques contrôle interne.

الفهرس

/	إهداء
/	شكر وعرهان
/	ملخص
أ	مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات

05	المبحث الأول: المراجعة الداخلية (مفهومها، أنواعها، أهميتها).....
06	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية.....
07	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية.....
09	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية.....
12	المبحث الثاني: حوكمة الشركات (مفهومها، خصائصها، مبادئها).....
12	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.....
14	المطلب الثاني: خصائص حوكمة الشركات.....
15	المطلب الثالث: مرتكزات حوكمة الشركات.....

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة BATIMITAL عين الدفلى

18	المبحث الأول: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.....	
18	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	
21	المطلب الثاني: تحسين عمليات إدارة المخاطر.....	
24	المطلب الثالث: تعظيم القيمة.....	
26	المبحث الثاني: واقع نظام المراجعة الداخلية في مؤسسة باتميتال.....	
26	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة BATIMETAL.....	
31	المطلب الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في BATIMITAL ومدى مساهمته في تطبيق حوكمة الشركات.....	
40	الخاتمة.....	
/	قائمة المراجع

قائمة الجداول

- جدول رقم (01): تطور رقم الأعمال لمؤسسة BATIMETAL (2015-2017) 36
- جدول رقم (02): تطور القيمة المضافة في مؤسسة BATIMETAL (2015-2017) 36

قائمة الأشكال

- الشكل رقم (01): خصائص حوكمة الشركات 15
- الشكل رقم (02): مرتكزات حوكمة الشركات 16
- الشكل رقم (03): نظام الرقابة الداخلية 20
- الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للإدارة العامة 28
- الشكل رقم (05): كيفية استخدام نموذج BSC 35

مقدمة

تزايد الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات دول العالم جراء عدة أزمات مالية اقتصادية، أهمها الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا عام 1997، إضافة إلى انهيارات مالية مفاجئة لعدد من كبريات البنوك والشركات العالمية، أبرزها الشركتين الأمريكيتين "إنرون للطاقة" و "ورلدكوم للاتصالات" سنة 2002 وغيرها، وهذا نتيجة التلاعب بمصادقية القوائم المالية وضعف مستوى الرقابة الداخلية ودرجة الإفصاح والشفافية فقد تم استخدام طرق محاسبية مضللة لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح.

وتحتاج حوكمة الشركات إلى العديد من الآليات، حيث تعتبر المراجعة الداخلية الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لمواجهة المخاطر واختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، واعتمادها كنشاط مستقل يهدف إلى مراجعة المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة. كما تهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة الشركة. وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن لضمان حقوق المساهمين وربحية أسهمهم وفصل الملكية عن التسيير. من خلال ما سبق، يمكن طرح الإشكالية التالية :

- إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات؟

02- الأسئلة الفرعية التالية :

لمعالجة الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم المراجعة الداخلية وماهي أهميتها؟
- ما مفهوم حوكمة الشركات وماهي مبادئها؟
- كيف يمكن ان تساهم المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الأسئلة المطروحة اعتمدنا على الفرضية التالية:

- يمكن للمراجعة الداخلية ان تساهم في حوكمة الشركات من خلال فحص وتقييم جميع أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين عمليات إدارة المخاطر وكذا تعظيم القيمة للأطراف ذات المصلحة في المؤسسة؟

أسباب اختيار الموضوع:

من أسباب اختيارنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات:

أسباب شخصية:

- بحكم التخصص في مجال الفحص المحاسبي.
- الميل الشخصي إلى اكتساب معارف جديدة تخص المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.

أسباب موضوعية :

- كون العمل بقواعد حوكمة الشركات من أحد المواضيع الراهنة والهامة على المستوى المحلي والدولي.
- محاولة معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

أهداف الدراسة :

- التعرف على مختلف أدوار المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات.
- التعرف على مدى إلمام العاملين في شركة (BATIMETAL) بمبادئ الحوكمة.

06. أهمية الدراسة :

تظهر أهمية البحث من خلال إبراز الدور الهام للمراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات والذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركات من أجل حماية حقوق أصحاب المصالح.

07 -المنهج المتبع في الدراسة :

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة وبهدف الإلمام بمختلف جوانب البحث واختبار صحة الفرضيات، سيتم دراسة البحث وفق المنهج الوصفي، قصد وصف المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، وكذا المنهج التحليلي لتحليل دورالمراجعة الداخلية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات .

08 -الدراسات السابقة :

-نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار . دراسة حالة مجمع صيدال ، مذكره مقدمة لاستكمال

متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2007.

يتمثل هدف هذه الدراسة في إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية وبصفة عامة وعملية واتخاذ القرارات بصفة خاصة و خلص الباحث في هذه الدراسة إلى أن عملية اتخاذ القرارات في الشركة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية.

إلا أن الإقبال على اتخاذ القرارات مهما كان نوعها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية) يحتاج إلى معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات.

- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة الشركات، وخلص صاحب هذه الدراسة إلى أن عمل المراجعة الداخلية يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها تحدد درجة تأثيرها في حوكمة الشركات، وتتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي، استقلاليتة، وجودة أداء عمله. كما ركز الباحث على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة ورقلة، 2011 .

هدف هذه الدراسة في إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها في تطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية.

09- هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين:

يهتم الفصل الأول بالاطار النظري للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات حيث قمنا بتقسيمه الى مبحثين، يتعرض المبحث الأول لكل من مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية، ويهتم المبحث الثاني بحوكمة الشركات من حيث مفهومها وخصائصها ومرتكزاتها.

أما الفصل الثاني فخصصناه للجانب التطبيقي من الدراسة حيث تعرضنا في المبحث الأول الى اسهامات المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات أما المبحث الثاني فقد وقفنا من خلاله على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات بالتطبيق على مؤسسة BATIMETAL.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

الداخلية وحوكمة الشركات

تمهيد :

لقد تضاعف الاهتمام بمهنة المراجعة في الآونة الاخيرة ،سواء الداخلية منها او الخارجية،بعد تعدد وتوالي الازمات و الفضائح المالية التي مست كبريات الشركات في العالم ،بسبب فشل فرض ضوابط صارمة على مهنة المراجعة الداخلية كألية لحوكمة الشركات ، حيث وجهت اصابع الاتهام هذه الازمات الي دور المراجعة في الشركات والى المراجعين ومراقبي الحسابات وذلك على خلفية تاكيدهم على صدق وصحة الحسابات والقوائم المالية و ماتحتويه من معلومات وبيانات ولا تعكس في جوانب عدة منها حقيقية الوضع ،ولهذا اصبح من اللازم تطوير مسؤوليات ومهام المراجعين لبذل العناية المهنية عن طريق وضع و تطوير المراجعة الداخلية او المراجعة الخارجية بم يسمح بمنع و اكتشاف و تصحيح لتقادي هذه الازمات .

ومن خلال هذا الفصل سنحاول بيان مفهوم حوكمة الشركات و اهم ضوابطها من خصائص و ركائز و مبادئ بالاضافة الى توضيح مفهوم المراجعة الداخلية و بيان اثره و اهدافه .

المبحث الأول: المراجعة الداخلية (مفهومها، أنواعها، أهميتها):

قد مرت المراجعة الداخلية بعد إنشاء مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 م وحتى اليوم بتطور ملموس في مفهومها وأهدافها وأهميتها وأنشطتها .

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية عدة تعاريف، لذلك سوف يتم التطرق إلى نشأة المراجعة الداخلية، ومفهوم المراجعة الداخلية كما يلي :

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

لقد عرفت المؤسسات الأمريكية تطور اقتصاديا ملحوظ في مختلف القطاعات خلال النصف الأول من القرن العشرين مما أدى إلى ظهور المساهمين في رؤوس الأموال وظهرت بالتالي طبقة الشركاء المديرين وطبقة الشركاء البعيدين عن الإدارة الذين لم يخفوا تخوفاتهم وتحفظاتهم قد يرتكبه الآخرين من تجاوزات وأخطاء محاسبية قد تهدد بالدرجة الأولى مصالح المؤسسة وتؤثر نسبة الأرباح المحصل عليها من طرف مساهم. ولكي يتجنب هؤلاء المالكين أو المساهمين أي نوع من الانعراج ولضمان السير الحسن لأعمالهم اضطروا للاستفادة من خدمات الموظفين الأكفاء داخل المؤسسة وأسندوا إليهم مهمة المراقبة الفعالة وتحديا الضمانات لضمان سير العادي في المؤسسة .

لذلك كانت مهمة أوائل المراجعين الداخليين تقتصر على القيام بعمليات المراقبة للتأكد من صحة المعطيات المحاسبية ومحاولة اكتشاف الأخطاء أو عمليات التهرب إن وجدت .

ومع ظهور الأزمة الاقتصادية الكبرى لسنوات الثلاثينات، اكتشف أرباب الأعمال الأمريكيون أنه من المستحيل أن يسيرو الأعمال الكبرى بمفردهم دون أن يتحصنوا بأجهزة رقابة مما يسمى حاليا المراجعة الداخلية ورقابة داخلية¹.

أدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1941 ويهتم بموضوع معايير المهنة وعقد الامتحانات تأهيلية تمنح على إثرها شهادة مراجع داخلي معتمد إلى جانب عقد العديد من المؤتمرات والبرامج التدريبية في جميع أنحاء العالم¹.

¹صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير تخصص فرع نقود ومالية، في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، بدون سنة، ص: 93-92.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بلغة الأهمية بإعتبارها أداة إدارية يمكن الإعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث بدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم إتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الإقتصادية أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الإستعمال أو حتى حديثة الإعتراف بها كمنشأ لا يمكن الإستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانيات من خلال المادة 04 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 880/1 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والذي ينص على أنه يتعين على المؤسسات الإقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة أنماط سيرها وتسييرها².

ثانيا: مفهوم المراجعة الداخلية

هو مراجعة العمليات والدفاتر والسجلات داخل المؤسسة بواسطة بعض مستخدميها ويستمر بطريقة مستمرة، وهي مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل التنظيم الإداري للمؤسسة لمقابلة احتياجات الإدارة³.

• هي نشاط توكيد واستشارة مستقل وموضوعي الهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة⁴.

• عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى .

• و عرف كذلك Etienne المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، وظيفتها مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة⁵.

• كما عرفها مجمع المحاسبين الأمريكيين على أنها: "مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة¹.

¹ عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 108.

² عمر على عيد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة الماجستير في قسم علوم تسيير، المدية، 2009، ص 10

³ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسير، الأردن، 2011' ص 20.

⁴ طارق عبد العال، حوكمة الشركات والأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص 288.

⁵ التهامي، طاهري مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديو ان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2005، ص 33.

المراجعة الداخلية بأنه فحص بعمليات المؤسسة ودفاتها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة².

ومن خلال التعاريف يمكننا أن نستخلص أن المراجعة الداخلية أنها :

- نشاط مستقل وموضوعي يكون داخل المؤسسة؛
 - يقوم بتحقيق أهداف المؤسسة؛
 - فحص جميع السجلات والدفاتر المحاسبية؛
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
 - المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة العمليات المالية وحماية أصولها .
- وأسلوب تنفيذ العمل في المراجعة الداخلية يمكن تلخيصه في خطوات التالية :
- معرفة العمل المراد إنجازه والهدف منه بناء برنامج مراجعة يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط.
 - فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات.
 - مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة.
 - تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات والفروقات وأسبابها وطرق حل المشكلات³.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية

أولاً: أنواع المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم أنواع المراجعة الداخلي إلى أقسام متنوعة نورد منها الآتي :

- 1- المراجعة الداخلية المالية: أو ما يسمى بالتوجه المحاسبي للمراجعة الداخلية، ويمكن تلخيص مهامها فيما يلي :
 - يعني بشكل أساسي بفحص ومراجعة العمليات المالية وهذا التوجه يتوافق مع متطلبات الإدارة ومجلس الإدارة بصورة عامة وفي جميع الحالات.
 - يؤكد على صحة وعدالة البيانات المالية.
 - يهدف إلى تخفيض تكاليف المراجعة الخارجي.
 - يتساوى ضمن هذا التوجه، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مهمة الشهادة حول البيانات المالية

¹ حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، بدون سنة، ص 251.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، ط 1، الأردن، 2000، ص 10.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص 183.

2. **المراجعة الداخلية الإداري (المطابقة أو الإلتزام):** وهي عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة وماله علاقة بالقوانين والتنظيمات، لتحديد مدى الإلتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات وللتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع ومعد مسبقا ومدى الإلتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها .

ونلخص بعض مهام التوجه الإداري للمراجع الداخلي بما يلي :

- يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى للمؤسسة؛
- يطبق المراجعون مبادئ الإدارة العلمية و الحوكمة والاستفادة من الخبرات العملية؛
- يحدد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين والتنظيمات والتعليمات؛
- يجب أن يظهر المراجع الداخلي روحية التعاون والاهتمام بالمساعدة وليس الانتقاد¹.

3- **المراجعة الداخلية التشغيلية:** يعرف بأنها الفحص المستقل الشامل للمؤسسة لتقييم أنظمتها المختلفة و رقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك لتحقيق من كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية².

4- **المراجعة لأغراض خاصة:** وهذا النوع من المراجعة يتعلق بالمراجعة الذي يقوم به المراجع الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا بالقيام بها، غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة المراجعة الداخلي، ويهدف لإكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بالموضوع³.

ثانيا: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية:

- 1- **وظيفة تقييم مستقلة :** يعني أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وان يتبع اداريا على مستويات الهيكل التنظيمي في الشركة مثل لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الادارة
- 2- **وظيفة استشارية :** حيث تعمل على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات المناسبة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- 3- **وظيفة تأكيدية :** بناء على نتائج تقدير المخاطر تعمل على تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة ويمكن التعامل معها في الوقت المناسب؛

¹ داوود يوسف صبح، دليل المراجعة الداخلي وفق المعايير الدولية، إتحاد المصارف العربية، ط 2، 2010، ص: 51—53.

² عطاالله سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والمراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة، الأردن، 2009، ص 62.

³ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة المراجعة الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 47.

4-وظيفة موضوعية: يعني أن يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله دون تحيز ويمارس التجرد والعدالة في جمع وتقييم أدلة الإثبات والنتائج وتعتبر الموضوعية خاصية أساسية للمراجعة الداخلية فهي تسمح للمراجعة أن توفر خدمات التأكد والاستشارة إلى مجلس الإدارة وجميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة¹.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية

لقد ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية من خلال زيادة أنشطة المؤسسة وتشغيلها فكانت المؤسسة تضع مجموعة من الإجراءات والسياسات وتقوم بإرسال الأفراد للتأكد من مدى إتباع تلك الإجراءات والسياسات وحمايتها من الانحراف. وتسعى المراجعة إلى التأكد من صحة البيانات المحاسبية بالدفاتر والسجلات حتى تتمكن من الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات والمحافظة على أموال المؤسسة.

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين هما :

1-هدف الحماية: كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة كما تهدف من التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المؤسسة من الاختلاس والسرقة وعلى ذلك كان دور المراجع الداخلي ينصب على :

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الإعتماد عليها؛
- حماية أصول المؤسسة؛

• التأكد من المواثمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين والنواتج الموضوعية؛

• التأكد من الاستخدام الكفاء لموارد المؤسسة؛ التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية².

2-هدف إنشائي: يعد الهدف الإنشائي إمتداد لمراجعة الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة. ولذلك فإن تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج المراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المراجع الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة وليس ممثلاً للإدارة المالية وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا أو مدى تمشى النظام مع ما تتطلبه الإدارة³.

¹ الخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعل حوكمة الشركات سذكرة ماجستر ، تخصص اقتصاد وتسيير، سم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2009، ص: 62-63.

² على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 6002، ص: 29-03.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 93.

لتنفيذ الأهداف الداخلية يتطلب الأمر أن يقوم المراجع الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمشروع، ويجب أن يتولى المهام التالية :

- رقابة قبل الصرف للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
- رقابة بعد الصرف (لاحقة)، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة والمرتبطة بأعمال المشروع.

- التأكد من مدى مساهمة العاملين بالمشروع لسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية.
- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا¹.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية

ازدادت أهمية المراجعة الداخلية مع التوسع بالأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بهدف تقويم هذه الأنشطة وتطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- تعتبر وظيفة المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات صلة في المؤسسة وخارجها فليست هي غاية بحد ذاتها؛
- 2- تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة.
- 3- حماية الأنظمة المعمول بها في المؤسسة، حيث إعتبر كصمام الأمان في يد الإدارة؟
- 4- تطوير الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية.
- 5- فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه المؤسسات إلى تحقيقها².

ومن بين العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية هي :

- كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها: أدى ظهور مؤسسات المساهمة إلى كبر حجم المؤسسات وإنفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المشروعات على الإلمام بكافة الأشياء عن هذه المشروعات وبالتالي إستوجب الأمر إستخدام نظم رقابة داخلية، وحتى تطمئن الإدارة على سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لا بد من وجود المراجعة التي تعمل على تقييم كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة .

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، 4002، مصر، ص39.

² إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، دور المراجعة الداخلي في تفعيل ادارة مخاطر في المصارف العاملة في طاع غزة، مذكرة ماجستير وتمويل الجامعة الاسلامية غزة، 1102، ص 15.

- التأثير الجغرافي للعمليات وتزايد العمليات الدولية: إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا "المراجع المتجول" لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية وإقتراح التعديلات. وإستخدام المراجعة الداخلية على النطاق الدولي ظاهرة حديثة نسبيا فبظهور المؤسسات متعددة الجنسية ترتب عليها زيادة أعباء الإدارة مع زيادة حجم النشاط أدى إلى تزايد حاجة الإدارة إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة .
- لامركزية الإدارة: أدى كبر حجم المشروعات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافيا إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، ويتم تقييم أدائهم حتى تتأكد الإدارة العليا منا الإلتزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة استخدمت الإدارة العليا المراجع الداخلي في ذلك .
- التوسع في احتياجات الإدارة: نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها في قسم المراجعة الداخلية وعلى إدارة المراجعة الداخلية توفير تلك الإحتياجات .
- التحول إلى المراجعة الإختبارية: مع كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها لم يعد المراجع الخارجي يقوم بمراجعة كافة العمليات المراجعة الكاملة ولكنه بدأ يتحول إلى المراجعة الإختبارية وهي مراجعة عينة تمثل المجموع ويفترض أنها تمثل مجتمع العمليات وعلى ذلك لا بد في ظل إختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال. ومن أهم ركائزها من الناحية العملية وجود مراجعة داخلية بالمؤسسة .
- تطور مفهوم الرقابة: الرقابة الداخلية وهي عملية تنجزها جهات متعددة وهي مجلس الإدارة وأفراد آخرون ويتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول فيها يتعلق بتحقيق الأهداف التالية: معقولة التقرير في محاسبة المالي، كفاءة وفاعلية العمليات، الإلتزام باللوائح والتشريعات والنظم السارية .
- أعمال مفهوم السيطرة على المؤسسة: يعني مفهوم السيطرة على أنه قيام مجلس للإدارة بالإلمام بمجريات أمور المؤسسة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها. وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة. إن أعمال مفهوم السيطرة على المؤسسة قدأثر على وظيفة المراجعة الداخلية التقليدية بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل. وأصبح ينظر المراجعين الداخليين لإرشاد كافة المستويات الإدارية في طلبهم لإطار رقابي فعال خاص بالمؤسسة¹.

المبحث الثاني: حوكمة الشركات (مفهومها، خصائصها، مبادئها)

¹فاء علي القبتي مادر شعبان العوس مرجع سابق، ص: 17—23.

لقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعدما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، وذلك بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من دول العالم وبالأخص في الدول المتقدمة، سعيًا منها للتحكم الرشيد في المؤسسات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد .

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

نتيجة للانهيارات المالية لكبريات الشركات العالمية، وبعض الأحداث العالمية الاقتصادية كالأزمات وانتشار الفساد المالي والإداري في الشركات العالمية مثل شركة "Enron"، هذا ما دفع بعض الكتاب والهيئات الدولية إلى البحث فيما يعرف بمفهوم الحوكمة .

أولاً: المفهوم اللغوي لحوكمة الشركات

يشير لفظ الحوكمة إلى الترجمة العربية للأصل الانجليزي للكلمة الذي توصل إليه مجمع اللغة العربية¹.

ومصطلح الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب وهي كالآتي²:

الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد .

الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك .

الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات ومن ثم الحصول عليه من خلال تجارب سابقة .

التحاكم: طلباً للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين .

كما تعني أيضاً استقلالية سلطة الموافقة والإقرار ومنح التراخيص وشهادات الإبراء والبراءة، وإيجاد التصرفات والحكم على نتائج الأعمال، كما تعني أيضاً سلطة التدخل للحد من الممارسات الخاطئة"

ثانياً: تعريفات حوكمة الشركات

لقد تناولت الأدبيات الإدارية والمحاسبية عدداً من التعريفات لهذا المصطلح التي تطرق لها عدد من الخبراء والباحثين والهيئات، والتي سنتناول البعض منها كالآتي :

1- تعريفات الحوكمة من قبل بعض الهيئات الدولية

يمكن تعريف الحوكمة من قبل بعض الهيئات الدولية على النحو التالي :

¹طالب علاء فرحان، إيمان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن. 2010. ص 24.

²أشرف حنا مخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، القاهرة، 5020، ص 4.

أ-عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية سنة 2004 على أنها " مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، التي توفر الأطر والآليات لتحديد أهداف الشركة وطرق تنفيذها وآليات الرقابة على الأداء¹.

ب عرفتها مؤسسة التمويل الدولية (OIF) على أنها " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها².
ج- عرفها معهد المدققين الداخليين (IIA) على أنها "عمليات تتم من خلالها إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى مساهمة مباشرة في انجاز الأهداف وحفظ قيم الشركة³.
د- وقد وصفها تقرير (Cadbury) عام 1992 بأنها " نظام بمقتضاها تدار الشركات وتراقب⁴.

2- تعريفات الحوكمة من قبل بعض الباحثين

عرف الحوكمة مجموعة من الباحثين من عدة نواحي، حيث يمكن عرض البعض منها كما يلي :

أ-عرفها الكاتبان "Minow and Monks" على أنها علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء الشركة⁵.

ب-كما يمكن أن تعرف حوكمة الشركات كما يلي :

"على أنها "نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية الذي عن طريق هيثم إدارة المؤسسات والرقابة عليها⁶.

ج- وتعرف أيضا مجموعة من القوانين والقواعد والنظم والمعايير والإجراءات فيها تنظيم العلاقة بين إدارة الشركة والملاك للوصول إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء⁷.

¹ جهاد خليل الوزير، دور الحوكمة في تمكين المساهمين والمستثمرين واستقرار الأسواق المالية، الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية، 0702، ص03.

² عبد الرزاق حبار، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي، حالة شمال إفريقيا مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة الشلف، الجزائر، ص 76

³ طارق عبدالعال حماد، حوكمة الشركات والأزمات المالية،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص149.

⁴Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Gouvernance "The Financial Aspects Of Corporate Governance" , London , Burgess Science Press , 1december 1992 , P14 .

⁵ عطا الله وارد خليل، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية، المؤتمر العلمي الأول حول التنقيح الداخلي في إطار حوكمة الشركات (كفريق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية-تنقيح الشركات الصناعية)،مركز المشروعات الدولية الخاصة، أيام 24—26 سبتمبر، 2005' ص 15.

⁶مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، مرجع سابق،ص17.

⁷مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العربي الأول حول حوكمة الشركات ودور هافيا لإصلاح الاقتصاد كلية الاقتصاد، دمشق، أيام 15—16 تشرين الأول، 2008، ص1.

- د- كما عرفها طارق عيد العال حماد" أنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية¹.
- وانطلاقاً من التعريفات السابقة تظهر لنا المعاني الأساسية لمفهوم الحوكمة وهي :
- أنها مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات .
 - تنظم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح .
 - تؤكد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين .
 - مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركات والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركات مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين .

المطلب الثاني: خصائص حوكمة الشركات

- تتمثل خصائص الحوكمة في: الانضباط، الشفافية، الاستقلالية، المسائلة، المسؤولية، العدالة، والمسؤولية الاجتماعية وفيما يلي التفصيل في هذه الخصائص:²
- أ- **الانضباط:** من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور، ووجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم، والتقدير السليم لحقوق الملكية بالإضافة إلى استخدام الديون في مشروعات هادفة وقرار نتيجة الحوكمة في التقدير السنوي تتحقق بتقديم صورة واضحة وحقيقية .
- ب - **الإفصاح والشفافية:** يتم ذلك من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، نشر التقرير السنوي في موعده، نشر التقارير المالية السنوية البيئية في الوقت المناسب، الإفصاح العادل عن النتائج السنوية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا وتحديث المعلومات على شبكة الانترنت وتلاقي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات .
- ج - **الاستقلالية:** ويتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا وجود رئيس مجلس الإدارة منسق عن الإدارة، وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل، تدعيم وجود مراجعين مستقلين، بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة .

¹ طارق عيد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم، المبادئ، التجارب تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، مصر 2005، ص3.

² عطاء الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح لعشماوي، الحوكمة المؤسسية- المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008، ص 22.

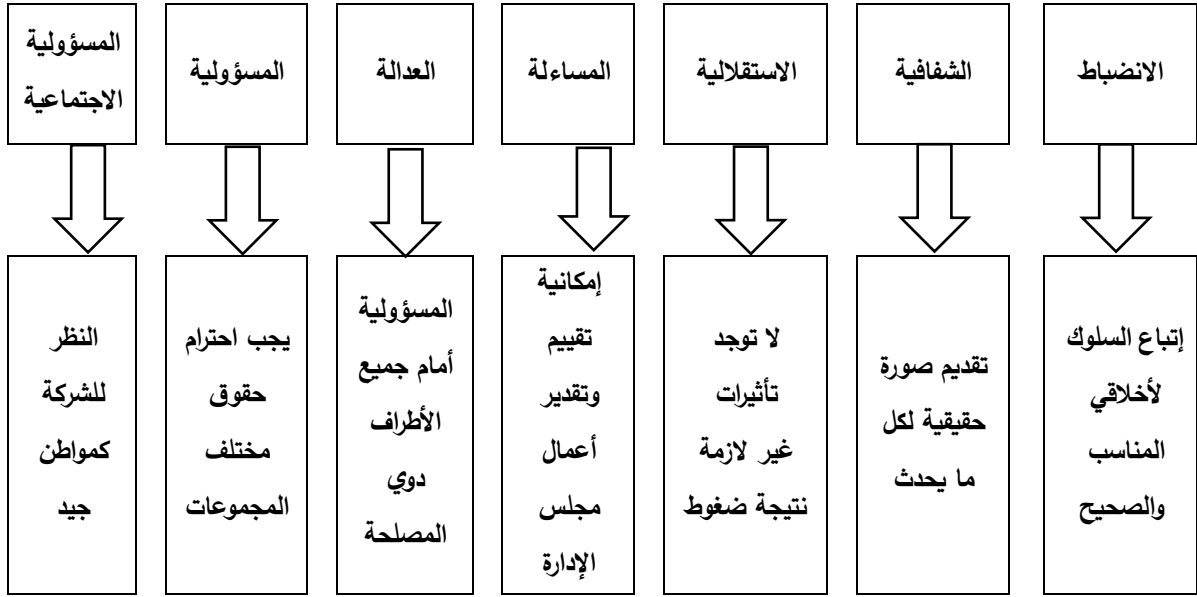
د-المسألة: للإدارة التنفيذية ويتحقق ذلك من خلال ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤوليتهم ، التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا و وضع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم وسلطاتهم .

ج- المسؤولية: وتكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال عدم قيام مجلس الإدارة بالإشراف بدور تنفيذي، وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين، الاجتماعات الدولية والكاملة لمجلس الإدارة، وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله، بالإضافة لمراجعة التقارير المراجعيين الداخليين والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية واحترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة .

هـ- العدالة: المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية، حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاحتجاجات العامة، المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة وإعطاء المساهمين حق الاعتراض عند الإساءة لحقوقهم كالمشاركة في تعيين المديرين وأيضا في إتخاذ القرارات للنظر للمؤسسة كمواطن صالح .

و - المسؤولية الاجتماعية: ويتحقق ذلك من خلال وجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي ووجود سياسة توظيف واضحة وعادلة بالإضافة إلى وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية. الشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات .

الشكل رقم (01): خصائص حوكمة الشركات

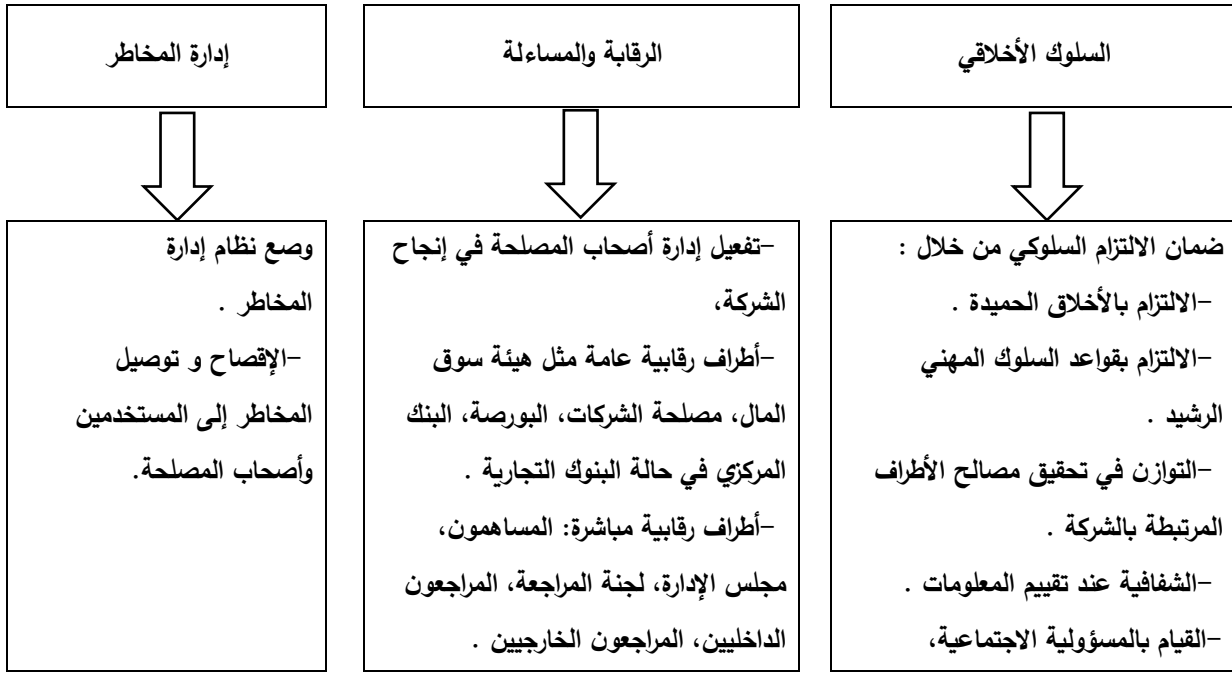


المصدر: طارق عبد العال همان، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2008-2007، ص 25 .

المطلب الثالث: مرتكزات حوكمة الشركات

لكي تتحقق الخصائص السابقة في مفهوم حوكمة الشركات يجب أن يستند هذا الأخير إلى ركائز الموضحة

في الشكل التالي :



الشكل رقم (02) : مرتكزات حوكمة الشركات

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، مرجع سابق، ص 49 .

خلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالطار النظري لحوكمة الشركات و المراجعة الداخلية ،تطرقنا فيه لمفهوم الحوكمة وخصائصها ومبادئها ،كما تناولنا أهميتها و اهم اهدافها وكذلك تناولنا مفهوم المراجعة الداخلية ،معاييره و وظائفه و اهم أهدافه داخل الشركة .

مما سبق يمكن ان نستنتج ما يلي

1. ان المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات ترتكز اساسا على الضوابط الداخلية ، بالإضافة الى انها مجموعة من الاليات التي تضمن الاستغلال الامثل لموارد الشركة لتحقيق اهدافها.
2. تسعى المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة الى تقييم المخاطر و تحديد الاساليب المناسبة لإدارتها و التأكد من ان نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج اليها مجلس الادارة لحماية الشركة.

الفصل الثاني

مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق
حوكمة الشركات بالتطبيق على مؤسسة

BATIMITAL

تمهيد :

نسعى من خلال هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري الخاص بالتدريب و تقييم أداء العاملين على إحدى المؤسسات الجزائرية للقطاع العام و هي شركة النحاس و الحديد، من أجل إظهار مهامها الأساسية ومختلف مصالحها و كيفية سير الأعمال بها، هذا من جهة و من جهة ثانية السعي لمعرفة أثر العملية التدريبية على أداء العاملين، كما نهدف أيضا إلى معرفة الطريقة التي يقيم بها أداء العامل بالمؤسسة، من يقوم بهذه العملية و أيضا معرفة إذا كان التقييم يستند إلى معايير موضوعية أم أنه تقييم عشوائي و غيرها من المعلومات التي تخدم هذا الموضوع.

المبحث الأول: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

لقد أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على المراجعة الداخلية والتي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر وبذلك تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات .

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم الشركة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة والتي ترتبط بالجوانب لمالية، المحاسبية، التنظيمية والإدارية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في الشركة والتقييد بالسياسات الموضوعية وهذا من أجل تحقيق أهدافها .

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر كدعامة لعملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع الداخلي بتقييمه قصد تحديد مدى تطابق عمله.

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية إلى انفصال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم الشركات وتعددتها، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح أمرا ضروريا من أجل المحافظة على الموارد المتاحة للشركة وتحقيق أهدافها.

أولا: نشأة الرقابية الداخلية

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة على أنشطة الشركة، وانحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول الشركة تداولاً، وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي، والذي يعني تقسيم العمل وتعدد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بعرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو العش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة وسجلاتها وحساباتها .¹"

كما أن كبر حجم الشركات وتعدد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن تعقد عالم الأعمال وحدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية .

¹ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 122.

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد عرف نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات COSO على أنها العملية المتخذة من طرف الإدارة والإدارة والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم .

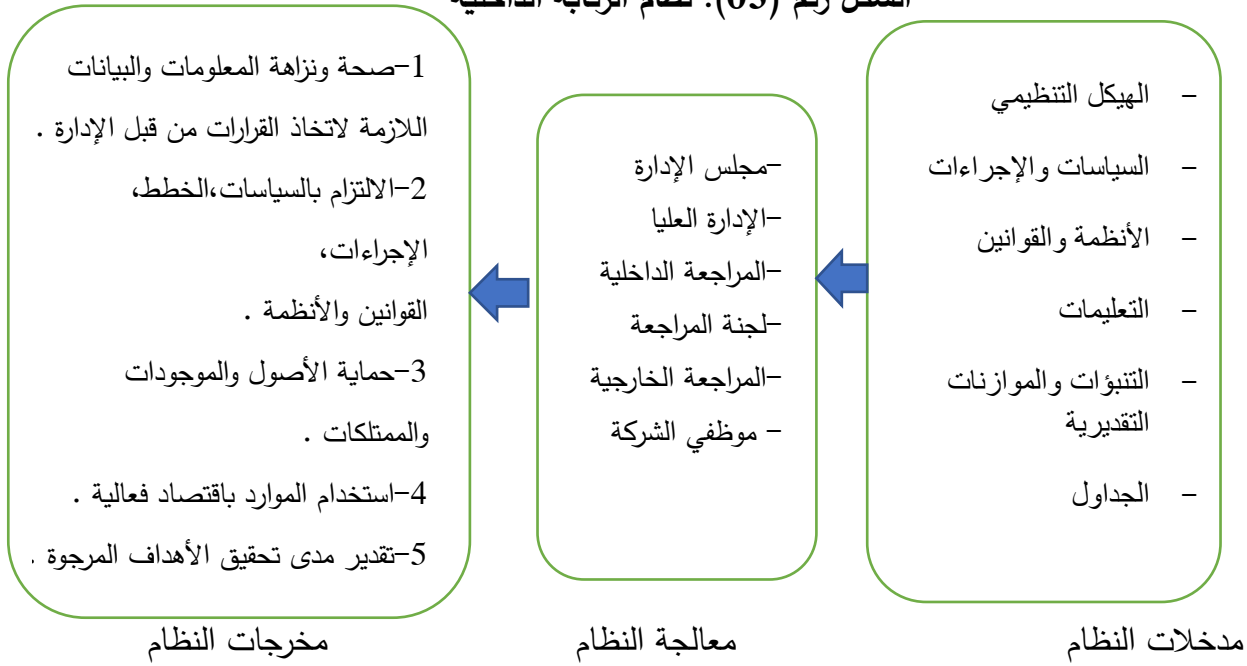
كما نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 400 والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل: 'كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدف إدارة الشركة، وهو الوصول إلى هدف الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل منظم كفاء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الاحتيال والخطأ، دقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب¹ .

و منه يمكن أن نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي السياسات والإجراءات، الأنظمة والقوانين، الموازنات التقديرية... الخ، وكل ما تراه الشركة ضروري لهذا النظام كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك أدوات كمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية والخارجية، وسائر الموظفين في الشركة، وهذا من أجل تحقيق مخرجات ونتائج تعما على تحقيق أهداف الشركة والمساهمة في تطبيق حوكمة الشركات .

ومنه يمكن تصور نظام الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي :

¹ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية 2009، ص. 81.

الشكل رقم (03): نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

ثالثا: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للشركة وكذا اتقدها للخدمات الإستشارية، فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما وشائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون Sarbanes-Oxley وتطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار رقم 2410- معاي الإبلاغ Communicating for CCLiteriaæ و التينصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية¹:

1-معايير التقييم وكيفية استخدامها؛

2-المحال الذي يشمل رأي المراجع الداخلي؛

3- من الذي يتولى المسؤولية عن انشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية؛

4- المحالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي .

والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية:

¹The Institute Of Internal Auditing, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing, Expressing an Opinion Control, USA, 2005, P : 3.

1-ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، أن التقييم، التوصيات والتقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة ما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم.

2-المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات بالالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان انحاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة، وللمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية.

3-تقدم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد بمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي وأصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات . ومن ثم فإن وظيفة المراجعة الداخلية عند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم والمساهمة من أجل تطبيق حوكمة الشركات .

المطلب الثاني: تحسين عمليات إدارة المخاطر

أولاً- تعريف المخاطر وأنواعها

أ- تعريف المخاطر

تعرف المخاطر التي تتعرض لها الشركة أنها "احتمالية مستقبلية قد تعرض الشركة إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها، مما قد يؤثر على تحقيق أهداف الشركة وعلى تنفيذها بنجاح، وقد تؤدي في حال عدم التمكن من السيطرة عليها وعلى أثارها إلى القضاء على الشركة وإفلاسها¹.

ب- أنواع المخاطر :

تقم للمحاط الي تعض ها الشكة إلى²:

-مخاطر الائتمان: تنشأ هذه المخاطر عن عدم قدرة أو رغبة المتعامل في الوفاء بالتزاماته، وتشمل: القروض السندات والاعتمادات المستندية... الخ، وتحدث المخاطر الائتمانية نتيجة لعوامل خارجية مثل: التغيرات في الأوضاع الاقتصادية كاتجاه الاقتصاد نحو الركود أو حدوث انهيار غير متوقع لأسواق المال، وعوامل خارجية مثل: ضعف سياسات التسعير، ضعف إجراءات متابعة المخاطر والرقابة عليها... الخ .

-مخاطر السوق: تعرف مخاطر السوق بمخاطر التعرض إلى الخسائر الناتجة عن عوامل السوق وتشمل المخاطر التالية: مخاطر أسعار الفائدة، مخاطر التسعير، مخاطر أسعار الصرف، مخاطر السيولة... الخ .

¹ سمير كامل معمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، بمجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص15

² صالح رجب حماد. أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية والتدقيق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن، 2007، ص ص : 5-7 .

-مخاطر التشغيل، تنشأ مخاطر التشغيل نتيجة احتمال الخسارة التي قد تنشأ عن فشل أو عدم كفاية كل من : العمليات الداخلية، العمال والموظفين (غش، اختلاس، سرقة)، الأنظمة... الخ .

ثانيا- تعريف إدارة المخاطر

تعرف إدارة المخاطر على أنها "احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما يؤثر بشكل سلبي على الشركة أو النشاط الخاضع للمراجعة".¹

كما تمثل إدارة المخاطر مختلف الأعمال التي تقوم بها الإدارة للحد من بعض الآثار السلبية الناتجة عن هذه المخاطر، بالرغم من أن معظم الطرق المتبعة للحد من الآثار السلبية للمخاطر تتعلق بوضع إجراءات رقابة إضافية، إلا أنه من الممكن استخدام طرق متاحة أخرى منها: التنوع أو مشاركة آثار هذه المخاطر مع جهات أخرى بواسطة العقود، الكفالات، الضمانات والتأمين.. الخ .

ثالثا- خطوات إدارة المخاطر

تقوم عملية إدارة المخاطر بعمل فحص وتقييم شامل ومفصل لكل أنواع المخاطر التي قد تتعرض لها موضع دراسة المحاط، ويتم ذلك بتطبيق خمس خطوات أساسية على النحو التالي²:

* **تعريف المخاطر:** وهي الخطوة الأساسية الأولى للتعرف على المخاطر المحيطة بالعمل؛

* **تحليل المخاطر:** ويتم من خلالها تصنيف الخط والوقوف على مصادره الأصلية؛

* **تقييم المخاطر:** من خلال تحديد عصري الخطر المتمثلين في: الآثار التي يحدثها كل خطر، احتمال حدوث كل خطر.

* **التحكم في المخاطر:** وبها يتم تحديد أي الطرق تستخدم لتقليل احتمال الخطر وآثاره؛

* **المراقبة والمتابعة الدورية:** وتتم لاكتشاف أي مصادر خط جديدة، أو فشل التحكم في محاط سابقة .

رابعا- العلاقة بين إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية

يوضح المعيار 2110 إدارة المخاطر (Risk Management) العلاقة بين إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية، حيث ينص على أنه: " ينبغي على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة الشركة في تعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر ونظام الرقابة. "

كما تنص الفقرتين A1 و A2 من المعيار السابق على :

¹ Dana Hermanson, Larry Rittenberg, Internal Audit and organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation , Florida , 2003, Date of consultation : 30/11/2014.
http : www.theiia.org/download.cfm?file=1775

²عاطف عبد المنعم وآخرون، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، مصر، 2008، ص:6.

2120A1 - على نشاط المراجعة الداخلية تقييم التعرض للمخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، عمليات التي تقوم به الشركة ولظم المعلومات وهذا بتقييم :

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.
- فعالية كفاءة العمليات.
- حماية الأصول.
- الامثال للقوانين، الأنظمة والاتفاقيات .

2120 A2 - : على نشاط المراجعة الداعية تقييم احتمالات حدوث الاحيال والغش، وكفية إدارة الشركة لهذه المخاطر¹.

خامسا: مراحل مراجعة إدارة المخاطر

مراجعة إدارة المخاطر " هي عبارة عن مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر مصممة لتقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة، وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم"².

حيث أن مراجعة برنامج إدارة المخاطر من طرف قسم المراجعة الداخلية يمر بالمراحل التالية³:

-مراجعة أهداف وسياسات إدارة المخاطر : تشمل هذه المرحلة ما يلي :

- مراجعة سياسة وبرنامج إدارة المخاطر الذي تنتهجه الشركة ومعرفة أهدافه.
- بعد التعرف على أهداف البرنامج، يتم تقييمه وتحديد مدى مناسبه للشركة، حيث يشمل هذا التقييم عموما مراجعة الموارد المالية للشركة ومدى قدرها على تحمل الخسائر التي قد تتعرض لها، والهدف منها :
- ✓ تقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج متماشية مع موارد الشركة المالية وقدرتها على تحمل الخسارة وعندما تكون أهداف إدارة المخاطر معيبة وقاصرة يتم صياغة أهداف جديدة وعرضها على الإدارة للموافقة عليها.
- ✓ في حالة وجود تناقض أو تعارض بين التطبيق والسياسة ينبغي التوفيق بين الاثنين إما بتغييرا لأهداف أو تغيير سياسة الشركة في التعامل مع مخاطرها .

¹T.Flemming Ruud , Jan Marc Bodenmann , CorporateGovernance et Audit Interne , Revue de l'expert comptableGeneve, 2006 , P : 532 .

² عمر عبد الصمد ، مرجع سبق ذكره، ص 101

³نفس المرجع اعلاه، ص 102

-التعرف على مواطن الخطر والتعرض للخسارة :

بعد الانتهاء من تحديد وتقييم الأهداف تكون الخطوة التالية هي التعرف على مواطن الخطر التي قد تتعرض لها الشركة، وفي حالة اغفال وتجاهل بعض الأخطار ينبغي على المراجع الداخلي أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي نلها بأنسب البدائل والتوصية بالتدابير التصحيحية .

-تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض للمخاطر :

بعد أن يتم التعرف على المخاطر التي تواجه الشركة وقياسها، يدرس المراجع الداخلي المداخل المختلفة الممكن استخدامها للتعامل مع كل المخاطر، وينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة الكيفية التي تتعامل بها الشركة مع المخاطر كما ينبغي أن يدرس أيضا ما إذا كان أي من المخاطر المحتفظ بها يجب أن تحول أو يحتفظ بها .

-تنفيذ تقييات معالجة المخاطر المختارة .

يتم في هذه المرحلة تنفيذ القرارات السابقة حول كيفية التصدي لكل تعرض للخطر والتحقق من أن القرار ثم تنفيذ على أكمل وجه، كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كل من تدابير التحكم في الخسارة وتمويل الخسارة .

-التقرير والتوصية بإدخال تغيرات لتحسين البرنامج :

عادة ما يتم إعطاء مراجعة إدارة المخاطر الصيغة الرسمية وهذا في صورة تقرير مكتوب، يبين بالتفصيل نتائج التحليل ويطح توصيات بإجراء تغييرات وتعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاط، ويرسل التقرير إلى الإدارة العليا ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة وكذا المساهمين وأصحاب المصالح عند الضرورة .

سادسا: أثر مراجعة إدارة المخاطر على حوكمة الشركات

تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفعالية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة متمثلة في مراجعة إدارة المخاط وتطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب مثلهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل مهجي منظم .

المطلب الثالث: تعظيم القيمة

تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات وذلك من خلال :

أولاً: تعظيم القيمة للعملاء

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تسير التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، لير هذا فحس بل تطوير أليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة لعمل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة نتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة. فهنا يتضح بعد آخر لدور.

ثانياً: تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب بمجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف بمجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرقبين، وهنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق المراجعة الداخلية وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية والتقارير عنها بشكل أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والاجراءات المطبقة في الشركة¹.

ثالثاً: تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والمجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في بحاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات . فاستمرارية الشركة تمثل تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضاً على التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح .

¹ مرجع سابق، ذكره ص101

المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة، مما يضمن برفع مستوى جودتها¹.

المبحث الثاني: واقع نظام المراجعة الداخلية في مؤسسة باتيميتال ومدى مساهمته في تطبيق حوكمة الشركات

سنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء نظرة شاملة عن شركة الحديد بعين الدفلى، كما تطرقنا إلى التنظيم الهيكلي و أهم المهام الخاصة بالمصالح، و في الأخير قدمنا مصلحة الموارد البشرية.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة BATIMETAL

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتعريف بمؤسسة محل الدراسة والتطرق إلى الموقع الجغرافي الخاص بها.

1. التعريف بمؤسسة BATIMETAL:

نتجت مؤسسة باتيميتال عين الدفلى (BATICIC) سابقا عن إعادة هيكلة المؤسسة الأم BATIMETAL وهي واحدة من فروعها الستة حيث أنها شركة ذات أسهم برأس مال 1 200 000.00 دج².
تختص في البناءات المعدنية المصنعة بما فيها الهياكل المعدنية والصناعات النحاسية والتركيب وهذه الوحدة تتربع على أكثر من 14 هكتار تأسست سنة 1997 وتضم حوالي 282 عاملا ينقسمون إلى³:

- الإطارات 39.

- تحكم وإشراف 62

- أعوان التنفيذ 111 بحيث عدد الأنشطة داخل المؤسسة يقدر بـ 380 نشاطا :

2. الموقع الجغرافي لمؤسسة BATIMETAL :

تقع مؤسسة BATIMETAL بالمنطقة الصناعية لولاية عين الدفلى في بلدية عين الدفلى حوالي 150 كلم غرب العاصمة يحدها من الشمال السكة الحديدية ومن الجنوب الطريق الوطني رقم (4) ومن الشرق والغرب المنطقة الصناعية بما فيها شركة Sim والشركة الوطنية للجلود.

¹ لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 90.

² وثائق مقدمة من طرف المؤسسة BATIMETAL بعين الدفلى.

³ وثائق مقدمة من طرف المؤسسة BATIMETAL بعين الدفلى.

مواردها البشرية: لمؤسسة BATIMETAL عين الدفلى مؤهلات بشرية تتمثل في كفاءات مهنية كبيرة وذلك

في اختصاصات متنوعة¹:

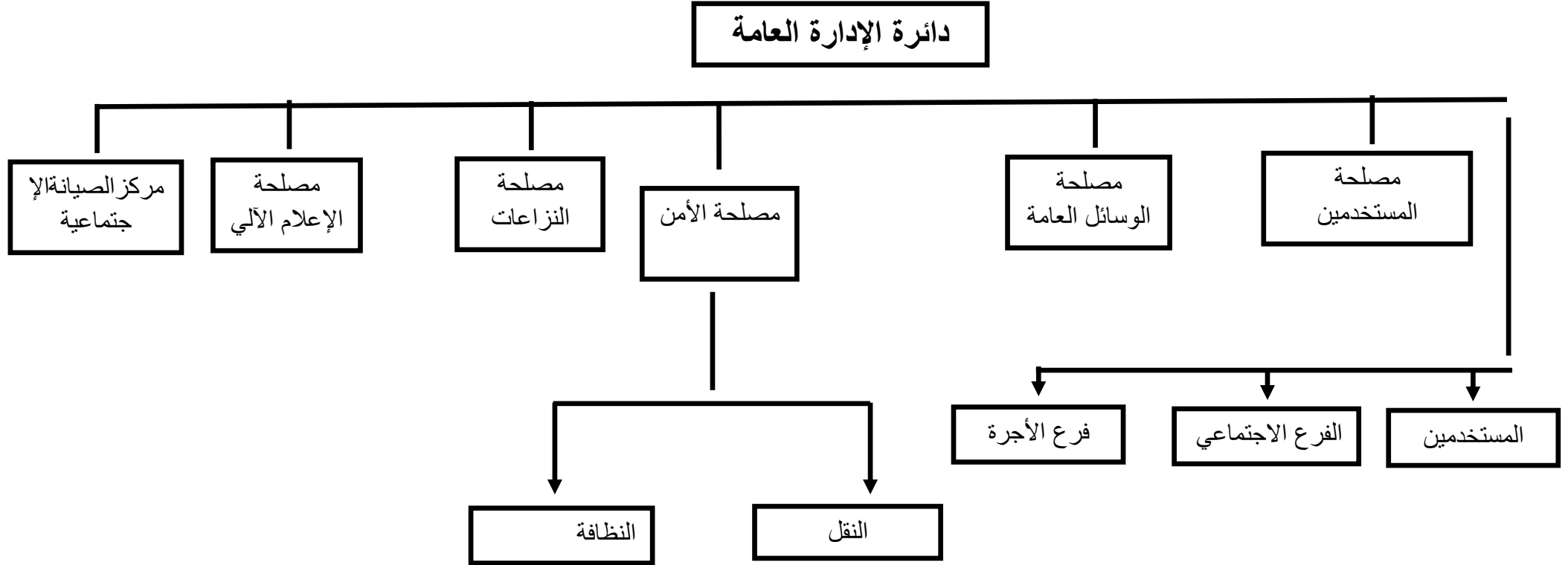
- مهندس دولة

- تقني سامي

- عامل بسيط

¹ - وثائق مقدمة من طرف المؤسسة BATIMETAL بعين الدفلى.

الشكل (04): الهيكل التنظيمي للإدارة العامة:



المصدر: من أرشيف المؤسسة.

دائرة الإدارة العامة :

عملها الإداري يتعلق بالأمور القانونية ، وينطبق ذلك على المستخدمين العاملين بالوحدة مع تسيير النظام الداخلي لها وتحتوي هذه الإدارة على خمسة مصالح¹.

1. مصلحة المستخدمين: و تنقسم بدورها إلى ثلاثة فروع.

فرع المستخدمين: المسؤول عن هذا الفرع يقوم ب:

- دراسة الملفات الإدارية المتعلقة بملف الوحدة.
- تطبيق قرارات النظام الداخلي على العمال.
- متابعة السلوك المهني للعمال من حيث الانضباط و العمل فيما يخص الحضور و الغياب.
- مراقبة عقود المدد المحددة للعمال المعنيين بها.

الفرع الاجتماعي: لقد تم وضع هذا الفرع لدى المؤسسة و يعود ذلك لأسباب تخص العمال، حيث كان العمال سابقا لهم علاقة بصندوق الضمان الاجتماعي و العمال.

فرع الأجرة: عمله متعلق بالراتب الشهري المستحق لكل عمال الوحدة كما له علاقة وطيدة بفرع المستخدمين و الفرع الاجتماعي.

2. مصلحة الوسائل العامة: تتكون هذه المصلحة من فرعين.

فرع النقل: خاص بنقل عمال الوحدة.

فرع النظافة و الخدمات الاجتماعية: يهتم هذا الفرع بدوائر الوحدة مع تقديم خدمات المؤسسة.

3. مصلحة الأمن: بها رئيس يشرف على أعوان الأمن الذين يسهرون على تحقيق الأمن الداخلي للمؤسسة و المتمثل فيما يلي:

_ الحراسة طيلة اليوم.

_ مراقبة الورشات بما فيها من الإنتاج.

_ مراقبة العمال من حيث التزامهم بالقانون الداخلي للعمل بالوحدة.

4. مصلحة المنازعات: متخصصة في القضايا المتعلقة بعمال المؤسسة حول الأجور و اتخاذ القرارات و غيرها من المنازعات.

¹ - وثائق مقدمة من طرف المؤسسة BATIMETAL بعين الدفلى.

5. مصلحة الإعلام الآلي: و تهتم بالدرجة الأولى بالتمهين و المهنيين.

6. مركز الطب الاجتماعي: مهمته دراسة حالة العمال المرضى خلال مداومتهم في العمل مع وجود مشرفة مساعدة للطبيب.

4- إدارة الموارد البشرية

تهدف السياسة المتبعة فيما يخص تنظيم الموارد البشرية إلى وضع الآليات اللازمة لتحقيق هدي المؤسسة و المتمثلين في¹:

- تحقيق الأهداف الاقتصادية: من رفع الانتاج، تحسين النوعية، تخفيض التكاليف.
- تحقيق الأهداف الاجتماعية: و المتمثلة في الحصول على عوائد، ضمان الجو الاجتماعي الجيد و المحفز للعمل، تحسين ظروف العمل و الاهتمام بالمسار الوظيفي المستقبلي للأفراد.

الأمر الذي يتطلب التنسيق بين مختلف هياكل دائرة الموارد البشرية لأنها تعمل في الأساس على تنمية و تسيير هذه الموارد.

- مديريةية الموارد البشرية: و من أهم مهام هذه المديرية نجد:

1. الاقتراح و التفكير في تسيير الموارد البشرية و تكييفها مع مختلف مناصب العمل حسب دراسة الطلب عليها.
2. تحسين و تأطير الاجراءات المناسبة للتسيير الادراي.
3. متابعة برنامج التدريب.
4. دراسة ملفات التوظيف.
5. تشغيل العمال حسب المستوى المهني والعلمي.
6. المساهمة في إنشاء الميزانية السنوية.
7. تطبيق القوانين الخاصة بالمواد البشرية.
8. المساهمة و المشاركة في تجديد نظام الترقية.
9. تأمين تسيير وحدة المقر بالمتابعة و المحافظة على الممتلكات.
10. تأمين المراقبة و التوظيف العلمي على مستوى الوحدات.

¹ - وثائق مقدمة من طرف المؤسسة BATIMETAL بعين الدفلى.

- طريقة تقييم الأداء في المؤسسة:

حاولت المؤسسة أن يتميز نظام التقييم فيها بجملة من الخصائص التي تملئها طبيعة نشاطها والأهداف المسطرة من عملية التقييم ذاتها، وقد حاولنا تلخيصها في النقاط التالية:

1. تصنيف العمال:

يتميز هذا النظام كونه نظام موسع بقدرته على تغطية عملية التقييم لكافة العمال في المؤسسة دون بتمييز أو إستثناء لذا نجده يقسم العمال إلى ثلاث أصناف:

- صنف الاطارات.
- صنف أعوان التحكم.
- صن فاعوان التنفيذ.

2. تحديد الأهداف:

تسلك المؤسسة طريق إشراك العامل في تحديد أهداف عمله وضبط برامج العمل لاعتمادها كمرجعية موضوعية في تقدير الحكم على مستوى أداء العامل حيث تجعل العامل في موقف يلزمه تحمل نتائج أدائه أكثر مما كان عليه في السابق، و إشعاره بروح المسؤولية أمام رؤسائه وضميره المهني.

3. تصميم استمارة التقييم:

الاستمارة لتحديد جانب القوة و جوانب القابلة لتحسين في أدائه.

المطلب الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في BATIMITAL ومدى مساهمته في تطبيق حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الداخلية من اهم المواضيع المالية المختلفة للمؤسسة والذي يهدف للوصول إلى تشخيص للوضع المالية للمؤسسة في دورة واحدة أوعدة دورات من نشاطها وكذلك عن طريق الدراسات التفصيلية المالية لفهم مدلولاتها ومحاولة تفسير الاسباب التي أدت إلى ظهورها بالكميات والكيفيات التي هي عليها مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسات ومن ثم اقتراح إجراءات على المؤسسة لترشيد استخدام امكانياتها للخروج من الوضع الصعب أواقتراح الاجراءات التي تسمح بمواصلة التحسن إذا كانت المؤسسة في وضعية مالية جيدة.

أولاً:تقديم قسم الهياكل

لقد أدرك مسيرو مؤسسة BATIMETAL أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال تسيير وبتفاعلية مؤسسة بهذا الحجم والتنوع في الفروع وتوزيعها عبر نقاط جغرافية عدة، إلا باللجوء إلى طاقم مؤهل يعتمد عليه في إدارة المراجعة الداخلية، فاعتمد مالكي ومديرو مؤسسة BATIMETAL على المراجعة الداخلية، من أجل الاستفادة من

مخرجاتها لاستخدامها في العديد من القضايا التسييرية، ففي هذا الإطار قامت مؤسسة BATIMETAL بإنشاء مديريات للمراجعة الداخلية على مستوى كل فرع، ومديرية أخرى مركزية متواجدة على مستوى المقر الاجتماعي للمجمع، تعمل على التنسيق بين هذه المديريات، كما قام بتبني مؤسسة BATIMETAL بهذه المديريات نمط المراجعة المختلطة، حيث جمع في ذلك بين مركزية واللامركزية المراجعة الداخلية.

لقد اعتمدت المؤسسة هذا النمط إنطلاقاً من ما يتوفر لديه من معطيات، فالتوزيع الجغرافي للفروع وللوحدات عبر مناطق عدى، كان من العوامل المحددة لذلك، وكذلك تنوع المنتجات من ناحية واستقلالية هذه الفروع من الناحية المالية و التسييرية من ناحية أخرى - مع التنسيق مع الرئيس المدير العام - فنجد لكل فرع مدير عام DG ، كما نجد على مستوى كل فرع مديرية للمراجعة الداخلية.

1- التنظيم الهيكلي لمديريات المراجعة .

أ- مدير المراجعة الداخلية (المشرف): يقوم المدير بالإشراف الكامل على المديرية داخل الفرع وهو المسؤول الأول على مخرجات المديرية، كما يعمل على مناقشة التقارير النهائية لكل عملية مراجعة مع المدير العام للفرع.

ب - رئيس المهمة **Chef de Mission**: يقوم ببرمجة الزيارات وإعداد التكاليفات بإنجاز عمليات المراجعة حسب برنامج المراجعة السنوي أو حسب ما يواجهه من ظروف غير عادية.

ج-المراجعون الأوليون: وهم الذين يقومون بمباشرة عمليات المراجعة، ويوجدون على مستوى الوحدات.

د-المراجعون المبتدئون: يقومون بمساعدة المراجعين الأوليين في بعض أعمالهم ويقومون بنسخ التقرير النهائي للعمليات، والتكاليفات بإنجاز المهمات، وكذا مسودة البرنامج السنوي للمراجعة.

اهتم المجمع بمراعاة التأهيل العلمي والمهني عند توظيف المراجعين، فأدنى تأهيل علمي اعتمده المجمع هو أن يكون الموظف حاصل على شهادة الليسانس في علوم التسيير والعلوم الاقتصادية وما يعادلها، مع توفر خبرة في مجال المراجعة لكل شخص يتقدم للتوظيف في المراجعة الداخلية.

إن هذا التنظيم هو ما يجب أن يكون داخل جميع مديريات المراجعة الداخلية لجميع الفروع، حتى يضمن المجمع أداءً فعالاً وكفءاً، إلا أنه ما تم ملاحظته داخل بعض المديريات فإن هناك نقص من حيث عدد الموظفين، مما يوجب على المتواجدين من القيام بعدد كبير من الأعمال كان من المفروض توزيعها عبر عدد أكبر من المراجعين.

2- مديرية المراجعة والتحليل والتركيب: نلاحظ من خلال الهيكل التنظيمي الرسمي للمجمع أن هذه المديرية ليست مرتبطة بصفة مباشرة مع الرئيس المدير العام، ويعود ذلك كون أن هذه المديرية ليست مختصة في المراجعة الداخلية وحدها، بل تقوم كذلك بعملية التحليل والتركيب.

3- التحليل: ويعني تحليل جميع ما وجد من انحرافات و تأخيرات عند تنفيذ أهداف معينة وإستراتيجيات معينة، والقيام بعملية المقاربات المختلفة بحساب بعض من النسب المعبرة، وكذا القيام بتحليل النتائج المتوصل إليها، وعملية التحليل هذه دائما تأتي بعد عملية التركيب Synthèse .

4- التركيب Synthèse : وهي عبارة عن عملية تجميع البيانات الخاصة بما تم إنجازه أو الوصل إلى تحقيقه في صورة أرقام وجداول مع إعطاء ملاحظات حول كل بيان، ويتم إعداد هذه التجميعات والتركيبات لبيانات يومية وأسبوعية وشهرية وفصلية و سنوية. بالإضافة إلى التحليل والتركيب هناك مراجعون يقومون بمراجعة الوحدات التجارية، ومركز البحث والتطوير وباقي المديريات الظاهرة في الهيكل التنظيمي الرسمي للمجمع، كما يتم على مستوى هذه المديرية التنسيق بين مختلف مديريات المراجعة الداخلية التابعة للفروع، هذا بدراسة التقارير النهائية الآتية إليها من مديريات المراجعة الأخرى، ودراسة التوصيات الواردة في هذه التقارير النهائية. يقوم مدير المراجعة والتحليل والتركيب برفع تقارير نهائية شاملة إلى الرئيس المدير العام، حيث يقوم برفقة مديري المراجعة الداخلية التابعين للفروع بمناقشة ما ورد في هذه التقارير مع الرئيس المدير العام. كما يقوم مدير المراجعة والتحليل والتركيب ببرمجة الزيارات الخاصة والحساسة وتكليف مراجعيه أو مراجعين من الفروع بإنجاز عمليات مراجعة خاصة، كما أنه من الممكن أن يكلف مديرية مراجعة كاملة لأحد الفروع بإنجاز مهمة.

ثانيا: أثر المراجعة الداخلية على القرارات المتخذة في مؤسسة BATIMETAL

تعتبر المراجعة الداخلية من الأدوات الأساسية التي يستعين بها مؤسسة BATIMETAL بمختلف مستوياته، لتتير له الطرق والأساليب التسييرية الأفضل، فيستعملها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة منها الإستراتيجية، فعلى مستوى كل فرع و كل وحدة يتم فيه الإستعانة بأعمال ونتائج المراجعة الداخلية للشروع في مواجهة مواقف معينة كوجود مخاطر معينة أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة، وتتمثل مساعدة المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرارات في جميع خطواتها، حسب كل موقف أو مشكل، فقد يستعان بالمراجعة الداخلية في الكشف أو تحديد معالم مشكل معين، كما قد تكون هذه المساعدة في تحديد أو تجميع البدائل الممكنة لحل مشكل ما، وقد يستعان بالمراجعة الداخلية في تحديد الحل الأفضل، كما يستعان بها في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة. تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في كل خطوة من خطوات عملية إتخاذ القرارات ، هذا من خلال عملية التوريد المتواني للجهات المعنية حسب كل مستوى إداري بالمعلومات المؤهلة لإتخاذ القرارات، وهذا بضمان شرعيتها ومصداقيتها وسلامتها وأمنها. قامت مؤسسة BATIMETAL بوضع أهداف إستراتيجية وأخرى عملية، وجعل عمليات لتنفيذها، وسعى للوصول إلى تحقيق هذه الأهداف بأقل انحراف ممكن، ولقد وفر جهاز رقابيا هائلا للوقوف عليها ومراقبة تنفيذها بصفة مستمرة.

تتمثل الهوامش العامة للرقابة في وضع أدوات للمتابعة الأهداف العملية، والقيام بمهام و زيارات وعمليات مراجعة mission d'audit من أجل مراقبة و متابعة تنفيذ عمليات وإجراءات المجمع.

من بين أدوات متابعة الأهداف العملية Outils de Suivid'objectif المطبقة في المجمع هي:

لوحات قيادة يومية وأسبوعية وشهرية، خاصة بمتابعة تنفيذ الإجراءات والعمليات التي وضعت من أجل الوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف العملية، ومن ثم الأهداف الإستراتيجية، والوقوف على أهم المستجدات والمشاكل التي تواجه منفذي العمليات من أجل دراستها وتحليلها ونشرها واتخاذ تدابير مناسبة من أجلها أي قرارات قد تكون تنفيذية أو تكتيكية أو إستراتيجية.

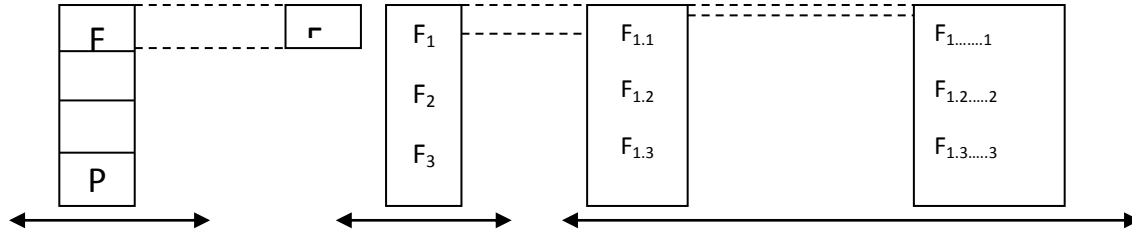
تقرير التسيير gestion deRapport سداسي وسنوي من أجل الوقوف على أهم ما تم تحقيقه من أهداف عملية و إستراتيجية بلغة الأرقام والقيام بإعطائها تحليلات وتفسيرات مناسبة، حتى تتضح الصورة الفعلية للمجمع من حيث ما قام بتحديدته والتخطيط له وما يصبو إليه من إنجازات، وهذا التقرير يضمن نوع من الشفافية، أي يتم نشر المعلومات الرئيسية الخاصة بنشاط المجمع، حتى المسيرين والملاك والعمال والمتعاملين مع المجمع من بنوك وزبائن وموردين (كل من له مصلحة بالمجمع) على دراية كافية بما يحققه المجمع من نتائج وما هي أهم المستجدات الرئيسية التي طرأت على المجمع... إلخ.

لوحة قيادة خاصة بالنتائج، ويتم من خلال هذه اللوحة تتبع النتائج المحققة ومقارنتها بما سطر لها، وبما تم تحقيقه في السنوات الماضية، كي يقام بتحليلها ودراستها والوقوف على معالمها، وكذا من أجل تتبع مراحلها لكي تتخذ التدابير والإجراءات في حال وقوع خلل أو عدم الوصول إلى ما هو مخطط له وهذا بظهور انحرافات فادحة. أما فيما يخص الزيارات (المهام) عمليات المراجعة الداخلية فإنه يتم بها ما رأينا في المبحث الثاني، ولقد كان لهذه الزيارات والمهام دورا كبير في عمليات إتخاذ القرارات لمختلفة الإستراتيجية منها والتكتيكية والتنفيذية في المجمع، ونلمس كذلك هذا الدور من خلال عمليات المتابعة والدراسة الكاملة بما يجري في المؤسسة.

تستعمل المؤسسة على سبيل المثال نموذج B S C Balance Score card الذي هو عبارة عن مجموعة من الجداول يتم من خلالها بمتابعة تنفيذ وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وهذا انطلاقا من متابعة إنجاز الأهداف العملية والتي تتابع من خلال إنجاز العمليات الخاصة بكل هدف عملي إن BSC هو عبارة عن لوحة قيادة بالأهداف يتم على أساسه متابعة تنفيذ الأهداف الإستراتيجية المتخذة حيث يتم تتبع هذه الأهداف الإستراتيجية، إنطلاقا من كل هدف إستراتيجي ليتم التعمق فيه وتتابع الأهداف العملية الخاصة به، وهذا من خلال ما تم إنجازه في العمليات والتقنيات الخاصة بكل عملية ويظهر إستخدام هذا الأسلوب من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05): كيفية استخدام نموذج BSC

تقنيات إنجاز العمليات الأهداف الإستراتيجية



المستوى التنفيذي المستوى التكتيكي المستوى الإستراتيجي

المصدر: من إعداد الباحثين .

ولمتابعة كل تقنية Action جعلت لوحة قيادة لذلك يتم فيها المتابعة الكلية لها والوقوف على الإنجازات في صورة نسب وتحليل الانحرافات الموجودة، وفي آخر المطاف يتم التخطيط على ما تم إنجازه وما لم يتم إنجازه في جداول خاصة لذلك، ليتم تفريغ هذه الجداول الخاصة بالعمليات لتعاد تفرغ في جداول أخرى تكون تحت موضوع الهدف العملي ثم تجمع كل جداول الأهداف العملية وتفرغ في جدول خاص بكل هدف إستراتيجي لتجمع في جدول كلي. فيتم الوصول من خلال ذلك إلى نسبة تخص ما تم تحقيقه ونسبة تخص ما لم يتم تحقيقه وبذلك تتحدد الانحرافات والجهات المسؤولة عنها.

ويستخدم نموذج BSC على مستوى جميع الفروع الوحدات التابعة للمؤسسة، وفي النهاية يعد تقرير نهائي حول الوضعية الموجودة بشيء من الدقة والتركيز مع إبراز النقاط المهمة لكل وحدة ولكل فرع. يتم من خلال هذا النموذج إبراز الإيجابيات كي يتم المحافظة عليها و الإستفادة منها، وإبراز السلبيات والانحرافات حتى يتم تداركها ومعرفة أسبابها ثم اتخاذ القرارات اللازمة من أجلها، وكذا اتخاذ القرارات المختلفة بناء على النقاط السلبية والإيجابية.

يقوم المراجعون الداخليون بتتبع تطبيق النموذج وما تم التوصل إليه من خلال النموذج عبر لوحات القيادة، حيث يقومون بتتبع ما تم تسجيله من جهة وما يوجد على أرض الواقع من خلال ما يثبت ذلك من جهة أخرى. بهذا العمل يضمن المراجعون سلامة وصدق وواقعية ما تم التوصل إليه من جهة، ويقوم المراجع بالشروع في البحث حول حيثيات الانحرافات الموجودة، وعدم التحقيق الفعلي والكامل لبعض الأهداف، ليقوم بإعداد تقارير نهائية حول كل عملية مراجعة مبرزا فيها من أدلة ونتائج ويقم بتدعيم هذه التقارير باقتراحات وتوصيات لمعالجة ما وجد من انحرافات وهذا بعد مناقشتها مع الجهات المعنية بمادة المراجعة ومع المديرين كما رأينا سابقة في مسار عمليات المراجعة في المجمع.

من خلال هذا النموذج وعمل المراجعين، يمكن الوقوف على دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات المختلفة من الإستراتيجية إلى التكتيكية إلى التنفيذية، وهذا كون أن النموذج يمس جميع المستويات الإدارية للمجمع، مما ينشأ علاقة صريحة بين المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات في مختلف المستويات. وللوقوف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق العديد من النتائج، نستعين بالتقرير التسييري لسنة 2019 والذي يبرز أهم النتائج المحققة خلال سنة 2019 ومقارنتها مع ما تم تحقيقه خلال السنوات السابقة. لقد كان للمراجعة الداخلية شأن كبير في تحقيق هذه النتائج، وهذا إنطلاقا بما تساهم به من إقتراحات وتوصيات بشأن العديد من القرارات التحسينية أو التصحيحية في جميع المستويات الإدارية. من بين النتائج التي ساهمت المراجعة الداخلية في تحقيقها الزيادة المستمرة في رقم الأعمال وهذا كما يظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (01): تطور رقم الأعمال لمؤسسة BATIMETAL (2017-2019)

, Art.Cit, P 35.2017Source : Rapport de Gestion

السنوات	2017	2018	2019
رقم الأعمال بـ 10 ³ دج	5.820.809	6.129.512	6.578.622
نسبة التغير	-	+ 5%	+ 7%

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن هناك زيادة معتبرة من سنة إلى سنة، يعود ذلك إلى عدة أسباب منها ما هو داخلي ومنها ما هو خارجي، ولقد كان للمراجعة الداخلية دور مهم في تحقيق هذه النتائج، وهذا من خلال المساعدة في التسيير الحسن لنشاط العادي للمجمع.

-كذلك من بين النتائج المحقق من قبل المجمع والتي كان للمراجعة الداخلية دور في تحقيقها سواء من قريب أو من بعيد هو التزايد المستمر في القيمة المضافة المحققة من قبل المجمع وهذا كما يظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم(02): تطور القيمة المضافة في مؤسسة BATIMETAL (2017-2019)

السنوات	2017	2018	2019
القيمة المضافة بـ: 10 ³ دج	2.837.225	3.339.164	3.979.032
نسبة التغير	--	+ 18%	+ 19%

, Art.Cit, P 43.2017Source : Rapport de Gestion

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن هناك قيمة مضافة متزايدة في السنوات الأخيرة، كان للمراجعة دور في الوصول إلى تحقيق هذه النتائج. تعتمد مؤسسة BATIMETAL بدرجة كبيرة على المراجعة الداخلية في تحديد

وتنفيذ أهدافه، وفي كل مرة يواجه فيها المجمع مشكلا ما، يلجأ إلى أعمال المراجعة الداخلية من أجل مساعدتهم في حلها، من خلال ما تقدم له هذه الأخيرة من توصيات واقتراحات يراها المراجعون أنها مناسبة لذلك المشكل. وكان للمراجعة الداخلية دورا مهما في عملية إتخاذ القرار المختلفة في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة، ولقد ترجم هذا الدور للنتائج التي حققتها المؤسسة، وما أهل المراجعة الداخلية لذلك هو التواجد المستمر في المجمع، ودرأيته الكافية بكل ما يجري بالمجمع لأن طبيعة العمل تقتضي أن كل ما يتواجد في المؤسسة من نشاط هو عبارة عن مادة للمراجعة الداخلية، وكذلك الطبيعة الرقابة للمراجعة الداخلية والتي تجعلها دقيقة في التعامل مع كل تصرف يصدر عن أي جهة في المؤسسة.

ثالثا: العوائق التي تواجه عمل المراجعة الداخلية في الشركة

يسعى المراجعون الداخليون في الشركة الوطنية للهياكل الصناعية لأداء مهامهم بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، لكن هذا لا يمنعهم من مواجهة بعض العراقيل و الصعوبات التي قد تتسبب في تشتت جودهم و القليل من فاعليتهم أثناء أدائهم لمهامهم، أو أنها تحول عن إمكانية بلوغهم للأهداف المرجوة من عملهم .

1. نقص الموارد :

تعان حلية المراجعة الداخلية من نقص في الموارد البشرية أي من المراجعين - هذا النقص من شأنه أن يزيد من كثافة الأعمال على المراجعين و بالتالي نقص مردوديتهم أثناء أدائهم لأعمالهم، حيث كان من الأحسن زيادة طاقم المراجعة الداخلية مما يسمح بتخصيص و توزيع أفضل للمهام و بالتالي تحقيق مردودية أكبر .

2-نقص درجة سيولة المعلومات :

هناك ضعف في نظام المعلومات الموجودة عبر مختلف أقسام الشركة و الذي ينتج عنه بطء في حركة المعلومات حيث أنه عندما يقدم المراجع الداخلي على عملية المراجعة، و يحتاج فيها مثلا إلى سجلات أو دفاتر خاصة بمصلحة معينة يتم مراسلة المصلحة المعنية بعملية المراجعة و إبلاغها بضرورة إحضار هذه الاحتياجات إلى مديرية المراجعة الداخلية فإن ذلك يستغرق وقتا كبيرا، إما لبطء المصلحة المعنية بتنفيذ الأمر، أو نتيجة لعدم وصول البلاغ أصلا للمصلحة أو الجهة المعنية مما يضطر المراجع الداخلي للانتظار لفترات طويلة و بالتالي بذل جهود مضاعفة لأداء مهامه في وقتها المحدد لها وإما يتقل من مصلحة إلى أخرى لكي يعمل على اكتمال السجلات و الدفاتر التي هو بحاجة إليها للقيام بعملية المراجعة وفي كلتا الحالتين فإن المراجع الداخلي سيضطر إلى بذل مجهود هو في غي عنه، كما يؤثر سلبا في أدائه لمهامه.

3- ضعف درجة أهمية المراجعة الداخلية عند بعض الموظفين :

إن تدي أهمية المراجعة بين الموظفين الذين تكون أعمالهم محل المراجعة يضعف درجة تعاونهم مع المراجعين الداخليين أثناء أدائهم لمهامهم، فيصبح من الضروري على المراجع الداخلي أن يبذل مجهودا و أن يستغرق وقتا أطول من أحل بلوغ ما يصبوا إليه من نتائج و أهداف.

4- عدم تطبيق توصيات المراجع الداخلي :

إن افتقار الشركة لنظام جزائي صارم يدفع بعض الموظفين لعدم احترام التوصيات الواردة عن قسم المراجعة الداخلية، فيكون بذلك المراجع الداخلي في مواجهة نفس المشاكل أو الأخطاء التي كان قد صرح بها في المرة السابقة في إحباط و كذا تقلل من عزمته أثناء قيامه بمهامه.

5- ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة :

تتميز بعض المصالح بنظام رقابة داخلية فعيف، و بذلك يضطر المراجع الداخلي إلى توسيع نطاق المراجعة لتغطية النقص الموجود في نظام الرقابة الداخلية بهدف كشف أكبر قدر ممكن من الأخطاء، و هذا سيكون على حساب الوقت المتاح أمام المراجع الداخلي لإنجاز مهمته و المحدد مسبقا في برنامج العمل السنوي .

6- الاعتقادات السائدة بين الموظفين :

إن الاعتقاد السائد عند بعض الموظفين داخل الشركة بأن المراجع الداخلي هو عبارة عن شرطي يقوم بعملية تفتيش من شأنه أن يجعل الجو العام الذي يؤدي فيه المراجع الداخلي غير ملائم للقيام بمهامه، كما أن البعض الآخر يعتقد بأن المراجع الداخلي مهمته تكمن في نقل الأخطاء المرتكبة للمسؤولين من أجل معاقبة الجهة المتسببة في الخطأ وهذا ما يدفع الموظفين إلى عدم تزويد المراجعين الداخليين بالمعلومات الكافية.

7- الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية :

إن المراجع الداخلي داخل الشركة لا يستطيع الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا، الأمر الذي يؤدي به (المراجع الداخلي) إلى اتباع هذه القرارات حتي و إن كان له رأي آخر فيها، حيث يجب أن يكون قسم المراجعة الداخلية تابعا للجنة المراجعة، مما سيزيد من موضوعية المراجع الداخلي في مثل هذه المواقف .

خلاصة:

لقد استطاعت إدارة BATIMETAL من تحسين وتطوير أداء الشركة من خلال الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية واستخدامها كألية لتفعيل وتطبيق قواعد حوكمة الشركات، فهي تسعى دائما لتبني أنظمة رقابية تهتمه التحقيق أهدافها، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في تطبيق حوكمة الشركات وهذا ما تعرفنا عليه من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في الشركة BATIMETAL ساعدنا على التعرف كيفية القيام بمهمة المراجعة الداخلية توصلنا لى النتائج التالية :

- أن استقلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق عمله وتدخله، سيساهم في الرفع من أدائه ويجعله أكثر موضوعية وغير متحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية المراجعة وإعداد التقارير.
- أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال لتطبيق حوكمة الشركات من خلال :
- تحديد وتوقع المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة.
- ضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير أو أي معلومات إضافية إلى حملة الأسهم وأصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم.
- تطوير وتكييف نظم الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليا وأنشطة الشركة.
- عدم إمكانية المراجع الداخلي التدخل في توجيه إستراتيجية الشركة.
- عدم تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحوكمة الشركات التي جاء بها ميثاق الحكم الراشد 2009.
- عدم مساهمة المراجعة الداخلية في إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة.

خاتمة

تمثل حوكمة الشركات مركز التقاء الممارسات والإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة، وتهدف من خلال عملها إلى التقليل من تعارض المصالح وكل من له علاقة مع الشركة، وبسبب تنوع آليات الرقابة على حوكمة الشركات وتعدد مصادرها، فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب المصالح في الشركات، فكل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة.

إن تقوية وظيفة المراجعة الداخلية بالشكل الذي يجعلها أداة فعالة في دعم حوكمة الشركات داخل الشركات العامة والخاصة، سيعزز من الثقة فيها وبالتالي تحقيق إدارة رشيدة، كما يجعل الاقتصاد الوطني قوي وقادر على المنافسة وجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.

- نتائج اختبار الفرضيات:

لقد أثبتت الدراسة صحة الفرضية التي تم اعتمادها، حيث يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في حوكمة الشركات من خلال فحص وتقييم جميع أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين عمليات إدارة المخاطر وكذا تعظيم القيمة للأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، فمن خلال موقعها المتميز في الهيكل التنظيمي للشركة تعمل المراجعة الداخلية على زيادة المصداقية والعدالة في المؤسسة ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والحد من الإسراف والضياع، الشيء الذي يزيد من المردودية وتحسين الأداء وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاجها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

- النتائج:

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من نتائج، نذكر منها:

- إن توفر الفهم الكافي لأهداف الشركة لدى المراجع الداخلي، من خلال المعرفة والخبرة في الصناعة التي ينتمي إليها، وامتلاكه للقدرة والكفاءة على فهم طبيعة عمل الشركة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة سيساهم في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية.

- إن المعايير الدولية لمراجعة الداخلي تنص على وجوب أداء المراجع الداخلي لمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، بما يضمن الالتزام بالقوانين، والإجراءات واللوائح الداخلية، مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين وباقي أصحاب المصلحة.
- تجسد المراجعة الداخلية الفعالية المنشودة من تطبيق الحوكمة وذلك بتفعيل دور أصحاب المصالح في الشركة ضمانا لاستمرارية الحوكمة وتطبيقاتها داخل الشركات.
- إن إدارة المخاطر تعتبر من أهم ركائز الحوكمة في الشركات من خلال القيام بطمأننة المساهمين والأطراف ذات العلاقة بأن المخاطر المرتبطة بالشركة يتم السيطرة عليها ومتابعتها قبل حدوثها وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل مهني ومنظم.
- تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشكلات التي تواجهها الشركات بشكل خاص وبشكل عام.

• التوصيات:

في الأخير نقترح مجموع التوصيات التالية:

- ✓ العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات الحوكمة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب أداء الشركة؛
- ✓ ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة؛
- ✓ ضرورة التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة من قبل الجمعيات المهنية التخصصية لتأهيل المراجعين الداخليين للقيام بأدوارهم في ظل الإطار الجديد لممارسة المهنة لدعم الحوكمة.

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية

كتب :

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، ط 1، الأردن، 2000.
2. أشرف حنا مخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، القاهرة، 5020.
3. التهامي طواهري مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2005.
4. ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 6002.
5. جهاد خليل الوزير، دور الحوكمة في تمكين المساهمين والمستثمرين واستقرار الأسواق المالية، الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية، 2007.
6. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، بدون سنة.
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2001.
8. داوود يوسف صبح، دليل المراجعة الداخلي وفق المعايير الدولية، إتحاد المصارف العربية، ط 2، 2010.
9. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسير، الأردن، 2011.
10. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم، المبادئ، التجارب تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، مصر، 2005.
11. طارق عبد العال، حوكمة الشركات والأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009.

12. طالب علاء فرحان، إيمان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. 2010.
13. عاطف عبد المنعم وآخرون، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، مصر، 2008.
14. عبد الرزاق حبار، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي، حالة شمال إفريقيا مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة الشلف، الجزائر.
15. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، 4002، مصر.
16. عطاء الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح لعشماوي، الحوكمة المؤسسية- المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008.
17. عطاء الله سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والمراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرؤية، الأردن، 2009.
18. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.

المدخلات:

1. عطا الله وارد خليل، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية، المؤتمر العلمي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (كقياس الشركات- تدقيق المصارف و المؤسسات المالية-تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، أيام 24—26 سبتمبر، 2005.

2. سمير كامل معمد عيسي، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، بمجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 45، جانفي 2008.
3. صالح رجب حماد. أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية والتدقيق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن، 2007.
4. مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العربي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي كلية الاقتصاد، دمشق، أيام 15—16 تشرين الأول، 2008.

الرسائل:

1. ابراهيم رباح ابراهيم المدهون، دور المراجعة الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير وتمويل الجامعة الاسلامية غزة، 1102.
2. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير تخصص فرعنقود ومالية، في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، بدون سنة.
3. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية 2009.
4. عمر علي عيد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة الماجستير في قسم علوم تسيير، المدية، 2009.
5. الغضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعل حوكمة الشركات مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير، سم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2009.

6. محمد أمين عيادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، قسم علومالتسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
7. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة المراجعة الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

2- المراجع باللغة الأجنبية

1. Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Gouvernance "The Financial Aspects Of CorporateGovernance" , London , Burgess Science Press , 1december 1992 , P14 .
2. The Institute Of InternalAuditing, PraticalConsiderationRegardingInternalAuditing, Expressing an Opinion Control, USA, 2005.
3. T.FlemmingRuud , Jan Marc Bodenmann , CorporateGovernance et Audit Interne , Revue de l'expert comptableGeneve, 2006 .

3- المراجع من الأنترنت:

1. Dana Hermanson, Larry Rittenberg, Internal Audit and organizational Governance, The Institue of Internal Auditors Research Foundation , Florida , 2003, Date of consultation : 03/10/2020. [http : www.theiia.org/download.cfm?file=1775](http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775)