

[المجلد: الثالث / العدد: الأول / (أفريل 2019) / الصفحات: 063-080]

استخدام أدوات إدارة الجودة الشاملة لتعزيز جودة المراجعة

الداخلية

«مخطط السبب والأثر، مخطط باريتو، خرائط المراقبة»

عيسى معزوزي*⁽¹⁾؛ بن تريح بن تريح⁽²⁾.

✉ ai.mazouzi@univ-lagh.dz

⁽¹⁾ باحث دكتوراه، جامعة الأغواط [الجزائر]

✉ b.benterbeh65@gmail.com

⁽²⁾ أستاذ محاضر «أ»، جامعة الأغواط [الجزائر]

تاريخ الإرسال: 2019/01/11 تاريخ القبول: 2019/03/02 تاريخ النشر: 2019/04/30

الملخص: تعد الأدوات التقليدية لإدارة الجودة الشاملة من أكثر الأدوات استعمالا في مجال تحسين الجودة وضبطها والرقابة عليها، حيث تستهدف العمليات والمنتجات والخدمات وكل ما يتعلق بالمؤسسة لتعكس استعمالات هذه الأدوات على أنشطة المؤسسة بشكل إيجابي، لذلك هدفت دراستنا لإظهار مدى استخدام هذه الأدوات في مجال المراجعة الداخلية بغية تحسين جودتها خاصة وأن استخدامات هذه الأدوات في هذا المجال تعد من الاستخدامات القليلة، ومن خلال تطبيق الاستخدام لبعض الأدوات بالاعتماد على بيانات عشوائية قدمت كأمتلة فقط، تم استخدام البرنامج الإحصائي (Minitab 16) لاختبار بعض الأدوات في مجال المراجعة، ولقد توصلنا من خلال ذلك لاختيار الأداة الأنسب (مخطط السبب والأثر) لتوافقه التام مع المعطيات، كما قدم حلول ممكنة للتخفيف من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية، إلى جانب الاستخدام السهل للأداة والمتاح للجميع نظرا لعدم تعقد طرق وعمليات الاستخدام لها، وبذلك نوصي بغرس ثقافة الجودة بين المراجعين الداخليين كمرحلة تمهيدية لاستخدام الأدوات مستقبلا ونشر الاستخدامات لباقي الأدوات ليبقى مستوى الجودة في درجة عالية تخدم المؤسسة على أكمل وجه.

الكلمات المفتاحية: إدارة الجودة الشاملة، أدوات إدارة الجودة الشاملة، المراجعة الداخلية، جودة المراجعة الداخلية.

تصنيف «جال»: M42.





ai.mazouzi@univ-lagh.dz

* البريد الإلكتروني للمُرسل:



[Vol. 03\N°: 01\ (04, 2019)\ pp: 063-080]

 **Using TQM Tools To Enhance Internal Audit
Quality «Cause-And-Effect Diagrams, Pareto
Diagrams, Control Maps»** 

Mazouzi Aissa⁽¹⁾;

Benterbeh Benterbeh⁽²⁾.

⁽¹⁾ University Of Laghouat [Algeria]

✉ ai.mazouzi@univ-lagh.dz

⁽²⁾ University Of Laghouat [Algeria]

✉ b.benterbeh65@gmail.com

Received: 11/01/2019

Accepted: 02/03/2019

Published: 30/04/2019

Abstract: improvement, control and control, targeting processes, products, services and everything related to the institution to reflect the uses of these tools on the activities of the institution positively, so our study aimed to show the extent of the use of these tools in the internal audit in order to The use of these tools in this area is one of the few uses, and by applying some tools based on random data provided as examples only, Minitab 16 was used to test some tools in We have identified the most appropriate tool (cause and effect diagram) for complete compatibility with the data. It also provides possible solutions to mitigate the factors affecting the quality of the internal audit, as well as the easy use of the tool and available to all due to the complexity of methods and processes of use, we recommend instilling a quality culture among internal auditors as a preliminary stage for the use of tools in the future and deploying the use of other tools so that the quality level in a high degree will serve the institution to the fullest.

Key words: TQM, TQM tools, internal audit, quality of internal audit.

«JEL» Classification: M42.

* Corresponding author: ai.mazouzi@univ-lagh.dz



مقدمة: تعتبر المراجعة الداخلية أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعمل على إعداد التقارير المختلفة لحلها وإيصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية بها بهدف التأكد من مدى دقة وفاعلية الأنظمة والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

إلا أن الفضاء المالي التي انتشرت في الآونة الأخيرة فرضت على هذه الوظيفة ما يعرف بتطبيق معايير جودة المراجعة الداخلية التي تعمل على ضبط هذه القوائم والعمل على التقليل من الأخطاء وتفادي عمليات الغش والاختلاس، ومن بين أدوات ضبط الجودة المعروفة هي أدوات إدارة الجودة الشاملة التي قد تستدعي تطبيق بعض الأدوات في هذا المجال حيث أن دورها يتمثل في ضبط الجودة عند المدخل وخلال العمليات وعند المخرج كما تعمل على ضمان السير الحسن للعمليات.

أولاً: مشكلة الدراسة: تعد أدوات إدارة الجودة الشاملة أحد الضوابط التي قد تؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة الداخلية إذ أن تطبيق بعض هذه الأدوات في مجال الوظيفة ينعكس إيجاباً على جودتها ويحسنها ويقلل من الأخطاء بشكل عام.

وعليه نطرح الإشكالية التالية: ما مدى درجة الضبط التي تحققها الأدوات التقليدية لإدارة الجودة الشاملة عند تطبيقها مجال جودة المراجعة الداخلية؟
ثانياً: أهمية الدراسة.

تبرز أهمية الدراسة في كونها تبحث عن الأداة المناسبة التي تحقق بها جودة المراجعة الداخلية المراد الوصول إليها والتي تحد من الأخطاء وتقلل الانحرافات الواقعة في عملية المراجعة.

ثالثاً: أهداف الدراسة: تتجلى أهداف هذه الدراسة في الإجابة عن إشكالية الدراسة بالدرجة الأولى، كما تهدف إلى:

- التعرف على الأدوات التقليدية لإدارة الجودة الشاملة واستخداماتها؛
- التعرف على جودة المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة فيها؛
- اختيار الأداة الأنسب التي تحقق جودة المراجعة الداخلية.

رابعاً: أساليب جمع البيانات: في القسم النظري تم الاعتماد على مجموعة من المراجع من كتب، مجلات، رسائل وأطروحات..، أما في القسم التطبيقي تم الاعتماد على بيانات ومعلومات عشوائية قدمت كمثال فقط لتطبيق الأدوات التقليدية لإدارة الجودة الشاملة باستعمال برنامج Minitab 16.

وبناءً على ما سبق تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: الأدوات التقليدية لإدارة الجودة الشاملة.

المحور الثاني: مدخل إلى جودة المراجعة الداخلية.

المحور الثالث (الجانب التطبيقي): استخدام بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة لتعزيز مستوى جودة المراجعة الداخلية.

المحور الأول: الأدوات التقليدية لإدارة الجودة الشاملة

أولاً: مفهوم إدارة الجودة الشاملة.

1- الجودة الشاملة: وتعرف على أنها: "هي جودة كل شيء، أي الجودة في كل عناصر ومكونات المؤسسة، ومن هذا المنطلق تأخذ طابع الشمولية وذلك لأن كل ما تحتويه المؤسسة يشترك في تحديد ما يقدم للمستهلك وبالتالي تحقيق رضاه أو عدم رضاه".¹

ويمكن القول أن الجودة الشاملة هي: القيام بكل شيء في المؤسسة بشكل متقن، بحيث تتحقق الجودة في مدخلات المؤسسة، عملياتها، ومخرجاتها، بشكل يسمح بتقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية لزبائن المؤسسة.

2- إدارة الجودة الشاملة: يعرفها معهد الجودة الفدرالي: "منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات".² كما تعرف على أنها: "عرف متأصل وشامل في أسلوب القيادة والتشغيل لمنظمة ما بهدف التحسين المستمر في الأداء على المدى الطويل من خلال التركيز على متطلبات وتوقعات الزبائن مع عدم إغفال متطلبات المساهمين وجميع أصحاب المصالح الآخرين".

ومن خلال التعريفين السابقين نستطيع القول أن إدارة الجودة الشاملة هي: "منهجية حديثة لإدارة المؤسسات وتحسين أدائها بشكل مستمر لتقديم منتجات وخدمات تلبي احتياجات وتوقعات العملاء المتنامية وسعيًا وراء المحافظة على مركز تنافسي متقدم في سوق الأعمال".

ثانياً: الأدوات التقليدية السبعة لإدارة الجودة الشاملة.

تستعمل أدوات إدارة الجودة الشاملة في التخطيط والتحليل والتنفيذ بهدف التحقق من مشاكل الجودة، ووضعت هذه الأدوات من قبل كاورو إيشيكافا (kaoru ishikawa) وأعطيت اسم الأدوات السبعة لضبط الجودة، فمنذ بدايتها في الستينات أخذت هذه الأدوات ولقنت للعاملين والمدراء في المصانع اليابانية التي استعملتها بشكل منظم لحل مشاكل الجودة.

1- مخطط ألفريد باريتو: ويعرف مخطط باريتو أيضاً: "أنه من الأساليب الناجحة عند تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة، إذ يستخدم لكل من البيانات الكمية والبيانات الوصفية، ويقارن المخطط بين مسببات المشكلة من ناحية عدد مرات تكرار وجودها، ويستخدم من أجل التركيز على المشكلات التي لها أهمية نسبية أكبر وحلها بطريقة سهلة"، فمبدأ مخطط باريتو يعتمد على فصل الأقلية الحيوية والأكثرية المفيدة، ويطلق على مخطط باريتو اسم آخر هو "قاعدة 80-20" ويرتكز هذا التحليل على "قاعدة أساسية مفادها أن 80% من المشكلات ترجع إلى 20% من الأسباب، وبالتالي، فإن 20% من المشكلات ترجع إلى 80% من الأسباب، ويهدف مخطط باريتو إلى إظهار الأسباب الأكثر تكراراً من أجل لفت نظر الإدارة إليها".³

ويستخدم هذا المخطط لتحديد وتمييز القليل المهم من المشكلات وأسبابها، وقياس مدى التقدم في حل المشكلات، وتقييم فاعلية الإجراءات التصحيحية. ويستخدم كعملية لا نهائية، حيث يتم التعرف على القليل المهم من مشكلات الجودة وأسبابها ثم تحديد أهداف التحسين واتخاذ إجراءات تصحيحية وتقييم فاعليتها، وبعد ذلك توضع أهداف جديدة للتحسين وتتخذ إجراءات تصحيحية وتقيم نتائجها، وهكذا حتى تتلاشى مشكلة الجودة موضوع الدراسة أو تصبح غير ذات تأثير.

2- خرائط التدفق: هي مجموعة من الأدوات والأشكال التي يمكن عرض المسألة المستهدفة بالتحسين بطريقة تخطيطية تعتمد على الرسم، وتسمى هذه الطريقة خرائط التدفق أو خريطة المسار وهي عبارة عن مخطط يصف طبيعة مسار العملية والخطوات التي يمر بها المنتج فيها، وهي تمثيل بياني يعتمد على الرسم لتوضيح الترتيبات لحل المشكلة فمن خلال هذه الخريطة يمكن وصف حالة وتتابعها وهذا ما يسمح بتوضيح العملية الرئيسية المطلوبة لإنتاج منتج ما أو تقديم خدمة معينة، كما يمكن من خلالها اقتراح التعديلات والمراجعات الضرورية في الإنتاجية والأنشطة الخدمية، إذا فخرائط التدفق عبارة عن مخطط لتمثيل خطوات العملية وتحديد نقاط اتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية المناسبة عليها، وهي رسم تصويري باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها دولياً.⁴ وتستعمل في اقتراح التعديلات والمراجعات الضرورية في الأنشطة الخدمية، كما تحدد خطوات العملية ونقاط اتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية المناسبة، وتمثل وسيلة سهلة لشرح خطوات حل المشكلات للآخرين وإدارة فريق التحسين بسهولة، ويتم استخدامها أيضاً لوصف الوضع الحالي والوضع المرغوب لتحديد المدخلات والموارد والأشخاص المشاركين في العملية، بحيث تساعد في تحديد الطريق الفعلي للعملية، وتحديد المتكررة ومراحل التفيتش من أجل رفع درجة الكفاءة.

3- مخطط السبب والأثر (عظمة السمكة): تنسب هذه الأداة إلى العالم الياباني كاورو إيشيكاوا (kaoru ishikawa) حيث تمثل أسباب المشكلة وعلاقة هذه الأسباب بالمشكلة نفسها، يتم تحديد الأثر المتمثل في المشكلة أولاً والتي يعبر عنها برأس السمكة، بعد ذلك يتم رسم خط الوسط والفروع الرئيسية لهذا الخط، إذ يوضع عليها الأسباب الرئيسية للمشكلة، وبعدها يتم رسم الفروع الثانوية المتفرعة من الفروع الرئيسية لخط الوسط ووضع الأسباب الثانوية عليها، وبناءً عليه تظهر خريطة السبب والأثر والتي تمكن من تحليل الأسباب الرئيسية والثانوية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.⁵

كما يساعد مخطط عظم السمكة أو مخطط السبب والأثر أيضاً في: "تصنيف وتحليل الأسباب التي تؤثر على نتائج العمل، ويشير بأسهم إلى العلاقات القائمة بينها، واعتماداً على ذلك فإنه يسهل عملية البحث عن الحلول للمشكلات ذات الصلة، وبالتالي يعتبر بذلك أداة مفيدة ونافعة في تقييم الأداء وتخطيط الفعاليات والنشاطات.⁶ ومن أهم الاستعمالات هذه التقنية أنها: تسمح بالبحث عن أهم الأسباب المؤدية إلى حدوث تغيرات في العملية والتي تسبب مشاكل في جودة مخرجاتها، فمن خلال هذا المخطط يمكن لنا تحديد العلاقة بين مختلف التغيرات التي تطرأ على العملية ومخرجاتها والأسباب المؤدية إلى ذلك.⁷

4- خرائط المراقبة: تعتبر هذه التقنية أساس المراقبة الإحصائية للعمليات وقد صنفها العلماء من بين الأدوات السبع الأساسية للجودة ذات الاستعمال الواسع في برامج التحسين المستمر القائمة على منهجيات الستة سيحما أو في إطار برامج الجودة الشاملة، وقد لاقت خرائط المراقبة للعمليات أهمية كبيرة في المجالات الخدمية كالخدمات الصحية والبنكية والتعليمية إلى الخدمات الصناعية والإنتاجية.

من خلال خرائط المراقبة يمكن للفريق القائم على العملية تتبع أداؤها خلال مختلف مراحلها ومراقبة حدوث أي مشاكل قد تؤثر على جودة المنتج أو الخدمة، حيث تسمح هذه الخرائط بتحديد نوع التغيرات الواقعة في العملية، بمعنى هل هي تغيرات طبيعية أو تغيرات غير طبيعية وتعود إلى أسباب خاصة ومن خلال هذه التقنية يمكن أيضا معرفة فيما إذا كانت العملية تسير تحت المراقبة الإحصائية وبالتالي يمكن توقع جودة منتجها، أم أنها تسير خارج الضبط الإحصائي وتحت تأثير أسباب خاصة مما قد يؤدي حتما إلى مشاكل عويصة مع جودة المنتج أو الخدمة.⁸

وتستخدم هذه الخرائط في مراقبة أداء العمليات بغرض تقليل التغيرات وتقيدها بتلك التي تنتج من المسببات غير المحددة، مما يحتفظ بالعملية تحت المراقبة (التحكم)، فهذه الطريقة أيضا لتحديد الاختلافات والفروق بين عملية ما نتيجة لأسباب يمكن استبعادها.

5- المدرج التكراري: ينسب المدرج التكراري إلى الخبير الإحصائي الفرنسي A.M.Guerry وهي أداة أساسية من أدوات الإحصاء الوصفي تتكون من عدد المستطيلات التي تطابق عدد الفئات، أما الارتفاع فيمثل عدد من القراءات المتكررة والتي تحدث ضمن المدى، والمدرج التكراري يساعد في ملاحظة التغيرات التي تطرأ على المتغير موضوع البحث.⁹

كما يعتبر المدرج التكراري من أهم وأنبج الأدوات والتقنيات المستعملة في ضبط الجودة ومراقبة، فعن طريق هذه التقنية يمكن تصنيف بيانات العملية إلى عدة فئات وحساب تكرارها وعمل التوزيع للعملية ومن خلالها يمكن استخلاص معلومات مهمة عن جودة المنتج أو الخدمة مثل القيمة المتوسطة للبيانات، ومقدار الاختلافات في البيانات وتشتتها وكذا الحكم على جودة العملية مقارنة بالمواصفات ومتطلبات العميل.¹⁰

ويستخدم المدرج التكراري غالبا لبيان مدى ملاءمة العملية للمستهلك، إذ بواسطته يتم قياس العملية للتأكد منها، وهذا يتطلب إجراء مجموعة مراقبات وتسجيلات لعدة مرات للعملية ومن ثم مقارنتها مع الأهداف القياسية أو مع مواصفات العملية المطلوبة، كما يساعد في اتخاذ القرار فيما إذا كانت العملية تحت السيطرة أو لا يمكن حيث يمكن المدراء من اعطاء صورة واضحة ومثيرة تؤولهم لمزيد من الفهم للتغيرات الحاصلة في العملية.

6- المخطط الانتشاري: يعتبر مخطط التبثر (مخطط الانتشار) من أدوات تحسين الجودة المتوفرة لدى فرق تحسين العمليات، فهو يستعمل لتحليل بيانات العمليات بطريقة بيانية يمكن من خلالها البحث عن علاقة محتملة أو متوقعة بين متغيرين،¹¹ كما يساعد الرسم البياني المبعثر (الانتشاري) على تحديد القوة الحقيقية للعلاقة بين سبب وتأثير متغيرين وعوامل، وهذا يمكن أن يساعد على ضمان أن تركز جهود التحسين على السبب الحقيقي للمشكلة.¹²

7- قوائم المراجعة: تعرف على أنها: " إحدى تقنيات الجودة التي تستعمل لجمع وتسجيل البيانات عن العملية بطريقة منظمة وسلسلة، ومن خلال جمع البيانات وتنظيمها يمكن للفريق القائم على تحسين العملية تحليل هذه البيانات بسهولة ويسر مما يساعد في تحديد المشاكل في العملية وإجراء التحسينات المناسبة عليها .

كما تعرف على أنها وثيقة بسيطة تستخدم لجمع البيانات في المجتمع المراد دراسته أو الإشكالية المستهدفة، وهذه الوثيقة عادة ما تكون نموذجاً فارغاً تم تصميمه لتسجيل البيانات بسرعة وسهولة، وفعالية وهذه البيانات يمكن أن تكون كمية أو نوعية وأحياناً إذا كانت المعلومات كمية، فإن الوثيقة تسمى وثيقة كميات.¹³

وتستخدم لغرض جمع وتصنيف البيانات بصورة سهلة الاستخدام ومرتبطة بطريقة واضحة للتحليل ذاتياً، كما تساعد على بلورة المعلومات وتهيئتها للتحليل الكمي.

المحور الثاني: مدخل إلى جودة المراجعة الداخلية

أولاً: التطورات التاريخية لوظيفة المراجعة.

الجدول رقم (01): ملخص التطور التاريخي للمراجعة.

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السارق كل اختلاس مال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاينة السارقين، فعالية حماية الأموال.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والقانون.	تجنب الغش، ومراقبة الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادات على المصدقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، والهيئات الأخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش.

المصدر: محمد توهامي طواهر- صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص 7-8.

ثانيا: مفهوم وأهمية جودة المراجعة الداخلية.

1- مفهوم جودة المراجعة الداخلية.

أ- الجودة: تعرف الجودة على أنها: "الالتزام بالموصفات والشروط بما يحقق تطابق الإنتاج أو الخدمة مع تلك المواصفات بشرط تحقيق توقعات ورغبات المستهلك (المستخدم)".

وعرفت أيضا بأنها "مجموعة مميزات وخصائص وحدة معينة والتي تؤهلها لتلبية حاجات معلنة أو غير معلنة."

كما عرف جوران الجودة على أنها: "مدى ملائمة المنتج للاستعمال".¹⁴

ب- المراجعة: تعرف المراجعة على أنها: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق".¹⁵

ج- المراجعة الداخلية: نستطيع تعريف المراجعة الداخلية على أنها: تعرف المراجعة الداخلية على أنها إحدى حلقات الرقابة الداخلية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمر.

كما تعرف من الناحية الوظيفية بأنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشئها الإدارة داخل المنشأة للقيام بمساعدتها في المجالات المختلفة بهدف تحقيق أهدافها الإدارية.

وعرفها أيضا الاتحاد الأوروبي على النحو التالي: "بأنها وظيفة تقويمية مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المنشأة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالرقابة على الأنشطة التي يتم فحصها".¹⁶

د- جودة المراجعة الداخلية: ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة المراجعة منها: جودة المراجعة Audit Quality ورقابة جودة المراجعة Quality Control وتأكيد ضمان الجودة Quality Assurance ويعود ذلك الاختلاف في المصطلحات إلى الاختلاف في تحديد الهدف من جودة المراجعة.¹⁷

وتعرف أيضا جودة المراجعة على أنها: "خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية يركز على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني".

ووفقا لتعريف De Angelo فإن جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله.¹⁸

كما نستطيع تعريفها على أنها: "التزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة، وآداب وقواعد السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، والقواعد والإجراءات التي تقوم بإصدارها المنظمات التي تعنى بمهنة المراجعة والمحافظة على نزاهة واستقلال مراجع الحسابات، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوقعة للأطراف ذات الصلة.¹⁹

وبذلك يرى الباحثان أن التعريف المناسب لجودة المراجعة الداخلية هي في كونها تتمثل في عملية الأداء بكفاءة وفعالية طبقاً لمعايير المراجعة التعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة والعمل على تلبية احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

5- أهمية جودة المراجعة: واجهت مهنة المراجعة العديد من الضغوط والانتقادات المستمرة عبر السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات الغش والتحريفات الجوهرية التي طالت القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، لذلك وجب اتباع الجودة في مجال المراجعة نظراً للأهمية البالغة وذلك من خلال:²⁰

أ- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛

ب- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؛

ج- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والاختفاء الموجودة في القوائم المالية؛

د- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

ثالثاً: أهداف المراجعة الداخلية: المراجعة الداخلية تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المشروع، وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي:²¹

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

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

ج- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقه والسرقة؛

د- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس؛

هـ- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلاً سليماً؛

و- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل؛
ي- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

رابعا: العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية: حددت قائمة معايير المراجعة رقم (65) حسب دراسة (سمير كامل محمد عيسى) عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على أنها تشمل:²²

1- الأهلية: والتي تقاس من خلال المستوى التعليمي والشهادات المهنية؛

2- الموضوعية: والتي تقاس من خلال الجهة التي تُرفع لها تقارير المراجعة الداخلية والجهة المسؤولة عن تعيين المراجعين الداخليين؛

3- جودة أداء المهام: والتي تقاس من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة ونطاق المراجعة؛

أ- جانب الأهلية: حيث أشار (Gibbs and Schroeder 1979 and Clark et al 1980) فيما يخص أهلية وظيفة المراجعة الداخلية إلى أن معرفة المراجع الداخلي بعمليات وإجراءات الشركة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأشار أيضا (Brown 1983) إلى أن تقييم الأهلية يستند إلى البرامج التدريبية لوظيفة المراجعة الداخلية وكذلك التركيز على الشهادات المهنية التي يحصل عليه المراجع الداخلي.

ب- جانب الموضوعية: حيث أشار (DeZoort, et al. 2001) إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن الدور الأساسي لوظيفة المراجعة الخارجية "المراجعة المالية أو تقديم الاستشارات" وهيكل المكافآت "المرتب المستقر أو نظام الحوافز" يؤثران على موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية.

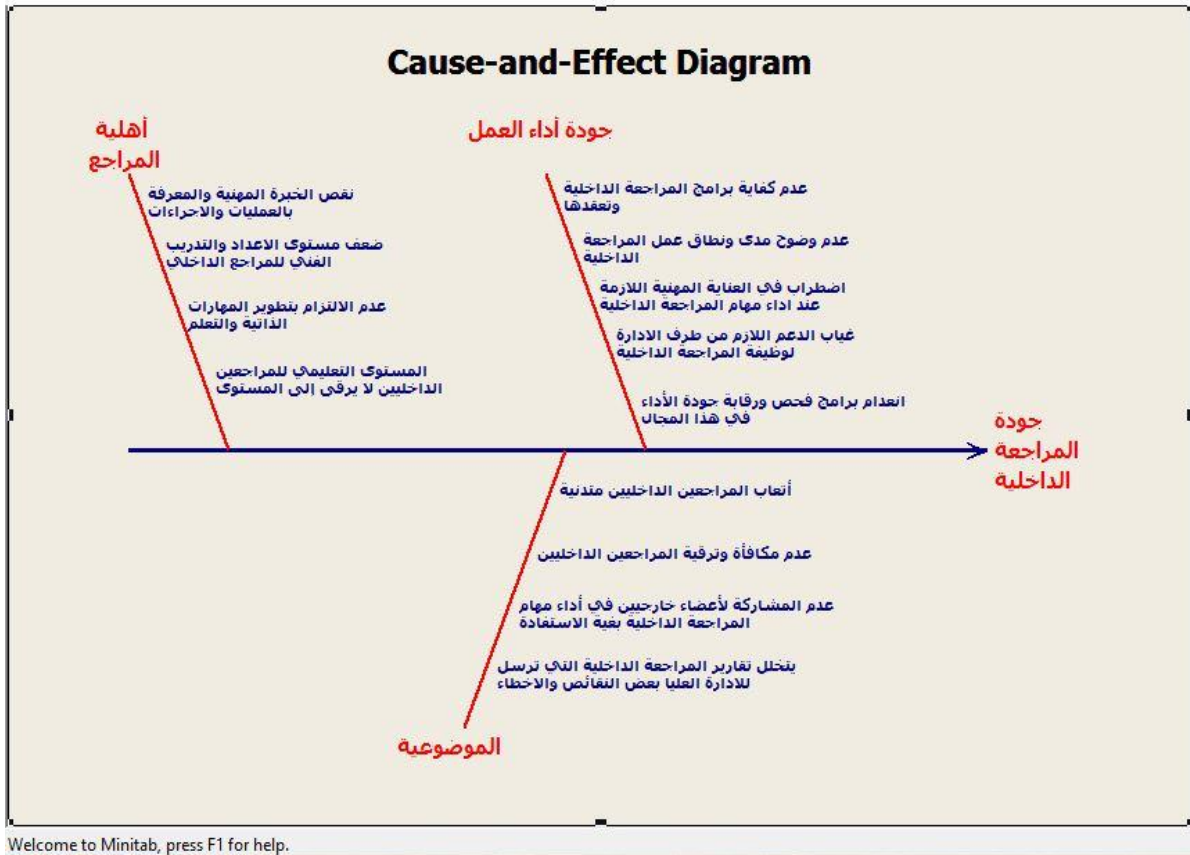
ج- جانب جودة أداء المهام: في هذا الجانب أشار (Clark, et al 1980) إلى أن المعيار الأساسي الذي يستخدمه المراجعون الخارجيون في تقييم جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية هو دعم الإدارة لهذه الوظيفة، كما أشار (Brown, 1983) إلى أن تقييم المراجع الخارجي لجودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعتمد على مدى رضاه عن أدائها السابق، إجراءات المتابعة المطبقة، والإشراف على عمل وظيفة المراجعة الداخلية، كما أشار أيضا (Messier and Scheider, 1988) إلى أن نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر من أكثر المعايير أهمية في وصف أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية.

المحور الثالث (الجانب التطبيقي): استخدام بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة لتعزيز مستوى جودة المراجعة الداخلية.

قمنا بالاستعانة بالبرنامج الاحصائي Mini tab 16 لتمثيل بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة واستعمالها في دعم جودة المراجعة الداخلية بحيث أن كل المعلومات المدرجة ضمن هذه الادوات ماهي إلا معلومات عشوائية هدفها السعي إلى استعمال هذه الأدوات في هذا المجال مستقبلا إلى جانب توضيح الهدف من الدراسة.

أولا: استعمال مخطط السبب والأثر: بعد تشكيل جلسة للعصف الذهني (طلبة سنة ثانية ماستر محاسبة وتدقيق بجامعة الشلف +أستاذين في التخصص) بحيث أن الجلسة تمت إلكترونيا عبر موقع التواصل الاجتماعي Facebook، وكخطوة أولية للتعرف على أكثر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية والمؤدية إلى زيادة عدد الأخطاء وحالات الغش التي تمس الحسابات، فقمنا بإعداد مخطط السبب والأثر واستخرجنا أهم الأسباب المؤدية إلى ارتفاع هذه النسب والتي نوضحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مخطط السبب والاثار



المصدر: مخرجات برنامج Mini tab 16

والجدول التالي يوضح الأسباب المتوصل إليها والحلول المقترحة لها:

الجدول رقم (02): العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية وبعض الحلول المقترحة

المشكلة	الحلول المقترحة
أولاً: أهلية المراجع الداخلي	
1- نقص الخبرة المهنية والمعرفة بالعمليات والإجراءات.	* ابرام عقود لدورات تكوينية مع خبراء ومختصين في المجال.
2- ضعف مستوى الاعداد والتدريب الفني للمراجع الداخلي.	* تحديث برامج التدريب لمواكبة التغيرات المعاصرة.
3- عدم الالتزام بتطوير المهارات الذاتية والتعلم.	* تنمية الذات من خلال برامج التحفيز لتطوير المهارات.
4- المستوى التعليمي للمراجعين الداخليين لا يرقى إلى المستوى المطلوب.	* تحسين المستوى التعليمي من خلال الحاق المراجعين الداخليين بدورات تدريبية وتكوينية طويلة المدة.
ثانياً: الموضوعية	
1- يتخلل تقارير المراجعة الداخلية التي ترسل للإدارة العليا بعض النقائص والاختفاء.	* تركيز الرقابة على التقارير لتصحيح قبل ارسالها للإدارة.
2- عدم المشاركة لأعضاء خارجيين في أداء مهام المراجعة الداخلية بغية صقل المهارات.	* توطيد العلاقات مع مراجعين خارجيين لتطوير المهارات ومعركة التطورات الخارجية.
3- عدم مكافأة وترقية المراجعين الداخليين.	* تغيير في برامج الترقية من حيث المدة والأسس الواجبة للترقية، مع دعم برامج الحوافز والزيادة فيها.
4- أتعاب المراجعين الداخليين متدنية.	* زيادة في الأجر والأتعاب من خلال تغييرات تطرأ على نظام الأجر.
ثالثاً: جودة أداء العمل	
1- عدم كفاية برامج المراجعة الداخلية وتعتها.	* دعم المؤسسة ببرامج مراجعة داخلية أكثر مع ضرورة تبسيط هذه البرامج.
2- عدم وضوح مدى ونطاق عمل المراجعة الداخلية.	* تحديد النطاق اللازم للعمل دون المساس بالوظائف الأخرى لكي لا يحصل تداخل.
3- اضطراب في العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام المراجعة الداخلية.	* غرس مبادئ المراجع الداخلي الجيد من خلال دستور اخلاقيات المهنة في المؤسسة.
4- غياب الدعم اللازم من طرف الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية.	* تحديد مكانة وظيفية المراعاة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع تقديم الدعم اللازم لهذه الوظيفة.
5- انعدام برامج فحص ورقابة جودة الأداء في هذا المجال.	* تفعيل برامج الرقابة وتحديثها على جميع المستويات سواء كانت رقابة قبلية أم بعدية.

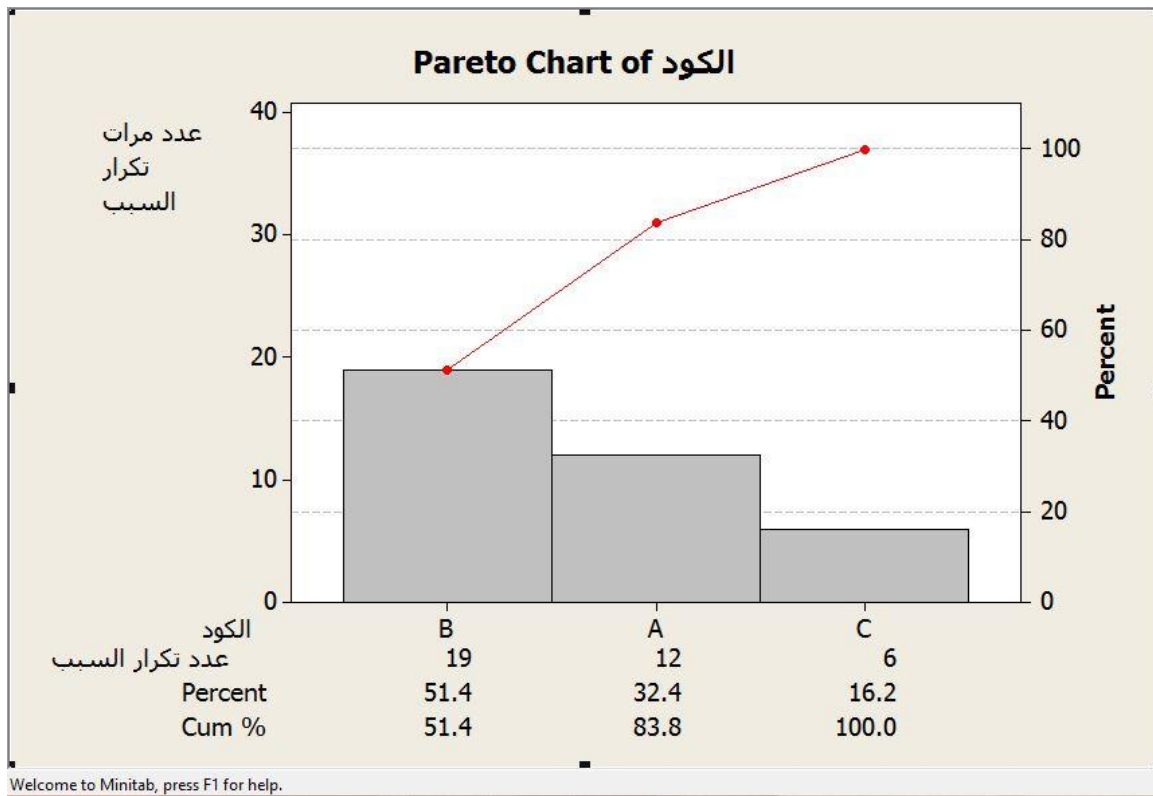
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Mini tab 16

التحليل:

من خلال النتائج المتحصل عليها إضافة إلى الاقتراحات المقدمة تبين لنا أهم الأسباب المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية حيث تطرقت الأداة للأسباب من بعض النواحي من خلال جلسة العصف الذهني تم فيها عرض أهم النقاط والمشاكل مع عرض الحلول المناسبة والمعقولة وتقديمها على شكل نقاط يمكن الأخذ ببعضها مستقبلا من أجل تفادي وقوع الأخطاء مجددا وتكررها بما ينعكس سلبا على جودة المراجعة الداخلية.

ثانيا: **مخطط باريتو**: بعد استخدام مخطط السمكة لمعرفة الأسباب الرئيسية المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية حاولنا معالجة هذه الأسباب من خلال استعمال أداة ثانية من أدوات إدارة الجودة الشاملة وهي مخطط باريتو الذي سنعرض نتائجه التي أدرجناها في برنامج Mini tab 16 وأعطينا الشكل التالي:

الشكل رقم (2): مخطط باريتو للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات Mini tab 16

الجدول رقم (03): النسب التراكمية لمصادر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية.

النسبة التراكمية	نسبة تكرار السبب	عدد مرات تكرار السبب	الكود	عوامل مؤثرة على جودة المراجعة الداخلية
%51.4	%51.4	19	B	عوامل مؤثرة متعلقة بأهلية المراجع الداخلي
%83.8	%32.4	12	A	عوامل مؤثرة متعلقة بالموضوعية
%100	%16.2	6	C	عوامل مؤثرة متعلقة بجودة أداء العمل

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Mini tab 16

التحليل

من خلال الشكل والجدول السابقين نلاحظ أن العوامل المؤثرة المتعلقة بأهلية المراجع الداخلي تحت رمز **B** قد بلغت نسبة 51.4% مسببة بذلك انخفاض في جودة المراجعة الداخلية، أما باقي الأسباب فهي بنسب متفاوتة 32.4% بالنسبة للعوامل المؤثرة والمتعلقة بالموضوعية أما العوامل المؤثرة والمتعلقة بجودة أداء العمل بلغت 16.2%، وبخصوص النسب التراكمية للعوامل المؤثرة والمتعلقة بالأهلية والموضوعية معا فقد بلغت ما نسبته 83.8% أي أنه إذا قمنا بإيجاد حل لهذين العاملين فإننا سنحل 83.8%

من المشكلة الرئيسية وهو ما يندرج ضمن قاعدة ألفريد باريتو 20/80، وبالتالي فالمبدأ محقق ويظهر أيضا في العوامل المؤثرة المتعلقة بجودة أداء العمل إذ أنها تشكل ما نسبته 16.2% فقط من المشكلة الرئيسية، وعليه فإن مخطط باريتو ساعدنا على تحديد الأولويات التي يجب أن نبدأ بمعالجتها بدلا من تشتيت الجهد والوقت على الأسباب الثانوية الأخرى أي توجيه الجهود نحو التخفيف من العوامل المؤثرة المتعلقة بالأهلية والموضوعية بالدرجة الأولى.

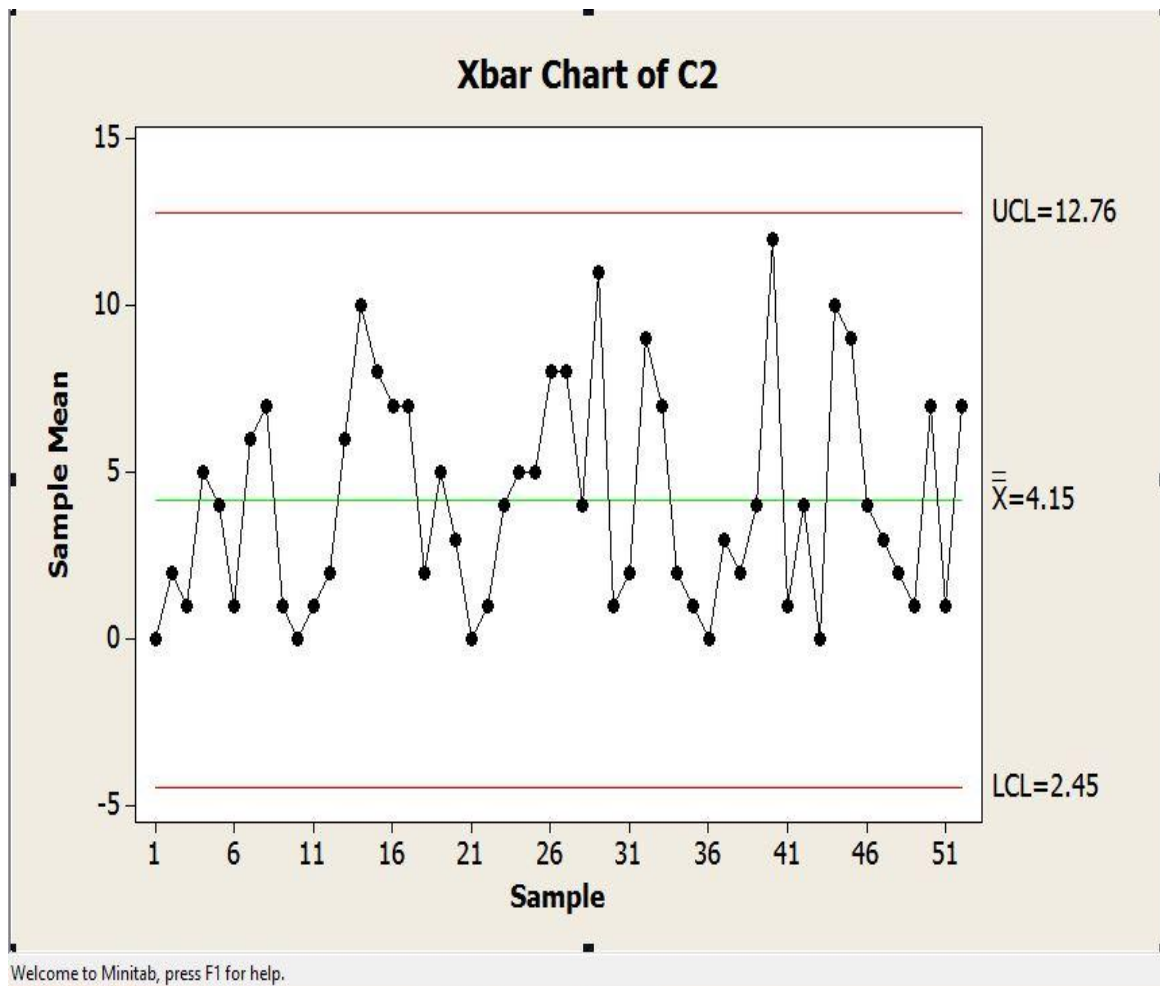
ثالثا: خريطة المراقبة: للقيام بهذه العملية قمنا بتقديم المثال التالي: حدد فريق من الخبراء مختصين في مجال جودة المراجعة عدد الأخطاء في 52 ورقة مالية أدرجت ضمن هذا الجدول لدراساتها دراسة صحيحة بالإضافة إلى اعتبارها مدخلات لخريطة المراقبة.

الجدول رقم (04): عدد الأخطاء التي تضمنتها الأوراق.

13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	عدد الأوراق
26	25	24	23	22	21	20	19	18	17	16	15	14	
39	38	37	36	35	34	33	32	31	30	29	28	27	
52	51	50	49	48	47	46	45	44	43	42	41	40	
6	2	1	0	1	7	6	1	4	5	1	2	0	عدد الأخطاء في كل ورقة مراجعة
8	5	5	4	1	0	3	5	2	7	7	8	10	
4	2	3	0	1	2	7	9	2	1	11	4	8	
7	1	7	1	2	3	4	9	10	0	4	1	12	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على بيانات عشوائية غير حقيقية.

الشكل رقم (04): خريطة المراقبة



المصدر: مخرجات Mini tab 16

التحليل:

UCL = الحد الأعلى للمراقبة.

LCL = الحد الأدنى للمراقبة.

X = المتوسط المدى.

من خلال الشكل السابق لخريطة المراقبة يتضح لنا أن العملية ضمن نطاق التحكم ولكن ليست بعيدة عن الخروج من هذه المنطقة، حيث تحدد هذا النطاق بين الحد الأعلى والحد الأدنى للمراقبة وأي تغيرات بين الحدين هي بفعل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية.

قاعدة السبع متتالية: تنص هذه القاعدة على أنه إذا كانت سبع قراءات أقل من خط متوسط المدى فإن هناك مشكل وبالتالي ومما نلاحظه في الشكل يجب علينا أخذ الحيطة والحذر، إذ أن بعض المؤشرات تشير إلى إمكانية تطبيق هذه القاعدة بعد مدة قصيرة وهو ما يؤثر سلباً على الجودة ويقع خارج مجال نطاق التحكم لتصبح بذلك الجودة الخاصة بالمراجعة الداخلية في حالة خلل وتدني دون المستوى.

الخاتمة: إن التزام المؤسسات بتطبيق الجودة ومفاهيمها وممارستها عبر استخدام مختلف أساليب وأدوات إدارة الجودة الشاملة يؤدي بها إلى تحسين سير وظائفها وعملياتها، كما يؤدي إلى تحسين قراراتها ويجنبها الوقوع في الخطأ، فباستخدام مفاهيم الجودة في مجال المراجعة الداخلية يطور من أداء هذه الوظيفة ويحسن من مخرجاتها نظراً لعدد الأخطاء الواقعة في مخرجات الأوراق المالية.

وقد توصلت دراستنا للنتائج التالية:

- إمكانية استخدام مخطط السبب والأثر في مجال المراجعة الداخلية لتحديد الأخطاء والتخفيف منها؛
- إمكانية القضاء على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية من خلال استخدام مخطط السمكة ومخطط باريتو خاصة؛

- إمكانية تطبيق أدوات ضبط الجودة في مجال المراجعة الداخلية ممكن في ظل ظروف معينة.

وبذلك نوصي ونقترح:

- العمل على غرس ثقافة الجودة بين المراجعين الداخليين؛
- الالتزام بمعايير الاخلاقيات المهنية لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية؛
- تبنى أنظمة متطورة لتدريب المراجعين الداخليين؛
- الاستفادة من تجارب المؤسسات الاخرى في مجال المراجعة الداخلية؛
- ضرورة التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق مفاهيم جوة المراجعة الداخلية؛
- ربط المراجعين الداخليين بالمراجعين الخارجيين لتطوير المهارات؛
- التوسع في الدراسة الحالية باستخدام أساليب أخرى لضبط الجودة (الأدوات الحديثة لإدارة الجودة الشاملة).

الهوامش:

- 1 علي السلمي، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهل للإيزو 9000، دار غريب للطباعة والنشر، مصر، 1995، ص 11.
- 2 مأمون الدرادكة، طارق الشبلي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار الصفاء، عمان، الاردن، 2002، ص 17.
- 3 نعمة عبد الرؤوف، عبد الهادي منصور، تصور مقترح لتوظيف مبادئ إدارة الجودة الشاملة في المدارس الثانوية، رسالة الماجستير تخصص: أصول التربية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 155.
- 4 لحسن عبد الله بايشوه، الأدوات والتقنيات الأساسية لضبط الجودة، مطبوعة، المعهد العربي للبحوث الإحصائية، ص 11.
- 5 حمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 37.
- 6 عبد الرزاق حميدي، أثر إدارة الجودة الشاملة في تطوير تنافسية البنوك، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2013/2014، ص 52.
- 7 لحسن عبد الله بايشوه، مرجع سبق ذكره، ص 34.
- 8 لحسن عبد الله بايشوه، مرجع سبق ذكره، ص 40.
- 9 مؤيد أكرم أرسلان، أثر تطبيق تكامل نظام (TQM - ISO 9001) على السياسة التنافسية، أطروحة دكتوراه فلسفة في إدارة الاعمال، جامعة سانت كليمنتس العالمية، 2012، ص 124.
- 10 لحسن عبد الله بايشوه، مرجع سبق ذكره، ص 27.
- 11 محمد أحمد عيشوني، الدليل العلمي للتحسين المستمر للعمليات باستخدام الأدوات الأساسية السبع للجودة، سلسلة إصدارات المجلس السعودي للجودة، الإصدار الثاني، دار الاصحاب للنشر والتوزيع، السعودية، ص 3.
- 12 Julia.RA.T, The Handbook of Quality and Service Improvement Tools,NHS Institute for Innovation and Improvement, UK, page 62.
- 13 حسن عبد الله بايشوه، مرجع سبق ذكره، ص 19.
- 14 كحيلية نبيلة، تطبيق ادارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصحية، مذكرة ماجستير (التخصص تسيير الموارد البشرية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2009، ص 68.
- 15 أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 25.
- 16 سعد ابي إبراهيم احمد، دور حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية في تطور الاقتصاد الوطني، دورة حول حوكمة الشركات، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، المملكة العربية السعودية، ماي، 2008، ص 03.
- 17 سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير: محاسبة، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص 18.
- 18 أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير: محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص 8.
- 19 www.mawdoo3.com مفهوم_جودة_المراجعة، يوم الخميس 2019/02/21، الساعة 09:45
- 20 سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص ص 26-27.

²¹ الامام أحمد يوسف محمد وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015، 285.

²² سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية، العدد 01، المجلد 45، جانفي 2008، ص 26.