

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتسهير والعلوم التجارية
قسم : علوم التسيير



مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالب: بن كران مبارك

عنوان :

**أثر تطبيق نظام إدارة الجودة في التقليل
من مخاطر التدقيق في المؤسسة
الاقتصادية**

دراسة حالة شركة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة

من إعداد الطالب: بن كران مبارك

الأستاذ المشرف: د. قريشي محمد الصغير

السنة الجامعية: 2015/2016

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

روح أبي الغالي و إلى الأم الحنون
والى زوجتي و بناتي زينب و إيمان
وإلى كل الإخوة والأخوات
وكل من صاحبني خلال الدراسة
وكل من يعرفنا من قريب وبعيد
وشكرا

شكر و عرفان

نحمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في انجاز هذا العمل المتواضع

فله الحمد و المنة في الدنيا والآخرة

وأتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور قريشي محمد الصغير

الذي مهما شكرنا لن نولي له بحقه على المجهودات التي بذلها معى

كما لا أنسى جميع الأساتذة الذين لم يخلوا علينا بالمساعدة والتشجيع

كما لا أنسى شكري للسيد عمران محمد الصالح مدير الوحدة على

استقباله لي و تقديم كل الدعم لإتمام هذا البحث

وكذا شكرنا الخاص إلى المؤطر السيد سحنون فريد

الملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق نظام إدارة الجودة في التقليل من مخاطر التدقيق في المؤسسة الاقتصادية، باعتبار أن جودة المنتج في المؤسسة من مركبات الميزة التنافسية، كما أن محصلة عملية التدقيق لأي كيان هو إبداء رأي فني و محايد حول مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً، و التي لا تخلي من مخاطر عده، مما دفعنا إلى طرح الإشكالية التالية: كيف يؤثر تطبيق نظام إدارة الجودة في التقليل من مخاطر التدقيق في المؤسسة الاقتصادية؟.

و لتحقيق هدف الدراسة تعتمد الدراسة موضوع البحث من الناحية النظرية على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تقصي المصادر الأولية والثانوية المتوفرة حول الموضوع، كالكتب و المجلات و المنشورات و الملتقيات و ما توفره شبكة العنكبوتية من معلومات و مستندات، أما من الناحية العملية فتتضمن دراسة الحالة شركة ليند غاز الجزائر الحاصلة على شهادة الايزو 9001 ، كما تم اعتماد المقابلة الشخصية مع أفراد محل الدراسة وكذلك الملاحظة الشخصية وذلك بغية استفسارات وطرح أسئلة ، وخلاصت الدراسة إلى امكانية تأثير تطبيق نظام إدارة الجودة في التقليل من مخاطر التدقيق.

الكلمات المفتاحية: نظام إدارة الجودة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مخاطر التدقيق.

Résumé :

L'objectif de cette étude était de déterminer l'impact de l'application du système su management de la qualité sur la diminution des risques d'audit, Tenant compte que l'un des principaux axes de la compétitivité de l'entreprise économique et bien entendu la qualité du produit de cette entreprise.

Toutefois, le résultat attendu de n'importe opération d'audit est une déclaration d'une opinion professionnel et objectif sur le degré de la conformité de l'audit avec les normes référentielles, Cette opération qui ne cesse de confronter des risques de détection par l'auditeur ce qui nous pousse à poser la problématique suivante : **Quel impact à-t-elle l'application du système su management de la qualité sur la diminution des risques d'audit ?**

L'aspect théorique de l'étude a exposé les concepts et les principales théories de la qualité et le management de la qualité ainsi que l'audit et ses risques en utilisant les différentes références telle que : les ouvrages, les revues, les congrès le web...etc.

En ce qui concerne le côté pratique, Linde gaz Algérie était le lieu de stage ou les outils de recherche utilisés permettent d'évaluer l'objectif de l'étude, Cette dernière a conclu qu'il 'Ya un impact positif de l'application du management de la qualité sur la diminution des risque d'audits.

Les mots-clés : Le système du management de la qualité, l'Audit interne, l'audit externe, les risques d'audit.

قائمة المحتويات

الصفحة

العنوان

I	الاهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال البيانية
VII	قائمة الملحق
أ	المقدمة العامة
2	الفصل الأول
2	مقدمة الفصل الأول
3	المبحث الأول
3	المطلب الأول
9	المطلب الثاني
12	المطلب الثالث
15	المبحث الثاني
15	المطلب الأول
16	المطلب الثاني
18	المطلب الثالث
20	خلاصة الفصل الأول
22	الفصل الثاني
22	مقدمة الفصل الثاني
23	المبحث الأول
23	المطلب الأول
25	المطلب الثاني
26	المبحث الثاني
26	المطلب الأول
33	المطلب الثاني
36	خلاصة الفصل الثاني
38	الخاتمة
41	قائمة المراجع
	الملاحق

ملخص المداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	ملخص الدراسات السابقة	جدول (1-1)
28	العناصر الأساسية لكتيب التسيير المدمج	جدول (1-2)
31	يتضمن برنامج التدقيق للعينات المختارة حسب المصلحة / العمليات	جدول (2-2)
32	يبين ملاحظات التدقيق المسجلة حسب العملية / النشاط	جدول (3-2)
33	يبين العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق	جدول (4-2)

بيان الشكل

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	مراحل تطبيق نظام إدارة الجودة	الشكل (1-1)
07	دور مواصفات الإيزو 9000 في تحقيق الميزة التنافسية	الشكل (2-1)
26	يوضح متغيرات الدراسة	الشكل (1-2)
29	يوضح مخطط سير العمليات على مستوى الشركة و العلاقة فيما بينها	الشكل (2-2)

ملف الملاحة

عنوان الملحق	رقم الملحق
كتيب التسيير المدمج للشركة	الملحق (1)
خطة وبرنامج التدقيق	الملحق (2)
الملاحظات المسجلة أثناء التدقيق	الملحق (3)
شهادة المطابقة ISO 9001	الملحق (4)
شهادة المطابقة ISO 14001	الملحق (5)
شهادة المطابقة ISO 18001	الملحق (6)

- تمهيد:

في ظل التغيرات العالمية و عولمة الأسواق تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق الميزة التنافسية من خلال مواكبة هذه التغيرات باعتماد نظام إدارة الجودة كمدخل متكامل و مستمر يشمل جميع مستويات الأداء في المؤسسة، تهدف من خلاله إلى التأكيد من أن المنتجات والخدمات المقدمة متوفقة مع المعايير والمقاييس المتّقّع عليها عالمياً، وتسعى العديد منها للحصول على هذه الشهادة؛ لتحظى بشقة عاملاتها في الداخل والخارج، وذلك من خلال استيفاء منتجاتها للشروط القياسية اللازمة للحصول على شهادة الجودة.

إن الاهتمام المتزايد بنظام إدارة الجودة تفرضه التغيرات الحاصلة في بيئات العمل، ولما كان هدف التدقيق كمهنة وعلم تلافي أي أخطاء محتملة أو غش، أصبح من الضروري البحث في توليفة تجمع نظام إدارة الجودة و عملية التدقيق من أجل الوصول إلى المهد النهائي للمؤسسة الاقتصادية و المتمثل في تحقيق الريادة في السوق.

ان تطبيق نظام إدارة الجودة في الوحدات يؤثر إيجاباً على عملية التدقيق بداية في عملية التخطيط لها من خلال إعطاء فهم أفضل للمدقق عن طبيعة نشاط الوحدة، وتأثيره الإيجابي في تنفيذ اختبارات التدقيق و تحديد نقاط الضعف في الوحدة وإعطائها أهمية و تحديد وقياس مخاطر التدقيق ويساعد في الحصول على أدلة إثبات أكثر ملاءمة وفاعلية ومساعدة على اختيار عينات التدقيق، وتأثيره في عملية إبداء الرأي الفني المحايد لأنه يجعل المدقق أكثر ثقة واطمئنان معلومات وبيانات الوحدة.

- إشكالية البحث:

إن تحقيق مركز تنافسي في السوق بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية لا يتأتى إلا بتطبيق و تحقيق أعلى مستويات الجودة و على مختلف مستويات النشاط فيها، و في مقابل ذلك فإن نتائج عمليات التدقيق تختتم بالموثوقية و الصدق في الافتراضات التي تقدمها المؤسسة، من ذلك ظهرت إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يؤثر تطبيق نظام إدارة الجودة في التقليل من مخاطر التدقيق في المؤسسة الاقتصادية؟

و من خلال التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك علاقة بين تطبيق نظام إدارة الجودة في المؤسسة الاقتصادية و عملية تدقيقها؟.

- هل يعتمد المدقق على أدلة إثبات تتضمن اعتماد المؤسسة على نظام إدارة الجودة أثناء عملية التدقيق؟.

- هل يمكن تخفيف مخاطر التدقيق من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة؟.

- فرضيات البحث:

من خلال الأسئلة الفرعية المطروحة يمكن اعتماد فرضيات البحث التالية:

- هناك علاقة بين تطبيق نظام إدارة الجودة في المؤسسة الاقتصادية و عملية تدقيقها.
- يعتمد المدقق على أدلة إثبات تتضمن اعتماد المؤسسة على نظام إدارة الجودة أثناء عملية التدقيق.
- يمكن تخفيف مخاطر التدقيق من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة .

- دواعي وأسباب اختيار الموضوع:

على مستوى ميدان موضوع البحث:

- تزايد اهتمام المؤسسات بجودة منتجاتها و كسب ولاء العملاء باعتبار المشكلة في الوقت الراهن تسويقية وليس إنتاجية (البحث المستمر على أسواق لترويج المنتجات و ليس أساليب لزيادة الإنتاج و إغراق الأسواق).

- الأهمية التي تكتسيها عملية تدقيق المؤسسات من وجهة نظر المالك والجمهور و أثرها على مستقبل حركة رأس مال المؤسسة.

على المستوى الشخصي:

- الميول الشخصي بحكم الاختصاص إلى ميدان التدقيق.
- المساهمة في إثراء مجال الاختصاص بموضوع البحث.

- أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- إبراز العلاقة بين إدارة الجودة في المؤسسة و مخرجات عمليات التدقيق التي تخضع لها.
- تحديد كيفية مساهمة نظام إدارة الجودة في تطوير وظيفة المراجعة في المؤسسة.
- التعرف على مدى اعتماد المدقق على مستندات و وثائق ثبت التزام المؤسسة بمعايير الجودة.
- تحديد مستوى المخطر الذي يعترض عملية التدقيق بالمقارنة مع مستوى التزام المؤسسة بتطبيق معايير الجودة.

- أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث على أثر تطبيق نظام الجودة في التقليل من مخاطر التدقيق من خلال الفهم الجيد لتطبيقات نظام الجودة في المؤسسة الاقتصادية و نواحي القوة التي تخفيها هذه الأخيرة نتيجة استصدار رأي سليم حول صدق القوائم المالية، إذ يعزز زيادة الاهتمام بنظام إدارة الجودة ويدعم نظام الرقابة الداخلية لذلك ينبغي على المدقق أن يستفيد منه في عمله في الوحدات التي تطبق هذا النظام، والاستفادة من تقارير الجودة بوصفها أداة تقويمية وأساساً لاحتساب مؤشرات الكفاءة والفاعلية وتحفز المسؤولين على السعي المستمر لتحسين جودة المنتجات.

- منهج البحث المتبعة:

تعتمد الدراسة موضوع البحث من الناحية النظرية على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تقصي المصادر الأولية والثانوية المتوفرة حول الموضوع، كالكتب و المجلات و المنشورات و الملتقيات و ما توفره شبكة العنكبوتية من معلومات و مستندات.

أما من الناحية العملية فتضمن دراسة الحالة مؤسسة اقتصادية جزائرية سيحاول البحث إسقاط المعرف النظري عليها من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة.

كما سيتم اعتماد المقابلة الشخصية مع أفراد محل الدراسة وكذلك الملاحظة الشخصية وذلك بغية استفسارات وطرح أسئلة للوصول إلى نتائج صحيحة تمكنا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

- حدود البحث:

تم اختيار شركة ليند غاز الجزائر - وحدة وركلة- لإسقاط الدراسة عليها بحكم حصولها على شهادات الإيزو في بعض مجالات نشاطها، كشهادة المطابقة ISO 9001 و ISO 14000.

- صعوبات البحث: يمكن تلخيص الصعوبات التي واجهها البحث في العناصر التالية:

- عدم تفرغ الأفراد المعندين بمتغيرات الدراسة لأغراض البحث (مسؤول الجودة والمدقق الداخلي).
- شح المراجع التي تناولت موضوع البحث خاصة كيفية تقدير مخاطر التدقيق بالاعتماد على نموذج مكونات مخاطر التدقيق.
- عدم التنسيق ووجود بعض التداخل في مهام كل طرف (مسؤول الجودة و المدقق الداخلي).

- هيكل البحث: من أجل الإحاطة بجوانب الإشكالية المطروحة في هذا البحث، تم اعتماد هيكل البحث كالتالي:

يتناول الفصل الأول الجوانب النظرية التي تطرق إليها المنظرين والكتاب حول موضوع الدراسة، خاصة تلك التي تناولت العلاقة بين متغيراً، بالإضافة إلى الدراسات السابقة التي كان موضوعها أحد أو كلا المتغيرين، وهذا بعرض الإمام بالمتغيرات والتي تتميز بأهميتها الخاصة إذ تتعلق بمعايير الجودة في المؤسسة و عمليات الفحص و المراقبة التي تخضع لها هذه المؤسسة.

أما الفصل الثاني فقد تناول الشق التطبيقي للدراسة حيث ضمن في مبحثه الأول الطريقة المتبعة والأدوات المستخدمة في الدراسة، بينما تناول المبحث الثاني النتائج التي توصل إليها البحث من خلال إثبات أو نفي فرضياته.

الفصل الأول

عنصرو تأثير نظام إدارة الجودة على عملية التدقيق

مقدمة الفصل

المبحث الأول : نظام إدارة الجودة و مخاطر التدقيق

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

خلاصة الفصل

الفصل الثاني

**واقع التدقيق في شركة ليند غاز الجزائر
في ظل حصولها على شهادات المطابقة ISO**

مقدمة الفصل

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة

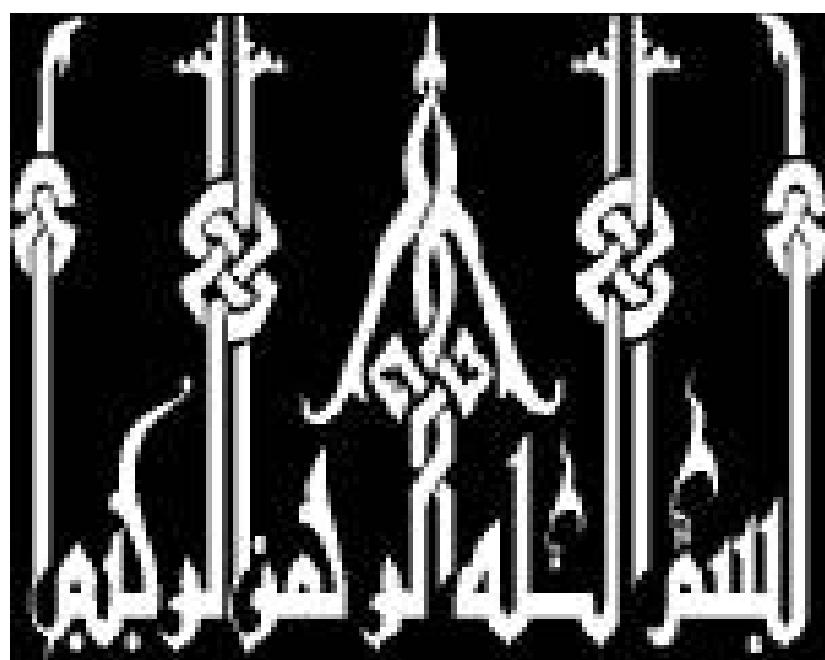
خلاصة الفصل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

المرابع

الْمَلَكُوتُ







مقدمة الفصل الأول

يعتبر علم إدارة الجودة في العصر الراهن من العلوم الإدارية الحديثة التي لها مساهمة كبيرة في بناء المؤسسات و تحديد أهدافها بما يتناسب مع استراتيجية المؤسسة و توجهها، ففي ظل التغيرات العالمية و عولمة الأسواق تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق الميزة التنافسية من خلال مواكبة هذه التغيرات باعتماد نظام إدارة الجودة كمدخل متكامل و مستمر يشمل جميع مستويات الأداء في المؤسسة.

إن الاهتمام المتزايد بنظام إدارة الجودة تفرضه التغيرات الحاصلة في بيئات العمل، وما كان هدف التدقيق كعلم و مهنة تلقي أي أنخطاء محتملة أو غشن، أصبح من الضوري البحث في توليفة تجمع إدارة الجودة و عملية التدقيق من أجل الوصول إلى المهدف النهائي لمؤسسة الاقتصادية و المتمثل في تحقيق الريادة في السوق.

بناء على ما سبق، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى إبراز عناصر تأثير تطبيق نظام إدارة الجودة على عملية التدقيق من خلال التطرق إلى الأدبيات النظرية لإدارة الجودة ومخاطر التدقيق، و استعراض أهم الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع الدراسة.

المبحث الأول : إدارة الجودة و مخاطر التدقيق

المطلب الأول: متطلبات وأهمية تطبيق نظام إدارة الجودة

الفرع الأول: مفاهيم ومصطلحات

الجودة : حسب معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي هي أداء العمل الصحيح بشكل صحيح من المرة الأولى مع اعتماد تقييم المستفيد في معرفة مدى تحسين الأداء.¹

نظام الجودة: من المفاهيم المحورية في إدارة الجودة الشاملة، مفهوم نظام الجودة، الذي يشير إلى "الميكل التنظيمي لإدارة الجودة الشاملة، وما يتضمنه من مسؤوليات وإجراءات وعمليات وموارد لازمة لإدارة الجودة الشاملة".²

نظام إدارة الجودة: "هو نظام إدارة لتوجيه وضبط منشأة فيما يتعلق بالجودة".³

الأيزو ISO: تكون كلمة ISO من الحروف الثلاثة الأولى للكلمات International وترجمتها: المنظمة الدولية للتقييس".⁴

سلسلة المواصفات العالمية (ISO 9000) هي عبارة " عن نظام متكامل يتكون من مجموعة من المعاير المتعلقة بنشاطات المؤسسة والتي تم وضعها من قبل المنظمة الدولية للتقييس".⁵

دليل الجودة: وثيقة توصف نظام إدارة الجودة في المؤسسة.

إدارة الجودة الشاملة: هناك العديد من التعريفات ومن أبرزها على سبيل المثال وليس الحصر: تعريف المعهد الفيدرالي للجودة على أنها منهج تنظيمي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات الزبون، حيث يتضمن استخدام الأساليب الكمية من قبل كل المديرين والموظفين لعرض إجراء التحسين المستمر في العمليات والخدمات في المنظمة. كما عرفها بن عيشاوي أحمد كالآتي : إدارة الجودة الشاملة هي مجموعة من المبادئ والطرق المنظمة وفق استراتيجية شاملة تهدف إلى تعبئة المؤسسة من أجل تحقيق هدفها الأساسي، والذي هو إرضاء العملاء وبأقل التكاليف. 5

- أما johblonski فعرفها على أنها: "شكل تعاوني لأداء الأعمال و بتحريك الموهاب و القدرات لكل من العاملين وإدارة لتحسين الإنتاج و الجودة بشكل مستمر، مستخدمة فرق العمل من خلال مقومات الأساسية لنجاح في المؤسسة وهي اشتراك في الإدارة وهذا لتحسين المستمر للعمليات واستخدام فرق عمل".⁶

¹ عبد العزيز عبد العال زكي عبد العال، "إدارة الجودة و دورها في بناء الشركات"، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية الدولية ، المملكة المتحدة، 2010، ص.7.

² محمد سيد مصطفى، "دليل المدير العربي إلى سلسلة أيزو 9000"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 1997 ص:25.

³ عبد العزيز عبد العال زكي عبد العال: مرجع سبق ذكره، ص.31.

⁴ أحمد بن عيشاوي، " إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية في الجزائر" ، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر 2007-2008، ص.43.

⁵ أحمد بن عيشاوي، " إدارة الجودة الشاملة (TQM) في المؤسسات الخدمية" ، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرabet ورقلة، العدد 4/2006، ص.10.

⁶ أحمد بن عيشاوي: مرجع سبق ذكره، ص.10.

الفرع الثاني: متطلبات و مراحل تطبيق نظام إدارة الجودة

أولاً: متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة ISO 9001

يمكن إيجاز متطلبات الحصول على الآيزو في أربع مجموعات رئيسية هي (من ضمن النقاط العشرين) ¹:

1. مجموعة خاصة بطرق العمل (The Work) وتشمل تسعة متطلبات هي:

الشراء ومراجعة العقود وضبط التصميم وضبط العمليات الإنتاجية والفحص والتفتيش والتحكم بالمنتجات غير المطابقة والتبعة والتغليف وخدمات ما بعد البيع.

2. مجموعة خاصة بالعاملين (People) وتشمل:

وتشمل متطلبين مسؤولية الإدارية والتدريب وتشمل مسؤولية الإدارة لتحديد سياسة وأهداف الجودة، ومهام ومسؤوليات الأفراد والصلاحيات المنوحة لممثل الإدارة في مجال الجودة.

3. مجموعة خاصة بالنظام (System) وتشمل:

تحري وتوثيق نظام الجودة وضبط الوثائق والقيام بالإجراءات التصحيحية وإجراء المراقبة الداخلية.

4. مجموعة خاصة بالمعلومات وتشمل:

تعريف وملحقة المنتجات والاحتفاظ بسجلات الجودة واستخدام الأساليب الإحصائية.

ثانياً: مراحل تطبيق نظام إدارة الجودة

الحصول على الشهادة:

يجب المرور بثلاث مراحل هي²:

أولاً: مرحلة ما قبل التسجيل:

و هي المرحلة التي يتم فيها التجهيز والاستعداد وتعديل الأوضاع لتطابق مع متطلبات شهادة الآيزو 9000.

ثانياً: مرحلة التسجيل أو مرحلة الحصول على الشهادة:

اختيار المسجل.

ملء نموذج طلب التسجيل

قبول عملية التقييم

¹ عبد الله بن مبارك آل سيف: التدريب على رأس العمل و تحقيق الجودة الشاملة و الحصول على شهادة الآيزو العالمية، تم الإطلاع عليه عبر الموقع الإلكتروني: www.alukah.net بتاريخ 02/03/2016 على الساعة 49:08، ص: 20.

² عبد الله بن مبارك آل سيف: مرجع سبق ذكره ص: 31.

التحطيط والإعداد للمراجعة

و وضع الجدول الزمني لعملية المراجعة

التنسيق والتعاون التام مع فريق المراجعة

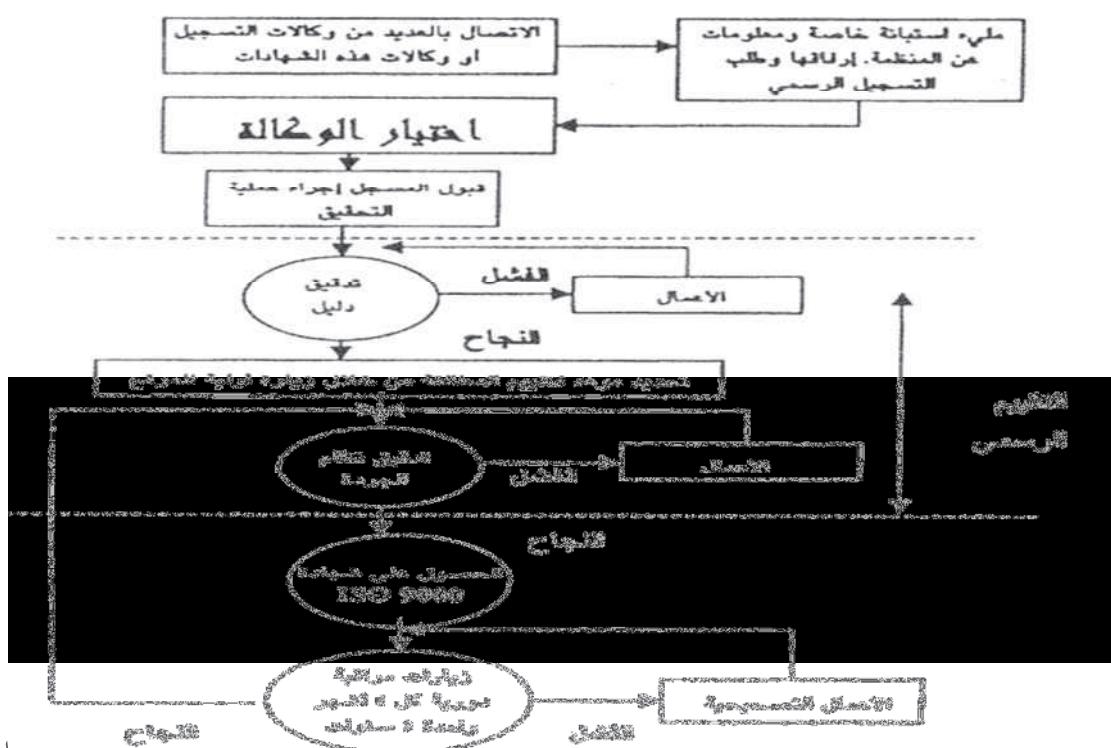
ثالثاً: مرحلة ما بعد التسجيل / الحصول على الشهادة:

بعد الحصول على شهادة الآيزو 9000 ، لا ينبغي التوقف عن العمل المستمر من أجل الحفاظ على المستوى الذي وصلت له الشركة و منحت الشهادة بموجبه، ومن المهم الحصول على الشهادة ولكن الأهم هو المحافظة عليها حتى لا تفقد ثقة المتعاملين معها والزبائن.

طلب تجديد الشهادة: بعد مرور ثلاث سنوات على الحصول على الشهادة يتحتم على الشركة أن تطلب من المسجل إعادة التقييم والمراجعة من أجل منح شهادة جديدة بنفس المحتوى القديم أو بمحفوظ حديث أو أشمل، لأنها يشتمل على أنشطة ومنتجات جديدة.

و الشكل التالي يلخص المراحل سابقة الذكر:

شكل رقم 1-1: مراحل تطبيق نظام إدارة الجودة



لمصدر: د. عبد الله بن مبارك آل سيف: التدريب على رأس العمل وتحقيق الجودة الشاملة والحصول على شهادة الآيزو العالمية، ص 34.

الفرع الثالث: فوائد وميزات تطبيق نظام إدارة الجودة

يمكن تلخيص معظم فوائد الحصول على شهادة الآيزو ضمن أربعة مركبات رئيسية هي¹:

1. جودة المنتج أو الخدمة: وهذا يتم من خلال المراجعة الدورية لطرق وأساليب الإنتاج تحسينها وتطويرها باستمرار ومن ثم توثيقها والعمل بموجبها.

2. المنافسة: إن حصول الشركة أو الجهة على شهادة الآيزو يحفزها على الإبقاء على مستوى عالي من الجودة وخاصة في وجه الجهات المنافسة التي لم تؤهل للحصول على مثل هذه الشهادة وتتطلع أصنافاً مشابهة لأصنافها.

3. خدمة الزبائن: في كثير من الحالات وخاصة في أسواق التصدير فإن الجهة المستوردة تتطلب أن يكون المصدر حاصلاً على شهادة الآيزو.

4. الإنتاجية والربحية: وهذا يتم عن طريق زيادة فعالية المؤسسة من خلال جودة المنتج وقدرتها على المنافسة ويعود بالفائدة إلى زيادة حجم المبيعات وتحقيق الأرباح أو توسيع نطاق الخدمة وجودتها.

الإيزو و الميزة التنافسية:

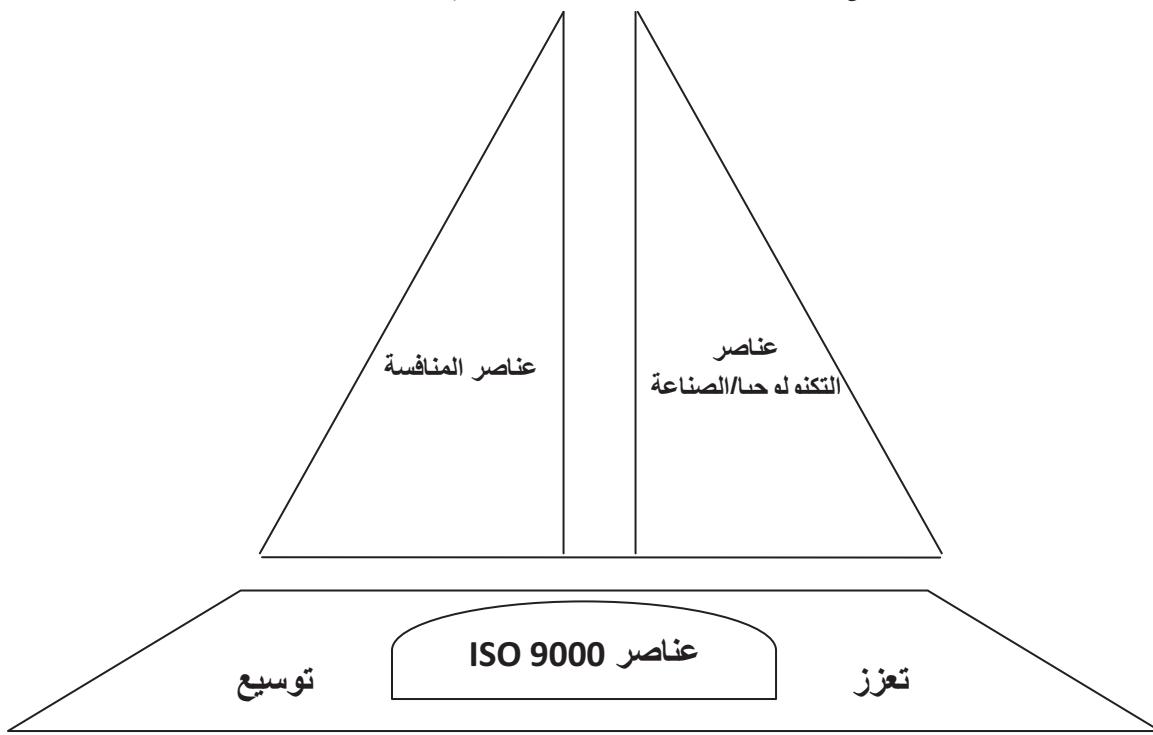
أصبحت شهادة المطابقة مع مواصفات إيزو 9000 مطلباً تجاريًا وشرطًا للمنافسة، في ظل اتفاقيات المنظمة العالمية للتجارة وملحقاتها، حيث يؤكد ذلك رائد الجودة جوران "Juran" بقوله "أنت لست محيراً على تطبيق الإيزو 9000 لكن بقاءك غير مضمون"².

إن تطبيق مواصفات إيزو 9000 والحصول على شهادة المطابقة لا تعني نهاية المطاف بل أنها أساس لتطوير عناصر التكنولوجيا / الصناعة وعناصر المنافسة من خلال إطار تكاملي يصل بالمؤسسة إلى تحقيق التميز والبقاء في السوق والشكل التالي يوضح ذلك²:

¹ عبد الله بن مبارك آل سيف: مرجع سبق ذكره، ص:5.

² محمد محسن رياض: دليل المنظمات العربية لتطبيق نظام إدارة الجودة، مجلة تأهيل المنظمات العربية لتطبيق ن.إ.ج اصدار 2000، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ص:5.

شكل 1-2 : دور مواصفات الإيزو 9000 في تحقيق الميزة التنافسية



المصدر: محمد حسن رياض، دليل تأهيل المنظمات العربية لتطبيق نظام إدارة الجودة، ص 5.

الفرع الرابع: نظام إدارة الجودة ISO 9000 وإدارة الجودة الشاملة

يحدث أحياناً خلط من قبل البعض بين مفهوم إدارة الجودة الشاملة TQM ومقاييس الجودة الدولية ISO، وأعتقد البعض أنها تسميات لشيء واحد ، إن مصطلح الإيزو مشتق من الحروف الأولى لاسم المنظمة الدولية للتنقييس وهي منظمة دولية غير تابعة للأمم المتحدة تختتم بإصدار وتعديل المواصفات وتوحيدتها على المستوى الدولي والتي تعمل على تسهيل تبادل السلع والخدمات بين الدول من خلال إصدار مواصفات دولية موحدة والتي تضمن حق كل من المنتج المستهلك ومحاباة تشجيع الصناعات واعتماد المنافسة بينهما بما يساهم في تطوير السلع والخدمات، حيث تم اشتقاق الإيزو من ثلاثة أنواع من المواصفات وهي على النحو التالي:

-مواصفات الدفاع البريطاني 1959Defiance standard

-مواصفات الحلفاء (حلف الناتو) 1968 A Q A O P

-المواصفات البريطانية 1979 , Bs 5750

سلسلة الإيزو جزء من نظام إدارة الجودة الشاملة حيث بإمكان الشركة الحصول على شهادة الجودة الدولية بدون استكمال متطلبات تطبيق TQM لأن محور تركيز الإيزو قد لا يكون إشباع حاجات المستهلك ولا العمل على المشاركة والتآثر على حماس العاملين في إدخال تحسينات مستمرة بينما TQM تعتبر هذه الأمور من ميادينها الأساسية والتي تقف عليها في تحسين الإنتاجية والجودة.

الفرع الخامس: علاقة نظام إدارة الجودة بالتدقيق

حدثت العديد من التطورات في بيئة الأعمال، الأمر الذي أدى إلى المزيد من المتطلبات من التدقيق الداخلي، حيث أصبح هناك ضرورة للالتزام بمعايير المعايير القياسية للجودة وإدارة البيئة، وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة دور التدقيق الداخلي في كافة التغييرات التي تحدث داخل المؤسسة.

وينبغي الانتهاء إلى أن شهادة الجودة قد ركزت على الإجراءات، وطرق التوثيق بالإدارة التي تسمح بتحقيق معايير الجودة، ومن أهم المعايير التي سعت لتحقيقها:

1.تعريف وتحديد نظام الجودة الذي يناسب طبيعة المؤسسة.

2.أن يتم التوضيح للمستهلك، ماهي الالتزامات والتعهدات المطلوبة من المؤسسة وماهي الأنظمة الادارية التي تتحقق نظام الجودة.

3.توفير أساس مناسب للتحسين المستمر مثل نظام ادارة الجودة الشاملة.

4.اشراك جميع العاملين في المؤسسة في برامج تحسين الجودة، وذلك من خلال تعليمهم أهمية أنظمة الجودة، وتأثيرها على المؤسسة وعملائها.

5.تحقيق تكاليف التشغيل وتنفيذ برامج تحسين الجودة، وزيادة فاعليتها من خلال زيادة النتائج الخاصة بهذا البرامج.

6.التعامل مع الموردين على أنهم شركاء في المؤسسة، وذلك لتخفيض مشكلات التعامل مع الموردين على أدنى حد ممكن.

وبالرغم من عدم وجود اشتراك مباشر من المدقق الداخلي في كثير من الحالات في وضع معايير الجودة، حيث أن المعايير ومعايير الجودة هي مسؤولية وظيفة تأكيد الجودة بالمؤسسة، إلا أنه يجب على المدقق الداخلي الالامام بمتطلبات معايير الجودة وتوثيقها، حيث يلعب المدقق الداخلي دورا هاما بإعطاء درجة من الاستقلالية لمعايير الجودة عن المؤسسة.

المطلب الثاني: مخاطر التدقيق و الخطر المحتمل المقبول

الفرع الأول: التدقيق

أولاً: تعريف التدقيق

تعددت التعريفات التي قدمت للتدقيق و اختلفت باختلاف المنظرين و الكتاب، نذكر منها:

تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة : هو "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية¹".

تعريف منظمة العمل للمحاسبة و المراجعة الفرنسية:

¹ نعيمة شيلي: أثر تبني المقاربات الحديثة في التسيير على وظيفة التدقيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر (غير منشورة)، ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013-2014، ص: 10.

هو « مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلم و مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم.1 » لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا للأهداف المتوجحة منها -تقدير نوعية المعلومات : أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛ -تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم .

وقد عرفه كل من S.G.Franclin- G.R.Terry بأنه: " تدقيق نظام التسيير هو في جوهره تقييم مقارن ومنتظم للوظائف: التخطيط، التنظيم، الدفع ومراقبة) مؤسسة معينة2".

أما P.Candau فقد عرفه كما يلي « : التدقيق هو في الواقع السيطرة على الضوابط أي أنه يقيس ويقي م فعالية جميع عناصر التحكم في الشركة، وفي الممارسات العملية غالبا ما يتجاوز التدقيق مراقبة محتوياته » 3 .

ثانياً: أنواع التدقيق

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليها من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويعنون تصفيتها إلى ما يلي:

1. من زاوية القائم بعملية المراجعة : هناك مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.
2. من زاوية إلزامية التنفيذ :مراجعة إجبارية (إلزامية) ومراجعة اختيارية.
3. من زاوية حجم الاختبارات : هناك مراجعة شاملة ومراجعة اختيارية.
4. من زاوية نطاق المراجعة : هناك مراجعة كاملة ومراجعة جزئية.
5. من زاوية توقيت المراجعة : هناك مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة.

الفرع الثاني : مخاطر التدقيق

أولاً: مفهوم مخاطر التدقيق

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وفق المعيار الدولي للمراجعة ISA 400 تحت عنوان تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية، مخاطر المراجعة بأنها " المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية " 4 .

كما عرفتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA بناء على مشروع معيار خطأ المراجعة و الأهمية النسبية بأنها " إحتمال قيام المراجع بإصدار رأي مطلق على قوائم مالية تحتوي على غش أو أخطاء هامة " 5 .

ثانياً: تصنيفات مخاطر التدقيق

قسمت مخاطر التدقيق إلى ما يلي:

مخاطر التدقيق من حيث مصدرها:

¹ مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، ص 65.

² Michel Weill , L'audit stratégique , Qualité et efficacité des organisations, 3° tirage, AFNOR, Francis, 2007 , p39

³ George R.Terry. Stephan. Franclin" Les Principe's du mangement", ed Economica PARIS,1985 p : 518.

⁴ بن حميدة اسماعيل: مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر (غير منشورة) ، تخصص دراسات محاسبية وجانية، جامعة قادرصي مرباح ورقلة، 2013-2014، ص: 8.

⁵ بن حميدة اسماعيل: مرجع سبق ذكره، ص: 8.

- مخاطر طبيعية : تظهر هذه المخاطر نتيجة ممارسة النشاط الاقتصادي ، وقد تزداد حدّتها حسب طبيعة النشاط ، الميزاني للمؤسسة ، حجم المؤسسة ، تكوينها القانوني ، نوع المنتجات و غيرها من العوامل . و تحدد هذه العوامل مستوى و حجم المخاطر .

- مخاطر غير طبيعية : هي تلك المخاطر التي تنشأ من الأخطاء و المخالفات، حيث أن الفرق بين الخطأ و المخالفة هو إرادة و قصد المترتب، فالأخطاء تشير إلى أفعال غير عمدية أما المخالفات فهي أيضاً أخطاء لكن متعمدة.

مخاطر المراجعة من حيث مستوى المخاطرة:

- المخاطر العادية : لا شك و أن عملية مراجعة تصاحبها نسبة معينة من المخاطرة ، فرغم قوة أدلة الإثبات و بذل العناية المهنية الازمة إلا أن هناك إحتمال دائم لوجود خطأ أو واقعة غش مهما كان حجمها لا يتم اكتشافها، حيث هناك مؤشرات دالة على وجود مستوى محظوظ لكنه عادي.

- المخاطر غير العادية : هناك بعض المؤشرات التي تدل على وجود مستوى غير عادي من المخاطر وتمثل في: (وجود مشكلات سيولة، وجود رافعة مالية كبيرة، وجود إدارة ضعيفة، وجود جهاز رقابة ضعيف، ...) لذلك فإن مدخل محافظ الحسابات أو الإستراتيجية التي سيعتها سوف تختلف باختلاف مستوى المخاطر، هذا في حالة قوله لهمة المراجعة.

مخاطر المراجعة من حيث مكوناتها:

حدد معيار مخاطر المراجعة و الأهمية النسبية لعملية المراجعة رقم 57 في ديسمبر سنة 1383 وال الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA بأن مخاطر المراجعة تتكون من:

مخاطر ملزمة (حتمية)، مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف، والتي سيأتي شرحها بالتفصيل في الفرع المولى.

الفرع الثالث: مكونات مخاطر التدقيق¹

أ- المخاطر الملزمة (الضمنية): تعبّر هذه المخاطر عن قابلية حساب معين للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة أو وجود جملة من الأخطاء المرتبطة بالنظام المحاسبي أو عدم كفاءة القائمين على تشغيله، ففي ظل هذا العنصر يمكن أن تتصور بأن المخاطر الضمنية مرتبطة بطبيعة عناصر القوائم المالية من خلال احتواها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلباً على صدق هذه القوائم.

ب- مخاطر الرقابة: وهو الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، لذلك يقصد بالمخاطر الرقابية خطورة، او احتمالية إن لا يتم في الوقت المناسب منع او وجود غش او اكتشاف أخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد عناصر القوائم المالية بسبب عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المراد إجراء عملية التدقيق فيها، كما تنتج مخاطر الرقابة بسبب عدم الاعتماد على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عند التخطيط لإجراء عملية التدقيق، فالمخاطر الرقابية لها علاقة ارتباط مباشرة بفعالية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بإعداد القوائم المالية.

¹ أحمد محمد نور: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية طبعة 2007، ص:68.

ج- مخاطر الاكتشاف (المترتبة بإجراءات التدقيق): عادة ما يستعمل المدقق التدقيق الشامل لكل القيود والدفاتر والسجلات والبيانات بغية الوصول إلى حالة التأكد التام، كما يستعمل التدقيق الاختباري من خلال فحص مفردات العينة المختارة ثم يعمم نتائج هذا الفحص على مجتمع الدراسة.

إذ ظهر ما يعرف بالإخطار المرتبطة بإجراءات التدقيق التي تفسر عجز هذه الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في اكتشاف الأخطاء في العمليات المالية والحسابات والأرصدة.

يرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي:

- . الجهل بالمعايير المهنية لتدقيق الحسابات،
- . استعمال أدلة الإثبات غير قائمة على فرض القابلية للتدقيق، (أي لا يكون لوجودها معنى أو سبب)
- . استعمال أدلة إثبات غير كافية وغير ملائمة،
- . الاستعمال غير الملائم لإجراءات التدقيق عند تطبيقها،
- . الاختيار السيء للعينة،
- . عدم كفاية حجم العينة،
- . التخلّي عن إجراء مناسب للتدقيق بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

الفرع الرابع: علاقة مخاطر التدقيق بأدلة الإثبات

تعتبر أدلة الإثبات متغيرة تابعاً لمستوى مخاطر التدقيق المقدرة من طرف المدقق، فمستوى مخاطر التدقيق هو المحدد لحجم الأدلة اللازم جمعها، ويشكل هذا التأثير علاقة طردية أو عكssية.

فيما يتعلق بمخاطر التدقيق النهائية فإنه توجد علاقة عكسية بينها وبين حجم أدلة الإثبات الالزامية لتدعم رأي المدقق حول القوائم المالية بمعنى أنه كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق المقبولة التي يتم تحديدها لتأكيد معين، زاد مقدار أدلة الإثبات الالزامية لتدعم هذا التأكيد.

أما علاقة كل مكون من مكونات مخاطر التدقيق فنجد العلاقة بين طردية و عكسية كما سيأتي بيانه:¹

أولاً: العلاقة بين المخاطر الملازمة وأدلة الإثبات: للمخاطر الملازمة علاقة طردية مع أدلة الإثبات، أي أنه مستوى المخاطر الملازم مرتفعاً كلما احتاج المدقق إلى أدلة إثبات أكثر، فمثلاً إذا كان المخاطر الملازم لتقادم مخزون مرتفعاً بسبب التطورات التكنولوجية، فإن المدقق سيزيد من حجم الاختبارات لمدى تقادم المخزون.

ثانياً: العلاقة بين مخاطر الرقابة وأدلة الإثبات: بما أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً كلما انخفض تقدير المدقق مستوى مخاطر الرقابة ولا يحتاج المدقق في هذه الحالة إلى حجم كبير من أدلة الإثبات، كما أنه إذا لم يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية عند إجراء عملية التدقيق فإن مستوى مخاطر الرقابة سيتحدد بأعلى مستوياته و بالتالي فحص شامل لحجم كبير جداً من أدلة الإثبات للكشف عن مواطن عن الأخطاء المحتملة و الغش، فإن العلاقة بين مخاطر الرقابة وأدلة الإثبات علاقة طردية.

¹ لفين ألينز، جيمس لوبيك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حاجج، درا المریخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص334.

ثالثاً: العلاقة بين مخاطر الإكتشاف و أدلة الإثبات: كلما انخفض المستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف المحدد لتأكيد معين بواسطة المدقق زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مستوى مخاطر الإكتشاف عند هذا المستوى و العكس صحيح، أي أن العلاقة بين هذا النوع من المخاطر و أدلة الإثبات علاقة عكssية.

الفرع الخامس: الخطر المحتمل المقبول

يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة الإثبات في عملية التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق. 1 وبعد الإمام الكامل لهذا النموذج أمر أساسى لخطيط عملية التدقيق والتقدير الجيد لحجم أدلة الإثبات التي يجب جمعها في كل دورة من دورات العمليات المالية في المؤسسة.

ويكتب نموذج مخاطر التدقيق كما يلى:

$$\text{خ.م.ق} = \text{خ.ك}^* \times \text{ط}^* \times \text{خ.ر}$$

حيث ان :

خ.م.ق: خطر المراجعة الممكن قبولة،

خ.ك: خطر الإكتشاف المخطط،

خ.ط: الخطر الطبيعي (أو الخطر الملائم)

خ.ر: خطر الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: أبعاد تأثير تطبيق نظام إدارة الجودة على عملية التدقيق

يؤثر تطبيق نظام إدارة الجودة على مخرجات تدقيق المؤسسة، ويمكن التعرض بنوع من التفصيل إلى أبعاد هذا التأثير كما

يلى2:

الفرع الأول: تلبية خدمات المستفيدين

تعتبر إدارة الجودة الشاملة مدخل متكمال على مستوى الشركة لتلبية احتياجات ،)المستفيدين ويتضمن هذا المفهوم العديد من العناصر هي :

العنصر الأول : يتمثل في ضرورة معرفة رغبات واحتياجات العملاء

العنصر الثاني : يتمثل في ضرورة الوفاء بتلك الاحتياجات في الوقت المناسب

العنصر الثالث : يتمثل في ضرورة متابعة المستفيد.

لما كان المهدى من عملية المراجعة هو تحقيق حاجة معينة والحصول على التغذية المرتدة من المستفيد والمتمثل في الشركة ككل، وإدخال التحسينات على عملية المراجعة ذاتها وذلك من خلال التركيز على احتياجات المستفيدين فإن المنتج أو مقدم الخدمة يستطيع أن يؤدي الخدمة بالجودة التي يريدها المستفيد ويتوقعها . مما يستوجب وبالتالي التركيز على هدف الجودة الشاملة

¹ الفين أينز، جيمس لوبيك: مرجع سبق ذكره، ص333.

² منتصر أحمد سالم حجازي: أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل،جامعة الاسلامية، غزة، فلسطين 2007، ص:64.

كفلسفة إدارية وأسلوب منتظم لتلبية احتياجات المستفيدين. حتى يتحقق مدخل إدارة الجودة الشاملة مبتغاها يجب تحديد المستفيدين من العملية ومن ثم تحديد احتياجاتهم، وترجمة تلك الاحتياجات إلى أساليب وإجراءات ومتطلبات واجبة التنفيذ، وقياس مدى الوفاء المستفيد .

الفرع الثاني: فعالية تقارير المراجعة الداخلية

أن هناك ثلاط طرق لتحسين جودة التقارير وبالتالي ضمان فعالية المراجعة وتشمل التركيز على عملية المراجعة كلها، وعلى الإيجابيات بما في ذلك الحلول، على أن عمل المراجعة الجيد يجب ألا ووضع إرشادات لنماذج التقارير المحددة . ويؤكد تبعه تقارير ذات جودة منخفضة . حيث إن التقارير الفعالة وذات الجودة توطد العلاقة مع المستفيدين من خدمات المراجعة، وتضييف قيمة إلى نتائج عمل المراجعة الجيد وتمهد الطريق أمام المراجعات القادمة.

مواصفات إصدار التقارير.

- يجب إعداد تقرير المراجعة كتاباً وموقعًا ورفعه إلى الإدارة العليا.
- يتبع مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي.
- يجب أن تتصف التقارير التي يصدرها المراجع الداخلي بالموضوعية والوضوح وأن تكون بناءه وواقعيه.
- يجب أن توضح التقارير الغرض والنطاق والنتائج وكذلك رأي المراجع بشكل واضح ودقيق.
- يجب أن تتضمن التقارير توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المطلوب والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.

ما تقدم يمكن القول أن العمل الجيد لا بد أن ينتهي بعمل جيد حيث فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق الجودة الشاملة لا يكتفى إلا في تقرير يصل إلى الجهات المسئولة في الوقت المناسب ويحمل مواصفات معينة تخدم الجهة المستفيدة.

الفرع الثالث: استقلال المراجع الداخلي

يمثل موضوع استقلال المراجع الداخلي ، واحداً من أهم أركان نجاح وظيفة المراجعة الداخلية وإن عدم اكتمال هذا الركن الهام بالكيفية التي تكفل للمراجع الداخلي أداء واجبات مسؤولياته على النحو الأمثل بسبب عدم إدراك إدارات بعض منشآت الأعمال لأهمية وطبيعة نشاط المراجعة الداخلية ، أو بسبب عدم وجود منظمات مهنية تشرف على تنظيم شئون مهنة المراجعة الداخلية وأصدار معايير الأداء المهني التي توجه وترشد أعضاء المهنة إلى أنساب سبل الأداء المهني أو بسبب عدم توافر الكفاءات المهنية المناسبة للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية وعدم التأهيل الكافي لأعضاء مهنة المراجعة الداخلية تنظيمياً فإن ذلك يؤثر بطبيعة الحال على أداء المراجع ويخفض من درجة تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

ولعل قيام معهد المراجعين الداخليين في عام 1999 بتخصيص جائزة سنوية لأفضل إدارة مراجعة داخلية – من ناحيتي الاستقلال والأداء – يوضح أهمية دور التنظيمات المهنية للمراجعة الداخلية في العمل على تحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلي ، وفي تنظيم فعاليات الأداء المهني وتوجيه أعضائها نحو الارتقاء بمستوى أدائهم والرفع من كفاءتهم . ونظرًا لأهمية استقلال المراجع في تقييم جودة المراجعة الداخلية فقد تضمن الإطار الجديد لمعايير المراجعة الداخلية ما يؤثر على ذلك من خلال الإرشادات الصادرة عن معهد والمتعلقة بتعزيز استقلال المراجع الداخلي (IIA / USA) (المراجعين الداخليين الأمريكي) 1999 وكذلك إطار تطبيقي لقواعد السلوك المهني والتي تهدف إلى دعم استقلالية أداء المراجع الداخلي.

الفرع الرابع: تنمية وتطوير المراجعين الداخليين

يعتبر تنمية وتطوير أداء المراجعين الداخليين حجر الزاوية للأداء الجيد في وظيفة حيث يستطيع المراجعون الداخلون تفزيذ مهامهم، بكفاءة وفعالية عندما يتعرفون على كيفية أداء تلك المهام من خلال الالتحاق بالدورات التدريبية في مجالات المراجعة المختلفة لتعزيز مفاهيم الجودة الشاملة، حيث يعتبر هذا التدريب من الملامح الهامة والمتميزة لمدخل إدارة الجودة الشاملة، لذلك يتبع الاهتمام ببرنامج التدريب والتركيز على الأساليب والإجراءات المستخدمة في عمليات المراجعة وكيفية تطويرها باستخدام التقنيات والفلسفة الحديثة في العلوم الأخرى مثل مدخل إدارة الجودة الشاملة.

ومن ذلك يتضح أن لهذا العامل أثر كبير على كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية عن طريق إكساب المراجعين الروح التعاونية ومهارات التقييم للعمل كفريق عمل تستفيد منه المنشأة، وفي ظل التطورات والتحديات التي تواجه المراجع الداخلي ومن أجل الوفاء بمسؤولياته المستحدثة لابد من توفير كل سبل التأهيل والتدريب بما يصلق كفاءته ومهارته لتنفيذ عملية المراجعة وإدارتها .

الفرع الخامس: الاتجاهات الحديثة للتدقيق في ظل تطبيق أنظمة الجودة

1- مراجعة نظم الجودة:

كان التحذير الذي أطلق لأعضاء مهنة المراجعة الداخلية بأن هناك مولوداً جديداً يطلق عليه مراجعة أنظمة الجودة والتي تتطلب ضرورة تحول المراجع الداخلي التقليدي من نطاق تركيزه على المراقبة المالية والالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة إلى نطاق أكثر حداثة وتلاؤم مع الواقع من حيث متطلبات معايير الجودة الدولية ايزو 9000 أو مع المفاهيم الأساسية والمقومات المرتبطة بإدارة الجودة الشاملة.

إن مراجعة نظم الجودة تتطلب القيام بإجراء فحص وتقدير منظم مستقل لفعالية نظام الجودة، بالإضافة إلى كونها فحص موضوعي ومستقل من أجل معرفة هل "أنشطة الجودة" منتجات، عمليات، إجراءات، "النتائج المتربعة عليها تتطابق مع ما تم تخططيه من أعمال وما إذا كانت هذه الأعمال تنفذ بفاعلية وكفاءة مناسبة لتحقيق الأهداف المحددة هي بذلك تعني الاستيفاء العام للمواصفات القياسية المحددة المستخدمة.

2- مراجعة إدارة المخاطر:

تتطلب إدارة الجودة الشاملة ضرورة التقييم الموضوعي لجودة المسار المختار للمنشأة وذلك من خلال التقييم المستمر للمخاطر المحينة به والتي قد تؤدي إلى الخفاض جودته أو القضاء عليه . نظراً لأن كل المشاكل اليوم تواجه المخاطر سواء من داخلها أو من خارجها، ولا توجد طريقة علمية لتخفيض آثار المخاطر السلبية إلى درجة الصفر، بالإضافة إلى تزايد معدل سرعة المخاطر وعدم التأكد، مما يؤثر على قدرات إدارة المنشأة في الحفاظ على وضع المنشأة المالي وجودة منتجاتها وخدماتها، وبالتالي مرتكزها التنافسي واستمراريتها، الأمر الذي يمكن معه القول بأن مهمة المنشأة اليوم ينصب نحو آلية تحقيق الإدارة الإستراتيجية اللاحمة للمحافظة على النمو والسيطرة على المخاطر.

وبناء على ذلك، فإن تقييم جودة الممارسة الإستراتيجية للجودة الشاملة يعتمد على تجميع وتوثيق البيانات اللازمة عن البيئة الداخلية والخارجية من مصادرها المختلفة الرسمية وغير الرسمية حتى تتمكن إدارة المنشأة من الإلمام المستمر بالتغييرات الجوهرية التي قد تؤثر على اتجاه مستقبل المنشأة وتحليل تلك البيانات وتقدير مستوى المخاطر المتوقعة منها وتحديد حدود رقابة المخاطر التي يمكن لإدارة المنشأة قبولها بما يمكنها من إدارة ورقابة مستقبل المنشأة بطريقة ملائمة على مدار زمني معقول.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

دراسة منتصر أحمد سالم حجازي (2007) بعنوان: أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير المراجعة الداخلية كعلم وكمهنة بالمتغيرات الجوهرية المستمرة في بيئة النشاط الاقتصادي ، وفي ظل الاتجاه المتزايد نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة بالشركات كوسيلة مقتربة للتكييف مع المتغيرات الحديثة ، وكمصدر حيوي لتحقيق ميزة تنافسية في ظل عولمة الأسواق ، والتعرف على الوظائف والمهام المستحدثة للمراجعة الداخلية في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة ، ومدى تأثير تطبيق الجودة الشاملة في تطويرها وجودة أدائها.

طبقت الدراسة على عينة من فرق المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الحاصلة على الأيزو وبالغ عددهم (70) مراجع. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة على وظائف ومهام المراجعة الداخلية كأداة لتحقيق التحسين المستمر في جودة خدمات المراجعة الداخلية وتحقيق ميزة تنافسية للشركات وذلك من خلال المهام الجديدة الموكلة للمراجع الداخلي،
- كما أظهرت الدراسة الدور الجديد للمراجع الداخلي في فحص ومراقبة المخاطر المحضة بالشركة سواءً كانت داخلية أو خارجية ذات التأثير على أداء الشركة ، بالإضافة إلى دوره الاستشاري في مجال مراقبة ومتابعة تطبيقات إدارة الجودة الشاملة.
- التأكيد على دور المراجع الداخلي في مراجعة نظم الجودة الشاملة كإحدى الوظائف الحامة في ظل بيئة الجودة الشاملة التي تتبناها الشركات.

دراسة السوافيري (1997) بعنوان: "تطوير مهام المراجع الداخلي في ظل متطلبات معايير الجودة الدولية ISO 9000

هدفت الدراسة إلى عرض وتحليل معايير الجودة الدولية أيزو 9000 ، وكذلك عرض وتحليل معايير الإطار الفكري والفلسفية لمفهوم إدارة الجودة الشاملة على اعتبار أن تطبيقه يضمن توافر البيئة الثقافية الملائمة لتطوير وتحسين الجودة الشاملة، وبناء علاقات تبادلية هادفة بين المنظمة من ناحية وبين العمالء الداخليين والخارجيين من ناحية أخرى ومع الموردين الداخليين والخارجيين من ناحية ثانية، ومع العاملين بصفة عامة من ناحية ثالثة . وزيادة فعالية دور مراجع الحسابات نحو تقارير جودة المنتجات بما يتلاءم مع متطلبات الأيزو 9000 في ضوء مفهوم إدارة الجودة الشاملة.

وتوصلت الدراسة إلى إن إدارة الجودة الشاملة بصفة عامة تؤثر في المراجعة كونها أحد العلوم الاجتماعية من ناحية وكمهنة مرتبطة بأية تطورات في المجتمع من ناحية أخرى.

وأظهرت الدراسة القصور وعدم ملاءمة طبيعة المراجعة الداخلية التقليدية مع المفاهيم الحديثة والمتطرفة لكل من معايير الجودة الدولية ومفهوم إدارة الجودة الشاملة، وأشارت الدراسة إلى ضرورة تغيير الإطار التقليدي للمراجع الداخلي والتحول من نطاق المراجعة المالية ومراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقواعد واللوائح والقوانين إلى إطار أكثر تجاوباً مع مفاهيم مراجعة أنظمة الجودة.

دراسة فلاق محمد (2010) بعنوان: التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة ISO 9001

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، كما حاولت تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وضبط الجودة.

وقد طبقت الدراسة على عينة من المدققين الداخليين ومراقي الجودة في 10 مؤسسات عمومية اقتصادية حاصلة على شهادة الايزو 9001.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن هناك اختلافاً في الأدوار التي يمكن إضافتها إلى التدقيق الداخلي ليكمل وظائف وأعمال ضبط الجودة "تدقيق الجودة الداخلي" في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية بعد الحصول على شهادة الايزو 9001، بحيث يمارس التدقيق الداخلي مهام جديدة بالنسبة له مرتبطة بنظام إدارة الجودة.

كما توصلت إلى وجود علاقة تنسيق ذات دلالة إحصائية بين أعمال التدقيق الداخلي وأعمال ضبط الجودة (تدقيق الجودة الداخليي (عند تقييم أنظمة إدارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية الحاصلة على شهادة الايزو 9001).

دراسة خضر (2002) بعنوان: تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة"

هدفت الدراسة إلى تقييم دور إدارة المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة ومناقشة مدى تطبيق إدارة المراجعة الداخلية لمتطلبات ومبادئ ومفاهيم الجودة الشاملة مع محاولة تحديد أهم متطلبات الجودة الشاملة الواجبة على إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الداخلية وبدل العناية الكافية تجاه الوفاء بها.

وطبقت الدراسة على مجموعة من الشركات الحاصلة على شهادة الجودة الدولية وهي 31 شركة.
ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:-

- تعتبر الجودة الشاملة أحد الاتجاهات الحديثة المطبقة في معظم الشركات ومن أهم مبادئها رضا العميل والتحسين والتطوير المستمر وتقليل التكلفة والعيوب لأقصى حد ممكن واستخدام الطرق والأساليب الإحصائية.

- اتفق جميع مفردات مجتمع الدراسة على أن المراجعة الداخلية تتمتع باستقلال كافٍ عن الإدارات الأخرى مثل الإدارة المالية .
كما يتم إعداد تقرير المراجعة الداخلية وتقديمها للجهات المعنية طبقاً لمفاهيم الجودة الشاملة مع وجوب أن يتضمن التقرير بالوضوح وتضمينه التوصيات الهامة من وجهة نظر المراجع الداخلي.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة J.Liu (1997) بعنوان: تطوير إجراءات المراجعة الداخلية في منظمات المملكة المتحدة

هدفت الدراسة إلى تأكيد الجودة الشاملة في عملية المراجعة الداخلية حيث استخدمت مدخل المقارنة المرجعية لاستخلاص عوامل النجاح الرئيسية لإدارة المراجعة الداخلية وتطوير مقاييس جديدة لتقييم خدماتها، وذلك بالتطبيق على تسع منشآت صناعية مختلفة في المملكة المتحدة حصلت على مزايا تنافسية ممتازة ساهمت في تكوينها الجودة المرتفعة لإدارة المراجعة الداخلية في هذه المنشآت. وتوصلت الدراسة إلى الاتفاق على مجموعة من العوامل الضرورية لتحقيق الأداء الجيد لإدارة المراجعة الداخلية، وتم تبويب هذه العوامل في ستة مجالات رئيسية وداخل كل مجال أمكن تحديد بعض المقاييس الجديدة .وكانت العوامل الست الرئيسية هي:

- * مكانة إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشآت، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة وضع إدارة المراجعة الداخلية في مكانة مرتفعة في الهيكل التنظيمي بالمنشأة.
- ومدى توافر شروط استقلال لجنة المراجعة ، كما توضح استقلالية موضوعية إدارة المراجعة الداخلية وسبل تدعيم احترام جميع أفراد المنشأة.
- * دور إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة أن تلي إدارة المراجعة الداخلية الخدمات المختلفة للإدارة " مجلس إدارة الشركة .
- * حجم العمل بإدارة المراجعة الداخلية، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة التحديد الدقيق ل نطاق العمل وضرورة أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بفحص كل النظم المختلفة المستخدمة في المنشأة بما يناسب دورها في تفعيل دور إدارة المنشأة في البيئة المعاصرة.
- * وقت إنجاز مهام المراجعة الداخلية ،وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة وضع جدول زمني للمراجعة مع الأخذ في الحسبان تخصيص وقت مسموح به للدورات التدريبية.
- * القائم بتنفيذ أعمال المراجعة، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة المهارات المطلوبة حالياً ومستقبلاً لا هيئة المراجعة ووضع إستراتيجية لتحفيز أعضاء وهيئة المراجعة.
- * تقييم عمل إدارة المراجعة الداخلية، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية من حيث فعاليتها وكفاءتها، واقتصادية استخدام مواردها المخصصة لها.

دراسة TURLEY و CURTIS (2005) بعنوان: من تدقيق مخاطر الأعمال إلى معايير مخاطر التدقيق.

هدفت الدراسة إلى توضيح و بيان تطور المعايير المسئولة عن مخاطر التدقيق و التي أصدرت من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في أكتوبر 2003 التي تضمنت ترجمة الابتكار في مناهج تدقيق الحسابات على نطاق واسع إلى معايير عالمية، وأوضحت الدراسة أن محور النقاشات كان يرتكز على العلاقة بين مخاطر التدقيق و البيانات المالية، ومدى ملاءمة الاعتماد على مستوى عال من الضوابط و المعايير.

خلصت الدراسة إلى أن المعايير الخاصة و مخاطر التدقيق قد احتفظت بنموذج مخاطر التدقيق كنموذج تفسيري أولي لتدقيق الحسابات مع إضافة بعض الميزات لأسلوب العمل.

دراسة FORREST (1999) بعنوان: المراجع الداخلي وأنشطة الإدارية الأساسية

أشارت الدراسة إلى أن المؤسسات الناجحة أدركت أن تحديد مسئوليات إدارة المراجعة الداخلية في مجال التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هو مدخل أصبح عتيقاً ومهجوراً، ومن ثم فقد وسعت هذه المنشآت نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة العمليات، الاستشارات واقتراحات تحسين العمليات وذلك كوسائل لزيادة العائد.

المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية في الدراسات السابقة

أولاً: ملخص الدراسات السابقة

يمكن تلخيص أهم ما تناولته الدراسات السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم 1-1: ملخص الدراسات السابقة

صاحب الدراسة	موضوع الدراسة	أهم ما تناولته الدراسة
منتصر أحمد سالم حجازي	أثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية	هناك علاقة إيجابية بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة و جودة المراجعة الداخلية
فتحي السوافيري	تطوير مهام المراجع الداخلي في ظل متطلبات معاير الجودة الدولية ISO 9000	تغير الإطار التقليدي للمدقق ليتجاوب مع مفاهيم مراجعة أنظمة الجودة
محمد فلاق	التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الإقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة ISO 9001	يمارس المدقق الداخلي مهام جديدة بالنسبة له مرتبطة بنظام إدارة الجودة
حضر سعاد	تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة	تحديد أهم متطلبات الجودة الشاملة الواجبة على إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي وبذل العناية الكافية تجاه الوفاء بما
Liu	تطوير إجراءات المراجعة الداخلية في منظمات المملكة المتحدة	عوامل النجاح الرئيسية لإدارة المراجعة الداخلية وتطوير مقاييس جديدة لتقييم خدماتها
CURTIS و TURLEY	من تدقيق مخاطر الأعمال إلى معاير مخاطر التدقيق	العلاقة بين مخاطر التدقيق و البيانات المالية، ومدى ملاءمة الاعتماد على مستوى عال من الضوابط والمعايير
Forrest	المراجع الداخلي وأنشطة الإدارة الأساسية	توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة العمليات، الاستشارات واقتراحات تحسين العمليات

من إعداد الطلب بالاعتماد على الدراسات السابقة

ثانياً أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة استطاع الباحث الاستفادة منها في بناء بحثه و إتمامه، و من أهم أوجه الاستفادة من هذه الدراسات ما يلي:

1. البناء المنهجي و كيفية ربط متغيرات الدراسة بعضها بعض.

2. صقل جوانب من الإطار النظري، و توسيع المصادر الثانوية للبحث.

3. الاطلاع على بحث الباحثين في بيئات مختلفة وفترات متباينة.

4. حصر علاقات التأثير و التأثر بين متغيرات الدراسة الحالية من خلال الإلام بجوانب المتغيرات في الدراسات السابقة.

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تحتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في كون الدراسة الحالية ركزت على جانب مخاطر التدقيق التي يقدرها المدقق في بيئة تتميز بتطبيق نظام لإدارة الجودة، في حين تناولت الدراسات السابقة أثر تطبيق أنظمة إدارة الجودة على جودة المراجعة بصفة عامة و التي تحكمها عوامل مختلفة.

كما تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث البيئة التي تمت فيها، ففي حين طبقت الدراسات السابقة في بيئات قطعت أشواط معتبرة في مجال تطبيق أنظمة الجودة و إدارة الجودة الشاملة، كما تطورت مهام ووظائف التدقيق لتواكب تطبيق تلك المفاهيم أما بيئة الدراسة الحالية فتتميز بحداثة ميادين تطبيق مفاهيم إدارة الجودة، أما وظائف و مهام التدقيق فتتطور ببطء تماشياً و تطور مفاهيم الجودة فيها.

خلاصة الفصل الأول

تم التطرق من خلال هذا الفصل لمفاهيم الجودة و متطلبات تطبيقها و الفوائد التي يمكن أن تخفيها المؤسسات من خلالها، وكذا إبراز العلاقة بينها و بين عملية تدقيق المؤسسة، كما تم التطرق بنوع من التفصيل إلى المفاهيم والمصلحات المتعلقة بالتدقيق و مخاطر التدقيق، وعلاقة مخاطر التدقيق بأدلة الإثبات، ومن ثم تحديد الخطط المختتم المقبول.

و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، ساهم الجانب النظري فيها بإبراز جوانب تأثير تطبيق نظام إدارة الجودة على عملية التدقيق، وذلك بالإحاطة بالأدبيات النظرية والتطبيقية، وتذليل عقبات إسقاط الدراسة على الواقع العملي.

مقدمة الفصل الثاني

انخرطت شركة ليند غاز الجزائر في الحصول على شهادات المطابقة العالمية للمجودة ISO 9000 مع بداية العشرية الأولى للقرن الحالي، وحصلت على شهادة المطابقة ISO 9001 نسخة 2000 بتاريخ 19/03/2004، ثم حصلت على الشهادة نسخة 2008 بتاريخ 07/04/2010، مما أكسب الشركة امتيازات معتبرة انعكست في سلوك العمال، و رضى العملاء و تزايد مداخيل الوحدة (صنفت وحدة ورقلة في المرتبة الثانية بين الوحدات التسعة للشركة لسنة 2015).

من جهة أخرى، تضمنت متطلبات الانخراط في نظام الأيزو تنظيم قسم للتدقيق الداخلي، يضطلع بهمأم اكتشاف الأسباب الحقيقة لمشاكل الجودة ومعوقات تحقيق أهدافها مع التأكد من فعالية نظام المعلومات في الشركة مما يساعد على اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية التصحيحية الملائمة لعلاج المشكلات و مساعدة الشركة في إجراء فحص لنظام الجودة، وذلك من خلال دوره في إدارة عملية الفحص وإعطاء مقتراحات حول كيفية تحسين هذه العملية.

ما لا شك فيه أن تطبيق نظام إدارة الجودة على مستوى الشركة قد أثر في أداء المدقق انطلاقا من التخطيط والإعداد لعملية التدقيق، تنفيذ العملية و اصدار التقرير و ابدار رأيه، بالشكل الذي يساعد المدقق من إصدار رأي سليم يعكس الصورة الحقيقة لنشاط الشركة، و هذا بتخفيف المخاطر المحفوفة بعملية التدقيق التي قام بها إلى المستوى المقبول الذي يمكنه من الحصول على التأكيدات المعقولة لإصدار رأيه.

و في هذا الصدد سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى الطريقة المتبعة والأدوات المستخدمة في الدراسة، وعرض أهم نتائجها و مناقشتها، ثم اختبار و تحليل فرضياتها و اقتراح توصيات البحث و تقديم آفاقه.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

ما لا شك فيه أن الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية تلعب دوراً مهماً في أهمية المعلومات ومصداقيتها من حيث جمعها ودراستها وتحليلها مما يعطي للبحث قيمة علمية، ومن خلالها يتثنى للباحث إثبات أو نفي فرضياته وكذلك استنتاج نتائج في نهاية البحث. هذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث، حيث نوضح في المطلب الأول الطريقة المتبعة في الدراسة، وسنرى في المطلب الثاني الأدوات المستخدمة فيها.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة في الدراسة

إن تحقيق الميزة التنافسية في بيئة تتميز بالتعقيد والتغيرات السريعة أصبح هاجساً يؤرق مدراء ومسيري المؤسسات والشركات بمختلف أنواعها، ويروز مفاهيم إدارة الجودة كحل جوهري لتحقيق الميزة التنافسية انعكس بشكل أو باخر على مهام التدقيق، حيث يمثل موضوع الدراسة مجالاً واسعاً لإجراء الدراسات الميدانية والتطبيقية المادفة وهذا من خلال عملية جمع المعلومات اللازمة التي تساعده على إبراز الآثار المتربطة عن هذه الدراسة.

وكما رأينا من قبل فإن هذا البحث يناقش أثر تطبيق نظام إدارة الجودة (ISO 9000) في التقليل من مخاطر التدقيق في المؤسسة، إذ أن مجتمع الدراسة الميداني يتمتع بتطابقه مع إشكالية الدراسة التي حددت المؤسسات والشركات الجزائرية الحاصلة على شهادة المطابقة ISO 9000 كمجتمع لها وكذلك لتوفر معلومات عليها، حيث تم اختيار العينة منها وهو شركة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة.

حصلت ليند غاز الجزائر (التي تمثل شراكة جزائرية ألمانية تنشط في مجال الغازات الصناعية والطبية) على شهادة المطابقة للجودة ISO9001 سنة 2010، كما حصلت على شهادة المطابقة للإدارة البيئية ISO 14001 سنة 2013، ثم شهادة المطابقة للصحة والسلامة المهنية ISO 18001، وهي الآن في صدد التحضير للحصول على شهادة المطابقة للمسؤولية الاجتماعية ISO 26001.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

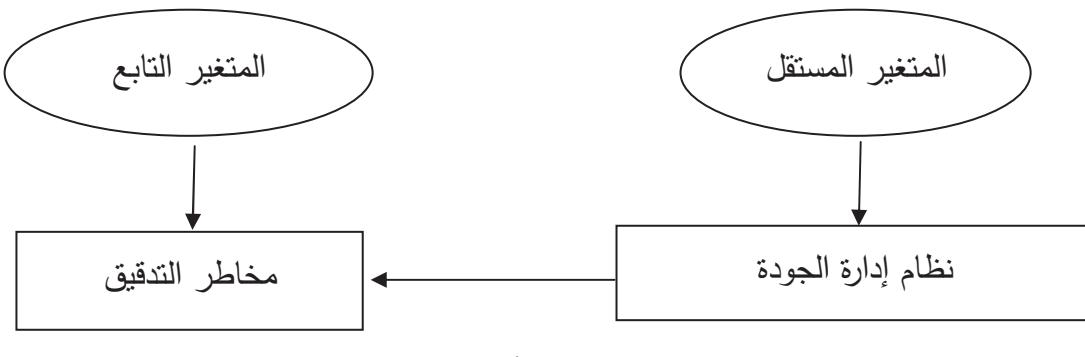
أولاً: تحديد متغيرات الدراسة

من خلال ما تم تناوله في الأدبيات النظرية والتطبيقية في الجزء الأول من هذا البحث، ونظراً لطبيعة الموضوع المعالج فإن الدراسة الميدانية تشمل على المتغير التابع والمتغير المستقل كما يلي:

- **نظام إدارة الجودة:** يعتبر نظام إدارة الجودة في هذا البحث متغيراً مستقلاً، بحيث سيحاول البحث دراسة أثره في تقليل مستوى مخاطر التدقيق المقدرة من قبل المدقق.
- **مخاطر التدقيق:** تعتبر في هذا البحث متغيراً تابعاً، بحيث سيحاول مقارنة تقديرات المدققين قبل وبعد تطبيق نظام إدارة الجودة لمخاطر التدقيق، ومتتابعة مستويات مخاطر التدقيق المقدرة من خلال التحول إلى تطبيق المعاشرة ISO 9001.

وبناءً على ما سبق تم تصميم نموذج الدراسة كما يلي:

شكل رقم 2-1: يوضح متغيرات الدراسة



ثانياً: طريقة جمع المعطيات

للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث تم اعتماد المنهج الوصفي و التجرببي وهو المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسات حيث نرى:

في المنهج الوصفي: وصف للإجراءات و وثائق اعتماد الشركة على نظام إدارة الجودة و كذا إجراءات ووثائق تنفيذ عملية التدقيق على مستوى الشركة .

في المنهج التجرببي: تم اعتماد هذا المنهج للوصول إلى النتائج المرجوة لإبراز أثر تطبيق نظام إدارة الجودة في تخفيف مستويات مخاطر تدقيق الشركة و الخروج – بعد المناقشة- بالوصيات الالزمة لتطوير مهام و وظائف التدقيق بصفة عامة بطريقة ترقى بالمدقق لفهم متطلبات تطبيق مواصفات الإيزو و من ثم الإحاطة بمفاهيم إدارة الجودة الشاملة.

الفرع الثالث: تلخيص المعطيات المجمعة

تم تلخيص المعطيات المجمعة بالنسبة لتطبيق الشركة لنظام إدارة الجودة iso 9001، عن طريق فحص الوثائق والمقابلة بمناقشة وتحليل الأسئلة المطروحة على مسؤول الجودة بالمؤسسة وكذلك تفسير مجموعة من الوثائق الخاصة بالموضوع عن طريق الملاحظة، ونفس المراحل بالنسبة لنقدير مخاطر التدقيق من خلال الاطلاع على تقارير التدقيق التي خضعت لها الشركة.

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: مصادر جمع المعلومات

اعتمدنا في جمع المعلومات على مصادر أساسية منها:

المصادر الثانوية : حيث تم تناول بعض الجوانب النظرية في الموضوع خاصة ما تعلق بنظام الإيزو ومتطلبات تطبيقه، وكذلك مخاطر التدقيق وكيفية تقدير المستوى المقبول لها انطلاقا من نموذج مكونات مخاطر التدقيق و ذلك من خلال الاعتماد على مصادر البيانات الثانوية والتي تمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة والمقالات العلمية، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والمطالعة في موقع الانترنت المختلفة.

المصادر الأولية : لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، تم الاعتماد على جمع المعلومات الأولية من خلال فحص الوثائق المتحصل عليها من المصلحة المكلفة بمتابعة تطبيق متطلبات مواصفات الإيزو، والمقابلات الشخصية مع مسؤول الجودة على مستوى الشركة محل الدراسة وهذا للاستفسار عن بعض التساؤلات وتوضيح بعض المعلومات التي تعدد إيجادها في أو فهمها في الوثائق المجمعة (كدليل الجودة في الشركة وتقارير التدقيق التي خضعت لها، والتي كانت هي الأخرى أسلوبا في جمع المعلومات).

الفرع الثاني: أدوات جمع المعلومات

واعتمدنا في دراستنا هذه المقابلة الشخصية مع أفراد محل الدراسة وكذلك الملاحظة الشخصية وذلك بغية استفسارات وطرح أسئلة للوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

1- **جمع الوثائق:** وقد تم اعتمادنا على عملية جمع الوثائق كأداة من أدوات البحث العلمي قصد تحليل مكونات مخاطر التدقيق وابراز علاقتها بأدلة الإثبات لمعرفة مدى تأثيرها، بتطبيق المؤسسة محل الدراسة لنظام إدارة الجودة، وتمكننا من الحصول على الوثائق الخاصة لتحليل اشكالية الدراسة من طرف المكلف بمتابعة تطبيق متطلبات المواصفة الدولية لإدارة الجودة ISO 9001.

2- **المقابلة الشخصية:** تمت مقابلة موظفين بالشركة على غرار مدير الوحدة بورقة الذي عرض الوثائق المستندية التي تستعملها الوحدة لتطبيق معايير الجودة وفق المواصفة ISO 9001، وكذا تقارير التدقيق التي كانت الشركة محلا لها قبل وبعد حصولها على شهادة المطابقة للإيزو.

3- **الملاحظة:** وذلك من خلال فحص الوثائق التي تم جمعها، مع التركيز على دليل الجودة (Manuel de management Intégré) على تقارير التدقيق المتحصل عليها و إجراء المقارنات فيما بينها .

المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

يشتمل المبحث على مطلعين يتناول المطلب الأول عرض نتائج الدراسة الميدانية، بينما يتناول المطلب الثاني تفسير النتائج المحصل عليها و اختبار الفرضيات و مناقشتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

من خلال وثائق و مستندات الشركة والمقابلات الشخصية مع المستخدمين المعندين بمتغيرات الدراسة سنحاول عرض النتائج التي توصل إليها البحث.

أولاً: كتيب التسيير المدمج(*manuel de management intégré*)

مع حصول شركة ليند غاز الجزائر على شهادة المطابقة ISO9001 نسخة 2008 بتاريخ 07-04-2010، وضعت كتيباً للتسيير المدمج (الجودة-النظافة-الأمن-البيئة والأمن الغذائي)، ومن خلاله يتم تتبع نشاطات الشركة ومراقبتها واتخاذ الاجراءات التصحيحية في حال اكتشاف أي انحراف في سيرورة تنفيذ الأعمال وفقاً لكتيب الموضوع، حيث تضمن الكتيب العناصر الأساسية التالية:

جدول رقم 2-1: العناصر الأساسية لكتيب التسيير المدمج

الصفحة	العنوان	رقم العنصر
01	تقديم الشركة	1
05	التزام الشركة	5.1
06	قيادة نظام التسيير المدمج	6.1
12	القياس التحليل و التحسين	7.1

من إعداد الطالب بالأعتماد على كتيب نظام التسيير المدمج للشركة

1. تقديم الشركة:

تنشط الشركة في مجال انتاج، تعبئة، تسويق و توزيع الغازات الصناعية و الطبية، تتكون من تسعه وحدات موزعة كالتالي: وحدة ورقلة، وحدة قسنطينة، وحدة الرغایة، وحدة وهران، وحدة البويرة، وحدة سidi بلعباس، وحدة ارزيو، وحدة سكيكدة، وحدة عنابة.

من أهم منتجاتها: الأزوت؛ الأوكسجين؛ ثاني أكسيد الكربون؛ الأسيتيлен؛ الأرغون؛ مزيج الأرغون و ثاني أكسيد الكربون؛ الهيليوم؛ الهيدروجين؛ بروتوكسيد الأزوت.

2. التزام الشركة:

تعتمد شركة ليند غاز الجزائر التزام الشريك الألماني (جمع ليند) المحدد وفق سياسة الشركة المصرح بها بمدينة ميونيخ الألمانية بتاريخ 18-04-2012، والتي تتضمن ما يلي:

"**سياسة الشركة هي سياسة سلامة مهنية، نظافة وصحة، بيئة وجودة، وتلتزم الشركة بعدم الإضرار بالإنسان أو بالبيئة، مع تقديم منتجات وخدمات ذات جودة.**"

و للوفاء بهذا الالتزام تعتمد المؤسسة مجموعة من المبادئ و الرؤى، ووضعت سبعة (07) نقاط تفصيلية لتنفيذ التزامها، ضمن وثيقة مكتوبة صادق عليها أعضاء مجلس إدارة الجمع.

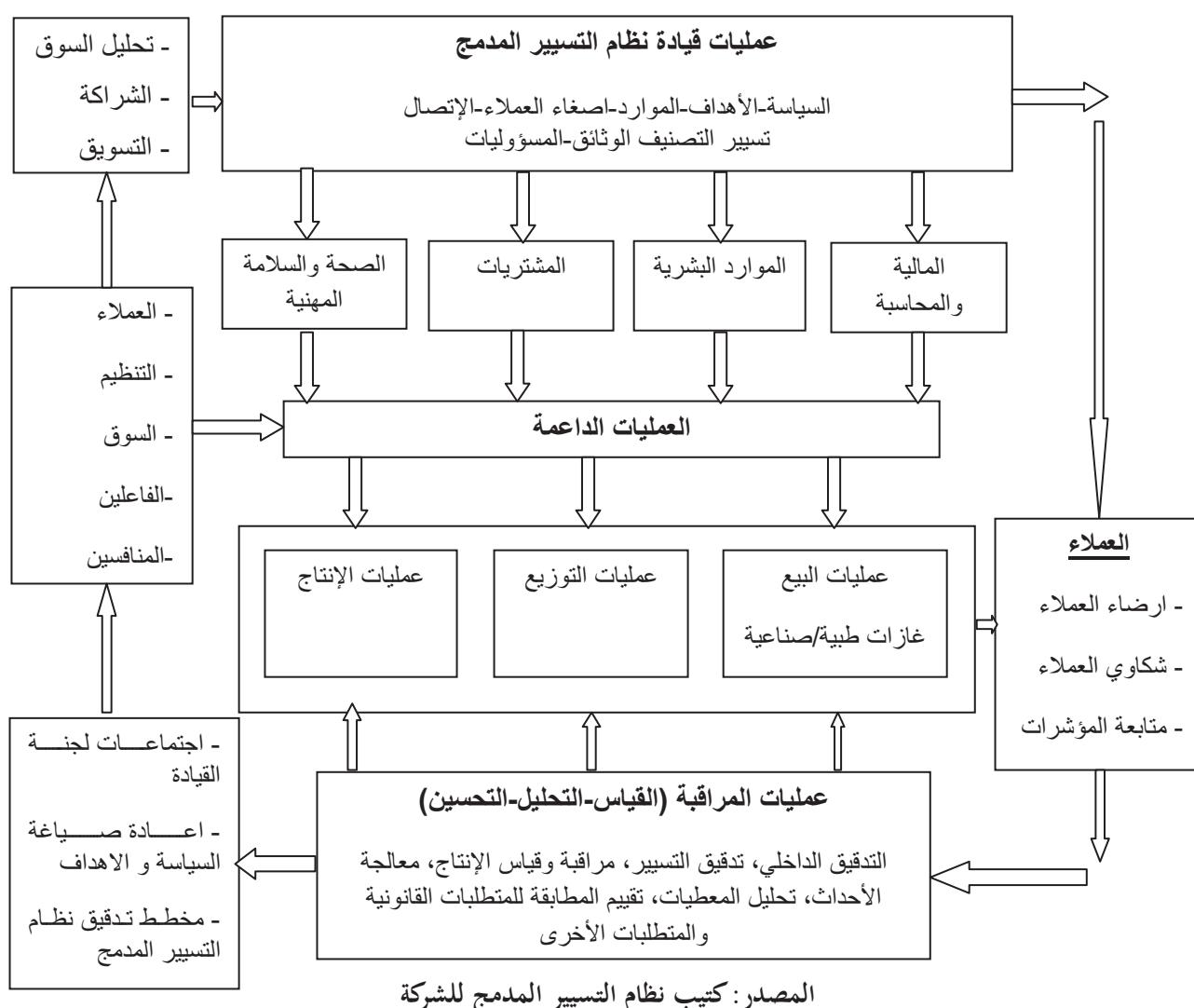
3. قيادة نظام التسيير المدمج

من أجل قيادة ناجحة لنظام التسيير المدمج، تعتمد الشركة أربع أنواع من العمليات:

- عمليات قيادة نظام التسيير المدمج
- عمليات الدعم والإسناد
- عمليات الإنبار
- عمليات المراقبة، القياس و التحسين.

ويمثل الشكل التالي مخطط سير العمليات و العلاقة فيما بينها:

شكل رقم 2-2: يوضح مخطط سير العمليات على مستوى الشركة و العلاقة فيما بينها



كل نوع من العمليات الأربع السابقة مبينة في بطاقية خاصة و تتم متابعتها بشكل دوري من خلال مؤشرات خاصة.
و للحصول على رؤية شاملة لسير عمليات النظام في الشركة تعتمد هذه الأخيرة على جدول قيادة يتم تزويده بالمعطيات و المؤشرات الخاصة بكل عملية يطلق عليه اسم "ج م ع" (جدول مؤشرات العملية).

4. القياس، التحليل و التحسين:

عمليات القياس، التحليل و التحسين من مسؤوليات مديرية السلامة المهنية، النظافة، البيئة و الجودة على مستوى المديرية العامة للشركة (SHEQ structure)، وهي تسمح بضمان استجابة مستمرة لنظام التسيير المدمج من خلال الطرق و الأدوات المتاحة لطلعات الأطراف المعنية.

يتم التخطيط ل نقاط و مراحل المراقبة و المتابعة بصفة دورية و تتماشى مع نوع العملية.
يسمح كل من مخطط تحسين نظام التسيير المدمج، عمليات التدقيق الداخلي، عملية مطابقة التنظيم المعول به، يسمح بقياس فعالية نظام التسيير المدمج الذي تعتمده الشركة.

ثانيا: خطة التدقيق

تمهيدا لتنفيذ أي عملية تدقيق يقوم المدقق بوضع خطة عمل تتضمن العناصر التالية:

- هدف التدقيق
- الوحدات (الموقع) المعنية بفحوص المطابقة
- وجود شكاوى مسجلة لدى منظمات المانحة لشهادات المطابقة والتي يجب معالجتها أثناء التدقيق الجاري
- الوثائق و المستندات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق
- تعليقات حول المشاكل الملاحظة أثناء عملية التحضير للتدقيق
- برنامج التدقيق للعينات المختارة.

عادة ما يكون هدف التدقيق التأكيد من مطابقة جزء من نظام التسيير المدمج أو كله مع معايير التدقيق الموضوعة (كتيب التسيير المدمج)، و تقييم قدرة الإدارة للشركة على احترام المتطلبات القانونية، التنظيمية و التعاقدية سارية المفعول.

أما الوحدات و الواقع التي ستكون محل تدقيق يتم الاتفاق عليها بموجب عقد، و يجب أن تظهر في برنامج التدقيق للعينات المختارة(مثلا: تم الاتفاق بموجب عقد تدقيق الشركة خلال الفترة الممتدة ما بين 04/05/2014 و 27/05/2014 ليشمل الوحدات التسعة للشركة).

كما يتم التأكيد من وجود شكاوى ضد الشركة مسجلة لدى المنظمات المانحة لشهادات المطابقة كالوكالة الفرنسية للتقييس(AFNOR) كما هو الحال بالنسبة للشركة محل الدراسة.

ويتم تحديد الوثائق و المستندات التي تعتبر معيارا للتدقيق (مثل: كتيب التسيير المدمج بالنسبة لشركة ليند غاز الجزائر).

ثم يقوم المدقق قبل الفصل في برنامج تدقيق العينات المختارة بتحديد المشاكل التي واجهته أثناء التحضير لعملية التدقيق و التعليق عليها، وإذا لم يتم تسجيل أي مشكل يصرح المدقق بذلك في وثيقة التحضير و خطة التدقيق.

برنامج التدقيق للعينات المختارة: يأخذ برنامج التدقيق للعينات المختارة الشكل التالي:

جدول رقم 2-2 : يتضمن برنامج التدقيق للعينات المختارة حسب المصلحة / العمليات

الاسم ولقب	مدقق رئيسى	فترة التدقيق	من.../.../.... إلى/.../...
التفصيل	مدقق 1	عدد الأيام	Xxx يوم * 2 مدققين
التفصيل	مدقق 2	ملاحظ أو آخر	
تحديد المصالح و العمليات المعنية بالتدقيق(العينات المختارة)	التاريخ / التوقيت	الفقرات المرجعية للتدقيق	الأشخاص/الوظائف فريق التدقيق
وحدة ورقلة/.../...	8.4.5.6.7	SHEQ م ر /3.4 4.2/1.4
عمليات قيادة نظام التسيير المدمج	..H..	4.4	SHEQ م ر 4.4 4.4/3.4
عمليات النظافة، الأمن والبيئة		1.2.8/2.7	م التجارية م ر 6.4.4 6.4.4
عمليات البيع(غازات طبية/صناعية)		4.7	م الشراء م ر 6.4.4 6.4.4
عمليات الشراء و التموين			
وحدة ورقلة/.../...	3.6	م الاستغلال م ر+1 4.4 4.4
صيانة التجهيزات و التركيبات	..H..	6.7	م الاستغلال م ر+1 5.4 5.4
التحكم في تجهيزات المراقبة و القياس		2.6	م الموارد البشرية م ر+1 2.4.4 2.4.4
عمليات تسيير الكفاءات			
وحدة ورقلة/.../...	2.8	م الجودة م ر+1 1.5.4 1.5.4
عمليات المراقبة: مراقبة العمليات،	..H..	3.8	م الجودة م ر+1 3.5.4 3.5.4
التحكم في حالات عدم المطابقة،		4.8	SHEQ م ر+1 5.5.4 5.5.4
تحليل المعطيات، الأعمال التصحيحية		5.8	
و الوقائية، التحسينات.			

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التدقيق المعد من طرف مدقق الشركة

يشير المدقق في وثيقة التحضير لعملية التدقيق و برنامج التدقيق إلى أنه يتم التدقيق في فعالية الاتصال الداخلي، مراقبة و قياس العمليات، و تحليل المعطيات و التحسينات في كل عملية أو نشاط يخضع للتدقيق.

ثالثاً: تقرير عملية التدقيق

ذكرنا في الجانب النظري من هذا البحث أن هدف التدقيق في ظل تطبيق نظام إدارة الجودة هو التأكيد من أن أنشطة الجودة "منتجات ، عمليات إجراءات " والنتائج المرتبة عليها تتطابق مع ما تم تحضيره من أعمال وما إذا كانت هذه الأعمال تنفذ بفاعلية وكفاءة مناسبة لتحقيق الأهداف المحددة هي بذلك تعني الاستيفاء العام للمواصفات القياسية المحددة المستخدمة.

وتنتهي عملية التدقيق بتقرير يصل إلى الجهات المسئولة في الوقت المناسب ويحمل مواصفات معينة تخدم الجهة المستفيدة (المدقق نفسه، الإدارة العليا في الشركة، الوحدات و المصالح الخاضعة للتدقيق، المدققين الآخرين، الأطراف الأخرى كالعملاء و الموردين و الم هيئات الحكومية... إلخ) .

وقد تضمن تقرير التدقيق الذي خضعت له الشركة محل الدراسة (أغسطس/ماي 2014) في شقه المتضمن ملاحظات التدقيق العناصر التالية:

- ✓ العمليات و الأنشطة الخاضعة للتدقيق
- ✓ الملاحظة المسجلة
- ✓ الشرح و التفسير المدعم للملاحظة المسجلة
- ✓ الفقرات المرجعية للتدقيق.

بوضع الجدول التالي و يلخص العناصر السابقة:

جدول رقم 3-2 : يبين ملاحظات التدقيق المسجلة حسب العملية / النشاط

العمليات / النشاط	الملاحظة	الشرح و التفسير المدعم	الفقرات المرجعية للتدقيق
قيادة التسيير المدمج	نقطة قوة	قابلنا أشخاص مهنيين و محفزين، و يميلون إلى التنظيم و التنسيق	2.8 الموارد البشرية
قيادة التسيير المدمج	لا شيء	سياسة الجودة موجودة ومتدرجة للعربية على مستوى الوحدة، ومنتشرة على لوح الإعلانات للوحدة، وهي متوفرة للجمهور عند الطلب	3.5 سياسة الجودة
الصحة و الامن والبيئة	نقطة قوة	سجلنا تنفيذ العديد من الأعمال التحسيسية حول الوقاية من الأمراض التي نشطها طبيب الشركة: السعال الموسعي - الداء السكري - السيد - ضربة الشمس	2.4.4 الكفاءات البشرية والتحسين
تسير الكفاءات	وجود تطور	تتجه بطاقيات المنصب لتصبح أكثر وضوحا في تحديد المسؤوليات في مجالات البيئة، الصحة والسلامة المهنية	1.5.5 المسؤوليات و السلطات
عمليات البيع	عدم مطابقة طفيفة	التعليمات الواردة في نظام التسيير المدمج و المتعلقة بمعالجة شكاوى العملاء غير فعالة، الشكاوى التي صنفت غير مؤسسة لتزامنها ب يوم عطلة أسبوعية يتنافى مع التزامات الشركة بالتسليم المنتجات في الوقت المحدد	3.2.7 الاتصال مع العملاء

4.7 المشتريات	بما في ذلك أيام الأعياد و العطل الأسبوعية	نقطة ضعف	عمليات الشراء
	المؤمنين المتماثلين بالنسبة للشريك الأجنبي يتم اختيارهم تلقائيا من طرف ليند غاز الجزائر، في حين المعايير المعتمدة من طرف الشريك الألماني في تحديد المؤمنين المتماثلين غير معروفة بالنسبة لليند غاز الجزائر		

من اعداد الطالب بالاعتماد على ملاحظات مدقق الشركة المؤثقة

رابعا: تقدير مخاطر التدقيق

يقوم مدقق الشركة بتقدير مخاطر التدقيق التي يرغب في تحملها أثناء التخطيط لعملية التدقيق، فإذا كان يرغب في أن يكون مقتنعا في ابداء رأي سليم كان تقديره لمخاطر التدقيق منخفضا، و يبني المدقق رأيه على أدلة الإثبات التي تحصل عليها أثناء عملية التدقيق التي قام بها.

يخضع تقدير مخاطر التدقيق للاجتهداد المهني للمدقق، وعندما تستدعي الضرورة، يستشير المدقق خبراء و أخصائيين، وفي جميع الحالات يجبه المدقق في فهم نظام المعلومات الحاسبي و نظام الرقابة الداخلية وفقا لما تضمنه المعيار الدولي للتدقيق رقم .400

يبني مدقق الشركة تقديراته لمخاطر التدقيق على ضوء العلاقة المتبادلة لمكونات هذه المخاطر الموضحة في معيار التدقيق الدولي 400 مع الأخذ بعين الاعتبار أنه في جميع الحالات على المدقق أن يكون على قناعة بأن مخاطر التدقيق النهائية تكون عند المستوى المنخفض و المقبول عموما، كما يلي:

جدول رقم 4-2: يبين العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق

مخاطر الرقابة				الصلة بعنوان المخاطر
منخفض	متوسط	مرتفع		
مخاطر اكتشاف متوسط	مخاطر اكتشاف أدنى انخفاض	مخاطر اكتشاف أكثر انخفاض	مرتفع	
مخاطر اكتشاف أعلى	مخاطر اكتشاف متوسط	مخاطر اكتشاف أدنى انخفاض	متوسط	
مخاطر اكتشاف أعلى	مخاطر اكتشاف أعلى	مخاطر اكتشاف متوسط	منخفض	

المصدر: المعيار الدولي للتدقيق رقم 400

من الجدول أعلاه يتضح أن المدقق يقبل بمستوى معين لمخاطر الاكتشاف بناء على تقديره لكل من المخاطر الملزمة و مخاطر الرقابة، و يجب أن يكون المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف (والمتصل بالإجراءات الجوهرية المطلوبة) منخفضاً لتخفيف مخاطر التدقيق عند المستوى المقبول من أجل حصول المدقق على التأكيدات المعقولة لأداء رأيه.

و لتحديد أثر تطبيق الشركة لنظام إدارة الجودة ISO9001 في التقليل مخاطر التدقيق، يميز مدقق الشركة بين مرحلتين قام فيها بتقدير مخاطر التدقيق وفق نموذج مكونات مخاطر التدقيق - كما نص عليه المعيار الدولي لتدقيق 400، و معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية رقم 47 الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA (1983) - قبل و بعد حصول الشركة على شهادة المطابقة ISO 9001.

أولاً: تقدير مخاطر التدقيق قبل الحصول على المعاشرة ISO9001

قبل حصول الشركة على شهادة المطابقة ISO9001، وحتى عند حصولها على شهادة التأمين على الجودة قبل تاريخ 19/03/2004 تاريخ دخولها في نظام الإيزو، كان المدقق يختار المستويات التالية عند تقديره لمخاطر التدقيق:

المخاطر الملزمة: مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية، يتوقع المدقق حدوث بعض الأخطاء في البيانات المالية كما في سير العمليات داخل الوحدة، وذلك لما يتميز به مجال نشاط الشركة من التعقيد النسبي، وما يعكس من خالماها على البيانات و العمليات على حد سواء، ولهذه الأساليب اختيار المدقق مستوى متوسط للخطر الملزمة.

مخاطر الرقابة: بناء على فهمنا لنظام الحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و اعتماداً على وثائق و مستندات الوصف التي تحصلنا عليها فإنه وفي ظل محدودية فعالية نظام الرقابة و السيطرة داخل الشركة و حجم المخاطر التي يمكن أن تخف عملية التدقيق، و بالرغم من ملاحظة الطابع الروتيني في تسجيل الأرصدة والبيانات المالية، وكذا سير العمليات، إلا أنها تتوقع مستوى متوسط لمخاطر الرقابة.

مخاطر الاكتشاف: بناء على المستويات التي قدرناها لكلا المخاطرين السابقين و تطبيقاً لمعايير التدقيق الدولية المعترف بها، و حفاظاً على المستوى المقبول لمخاطر التدقيق فإن تقديرنا لمخاطر الاكتشاف سيكون عند المستوى المتوسط.

ثانياً: تقدير مخاطر التدقيق بعد حصول الشركة على المعاشرة ISO 9001

بعد حصول الشركة على شهادة المطابقة ISO9001(قبل دخولها في شراكة مع مجمع ليند الألماني)، وتدعمها بشهادات المطابقة ISO14001(2013) و ISO18001(2014)، تغيرت تقديرات مخاطر التدقيق بالشكل التالي:

المخاطر الملزمة: رغم التحسن الملحوظ لنظام الحاسبي و الرقابي للشركة، و تأثيراته على العوامل البيئية في تقدير المخاطر الملزمة كما نصت عليه معايير التدقيق الدولية، إلا أن المدقق و تمسكاً بمحس الشك لديه يحافظ على المستوى المتوسط في تقدير هذه المخاطر و يتوقع حدوث بعض الأخطاء و التحريرات في أرصدة البيانات المالية و العمليات.

مخاطر الرقابة: بعد فهم المدقق لنظام الحاسبي و الرقابي للشركة، و اقتناعه بتصميمها بالشكل الذي (غالباً) يمنع و يكتشف و يصحح الأخطاء المهمة، والتزام الإدارة بمتابعة ذلك وتحسينه المستمر، فإن تقدير مخاطر الرقابة سيكون عند مستوياته المنخفضة، و ذلك تزامناً و توافقاً و مستوى المخاطر الملزمة المقدر آنفاً.

مخاطر الاكتشاف: بناء على المستويات التي قدرناها لكلا المختربين السابقين و تطبيقاً لمعايير التدقيق الدولية المعروفة عليها، وعرض تحقيق اختبارات الرقابة والإجراءات التحقيقية الالزمة، و حفاظاً على المستوى المقبول لمخاطر التدقيق، فإن المدقق يسمح لمقبول مستوى عال لمخاطر الاكتشاف.

المطلب الثاني: تحليل و اختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول: تحليل و اختبار علاقة تطبيق نظام إدارة الجودة في المؤسسة الاقتصادية بعملية تدقيقها

رأينا في الجانب النظري من هذا البحث أنه وبالرغم من عدم وجود اشتراك مباشر من المدقق الداخلي في كثير من الحالات في وضع معايير الجودة، حيث أن الموصفات ومعايير الجودة هي مسؤولية وظيفة تأكيد الجودة بالمؤسسة، إلا أنه يجب على المدقق الداخلي الالتزام بمتطلبات معايير الجودة وبيانها، حيث يلعب المدقق الداخلي دوراً هاماً بإعطاء درجة من الاستقلالية لمعايير الجودة عن المؤسسة.

من ناحية أخرى يمكن للمدقق أن يساعد المؤسسة في إجراء فحص لنظام الجودة، وذلك من خلال دوره في إدارة عملية الفحص وإعطاء مقتراحات حول كيفية تحسين هذه العملية.

أما عملياً، فقد تناول كتيب التسيير المدمج (*manuel de management intégré*) الذي تعتمده الشركة محل الدراسة في النقطة 7.1 الفقرة "أ" التدقيق الداخلي مشيرة إلى دوره في متابعة و تحسين نظام التسيير المدمج للشركة.

كما أشرنا في ما سبق أنه عادة ما يكون هدف التدقيق في الشركة محل الدراسة التأكيد من مطابقة جزء من نظام التسيير المدمج أو كله مع معايير التدقيق الموضوعة (كتيب التسيير المدمج)، و تقييم قدرة نظام الإدارة للشركة على احترام المتطلبات القانونية، التنظيمية و التعاقدية سارية المفعول، وأن المدقق يشير في وثيقة التحضير لعملية التدقيق و برنامج التدقيق إلى أنه يتم التدقيق في فعالية الاتصال الداخلي، مراقبة و قياس العمليات، و تحليل المعطيات و التحسينات في كل عملية أو نشاط يخضع للتدقيق.

ما سبق ذكره نستنتج تحقق الفرضية الأول لدراستنا التي تنص على أنه: " توجد علاقة بين تطبيق نظام إدارة الجودة في المؤسسة الاقتصادية و عملية تدقيقها".

الفرع الثاني: تحليل و اختبار اعتماد المدقق على أدلة إثبات تتضمن اعتماد المؤسسة على نظام إدارة الجودة أثناء عملية

التدقيق

تنص الفقرة 32 من معيار التدقيق الدولي رقم 400 "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" على ما يلي: "عند الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بفعالية عمل الرقابة الداخلية يقوم المدقق بدراسة كيفية تطبيقها، وثبات تطبيقها خلال الفترة، ومن الذي قام بتطبيقها، إن مفهوم العمل بفعالية يقر بأن بعض الانحرافات قد تحدث".

كما رأينا في الأدبيات النظرية في هذا البحث أنه من بين أوجه القصور في اكتشاف المدقق للأخطاء ما يلي:

- . استعمال أدلة الإثبات غير قائمة على فرض القابلية للتدقيق، (أي لا يكون لوجودها معنى أو سبب)
- . استعمال أدلة إثبات غير كافية وغير ملائمة،
- . الاختيار السيء للعينة،
- . عدم كفاية حجم العينة.

أما الدراسة التطبيقية فقد أظهرت من خلال برنامج التدقيق (plan d'audit) الذي وضعه مدقق الشركة و ملاحظات التدقيق الواردة في تقريره (constat d'audit) الفقرات المرجعية للتدقيق و التي من خلالها يقارن المصالح و/أو الأشخاص محل التدقيق (العينات المختارة) مع متطلبات تلك الفقرات.

و تمثل الفقرات المرجعية للتدقيق النقاط التي تلتزم بها إدارة الشركة لتحقيق متطلبات المواصفات الدولية للمطابقة: ISO9001 للجودة، و شهادة المطابقة للإدارة البيئة ISO 14001 وشهادة المطابقة للصحة والسلامة المهنية ISO 18001.

مما سبق ذكره نستنتج تحقق الفرضية الثانية لدراستنا التي تنص على أنه: "يعتمد المدقق على أدلة إثبات تتضمن اعتماد المؤسسة على نظام إدارة الجودة أثناء عملية التدقيق".

الفرع الثالث: تحليل و اختبار امكانية تخفيف مخاطر التدقيق من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة

من مزايا تطبيق الشركة لنظام إدارة الجودة تحسين بيئة الرقابة الداخلية بها و التحسين المستمر للمحافظة على بيئة رقابية فعالة، وتقديم اقتراحات حول الأساليب الجديدة للرقابة التي تمكنها من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الالزمة لذلك، و قد سعت الشركة مع حصولها على شهادة المطابقة ISO9001 إلى متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية الملائمة لأنشطة الجودة ونواتجها بما يساعد على منع تكرار حدوث الأخطاء – خاصة تلك التي يترتب عليها خسائر كبيرة.

و بما أن تقدير مخاطر التدقيق تخضع للاجتهاد المهني للمدقق، ويعتمد ذلك على فهمه نظام المعلومات الحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للشركة، و أن تقديره لمخاطر الرقابة قد تغير قبل وبعد التزام الشركة بتطبيق متطلبات نظام إدارة الجودة، حيث سجلنا ما يلي :

أ-تقدير مخاطر الرقابة قبل تطبيق نظام إدارة الجودة: بناء على فهمنا لنظام الحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و اعتمادا على وثائق و مستندات الوصف التي تحصلنا عليها فإنه وفي ظل محدودية فعالية نظام الرقابة و السيطرة داخل الشركة و حجم المخاطر التي يمكن أن تخفف عملية التدقيق، و بالرغم من ملاحظة الطابع الروتيني في تسجيل الأرصدة والبيانات المالية، وكذا سير العمليات، إلا أننا نتوقع مستوى متوسط لمخاطر الرقابة.

ب-تقدير مخاطر الرقابة بعد تطبيق نظام إدارة الجودة: بعد فهم المدقق لنظام الحاسبي و الرقابي للشركة، و اقتناعه بتصميمها بالشكل الذي (غالبا) يمنع و يكتشف و يصحح الأخطاء المهمة، والتزام الإدارة بتتابعة ذلك وتحسينه المستمر، فإن تقدير مخاطر الرقابة سيكون عند مستوياته المنخفضة،

ما سبق ذكره نستنتج تحقق الفرضية الثالثة لدراسةنا التي تنص على أنه: "يمكن تخفيف مخاطر التدقيق من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة".

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر شركة ليند غاز الجزائر محل الدراسة، من بين الشركات السابقة في الحصول على شهادة المطابقة ISO 9001، وهي على غرار العديد من الشركات والمؤسسات تخضع للتدقيق من طرف مدقق خارجي، كما تتضمن قسم للتدقيق الداخلي، وقد حاول البحث التطرق إلى العلاقة بين تطبيق نظام إدارة الجودة من طرف الشركة و عمليات التدقيق التي تخضع لها.

و لتحقيق غاييات البحث قام الطالب بمحاولة ربط الأدبيات النظرية و التطبيقية بواقع التدقيق على مستوى الشركة محل البحث، أين اطلع على الوثائق و المستندات او كذا الإجراءات لي تعتمدتها الشركة في تطبيق نظام إدارة الجودة (حيث تم اطلاع الطالب على كتاب التسيير المدمج *manuel de management intégré* الذي تتبناه الشركة).

أما فيما يخص وثائق و إجراءات التدقيق فقد تم الاطلاع على المرحلة التمهيدية لعملية التدقيق التي تتضمن بالأساس خطة التدقيق و كذا برنامج العينات المختارة للتدقيق من طرف المدقق، ومن خلال المقابلة و فحص الوثائق و الملاحظة ، تبين وجود أثر لتطبيق نظام إدارة الجودة في الشركة على مستويات مخاطر التدقيق التي يختارها المدقق عند التخطيط للعملية.

خاتمة

مما سبق ذكره نخلص إلى أنه بعد تناولنا للأدبيات النظرية و التطبيقية حول موضوع الدراسة الذي حاول أن يدرس أثر تطبيق نظام إدارة الجودة في المؤسسة الاقتصادية في التقليل من مخاطر التدقيق فيها، وبعد ملزمنا للأفراد المعنيين بمتغيرات الدراسة و خاصة مسؤول الجودة على مستوى الشركة والمدقق الداخلي، يمكن أن يؤثر التراكم الشركة بمتطلبات نظام الايزو في عمل المدقق بأن يحصر المخاطر التي تحف عملية التدقيق و التي قد تحول دون أن يصدر المدقق رأيا سليما بعد الانتهاء من العملية .

كما لاحظنا من خلال دراستنا هذه أن المدقق يعتمد على دليل الجودة للشركة (كتيب التسيير المدمج) في برنامج التدقيق الذي يختار من خلاله العينات المقترحة للفحص والمراقبة، وبناء على الفقرات المرجعية التي يتضمنها هذا الكتيب يصنف الملاحظات المسجلة عن العينات المختارة من التطابق التام ، عدم التطابق النسبي، عدم التطابق الكلي، نقاط قوة و تطور ملحوظ في تحقيق التطابق... إلخ.

و في الأخير فإن نظام إدارة الجودة يعكس فعالية الرقابة الداخلية الذي يبني على أساس فهمه المدقق تقديراته لمخاطر التدقيق ، حيث يخفض مخاطر الرقابة إلى مستوياتدنيا تعكس تركيز المدقق على الفقرات المرجعية للتدقيق التي يتضمنها كتيب التسيير المدمج.

من خلال الإطار النظري و ما تضمنه من أدبيات نظرية وتطبيقية و الإسقاط العملي على الشركة محل الدراسة تبين للباحث ما يلي :

1- هناك علاقة بين تطبيق نظام إدارة الجودة في المؤسسة الاقتصادية و عملية تدقيقها ، إذ يشير المدقق في وثيقة التحضير لعملية التدقيق و برنامج التدقيق إلى أنه يتم التدقيق في فعالية الاتصال الداخلي، مراقبة و قياس العمليات، و تحليل المعطيات و التحسينات في كل عملية أو نشاط (التي تمثل بعض عناصر تحقيق الجودة في المؤسسة) يخضع للتدقيق.

2- يعتمد المدقق على أدلة إثبات تتضمن اعتماد المؤسسة على نظام إدارة الجودة أثناء عملية التدقيق، حيث يحوي برنامج التدقيق (plan d'audit) الذي وضعه مدقق الشركة و ملاحظات التدقيق الواردة في تقريره (constat d'audit) الفقرات المرجعية للتدقيق و التي من خلالها يقارن المصالح و/أو الأشخاص محل التدقيق (العينات المختارة) مع متطلبات تلك الفقرات.

3- يمكن تخفيف مخاطر التدقيق من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة، فتقدير مخاطر التدقيق تخضع للاجتهداد المهني للمدقق، ويعتمد ذلك على فهمه نظام المعلومات المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للشركة، و أن تقديره لمخاطر الرقابة قد تغير قبل وبعد التراكم الشركة بتطبيق متطلبات نظام إدارة الجودة من المستوى المتوسط إلى المنخفض.

أما النتائج التي توصل إليها البحث فهي كالتالي:

- يسهل تطبيق متطلبات إدارة الجودة في المؤسسة عمل المدقق ويمكن أن تستفيد المؤسسة من مخرجات عمليات التدقیق.
- يمكن أن يساهم نظام إدارة الجودة في تطوير وظيفة المراجعة في المؤسسة.
- يعتمد المدقق (خاصة المدقق الداخلي) على مستندات ووثائق المؤسسة التي تثبت التزامها بتطبيق معايير الجودة.
- يمكن تحديد مستوى المخطر الذي يعترض عملية التدقیق بالمقارنة مع مستوى التزام المؤسسة بتطبيق معايير الجودة.

الوصيات:

- 1- الانخراط في تحقيق شهادات المطابقة العالمية في المجالات الأخرى، و التحضير للدخول في مسابقات الجوائز العالمية للجودة، ومن ثم تحقيق التميز بتطبيق متطلبات إدارة الجودة الشاملة.
- 2- تكميم تقدیرات مخاطر التدقیق و عدم الاكتفاء بوصف مستوى المخاطر، مما يفتح المجال لوضع مساحات لهذه المستويات، لدرجة تداخلها فيما بينها(مثلا: المستوى المتوسط قد ينخفض إلى مستويات تؤثر على حجم اجراءات التدقیق التي يعتمدها المدقق مما يعرض العملية إلى الفشل بزيادة احتمال عدم الاكتشاف لدى المدقق).
- 3- تشجيع المدققين على تحسين مستواهم من خلال التدريب لصقل معارفهم و خبراتهم في مجال تدقیق المؤسسات التي تطبق معايير الجودة، وتكوين قاعدة معطيات بأهم العناصر التي يتلزم المدقق بالتحكم فيها من أجل نجاحه في تدقیق هذا النوع من الشركات خاصة ما تعلق باطلاعهم العميق بمتطلبات الجودة في المنظمة.

آفاق البحث:

بعد التطرق بلجانب تأثير تطبيق نظام إدارة الجودة في تقدیر مخاطر التدقیق، يمكن أن يفتح البحث آفاقا للمهتممين بمحاله ليتناولوا
الم gioانب التالية:

- دور نظام الايزو في تطوير مهنة التدقیق في الجزائر
- التدقيق الحكومي في ضوء الإصلاح الإداري-واقع وآفاق-
- متطلبات تكيف محافظ الحسابات الجزائري مع معايير التدقیق الدولية.
- آفاق تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات والإدارات العمومية في الجزائر.

قائمة المصادر و المراجع:

المراجع باللغة العربية :

أولاً: الكتب

- أفين أينز، جيمس لوبيك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حاجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009
- أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة الأسس النظرية و التطبيقية في المؤسسات السلعية و الخدمية، ط1، دار ومكتبة الحامد للنشر و التوزيع ،الأردن 2013.
- أحمد سيد مصطفى، "دليل المدير العربي إلى سلسلة أيزو 9000""، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 1997

ثانياً: الأطروحات، الرسائل والمذكرات

- عبد العزيز عبد العال زكي عبد العال، " إدارة الجودة و دورها في بناء الشركات"، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية الدولية ، المملكة المتحدة، 2010.
- منتصر أحمد سالم حجازي: أثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2007.
- بن حميدة اسماعيل: مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر(غير منشورة) ، تخصص دراسات محاسبية وتجارية، جامعة قاصدي مریاح ورقلة، 2013-2014.
- نعيمة شibli: أثر تبني المقاربات الحديثة في التسويق على وظيفة التدقيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر(غير منشورة) ، تخصص تدقيق و مراقبة التسويق، جامعة قاصدي مریاح ورقلة، 2013-2014.

ثالثاً: المجالات

- السوافيري فتحي، "تطوير مهام المراجع الداخلي في ظل متطلبات معايير الجودة الدولية ISO 9000" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، عدد مارس 1997
- خضر سعاد، "تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة، مجلة أكاديمية السادات للعلوم الإدارية" ، مركز البحث والمعلومات، السنة العشرون، العدد الرابع ، 2002.
- محمد محسن رياض: دليل المنظمات العربية لتطبيق نظام إدارة الجودة، مجلة تأهيل المنظمات العربية لتطبيق ن.إ.ج إصدار 2000، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر 2000

- مسعود صديقي، "دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الباحث، العدد 51، الأول، جامعة ورقلة، 2002.

رابعا: الملتقيات

- فلاق محمد: "التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة ISO 9001" ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المراجع 51 المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، يوم 12 و 11 اكتوبر 2010؛

خامسا: الشبكة العنکبوتية:

- عبد الله بن مبارك آل سيف: التدريب على رأس العمل و تحقيق الجودة الشاملة و الحصول على شهادة الإيزو العالمية، تم الإطلاع عليه عبر الموقع الإلكتروني: www.alukah.net بتاريخ 02/03/2016 على الساعة 08:49 سا.
- مدونة محمد صالح القراء، مخاطر المراجعة وتقدير نظام الرقابة الداخلية، بحث منشور على صفحة الويب: http://sqarra.wordpress.com/audit4 تم الاطلاع عليه بتاريخ 04/03/2016 على الساعة 16:15 سا.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Curtis, E & Turley, S. "From business risk audits to audit risk standards", Paper presented at the National Auditing Conference, Birmingham.2005.
- J.S. Forrest, "The Internal Audit and Activity Based Management", The CPA Journal Online, 1999.
- J. Liu. et. al."Developing Internal Auditing Procedures in U.K. Organization Using A Benchmarking Approach", Managerial Auditing Journal, 1997.
- Michel Weill , " L'audit stratégique , Qualité et efficacité des organisations", 3^e tirage, AFNOR, Francis, 2007.
- George R.Terry. Stephan. Franklin" Les Principes du management", ed Economica PARIS,1985.