

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ أَنْ أَعْمَلَ سَابِغَاتٍ وَقَدِّرُ فِي السَّرْدِ وَاعْمَلُوا

صَالِحًا إِنِّي بِمَا تَعْمَلُونَ بَصِيرٌ ﴾

سورة سبأ -11-

الاهداء

بدأت بأكثر من يد و قاسيت أكثر من هم و عانيت الصعوبات و ها أنا اليوم و الحمد لله اطوي
سهر الليالي وتعب الأيام و خلاصة مشواري بين دفتي هذا العمل المتواضع

إلى منارة العلم الإمام المصطفى إلى سيد الخلق رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه و سلم
إلى ينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتني العطاء إلى من حاكت سعادتني
بخيوط منسوجة من قلبها إلى والدتي العزيزة

إلى من سعى و شقى لأنعم بالراحة و الهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي إلى طريق
النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة و صبر إلى والدي العزيز رحمه الله
إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكرهم فؤادي إلى إخواني وأخواتي
إلى من سرنا سويا و نحن نشق الطريق معا نحو النجاح و الإبداع يدا بيد ونحن نقطف زهرة

العلم إلى صديقتي وزميلاتي

إلى من علموني حروفا من ذهب و كلمات وعبارات من أسمى و أحلى عبارات في العلم إلى
من صاغوا لنا من علمهم و من فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم و النجاح أساتذتنا الكرام
اللهم ارحم أبي في قبره و اجعله روضة من رياض الجنة و جميع موتى المسلمين

سبحان الله و الحمد لله

و الله أكبر

و لا إله إلا الله

شكر و عرفان

تتهادى الحروف بكلماتها لتجسد لكم أجمل عبارات الشكر و الثناء إن الكلمات لتقف عاجزة
والعبارات تائهة بل الأفكار قاصرة حينما نريد أن نقدم شكرا و الحمد لله الذي أنار درب العلم و
المعرفة و أعانني على أداء هذا الواجب ووفقني إلى إنجاز هذا العمل

وأتوجه بجزيل الشكر و الامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل
وفي تذليل ما واجهني من صعوبات ونخص بالذكر الأستاذ المشرف " بن عيشي عمار " الذي لا
يبخل على بتوجيهاته و نصائحه القيمة التي كانت في عوني في إتمام هذا البحث

كما أتقدم بالشكر إلى عمال مكتبة نوميديا و جاسمين على كتابة و طباعة المذكرة

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ومن خلال هذه الدراسة تم توزيع 40 استبيان وقد استرجعنا 30 استبيان حيث تم توزيعها على عينة من عمال موظفي المؤسسة من إداريين وعمال بسطاء حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية ونتائجها في المؤسسة محل الدراسة جاءت مستوياتها إيجابية، وتبين أن هناك دور كبير للمراجعة الداخلية يساهم في الرقابة على تكاليف الجودة، وقد خلصت الدراسة بتقديم مجموعة من التوصيات والاستنتاجات بأن لوظيفة المراجعة الداخلية دور في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لمستوى الجودة وذلك من خلال دراسة وتحليل تكاليف الجودة التي تعد الأداة التي تساهم في التحسين المستمر للمراجعة مع ضرورة التركيز على تكاليف الجودة الرديئة والاهتمام بتلبية احتياجات الزبائن و تحسين صورة المؤسسة .

Résumé

le but de cette étude pour savoir le rôle de l'audit interne au cout du contrôle de la qualité dans l'entreprise industrie de câblage Biskra . par cette à été distribué 40 questionnaire mais entré de nous 30 questionnaire ,ou il a été distribué à un échantillon travailleurs et le personnel de cette étude que l'audit interne et ces résultats dans l'entreprise fondation à l'étude et il est venu ces niveaux positif et montrés qu'il existe un grand rôle de l'audit interne, contribuer aux couts de contrôle de la qualité , et l'étude conclu à fournir un ensemble de recommandations et de conclusions de fonction rôle de l'audit interne dans l'évaluation de système de control et tout ça par l'étude et l'analyse des couts de qualité qui est un outil qui contribue à l'amélioration à l'amélioration continue de la qualité avec la nécessité de se concentres sur le cout de la qualité mauvaise qualité et répondre au besoin des clients et d'améliorer l'image de fondation.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	البسمة
	آية
	شكر وعرقان
	إهداء
	ملخص بالعربية
	ملخص بالفرنسية
أ-ج	مقدمة عامة
62 - 2	الفصل الأول: مفاهيم حول المراجعة الداخلية
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة
3	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة
7	المطلب الثاني: فروض ومبادئ المراجعة
17	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة
21	المطلب الرابع : معايير و إجراءات المراجعة
23	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية
23	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية
29	المطلب الثاني: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية
35	المطلب الثالث: مراحل إنجاز المراجعة الداخلية
41	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية
41	المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
48	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
56	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
62	خلاصة الفصل
105-64	الفصل الثاني: مفاهيم حول رقابة تكاليف الجودة
64	تمهيد
65	المبحث الأول: ماهية الجودة
65	المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم الجودة

قائمة المحتويات

67	المطلب الثاني: مفهوم الجودة وأبعادها
74	المطلب الثالث: أهمية الجودة ومحدداتها وقياسها
79	المبحث الثاني: الرقابة على الجودة
79	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الجودة وأهميتها و أهدافها
81	المطلب الثاني: أنواع الرقابة على الجودة ومراحل تطبيق عملية الرقابة
82	المطلب الثالث: الأساليب المستخدمة في عملية الرقابة على الجودة
84	المبحث الثالث: تكاليف الجودة
84	المطلب الأول: مفاهيم تكاليف الجودة
89	المطلب الثاني: أقسام تكاليف الجودة
101	المطلب الثالث: مؤشرات قياس تكاليف الجودة الأساليب المستخدمة في تحليلها
105	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة الكوابل ENICAB بسكرة	
107	تمهيد
108	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
108	المطلب الأول: لمحة عامة للمؤسسة محل الدراسة
110	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
115	المطلب الثالث: أهداف وعوامل نجاح المؤسسة
116	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
116	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
119	المطلب الثاني: تحصيل مجالات الدراسة
127	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة اختبار الفرضيات
130	خلاصة الفصل
132	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
5	التطور التاريخي للمراجعة	01
44	الفرق بين عناصر المراجعة (الأنواع)	02
59	العلاقة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية	03
71	مقارنة بين أبعاد الجودة في صناعة السلع و الخدمات	04
73	وجهات نظر مجموعة من الباحثين و المختصين حول أبعاد الجودة	05
86	تعريف تكاليف الجودة	06
94	أنواع تكاليف الجودة	07
96	حالات مخرجات المنظمات	08
116	محاور الدراسة وعدد فقرات كل فقرة	09
117	نتائج معادلة كرونباخ الفا لمحاولة الدراسة	10
119	مستوى المراجعة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة	11
121	مستوى جودة تكاليف الوقاية للمؤسسة محل الدراسة	12
122	مستوى جودة تكاليف التقييم للمؤسسة محل الدراسة	13
123	مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي للمؤسسة محل الدراسة	14
125	مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي للمؤسسة محل الدراسة	15
127	خصائص عينة الدراسة	16
128	نتائج تحليل علاقة الارتباط بين المراجعة الداخلية ورقابة تكاليف الجودة	17
129	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر المراجعة وتكاليف الجودة	18

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	المجالات المشتركة بين المراجعة الداخلية و الخارجية	01
19	أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية	02
40	خطوات عملية المراجعة	03
52	إجراءات الرقابة الداخلية	04
89	أقسام تكاليف الجودة	05
98	وجهة النظر التقليدية لتكاليف الجودة	06
99	النموذج الحديث لتكاليف الجودة	07
100	قاعدة "1:10:100"	08
104	أساليب عرض كلف الجودة	09
113	شكل تخطيطي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية المالية والمحاسبة	10
114	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	11

مقدمة عامة

مقدمة:

لقد عرف العالم الاقتصادي تطورا كبيرا في العديد من المجالات التي من بينها حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في الوقت الحاضر بكبرها وتعدد وظائفها، وهذا ما أدى اللجوء والاهتمام أكثر بعملية المراجعة الداخلية التي تعتبر نشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة كما تهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من دقة المحاسبة والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

لدى أضحي موضوع تسييرو ضمان جودة المنتجات والرقابة عليها كمدخل أساسي لمواجهة التحديات المستقبلية المرتبطة بالمحيط التنافسي الذي تتشظ فيه المنظمة مما أدى إلى تطوير مفاهيم الجودة وأساليب مراقبتها وهذه الأساليب تؤدي إلى رفع وتحسين نوعية المنتجات والتقليل من التكاليف الشيء الذي يمكنها الحفاظ على الحصة السوقية وكسب رضى الزبون، ومع ارتفاع مستويات التعليم والوعي أصبح للزبون أكثر إدراكا وفهما وتطورا، وبالتالي أصبح يبحث عن الجودة التنافسية التي تضمن تلبية احتياجاته ومتطلباته.

فالمنشأة في سعيها لإنتاج المنتجات تتمتع بالجودة تقوم بأنشطة تخطيط وتطوير وضبط الجودة وإجراءات تصحيح العيوب وغيرها من الإجراءات المتعلقة بالجودة، والتي تستلزم انفاق مبالغ معينة تسمى تكاليف الجودة المتعلقة بالجودة أو تكاليف الجودة وغيرها من التكاليف فإن لها تصنيفات وأنواع وعناصر وسلوك وطرق لقياسها.

الإشكالية:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف تساهم المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة بالمؤسسة محل الدراسة ؟

فرضيات البحث:

- هل توجد علاقة بين المراجعة الداخلية وبين الرقابة على تكاليف الجودة بالمؤسسة محل الدراسة.
- هل يوجد أثر ذي دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وتكاليف الجودة.

مقدمة عامة

أسباب دراسة البحث:

- الميل الشخصي للباحث لمثل هذا الموضوع.
- أهمية الموضوع بالنسبة للمؤسسة وأثرها على الساحة الاقتصادية.
- إثراء المكتبة الجامعية ولو بقسط متواضع للتعميم الفائدة.
- إبراز أهمية المراجعة الداخلية في رقابة تكاليف الجودة.
- تعتبر الجودة الهدف الأساسي الذي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقه ولذلك فهي يجب أن تتحمل كل التكاليف من أجل تحقيق هذا الهدف.

أهمية الدراسة:

- تظهر أهمية الدراسة من خلال ما يلي:
- الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة.
- السيطرة على حالة التوازن بين متطلبات الجودة والتكاليف المترتبة عليها .
- ضمان دقة الحسابات ذات العلاقة بالجودة وسلامتها.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في التعرف علي دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي)، وذلك من خلال التعرف على الأهداف التالية:

- محاولة إظهار مساهمة المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة.
- بيان الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في التأثير و الرقابة على تكاليف الجودة.
- التعرف على تكاليف الجودة وتصنيفها بالمؤسسة محل الدراسة.

منهجية الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات تم إتباع الأسلوب الوصفي التحليلي لأنه يتوافق مع طبيعة هذه المواضيع، أما في الجانب الميداني تم استخدام أسلوب دراسة حالة.

هيكلية الدراسة:

مقدمة عامة

لقد تناولنا في دراسة هذا الموضوع ثلاثة فصول:

- **الفصل الأول المعنون: " مفاهيم حول المراجعة الداخلية".**
و تم التطرق فيه للإطار المفاهيمي للمراجعة، ماهية المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية.
- **الفصل الثاني المعنون: " مفاهيم حول الرقابة على تكاليف الجودة"،** و تم التطرق فيه لماهية الجودة، الرقابة على الجودة، تكاليف الجودة.
- **الفصل الثالث المعنون: " دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة بمؤسسة ENICAB بسكرة"،** و تم التطرق فيه إلى التعرف بالمؤسسة محل الدراسة، واقع كل من المراجعة الداخلية و الرقابة على تكاليف الجودة بمؤسسة ENICAB.

الدراسات السابقة:

- هاشم جاسم علاقة تكاليف الجودة بطريقة تاكوشي وأثرهما في تخفيض تكاليف الجودة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثامن والستون، 2008.

والتي تهدف تخفيض تكاليف المنتجات من السلع والخدمات وزيادة جودتها، كما تهدف إلى استعمال أساليب حديثة (تكاليف الجودة) تمكن المنظمة من تحسين جودة منتجاتها والتخفيض من تكاليفها في نفس الوقت. ونستنتج أن طريقة تاكوشي تركز على رضا الزبون، فكلما كان المنتج مطابقا تماما لرغبات الزبائن قلت التكلفة والخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع، والعكس صحيح حيث أن الانحراف عن الهدف يسبب عدم رضا الزبون عن منتجات المؤسسة، مما يترتب من زيادة تكاليف الجودة الرديئة أو عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي).

ناظم حسن عبد المجيد، دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم الحديثة والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها، الكلية التقنية الإدارية، البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية العدد 26 .

الهدف منها الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في الرقابة على كلف الجودة والالتزام بالمؤشرات المالية والتشغيلية ذات العلاقة والسيطرة على حالة التوازن بين متطلبات الجودة والتكاليف المترتبة عليها وضمان دقة الحسابات المتعلقة بالجودة وقدتم استنتاج بأنه يتوجب على المدقق الداخلي الذي يعتمد إجراءات التدقيق الحديث والمتمثل بالتدقيق التشغيلي التعرف على المجاميع و التصنيفات الفرعية لتكاليف الجودة ومؤشراتها والأنشطة المرتبطة بها بهدف تحقيق الرقابة الفعالة عليها ومم يعزز من قدرة المؤسسة على تحقيق الأسبقية.

تمهيد:

عرفت المراجعة عدة تغيرات جذرية مع مرور الزمن و ذلك نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها ، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية و المالية المقدمة من طرف المؤسسة و مستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي و مدى تطبيق العاملين للقواعد و الإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها و هذا تجنباً لعمال السرقة و الغش و محاولة عدم الوقوع في الأخطاء لضمان المحافظة على أموالها و أرباحها .

و لكي تكون للمراجعة فعالية و تطبيق بشكل أكبر يجب أن نعتمد على المراجعة الداخلية التي تعد من أساليب الرقابة في المؤسسات ولدراسة أعمق و اشمل لما ذكر سابقاً، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و هي كالآتي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة .

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة.

يعتمد المديرون و المستثمرون و الدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم، و حتى يتم اتخاذ قرارات سلمية يتعين أن يركز على معلومات موثوق منها، و لا شك أن المراجعة تلعب دورا هاما و مؤثرا في تلك العملية، و تمثل كذلك الوجه المكمل المالي و المحاسبي بصفة عامة على أساس أنها المرآة التي تعكس مدى صدق و صحة و موضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة و مفهومها.

أولا: التطور التاريخي للمراجعة:

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام و اختيار النقود وحدة قياس قيم السلع و الخدمات المتبادلة¹.

إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للمراجعة و مراقبة الحسابات إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده و نظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد و النظريات عند التسجيل فيها. لقد صاحب تطور المراجعة و المراقبة تطور النشاط التجاري و الاقتصادي فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15-16 و التطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت و المؤسسات².

" و لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة و التدقيق كان في فينيسيا بإيطاليا عام 1581، حيث تأسست كلية (Roboratif) لتكوين خبراء محاسبين و كان يجب على مزاول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية و انطلقت إلى باقي الدول الأخرى و أصبحت هذه الأخيرة نتيجة إلى هذه المهنة، و كان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني و أصبحت مهنة المراجعة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين "بأدنبرة" سنة 1854 و بصدر قانون الشركات في بريطانيا عام 1862، و الذي ينص على وجوب المراجعة من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب الشركات ساعد على زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الأمر الذي أدى إلى انتشارها الواسع³.

¹حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق 1978، 1979، ص13.

²محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، ط2، 2005، ص ص7-8.

³خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن سنة 2000، ص ص 19-21.

و في فرنسا لم تعرف مهنة المراجعة إلا في سنة 1881 أما الولايات المتحدة الأمريكية عرفت هذه المهنة عام 1882، أين وجدت المراجعة البنوية الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة و تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912، أما باقي الدول كألمانيا فعرفت هذه المهنة سنة 1996 و كندا سنة 1902، أستراليا سنة 1904، و فنلندا سنة 1911، حتى وصلت إلى أن لا يخلو اليوم بلد من وجود مهنة المراجعة.¹

إن التتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدل بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط رقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على اللذين يقومون بعملية التحصيل و الدفع و الاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب خالد أمين "فان المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين و اليونان اللذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، و كان المراجع وقتها يستمع إلى البنود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات و الأخطاء، و بالتالي صحتها".²

فالمراجعة (AUDIT) مشتقة من الكلمة اللاتينية (AUDIRE) و متعني الاستماع، والهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و النتائج المسجلة.³

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام، و التي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه

الخصوص، والجدول التالي يبين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.⁴

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر عمان، سنة 2000، ص 19-21.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2003، ص 6-7.

³ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 18.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 7.

الجدول رقم(01): التطور التاريخي للمراجعة.

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش، و معاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2003، ص ص 7-8.

و من الأسباب المساعدة على تطوير مهنة المراجعة منذ أول ظهور لها إلى ما هي عليه الآن السياسات المالية و الضريبية و زيادة الحاجة لعمل المراجع و التوسيع في ملكية الأسهم و السندات، و كذا إنشاء الأسواق المالية حيث أصبحت مصادقة المراجع شرطا ضروريا لأي شركة تريد التسعير في البورصة و هذا من أجل إظهار الصورة الحقيقية لنشاط هذه الشركة.¹

ثانيا: مفهوم المراجعة.

المراجعة هي عملية يتم بمقتضاها تحقق احد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر وحتى تتم المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية و ثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية و الظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة²

- و قد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها " المراجعة هي عملية نظامية و منهجية لجمع و تقسيم الأدلة و الفرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".³
- المراجعة هي "فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحفا انتقادي منظم بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معينة معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة في تلك الفترة".
- المراجعة هي "عملية منظمة لجمع و تقسيم أدلة إثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و تبليغ النتائج إلى المستخدمين المعنيين"⁴
- المراجعة هي " فحص انتقادي منظم يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"¹

¹ هلا يلي إسلام، المراجعة الداخلية كأداة لتقسيم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة نبيل شهادة ليسانس، تخصص محاسبة و جباية قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013، ص 10.

² محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية الإسكندرية، 2002، ص ص 28-29.

³ محمد النهامي طواهر، مرجع سابق، ص ص 9-10.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006، ص 18.

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص التعريف التالي:

"المراجعة هي عملية نظامية تقوم بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية وإصدار تقرير على عملية

المراجعة يدل على صحة وصدق المعلومات المقدمة ومدى مطابقتها مع الواقع وتبليغ النتائج للمستخدمين".

المطلب الثاني: مبادئ و أنواع المراجعة.

أولاً: مبادئ المراجعة.

قبل التطرق إلى مبادئ المراجعة لابد من الإشارة إلى تحديد فروض المراجعة .

فروض المراجعة: وهي عملية ضرورية لحل المشاكل و التوصل إلى نتائج تساعد إلى إيجاد نظرية شاملة، غير أن فروض المراجعة لم تحظ بالاهتمام الكاف قدر ذلك الذي حظيت به فروض المحاسبة، و ربما يعود ذلك إلى أن مجال المراجعة حديث التعيين و التخصيص، ما يفسر أن وضع تلك الفروض التي تأخذ بعين الاعتبار طبيعة المراجعة و ما نتناوله هو بمثابة إيجاد فروض تجريبية يجب أن تخضع للدراسة حتى تحظى القبول العام. وبذلك تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها في إطار نظري يمكن الرجوع إليه في العمليات المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي: ²

- قابلية البيانات للفحص .
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة.
- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم لفحص من أية أخطاء تواطئية .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.
- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط .

(1) قابلية البيانات للفحص:

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 11.

² محمد سمير الصبان، الفيومي محمد، المراجعة بين التطوير و التطبيق، دار الجامعة، بيروت 1990، ص 30.

تمحورت المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى و تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.
- قابلية القياس الكمي.

(2) عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة و الإدارة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجعة و الإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة و العكس بالنسبة للمراجع بمدته بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة

(3) خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:

يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء التلاعبية التي تم التواطؤ فيها خاصة بمعايير المراجعة المتفق عليها

(4) وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حوادث الأخطاء و التلاعبات أن لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.

(5) التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها.

6) العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سلمية و ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية تتكون كذلك في المستقبل و العكس صحيح ، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات و نظام الرقابة الداخلية المفروض.

7) مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط:

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمرجع للحسابات و ذلك وفق لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة و على رأسها استقلالية المراجع في عمله نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى لتحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

8) يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تناسب هذا المركز:

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت دراسة شاملة، و مع ذلك فان الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات (معايير) المراجعة المتعارف عليها، و بناء على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته لمهنته.

و يكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع، و تجاه عمله، و تجاه زملاءه، و من المتوقع أن يزداد هذا الاهتمام في المستقبل.

و يتضح لنا بعد هذا العرض السريع للفروض التجريبية للمراجعة أنها جميعا ترتبط فيما بينها و ترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات المراجع الخارجي، و من ثم نجد أن الفروض السابقة و طبيعة عملية المراجعة جعلت من الممكن القول بان " المراجعة الاختبارية تعتبر أساسا للعمل الميداني " لمراقب الحسابات في

وقتنا الحاضر و المقصود بذلك أن يقوم المراجع بفحص جزء معين من عمليات المشروع على أن يتم بعد ذلك تعميم النتائج التي نتوصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء، حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية للمشروع..

والآن سنتطرق إلى دراسة مبادئ المراجعة: وتنقسم هذه المبادئ إلى ركنين الفحص و التقرير.¹

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

أ- مبدأ التكامل (الإدراك الرقابي): يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة الفعلية و آثارها المحتملة على كيانها

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي و ذلك بالاستناد إلى العدد الكاف من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع و ندعمه خصوصا تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كذلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها و المراجع يعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة

2. المبادئ المرتبطة بمركز التقرير:

أ- مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأن توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر عمان ، ط 2 ، الأردن، 1999، ص 23-24.

ج- مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

د- مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، و أن تبنى تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية.

ثانياً: أنواع المراجعة.

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، و لكن مستويات الأداء التي تحكم الأنواع واحدة، و بوجه عام تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:¹

1. من حيث الإلزام في تنفيذ المراجعة .
2. من حيث نطاق المراجعة.
3. من حيث توقيت المراجعة.
4. من حيث هيئة المراجعة .
5. من حيث درجة الشمولية المراجعة.
6. من حيث حجم المراجعة.

(1) من حيث الإلزام في تنفيذ المراجعة: وتنقسم إلى:

أ-مراجعة إلزامية: وهي المراجعة التي يلزم القانون بالقيام بها، حيث يستلزم المشروع بضرورة تعيين المراجع الخارجي في مراجعة حساباته و اعتماد القوائم المالية الختامية للمشروع .

وعليه فإن المراجعة الإلزامية تتميز بكونها حتمية ما يفرض إمكانية توقيع الإجراءات على المخالفين للأحكام

ب-مراجعة اختيارية: إن أمر تقرير القيام بالمراجعة يعود إلى أصحاب المصلحة فيه ما يضيفي صفة الاختيارية على المراجعة و بناء عليه فإن عملية تعيين المراجع تترك لأصحاب المشروع و ذلك فيما يخص المشروعات في شركات الأشخاص عموماً.

وهي المراجعة التي لا يلزم بها القانون أن تكون بطلب أصحاب المنشأة و قد تكون كاملة أو جزئية.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 30.

(2) من حيث نطاق المراجعة: و تتم المراجعة من حيث نطاق إلى:

أ- **المراجعة الكاملة:** يقوم المراجع بفحص القيود و السجلات بنسبة 100% هذا يحصل في المشاريع الصغيرة و تسمى مراجعة كاملة تفصيليا و قد تطورت المراجعة الكاملة مع توسع المشاريع و الشركات الصغيرة إلى ما يسمى مراجعة كاملة اختيارية كما يقوم المراجع بفحص عينات من القيود و السجلات و لا يجوز الحد من سلطة المراجعة بتحديد الحجم أو النطاق أو في هذا النوع من المراجعة¹. فاتباع أسلوب العينة و الاختبار في المراجعة يزيد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية لان كمية الاختبارات و حجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.²

ب- **مراجعة جزئية:** يقتصر عمل المراجع على فحص بعض العمليات أو البنود التي تعهد بمراجعتها فقط كفحص التقدير أو مخزون السلع و لا تعطي المراجع رأي فني حول القوائم المالية في هذا النوع من المراجعة.³ تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقليد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:⁴

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء هذا المراجع من القصور و الإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

(3) من حيث توقيت المراجعة :

أ. **مراجعة نهائية:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من النوبات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية هذه المراجعة.

ب. **المراجعة المستمرة:** و تعرف المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير و المعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي و بذلك المراجعة عملية منظمة، بمعنى أنها تتكون من مراحل متتابعة

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، طه، 2007، ص 30..

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 22-23.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 30.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 23.

متكاملة منطقية، تحتوي بدورها على عدة خطوات متكاملة أيضا وحتى تنهي برأي فني محايد من جانب مراقب الحسابات فإنها تنطوي بالضرورة على تجميع تقييم أدلة إثبات ملائمة وكافية وإن كانت ستكون بمعنى مختلف كما هو عليه في حالة المراجعة السنوية التقليدية .

(4) من حيث هيئة المراجعة: يمكن أن نقسم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:¹

- المراجعة الخارجية

- المراجعة الداخلية

أ. المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة و قد يكون مكتب من مكاتب المحاسبة و المراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاصة و الجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث إن الوظيفة الأساسية للمراجعة الخارجية هي فحص مستند لدفاتر و سجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا و محايد للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة و صحيحة تثبت جديتها. إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر لتحقيق الهدف السابق بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، و المراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما انه شامل و كامل حيث أن المراجع يعمل دون قيد و يطلع على ما يريد متى شاء و هو إلزامي و تفرضه القوانين إلا أنه اختياري من حيث اختيار العينة، وعادة ما يكون موضع ثقة و تقرير لما يتمتع به من استقلال و حياد و علم و خبرة و دراية و هو بالطبع مسؤول عما ينظمه التقرير من بيانات و حقائق مالية و آراء مسؤولة على ذلك تحددتها القوانين السائدة و المعمول بها و يمكن تحديد أهداف المراجعة الخارجية فيما يلي:²

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل

- كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون: حقيقية. صحيحة التقسيم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت حدوثها أو وقوعها، صحيحة التمرکز.

ب. المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع و دفاتره و سجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، و لعل السبب المنشأ لهذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى

¹ رأفت محمود سلامة و زملائه، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، عمان، الأردن، ط 1 ، 2011، ص 39.

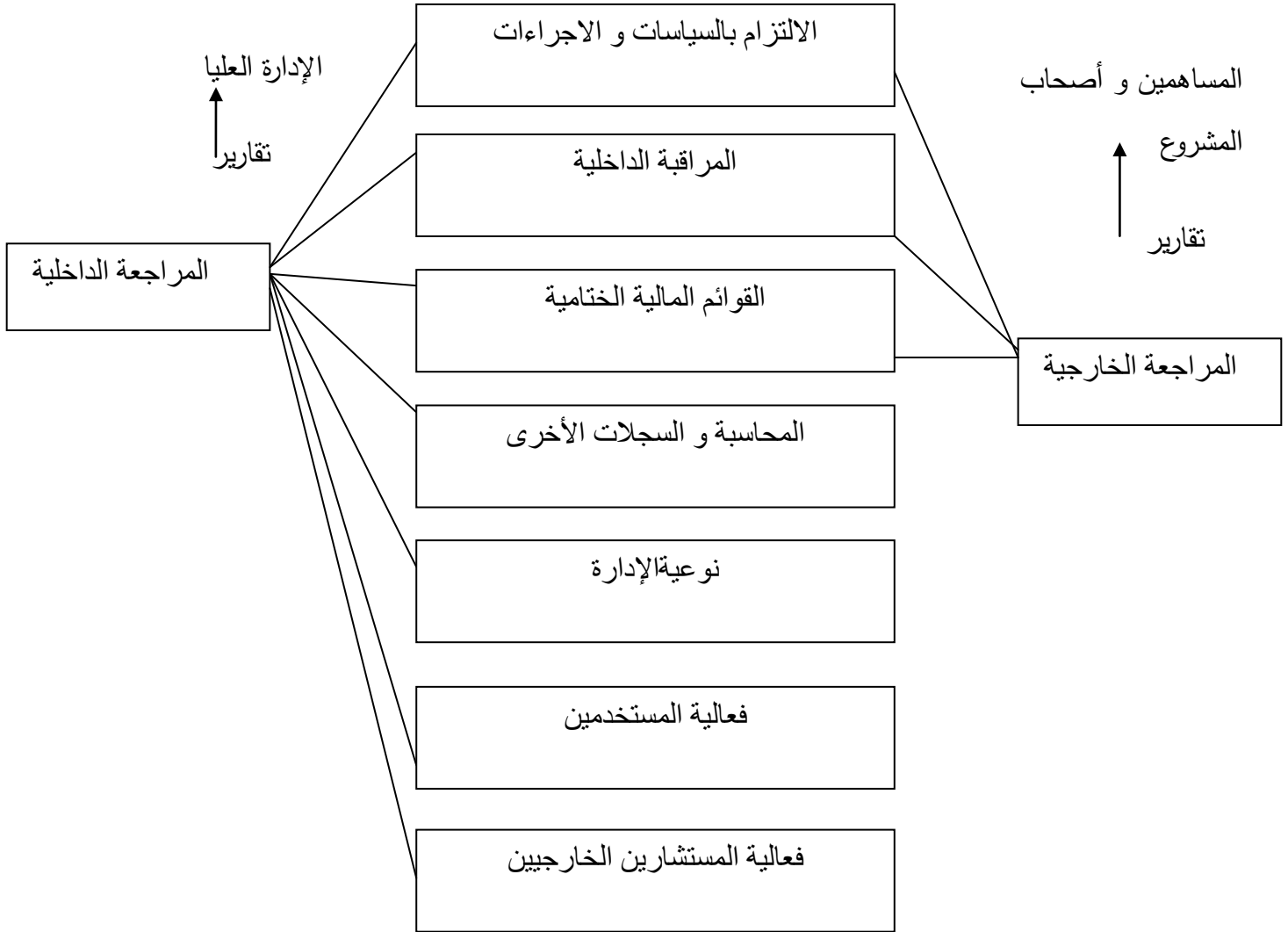
² محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 31.

كبر حجم المشروعات و تعددها و تنوع عملياتها المالية و كذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات و الخطط الموضوعية ، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية تضمن التحقق من عمليات المشروع و جديتها فور إتمامها أو حدوثها. ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف و اكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات و التأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لنسترشد بها في رسم خططها و اتخاذ قراراتها و مراقبة تنفيذها.¹

إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة في المؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص و مراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي و فيما يلي شكل يوضح المجالات المشتركة بين المراجعة الداخلية و الخارجية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 32.

شكل رقم (01): المجالات المشتركة بين المراجع الداخلي و الخارجي



المصدر: العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، الأردن،

1990 ص 39.

5) من حيث درجة الشمولية المراجعة:

أ. "مراجعة عادية: الهدف منها التأكد من مديصحة القوائم الماليتمو مدى دلالتها عن نتيجة الأعمال و المركز المالي مع إبداء رأي فني محايد وفق هذه المراجعة يعتبر المراجع مسؤول عن أي تقصير أو إهمال عن ممارسة عمله المهني.

ب. مراجعة لغرض معين: الهدف منها البحث عن حقيقة معينة و نتيجة معينة يستهدفها الفحص و يكون هذا الفحص أو مراجعة عادية مثال على ذلك الدفاتر التجارية بهدف اكتشاف الغش أو الاختلاف أو تحديد قيمة السهم".¹

6) من حيث حجم المراجعة:

أ. "مراجعة مالية: هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الدفاتر الخاصة بالمنشآتهدف الخروج برأي فني محايد و تشمل الفحص و التقرير و التحقيق.

ب. مراجعة إدارية: القصد منها مراجعة النواحي الإدارية و التأكد أن الإدارة تدير بالمنشآت لتحقيق أقصى منفعة و عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

ج. مراجعة الأهداف: يقصد بها أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفا قد تحقق فعلا و الهدف من هذه المراجعة تحسين الأداء.

د. مراجعة قانونية: يقصد بها التأكد من تطبيق النصوص القانونية و الأنظمة المالية و الإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة و كذلك من تطبيق المنشأة لعقدها التأسيسي و النظام الداخلي".²

¹ عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان ص 31

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار بابل للنشر والتوزيع ،ط2 عمان ، 2004 ، ص23 .

المطلب الثالث: أهمية المراجعة و أهدافها.

أولاً: أهمية المراجعة.

ترجع أهمية المراجعة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها لذلك كلما كبر حجم المؤسسة جغرافياً، زاد عدد مستخدمي بياناتها المحاسبية، كلما أضحت مهمة المراجعة أكثر صعوبة نظراً للاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات و هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المراجع لاتخاذ قرارات معينة وتكمن أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية فيما يلي:¹

1. أهمية المراجعة للتعامل: تمثل أهمية المراجعة بالنسبة للتعامل في:

- مصدر أساسياً للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات
- أساس للحصول على القروض من البنوك و مؤسسات الافتراض و الموردين
- أساس للاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي
- أساساً لاعداد الإقرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي
- أساس لتقرير و تحديد ربحيته العمليات و قوته الإرادية
- أساس لتحرك لتجنب العسر المالي أو الإفلاس و حالات الاختلاس
- أساس لتحديد القيم المستحقة في:

✓ للتعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع التقسيط)

✓ عقود المشاركة في المصروفات و الأرباح

✓ عقود التكلفة مضافاً إليه نسبة معينة (المقاولات)

- أساس لتوفير الضوابط و الرقابة الداخلية و الإشراف على الموظفين و صحة الدفاتر السجلات

2. أهمية المراجعة للإدارة: تعتمد الإدارة على المعلومات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها و اتخاذ

القرارات الملائمة و تقييم ذلك و تحديد الانحرافات و أسبابها و وضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف

المشروع و تعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة رأي معتمد و دليل لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة

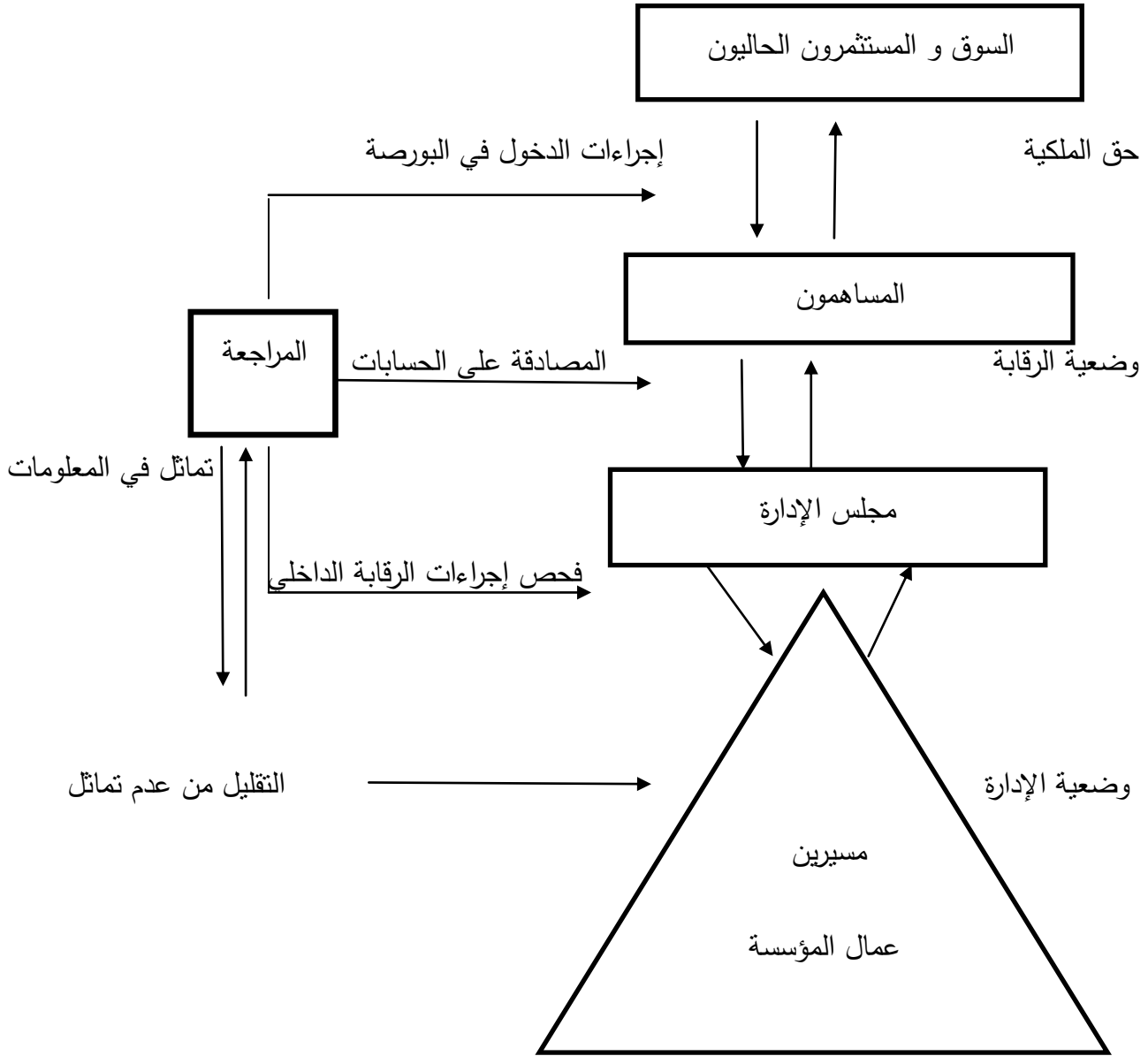
القوائم المالية كوحدة واحدة.

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 2، 2011، ص ص 26-29 .

3. أهمية المراجعة للموردين : يعتمدون على تقرير المدقق بسلاسة و صحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه و تفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا للقوة المركز المالي.
4. أهمية المراجعة للبنوك و المؤسسات الاقتراض الأخرى: تلعب هذه المؤسسات دورا مهما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها و توسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة و تحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي، و يعتمد كأساس لتوسع فيه أو التقليل منه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القرض.
5. أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية: تعتمد القوائم المالية و تقرير المراجع لتخطيط و المتابعة و الإشراف و الرقابة على المؤسسات الاقتصادية و تأكيد التزامها و التعليمات و الإجراءات و التوجيهات و عدم الالتزام بالخطط الموضوعية و تحديد الانحرافات و أسبابها.
6. أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات و القوائم المالية المعتمدة للتقليل من الإجراءات الروتينية و حصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب
7. أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد: ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة و ما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها و تقرير الدخل القومي و رسم الخطط الاقتصادية و تعتمد دقة تقدير و كفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها
8. أهمية المراجعة لنقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

و يمكن أن نبين من خلال الشكل الموالي أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية.

الشكل رقم (02): أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية



المصدر: رأفت سلامة، وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،

ط 2 ، 2011 ، ص 28.

ثانيا: أهداف المراجعة:

تطورت أهداف المراجعة نتيجة عوامل عديدة في الفترة الأخيرة يمكن حصر أهداف المراجعة في سبعة أهداف وهي كالآتي¹:

1. **الشمولية:** يقصد بتا العمليات التي حققتها المؤسسة خلال السنة موضع الفحص ثم تسجيلها و إظهارها بالقوائم المالية، أي أن أي عملية قد تم تسجيلها محاسبيا، و عدم وجود هذه الوثيقة يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية .
2. **الوجود:** أي التأكد من إن كل العناصر المادية في المؤسسة مثل المخزونات و الاستثمارات موجودة فعلا في تاريخ الميزانية لكي تتم مراجعتها و إجراء الرأي عليها ، و أن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات و المشتريات حدثت بالفعل أثناء الفترة محل المراجعة.
3. **الملكية:** يقصد بالملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك المؤسسة فعلا بدليل مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لا تدمج للأصول عناصر ليست ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج و قد تم تسجيلها أيضا.
4. **صحة التقييم:** أي التحقق من انه تم تقييم الأصول و الالتزامات المختلفة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تكون المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط.
5. **التحقق من سلامة التبويب والتصنيف:** ويتم ذلك للحسابات المختلفة و الإفصاح عن كل المعلومات اللازمة و المهمة عن الأصول مثل الإفصاح عن الخسائر و التأكد مثلا من أن المخزون تم تصنيع مكوناته الرئيسية من مواد خام، إنتاج قيد الصنع، و إنتاج تام الصنع.
6. **التحقق من الدقة المحاسبية:**التحقق من تفاصيل العمليات و الحسابات و صحة الجمع و القيد و الترحيل و المطابقة الإجمالية على الحسابات التفصيلية و الجداول التفصيلية ،فمثلا التحقق من حسابات العملاء للتأكد من أنها تعكس كل المبيعات التي حدثت خلال الفترة على أساس الكميات و الأسعار الصحيحة.
7. **التحقق من صحة الحد الفاصل:** بمعنى التحقق من أن العمليات التي حدثت قبل نهاية السنة قد أدرجت في الفترة المالية الملائمة.

¹خالد الخطيب، و خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي، دار وائل، الأردن، 2009، ص ص 21-27.

المطلب الرابع : معايير و إجراءات المراجعة.

أولاً: معايير المراجعة.

إن الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجعة الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة فالمعايير يمكن اعتبارها بمثابة القاعدة التي توجه عمل و فعل المراجعة . " و المراجعة مهنة حرة تحكمه قوانين و قواعد و معايير، و المراجع شخص محترف متخصص و مهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم و تعدد المحاسبات و المشاكل المالية منها و القانونية و الضريبة على وجه الخصوص، و عليه يجب على المراجع مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا و ما يتبع ذلك من عواقب".¹

ويمكن تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها و الصادرة على الهيئات العلمية و المهنية في معظم دول العالم تحت ثلاثة مجموعات أساسية .

1. معايير عامة

2. معايير العمل الميداني .

3. معايير إعداد التقارير .

1- معايير عامة: "وتتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة يجب أن يكون مهنيين و لهم علم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية".²

و قد تبني مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين ثلاثة معايير عامتهوي:³

- يجب أن يقوم بعملية الفحص شخص أوأشخاص على درجة كافية من التأهيل المهني و الكفاءة العلمية كمرجع

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 36-37

² شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير

الجزائر 2004، ص 18

³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع السابق، ص 101

- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و كذلك عند إعداد التقرير
- 2- **معايير العمل الميداني:** من اجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المراجع أن لا يكون كفاء و مستقل فقط بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث انتظام و مصداقية الحسابات و تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، و تنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:¹
- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب و كافي فضلا عن توافر إشراف ملائم عن أعمال المساعدين.
- يجب أن يتم الحصول على فهم كافي بنظام الرقابة الداخلية من اجل تخطيط عملية المراجعة و بهدف تحديد طبيعة و توقيت و مدى الاختبارات التي يتعين أداؤها.
- يجب الحصول على قدر كاف و صالح من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات وغيرها لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع المراجعة.
- 3- **معايير إعداد التقارير:** إن تقرير المراجع يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان كما انه يجب أيضاً أن يكون واضحاً و مختصراً بالإضافة إلى كونه مطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجع و تتضمن معايير إعداد التقارير ما يلي:²
- يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
- يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في النسبة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة.
- يجب أن يتم النظر إلى أن الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص101.

² نفس مرجع سابق ص 101-102.

- يجب أن يحتوي التقرير إما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية .

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

أولاً: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية و مفهومها.

1. التطور التاريخي للمراجعة الداخلية:

ظهرت فكرة المراجعة الداخلية في سنوات الثلاثينات بالولايات المتحدة الأمريكية و من الأسباب التي أدت إلى ذلك رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيف عبء المراجعة الخارجية عليها حيث كانت التشريعات توجب على المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إخضاع حساباتها إلى تدقيق و مراجعة خارجية لذا فهي تعتبر حديثة بالنسبة لهذه الأخيرة. كما أنها نشأت بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات و السجلات المحاسبية و تقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية و يتخذ على أساسها القرارات.¹

و تعتبر هذه الوظيفة بالنسبة للجزائر حديثة الاستعمال او حتى حديثة الاعتراف بتا كمنشاط لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على انه " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"² كما أكمل في نص المادة 58 على أنه:³

"لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونيا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بتا، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائرية المنصوص عليها فيلا هذا الشأن " و المراجعة الداخلية أصبحت في الوقت

¹ عمارة عبد الرؤوف، دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص تدقيق محاسبي ، قسم العلوم التجارية ، جامعة بسكرة ، 2012 ص 69 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 ، ص 38

³ الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 38

الحاضر بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت في نطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.¹

2. مفهوم المراجعة الداخلية:

إن تعاريف المراجعة الداخلية متعددة نتيجة إلى عدة عوامل أدت إلى ظهورها حسب الجهات التي قامت بتعريفها والتطور التاريخي ونذكر منها.

- عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) INSTITUT OF INTERNAL AUDITORS على أنها " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية ".²
 - أما المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية فقد عرف المراجعة الداخلية على "أنها نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات و إعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة و التي تساهم في خلق قيمة مضافة ".³
 - كما قد عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى ".¹
 - عرفت كذلك ETIENNE " المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، و وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة".²
- من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا بأن المراجعة الداخلية يقوم بها أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط الآتية:³

¹ العمرات أحمد صالح، مرجع سابق، ص 42

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 140.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 28

¹ العمرات أحمد صالح، مرجع سابق، ص 35

² ETIENNE.B : l'audit interne pourquoi et comment ; les editionne d'organisation ; France 1989 ; page 20

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 33

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري.
- فحص كافة السجلات و البيانات و المستندات المحاسبية.
- حماية أصول المؤسسة.

من تعريف المراجعة يمكن استخلاص خصائص المراجعة الداخلية فيما يلي :

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات و هذا الاستقلال هو أهم أركان قوتها
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية على بناء سلطات صريحة و بحصر عملية المراجعة الداخلية فقط
- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المراقبة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي و لذلك يجب عدم الخلط بينهما فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع العملية
- إدارة المراجعة الداخلية تقوم على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و ليس مهمتها وضع هذه السياسات
- لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين و ينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة و الموظفين، و يجب على المراجع أن يساعدهم على أداء مهمتهم و يتعرف على الصعوبات التي تواجههم ، كما يجب على المراجع ألا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين
- يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني و مدربين في أعمال المحاسبة و المراجعة و الإدارة.

ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية .

ظهرت أنواع مختلفة من المراجعة الداخلية و نستطيع أن نذكر منها ما يلي:¹

- مراجعة العمليات
- المراجعة المالية
- مراجعة الالتزام بالسياسات

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ، ص 495

1. **مراجعة العمليات:** هذا النوع من المراجعة من الناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و يزود متخذ القرارات على مختلف مستويات الهرم التنظيمي للتحليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات.

و يعرف المعهد الفدرالي المالي الكندي الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو "مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويد بتحليل موضوعية تقييم النشاطات و تقدم تعاليق و اقتراحات حولها".

فالمراجعة العملياتية هي عبارة "عن مراجعة أداء المؤسسة بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الاهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة و العمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك و اقتراح إستراتيجية جديدة".

2. **المراجعة المالية:** هي الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات و مصداقية القوائم المالية. و يمتد فحص المراجعة المالية إلى مجالين:

- رقابة الأموال

- رقابة على المحاسبة عن الأموال

فالمراجع الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية و المحاسبية المستعملة في التسيير

تتمتع بدرجة كافية من الدقة لذا لا بد من مراعاة ما يلي:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة

- توفير الثقة و التكامل في المعلومات المالية

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

3. **مراجعة الالتزام بالسياسات:** " تهدف إلى تحديدها إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات،

الإجراءات، المعايير، القوانين و التعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام و تعتبر طبيعة

هذه المراجعة أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى و بصفة خاصة المراجعة

الإدارية و يرجع السبب في ذلك إلى ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة مقارنة بالأنواع الأخرى".¹

" و لانجاز مراجعة الالتزامات بالسياسات ينبغي أن يعرف المراجع الداخلي بدقة ماهي السياسات و الإجراءات و المعايير المطلوبة حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات و بالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته"².

و لقد تطور هذا النوع من المراجعة في الوقت الحاضر لدرجة أنه أصبح هناك مراجعين متخصصين في هذا المجال و بصفة خاصة في المجال الحكومي حيث تتطلب مهمتهم هذا التدريب الواسع و الدرجة العالية من الناحية القيمة و النواحي التفصيلية.

ثالثا: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية.

1. أهمية المراجعة الداخلية :تتم أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة و ملاكها على دفع جودة الأعمال و تقييم الأداء و المحافظة على الممتلكات و أصول المؤسسة إضافة إلى أنها تعتبر عين و إذن المراجع الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسساتي لذلك فقد ظهرت و تطورت و زادت أهميتها نتيجة تضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:³

- كبر حجم المنشآت و تعدد عملياتها
- اضطراب الإدارة في تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية و دقيقة لرسم السياسات و التخطيط و عمل القرارات
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية و صيانة أموال المؤسسة من الغش و السرقة و الأخطاء
- حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية و التسعيرة

¹ فتحي رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات في الرقابة و المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص ص 122-123.

² نفس المرجع السابق، ص 12.

³ عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير قسم علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و جامعة الجزائر 2010، ص ص 43-44.

- تطور إجراءات المراجعة من تفصييلة تعتمد كاملة إلباختباريه على أسلوب العينة الإحصائية و العوامل التي تساعد على زيادة أهمية المراجعة الداخلية هي:¹
 - ✓ تطور المنشآت و انتشارها جغرافيا و على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا و بين كافة العاملين.
 - ✓ ظهور شركات المساهمة و حاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلسلة استثمار أموالها و صحة وعدالة الإفصاح عن البيانات و القوائم و الحسابات الختامية المنشورة.
2. أهداف المراجعة الداخلية:

- إن الهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة تتضيد مهامهم بقيام المراجع الداخلي للعمليات الفحص و التقسيم و إعطاء نصائح للإدارة و التعليق حول العمليات التي تم مراجعتها و كل عمل و نشاط لشركة، و بدون استثناء، يجب أن يكون ضمن مجال التدقيق الداخلي و من أهمأهداف و مهام المراجع الداخلي الآتي:²
- التأكد من مدى ملائمة و فعالية السياسات و إجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة و ظروف العمل في الشركة و التحقق من تطبيقها.
 - التأكد من التزام الإدارات و الدوائر في الشركة خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف و السياسات و الإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
 - اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية و الأنشطة في الشركة تأكيدا للمحافظة على الممتلكات و الموجودات.
 - التأكد من صحة البيانات المالية و الغير مالية ذات العلاقة و مدى الاعتماد عليها و من خلال المراجعة و فحص العمليات و دراسة الضبط الداخلي و تقييم إدارة المخاطر وتدقيق البيانات المالية.
 - مراجعة إجراءات إدارة المخاطر و ما اشتملت عليه من مراكز الخطر بالإضافة إلى مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
 - مراجعة إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في شركة.

¹ إبراهيم عثمان شاهين، التأهيل العلمي و العملي للمراجع الداخلي في القرن الحادي و العشرون ،الجمعية العلمية للمحاسبين ونظام المراجعة، المؤتمر العلمي الثالث، الإسكندرية ، مصر، 1994، ص 06 .

² داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص ص 49-50

- التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها
- إعداد تقارير مفصلة دورية على الأقل فصلية او نصف سنوية بأعمال و بنتيجة التدقيق و رفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

كما يمكن استخلاص أهداف المراجعة الداخلية في ما يلي: ¹

- التحقق من مدى الالتزام بسياسات و إجراءات الرقابة الداخلية
- التحقق من مدى كفاءة و فعالية الأداء داخل إدارات و أقسام المشروع .و لتحقيق هذين الهدفين فعلى المراجع الداخلي أن يقوم بالآتي:

✓ مراجعة و تقييم مدى كفاءة و فعالية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع

✓ التحقق من حماية ممتلكات و أصول المشروع و المحاسبة عنها

✓ تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية في الشركة

المطلب الثاني: مبادئ و معايير المراجعة الداخلية.

أولاً: مبادئ وخدمات المراجعة الداخلية .

1. **مبادئ المراجعة:** من أهم مبادئ المراجعة الداخلية التي على المراجع الداخلي احترامها أثناء أداء عمله والتي يجب مراعاتها وهي تتمثل في ما يلي: ²

- **البساطة :** هي مهمة بالنسبة لعملية المراجعة، فيجب دوما البدء من البديهية ، فالمنهجية الجيدة في المنهجية البسيطة و هي مهمة خاصة عندما تطبق في تقنية لازالت قيد التحضير و التي يتداخل في موضوعها كل من الدراسات و النظريات و التجارب العديدة .

إن الممارسة تتطور انطلاقاً من النظرية السليمة التي لا يجب تجاهلها فالمنهجية المؤكدة ما يجعلها سهلة الفهم و قابلة بالممارسة ليست لها غايات أخرى غير البساطة و هذا للتطبيق.

- **تناسب المصطلحات:** أن بعض المصطلحات الأساسية مقبولة و معترف بها من طرف الكل و في غالب الأحيان هي ترجمة مختلفة التباين في تطبيق المبادئ حيث الدخول إلى سيرورة التنظيمات بتحليل

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 140-141

²Jacque renard. Théorie et pratique de l'audit interne 2 éme Edition France paris 2000 p 55-56

- الاختلافات و أسبابها و اقتراح حلول واقية و مقبولة من المحيط و كل هذا يعني بوضوح انه لا يمكن من تجاهل الوسط، و هذا يمكننا الوصول إلى نتيجة المصطلحات التي تتمثل في المنهجية ، فالألفاظ او المصطلحات عبارة عن تعبير تجاهلها يؤدي إلى عدم الفهم مما يقودنا إلى رفض وصف اقتراح المنهجية.
- **المنهجية:** يجب أن يستعمل المراجع الداخلي منهجية تتلاءم مع وسطه. ولهذا السبب تبين المنهجية مبادئ يجب احترامها و لكن في الممارسة يترك كل الخيار من التطبيق بصراحة أو بمرونة، و لهذا نجد في الممارسة التفسيرات المختلفة المبادئ متشابهة.
 - **الصراحة:** أن تسلسل مهمة المراجع الخارجي تتطلب قدر كبير من الصراحة، و هذه الأخيرة يجب أن تتبع قواعد معينة و إطار ثقافة محددة للمراجعة، فان وجود المنهجية ضروري لأنها تشترط الصرامة في العمال و لقد مرت مرحلة كان فيها كل واحد يعمل حسب رغبته و حسب كفاءته ولا يعرف عما يبحث لذلك فاحتمالات الوصول إلى نتيجة مرضية تصبح ضئيلة.
2. **الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية:**

تقدم المراجعة الداخلية بحكم كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المنشأة العديد من الخدمات داخل المنشأة من أهمها ما يلي:¹

- **خدمات وقائية:** و هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المنشأة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول و المستهلك من السرقة و الاختلاس أو الهدر (الإسراف) و حماية البيانات المختلفة في الشركة (الإدارية ، الإنتاجية ، المالية ..) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.
- **خدمات تقييمية:** تتمثل في الأساليب و الإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس تقييم مدى فعالية نظم و إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع و قد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً كما في ذلك من تسيير لمهمة كل منهما
- **خدمات إنشائية:** و هي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي للإدارة الشركة بتوفير البيانات الملانمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية او مالية او فنية .

¹محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 143

- **خدمات علاجية:** تتمثل في الإجراءات و الأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها او التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته و الخاصة بإصلاحاً لأخطاء او علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع.

و مما لا شك فيه أن مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي او يساهم فيها تتم بسبب مايلي:

- ✓ وجود المراجع الداخلي طوال الوقت داخل المشروع و معاشته للمشاكل الداخلية في المنشأة.
- ✓ عمل المراجع الداخلي يتم بصورة منتظمة على مدار العام و بصورة شاملة لكافة العمليات.

ثانياً: معايير المراجعة الداخلية.

" المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة و موضوعية يتم إنشائها داخل الشركات لفحص و تقويم أنشطتها المختلفة و ذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل الشركات في القيام بمسؤوليتهم بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية .

و تمارس المراجعة كوظيفة داخل الشركات المختلفة و تمارس أنشطة المراجعة الداخلية في بيئات متنوعة من الناحية القانونية او الثقافية و في شركات تختلف في عرضها و حجمها و هيكلها التنظيمي و شكلها القانوني و على الرغم من هذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة المراجعة الداخلية في البيئات المختلفة ، فان الأمر يتطلب ضرورة وجود معايير مهنية تحكم ممارسة المراجعة الداخلية في الشركات المختلفة" ¹

و تم تعديل هذه المعايير كلما استدعت الحاجة إلى ذلك لمواجهة أي أشكال جديدة والهدف من إصدارها هو: ²

- تحديد مسؤولية و سلطة المراجعة الداخلية
 - وضع قوانين تنظيمية و تشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية
 - الترويج للمراجعة الداخلية و ذلك بتطوير خبرة متعارف عليها و تتمثل في المعايير الخمسة التالية:
- 1- **المعيار الأول:** استقلالية المراجع الداخلي.

¹ المؤتمر العربي الأول، حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص 201-202
² عمارة عبد الرؤوف، مرجع سابق ص 72.

2- المعيار الثاني: الكفاءة المهنية.

3- المعيار الثالث: مجال عمل المراجعة الداخلية.

4- المعيار الرابع: أداء العمل في المراجعة الداخلية.

5- المعيار الخامس: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

1. المعيار الأول: استقلالية المراجعة الداخلية (الحياد و الاستقلال).

يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالاستقلال عن الأنشطة التي يراجعونها، أي أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن تأثيرات الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له استقلال تام عنها و لا يكون لها أي تأثير عليه، كما يكون مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات الخاصة بها، و يتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما:¹

أ. مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة:

- المستوى الإداري التابع له المراجع.
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- سلطة التعيين و العزل.

ب. الموضوعية:

- تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.
- تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.

2. المعيار الثاني: الكفاءة المهنية.

يجب على المراجع الداخلي أن يؤدي كافة أعمال المراجعة بامتياز و مستوى عال من العناية المهنية²

و هذا يتطلب ما يلي:¹

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق ص 44.

² أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة عمار تلجي، الاغواط، 2007، ص48.

- يجب أنيتأكد المسؤول عن قسم المراجعة من أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي و العملي المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورته الصحيحة.

- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة و المهارات، الأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجع

- يجب أنيتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

و هناك ثلاثة اتجاهات يمكن إتباعها:²

الاتجاه الأول: تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من المحاسبين الذين يقضون بعض الوقت في تلقي مجموعة من البرامج التدريبية عن النواحي الفنية و الإدارية و ذلك لاكتساب الخبرة الفنية.

الاتجاه الثاني: تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من المحاسبين على انه عند الحاجة إلى الخبرة الفنية فإنها تطلب من الفنيين داخل الإدارات و الأقسام المختلفة بالمؤسسة.

الاتجاه الثالث: تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من المحاسبين و مجموعة من الفنيين المتخصصين في النواحي الفنية و الداخلية للمؤسسة كأن يكونوا مهندسين في شركات المقاولات.

3. المعيار الثالث: مجال عمل المراجعة الداخلية.

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجع الداخلي فحص و تقييم مدى كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين و جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، و لتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:³

- مراجعة الوسائل و المحافظة على الأصول و التحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا

- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد

¹ عمارة عبد الرؤوف، دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، بسكرة، 2011-2012، ص 73

² فريد خليفة، المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2012 ص 46.

³ ثناء القباني وآخرون، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 53-55 .

- مراجعة النظم الموضوعية للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط، الإجراءات ، القوانين و اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير، يجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم
- مراجعة الوسائل و المحافظة على الأصول، و التحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا
- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات و تصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.
- مراجعة العمليات او البرامج للتحقق ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعية، و ما إذا كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط ، ومن خلال هذا المعيار يتبين أن يساهم بدرجة كبيرة في متابعة و ترشيد القرارات التي تم اتخاذها، واهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة اللازمة و بذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

4. المعيار الرابع: أداء العمل في المراجعة.

و يتمثل في معيار الأداء المهني للمراجعة الداخلية و التي تتضمن أعمال المراجع كل من تخطيط لعملية المراجعة و فحص و تقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أن المعلومات كافية و مقيدة و معلومات مناسبة و ملائمة و معلومات تخدم عملية المراجعة و تحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما كبيرا أثناء عملية المراجعة ثم الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خط أعمال المراجعة حيث يتضمن فحص و تقييم المعلومات و ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، و تتم عملية الفحص و تقييم المعلومات على النحو التالي:¹

- تجميع المعلومات بموضوع المراجعة
- يجب أن تكون المعلومات كافية و يمكن الاعتماد عليها (ملائمة و مفيدة)
- يجب توفر الإشراف الكافي على عملية المعلومات، تحليلها، تفسيرها، توثيقها
- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع
- يقوم المراجع في الأخير بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص و التقييم
- يجب أن يكون التقرير على درجة عالية من الموضوعية و الوضوح و أن يكون موقعا عليه من قبل المراجع

¹ عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق، ص 47.

المعيار الخامس: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة و يكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً على إدارة القسم بحيث مدير قسم المراجعة عليه التأكد من:¹

- تحقق الأغراض العامة و المستويات التي اعتمدها الإدارة العليا.
- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية.
- تماشي جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية و حتى يتمكن مدير قسم المراجعة الداخلية من تحقيق الأهداف العامة يجب توفير ما يلي:²
- ✓ يكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف سلطات و مسؤوليات القسم.
- ✓ يقوم المشرف بوضع خطط تنفيذ مسؤوليات القسم.
- ✓ يوفر المشرف على القسم سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشد للعاملين معه في القسم.
- ✓ يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية و الخارجية.

المطلب الثالث: مراحل انجاز المراجعة الداخلية.

إن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لأي منشأة يتطلب منها إتباع مراحل عمل واضحة و اعتماد منهجية سليمة حرصاً على دقة النتائج المتوصل إليها، تتمثل مراحل انجاز المهمة في مجموعة من الخطوات و الوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته و فحصه و تقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة كل ذلك يهدف لإيجاد رقابة فعالة على أعمال المؤسسة، و مساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتها بشكل كاف و فعال و تتمثل هذه الخطوات في ثلاثة مراحل أساسية هي:

1. مرحلة التحضير للمهمة.
2. مرحلة تنفيذ المهمة.
3. مرحلة التقرير عن المهمة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 48.

² فريد خليفة ، مرجع سابق ، ص 49.

1. **مرحلة التحضير للمهمة:** في هذه المرحلة يقوم المراجع بالتحضير للقيام بالمهمة عن طريق تحديد

المعلومات الواجب الحصول عليها و مكان وجودها و تحديد الأطراف التي يمكنها أن تساعده و العمل

على التركيز في إعداد برنامج سليم لأداء المهمة و تمر هذه المرحلة بعدة خطوات: ¹

أ. **الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية بهدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة و يخضع إلى ثلاثة مبادئ:

- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته و إنما يقوم بالمهام التي تطلبها الإدارة العامة.

- يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة عادة الإدارة العليا او لجنة المراجعة.

- إعلام المسؤولين الذين لهم علاقة بالمهمة.

ب. **مرحلة التعود:** تتطلب هذه المرحلة من المراجع الداخلي قدرا من الثقافة المالية، التسييرية و التقنية تساعده

على فهم الموضوع الذي هو بصدد مراجعته. و تخضع مدة مهمة المراجعة الداخلية إلى درجة تعقد الموضوع و

إلى مؤهلات المراجع ووفرة المعلومات، الوثائق و ملفات العمل الخاصة بمهمات المراجعة السابقة. و من خلال

هذه المعلومات يقوم المراجع بإعداد خطة التقارب و يهتم المراجع بـ:

- فهم تنظيم الوحدة بشكل دقيق.

- فهم الأهداف و المحيط.

- التعرف على تقنيات العمل المستخدمة.

- المضمون الاقتصادي و الاجتماعي.

- معرفة المضمون التنظيمي للوحدة.

- عمل الوحدة.

ج. **خطة التقارب:** و هي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم تقسيم النشاط (الوظيفة و الإجراء) الخاضع

للمراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة و يتطلب وضع خطة التقارب ما يلي:

- تقسيم النشاط إلى أعمال أولية.

- الإشارة إلى الهدف و الفائدة من الأعمال الأولية.

¹ عبادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير فرع

و تظهر خطة التقارب في جدول من عمودين يبين الأهداف و الأعمال.

د. تحديد مواقع الخطر: يقوم المراجع بتحديد مواقع الخطر و تعريفها و الكشف عن المشاكل و النقائص و تقديم التوصيات لمعالجتها و يقوم المراجع بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:

عمود ثالث: يحدد الخطر المتعلق بكل عمل.

عمود رابع: ملخص للخطر في ثلاث مستويات عال، متوسط، ضعيف.

عمود خامس: سائل الرقابة الداخلية لأبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف، الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.

عمود سادس: الإشارة للإجراءات ذات أهمية هل موجودة او العكس و أن كانت وسائل أخرى تتحكم في العمل.

هـ. التقرير التوجيهي: وثيقة تعرض الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها و يبرم هذا العقد بينه و بين الأطراف الأخرى التي ستخضع للمراجعة و يقوم بإعداده المراجع ثم يعرضه للطرف الآخر للمصادقة عليه و له الحق أن يعطي وجهة نظره فقط و القرار الأخير للمراجع الداخلي و يعرض التقرير التوجيهي ما يلي:

- الأهداف العامة: تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية و المتمثل في حماية الأصول، دقة المعلومات، احترام القواعد و التعليمات، تعظيم الموارد.

- الأهداف الخاصة: تتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين و تتعلق بمواقع الخطر المحددة مسبقا.

- مجال التدخل: يقترح المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة من جانبين الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي، الفروع التي ستخضع للمراجعة في إطار هذه المهمة و الثاني يتعلق بمجال العمل الجغرافي (مصنع، منطقة).

2. مرحلة تنفيذ المهمة:

يتم تنفيذ مهمة التدقيق وفقا لمخطط التدقيق المعد مسبقا و الموافق عليه من مدير التدقيق على أن يتم الاختبار و تجميع الأدلة و توثيق أعمال التدقيق بصورة كافية و ملائمة في ملفات التدقيق، ملف التدقيق الجاري، و ملف التدقيق الدائم، و ملف المراسلات.¹

بعد ما ينتهي المراجع الداخلي من دراسته و تخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة و التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات و أدلة الإثبات بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة و تتمثل هذه الخطوات في ثلاثة مراحل هي:²

أ. **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤول النشاط محل المراجعة و فيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، و كذا التهيئة الميدانية لعملية المراجعة و الفحص الذي سيتم.

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

ج. **العمل الميداني:** و يأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة و اعتماده من مدير المراجعة حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات و غيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة و الكشف عن مشاكل او مخالفات او انحرافات قد تحدث و يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات و مستندات ثبوتية داعمة لها.

¹ داوود يوسف صبح ، المرجع السابق، ص 253.

² عيد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 68.

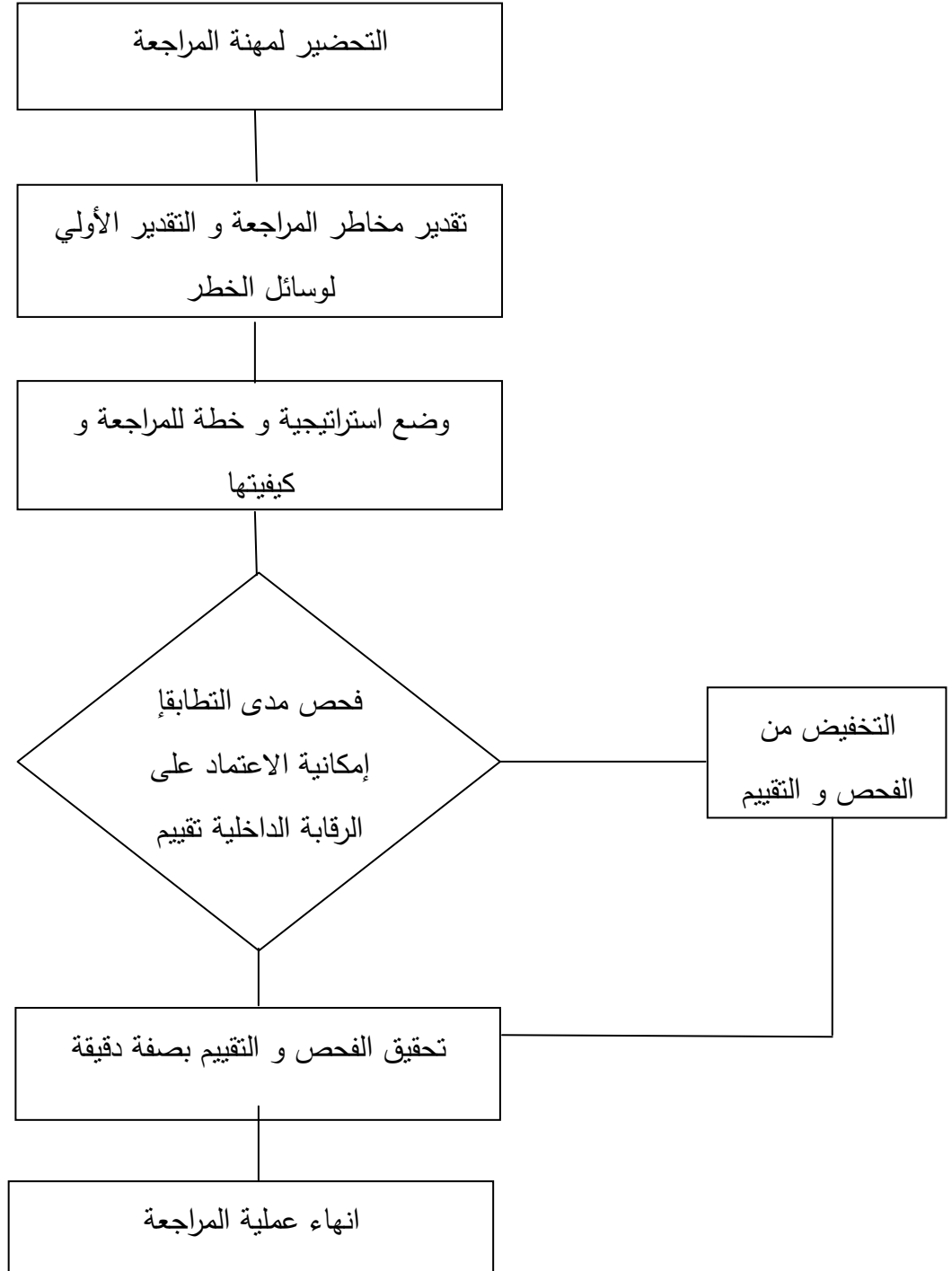
3. مرحلة التقرير عن المهمة:

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في أربعة مراحل:¹

1. **التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، و التي تشتمل على كافة المشاكل و الانحرافات و المخالفات التي تكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، و هذا التقرير يعتبر أساساً لإعداد التقرير النهائي.
2. **حق الرد على الأشخاص المراجع أعمالهم:** و يكون عن طريق عقد اجتماع بين الأشخاص المراجع أعمالهم و فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة، و الهدف من هذا الاجتماع عرض الملاحظات و النتائج التي تم التوصل إليها و تكون مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها و بعد عرض الهدف بدخل الأشخاص المراجع أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات و التوصيات.
3. **التقرير النهائي:** و يتم إعداد التقرير النهائي في صورته النهائية بعد انتهاء التدخل من طرف الأشخاص المراجع أعمالهم و يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة من اجل إعلامهم بنتائج مهمة المراجعة و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، و يجب أن يكون التقرير النهائي واضح و يتم إعداده و تقديمه في الوقت المحدد.
4. **متابعة تنفيذ التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي مجموعة من التوصيات الواجب القيام بها ، و بناء على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات

¹ عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية

الشكل رقم (03): خطوات عملية للمراجعة



المصدر: نغاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم إتحاد القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الأغواط، 2007-2008، ص 67.

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية.

إن للمراجعة الداخلية دورا هاما في التقليل من الانحرافات و التلاعبات و التقليل من حدتها كما أنها تعمل على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق ما هو مخطط من طرف إدارة المؤسسة إذ يعتبر نظام الرقابة الداخلية في الأولويات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي. و نظام الرقابة هو الذي يحدد نطاق عمل المراجع، لذا وجب علينا الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لما له من إسهامات في عمل المراجع الداخلي.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و وسائلها.

1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها فيما يلي بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:¹

- عرف (الصبان و الفيومي)، "نظام الرقابة الداخلية على انه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:
 - ✓ حماية الأصول.
 - ✓ اختبار دقة الاعتماد على البيانات المحاسبية.
 - ✓ تشجيع العمل بكفاءة.
 - ✓ تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.
- وعلى حسب (الصحن و نور) نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري من المشروع و ما يرتبط به من وسائل و مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول. اختبار دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاية الإنتاجية و تشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم".

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص ص 83-84.

- و حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين فنظام الرقابة الداخلية (هوالخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول ، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على المحافظة وعلى السير وفق السياسات المرسومة).
- كما عرف (المعيار الأمريكي 78SAS) الرقابة الداخلية بأنها: " ينفذها مجلس الإدارة و إدارة المنشأة و الموظفين الآخرين، ثم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول لتحقيق الثقة في التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و اللوائح الملائمة و فعالية و كفاءة العمليات.
- كما تعرف بأنها الخطة التنظيمية و كل ما يرتبط بها من وسائل و إجراءات يتبناها المشرع للمحافظة على الأصول، واختبار دقة الحسابات و درجة الاعتماد عليها، و تنمية كفاءة العمل و تشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية.

من التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن تعريف الرقابة الداخلية هو الخطة أو الطرق التي تتبعها المنظمة لحماية أصولها و إعطاء بيانات و معلومات دقيقة يعتمد عليها و كذلك لتحسين الفاعلية التشغيلية و ضمان الالتزام بالقوانين و اللوائح الإدارية.¹

2. وسائل نظام الرقابة الداخلية:

أ. **الخطة التنظيمية:** أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي نتخذ محاولة توجيهها، بما يخدم مصلحة و أهداف المؤسسة، إذ نتبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها و على الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة، و بالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منظم للمعلومات.

ب. **الطرق و الإجراءات:** تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية في إحكام و فهم و تطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، إنتاج التسويق ، تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المؤسسة.

¹ كريمة على الجوهر وآخرون ، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ، 2012، ص 39-40.

ج. المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق

أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة لعودة المعلومات المطابقة

ثانيا: عناصر نظام الرقابة الداخلية (الأنواع) و مبادئها.

1. عناصر نظام الرقابة الداخلية (الأنواع):

يتضمن نظام الرقابة الداخلية على العناصر الآتية:¹

أ. الرقابة المحاسبية: وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية و عنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع و تضمن هذه الرقابة و تهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أية تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها .

ب. الرقابة الإدارية: وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الإدارية في المشروع وعنصرا رئيسيا من عناصرها وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات التي تتحقق من كفاءة استخدام موارد و ممتلكات المشروع استخداما امثلا من ناحية و التحقق من مدى التزام المشروع و العاملين فيه بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية و الخارجية على السواء و المنظمة للأعمال و أنشطة المشروع من ناحية أخرى.

و يمكن الاستعانة بالجدول الآتي الذي يوضح لنا الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها و أهدافها

¹ محمد السيد سرايا ، مرجع سابق، ص 86 ، 88.

الجدول رقم (02): الفرق بين عناصر الرقابة

وجه المقارنة	الرقابة الحسابية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> - حماية الأصول من السرقة و الضياعو الاختلاس وسوء الاستخدام. - التحقيق من دقة المعلومات و الحالة الواردة في القوائم و التقارير المالية. 	<ul style="list-style-type: none"> - التحقيق من كفاءة و أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعها إداري الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> - التحقيق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقالنظام تعويض السلطة الملائمة و المعتمد من الإدارة. - التحقيق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر و السجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبالا عاما. 	<ul style="list-style-type: none"> - التحقيق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات و السياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم

الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية، 2013، ص 60

2. مبادئ نظام الرقابة الداخلية:

- من المبادئ العامة التي يمكن الاقتداء بها من أجل الحصول على نظام رقابي كفئ كالتالي:¹
- تحديد المسؤولية لكل فرد داخل الشركة و ذلك لمحاسبته عند التقصير و مكافأته عند القيام بعمله على أحسن وجه.
- الفصل التام بين من يحتفظ بالسجلات و من يقوم بأي عملية ينتج عنها التسجيل في الدفاتر مثلا الشخص الذي يقوم بتسجيل عمليات التسجيل المبيعات هو غير الشخص الذي يقوم بالبيع.
- ألا ينفرد شخص معين بانجاز عملية بأكملها بل يجب تقسيمها بين عدة أشخاص حتى يمكن اكتشاف الخطأ إذ وقع سواء عن قصد أو دون قصد.
- الفصل التام بين من يحتفظ بالأصل و من يقوم بالتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل فمثلا أمين الخزينة يجب ألا يكون مسؤولا عن التسجيل في دفتر الصندوق.
- الفصل التام بين من يقوم بالاحتفاظ بالأصل و بين من يقوم بإقرار الحصول على هذا الأصل أو التخلص منه فمثلا أمين المخازن ليس له علاقة بالعمليات المتعلقة بمواد الخزنة سواء من صرف أو استلام.
- كل معاملة تقوم بها الشركة يجب أن تكون معتمدة و مصادق عليها من قبل شخص مسؤول يمتلك هذا الحق.
- وجود مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات ودليل للحسابات و مجموعة من المستندات و ذلك لتحقيق الرقابة الفعالة على العمليات المالية.
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية و ما يتبعها من دفاتر استناد مساعدة كلما أمكن ذلك.
- تبين سياسة واضحة لتمييز بين النفقات الإدارية و النفقات الرأسمالية.
- مراعاة عدد النسخ من كل مستند حتى يمكن توفير البيانات و المعلومات اللازمة لمركز النشاط المختلفة بأكبر قدر من الكفاءة.
- حماية الأصول بكافة الوسائل الممكنة لغرض منع أو تقليل الخسائر الناتجة عن السرقات و الضياع و التلف و الاحتفاظ بها في أماكن مناسبة حماية لها في حالة وقوع أي خطر.

¹ ادريس عبد السلام اشيتوي، مرجع سابق، ص ص 54-55.

- الاحتفاظ بالسجلات و المستندات المهنية في أماكن أخرى حتى يمكن الرجوع إليها في حالة تلف أو ضياع النسخة الأولى لأي سبب من الأسباب.
- وجود وسائل أو أدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مدى فعاليتها مثل الميزانيات التقديرية تقارير الأداء الدورية و المراجعة الداخلية.
- قيود التسوية في نهاية السنة المالية و التي عادة تعمل عند إعادة القوائم المالية للفترة يجبأنتعتمد من قبل شخص يملك هذا الحق.

ثالثاً: أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية.

1. أهمية نظام الرقابة الداخلية:

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها و أشكالها أدى إلى زيادة و إبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات و هذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية و التي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح و قوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:¹

- نجاح و كفاءة و فعالية الرقابة و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة و برامج مختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و أداء الأعمال و الأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة و من ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة و برامج الوحدة.
- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات و ما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع و تحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته و نطاق هذا البرنامج و ما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات و أنشطة الوحدة أو النشأة موضوع التدقيق (المراجعة).
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج النشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، و يمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

¹ محمد السيد سرياء، مرجع سابق، ص82، 83.

ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من فاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات.

1- أهداف نظام الرقابة الداخلية:

تمثل أهداف نظام الرقابة الداخلية في ¹:

أ. **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها، و إجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بأن هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة.

ب. **حماية الأصول:** إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية بجميع عناصر الأصول الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، وإن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء و المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسة.

ج. **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل معلوماتي يعالج البيانات من الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي ينصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن.
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 89، 92.

د. تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة، و من تحقيق فعاليته في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

هـ. تشجيع الالتزام بالسياسات: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية. من أجل التطبيق الأمثل، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
- يجب أن يكون واضحا (مفهوما).
- يجب توافر وسائل التنفيذ.
- يجب إبلاغ الجهات إلا مرة بالتنفيذ.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولا: مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

1. مقومات نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالعمدة داخل البني ففوة هذه العمدة تعكس قوة وفعالة هذا النظام و العكس صحيح لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:¹

- **الهيكل التنظيمي:** من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف و المديریات و يحدد سلطات كل منها بوضوح و دقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.

¹ باي عز الدين، ماهية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي (E.G.I) وحدة الفندق الزيبان، مذكرة نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، الجزائر، بسكرة، 2013، ص40.

- نظام المعلومات المحاسبية: تعطي السجلات و المستندات جميع الأدوات المستخدمة لتحقيق عمليات المؤسسة كافة و تسجيلها و تبويبها و قياس نتائجها، وإيصالها إلى مركز اتخاذ القرارات و مراكز النشاط المختلفة.

- إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة.

- اختبار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن عامل الكفاءة يلعب دورا مهما في إنجاز و تحقيق مبيعات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يتركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه.

- رقابة الأداء: و ذلك بهدف التحقيق من الالتزام بمستويات الأداء الموضوعي ثم تحديد الانحرافات عنها و البحث في أسبابها ووسائل علاجها.

- استخدام كافة الوسائل الآتية: استخدام الآلة الحاسبة وتألية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التآلية توفر الآتي:¹

✓ دقة و سرعة المعالجة.

✓ سهولة الحصول على المعلومات.

✓ حماية الأصول بوجود برنامج مساعدة.

✓ توفير الوقت.

✓ تدعيم العمل بكفاءة.

✓ خفض تكلفة المعالجة.

✓ التحكم في المعلومات.

2. إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

إن تطبيق المقومات لنظام الرقابة الداخلية يجب أن يتبعه اتخاذ إجراءات معينة لتحقيق تلك المقومات،

لذلك سنتطرق إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:

أ. إجراءات تنظيمية وإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المنشأة، و يتضمن النواحي التالية:¹

¹ محمد التهامي طواهر، مسعد الصديقي، مرجع سابق، ص102.

- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يتضمن عدم التداخل.
 - توزيع الواجبات بين الموظفين حيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية إلى النهاية، حيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
 - توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ و الإهمال.
 - تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين.
- ب. إجراءات تخص العمل المحاسبي: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح من إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، و التأكد من صحة المستندات و إجراء مطابقات دورية و القيام بجرد مفاجئ.

إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق في هذا الجزء إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية:²

✓ إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات لأي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، و مرافقته بالوثائق المؤيدة الأخرى.

✓ استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري، مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية.

✓ إجراءات مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقة العملاء....الخ.

✓ القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ج. الإجراءات العامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، و يتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية أن يحقق أهدافه المرسومة³. لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:⁴

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 172.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 199.

³ عبد الفتاح الصحن، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، ص 167.

⁴ محمد عبد الرحمان العايدي، علم المراجعة والنظرية، مكتبة الجلاء الحديثة، بور سعي، ص 44.

- التأمين على ممتلكات المؤسسة: و يتم ذلك من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة باستبعاد آثارها بالتأمين على الممتلكات و التخزين الجيد للموارد.
 - اعتماد رقابة مزدوجة: يستعمل هذا الإجراءات في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانات للمحافظة على النقدية، و يساعد هذا الإجراء على: حماية النقدية، تقادي التلاعب والسرقة، نشاء رقابة ذاتية، تدعيم مقومات الرقابة الذاتية.
 - تأمين ضد خيانة الأمانة: يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية فمن غير المعقول بأن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء تأمين ضد خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم.
 - إدخال الإعلام الآلي: ويعتبر الإعلام الآلي من أهم الوسائل التي تدعم نظام المعلومات المحاسبية فعن طريقها يمكن لنظام المعلومات المحاسبية تسريع توفير المعلومات اعتمادا على عدة مبررات هي :
 - ✓ حجم وعدد العمليات.
 - ✓ السرعة في معالجة البيانات.
 - ✓ إمكانية الرجوع إلى استشارة المعطيات بسرعة.
- و في نهاية نقدم شكنتفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

الشكل رقم (04): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية،

ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 123.

ثانيا: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

من الوسائل التي يستخدمها المراجعون للتعرف على النظام المطبق و تقييم مدى الكفاية

وفي ما يلي شرح موجز لكل من هذه الوسائل:¹

1. **الاستبيان:** ويضم استفسارات كتابية تحتوى على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية و تقدم هذه القائمة الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها و ردها إلى المرجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن الاختبار و العينة و ذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة و الإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة إطلاقا في تلك الناحية، و من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت و مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشأة و توفير الوقت حيث يستعين المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عميلة مراجعة منفردة.

2. **الملخص التذكيري:** يقوم المراجع هنا بوضع قواعد و أسس نظام رقابة داخلية سليم و ذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان.

ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتتصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمرا متروكا لكل مراجع على حدى يضع الأسس و يقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

3. **التقرير الوصفي:** و يقوم المراجع هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة و الدورة المستندية و هي طريقة مناسبة للمنشأة الصغيرة و المتوسطة إلى حد ما. يخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة و محاسبتها أما عينة فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

4. **دراسة الخرائط التنظيمية:** و هنا يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييمية من خلال دراسة للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة و خرائط الدورات المستندية لمختلف

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص ص 176-178

عمليات المشروع كالمبيعات و النقدية و الأجور... الخ و من عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها و استخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من وضعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان و الحالات.

5. فحص النظام المحاسبي: هنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها و عهدتها و مراجعتها و قائمة ثانية بطبيعة المستندات و الدورة المستندية و من تلك القوائم نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع و يعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشأة الكبيرة و بخاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين و السجلات و ما شابه.

ثالثاً: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

حتى يصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه تتبع المراحل التالية:¹

- 1) مرحلة وصف الأنظمة و الإجراءات:** على المراجع في هذه المرحلة أن يتعمق في الإجراءات و يحاول فهم كيفية فهم عملها و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية، و في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع و سلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي و خرائط التدفق.
- 2) مرحلة التحقق من فهم الأنظمة:** بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمية للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.
- 3) مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على المرحلتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير).

¹ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 117-118

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (الجواب بنعم اجابي، و الجواب بلا سلبي)، و عليه يستطيع المراجع في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام و كذلك نقاط ضعفه و ذلك من حيث التصورأي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.¹

(4) مرحلة اختبارات الاستمرارية: يقوم المراجع بالتأكد من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار و لا تحمل خلا و يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة و في كل مكان.

(5) مرحلة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:و من خلال اعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها، يقدم المتدخل الحوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات و تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقرير حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته.²

¹ محمد بوتين ، مرجع سابق، ص73.

² نفس المرجع السابق، ص75.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية.

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة الى الحصول على المعلومات ذات مصداقية و تعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة و متانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي و الذي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة و المساعدة على تطوره و التي هي:

- **الأصناف العديدة للمؤسسات:** عرفت المؤسسة أصناف عدة و تقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها او من ناحية طبيعتها القانونية او من ناحية حجمها لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة و يقيم فيه عمل الهيئة المسيرة لها.¹
 - **تعدد العمليات:** تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر تشتري ، تحول، تنتج، تشغل، و تبيع و داخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلأخرى ومن مؤسسة إلأخرى وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تنقيد لما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها و التي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، مما سبق يظهر جليا بان نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع تنوع العمليات .
 - **توزيع السلطات و المسؤوليات:** إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات و المسؤوليات على المديریات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين.
- و في هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الواجبات المسندة إليه و حدودها مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته و مسؤوليته.

¹ محمد التهامي طواهر ، مرجع سابق ، ص ص 92-93 .

- الحاجة الدائمة للمعلومات: يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة و خارجها و إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة . أن الحاجة المستمرة لمعلومات ناتجة على الاستعمال الدائم لها ، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة .
- حماية أصول المؤسسة: تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال خلال إنشاء حماية مادية و محاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذ يجب القيام بالتأمينات اللازمة، و تتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات و تعتبر حماية الأصول أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية.
- اعتماد رقابة اختبارية: يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند في النوع السابق من المراجعة على جزء معين من كل من حجم المفردات المقدمة، و يكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي الكل (المجتمع). يتوقف حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

ثانيا: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية

يمكن أن تبرز علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية من خلال النقاط التالية:¹

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و الرقابة و تعتبر وظيفة الرقابة للمدير و التي يشاركه بفاعلية في انجاز المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية و مراجعة مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعية و مراجعة تشغيلية للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها و تقييم الأداء من فاعليته و كفاءته و لذلك فان قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

¹ فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سابق، ص 42-43

- استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة يدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة نحو الرقابة فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي للوصول للأداء المخطط فان ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.
- يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فان قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة ، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة و إتمام عملية الرقابة.

و يمكننا الاستعانة بالجدول في الصفحة الموالية الذي يوضح لنا علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة

الداخلية

الجدول رقم (03): العلاقة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية للتأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة	نشاط توكيدي استشاري مستقل موضوعي و هو مصمم لإضافة قيمة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و صارم للقيم و تحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة و التوجيه
مسؤولية المراجع	يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص و تقويم و كفاية و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و نوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة	- تزيد الإدارة العليا بالمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية - تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل
الأقسام	تنقسم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية و محاسبية و ضبط داخلي	تنقسم المراجعة الداخلية إلى مالية و إدارية و إستراتيجية
الأدوات	الرقابة المالية و الإدارية و الضبط الداخلي هدفهم تأمين سلامة و تنفيذ عمليات المحافظة على الأصول و تأمين الثقة بصحة المعلومات	المراجعة الداخلية تهدف إلى تقويم الأنظمة المعنية بحماية الأصول وممتلكات المؤسسة و تحقيق كفاءة الأداء و مطابقتها مع الأصول

المصدر: عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية و التدقيق، دار الراجحة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 64.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المراجعة الداخلية، ما هي إلا أداة من أدوات الرقابة الداخلية يكون الغرض منها هو التأكد من دقة و فاعلية الأنظمة و الإجراءات المتبعة و رفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات أيضا تهدف المراجعة الداخلية إلى قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

ثالثا: أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي.

حتى يتمكن المراجع الداخلي من القيام بمهامه على أحسن وجه و الوصول إلى رقابة داخلية فعالة تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة يجب أن تصمم هذه الأخيرة لـ:

- نظام لرقابة مختلف العمليات.
- تنظيم محاسبي .
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات.
- نظام لقياس المخاطر و النتائج.
- نظام للمعلومات و التوثيق.
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة و مدى إمكانية تطبيقها.

و مهام المراجع الداخلي يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة، يسمى " المراجع الداخلي " يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، و لذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية:¹

- تتميز الوظيفة التسييرية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و الرقابة، و تعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة و التي يشاركه المراجع الداخلي بفاعليه لتحقيق هذه الوظيفة و ذلك ضمنا للوظائف الفرعية الأخرى.
- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمدقق الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، و هذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء.

¹ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص ص 101-102.

- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره احد العاملين بها، تجعله قريبا من السجلات المالية و على دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة، وهذا ما يدفعه و يساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات و الوثائق المالية.
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية ، و أخرى لمراجعة الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة ، و مراجعة العمليات للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، كما يمكن مراجعة نظام المعلومات و درجة الأمان المصاحبة لها فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.
- أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام امثل يعتبر احد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المدققين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، و في نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة و متواصلة، لاسيما أن المؤسسات تعيش و تتطور في محيط سريع التغير.

خلاصة الفصل الأول

ان ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمراً حتمياً بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تفرعها وتعقدتها.

وكما رأينا أن مهمة المراجعة الداخلية تحكمها مجموعة من المعايير حيث أن القائم بمهمة المراجعة يجب عليه أن يلتزم بها وذلك من أجل الوصول إلى مراجعة داخلية فعالة يمكن الاعتماد عليها، كما أن الرقابة على تكاليف الجودة تهدف إلى تحسين ومراقبة من أجل الوصول إلى جودة عالية وبأقل التكاليف وذلك وفق اجراءات وخطوات معتمد عليها داخل المؤسسة وعلى وظائفها.

تمهيد:

احتلت الجودة في الآونة الأخيرة الأولوية الأولى وأصبحت من أهم القضايا في أي منشأة تسعى لرفع مستوى أدائها وتحقيق النجاح نظرا للمنافسة المتزايدة بين المنتجين وكثرة تنوع السلع التي تشبع حاجة معينة لدى المستهلك مما أتاح له فرصة اختيار السلعة الجيدة ذات المزايا والاستخدامات الأفضل.

وتبعاً لذلك فقد زادت أهمية الأخذ بأساليب الرقابة على الجودة ومحاوية أي نقص في كمية الانتاج خلال مراحل التشغيل وأصبحت تكاليف الجودة تعد أحد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقت الحاضر، وأن مفهوم تكاليف الجودة تطور حتى أصبح يشكل جانب مهم وأحد المؤشرات الرئيسية في التأثير في تكاليف الانتاج مما ينعكس على مستويات الربحية وقدرة الشركات في مواجهة الظروف الطارئة.

ولدراسة أعمق وأشمل لما ذكرنا سابقا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: ماهية الجودة.
- المبحث الثاني: الرقابة على الجودة.
- المبحث الثالث: تكاليف الجودة.

المبحث الأول: ماهية الجودة.

ازداد اهتمام منشأة الأعمال بجودة المنتجات والخدمات التي تنتجها لما لها من اثر متزايد في تحقيق و
إدامة الميزة التنافسية سواء في الأسواق العالمية،لما تحققه منمنافع في تحسين سمعة المنشأة وزيادة حصتها
السوقية ومن ثم زيادة الأرباح.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمفهوم الجودة.

على الرغم من ظهور مفهوم الجودة منذ زمن بعيد إلا انه يظهر كوظيفة رسمية للإدارة إلا في الآونة
الأخيرة، إذا أصبح ينظر إلي مفهوم الجودة في الفكر الإداري الحديث على أنه وظيفة تعادل تماما باقي
الوظائف مثل وظيفة المشتريات و وظيفة الهندسة وبحوث التسويق وأصبحت تستحق الانتباه والاهتمام ومن
جانب الإدارة العليا بالمنظمات وسنتعرف على هذه المراحل المختلفة التي مرت بها الجودة.

يشير العديد من الباحثين إلى أن مفاهيم الجودة قد مرت بخمسة مراحل يمكن بيانها كمايلي:¹

المرحلة الأولى: ضبط الجودة.

امتدت هذه المرحلة ما بين عام (1890.1920) وتميزت هذه المرحلة بأن مسؤولية تحديد الجودة تقع
على وجود مشرفين متخصصين بضبط الجودة ومتابعة قياسها والتحقق من المنتجات التي تقدمها الشركات
الصناعية.

المرحلة الثانية: الضبط الإحصائي للجودة.

امتدت هذه المرحلة خلال عام (1920.1940) واتسمت باستخدام وظيفة التفتيش ومقارنة النتائج
بالمطلوبات المحددة لتحديد درجة تطابق إنتاج المنتج وفق المواصفات المطلوبة للجودة.

¹ منتصر احمد سالم حجازي، اثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية،دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة علي شهادة
الايزو في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً للمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص
ص37 - 38.

المرحلة الثالثة: ظهور منظمات متخصصة بالجودة.

امتدت هذه المرحلة خلال الفترة من عام (1940.1960) وامتازت هذه المرحلة بعدد من التغيرات في بيئة الصناعات وخاصة بعد فترة الكساد الاقتصادي الرأسمالي في الفترة (1929.1933) مما أدى إلى ظهور منظمات صناعية متخصصة بضبط الجودة مثل الجمعية الأمريكية لضبط الجودة والتي يشار لها بالرمز ASQC مما أدى إلى تحديد مستوى مقبول للجودة عند إنتاج وبيع المنتجات كذلك ظهور حلقات الجودة في اليابان في عام 1956 وما حدث عليها من تطورات بعد ذلك التاريخ على مفهوم حلقات الجودة.

المرحلة الرابعة: تحسين الجودة.

امتدت من عام (1960.1980) والتي تميز بالتطور مفهوم حلقات الجودة في اليابان إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة والمعروفة بالرمز TQM وكذلك ظهور مفهوم التلف الصفري في اليابان إلى جانب مفاهيم أخرى كتوليد الجودة والذي يعتبر نظام متكامل يتضمن عدد من التيارات والإجراءات اللازمة لتحقيق الجودة في الشركات الصناعية.

المرحلة الخامسة: إدارة الجودة ما بين (1980.2000).

تميزت هذه المرحلة بظهور عدد من المفاهيم الجودة كمفاهيم العولمة، الإيزو، وظهر عدد من برامج الحاسوب التي ساعد في ظهور الجيل الخامس للحسابات التي جاء بعد سنة 1990 والتي ساهم الحاسوب في تصميم المنتج وفي تصنيعه وظهر فكرة التصنيع المتكامل وأنظمة التصنيع المرن وغيرها.

ومن خلال التطور التاريخي لمفهوم الجودة فإن المرحلة الأخيرة من التطور أدت إلى إضافة استراتيجيات لتحسين العمليات والتي بدورها أدت إلى إدخال تغيرات هيكلية في أساليب تنفيذ المهام وكذلك اتساع مفهوم الجودة ليشمل المستويات الهيكلية للشركة ضمن استراتيجيات شاملة. وكل ذلك يحتاج إلى تدعيم إدارة المراجعة الداخلية للقيام بمهامها ومواجهة التحديات التي تتعرض لطريقتها والتغلب عليها.

المطلب الثاني: مفهوم الجودة وإبعادها.

أولاً: مفهوم الجودة.

تعد الجودة، الكمية والتكلفة من أهم مؤشرات التسيير، فلضمان التسيير الفعال للمنظمة يجب المحافظة والتحسين ليس للجودة فحسب، بل أيضاً لحجم الإنتاج، أجال التسليم، الإنتاجية والتكاليف.¹ حيث أصبحت متطلبات الجودة العالمية مصاحبة لكل مراحل وعمليات الإنتاج، ذلك أنها تأثر بشكل تام ومباشر على أداء المؤسسة وسمعتها.²

"ويرجع مفهوم الجودة (QUALITY) إلى الكلمة اللاتينية (QUALITAS) التي تعني طبيعة الشخص أو الشيء، وكانت تعني قديماً الدقة والإتقان، ولقد تغير مفهوم الجودة مع تطور علم الإدارة وظهور الشركات الكبرى وزيادة حدة المنافسة، حيث أصبح للجودة أبعاد جديدة ومتشعبة.

ويمكن النظر إلى الجودة من خلال ثلاثة زوايا :

ترتبط الأولى بجودة التصميم، وترتبط الثانية بجودة الإنتاج، أما الثالثة فترتبط بجودة الأداء والتي تظهر للمستهلك عند الاستعمال الفعلي للمنتج".³

"تباينت وتعددت الآراء والتعريفات التي أوردها المختصون بالجودة سواء كانوا جمعيات أم معاهد، فقد عرفها "دومينج" بأنها أنظمة غير المعيب والتي تؤثر مباشرة في الحاجات الحالية والمستقبلية للزبائن.

أما "جيرون" فقد عرفها بأنها المطابقة للاستعمال فيما عرفها بأنها الالتزام بالمتطلبات المحددة.

ويرى "فينبوم" أن الجودة هي احتياجات الزبون وليست احتياجات المصممين ولا احتياجات رجال التسويق ولا احتياجات الإدارة العامة، فهي تستند إلى الخبرة الفعلية للزبون مع المنتج أو الخدمة، وتقيس مقدار مقابلة المنتج لمتطلبات الزبون وأنها هدف متحرك في سوق المنافسة، إذ حدد جودة المنتج أو الخدمة بوصفها "

¹KONDO yoshio « lamaitrise de la qualité dans l'entreprise ».édition économique، paris،1997،p3.

² محمد إسماعيل عمر، أساسيات الجودة في الإنتاج، دار الكتب العربية للنشر، القاهرة، 2000، ص 30 .

³ مامون الدرادكة، طارق الشلبي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء لنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2002، صص 15-17.

المزيج الكلي للخصائص المنتج أو (الخدمة) السوقية والهندسية، الصناعة والصيانة في أثناء استعمال المنتج أو الخدمة، والتي تلبي توقعات الزبون".¹

أما الجمعية الأمريكية لمراقبة الجودة فتعرفها كما يلي "الجودة هي مجموعة الخصائص المتعلقة بالمنتج أو الخدمة والتي يؤدي تفعيلها لإرضاء الحاجات المتوقعة أو المرغوبة".²

ويرى بعض الباحثين أن الجودة هي التجاوب مع حاجات العميل ومتطلباته، بينما يرى آخرون أن الجودة تعني الحصول على أكبر معدل من الرضا مقابل أقل معدل استهلاك لمداخلات عملية الإنتاج.³

ويعرف بعض الباحثين الجودة بأنها "القدرة على تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يتطابق مع توقعاته ويحقق رضاه عن السلعة المقدمة إليه".⁴

في حين يعرفها آخرون بأنها "إستراتيجية عمل أساسية تهتم بشكل كبير في تلبية توقعات العملاء في الداخل والخارج سواء كانت توقعات ضمنية أو صريحة".

ويرى آخرون أن الجودة تشير إلى "قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعان المستهلك أو حتى تزيد عن توقعات المستهلك".⁵

تعرف الجودة بعدة طرق وفقا لمن يعرفها ولما تتعلق به السلعة أو الخدمة.ومن ذلك:⁶

- درجة أو مستوى من التميز.
- المزايا أو الخصائص الكلية للسلعة أو الخدمة والتي تشتمل علي قدرتها في تلبية الاحتياجات.

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن الجودة هي :

¹حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن،ص 23.

²Ph.kotler et B.Debois.Marketing Mangement.public.10eme edition.paris.2000.p80

³ هلال محمد عبد الغني ،حسب مهارات ادارة الجودة الشاملة في التدريب ،القاهرة، مركز تطوير الاداء والتنمية، 2000، ص16.

⁴ زين الدين، فريد عبد الفتاح، ادارة الجودة في المؤسسات العربية،القاهرة، مصر، 1996، ص10.

⁵ البكريصونيا محمد، ادارة الجودة الكلية، القاهرة، الدار الجامعية،2002،ص 14.

⁶محمد عبد العال النعيمي، راتب جليل صويص، six sigma، تحقيق الدقة في ادارة الجودة مفاهيم وتطبيقات، المكتبة الجامعية إثراء للنشر والتوزيع، عمان.الأردن ،ط1،2008، ص 16.

وبناء على ذلك يمكن تعريف الجودة بأنها "القدرة على الإلتقان عمل الأشياء.فهي تختص بالحصول على منتج او خدمة تحتوى مجموعة صفات (خصائص) تلبي حاجات ورغبات وتوقعات المستفيدين الظاهرة والضمنية عن طريق منتجات وعمليات خالية من العيوب او بأقل ما يمكن منها.¹

ثانيا: أبعاد الجودة.

إن الجودة تعني أشياء كثيرة وتعبّر عن وجهات نظر متباينة لذلك فإنها تكون نسبية وليست مطلقة وغير ملموسة ولكنها حقيقية واضحة وقد تكون محددة المعالم ولكنها بدون نهاية.ولذلك فان مجمل احتياجات ورغبات المستهلك ساهمت في تحديد معالم وأبعاد الجودة المطلوبة.²

توجد أبعاد ومفردات لقياس الجودة ويمكن تحديد الأبعاد الشائعة منها على النحو التالي:³

- الأداء **PERFORMANCE**: يشير هذا البعد إلى الخصائص الأساسية في المنتج.
- الهيئة **FEATURES**: وهي الخصائص المكملة للخصائص الرئيسية، والتي تضيف قيمة لجودة المنتج مثل توافر السيطرة للتحكم عن بعد في جهاز التلفزيون.
- المعولية (الاعتمادية) **RELIABILITY**: وتشير إلى الاتساق والثبات في الأداء ويجب أن تكون هنالك درجة من الاعتمادية والثقة في أداء المنتج وعدم تكرار الأعطال وان يكون جاهزا وقت الطلب.
- المطابقة **COMFORMANCE**: تمثل درجة تطابق المنتج مع مواصفات التصميم.
- المتانة **DURABILITY**: تشير إلى معدل العمر الاقتصادي للمنتج قبل الاستهلاك أو الاستبدال.
- الجمالية **AESTHETICS**: تشير إلى هيئة الخارجية للمنتج، والشعور الذي تثيره لدى المستهلك.
- التفهم العاطفي **EMPATHY**: تعبر عن درجة تمكن المجهز من فهم الحاجات البشرية للزبون وتحديد هواتلبية تلك الحاجات في المنتج.
- الاحترافية **ALISMPROFESSIONION**: يقصد بها احتراف المهنة وقدرة المجهز علي تقديم منتج خالي من العيوب، ودعم الزبون (خدمات ما بعد البيع).

¹سفاق حامد عبد الله، قياس في الشركات الخدمية، الخير مطبعة الشباب، 2001، ص 11، ص 12.

²قاسم نايف علوان، ادارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001: 2000، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2013، ص 34.

³يوسف حجيم الطائي وآخرون، نظام ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية، دار البازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص

- السلامة **SAFETY**: تعني ضالة مقدار الخطر أو الأذى الذي يمكن أن يسببه المنتج إلى الزبون أثناء الاستخدام أو بعده أو انعدام ذلك المقدار.
 - إمكانية تقديم الخدمة **SARVICEABILITY**: تعني سهولة تصليح وسرعة وحسن التصرف القائم بعملية التصليح وكفاءته.
 - الإدراك **PERCEPTION**: تعني قدرة الزبون على ادراك ما يراه في المنتج اعتمادا على خبراته السابقة وسمعة الشركة.
 - الكمال **FAULTLESS**: تعني درجة خلو المنتج من العيوب وعرض الباحثون والمختصون مجموعة من الخصائص (الأبعاد) للجودة، اختلفوا إما في عددها أو في أنواعها أو في تصنيفها، والجدول الآتي يبين أبعاد الجودة بحسب مجموعة من المختصين في مجال الجودة.¹
- وهناك أبعاد الجودة التي يجب الاهتمام بها في صناعة السلع وصناعة الخدمات وهي في الجدول الآتي :

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص27.

جدول رقم (4): مقارنة بين أبعاد الجودة في صناعة السلع والخدمات

أبعاد الجودة في صناعة السلع	أبعاد الجودة في صناعة الخدمات
1. مستوى الأداء	1. مستوى الدقة
2. المعولية	2. التوقيت
3. المتانة (العمر الافتراضي)	3. الانجاز
4. سهولة الاستخدام	4. الصداقة واللطافة في التعامل
5. القدرة علي الخدمة	5. تطوع الزبون للإشباع احتياجاته
6. الجمالية	6. معرفة مقدم الخدمة
7. القدرة علي اختيار والتوسع بالحجم	7. الجمالية
8. السمعة	8. السمعة

المصدر:قاسم نايف علوان ، إدارة الجودة الشاملة و متطلبات الايزو 9001:2000، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ، ط3، 2013، ص 37.

ومن الملاحظ أن أبعاد الجودة قد عرفت توسعا في خصائصها، سنأتي لإبرازها فيما يلي:¹

- **خصائص التقنية:** أصبحت تأخذ أكثر فأكثر نتائج الأداء للمنتج ومدلول المكاسب المنتظرة للجودة المعلن عنها للمنتج.
- **الخصائص الاقتصادية:** أصبحت تأخذ في الاعتبار كل من تكلفة الشراء وتكلفة الاستعمال، حيث يدور الحديث اليوم حول التكلفة الإجمالية للحياة.
- **الخصائص التجارية:** وتظهر مدى قابلية المنتج للتسويق وزيادة قدرته على الأداء بما يتفق مع رغبات المستهلك.
- **خصائص الإتاحة:** تتعلق بدرجة الوفاء، الصيانة والأمن، بحيث يعتبر المنتج على درجة عالية من الوفاء إذا حقق الغرض الذي وجد من أجله لمدة معينة من الزمن دون حدوث أي خلل.
- **خصائص اجتماعية:** ظهور متطلبات يقال عنها "المجتمعية" و"الصحة البيئية،... الخ" أدى إلى الاهتمام بأخذها أكثر فأكثر عند الحديث عن مفهوم الجودة، بحيث يصبح الحكم الشفهي فيها محل قبول من الآخرين وبشكل أدق محل قبول الجماعة.

وعرض الباحثون والمختصون مجموعة من الخصائص (الأبعاد) للجودة اختلفوا إما في عددها أو في أنواعها أو في تصنيفها و الجدول الآتي يبين الأبعاد بحسب آراء مجموعة من المختصين في مجال الجودة.

¹ فريد كورتل ، امال كحيلة، الجودة وانظمة الايزو، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2012، ص ص 29- 30 .

الجدول رقم (5): وجهات نظر مجموعة من الباحثين والمختصين حول أبعاد الجودة.

Reid et sindoes	جودة	الفضل ومحمد	Chase Aquillans	Norri et Radford	Evaneevich
-جودة التصميم	أبعاد وظيفية:	-الأداء	ملموسة	-المطابقة	الأداء
-جودة مطابقة التصميم	-الاستفادة من المنتج	-المظاهر	الأداء	للموصفات	المظاهر
-سهولة الاستعمال	-المتانة	-المعولية	المظاهر	-الأداء	المعولية
-خدمات ما بعد البيع	-العوامل الإنسانية	-المتانة	المعولية	-سرعة الاستجابة	المطابقة
	أبعاد غير وظيفية:	-القدرة الخدمية-	المطابقة	-الخبرة في سرعة التغيير	المتانة
	-المظهر الخارجي	الاستجابة	المتانة	-المظاهر	القدرة الخدمية
	-الانطباع الذاتي(الثمن، السعر، وغيرها)	-الجمالية الفنية	غير ملموسة	-العولمة	الجمالية
		-السمعة أو المكانة المرموقة	الجمالية	المتانة	الجودة المدركة
			الاعتناق	-القدرة الخدمية	
			الحرفية	-الجمالية	
				-الجودة المدركة	
				-الإنسانية	
				-القيمة	

المصدر: حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان

الأردن، 2010، ص 28.

المطلب الثالث: أهمية الجودة ومحدداتها وقياسها.

أولاً: أهمية الجودة.

للجودة أهمية إستراتيجية كبيرة سواء على مستوى المستهلكين أو مستوى الشركات على اختلاف أنشطتها أو على المستوى الوطني للبلاد، إذ أنها تمثل احد أهم العوامل الأساسية التي تحدد حجم الطلب على منتجات الشركة، ويمكن تناول هذه الأهمية كما يأتي:¹

- **سمعة الشركة:** تستمد الشركة شهرتها من مستوى جودة منتجاتها، ويتضح من خلال العلاقات التي تربط الشركة مع المجهزين وخبرة العاملين ومهارتهم، ومحاولة تقديم منتجات تلبية رغبات وحاجات زبائن الشركة.

فإذا ما كانت منتجات الشركة ذات جودة منخفضة فيمكن تحسين هذه الجودة لكي تحقق الشركة الشهرة والسمعة الواسعة والتي تمكنها من التنافس مع الشركات المماثلة في الصناعة والقطاع الذي تنتمي إليه الشركة كما هو الحال بالنسبة لشركة "مرسيدس" للإنتاج السيارات أو شركة IBM في صناعة الالكترونيات وغيرها.

- **المسؤولية القانونية للجودة:** تزايد باستمرار عدد المحاكم التي تتولى النظر والحكم في قضايا شركات تقوم بتصميم منتجات او تقديم خدمات غير جيدة في إنتاجها او توزيعها .

لذا فان كل شركة صناعية او خدمية تكون مسؤولة قانونا عن كل ضرر يصيب الفرد (الزبون) من جراء استخدامه لهذه المنتجات.

- **المنافسة العالمية:** إن التغيرات السياسية والاقتصادية ستؤثر في كيفية وتوقيت تبادل المنتجات إلى درجة كبيرة في سوق دولي تنافسي وفي عصر المعلومات والعولمة، تكتسب الجودة أهمية متميزة إذ تسعى كل من الشركة والمجتمع تحقيقها بهدف التمكن من تحقيق المنافسة العالمية وتحسين الاقتصاد بشكل عام، والحصول على موطن قدم في الأسواق العالمية، فكلما انخفض مستوى الجودة في منتجات الشركة أدى ذلك إلى إلحاق الضرر بأرباح الشركة ومن ثم التأثير على الميزان التجاري للبلد.

- **حماية المستهلك:** تطبيق الجودة في أنشطة الشركة ووضع مواصفات قياسية محددة تساهم في حماية المستهلك من الغش التجاري ويعزز الثقة في منتجات الشركة.

¹ قاسم نايف علوان، مرجع سابق، ص 30 ، 31.

- عندما يكون مستوى الجودة منخفضا يؤدي ذلك إلى إحجام المستهلك عن شراء منتجات الشركة، فإن عدم رضا المستهلك هو فشل المنتج الذي يقوم بشرائه من القيام بالوظيفة التي يتوقعها المستهلك منه.
- **التكاليف والحصة السوقية:** فالجودة المضمونة يمكن أن تقود إلى زيادة الحصة السوقية وتوفير التكاليف وكلاهما يؤثران في الربحية وبذات الطريقة فان تحسين الموثوقية والمطابقة للموصفات يعني الحد الأدنى من العيوب وتقليل التكاليف الخدمية.

ثانيا: محددات وقياس الجودة .

1. محددات الجودة.

إن الدرجة التي تستطيع بواسطتها المنتجات او الخدمات تحقيق الغرض الأساسي من تقديمها تعتمد علي المحددات الآتية:¹

أ. **التصميم:** ويمثل الخطوات التي تحدد مستوى الجودة ويقصد بالتصميم "جميع القرارات التي تتعلق بتحديد خصائص السلعة او الخدمة". ويسمى الأسلوب المستخدم في تحويل متطلبات الزبون إلى مصطلحات هندسية وفنية نشر الجودة ويجب أن يأخذ قرار التصميم متطلبات الزبون في حسابان زيادة على قدرات الإنتاجية وهذا يعني اعتماد مبدأ الدقة في التصميم من أجل الوصول بالمنتج إلى مستوى الإتقان المطلق.

ب. **جودة التطابق:** وتعني جودة مطابقة إنتاج سلعة أو خدمة تتوافق مع المواصفات المحددة في التصميم، ويتم هذا التأكيد من المنتج النهائي الذي يقابل مواصفات التصميم، حيث أن مطابقة المواصفات تعد واجبة ومهمة لكي يكون المنتج جيدا .ولكن ذلك أيضا لا يكفي بوجود عوامل تؤثر فيها مثل القدرات الإنتاجية للتسهيلات المستخدمة (كالات والمعدات مهارات العاملين، التدريب والحوافز.....) فالتصميم الجيد وحده لا يكفي ولكن لتحقيق مستوى مناسب من الجودة فقد يكون التصميم جيدا ولكن إنتاج السلعة أو الخدمة يكون رديئا نتيجة الآلات والمعدات او تلف المواد بعد تسليمها، او يرتكب عمال الإنتاج بعض الأخطاء في التنفيذ، ومن هنا تظهر أهمية المطابقة.

¹ صلاح الدين حسن السيسى، تطبيق المعايير في إدارة الشركات، إستراتيجية المنظمة في ظل ادارة الجودة الشاملة، دار الكتاب الحديثة القاهرة، مصر، ط1، 2011، ص ص28-29.

ج. سهولة الاستخدام: أن سهولة الاستخدام والإرشادات للزبون عن كيفية استخدام المنتجات، أهمية قصوى في زيادة قدرتها على الأداء بطريقة سليمة وآمنة، على وفق ما هو مصمم لها، فإذا ما لم يتم إرشاد الزبائن نحو ما يجب عمله عند استخدام السلعة، فمن المتوقع أن تتخذ بعض الإجراءات من جانبهم بما يؤثر تأثيراً سلبياً في جودة المنتج نتيجة سوء الاستخدام ويتم إرشاد الزبون حول كيفية استخدام السلعة على شكل تعليمات وتوجيهات تكون مطبوعة على عبوة السلعة، وترشد إلى الاستخدام الصحيح لها، وكيفية معالجة المشكلات التي تحدث أثناء الاستخدام، ويجب أن تكون إرشادات بـمـكان واضح وبصيغة يفهمها الزبون العادي.

د. خدمات ما بعد التسليم: ليس مهماً أن تؤدي اختلاف السلعة المنتجة وظيفتها بالكفاءة المطلوبة بل هنالك أسباب كثيرة تؤدي إلى اختلاف الأداء عما هو متوقع منه وبغض النظر عن تلك الأسباب فإن من المهم معالجتها، سواء عن طريق سحب المنتجات المعيبة من السوق أو عن طريق الإصلاح (الصيانة أو الاستبدال).¹

2. قياس الجودة:

أن قياس الجودة يعني الحصول على أرقام وعلي مؤشرات للجودة، يمكن من خلالها التعبير عن درجة مطابقة المنتجات والخدمات للاحتياجات العملاء، ومن مؤشرات الجودة الأكثر استعمالاً، نتائج الرقابة النهائية التي تتأكد من درجة مطابقة خصائص المنتج للمعايير الموضوععة مسبقاً، والتي يجب أن تكون مطابقة لمتطلبات العميل.

كما يجب أيضاً معرفة مستوى الجودة منتجات وخدمات المؤسسات المنافسة، فالحفاظ على نفس مستوى الجودة في الوقت الذي يقوم فيه المنافسون بتطوير وتحسين مستوى منتجاتهم بشكل خطراً جسيماً على المؤسسة.²

ينبغي أن يشير قياس الجودة أيضاً إلى تدابير إيجابية مثل القيام بعمل من حيث إرضاء العميل، تنفيذ الأهداف، وماذا كانت التصاميم، النظم، وحلول المشاكل تقي بالمتطلبات.³

¹ يوسف حجيم الطائي وآخرون، مرجع سابق، ص 81-82.

² GOGUE jean-Marie « Management de la qualité » edition ECONOMICA. 3ème .edition. paris. 2001. p 54.

³ خضير كاظم حمود، ادارة الجودة الشاملة، دار المسير للنشر، ط1، عمان، الاردن، 2000، ص 279.

ووفق معايير قياس الجودة ، يمكن أن تصنف المنتجات إلى منتجات عالية الجودة او ذات جودة جيدة،او ذات نوعية معيارية أو قياسية، أو رديئة أو مرفوضة، حيث يتم وضع المعايير القياسية للجودة وفق رغبات المستهلك، القدرات المتاحة، والجدوى الاقتصادية.¹

ويهدف وضع المواصفات القياسية إلى تحديد الشروط الواجب توافرها في السلعة لكي تكون مطابقة للمتطلبات العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار رفع مستوى الإنتاج وتخفيض التكلفة، حيث تشمل هذه المواصفات كل من الجوانب الطبيعية الميكانيكية، درجات الأداء والتشغيل، المقاسات، الأبعاد والأوزان.

وتتم عملية قياس جودة المنتجات من خلال ثلاثة طرق رئيسة والمتمثلة في:²

- **الفحص النظري:** يعتبر أسهل وأرخص طريقة، إلا انه يتميز بعدم الثبات الكافي لقدرة التمييز.
- **الاختبار الاتلافي:** يقوم بقياس الخصائص الطبيعية والميكانيكية للمنتج، مما يؤدي إلى إتلافه كلياً أو جزئياً.
- **الاختبار غير المتلف:** ويتم من خلال تجهيز المختبرات و معامل ضبط الجودة بأجهزة قياس غير المتلفة كالتحليل بالأشعة الصوتية، وأشعة جاما، والموجات فوق الصوتية، مما يساهم في الاقتصاد في الوقت والتكاليف.

أن تحديد مستويات الجودة يتطلب قياسها ومراقبتها للحفاظ على أفضل مستوى للجودة ويجب أن تراعي المواصفات والمستويات القياسية الشروط التالية:³

- يجب أن تكون المواصفات واضحة ومحددة تحديداً كمياً بحيث لا تتحمل أكثر من تغيير، ولا يترك للعامل تقديرها بنفسه
- يجب أن لا يكون هنالك تضارب في المواصفات، أي الاستناد على أحداث الوثائق للمواصفات.
- يجب أن تتأكد بان العامل ملم بأهمية المواصفات المحددة حتى لا ينشط في الأداء باللغو أو التهاون فيه.
- يجب تجميع البيانات والمعلومات التي قد يحتاجها العامل في وثيقة واحدة مع تحديد المصدر المخول بتوضيح أي غموض في الوثيقة الحق في الإجابة علي التساؤلات.

¹ إسماعيل إبراهيم القزار وآخرون ، six sigma واساليب حديثة في ادارة الجودة الشاملة دار الميسر للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان،الأردن، ط1، 2009، ص184.

² مأمون الدرادكة، مرجع سابق، ص،85.

³ مهدي السامرائي ، ادارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان،الاردن، ط1، 2007، ص309.

ولما كانت المقاييس تعتمد على المعايير في قياس الشيء المراد قياسه فان الحاجة تدعو إلى وضع هذه المعايير والعمل على تحسينها من اجل جودة أفضل.

ثالثا: طرق تحديد وقياس الجودة.

توجد الكثير من الطرق المستخدمة في تحديد الجودة وقياسها، ومن هذه الطرق ما يلي:¹

1. **الطرق الحسية (الشخصية):** وهذه الطرق تكون مبنية بالأساس على آراء الباحثين والتي تنشأ نتيجة للممارسة السابقة والخبرة المتراكمة وتأثير المفاضلة الشخصية وقوة الإدراك. ونظرا لكونها حسية فهي تشتت في المستهلك أن يبدي رأيه في النوعية وفي القيم الكمية للخواص.
2. **الطرق الميكانيكية والآلية:** وهذه الطرق تعتمد على الفحوصات العملية والقياسات المعتمدة، وبعبارة أخرى فان القيم والمواصفات الخاصة بالسيطرة على الجودة يتم اعتمادها دون تدخل العنصر الأساسي وهذه الطرق تنقسم إلى 3 أنواع:
 - أ. **الطرق الفيزيائية للقياس:** وتعتبر هذه الطريقة من أسرع الطرق المستخدمة في القياس وهي تهتم بشكل أساسي بنوعية وجودة المنتج من الناحية الفيزيائية. فمثلا ينصب الاهتمام بالمنتجات الغذائية على كثافة المادة والرائحة واللون، بينما هو بالنسبة للمنتجات النسيجية (مثل الأقمشة والألبسة) ينصب على العيوب النسيجية واختلاف تدرج الألوان وقابلية النسيج للشد وما شابه ذلك.
 - ب. **الطرق الكيميائية للقياس:** وهذه الطرق تركز على الجوانب والخواص الكيميائية للمنتج، فمثلا المنتجات الغذائية ينصب فيها الاهتمام على فحص الإنزيمات والأحماض ونسب الدهون والبروتينات وما إلى ذلك.
 - ج. **الطرق المجهولة للقياس:** ولهذه الطرق عموما أهمية كبيرة في مجال تطبيق برامج مراقبة الجودة، حيث يتطلب ذلك تقنيات عالية وكادر فني متخصص لهذا العمل. وتنصب فحوصات الجودة في هذه الحالة على المنتجات التي تصف بالدقة وبالمستوى المتقدم من الجودة، مثل: الأدوية، مساحيق التجميل، المنظفات والزيوت وغيرها.

¹ صلاح الدين حسن السيسي، مرجع سابق، ص ص 32 - 33.

المبحث الثاني: الرقابة على الجودة.

تعد وظيفة الرقابة من الوظائف الأساسية في كافة المنظمات كونها الأداة المسؤولة عن متابعة الأعمال التي تتجزأ أولاً بأول لغرض التأكد من أن النتائج المتحققة مطابقة مع النتائج المقدره. وبعد ضمان تقديم منتج للمستهلك بمستوى جودة ملائم جزءاً أساسياً من النظام الإنتاجي في كل مرحلة تاريخية، وقد كان لظهور المصنع الكبير إبان فترة الثورة الصناعية أثر واضح في ضرورة الحاجة إلى ممارسات جديدة لإدارة المصانع بصفة عامة ولوظيفة الرقابة على الجودة بصفة خاصة، وتبرز الأهمية الاستثنائية للرقابة على الجودة في المنظمات الصناعية ذلك لان مستوى الرقابة يقرر نجاح أو فشل الرقابة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الجودة وأهميتها وأهدافها.

أولاً: مفهوم الرقابة على الجودة

تعرف الرقابة على الجودة على أنها "مدى التزام المنتج بالموصفات والرسومات والتصميمات وكلما كان تطابقاً بين التصميمات وخصائص الإنتاج الفعلي كلما كانت درجة الجودة عالية، والعكس صحيح فكلما انحرفت خصائص المنتجات عن المواصفات المعيارية كلما انخفض مستوى الجودة"¹.

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها: "مجموعة من الخطوات المحددة مسبقاً والتي تهدف إلى التأكد من أن الإنتاج المحقق يتطابق مع المواصفات والخصائص الأساسية الموضوعه للمنتج"²

كما تعرف أيضاً بأنها "الوصول بالإنتاج إلى الجودة المطلوبة والتي تعتبر بالضرورة الجودة العالية. فقد تمثل الجودة المتوسطة أو المنخفضة وذلك على ضوء استعمالات السلعة أو السعر الذي يجب أن تباع به"³

ومنه فالرقابة على الجودة هي الاستخدام الأنسب للأساليب والأنشطة لتحقيق وتحسين جودة المنتج، والتي تكمن أساساً في دقة الموصفات وحسن التصميم للمنتج بناء على المواصفات المحددة سلفاً لمقابلة المعنى الكامل لها مع الفحص الدوري للتحديد المطابقة ومراجعة الاستخدام لتوفير المعلومات أو خدمة لمراجعة المواصفات إذا لزم ذلك.

¹ فريد راغب النجار، إدارة الإنتاج والعمليات التكنولوجية، مدخل تكاملي تجريبي، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، 1997، ص 375.

² محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص 380.

³ صلاح الشنواني، التنظيم والإدارة في القطاع الاعمال، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الاسكندرية، مصر 1995، ص 289.

ثانيا: أهمية الرقابة على الجودة

إن لمراقبة الجودة أهمية كبيرة تتجلى في ما يلي:¹

- تساعد مراقبة الجودة على تحسين العلاقات بين المورد وعملائه، إذ سيمكنهم الاطمئنان إلى أن الشحنات الواردة منه ستكون بدرجة الجودة المطلوبة.
- تمكن مراقبة الجودة المورد من تخفيض كمية المواد الهالكة والخردة، مما يحقق له وفورات قد يترتب عليها تخفيض الأسعار التي يبيع بها إلى العملاء.
- أن وجود نظام دقيق للمراقبة بالمنظمة سيوفر على العميل القيام بالتفتيش الكامل على الشحنات الواردة إليه، كما يؤدي إلى زيادة رضاه وولائه لمنتجات المنظمة .

أيضا هنالك فوائد داخلية تعود على المنظمة من خلال الرقابة على الجودة وهي :

- التقليل من التكاليف مما يؤدي إلى انخفاض أسعار المنتجات وزيادة القدرة على المنافسة وبالتالي زيادة الأرباح والحصة السوقية.
- تحسين جودة المنتجات وزيادة إنتاجية المنظمة.

ويساعد وجود نظام واضح للرقابة على توافر المعلومات الضرورية لإدارة العمليات لدى القائمين عليها، ويقوم هذا النظام على افتراض أساسي مؤداه "انه لكي تكون قادرا على حل مشكلة ما فانه يجب أن تكون قادرا على رؤيتها أولا".

وعليه فمن خلال وجود مثل هذا النظام يمكن أن نتعرف على انحراف او عدم تطابق في الوقت المناسب وهذا ما يزيد قدرة التغلب عليه بسرعة وفعالية، ومن ثم تصبح المنظمة أكثر قدرة على منع حدوث مشكلات مشابهة في المستقبل.

¹ فريد كورنيل، آمال كحيلية، مرجع سابق ، ص 91.

ثالثاً: أهداف الرقابة على الجودة.

يهدف نظام رقابة على الجودة إلى تحقيق الأهداف الآتية:¹

- الحفاظ على جودة المنتجات والحصول على إنتاج متجانس في المواصفات، كما ترمى نتائج الرقابة إلى فتح الطريق لتحسين وتطوير الأساليب التكنولوجية في الإنتاج وتقليل مردودات المستهلكين.
- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق زيادة عدد ساعات التشغيل، والمطابقة للمواصفات.
- تقليل التكاليف المقترنة بالأداء التشغيلي.
- زيادة المبيعات ورواجها وهذا يؤدي إلى زيادة الأرباح .
- رفع الإنتاج السليم يؤدي إلى زيادة الأجر الحافز في حالة إتباع ربط الأجر بكمية الإنتاج وجودته.
- تقليل الشكوى المستهلكين من خلال السعي بالاستمرار في تطوير وتحسين الجودة .
- الإسراع بتقديم الخدمات للمستهلكين والاستجابة السريعة للمتطلبات السريعة.
- "تقليل حجم المعيب في المواد المشتراة حتى لا يؤثر ذلك على درجة جودة المنتجات النهائية.
- ومن الضروري لضمان نجاح النظام الرقابي في تحقيق أهدافه أن يتم العمل على تحليل درجة تحقيق هذه الأهداف، وإعادة النظر في هذه الأهداف وتحديثها في ضوء النتائج المحققة".²

المطلب الثاني: أنواع الرقابة على الجودة ومراحل تطبيق عملية الرقابة.

يمكن التمييز بين عدة أنواع من الرقابة على الجودة وهي:³

- الرقابة الداخلية (مراقبين داخليين) والخارجية (مراقبين وخبراء خارجيين) على الجودة .
- الرقابة على العمليات الإنتاجية وعلى المعدات والآلات وعلى المشتريات والمنتجات النهائية.
- الرقابة على جودة النظام وعلى الإجراءات وعلى المستندات والوثائق الخاصة بالجودة.

ويتم تطبيق الرقابة على الجودة وفق المراحل التالية:⁴

¹خضير كاظم حمود، إدارة وخدمة العملاء، دار المسير الأولى، 2002، ص ص 101-102.

²يوسف حجيم الطائي، مرجع سابق، ص 105.

³CORBEL Bernard et Murry Bernard « l'audit qualité interne .Démarche et techniques de communication édition AFNOR.2 émeédition .paris.2000 p9-14.

⁴حسن علي علي، الإدارة الحديثة للمنظمات الأعمال، دار حامد للنشر، ط1، عمان، الاردن، 1999، ص28.

1. التخطيط: من أهم وسائل التخطيط الموازنة التقديرية للإنتاج، حيث تنظم الأهداف، الموارد المتاحة، والقيود.
2. الإعلان والنشر: بعد إعادة الموازنة يتم توزيعها على مختلف الجهات المعنية بالرقابة.
3. القياس والمقارنة: بمعنى قياس النشاطات، ثم مقارنتها بالمستويات التي تم تحديدها في الموازنة.
4. التصحيح: تقوم الإدارة المختصة باتخاذ الإجراءات اللازمة بعد إبلاغها بالانحرافات الموجودة.

المطلب الثالث: الأساليب المستخدمة في عملية الرقابة على الجودة.

1. أسلوب الفحص الكامل (100): يتم من خلاله فحص كافة الوحدات، وذلك بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات إلا أن التكلفة العالية لهذا الأسلوب وكذا احتمال إتلاف الوحدات المرغوب فحصها دفع المؤسسات للاستخدام النوع الثاني من الفحص.¹
2. أسلوب الفحص الإحصائي: حيث يتم اختبار عينات بصورة عشوائية، ومن ثم التأكد من مطابقة تلك الوحدات المنتجة للمواصفات المحددة مسبقاً، وبهذا تكون النتيجة صائبة نسبياً مقارنة بالفحص الكامل.² وتنقسم الأساليب الإحصائية للرقابة إلى:³
 - أ. أسلوب عينات القبول: يتم اختيار عينة من الشحنة المراد فحصها ومن ثم قبولها أو رفضها وفقاً لنتائج الفحص، حيث تحدد خاصية مهمة في المنتج، ثم يتم التأكد من توفرها في هذا الأخير. ويستخدم هذا الأسلوب للتأكد من جودة المنتجات النهائية.
 - ب. أسلوب الرقابة على العملية الإنتاجية: يتركز هذا الأسلوب على فحص عينات من الإنتاج أثناء التشغيل الفعلي للعملية الإنتاجية، مما يسمح بالحكم على درجة انضباط العملية الإنتاجية، وذلك بالمطابقة بين مواصفات السلعة المنتجة والمواصفات المحددة مسبقاً.
 - ج. أسلوب الخرائط الإحصائية: تعتبر أداة بيانية وإحصائية ومؤشر هاماً لتحديد المستوى العام للجودة، إذ تساهم في معرفة طبيعة الانحراف عن مستوى الجودة في أي عملية إنتاجية، وذلك عن طريق تحديد الخط المركزي وحدي الرقابة الأعلى والأدنى.
3. استخدام أجهزة الكمبيوتر في الرقابة على الجودة:

¹ خضير كاظم حمود، مرجع سابق، ص 160.

² مأمون الدرادكة، مرجع سابق، ص ص 112-113.

³ دال بستر فيلد، الرقابة على الجودة، ترجمة: سرور علي ابراهيم سرور، المكتبة اللاكاديمية للنشر، ط 1، القاهرة، مصر، 1995، ص ص 543-555.

تلعب أجهزة الكمبيوتر دورا أساسيا في وظيفة الجودة، ذلك أنها تنفذ عمليات وحسابات معقدة بدقة وسرعة فائقة، كما يمكن برمجيتها لمراقبة العمليات الإنتاجية، لاختبارها، لتحليل البيانات، لكتابة التقارير، أو لتخزين المعلومات الخاصة بالرقابة ثم استخراجها. ويساهم الكمبيوتر في مراقبة الجودة وفق ما يلي:¹

- جمع المعلومات والبيانات باختلاف مصادرها، وتحليلها لإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات الهامة.
 - التحليل الإحصائي للبيانات وفق برامج الكمبيوتر الخاصة بالطرق الإحصائية.
 - مراقبة العمليات إحصائيا وقياس الانحرافات لضمان بقاء متغيرات العملية الإنتاجية ضمن الحدود المقبولة.
 - الفحص والاختبار الأوتوماتيكي، مما يساهم في تحسين جودة الاختبار وتقليص تكاليفه.
 - تصميم نظم وبرامج الجودة التي منشأها تحسين مستوى جودة المنتجات.
- أن الاستخدام الكفء للكمبيوتر يساهم في تحسين الجودة ، ولكنه غير كافي فمن أهم العوامل الواجب اعتمادها في تحسين الجودة تخفيض تكاليف الجودة أو بالأحرى تكاليف اللاجودة.

¹ نفس المرجع السابق ، ص ص 555 - 556.

المبحث الثالث: تكاليف الجودة.

إن تطور المفاهيم العلمية للتكاليف يخدم التطور في مجال الإدارة وتكنولوجيا الإنتاج وزيادة حدة المنافسة في أسواق تصريف المنتجات من سلع وخدمات وبمستوى جودة برضي الزبائن من حيث الوقت والسعر ومن أجل الحصول على الجودة الجيدة لابد أن تكون هنالك تكاليف تقابل هذا الأمر. إذ دلت الدراسات على إن هنالك نوعا من التكاليف تتحملها الشركات تأثر تأثيرا كبيرا على التكاليف ذات العلاقة بالجودة ويطلق عليها مصطلح تكاليف الجودة.

المطلب الأول: مفاهيم حول تكاليف الجودة .

أولا: مفهوم تكلفة الجودة.

ظهر مفهوم تكلفة الجودة في خلال الخمسينات ويعد خبير الجودة الأمريكي " فينوم" أول من استخدم مصطلح تكلفة الجودة وتحديدها في عام 1656. وقد أشار إلى أنها "تكلفة إيجاد الجودة وتحديد و السيطرة عليها والتقييم، والتغذية العكسية لمطابقة الجودة والاعتمادية، ومتطلبات الأمان، فضلا عن تكلفة الفشل في تحقيق المتطلبات داخل المنظمة ولدى المستهلكين".¹

كما أن هنالك مجموعة من التعاريف للتكاليف الجودة من أبرزها (أنها مجموع التكاليف التي يتم إنفاقها في المنظمة لضمان تقديم المنتج إلى المستهلك حسب متطلباته ورغباته).²

إذن مجموع التكاليف التي يتحملها المنتج والمتعلقة بتحديد مستوى لجودة المنتج وتحقيقه والتحكم فيه وتقييم مدى مطابقة موصفات المنتج مع متطلبات ورغبات المستهلك.

- كما تعرف أيضا أنها "تلك التكاليف التي تمنع تقديم سلعة او خدمات بدرجة جودة منخفضة او التكاليف التي تترتب عن انخفاض فعلي في جودة السلع وتحدث تكاليف الجودة خلال جميع أنشطة المنظمة".³
- وقد عرفها المعيار البريطاني (BS6143) في الجزء الثاني منه تكلفة الجودة بأنها تكلفة ضمان الجودة وتوكيدها، فضلا عن المهارة المتحققة عندما لا تتحقق الجودة. فهي تمثل ما تنفقه المنشأة في سعيها لإنتاج منتجات تتمتع بالجودة العالية.⁴

¹ صلاح الدين حسن السيسي ، مرجع سابق، ص 92.

² نزار عبد المجيد البراوي، لحسن عبد الله باشيو، إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة، مفاهيم وأسس وتطبيقات، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص 427.

³ كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للاغراض التخطيط والرقابة،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 1999، ص 312.

⁴ الصرن،رعد حسن، نظام الادارة البيئية والايزو 1400 ، ط1 ، دار الرضا للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا ، 2001 ، ص 339.

- كما تعرف بأنها" استثمار له عائد، يتمثل بالحصول على رضا وسعادة الزبون وكسب ولائه وجذب زبائن جدد في الحصول على حصة اكبر من السوق . فبموجب هذا التعريف تكون برامج تحسين الجودة عبارة عن قرار استثماري تتخذه الإدارة تسعى عن طريقه إلى الحصول على رضا الزبون كمورد لتقديمها منتجات - تلبي رغباته واحتياجاته".¹

ومن التعريفات السابقة أن تكاليف الجودة تحصل نتيجة لنشاطات المنظمات على طول سلسلة القيمة الهادفة إلى ضمان توفير منتجات بالجودة المطلوبة والموصفات المحددة، أي أن تكاليف الجودة ليست فقط تكلفة مراقبة وضمان الجودة وتكاليف تصحيح الفشل في ضمان وضبط الجودة وتنشئ في جميع أقسام المنظمة، ويؤثر أفراد هذه المنظمة على جودة المنتج أو الخدمة التي يهدفون عن طريقها إلى تحقيق رضا الزبون بتأديتهم للأنشطة ضمن وظائفهم بكفاءة والدقة المطلوبة.

ويبين الجدول التالي مجموعة من التعريف التي وردها بعض الكتاب والمختصين لتكاليف الجودة. والتي يتضح منها

¹ عقيلي، عمر وصفي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة للإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر) ،دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2001، ص 30.

الجدول رقم(6): تعاريف تكاليف الجودة.

المفهوم	الكاتب
أيتكلف سوف لا تتحملها المنظمة إذا كانت جودة منتجاتها او خدماتها مثالية، فهي ذلك الجزء من التكاليف التشغيلية التي يرافق توفير منتج او خدمة لا تتطابق مع معايير الأداء، وتكاليف الجودة، هي أيضا تكاليف المرتبطة بمنع الجودة الرديئة.	سيمار
التكاليف المنفقة لان الجودة رديئة للمطابقة قد حدثت	مورون
التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، او الناشئة عن إنتاج منتجات بجودة منخفضة.	هورجرن
التكاليف المرتبطة بما ينبغي أن ينفق للحصول على مستوى جودة معين.	العلي ومحجوب
جميع التكاليف التي يتم إنفاقها في أي منظمة لضمان تقديم المنتج او الخدمة إلى زبائن متوائمة مع متطلبات الزبون.	الحري والكحولات
التكاليف المرتبطة او المتعلقة بدعم الحصول على المنتجات او الخدمات المطابقة للمواصفات بطريقة صحيحة منذ المرة الأولى.	الفضل ومحمد
النفقات اللازمة لتثبيت مستوى معين لجودة المنتج في المنظمة.	محسن والنجار

المصدر:.. حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص52 .

ثانيا: أهمية وأهداف تكاليف الجودة.

1. أهمية تكاليف الجودة:

تتمثل أهمية التكاليف المتعلقة بالجودة فيما يلي:¹

- تعتبر تكاليف الجودة أداة لقياس كفاءة تطبيق أي برنامج للتحكم في الجودة، فيمكن معرفة مثلا مدى تأثير زيادة أتعاب التخطيط للجودة علي النقص الذي يجب أن يحدث في تكلفة المعيب.
- تعتبر تكاليف الجودة بأقسامها الثلاثة أداة في يد المختصين بالرقابة على الجودة في المنظمة لمعرفة الأماكن في التصنيع التي تحتاج إلى مجهود اكبر لرفع الجودة وأيضا تحديد الأماكن التي ترتفع فيها مصاريف الجودة بدون عائد معين حتى يتخذ الإجراء المناسب للإقلال منه.
- بفضل حساب تكاليف الجودة يمكن توجيه التخطيط للمرحلة المقبلة لضبط الجودة في الاتجاه الذي يقود إلى مستوى المناسب أو الأمثل للجودة، وذلك بالسيطرة على الأنواع المختلفة للجودة بزيادة تكاليف الرقابة مثلا للوصول إلى تكاليف اقل للمعيب. او الإقلال من تكاليف الكشف والاختبار باستخدام طرق أخرى للكشف أو تغيير الأشخاص المراقبين. أي إننا باستعمال المعلومات الموجودة عن أقسام التكاليف المختلفة يمكن توجيه عمليات التخطيط للجودة، فيما يخص عناصر الأجهزة، المعدات و المواد، والطرق.
- بمعرفة تكاليف الجودة يستطيع مدير الرقابة على الجودة أن يحدد الميزانية اللازمة ببرامج ضبط الجودة في مراحل المقبلة من العمل.²

أشارت العديد من الدراسات التي تضمنها الفكر المحاسبي إلى أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة، خاصة للمنشأة التي ترغب بالتميز على المستوى العالي، وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكيين في دراسة له أن الشركات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من الشركات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من الشركات.³

- كبر حجم التكاليف المتعلقة بالجودة، إذ قدرت عام 1987 في المملكة المتحدة بمبلغ 10 مليار جنيه استرليني وهي تساوي 10 % من الناتج القومي الإجمالي، وقدرت الدراسات أن هذه التكاليف تمثل نسبة 12%- 20 % من قيمة المبيعات الإجمالية للمنظمات، ولهذا توجب على المنظمات القيام بدراسات

¹ سمير محمد عبد العزيز، جودة المنتج بين ادارة الجودة الشاملة والايزو 9000-10011، رؤية اقتصادية فنية ادارية، ط1، مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 1999، ص ص 91-92.

² نفس المرجع السابق، ص92.

³ يوسف، محمد محمود محاسبة التكاليف، المجلد الاول، دار الحكمة للطباعة والنشر الدوحة، قطر، 1994، ص660.

موسعة لتكاليف الجودة لغرض معرفة سلوكها وتأثيرها في نشاطها وأرباحها ومن ثم القيام بعملية التخطيط والإدارة السليمة لها.¹

- "يمكن استعمال معلومات تكاليف الجودة لتقرير أي مشاريع ستحقق عائد استثمار أعظم، وأيها كانت أكثر فاعلية في تخفيض كلف الفشل وكلف التقويم، فنظام قياس تكاليف الجودة ينبغي أن يستعمل هذه التكاليف كأداة للمساعدة على تبرير إجراءات التحسين.
 - وعن طريق تحديد كلف الجودة فان الأفراد العاملين على إنتاج منتج أو تقديم خدمة ما جميعهم يفهمون ما ستكون عليه الكلفة إذا كانت الجودة رديئة.
 - لتشخيص تكاليف الجودة وقياسها منفعتان مضاعفتان هما:
 - ✓ تحديد وفرات الكلفة وتحسين الجودة.
 - ✓ بتحسين جودة أداء المنشأة تحسن تكاليف الجودة أيضا.²
 - بحسب ما تقدم فانه كلما زادت المنشأة من اهتمامها بتكاليف الجودة وتعمقت في دراستها وتحليلها فأنها ستحقق منافع متزايدة على الأمد القريب والبعيد، كما أن مجرد تحديد وقياس تكاليف الجودة هو دليل على أن المنشأة تولى مسالة تحقيق الجودة اهتماما خاصا.
- 2. أهداف دراسة تكاليف الجودة :**

أن دراسة تكاليف الجودة يساهم في تحقيق الأهداف التالية للمؤسسة:³

- تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن عدم جودة منتجاتها، وتحديد كيفية تخفيضها.
- نوعية العمال من خلال نشر نتائج تقييم تكاليف الجودة، وتقييم التحسين المحقق في مجالات الجودة.
- ضمان متابعة سياسة الجودة على المدى البعيد.

¹ الصرن، رعد حسن، مرجع سابق، ص 340.

² Summers .Donna.cs. « Quality ».prentirce .hall.enc.New.jersey. USA.1997.p 427 -428.

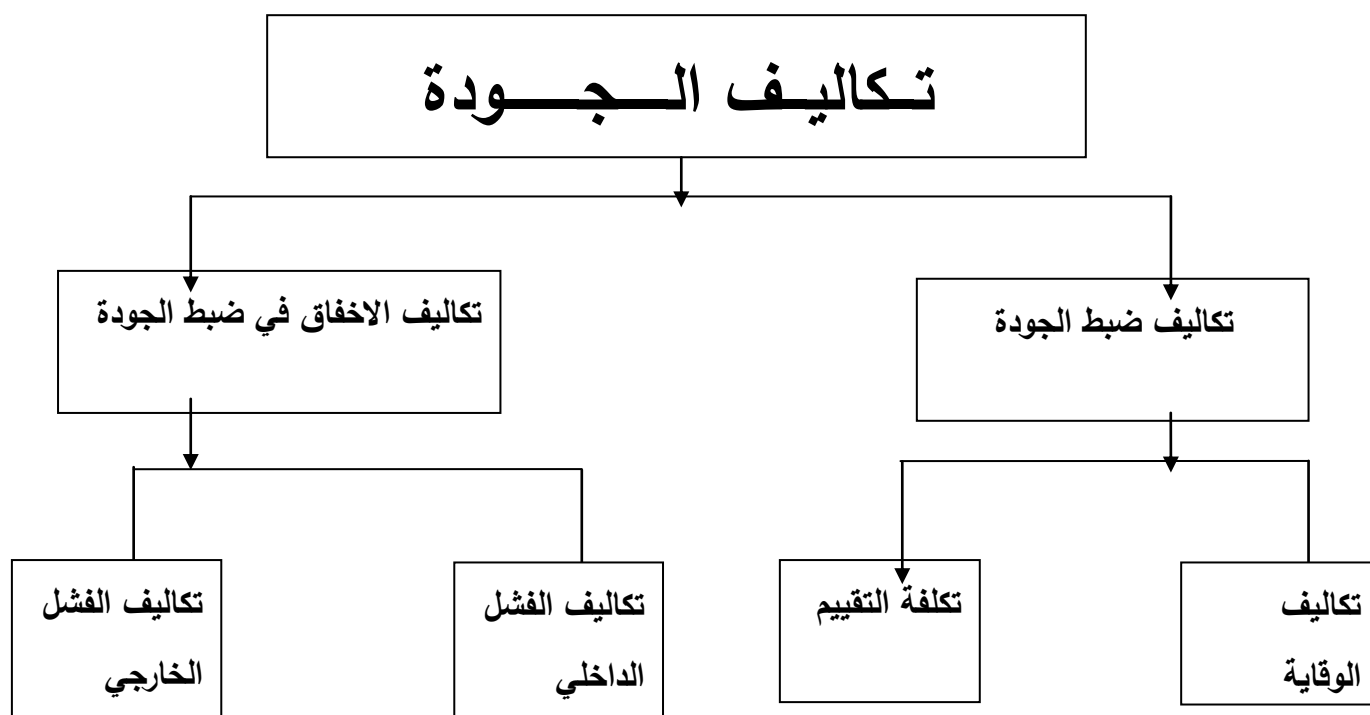
³ Detrcéphilpe. « Conduire une démarche qualité.leseditions d'organisations.paris.2001.p 118.

المطلب الثاني : أقسام تكاليف الجودة .

لو تتبعنا التطور التاريخي لتصنيف التكاليف نجد أن هنالك العديد من المحاولات الرامية إلى حصر وتبويب عناصر تكاليف الجودة ومن أبرزها، صنف العالم الأمريكي "فينبوم" عام 1961 تكاليف الجودة عموماً إلى أربعة أقسام وأصناف كما ذكرها "جوران" بنفس التقسيم والتصنيف.¹

كما صنفها مجموعة من الباحثين المختصين ومنهم مورس ، سومار ، هيلتون وجاريسون ونورين بأنواع أربعة أيضاً ضمن مجموعتين رئيسيتين،² ويمكن توضيح أقسام تكاليف الجودة كما يلي:

الشكل رقم (5): أقسام تكاليف الجودة.



المصدر: نزار عبد المجيد البراوي، لحسن عبد الله باشوية، إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة مفاهيم وأسس وتطبيقات، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2011، ص 441.

¹هاشم جاسم، علاقة تكاليف الجودة بطريقة تاكوشي وأثرها في تخفيض التكاليف، مجلة الادارة والاقتصاد العدد 68، مقبول للنشر في تاريخ 17- 01 - 2008، ص 27.

²حيدر علي المسعودي ، مرجع سابق ، ص 53.

1. تكاليف ضبط الجودة أو الرقابة:

وتسمى أيضا بتكاليف المطابقة إذا يعرفها "مورس" بوصفها تكاليف المنفعة نتيجة للإمكانية حدوث المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات الفعلية ومعايير تصميمها. فتكاليف ضبط الجودة تشمل إذن التكاليف جميعها التي تنفقها المنشأة في جهودها للإنتاج منتجات مطابقة للموصفات ومنع حدوث المشاكل في أثناء وبعد عملية الإنتاج، وتشمل تكاليف ضبط الجودة:

أ. **تكاليف الوقاية (المنع):** هي تكاليف المتعلقة بالأنشطة التي تقلل من أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي، ومن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة مع المحافظة على الجودة العالية للمخرجات هي تحاشي حدوث مشاكل الجودة من البداية، فقد وحدت الشركات أن تكلفة المنع (الوقاية) أقل من تكلفة تصحيح العيوب بعد حدوثها.¹

"وعرفها "هونجرن" على أنها التكاليف التي تحدث لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للموصفات، وتعرف أيضا علانها الجهود المبذولة للوقاية من الفشل. وتتضمن حسب "هونجرن" كل من:²

-هندسة التصميم -الصيانة الوقائية للمعدات

-هندسة العملية -التدريب على الجودة

-هندسة المجهز -المواد الجديدة المستخدمة في تصنيع المنتجات

كما أنها تكاليف التي تتحملها المؤسسة لتلاقي الأخطاء، والمتمثلة في إنتاج أجزاء معيبة، حيث تضم

مايلي:³

- تكاليف التخطيط لنظام الجودة الذي يضمن مطابقة المنتجات للمعايير الموضوعية.

- تكاليف مراقبة العمليات، تطوير أجهزة ومعدات ضبط الجودة وصيانتها.

- تكاليف التدريب والتخطيط لبرامج رفع مستوى الجودة .

إضافة إلى هذه التكاليف هنالك تكاليف أخرى:⁴

¹ نفس المرجع السابق، ص 53.

² هاشم جاسم، مرجع سابق، ص 28.

³ . Lamprecht jmes. « ISO 9001 :commentaires et conseils

pratiques.uneapproche.statistique ».edition.Afnor.paris.2001.p181.

⁴ صلاح الدين حسن السبيسي، مرجع سابق، ص 96 - 95.

مثل تكلفة تصميم المنتج وهي تلك المصروفات التي تتفق لغرض التحقيق الجيد والخالى من العيوب وتحديد خواص عملية السيطرة على الجودة ، وتكلفة المعلومات وهي تكلفة البيانات المتعلقة بالجودة والمحافظة عليها وتحديثها باستمرار لغرض استخدامها فيما بعد ذلك في مجال تطوير تقارير أداء الجودة وتحليلها.

ب. **تكاليف التقويم:** وهي تتضمن الكلف الناجمة عن عمليات المعاينة والاختبار والتفتيش والتحليل لخواص المواد والأجزاء المكونة للمنتجات لتوكيد مطابقة لمواصفات الجودة.¹

وتتضمن مايلي:²

- **كلف الفحص والتفتيش:**هي الكلف المتعلقة بعمليات الفحص والتفتيش والاختبار ل مواد والأجزاء الجديدة القادمة من المجهز وللمنتوج تحت الصنع ما بين العمليات الإنتاجية، وللمنتوج النهائي تام الصنع.
- **كلف المعدات وأجهزة الفحص:**وهي الكلف المتعلقة بشراء المعدات والأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار ونصبها واستخدامها وإدامتها والتحقق من مواصفات الجودة.
- **كلف المشغلين:** وهي كلف الإجراءات التي تقوم بها المنظمة من اجل التحقق من فاعلية برنامج الجودة فيها مثلا كلفة الزمن الذي يستغرقه العاملون في جميع بيانات الجودة.

ومن أهم الأمثلة على تكاليف التقويم:³

- **فحص المواد الداخلية:** فحص المواد والآلات والمعدات المشتريات والتي تعتبر من مدخلات عملية الإنتاج وذلك بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة.
- **فحص العمليات:** فحص العمليات في الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات ،تشمل هذه التكلفة فحص العمليات في كافة مراحل العملية الإنتاجية.
- **فحص المنتجات:**بمعني بعد انتهاء من عملية التصنيع وقبل القيام ببيعها إلى العميل بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات.

¹ويمكن وصف تكاليف التقويم بأنها التكاليف المنفقة للتأكد من مطابقة المواد الأوليةوالإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام للمواصفات الموضوعه.²

¹قاسم نايف علوان،مرجع سابق،ص 53.

²يوسف حجيم الطائي، مرجع سابق، صص84-85.

³محفوظ احمد جودة، ادارة الجودة الشاملة ، مفاهيم وتطبيقات ، ط1، عمان، الاردن، 2004، ص 169.

2. تكاليف الفشل في ضبط الجودة:

وتسمى أيضا تكاليف عدم المطابقة، يتمثل هذا النوع من الكلفة في التكاليف الإخفاق أو عدم التطابق، وتشير تكاليف الإخفاق في الفرق بين التكاليف الحقيقية لإنتاج السلعة أو إرسال الخدمة وبين التكاليف في ظل عدم وجود أية إخفاقات، وتشير هذه التكاليف، على تكاليف تتعلق بتحقيق الجودة في الشركات وقد بلغت 70-90 % من تكاليف الجودة الكلية.³

أن الفشل في ضبط الجودة بسبب أنشطة لا تضيف قيمة، ويرتبط هذا النوع من التكاليف بالمؤشرات الرئيسية التي يمكن أن تحصل في المستقبل نتيجة لانخفاض المبيعات الناتج عن هذا النوع من الفشل.

فهذه التكاليف تحصل عند فشل المنشأة في إنتاج منتج بالشكل الصحيح من المرة الأولى، مما يخلق عدم تطابق هذا المنتج أو الخدمة التام مع متطلبات الزبون، وتنقسم إلي قسمين:⁴

أ. **تكاليف الفشل الداخلي:** وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات والمنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن. وأنشطة الفشل الداخلي لا تضيف قيمة ويمكن أن تكون مكلفة جدا خاصة بخسارة وقت العملية، فعلى الرغم من أن وقت العملية يمكن أن يكون الأكثر كلفة، فهو الأكثر صعوبة إلى القياس لأنه يمكن أن يؤثر على المبيعات المستقبلية للمنشأة. وتشمل كل من:⁵

- السكراب
- كلفة إعادة تصنيع وتصحيح وتصليح المعاب
- كلفة إعادة فحص واختبار المنتجات التي قد مرت بإعادة تصنيع
- كلفة تحليل الفشل. وهي المبالغ المصروفة للبحث والتقصي عن أسباب الفشل، لغرض معرفة نوع الخلل وتحديد أسبابه.

¹ نفس المرجع سابق، ص 169.

² حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 54.

³ محمد عبد العال النعيمي، مرجع سابق، ص 38.

⁴ حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 55.

⁵ البكري، رياض حمزة، استخدام نظام الكلف النوعية في المنشأة الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد المجلد السابع، العدد 22، 2000، ص 9.

نلاحظ أن جميع التكاليف أعلاه (السكراب . كلفة إعادة تصنيع ...الخ) أي تكاليف الفشل الداخلي، وهي تكاليف تصرف على المنتجات المعابة قبل وصولها إلى الزبائن.

ب. **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي التكاليف المترتبة عن شحن المنتج ذي جودة الرديئة إلى السوق مثل تكلفة عدم رضا المستهلك. وتعد عملية تحديد تكلفة الفشل الخارجي واحتسابها عملية صعبة، وذلك للانهايار ترتبط بكل من المنظمة والمستهلك، وهذا ما يجعلها تختلف عن تكلفة الفشل الداخلي التي ترتبط بالمنظمة فقط. وهذه العملية مهمة للمنظمة لأنها توضح العلاقة بين الجودة المحققة في منتجاتها ورضا الزبون الذي تسعى المنظمات كافة لاكتسابه من اجل ازدهارها وتعظيم الأرباح وتتضمن هذه التكاليف:

- **تكلفة شكاوى الزبائن:** وهي التكلفة الناتجة عن استجابة المنظمة لشكاوى الزبائن بشكل ملائم والتي ترتبط بالمنتجات المسترجعة وإلغاء الطلبات وتعويض المستهلكين.

- **تكلفة المنتج المردود:** وهي تكلفة إصلاح او استبدال المنتجات الرديئة التي ردها الزبون، وتكلفة فحص المعاد مرة أخرى.

- **تكلفة المسالة القانونية:** وهي تكلفة النشاطات القانونية التي تقوم بها المنظمة من اجل التسوية مع المستهلكين.

- **تكلفة فقدان المبيعات:** وهي تكلفة عزوف الزبون عن شراء منتجات المنظمة نتيجة لاقتناعه بان هذه المنظمة تقدم منتجات ذات جودة متدنية، واللجوء إلى منظمات أخرى هي:

$$(المبيعات المفقودة = المبيعات المخططة - المبيعات الفعلية)$$

وان تكلفة الفشل الخارجي تتناقص مع مرور الزمن وتطور نظم الجودة في المنظمة.

كما يمكن أيضا توضيح تعريفات أنواع تكاليف الجودة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (7): تعريفات أنواع تكاليف الجودة.

تكاليف الضبط		تكاليف الفشل في ضبط الجودة:		الباحثين
تكاليف الوقاية	تكاليف التقييم	تكاليف الفشل الداخلي	تكاليف الفشل الخارجي	
الكلف التي تحصل لمنبع إنتاج المنتجات التي لا تتطابق مع المواصفات	الكلف التي تحصل للتأكد من أن المواد الأولية و المنتجات تتطابق مع معايير جودة المطابقة.	الكلف التي ترتبط بالمواد الأولية و المنتجات التي تفشل في مطابقة (تلبية) معايير الجودة.	الكلف التي تحصل عندما تسلم المنتجات الرديئة إلى الزبائن	دروري
التكاليف التي تظهر عند محاولة تجنب مشاكل الفشل و الأخطاء من أول مرة	التكاليف الناجمة عن محاولة معرفة ما إذا كانت المنتجات مطابقة للمواصفات الموضوعه	التكاليف المصاحبة للعيوب التي يتم اكتشافها قبل وصول المنتج إلى المستهلك	التكاليف المرتبطة بالخطأ الذي يخرج خارج حدود المنشأة بعد شحن المنتجات إلى الزبون	الفضل ومحمد
الكلف المنفقة في جهود تقليل تكاليف الجودة المستقبلية ومشاكلها.	الكلف المنفقة لتحديد جودة المنتج.	تنتج منتجات المعيار و لكنها تكتشف شحنها إلى الزبون	الكلف المنفقة بعد شحن المنتجات المعيبة إلى الزبون	نوري و راديفور
التكاليف المرتبطة بتصميم وتطبيق وصيانة نظام الجودة وتخطط وتنفق قبل الإنتاج	الكلف المرتبطة بتقويم المواد الأولية المشتراة، العمليات، المنتجات، والخدمات، للتأكد من مطابقتها للمواصفات.	التكاليف الحاصلة عند فشل المنتج في الوصول إلى معايير الجودة المصممة وتكتشف قبل إرسال المنتج إلى الزبون	التكاليف الحاصلة عندما يفشل المنتج او الخدمة في الوصول إلى معايير الجودة المصممة، ولا يمكن تحديدها حتى يرسل المنتج او تقدم الخدمة إلى الزبون.	ميلمان
التكاليف المنفقة لمنع	التكاليف المنفقة لتشخيص	الكلف الناتجة عن	الكلف الناتجة عند	مورس

المنتجات غير المطابقة من بداية الإنتاج او الخدمات غير المطابقة من التقديم.	المنتجات او الخدمات غير المطابقة قبل توصيلها إلىالزبون.	تشخيص العيوب في المواد الأولية،المنتجات أو الخدمات قبل توصيلها إلى الزبون.	توصيل المنتجات او الخدمات غير المطابقة للمواصفات إلى الزبون.
واترز	التكاليف التي تحصل لمنع الوحدات المعيبة قبل إنتاجها.	التكاليف التي تحصل لمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها.	التكاليف التي تحصل عندما يتسلم الزبون المنتجات المعيبة.

المصدر:حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمانالأردن، 2010، ص57.

فيما صنفت كلف الجودة تصنيف آخر قسمت بموجبه إلى قسمين هما: ¹

أ. **الكلف المباشرة للجودة:** و التي تصنف إلى نوعين

- **كلف الرقابة:** و تتضمن كلف الوقاية و كلف التقويم
- **كلف الفشل:** و تشمل كلف الفشل الداخلي و كلف الفشل الخارجي و تحسب كلف الجودة المباشرة

بالمعادلة الآتية: **الكلف الكلية المباشرة للجودة = كلف الرقابة + كلف الفشل**

= (كلف الوقاية + كلف التقويم) + (كلف الفشل الداخلي +كلف الفشل الخارجي)

ب. **الكلف الغير المباشرة للجودة:** و تشمل الكلف الغير ملموسة مثل: فقدان السمعة - عدم رضا الزبون - معانات الزبون.

و تصنف تكاليف الجودة تصنيفا آخر هو التكاليف الظاهرة و التكاليف المستترة أو المخفية اذ نقلت فكرة "جبل الجليد" الذي شبهت تكاليف الجودة بت و أورد أن 10%فحسب من إجماليها ظاهرا بينما تكون 90% منها مخفية ضمن فقرات و أنواع أخرى.

¹محسن عبد الكريم ، النجار صياح مجيد،إدارةالإنتاج العمليات، ط2، مكتبة الذاكرة، بغداد، العراق، 2006م، ص 479.

فالتكاليف الظاهرة بالنسبة للعديد من الشركات هي التكاليف الكلية للجودة التي تمثل عناصر مثل التلف، إعداد العمل، الفحص، المردودات بموجب الضمان، و تكاليف ضمان الجودة، " أما التكاليف المخفية فهي التكاليف التي ترتبط بأنشطة الجودة و لاتظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة و إنما تحمل على أنشطة أخرى، مثل التكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالنتاج و الهندسة. على الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن لها وزنا كبيرا يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة.¹

ويمكن إبراز العلاقة بين هذه الأقسام تكاليف الجودة من خلال وجهة النظر التقليدية والحديثة فيما يلي:

- العلاقة بين تكاليف الجودة:

إن المنظمات بصرف النظر عن طبيعة عملها سواء كانت منظمات إنتاجية أو خدمية، تتمحور جملة أنشطتها وعملياتها ضمن أحد العمليات المبينة في الجدول التالي:²

جدول رقم (8): حالات مخرجات المنظمات

الحالات	الجودة	الكلفة
الحالة الأولى	عالية +	منخفضة -
الحالة الثانية	عالية +	عالية +
الحالة الثالثة	منخفضة -	منخفضة -
الحالة الرابعة	منخفضة -	عالية +

وهناك وجهات نظر لتكاليف الجودة:

وجهة النظر التقليدية: التي تفترض بأن تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تنخفض عند زيادة المبالغ المصروفة على تكاليف الوقاية والتقييم، بالإضافة إلى ذلك فإنها تفترض بأن المستوى الأمثل للجودة يحصل عندما تكون التكاليف الكلية للجودة بالحد الأدنى، حيث يمكن في البداية تحقيق تخفيض كبير وملحوظ في تكاليف عدم التطابق (الفشل الداخلي والخارجي) من خلال زيادة الانفاق على أنشطة التطابق (الوقاية، التقييم) غير المكلفة نسبيا، وفي ظل هذه الظروف تؤدي الزيادة في تكاليف التطابق إلى تحقيق وفورات أكبر في تكاليف عدم

¹ جودة محفوظ احمد، مرجع سابق، ص 171.

² هاشم جاسم، مرجع سبق ص30.

التطابق، مما يؤدي إلى انخفاض في التكلفة الكلية للجودة ومع استمرار الانفاق على أنشطة التطابق (الوقاية والتقييم ستستمر الوفورات في تكاليف عدم التطابق، ولكن بمعدلات أقل.¹

حتى نصل إلى النقطة التي تساوي عندها الزيادة في تكاليف التطابق مع الوفورات في تكاليف عدم التطابق و التي عندها نصل تصل التكاليف الكلية للجودة إلى أدنى حد ممكن (وعندها يكون المستوى الأمثل للجودة).

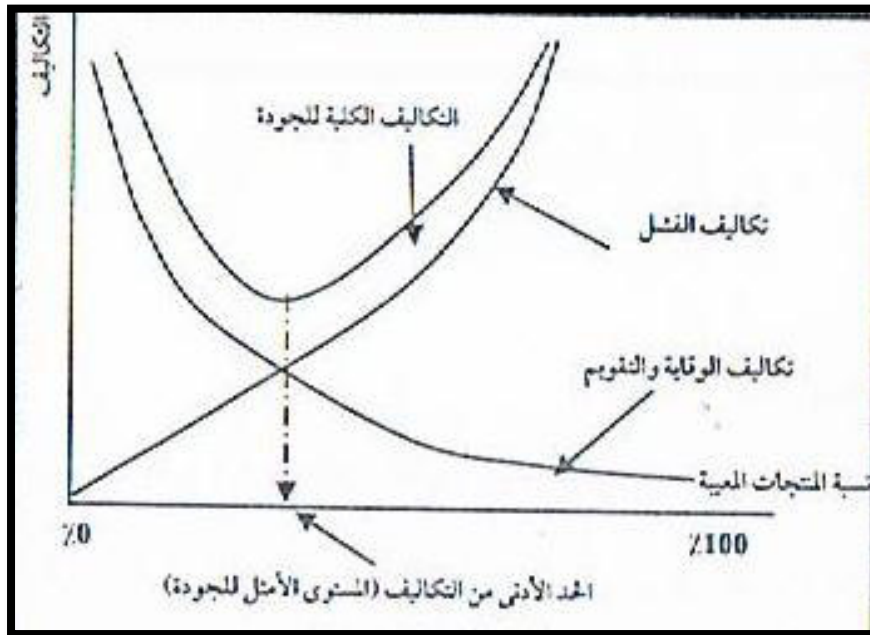
و يلاحظ أن أي زيادة في الانفاق على أنشطة التطابق بعد هذه النقطة سيقابلها وفورات أقل في تكاليف عدم التطابق مما يعني زيادة التكاليف الكلية للجودة، كما تسمى تكاليف الوقاية و التقييم بتكاليف الجودة الجيدة أما تكاليف الفشل الداخلي و الخارجي فتسمى بتكاليف الجودة الرديئة.

أي أن تكاليف الجودة الجيدة تخفض من تكاليف الجودة الرديئة إلا أنه يزيد من التكاليف الكمية للجودة محققا فرضية "يترتب على تحسين الجودة ارتفاع في التكاليف الكلية للجودة و ما يترتب عليها من ارتفاع، بمعنى أن الجودة الجيدة يقابلها السعر العالي".

إن وجهة النظر التقليدية يمكن توضيحها في الشكل التالي، حيث أنها تنطبق على الحالة الثانية من حالات مخرجات المنظمات المبينة في الجدول:

¹ نفس المرجع السابق، ص31.

الشكل رقم(6): وجهة النظر التقليدية لتكاليف الجودة.

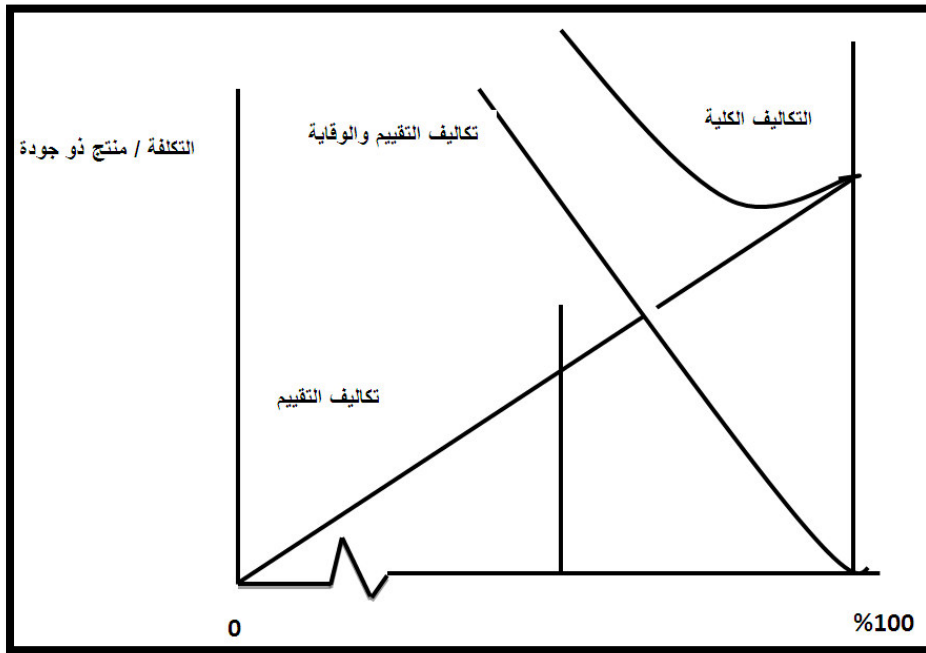


أما وجهة النظر الحديثة: فتمثل في الحالة الأولى من مخرجات المنظمات، حيث أن المستوى الأمثل للجودة يحصل عند مستوى صفري العيوب، حيث تزداد تكاليف الفشل الداخلي و الخارجي بنسبة ازدياد الصعاب، و تكون التكاليف الكلية للجودة أقل ما يمكن عند مستوى صفري العيوب. كما يوضح الشكل الموالي ¹.

و يقصد بمستوى صفري العيوب هو أن تكون مستوى جودة المنتجات و هذا يحدث عندما تركز المنظمة جهودها على تكاليف الوقاية و المنع حتى يمكن تدني تكاليف الفشل، أو على الأقل اكتشاف أي عيوب في المنتجات قبل تسليمها إلى الزبون، و يلاحظ أنه كلما اتجهت تكاليف الفشل في الانخفاض كلما زاد تركيز جهد المنظمة على أنشطة الوقاية و المنع مقارنة بأنشطة التقييم، و ذلك بأن التقييم يكتشف العيوب فقط في حين أن الوقاية و المنع تتخلص منه (تمنع وجوده) كلياً.

¹ نفس المرجع السابق، ص32.

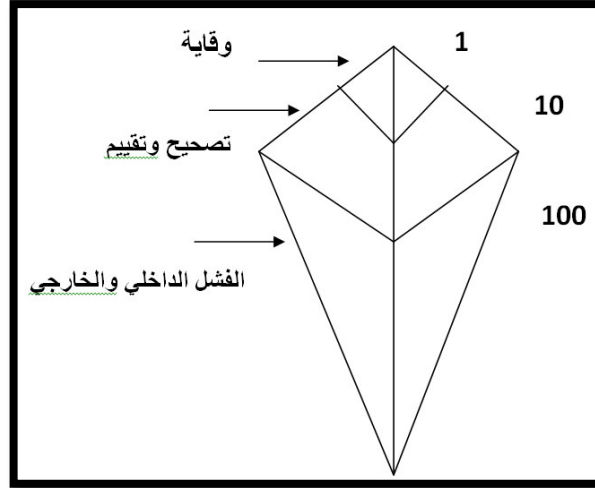
الشكل رقم: (7): النموذج الحديث لتكاليف الجودة



لذلك لا بد أن أخذ تكاليف الوقاية الأولوية و الأهمية القصوى لأن تكاليف الوقاية من الخطأ أقل من تكاليف اصلاح الخطأ و هنا يتفق مع القول المأثور غرام وقاية يساوي رطل من العلاج، و إن العلاقة بين هذه التكاليف تتعكس على قانون "100:10:1" و الذي يظهر في الشكل الموالي، فانفاق دينار على تكاليف الوقاية سوف يوفر 10 دنانير من تكاليف التقييم و 100 دينار من تكاليف الفشل الداخلي و الخارجي.¹

¹نفس المرجع السابق، ص 34.

الشكل رقم (8): قاعدة "1:10:100"



يؤكد "تايلر، وولد" إلى أن التكلفة الكلية تنخفض كلما ارتفعت الجودة حيث تسعى ادارة المنظمات و بخطة مدروسة و تخطيط للجودة للوصول إلى الحالة من حالات مخرجات المنظمات المبينة في الجدول السابق أي الجودة العالية لمنتجاتها و بأدنى مستوى من التكاليف، و أن تحقيق هذين الهدفين المتعارضين لا يمكن أن نجده في ظل إدارة المنظمات المتخلفة التي تعتمد أساليب التفتيش واسع المدى لتحقيق الجودة، أو نقوم بتقويم الأعمال على أساس السعر المحدد فقط أو تتجاهل الطرائق الحديثة لتدريب العاملين على انجاز الأعمال بكفاءة أو عدم وجود إستقرارية في الأهداف أو تركيزها دائما على أهداف قصيرة الأجل، أو ليس لديها تصور كما يريده الزبون و متطلباته و مدى قناعته بمنتجاتها.

حيث أن تلك المنظمات التي تنعدم فيها مشاركة الإدارة و العاملين و تهتم بجوانب الكمية ستجد حصيللة أنشطتها تتمحور ضمن أحد الحالات الثلاثة الأخرى (الثانية، الثالثة و الرابعة) و بلا شك ستقع الشركات لا تتوفر فيها أي أنظمة للجودة و تعاني من ضعف الإدارة ضمن الحالة الرابعة و هي الحالة المرفوضة جدا، فعلى الرغم من أن مستوى الجودة منخفض فإن التكاليف عالية أيضا. من ذلك نرى أن الحالة الأولى هي الحالة الأكثر أهمية و نتفق مع وجهة النظر الحديثة للجودة

المطلب الثالث : مؤشرات قياس تكاليف الجودة والأساليب المستخدمة في تحليلها .

أولاً: مؤشرات قياس تكاليف الجودة .

هنالك العديد من التكاليف التي يصعب قياسها مثل كلفة المبيعات الضائعة وتوقف العملية الإنتاجية وجودة المعلومات وكلفة التخطيط للجودة وغيرها وكل هذه التكاليف تقوم الإدارة بتقديرها. و في مقابل هنالك بعض التكاليف التي من الممكن قياسها مثل تكاليف المنتجات المترددة من الزبائن وتكاليف تخفيض سعر المنتجات¹.

تحتاج إدارة الجودة الشاملة عادة إلى تقارير حول تكاليف الجودة المتحققة بالطريقة التي تسهل على نفسها الدارية الكاملة بأمر الجودة وقضاياها، وتعد طريقة مؤشر الجودة من أكثر الطرائق شيوعاً في الاستخدام. والمقصود بمؤشر الجودة هو العلاقة النسبية التي بموجبها يتم قياس تكلفة الجودة ذات الصلة على أسس قيمة، وقد حددت بأنها²:

1. مؤشر العمل : يعني العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وبين مجموع ساعات العمل المباشرة وكما يأتي:

مؤشر تكاليف العمل = التكاليف الكلية / ساعات العمل المباشرة.

2. مؤشر التكلفة: وهي العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وكلف الإنتاج وبشقيها الكلف المباشرة وغير المباشرة.

مؤشر تكاليف الجودة = تكاليف الكلية للجودة / تكاليف الصنع (المباشرة وغير مباشرة).

3. مؤشر المبيعات: وهو العلاقة النسبية بين كلفة الجودة وإجمالي قيمة المبيعات .

مؤشر تكاليف المبيعات = التكاليف الكلية للجودة / المبيعات الإجمالية.

4. مؤشر الإنتاج: وهو العلاقة النسبية (نسبة مئوية) ما بين كلفة الجودة وكمية الإنتاج.

مؤشر تكاليف الإنتاج = التكاليف الكلية للجودة / كمية الإنتاج النهائي.

وتستخدم المؤشرات أعلاه لغرض المقارنة ما بين مستويات الجودة بين مدة وأخرى أو بين أقسام المنظمة ووظائفها كما تساعد على معرفة كمية التكاليف المرافقة لبلوغ أي مستوى من الجودة ويشير الانخفاض في هذه

¹ محمد عبد العال النعيمي، راتب جليل صويص، " six-sigma " تحقيق الدقة في إدارة الجودة، مفاهيم وتطبيقات، مكتبة الجامعة، عمان، الأردن، 2008، ص 40.

² يوسف حجيم الطائي، مرجع سابق، ص 88.

النسب إلى العلاقة الايجابية ما بين تحسين الجودة والتكاليف التي تترتب على هذا التحسين فيما يشير الارتفاع في هذه النسبة إلى العلاقة السلبية بينهما.¹

ويشير "إفان" إلى أن مؤشر كلف الجودة لكل دينار من المبيعات هو الأكثر انتشاراً، وقد استخدم "جوران" هذا المؤشر لقياس مستوى الجودة حيث تستخرج نسبة كلف المنتجات المعيبة إلى قيمة المبيعات وطرح هذه النسبية من (1) عدد صحيح وكما يأتي:

مستوى الجودة = 1 - كلفة الوحدات المعيبة السنوية بالدينار / قيمة المبيعات السنوية بالدينار $\times 100\%$ وتستعمل هذه المؤشرات عند قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها للمنشأة عينة البحث.

ويمكن إدراج الفائدة من التقرير فيما يلي: "تساعد أنظمة المحاسبة الإدارية المنشأة على انجاز أهداف الجودة بتوفير مختلف التقارير والمقياس التي تحفز وتقوم الجهود المبذولة لتحسين الجودة لذا ينبغي إعداد تقارير تكاليف الجودة لتأثير الكلفة الكلية للمنشأة عند إنتاجها منتجات أو خدمات لا تتطابق مع متطلبات الجودة. وتحقق تقارير كلف الجودة العديد من الفوائد للمنشأة منها:

1. تساعد معلومات تكاليف الجودة المدراء على تحديد الأهمية المالية للجودة وذلك لصعوبة تحديد هذه التكاليف لاندماجها مع تكاليف الأقسام الأخرى ، إذ لا تحتسبها أنظمة التكاليف.
2. تقوم معلومات تكاليف الجودة الأساس لوضع موازنة تكاليف الجودة كأداة لمساعدة الإدارة على خفض إجمالي التكاليف وتقويم الأداء من سنة للأخرى.
3. تساعد على تحديد الأهمية النسبية لمشاكل الجودة التي تواجه المنشأة ومن ثم توجيه جهود الإدارة إلى مناطق التي تحتاج إلى الاهتمام.

إضافة إلى فوائد السابقة فإن التقرير عن تكاليف الجودة يحقق المنافع الآتية:

- جلب انتباه الإدارة العليا للمنشأة وجعلها تدرك وتطلع على كم ستفق من الكلف المتعلقة بالجودة.
- هنالك بعض الفقرات في تقرير تكاليف الجودة تكون مقدره، كهامش المساهمة المفقود نتيجة فقد أن المبيعات الحاصل على الجودة الرديئة والتي يصعب جدا توقعها ومع أن الهامش المفقود يمكن أن يكون ضخماً لذلك من الأفضل أن تشمل التوقع بدلاً من إغفالها في التقرير.²

ثانياً: الأساليب المستخدمة في تحليل تكاليف الجودة.

¹ يوسف حبيب الطائي ، مرجع سابق . ص ص 88 - 89.

² حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 83.

يمكن الاستفادة من الأساليب الآتية لغرض عرض تكاليف الجودة لأي منظمة صناعية كانت أن خدمية وتحليلها وهي:¹

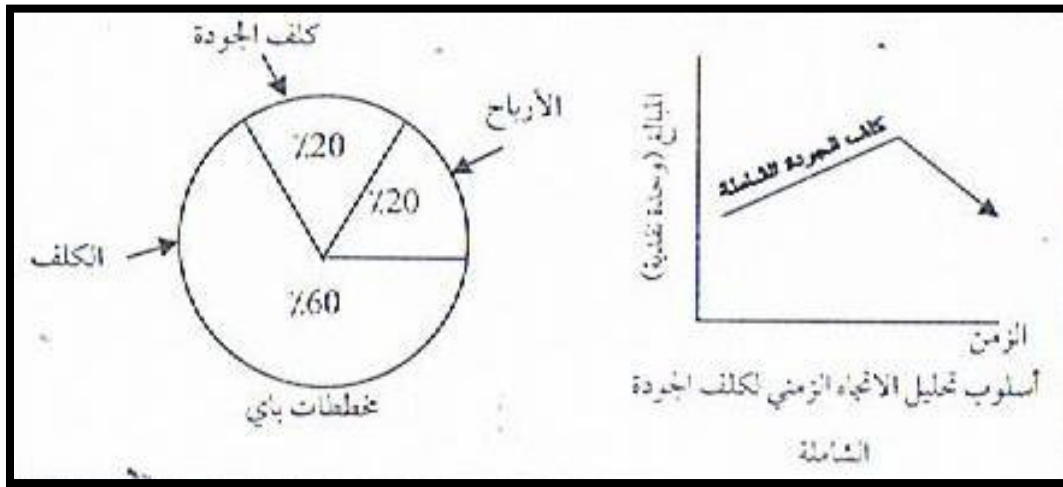
أ. **تحليل الاتجاه الزمني**: يعد هذا الأسلوب من الأشكال البسيطة وشائعة الاستخدام في مجال الجودة بشكل عام وفي عرض كلف الجودة وتحليلها بشكل خاص ولغرض استخدامه يجب توافر البيانات المرتبطة بهذه الكلف ولمدة زمنية ماضية، ويمكن أن يوضح هذا الأسلوب لإدارة المنظمة الأوقات التي ترتفع بها تلك الكلف بشكل غير طبيعي ومن ثم تحفيز الإدارة لغرض التحري عن أسباب ذلك الارتفاع وتجاوزه مستقبلا فيما لو كان هذا الارتفاع في غير صالح المنظمة.

ب. **مخططات باي**: تعد مخططات باي من الأساليب الإحصائية شائعة الاستخدام في مجال إدارة الإنتاج والعمليات، وأول استخدمها في مجال إدارة الجودة الشاملة هو Eshikawa Kaoru سنة 1976 إذا استخدمت لغرض التعرف إلى مكونات أي نشاط معين وتحديد الأهمية النسبية لكل منهما من أجل التحليل والمقارنة والتطوير، أن فكرة المخططات باي مبنية على أساس أن النشاط أو العمل يمكن أن يمثل على شكل دائري قياساته (360 درجة) وأن مكونات هذا النشاط أو العمل هي التي تشكل مجموعها قياس تلك الدائرة ، ويتم تحديد كل مكون أو جزء منه على وفق القياس الدائري وحسب المعادلة الآتية:

ج. **مقدار احد المكونات (بالدرجات) = نسبة ذلك المكون من إجمالي العمل من إجمالي العمل أو النشاط x 360**
والشكل التالي يوضح هذين الأسلوبين في تحليل كلف الجودة.

¹ يوسف حجيم الطائي، مرجع سابق، ص 90-91.

الشكل رقم (9): أساليب عرض كلف الجودة.



المصدر: يوسف حليم الطائي وآخرون ، نظام ادارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار البازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 91.

خلاصة الفصل الثاني

يمكن القول مما سبق أن الجودة تعد من المتطلبات الأساسية الحديثة التي يجب توفرها في المنتجات والخدمات التي تقديمها المنظمة لعملائها.

وتمشيا مع التطورات المتسارعة يجب أن تكون المنظمة قادرة على خلق منتج منافس أي ذو جودة عالية وتكلفة أقل، سواء ما تعلق بتكليف الإنتاج أو تكاليف الجودة هذه الأخيرة تغير عنصر هام جدا ويجب على المنظمة أن تليها الاهتمام الكافي لما لها من أهمية (في حالة التحكم فيها وتقليل منها) في زيادة الأرباح من جلال اكتشاف الأماكن داخل المصنع التي ترتفع فيها مصاريف الجودة دون عائد محدد.

تمهيد:

مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة أحد المؤسسات الوطنية ذات الأهمية الاقتصادية على المحلي والوطني، كما أنها معنية بتغيرات المحيط مما يجعلها ملزمة بتطوير مستواها وسيرها في مختلف الجوانب ولعل من أهم هذه الجوانب ذلك الذي يختص بالمحاسبة باعتباره من أهم عناصر المؤسسة.

خضعت لعملية الخوصصة في 19 أوت 2008، حيث تم بيع 30% من المؤسسة وهذا ما سنعرضه لاحقاً وترتب عليه تطبيق محاسبة جديدة وفقاً للمعايير الدولية لتتفق مع أعمال وتطلعات الشركاء الجدد، ولترسيخ الأفكار التي تناولتها سابقاً في الجانب النظري والتأكد من مطابقتها على أرض الواقع أجرينا دراسة ميدانية بهذه المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: لمحة عامة عن المؤسسة محل الدراسة.

1. نشأة المؤسسة: " انطلقت الأشغال لإنجاز مشروع وحدة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة في 1980 وهذا تطبيقا للمخطط الرباعي 1984/80 وشاركت هذه الأشغال عدة مؤسسات وطنية ودولية، أما ظهورها فقد كان نتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعة الالكترونية SONELEC بموجب المرسوم 83/2 الصادر في 1983/10/10 والذي تفرعت بموجبه إلى المؤسسات التالية: ENICAB- EWBB/EDIMEL-ENIE ، وبذلك أصبحت المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل مؤسسة ذات صبغة شرعية وقانونية مقرها الرئيسي الجزائر العاصمة/ وهي بدورها انقسمت إلى 3 وحدات: وحدة القبة ، وحدة الحراش، وحدة بسكرة.

2. تعريف المؤسسة: مؤسسة صناعة الكوابل مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمالها الاجتماعي 801000.000 المساهم الرئيسي الآن هو الدولة الجزائرية، المقر الاجتماعي والمصنع بالمنطقة الصناعية بسكرة، تقع غرب مدينة بسكرة تتربع على مساحة 42 هكتار مغطاة حيث يتمثل هذا الأخير في مباني الإدارة، ورشات الإنتاج والمخازن ومواقف السيارات.

3. الطاقة الإنتاجية: تقدر الطاقة الإنتاجية الابتدائية بـ 28000 طن وتغيرت حاليا لأسباب تكنولوجية وتنافسية بحتة".¹

4. الموارد البشرية: يبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية 2014/03/31 بـ 1017 عامل حوالي 77% منهم يشتغلون بصفة مباشرة في الإنتاج وهم ينقسمون كالتالي:

إطارات: 86.

أعوان تقنية: 703.

أعوان تحكم: 228.

5. الزبائن و التوزيع: إن المؤسسة تمثل مكانة خاصة في تلبية طلبات الزبائن الأساسيين الجزائريين الذين يستعملون الكوابل الكهربائية منهم:

¹ مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

- شركة كهريف Kahrif
- شركة SONELGAZ بجميع فروعها.
- قطاع المحروقات وكذا الموزعين المعتمدين لمؤسسة بالإضافة إلى مجموعة من المؤسسات الخاصة و العمومية التي تستهلك الكوابل أو تعيد تسويقها كما تعمل المؤسسة على اكتساب مكانة في السوق العالمية، وللمؤسسة شبكة من الموزعين بعدد 13 منتشرين في كامل أنحاء الوطن وهي تعمل على توسيع توسيعها مستقبلا.
- 6. **المنتج:** ويتمثل نشاط المؤسسة في انجاز الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها منها الخاصة بالتجهيزات المنزلية وأخرى صناعية وتتمثل في:
 - كوابل منزلية تقدر بـ 129 نوع وتوترها 250-750 فولط.
 - كوابل صناعية: يوجد 70 نوع ضغطها 600-100 فولط.
 - كوابل ذات ضغط متوسط ومنخفض.¹
- "كما تنتج المؤسسة بكرات خشبية بأحجام مختلفة بهدف توضيب الكوابل وكذلك شرت المؤسسة في انتاج حبيبات الكرم بون مادة أولية للصناعات البلاستيكية وغيرها في إطار توسيع نشاطها الإنتاج:
- **مرحلة القلد:** وهي عبارة عن تقليص سمك النحاس أو الألمنيوم عن طريق تمديده.
- **مرحلة الظفر:** وهي تجميع عدد معين من الأسلاك.
- **مرحلة العزل:** وهي عملية تغليف الاسلاك.
- **مرحلة التجميع:** وهي عملية ظفر الأسلاك وهي معزولة.
- **مرحلة التسليح أو التدريع:** وهي عملية تليف لشريط واقي يحمي الكوابل من الضغوطات الخارجية.
- **مرحلة التغليف:** وهي آخر عملية وتتمثل في تغليف التسليح أو الشريط الواقي.
- 7. **أهم المواد الأولية:** وتتمثل في:
 - سلك النحاس.
 - سلك الالمنيوم.
 - المواد الكيماوية المكونة للغلاف.²

¹ مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

² مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

8. سياسة الجودة للمنتج: منذ 1999 شرعت المؤسسة في وضع وتأسيس سياسة خاصة بجودة المنتج وذلك عبر تطبيق مجموعة من المناهج والطرق التي تصل بها إلى التحكم الكلي في نوعية المنتج وبالفعل فلقد توصلت المؤسسة إلى الحصول على علامة جودة الإيزو 9001 لسنة 2003 وهي الآن تكثف مجهوداتها من أجل البقاء على علامة الأشهاد وتطوير نوعية منتجاتها والاستجابة لكل الطلبات كما ونوعا وكيفا.

الشراكة مع GENERAL CABLE.

منذ مايو 2008 دخلت المؤسسة صناعة الكوابل بسكرة في شراكة مع GENERAL CABLE بنسبة 30% وتعتبر هذه المؤسسة من أكبر المؤسسات العالمية مع المحافظة على الريادية في تغطية احتياجات السوق الوطنية.

9. حماية المحيط: تسعى المؤسسة حاليا إلى اكتساب شهادة الجودة ISO 14001 VERSION 2004 حيث يمثل هذا التوجه سياسة عامة تشمل جميع نشاطات المؤسسة.¹

المطلب الثاني: مهام المؤسسة و هيكلها التنظيمي.

" نظرا لحجم العمل الذي تقوم به المؤسسة وتتبعه فإن المؤسسة ولأجل تسهيل العمل وضمان التنسيق الجيد بين مختلف الوظائف، وضعت هيكل تنظيمي يقسم وظائف المؤسسة إلى مديريات.

أ. المديرية التقنية: وتعتبر من أكبر المديريات في المؤسسة، مهمتها الرئيسية تسيير عملية الإنتاج وتضم أربعة دوائر هي:

1- دائرة انتاج الكوابل: تعتبر من أكبر الدوائر، حيث تشرف على تخطيط وتسيير العملية الإنتاجية لمختلف مراحلها من دخول المواد الأولية إلى آخر مرحلة و هي تعبئة الكوابل في البكرات الخشبية وتضم 5 مصالح كل واحدة تهتم بمرحلة معينة من صنع الكوابل.

2- دائرة انتاج الملحقات: تقوم بتصنيع المنتجات حسب البرنامج المرسوم من طرف مصلحة تخطيط الإنتاج أي الإشراف على تنظيم وتسيير الإنتاج عبر مختلف مراحلها و كذلك تهتم بتموين المؤسسة بالطاقة الكهربائية وتزويدها بالخشب لإنتاج البكرات، و تضم ثلاث مصالح.

¹ مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

3- دائرة التكنولوجيا وضمان الجودة: تقوم بمراقبة المنتج التام الصنع ومدى مطابقته للموصفات والمقاييس المعمول بها، ومراقبة الجودة وأيضا المواد المشتريّة من الداخل و الخارج وفقا للمعايير التي تستدعي مواصفات الشراء من أجل التأكد من انها صالحة للاستعمال وهذا عن طريق مصالحها الثلاث.¹

4- دائرة الصيانة: وتشمل الأعمال المتعلقة بحماية وصيانة وسائل النتاج كالألات الميكانيكية، وسائل النقل، وسائل التكييف، وتأمين الطاقة الكهربائية وتشرف على 4 مصالح.

ب. مديرية الشراء: تقوم بتنسيق ومراقبة كل النشاطات المتعلقة بالمشتريات وتجدر الإشارة إلى أن مصلحة تسيير المخزونات تتواجد ضمن مهام مديرية الشراء على جانب مصلحة تسيير قطع الغيار بعد أن كانت هذه الأخيرة تابعة إلى مصلحة تسيير المخزون وأن هذه المديرية مدمجة مع المديرية التجارية وتضم 3 مصالح.²

ج. المديرية التقنية التجارية: وهي ذات طابع تجاري وتتكون من:

○ دائرة تسيير المنتج النهائي

○ دائرة التسويق: وهي التي تقوم بتوزيع الإنتاج النهائي لضمان التموين الكافي وفي حدود الآجال والتكاليف المناسبة لكل مشروع.

د. مديرية الموارد البشرية و الوسائل: تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح والتأكد من صلاحيته وتأهيل العاملين و توفير الشروط الحسنة للعامل (الترقية، الانتقاء، التكوين) وكذلك تأمين محيط العمل من المخاطر وتتكون من دائرة المستخدمين والتكوين.

السكرتاريات (الأمانة العامة): تعتبر أهم قسم في الإدارة فهي تهتم بتنشيط وترقية المؤسسة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المدير، كما تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام والمدير.

مديرية المالية والمحاسبة: تهتم هذه المديرية بتسجيل جميع العمليات المحاسبية وكذا المالية، وتقوم بدراسة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة وتشمل دائرتين هما:

¹ مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

² مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

○ دائرة المالية والميزانية: ¹

- 1- **مصلحة المالية:** مهمتها متابعة حركة الأموال مع البنك الخاص بالإيرادات والنفقات وتقوم بإعداد ملفات الشراء واحتياجات المؤسسة وتتابع أيضا الأموال المتعلقة بتا.
- 2- **مصلحة الميزانية:** وبدورها تقوم بإعداد ميزانية الاستثمار، وتتكون من فرع الميزانية الذي يقوم بوضع الميزانية التقديرية مع المصالح والمديريات الأخرى للسنوات المقبلة بإتباع الخطوات التالية:
 - وضع نتيجة تقديرية للسنة.
 - متابعة جميع التسديدات ومقارنتها مع الميزانية.
 - إعداد تقرير شهري

○ دائرة المحاسبة: وتقوم بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية وتشرف أيضا على عمليات الجرد السنوية لكل دورة يوجد بتا مصلحتين هما: مصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المحاسبة التحليلية.

- 1- **مصلحة المحاسبة العامة:** تقوم بعمليات مختلفة كالبيع والشراء وتحتوي على 3 فروع:
 - **فرع الحساب الجاري والصندوق:** يعمل هذا القسم على استقبال الفواتير من المصلحة المالية وتقييدها في سجلات خاصة، والتي يتم تسديدها من طرف هذا الأخير.
 - **فرع الزبائن:** يقوم هذا القسم باستلام الفواتير من مصلحة المبيعات ومراجعتها خاصة سعر الوحدة المنتجة وكميتها والتأكد من المبالغ الجزئية ومطابقتها للمبلغ الكلي، ويتم تقييدها في سجلات خاصة لهذا القسم وهناك نوعين من الفواتير (فواتير تتعلق بالكوابل، فواتير تتعلق بالبكرات)
 - **فرع الموردين:** يقوم بتنفيذ جميع العمليات الخاصة بفواتير الشراء والخدمات ويتم مراقبتها من حيث الكمية والسعر الفردي وكذلك السعر الإجمالي.
- 2- **مصلحة المحاسبة التحليلية:** تقوم بعملية مراقبة المخزونات، إذ تشمل الفروع التالية:
 - **فرع الموارد والممتلكات:** يقوم بمعالجة المواد الأولية والمواد الثانوية بغض النظر عما إذا كانت محلية أو مستوردة وكذلك إعادة بطاقات حركة المخزون من حيث الإدخالات و الإخراجات بالقيمة والكمية بالقيمة والكمية وكذلك تقوم بحساب الجرد الدائم للمواد وإرسالها لفرع سعر التكلفة.
 - **فرع الاستثمارات:** يقوم بمتابعة استثمارات المؤسسة عند شرائها إلى نهاية عمرها الإنتاجي من ناحية الامتلاك.

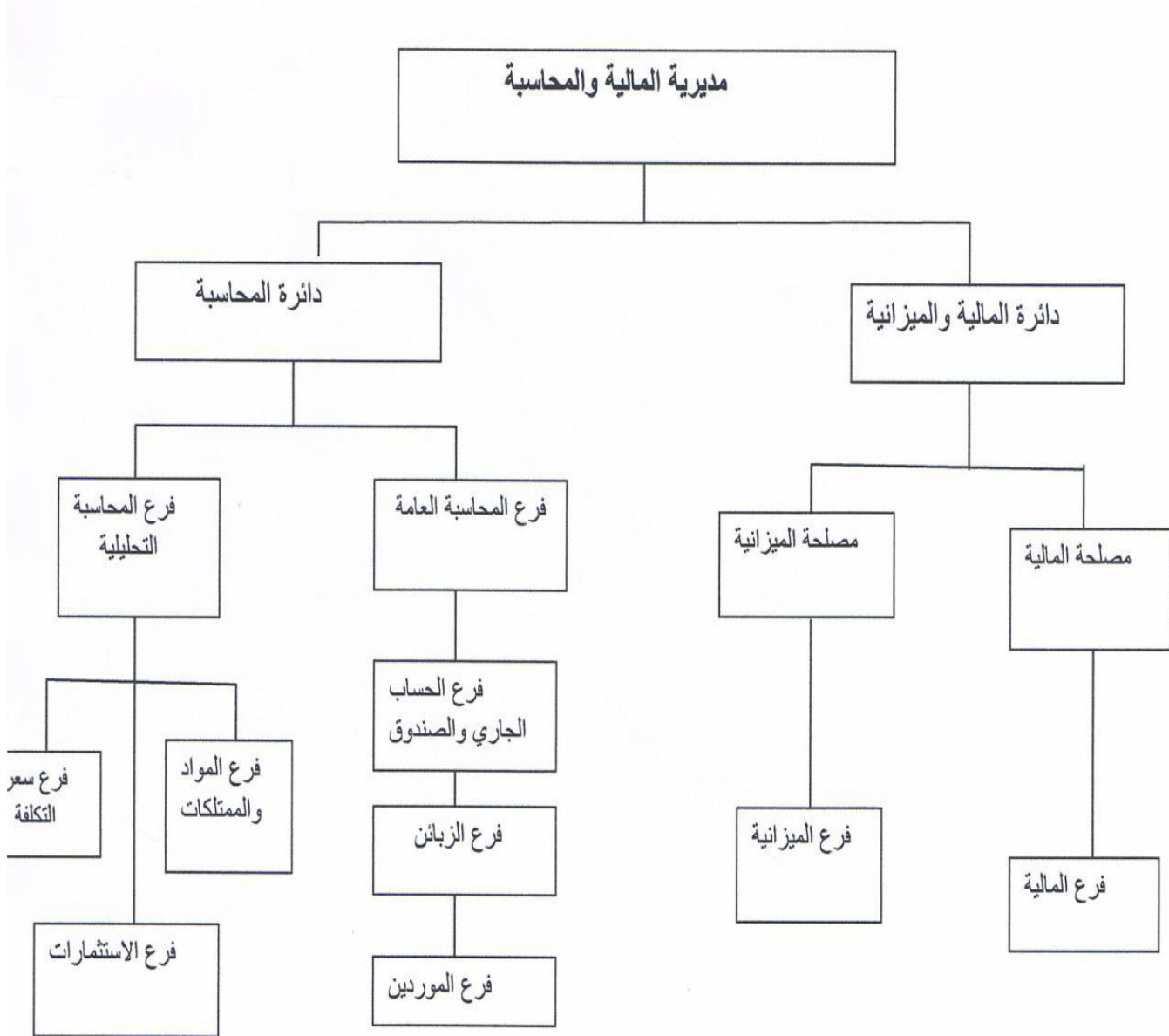
¹ مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

- فرع سعر التكلفة: هذا النوع يكتسي أهمية كبيرة في مصلحة المحاسبة التحليلية، حيث يقوم بتحميل الأعباء التي على المؤسسة لتقديم خدمة ما انطلاقا من عملية إعدادها إلى غاية المرحلة النهائية (مرحلة البيع والتوزيع)¹،

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمديرية المالية والمحاسبية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (10): شكل تخطيطي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.

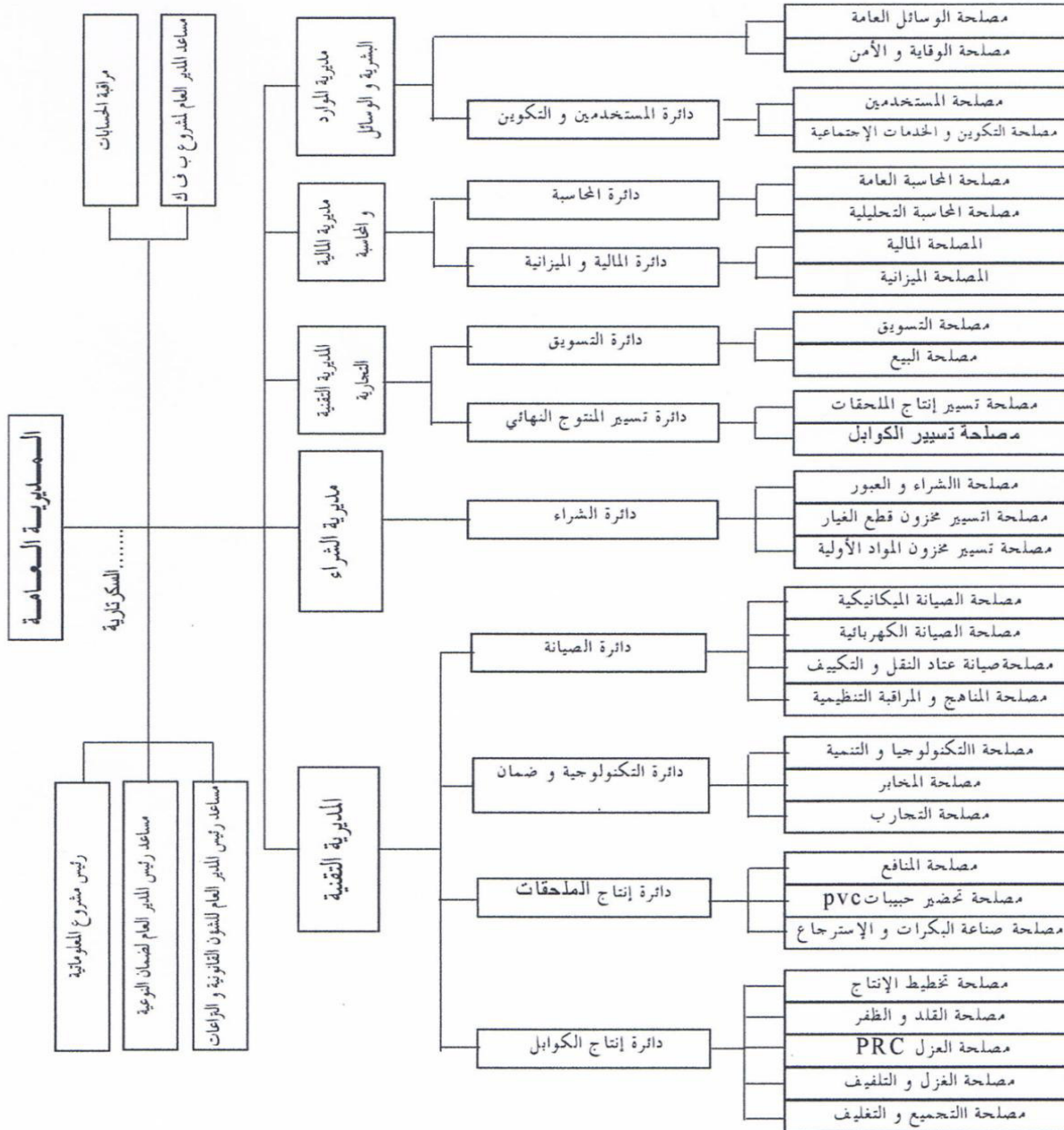


المصدر: مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014.

¹ مصلحة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يوضح لنا الشكل رقم(11): الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المصدر: مصاحبة المستخدمين، مؤسسة صناعة الكوابل، بسكرة، سنة 2014

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

المطلب الثالث: أهداف وعوامل نجاح المؤسسة

إن مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة تحتل المرتبة الأولى على مستوى إفريقيا في ميدان صناعات الكابلات الكهربائية وتسويقها.

أولاً: أهداف المؤسسة: يمكن حصرها في النقاط التالية:

- توفير احتياجات السوق من المواد مما يؤدي إلى تخفيض نسبة الاستيراد.
- المساهمة في تحسين وضعية التجارة الدولية وإدخال العملة الصعبة لها من خلال تصدير منتجاتها إلى الخارج.
- محاولة تخفيض نسبة البطالة من خلال توفير مناصب شغل.
- إدخال التكنولوجيا الحديثة في صناعة مختلف أنواع الكوابل.

ثانياً: عوامل نجاح مؤسسة كوابل بسكرة.

نظراً لوجود عدة عوامل داخل و خارج المؤسسة منها:

- قربها من الطريق الوطني رقم 46 الرابط بين بسكرة والجزائر العاصمة و كذا شمال وجنوب البلاد.
1. وجود عدة منشآت قاعدية صلبة وجديدة بداخل المؤسسة (عمارات الإدارة و الشؤون الاجتماعية + ورشات الإنتاج).

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

1. أدوات جمع المعلومات: قام لبحث بإعداد الاستبانة لمعرفة دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة في مؤسسة محل الدراسة.

تكونت الأداة من مجموعة من محاور الدراسة وعدد فقرات كل مجال.

الجدول رقم (09): محاور الدراسة و عدد فقرات كل فقرة.

الرقم	المحور	عدد الفقرات
01	المراجعة الداخلية	08
02	مستوى جودة تكاليف الوقاية	07
03	مستوى تكاليف التقييم	06
04	مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي	07
05	مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي	06

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

كما استخدم مقاييس لكرت likert الخماسي في جمع أسئلة الاستبيان

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

2. صدق وثبات الأداة:

أ. صدق الأداة: تم التحقق من صدق الاستمارة من خلال عرض الاستمارة على المحكمين حيث عرض الباحث الاستمارة على مجموعة من المحكمين ولهم خبرة طويلة في هذا المجال من مختلف الجامعات الجزائرية وطلب منهم إبراء الرأي حول فقرات الاستمارة و حصلت الاستمارة على نسب تزيد على 80% على صلاحية المقاييس للتطبيق.

ب. ثبات الاستبيان: من أجل استخدام معامل ثبات للأداة تم استخدام معامل كرونباخ ألفا من أجل تحديد الاتساق الداخلي للفقرات الاستبائية و الجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم (10): نتائج معادلة كرونباخ ألفا لمحاور الدراسة.

الرقم	المحور	قيمة ألفا
01	المراجعة الداخلية	0.775
02	مستوى جودة تكاليف الوقاية	0.780
03	مستوى جودة تكاليف التقييم	0.770
04	مستوى تكاليف الفشل الداخلي	0.870
	المجموع الكلي	0.820

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

وتشير القيم الواردة في الجدول أعلاه ان الأداة تتمتع ببرمجة ثبات بمناسبة وتفي بأغراض هذه الدراسة.

3. مجتمع الدراسة و عيناتها:

يكون مجتمع الدراسة من جميع أفراد العاملين في مؤسسة الكوابل عامل أما عينة الدراسة تتكون من المدير المالي و المحاسبين العاملين في الشركة (مؤسسة) رئيس مصلحة لجودة. تم توزيع الاستبانة عليهم و تم استرجاع 30 استبانة.

4. أساليب التحليل الإحصائي:

بعد جمع البيانات وترميزها بالطرق الإحصائية المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss، فقد استخدم الباحث:

- 1- الوسط الحسابي من أجل التعرف على مستوى استجابة الرؤساء للمتغيرات البحث ومقاييسه.
- 2- الانحراف المعياري استخدم لقياس درجة استجابة الرؤساء عن وسطها الحسابي
- 3- معامل الارتباط سبيرمان لتحديد قوة العلاقة ونوعها بين متغيرات البحث ومقاييسه،
- 4- معامل ألفا كرونياخ لقياس صدق وتبيان فقرات الاستبانة،
- 5- اختبار (T) للاختبار معنوية معامل الارتباط البسيط
- 6- اختبار (F) للاختبار معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المسقل (المراجعة الداخلية) في المتغير التابع رقابة تكاليف الجودة (
- 7- R^2 معامل (التحديد) توضيح ما يفسره المتغير من تغيرات تطراً على المتغير التابع

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

المطلب الثاني: تحصيل مجالات الدراسة.

الجدول رقم(11):المحور الاول (مستوى المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة)

الرقم	مستوى المراجعة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة
01	تركيز المراجعة الداخلية علي الفحص الشامل لجميع وظائف المؤسسة	3.30	0.16	7
02	تركيز المراجعة الداخلية علي الموارد المتاحة للشركة	4.15	0.15	4
03	تركيز المراجعة الداخلية علي متابعة تخطيط جودة المنتجات و أسباب الانحرافات في خطة برنامج الجودة	4.06	0.17	5
04	تتمتع المراجعة الداخلية باستقلال كافي داخل الهيكل التنظيمي	4.12	0.16	3
05	لا توجد معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الداخلية بالاستقلالية	2.45	0.14	8
06	الرقابة من المهام المسندة للمراجع الداخلي	3.80	0.18	6
07	تعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله	4.17	0.15	2
08	المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية	4.19	0.17	1
/	المجموع الكلي:	3.62	0.19	/

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن:

أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة الثامنة (المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي 4,19 و انحراف معياري 0,17، كما جاءت الفقرة الأولى (تركيز المراجعة الداخلية علي الفحص الشامل لجميع وظائف المؤسسة) محايدة بمتوسط حسابي 3,30 و بانحراف معياري 0,16 .

أما الفقرة الخامسة جاءت غير موافق (لا توجد معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الداخلية بالاستقلالية) بمتوسط حسابي 2,45 ، وانحراف معياري 0,14 .

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

الجدول رقم(12):المحور الثاني (مستوى جودة تكاليف الوقاية بالمؤسسة محل الدراسة)

الرقم	مستوى جودة تكاليف الوقاية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة
01	تهتم إدارة الجودة بالوقاية علي تكاليف التخطيط و التدريب و تحليل البيانات و تقارير الجودة	04.12	0.20	3
02	تأكيد إدارة الشركة علي تكاليف دراسة قدرات العمليات الإنتاجية	04.15	0.19	2
03	تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر	02.50	0.24	6
04	تلتزم إدارة الشركة بمبدأ التخطيط و التفتيش للكميات الإنتاجية و المنتجات	02.80	0.19	5
05	تؤكد إدارة الشركة أن منتجاتها مطابقة للاحتياجات فئات المتعاملين	03.95	0.21	4
06	تقيم إدارة الشركة تكاليف الجودة لدى الموردين بشكل مستمر	04.20	0.18	1
	المجموع الكلي	3.53	0.20	/

من الجدول أعلاه نلاحظ أن :

أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة السادسة (تقيم إدارة الشركة تكاليف الجودة لدى الموردين بشكل مستمر) لمتوسط حسابي 4,20 وانحراف معياري 0,18 ، كما جاءت الفقرة الرابعة (تلتزم إدارة الشركة بمبدأ التخطيط و التفتيش للكميات الإنتاجية و المنتجات) محايدة بمتوسط حسابي 2,60 و انحراف معياري 0,19 . أما الفقرة الثالثة جاءت محايدة غير موافق (تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر) فمتوسط حسابي 2,50 و انحراف معياري 0,24 .

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

الجدول رقم(13): المحور الثالث (مستوى جودة تكاليف التقييم بالمؤسسة محل الدراسة)

الرقم	مستوى جودة تكاليف التقييم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة
01	تهتم إدارة الشركة بالرقابة علي تكاليف التقييم المتضمنة تكاليف الفحص والاختبار للموارد والمنتجات المتاحة تحت التشغيل والتامة فضلا عن دقة أدوات القياس	3.90	0.24	3
02	تعتمد إدارة الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الإنتاجية	4.19	0.26	1
03	تقوم الإدارة العليا في الشركة بتحديد تكاليف الفحص النهائي المنتجات قبل القيام بعملية توريدها	3.55	0.28	4
04	تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الاطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة	2.33	0.25	6
05	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تجميع ومعالجة بيانات التفتيش و الاختبار التي تستخدم لتقييم العمل	3.20	0.27	5
06	تتحمل الشركة التكاليف المتعلقة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها	4.02	0.29	2
	المجموع الكلي:	3.53	0.22	/

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن :

أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة الثانية (تعتمد إدارة الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الإنتاجية) بمتوسط حسابي 4,19 وانحراف معياري 0,26 كما جاءت الفقرة الخامسة (تهتم إدارة الشركة بتكاليف تجميع ومعالجة بيانات التفتيش و الاختبار التي تستخدم لتقييم العمل) محايدة بمتوسط حسابي 3,20 و انحراف معياري 0,27 .

أما الفقرة الرابعة جاءت غير موافق (تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الاطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة) بمتوسط حسابي 2,33 و انحراف معياري 0,25 .

الجدول رقم(14): المحور الرابع(مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة)

الرقم	مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة
01	تهتم إدارة الشركة بالرقابة على تكاليف الفشل الداخلي المتضمنة تكاليف التلف وإعادة العمل وإعادة الفحص والاختبار	3.15	0.34	6
02	حددت إدارة الشركة تكلفة كل وحدة من الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	3.50	0.30	5
03	حددت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة و التي تم إعادة تصنيعها	4.19	0.32	1
04	قدرت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	4.12	0.31	2
05	قدرت إدارة الشركة تكاليف الخردة والإصلاح نتيجة التوريد و المنتجات غير المطابقة الواردة	2.20	0.35	7

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

			من الموردين	
4	0.33	3.80	قامت إدارة الشركة بتحليل تكاليف الفشل الداخلي نتيجة عملية التخزين	06
3	0.34	3.99	قامت إدارة الشركة بتقدير تكلفة إعادة الفحص و التفتيش للمنتجات التي تتم إعادة إنتاجها و إعادة فحصها واختبارها	07
/	0.25	3.42	المجموع الكلي	

من الجدول أعلاه نلاحظ أن :

أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة الثالثة (حددت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة و التي تم إعادة تصنيعها) بمتوسط حسابي 4,19 و انحراف معياري 0,32, كما جاءت الفقرة الأولى (تهتم إدارة الشركة بالرقابة على تكاليف الفشل الداخلي المتضمنة تكاليف التلف وإعادة العمل وإعادة الفحص والاختبار) محايدة بمتوسط حسابي 3,15 و انحراف معياري 0,34 .
أما الفقرة الخامسة جاءت غير موافق (قدرت إدارة الشركة تكاليف الخردة والإصلاح نتيجة التوريد و المنتجات غير المطابقة الواردة من الموردين) بمتوسط حسابي 2,20 و انحراف معياري 0,35 .

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

الجدول رقم(15):المحور الخامس (مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي بالمؤسسة محل الدراسة).

الرقم	مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة
01	تهتم إدارة الشركة بتكاليف الفشل الخارجي المتكونة من تكاليف المنتجات المعادة للشركة لتصلح المنتجات المعادة فضلا عن الضمانات	3.89	0.38	2
02	تتحمل الشركة تكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للمتعاملين	2.55	0.36	6
03	تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين و ذلك بسبب وجود عيوب فيها	3.15	0.35	5
04	تتحمل الشركة تكلفة إرضاء المتعاملين عند حدوث مشكلات تتعلق المنتج	3.80	0.37	4
05	تتحمل الشركة كافة التكاليف المنفقة بعد شحن المنتجات المعيبة إلى المتعاملين	3.81	0.39	3
06	تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعيبة .	4.05	0.38	1
	المجموع الكلي:	3.54	0.34	/

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن:

أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة السادسة (تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعيبة) بمتوسط حسابي 4,05 وانحراف معياري 0,38' كما جاءت الفقرة الثالثة (تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين و ذلك بسبب وجود عيوب فيه) محايدة بمتوسط حسابي 3,15, و انحراف معياري 0,35

أما الفقرة الثانية جاءت غير موافقة (تتحمل الشركة تكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للمتعاملين) بمتوسط حسابي 2,55 و انحراف معياري 0,36

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض:

أولاً: وصف خصائص عينات الدراسة.

الجدول رقم (16): خصائص عينة الدراسة

النسبة %	العدد	المتغير	
83.33	21	ذكر	الجنس
16.67	9	أنثى	
100	30	المجموع	
4.17	2	30-25	السن
20.83	6	35-31	
75	22	36 فما فوق	
100	30	المجموع	
72	20	جامعي	المؤهل العلمي
28	10	ثانوي	
100	30	المجموع	
8.33	2	أقل من 5 سنوات	الخبرة
16.67	10	من 5-10 سنوات	
75	18	10 فأكثر	
100	30	المجموع	
23.78	6	مدير مالي	المسمى الوظيفي
26.17	10	المحاسب	
50.5	14	رئيس مصلحة الجودة	
100	30	المجموع	

المصدر: الجدول ن إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج spss.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

من الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

بالنسبة للجنس فنجد أن أغلبية أفراد العينة هم من الذكور والبالغ عددهم 21 بنسبة 83.33، وسبب هذا التفاوت يرجع إلى طبيعة عمل المؤسسات الذي يتطلب الجهد الكبير لا تقدر عليه الإناث.

وبالنسبة لمتغير العمر فنجد أن الفئة من (36 سنة فأكثر) احتلت أعلى نسبة بواقع 75% في حين نسبة المبحوثين ضمن الفئة العمرية (من 31 إلى 35) بلغت (20.83%) أما نسبة المبحوثين ضمن الفئة العمرية (من 25 إلى 30) بلغت (4.17%).

بالنسبة للمؤهل العلمي يلاحظ أن أغلب أفراد العينة جامعين بنسبة 75%، مما يؤكد أن أغلبية أفراد العينة لديها المستوى العلمي الكافي لفهم أبعاد المراجعة الداخلية وأبعاد تكاليف الجودة .

بالنسبة للخبرة يلاحظ أن أغلب أفراد العينة تزيد مدة خبرتهم عن 10 سنوات، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لهم خبرة طويلة داخل المؤسسة الصناعية.

أما المسمى الوظيفي فهو موزع كالتالي: مدير مالي 23.78%، المحاسب 26.17%، رئيس مصلحة الجودة 50.5، مما يعني أن الدراسة تشمل على كل أفراد العينة.

ثانياً: اختبار الفروض.

الفرضية الأولى: هل توجد علاقة بين المراجعة الداخلية وبين الرقابة على تكاليف الجودة بالمؤسسة محل الدراسة

الجدول رقم (17): نتائج تحليل علاقة الارتباط بين المراجعة الداخلية ورقابة تكاليف الجودة.

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 5%	المراجعة الداخلية	المتغير المستقل المتغير التابع
1.684	0.71	تكاليف الجودة
1.697	3.020	قيمة T المحسوبة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

يتضح من الجدول (17) وجود علاقة ارتباط موجد علاقة ارتباط موجبة وقوية بين المراجعة الداخلية ورقابة تكاليف الجودة، وتكون هذه العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% ودرجة ثقة 95%، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهم 0.71، وبلغت قيمة T المحسوبة 3.020 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.697 عند مستوى معنوية 5%، وبناءً على ذلك يمكن قبول الفرضية الأولى والتي مفادها توجد علاقة بين المراجعة الداخلية وبين الرقابة على تكاليف الجودة بالمؤسسة محل الدراسة.

الفرضية الثانية: هل يوجد أثر ذي دلالة معنوية إحصائية بين المراجعة الداخلية وتكاليف الجودة بالمؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (18): نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر المراجعة الداخلية وتكاليف الجودة

المتغير التابع	المتغير المستقل	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	قيمة R	معامل التحديد	D _F درجات الحرية	مستوى الدلالة
		05.25	04.26	0.71	R ²	1.38	0.000

المصدر : الجدول من إعداد الباحث على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (18) الذي يشمل نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط لتقدير أثر المراجعة الداخلية على تكاليف الجودة بالمؤسسة محل الدراسة يتضح أن قيمة F المحسوبة بلغت 5.25 وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة 4.26 عند مستوى معنوية 5%، وبناءً عليه تقبل الفرضية الثانية، وهذا يعني وجود أثر ذي دلالة معنوية إحصائية بين المراجعة الداخلية وتكاليف الجودة بالمؤسسة محل الدراسة. كما يتضح من خلال قيمة معامل التحديد (R²) 0.50 من تكاليف الجودة ناتج من تغيير في المراجعة الداخلية .

خلاصة الفصل الثالث

لقد تم التعرض من خلال الدراسة التطبيقية السابقة إلى تشخيص مؤسسة صناعة الكوابل من أهم المؤسسات التي تمول السوق الجزائرية بجميع أنواع الكوابل، وأن وجود نظام رقابة داخلية فعال لها يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها وتحقيق الأهداف المسطرة كما تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام و فعاليته وذلك لتقييمه ومدى كفايته وذلك لتدعيم نقاط القوة وتصليح نقاط الضعف .

أما بالنسبة للرقابة على تكاليف الجودة داخل المؤسسة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق بحيث هي في تحسن مستمر، كما أن دراسة تكاليف الجودة و تحليلها تساهم في تشخيص أوجه الإخفاق و العيوب التي يمكن من خلالها تقليل هذه العيوب.

وعليه أضحت اليوم مؤسسة صناعة الكوابل مؤسسة ضخمة صناعيا تواكب التطور التكنولوجي وتسعى إلى تحقيق و تلبية رغبات المستهلك وتضمن لهم الجودة العالية في منتجاتها

الخاتمة

الخاتمة:

تواجه المؤسسات مرحلة صعبة بعد انفتاح السوق و دخول منافسين جدد الأمر الذي يستدعي بصفة أكثر جدية في دراسة السوق و محاولة التحكم في التكاليف وتحسين نوعية المنتجات.

و من جهة أخرى تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من خلال عمليات الرقابة الداخلية التي تقوم عليها لأن المؤسسة تسعى إلى تحقيق مستوى جودة عالية في منتجاتها ولذلك فتكاليف الجودة تعتبر أداة لقياس كفاءة تطبيق أي برنامج للتحكم في هذه الجودة .

و تعتبر أيضا أداة في يد المختصين بالرقابة على الجودة في المنظمة لمعرفة الأماكن التي تحتاج إلى مجهود أكبر لرفع الجودة، وأيضاً تحديد الأماكن التي ترتفع فيها مصاريف الجودة بدون عائد معين حتى يتخذ الإجراء المناسب للإقلال منه.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج و التوصيات التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي:

النتائج:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة تهدف إلى حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة و التلاعبات و من الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي و بالتالي أظهر الثغرات و النقاط السلبية.
- إن أدوات الرقابة داخل المؤسسة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق و أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة في المؤسسة، و هذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة العليا و المراجع الخارجي، و كذا دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية و مراجعتها لمستوى الجودة من أجل تحسين مستواها و من هنا تظهر مساعدتها في الرقابة على تكاليف الجودة من خلال سعيها في التحسين و المراقبة للوصول إلى أعلى مستوى من الجودة.
- تعد دراسة تكاليف الجودة أداة ن الأدوات التي تساهم في التحسين المستمر للجودة، حيث أن دراسة تكاليف الجودة و تحليلها تساهم في أوجه الإخفاق و العيوب الكيفية التي يمكن من خلالها تقليل هذه العيوب.

الختامة

- إن تحليل تكاليف الجودة إلى تكاليف المطابقة أو الجيدة (الوقاية و التقييم) و تكاليف عدم المطابقة أو الجودة الرديئة (فشل داخلي و خارجي)، يساهم في تحسين الجودة و ذلك من خلال التركيز على تكاليف الجودة الرديئة.
- الاستثمارات التي تدفعها المؤسسة في أنشطة المنع تؤدي إلى تخفيض التكلفة الناشئة من الفشل الداخلي و الخارجي فضلا عن تحقيق الكلف المصروفة.
- الرقابة على تكاليف يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية باتجاه تحسين جودة المنتج.
- بالنسبة للمحور الأول فإن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة الثامنة (المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي 4,19 و انحراف معياري 0,17 .
- بالنسبة للمحور الثاني أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة السادسة (تقييم ادارة الشركة تكاليف الجودة لدى الموردين بشكل مستمر) لمتوسط حسابي 4,20 وانحراف معياري 0,18
- بالنسبة للمحور الثالث فإن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة الثانية (تعتمد ادارة الشركة على الاساليب الاحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الانتاجية) بمتوسط حسابي 4,19 وانحراف معياري 0,26
- بالنسبة للمحور الرابع فإن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة الثالثة (حددت ادارة الشركة تكلفة اعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة و التي تم اعادة تصنيعها) بمتوسط حسابي 4,19 و انحراف معياري 0,32
- بالنسبة للمحور الخامس فإن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للفقرة السادسة (تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعيبة) بمتوسط حسابي 4,05 وانحراف معياري 0,38'

الختامة

التوصيات:

بناء على النتائج السابقة يمكن الخروج بمجموعة من الاقتراحات و التوصيات التالية:

- يجب على المؤسسة أن تخصص مصلحة للمراجعة الداخلية من أجل مساعدة مسيرها لتحسين أداءها و العمل على تفادي حالات الغش و التلاعبات و كذلك تفادي الوقوع في الأخطاء.
- ضرورة تحليل تكاليف الجودة إلى تكاليف جودة جديدة (وقاية، تقييم) و تكاليف الجودة الرديئة وبالتالي التخفيض من التكاليف الكلية.
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار رضا الزبائن على منتجات المنظمة فكما كان الزبون راضي عن منتجات المنظمة قلت الخسارة التي يمكن أن يسببها المنتج للمجتمع.
- ضرورة دراسة تكاليف الجودة من أجل ضمان التحسين المستمر للمنتجات و ذلك من خلال تحليل تكاليف الجودة و اكتشاف تكاليف المنتجات المعيبة و إيجاد السبل الكفيلة لتقليل هذه التكاليف و التحسين و جودة المنتجات في نفس الوقت.
- ضرورة إيجاد السبل الكفيلة لتقليل تكاليف الجودة الرديئة من أجل تخفيض دالة خسارة الجودة و بذلك تكون المنتجات مطابقة للقيمة المستهدفة.

قائمة المراجع

قائمة الكتب باللغة العربية:

1. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006.
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر، عمان ، الأردن، ط2، 1999 .
3. إبراهيم عثمان شاهين، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي في القرن الحادي والعشرون،الجمعية العلمية للمحاسبين ونظام المراجعة، المؤتمر العلمي الثالث، الإسكندرية، مصر، 1994.
4. إسماعيل إبراهيم القزار وآخرون ، six sigma وأساليب حديثة في إدارة الجودة الشاملة دار الميسر للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان،الأردن، ط1، 2009.
5. البكريصونيا،محمدادارة الجودة الكلية، القاهرة، الدار الجامعية، 2002.
6. ثناء القباني، وآخرون، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
7. حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق 1978، 1979 .
8. حسن علي علي، الإدارة الحديثة للمنظمات الأعمال، دار حامد للنشر، ط1، عمان، الأردن، 1999.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
10. خالد الخطيب، و خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي، دار وائل، الأردن،2009.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، طه، 2007.
12. خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسير للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2000.
13. خضير كاظم حمود، إدارة وخدمة العملاء، دار المسير الأولى، 2002.
14. دال بستر فيلد،الرقابة علي الجودة، ترجمة: سرور علي ابراهيم سرور، المكتبة اللاكاديمية للنشر، ط 1،القاهرة، مصر،1995.
15. رأفت محمود سلامة و زملائه، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، عمان، الأردن، ط 1، 2011.
16. رأفت سلامة محمود وآخرون ،علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان ،الأردن، ط 2، 2011.

17. زين الدين ،فريد عبد الفتاح، إدارة الجودة في المؤسسات العربية، القاهرة،مصر، 2002.
18. سمير محمد عبد العزيز،جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة والايزو 9000-10011، رؤية اقتصادية فنية إدارية، ط1، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع،الإسكندرية، 1999.
19. سفاق حامد عبد الله، قياس في الشركات الخدمية، الخير مطبعة الشباب،2001.
20. صلاح الدين حسن السيسي،تطبيق المعايير في إدارة الشركات،إستراتيجية المنظمة في ظل إدارة الجودة الشاملة،دار الكتاب الحديثة ،القاهرة، مصر، ط1،2011 .
21. الصرنرعد حسن، نظام الإدارة البيئية والايزو 1400 ، ط1 ، دار الرضا للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا ، 2001.
22. صلاح الشنواني ،التنظيم والإدارة في القطاع الأعمال ،مؤسسة شباب الجامعة للنشر ،الإسكندرية، مصر، 1995.
23. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2003.
24. عبد الفتاح الصحن ،كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع ،مصر.
25. عقيلي عمر وصفي،مدخل إلى المنهجية المتكاملة للإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2001.
26. فتحي رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات في الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.
27. فريد كورتل ، امال كحيلة، الجودة وانظمه الايزو، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2012.
28. فريد راغب النجار ،إدارة الإنتاج والعمليات التكنولوجية ،مدخل تكاملي تجريبي، مكتبة الإشعاع،الإسكندرية،1997.
29. قاسم نايف علوان،ادارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001: 2000،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن، 2013.
30. كريمة على الجوهر، وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012.
31. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
32. محمد إسماعيل عمر، أساسيات الجودة في الإنتاج، دار الكتب العربية للنشر،القاهرة، 2000.

33. محفوظ احمد جودة، ادارة الجودة الشاملة ، مفاهيم وتطبيقات ، ط1 ، عمان، الأردن، 2004.
34. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، ط2، 2005.
35. محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.
36. محمد عبد العال النعيمي، راتب جليل صويص، " six-sigma " تحقيق الدقة في إدارة الجودة، مفاهيم وتطبيقات، مكتبة الجامعة إثراء لنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008.
37. محمد عبد الرحمان العايدي، علم المراجعة والنظرية، مكتبة الجلاء الحديثة، بور سعي، مصر.
38. مأمون الدرادكة وطارق الشلبي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء لنشر، عمان، الأردن ، ط 1 ، 2002 .
39. محمد توفيق ماضي، ادارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية ، الاسكندرية.
40. محسن عبد الكريم و النجار، صياح مجيد، إدارة الإنتاج العمليات، ط2، مكتبة الذاكرة، بغداد، العراق، 2006.
41. محمد سمير الصبان، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير و التطبيق، دار الجامعة، بيروت 1990.
42. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية الإسكندرية ، 2002.
43. مهدي السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الاردن . ط1، 2007.
44. نزار عبد المجيد البراوي، لحسن عبد الله باشيوه، إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة، مفاهيم وأسس وتطبيقات، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1، 2011.
45. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار بابل للنشر والتوزيع ، ط2 عمان ، 2004.
46. هلال محمد عبد الغني، مهارات ادارة الجودة الشاملة في التدريب، القاهرة، مركز تطوير الاداء والتنمية، 2000.
47. يوسف حجيم الطائي واخرون، نظام ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية، دار البازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
48. يوسف، محمد محمود محاسبة التكاليف، المجلد الاول، دار الحكمة للطباعة والنشر بالدوحة ، قطر، 1994.

المذكرات:

1. أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، 2007.
2. باي عز الدين، ماهية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي (E.G.I) وحدة الفندق الزيبان، مذكرة نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، الجزائر، بسكرة، 2013.
3. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
4. عمارة عبد الرؤوف، دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2012.
5. عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و جامعة الجزائر 2010.
6. عبادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير فرع إدارة أعمال، 2007-2008.
7. فريد خليفة، المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2012 .
8. منتصر احمد سالم حجازي، اثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير و وظائف ومهام المراجعة الداخلية، دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة علي شهادة الايزو في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً للمتطلبات الحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2007.
9. هلا يلي إسلام، المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة نبيل شهادة ليسانس، تخصص محاسبة و جباية قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013.

المجلات والمؤتمرات:

1. البكري رياض حمزة، استخدام نظام الكلف النوعية في المنشأة الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد المجلد السابع، العدد 22، 2000.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988
محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
3. المؤتمر العربي الأول، حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنظمة العربية للتنمية الإدارية،
القاهرة، مصر، 2009.
4. هاشم جاسم، علاقة تكاليف الجودة بطريقة تاكوشي وأثرها في تخفيض التكاليف، مجلة الإدارة والاقتصاد
العدد 68، مقبول للنشر في تاريخ 17- 01- 2008.
5. ناظم حسن عبد المجيد، دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم الحديثة والاتجاهات الحديثة في الرقابة على
تكاليف الجودة ومؤشراتها، الكلية التقنية الإدارية، البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية العدد 26 .
قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

1. corbel bernard et murry bernard « l'audit qualité interne» ,demarche et techniques
de communication ,edition afnor,2 éme edtion ,paris,2000.
2. Detrcé philppe « conduire une démarche qulité», les editions d'organisations
,paris,2001.
3. ETIENNE.B , l'audit interne pourquoi et comment , les editionne d'organisation ,
France, 1989
4. GOGUE jean -Marie « Management de la qualité »edition ECONOMICA ,3éme ,
edition ,paris.
5. Jacque renard, Théorie et pratique de l'audit interne ,2 éme Edition France paris,
2000
6. KONDO yoshio « lamaitrise de la qualité dans l'entreprise ».édition económico
,paris.1997
7. Lamprecht jmes « ISO 9001 :commentaires et conseils prariques ,une approche
,statistique » ,edition, Afnor, paris.2001
8. Ph.kotler et B.Debois Marketing Mangement ,public,10emeedition,paris,2000
9. Ross ,Et joel, total Quality mongement, text, cases and Readurgs, second edition,
St. Lucie presse, 1995
10. Summers , Donna.cs , « Quality »,prentirce ,hall ,enc, New, jersey, USA.1997.



استبيان

الأخ الفاضل، الأخت الفاضلة، السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستبيان التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالاً للحصول على شهادة الماستر فحص محاسبي بعنوان "دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة": دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة.

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الأثر الذي تلعبه المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة ونظراً لأهمية رأيكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، لذلك نهيب بكم أن تولوا هذه الاستبيان اهتمامكم، فمشاركتم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها، ونحيطكم علماً أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الباحث: عماري صبرينة

القسم الأول: البيانات الشخصية.

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض الخصائص الاجتماعية و الوظيفية لموظفي مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة بغرض تحليل النتائج فيما بعد، لذا نرجو منكم التكرم بالإجابة المناسبة على التساؤلات التالية وذلك بوضع إشارة (×) في المربع المناسب لاختيارك.

1. الجنس: ذكر أنثى
2. السن : 30-25 35-31 36 فما فوق
3. المؤهل العلمي: جامعي ثانوي
4. الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 10 فأكثر
5. المسمى الوظيفي: مدير مالي المحاسب رئيس مصلحة الجودة

القسم الثاني: محاور الاستبيان.

المحور الأول: مستوى المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تركيز المراجعة الداخلية علي الفحص الشامل لجميع وظائف المؤسسة					
20	تركيز المراجعة الداخلية علي الموارد المتاحة للشركة					
03	تركيز المراجعة الداخلية علي متابعة تخطيط جودة المنتجات و أسباب الانحرافات في خطة برنامج الجودة					
04	تتمتع المراجعة الداخلية باستقلال كافي داخل الهيكل التنظيمي					
05	لا توجد معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الداخلية بالاستقلالية					
06	الرقابة من المهام المسندة للمراجع الداخلي					
07	تعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله					
08	المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية					

المحور الثاني: مستوى جودة تكاليف الوقاية محل الدراسة

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تهتم إدارة الجودة بالوقاية علي تكاليف التخطيط و التدريب و تحليل البيانات و تقارير الجودة					
02	تأكيد إدارة الشركة علي تكاليف دراسة قدرات العمليات الإنتاجية					
03	تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر					
04	تلتزم إدارة الشركة بمبدأ التخطيط و التفتيش للكميات الإنتاجية و المنتجات					
05	تؤكد إدارة الشركة أن منتجاتها مطابقة للاحتياجات فئات المتعاملين					
06	تقيم إدارة الشركة تكاليف الجودة لدى الموردين بشكل مستمر					

المحور الثالث: مستوى جودة تكاليف التقييم محل الدراسة

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تهتم إدارة الشركة بالرقابة علي تكاليف التقييم المتضمنة تكاليف الفحص والاختبار للموارد والمنتجات المتاحة تحت التشغيل والتامة فضلا عن دقة أدوات القياس					
02	تعتمد إدارة الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفنيش خلال العمليات الإنتاجية					
03	تقوم الإدارة العليا في الشركة بتحديد تكاليف الفحص النهائي المنتجات قبل القيام بعملية توريدها					
04	تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الاطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة					
05	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تجميع ومعالجة بيانات التفنيش و الاختبار التي تستخدم لتقييم العمل					
06	تتحمل الشركة التكاليف المتعلقة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها					
07	تهتم إدارة الشركة بالرقابة علي تكاليف التقييم المتضمنة تكاليف الفحص والاختبار للموارد والمنتجات المتاحة تحت التشغيل والتامة فضلا عن دقة أدوات القياس					
08	تعتمد إدارة الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفنيش خلال العمليات الإنتاجية					

المحور الرابع: مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تهتم إدارة الشركة بالرقابة على تكاليف الفشل الداخلي المتضمنة تكاليف التلف وإعادة العمل وإعادة الفحص والاختبار					
02	حددت إدارة الشركة تكلفة كل وحدة من الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة					
03	حددت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة و التي تم إعادة تصنيعها					
04	قدرت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة					

					05	قدّرت إدارة الشركة تكاليف الخردة والإصلاح نتيجة التوريدات و المنتجات غير المطابقة الواردة من الموردين
					06	قامت إدارة الشركة بتحليل تكاليف الفشل الداخلي نتيجة عملية التخزين
					07	قامت إدارة الشركة بتقدير تكلفة إعادة الفحص و التفتيش للمنتجات التي تتم إعادة إنتاجها و إعادة فحصها واختبارها

المحور الخامس: مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي محل الدراسة

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تهتم إدارة الشركة بتكاليف الفشل الخارجي المتكونة من تكاليف المنتجات المعادة للشركة لتصلح المنتجات المعادة فضلا عن الضمانات					
02	تتحمل الشركة تكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للمتعاملين					
03	تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين و ذلك بسبب وجود عيوب فيها					
04	تتحمل الشركة تكلفة إرضاء المتعاملين عند حدوث مشكلات تتعلق المنتج					
05	تتحمل الشركة كافة التكاليف المنفقة بعد شحن المنتجات المعيبة إلى المتعاملين					
06	تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعيبة .					

مع جزيل الشكر والاحترام

قائمة المحكمين

الرقم	المحكم	صفة المحكم
01	بن عامر دهليين	أستاذ مساعد (أ) جامعة الوادي
02	عمري سامي	أستاذ مساعد (أ) جامعة تبسه
03	بن عبد العزيز سفيان	أستاذ مساعد (أ) جامعة بشار