بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية_غزة
كلية الدراسات العليا
المحاسبة والتمويل

أثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية

"دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة علي الأيزو في قطاع غزة"

إعداد الطالب
منتصر أحمد سالم حجازي

تحت إشراف
الدكتور/ علي عبدالله شاهين

قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1428هـ/2007م

بسم الله الرحمن الرحيم

اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ (1) خَلَقَ الإِنسَانَ مِنْ عَلَقٍ (2) اقْرَأْ وَرَبُّكَ الأَكْرَمُ (3) الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ (4) عَلَّمَ الإِنسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ (5) .

(سورة العلق)

****

قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي (25) وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي (26) وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِّن لِّسَانِي (27) يَفْقَهُوا قَوْلِي (28) . (سورة طه)

****

وَقُل رَّبِّ زِدْنِي عِلْمًا (114) . (سورة طه)

صدق الله العظيم

دعـــــاء

"اللهم إني أعوذ بك من علم لا ينفع، ومن دعاء لا يسمع، ومن قلب لا يخشع، ومن نفس لا تشبع"

"اللهم إني عبدك وابن عبدك وابن أمتك ناصيتي بيدك ماضٍ فيَّ حكمك عدلٌ فيَّ قضاؤك أسألك بكل اسم هو لك سميت به نفسك أو أنزلته في كتابك أو علمته أحد من خلقك أو استأثرت به في علم الغيب عندك أن تفتح عليَّ فتوح العارفين بحكمتك وأن تنشر عليَّ من خزائن رحمتك وذكرني من العلم ما نسيت يا فتاح يا عليم يا خبير يا حكيم يا ذا الجلال والإكرام سبحان الله والحمد لله ولا إله إلا الله والله اكبر ولا حول ولا قوة إلا بالله العلي العظيم عدد كل حرف كُتِبَ ويُكتَبُ إلى أبد الآبدين ودهر الداهرين يا أرحم الراحمين يا رب العالمين اللهم نوّر بالكتاب بصري واشرح به صدري وأسرع به فهمي وقوي به عزمي بحولك وقوتك

فإنه لا حول ولا قوة إلا بك.

الإهـ ـ ـداء

إلى كل من علمني حرفاً ..... إخلاصاً ووفاء

إلى روح والدي الغالي ..... يرحمه الله

إلى والدتي العزيزة ..... حباً وإخلاصاً

إلى زوجتي ..... التي صبرت وأوفت

إلى أبنائي الأحباء ..... أملي ورجائي

إلى أخوتي وأخواتي ..... الأعزاء

إلى زملائي ..... الأعزاء

أهدي إليكم جميعاً ثمرة جهدي هذا ،،،

الباحث/ منتصر أحمد حجازي

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام الأتمان الأكمان على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين اللهم لك الحمد يا من علام الأنبياء المرسلين، اللهم لـك الحمد يا من علام الملائكة المقربين، اللهم لك الحمد يا من علام العلماء العاملين ، اللهم لك الحمد يا من علام الأولياء والصالحين ، صلي على سيدنا محمد عبدك ونبيك ورسولك النبـي الأمـي وعلى آله وصحبه وسلم سلاماً كثيرا وبعد.

انه لمن دواعي سروري وسعادتي من إنجاز هذا البحث وبتوفيق مـن الله عـز وجـل أن أسجل إجلالاً وعرفاناً بالفضل لأستاذي الفاضل الأستاذ **الدكتور / علـي عبـدالله شـاهين** الذي تفضل بعلمه الوفير وجهده الصادق المتواصل في العطاء بالإشراف على هـذه الرسـالة وتقديم التوصيات الرشيدة، والآراء السديدة في إثراء خبراتي العلمية والعمليـة بـارك الله فيـه وجعله في ميزان حسناته.

وأتقدم بوافر التقدير وعظيم الامتنان للجنة المناقشة الأفاضل **الأستاذ الـدكتور يوسـف جربوع والدكتور سالم حلس** الذين شرفوني بقبول مناقشة الدراسة لدورهم الكبير فـي أثـراء واغناء الدراسة من علمهم وخبرتهم.

وأتقدم بالشكر إلى **الأستاذ الدكتور/ عبدالرحيم حمدان** لما قدمه لي من جهد في تـدقيق الاستبانة من الناحية اللغوية ، **والأستاذ/ غسان الدلو، والأستاذ/ حسام أبو شاويش، والأستاذ/ عاهد سرحان، الأستاذة/ ميرفت راضي** لما قدموه جميعاً من دعم وجهد لمساعدتي في ترجمـة المراجع وإنجاز الرسالة.

الباحث

قائمة المحتويات

الفصل الأول – الفصل التمهيدي

فائمة الجداول

قائمة الملاحق

ملخص الرسالة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثر المراجعة الداخلية كعلم وكمهنة بـالتغيرات الجوهرية المستمرة في بيئة النشاط الاقتصادي ، وفى ظل الاتجاه المتزايد نحـو تطبيـق إدارة الجودة الشاملة بالشركات كوسيلة مقترحة للتكيف مع المتغيرات الحديثة ، وكمـصدر حيـوي لتحقيق ميزة تنافسية في ظل عولمة الأسواق ، والتعرف على الوظـائف والمهـام المـستحدثة للمراجعة الداخلية في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة ، ومدى تأثير تطبيق الجودة الـشاملة في تطويرها وجودة أدائها وذلك من خلال الإجابة عن السؤال الرئيس التالي :

ما هو تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية؟

ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كما استخدم أسلوب الحصر الشامل في توزيع الاستبانة التي تم إعدادها خصيصا لهذا الغرض وتكونت عينة الدراسة مـن فرق المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو والبالغ عددهم(70)مراجع حيث تم استرداد(63)استبانه بنسبة 90% ولمعالجة البيانات التي حصل عليها الباحث إحـصائياً تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية(SPSS).وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها.

- تأثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على وظائف ومهام المراجعة الداخلية كـأداة لتحقيـق التحسين المستمر في جودة خدمات المراجعة الداخلية وتحقيق ميزة تنافسية للشركات وذلك من خلال المهام الجديدة الموكلة للمراجع الداخلي،

- كما أظهرت الدراسة الدور الجديد للمراجع الداخلي فـي فحـص ومراقبـة المخـاطر المحيطة بالشركة سواء أكانت داخلية أو خارجية ذات التأثير على أداء الشركة ، بالإضافة إلى دوره الاستشاري في مجال مراقبة ومتابعة تطبيقات إدارة الجودة الشاملة .

- التأكيد على دور المراجع الداخلي في مراجعة نظم الجودة الشاملة كإحـدى الوظـائف الهامة في ظل بيئة الجودة الشاملة التي تتبناها الشركات.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة .

- ضرورة إنشاء معهد المراجعين الداخليين يتولى الإشراف على تنظيم شـئون المهنـة وإصدار معايير تتضمن السلوك الأخلاقي للمهنة وسبل تطبيقها مع إرساء المـسئولية التأديبيـة لأعضائه. وضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين باعتبارها الأساس الذي تؤدي إلى تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة .

Abstract

This study aimed at investigating how Internal Auditing as a science and profession is affected by the continuous changes in the economic activity environment. The increasing tendency to the application of Total Quality Management (TQM) in companies is considered as a proposed tool to adapt with modern changes and as a vital source to achieve competitive advantage in this era of market globalization. The study also intends to identify the functions and duties of Internal Auditing in the contemporary environment of Quality Management, and the effects of Quality Management application on the improvement of Internal Auditing performance through answering the following question:

What effect does the application of Total Quality management have on improving the function of Internal Auditing in Industrial companies?

For purposes of the study, the researcher used the descriptive analytical method to distribute the questionnaires. The study sample consisted of the internal auditing teams totaling (70) auditors in industrial companies holding ISO. 63 questionnaires representing 90% of the overall questionnaires were returned , The researcher used the **(SPSS)** program to presses data .

The study concluded with the following findings:

1. The application of Total Quality Management affects the functions of internal auditing as a tool to achieve continuous improvement in the quality of internal auditing services and to develop competitive advantage in companies through the new duties of internal auditor.
2. There is a positive correlation relationship between the application of Total Quality Management and the consultative role of internal auditor which is considered one of the new most important functions of internal auditor.

3. The study revealed the new role of internal auditor in checking and monitoring the internal and the external risks that threaten the company and affect its performance.

4. The study uncovered one of the most important functions in the Quality Management environment which is revising the Quality Management systems as the study showed a positive correlation relationship between the application of Total Quality Management and the quality Systems auditing.

The study concluded with some recommendations of which the following are the most important:

1. Establishing an institute of internal auditors to supervise the affairs of the profession and issue the standards which consist of the ethics and the methods of applying the profession, and the discipline procedures.

2. Extending the concepts and the principles of the international standards of internal auditing to all internal auditors.

الفصل الأول

الفصل التمهيدي

1/1 المقدمـة

2/1 مشكلـة الدراسـة

3/1 فرضيات الدراسة

4/1 أهـداف الدراسـة

5/1 أهميـة الدراسـة

6/1 حـــدود الدراسة

7/1 مجتمـع الدراسـة

8/1 منهجيـة الدراسـة

9/1 الدراسـات السابقة

10/1 التعليق على الدراسات السابقة

11/1 مصطلحات الدراسة

1/1 مقدمة

لما كانت الصناعة تعتبر حجر الأساس في أية عملية تنموية واقتـصادية أو اجتماعيـة لأي بلد من بلدان العالم فكيف إذا كان هذا البلد من البلدان النامية ، فان ما نشهده الآن من تغير في المفاهيم الاقتصادية العالمية في ظل التطور المتسارع في التكنولوجيا وتزايد تشابك المصالح الاقتصادية بين دول العالم، والتي تجاوزت الحدود الجغرافية بما فيها حركة رؤوس الأمـوال ومصادر الطاقة وانفتاح السوق التي انعكست على الأسواق المحلية والإقليمية كل ذلك يستدعي إحداث تغيرات في مفاهيم وثقافة الشركات الصناعية (شعبان،2005).

هذا، "وقد حظيت فلسفة إدارة الجودة الشاملة على اهتمامات الفكر المحاسـبي والإداري خلال السنوات الأخيرة، واحتلت الاهتمام الأول لإدارات القطاعـات المختلفـة فـي النـشاط الاقتصادي، إذ أصبحت تمثل المدخل الحديث المقبول للجودة بالمنشآت الاقتصادية. فقد أصـبح مؤكداً لغالبية المنشآت أن السبيل المضمون للحصول على ميزة تنافسية أو حتـى البقـاء فـي الأسواق هو التركيز على الجودة الشاملة وإدخالها في التخطيط الاستراتيجي للمنشأة والذي يؤثر بدوره على وظيفة وأداء المراجعة الداخلية" (سليمان ،2005)

فإدارة الجودة الشاملة هي مدخل متكامل يهدف إلى تطوير شامل ومستمر يشمل كافـة مراحل ومناحي الأداء، ويشكل مسئولية تضامنية للإدارة العليا والإدارات والأقسام وفرق العمل والأفراد سعياً لإشباع حاجات وتوقعات العميل، ويشمل نطاقها كافة مراحل التشغيل منذ التعامل مع المورد مروراً بعمليات التشغيل وحتى التعامل مع العميل بيعاً وخدمة." (مصطفى،2000) .

وتبعاً لذلك فقد تركت إدارة الجودة آثاراً على مفهوم المراجعة ووظائفها ومهامها وإجراءاتها التي تقوم عليها إلى جانب المهام التقليدية، ففي ظل بيئة الجودة الشاملة زادت الأعباء الملقاة على عاتق المراجع الداخلي لخدمة المنشأة ككل، وأتسع بالتالي دوره ليواكب كل تغيير في بيئة الجودة الشاملة يؤثر على استمرارية ونجاح المؤسسة، وذلك باعتبار أن "المراجعة الداخلية نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة لإثراء وتطوير عمليات الإدارة وذلك بمساعدتها لانجاز أهدافها بطريقة منهجية ومنظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة مخاطرها وضوابطها والسيطرة على العمليات"(مجمع المراجعين الداخليين-بانجلترا،1999) .

2/1 مشكلة الدراسة:

تتأثر المراجعة الداخلية كعلم وكمهنة بالتغييرات الجوهرية المستمرة في بيئـة النـشاط الاقتصادي. ويعتبر الاتجاه المتزايد نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة بالمنشآت كوسيلة مقترحة للتكيف مع التغييرات الحديثة وكمصدر حيوي لتحقيق ميزة تنافسية في ظل عولمـة الأسـواق مجالاً جديداً لمهنة المراجعة الداخلية ، وفي ذلك أشار أحد الباحثين بالقول بأن هنـاك مولـود جديد (Breed A New) يطلق عليه مراجعة أنظمة الجودة " تتطلب ضرورة تحول المراجـع الداخلي التقليدي من نطاق تركيزه على المراقبة الماليـة والالتـزام بالـسياسات والإجـراءات الموضوعة إلى نطاق أكثر حداثة وتلاؤماً مع الواقع من حيث متطلبات معايير الجودة الدوليـة (أيزو 9000) أو مع المفاهيم الأساسية والمقومات المرتبطة بإدارة الجودة الشاملة (بيترز ،1992).

هذا ولما كان قطاع الصناعة في فلسطين من الأنشطة الرائدة التي يمكـن أن يحقـق قدرات عاليه في الإنتاج مع تماثل في الوحدات وتنوع في الأشكال ومقدرة فائقة في اسـتيعاب التقنية العالية وتحقيق مستوى عالٍ من القيمة المضافة ، بالإضافة إلى إمكانيـة المنافـسة فـي الأسواق الأجنبية (رجب،2006). خاصة أننا نعيش عصر الاستراتيجيات التنافسية التي تهدف إلى تحقيق أعلى مستوى جودة في الإنتاج والخدمات لكسب الأسواق في ضـوء معـايير تحـددها هيئات علمية وعالمية، بهدف تقديم منتجات ذات جودة عالية لكي تحوز على رضا العملاء، من ناحية وتضمن استمراريتها في السوق التنافسية من ناحية أخرى إلا أن تحقيق مركـز تنافـسي أفضل يتوقف على جودة تلك المنتجات في المدى البعيد ولكي يتحقق ذلك تحتاج الشركات إلـى تطبيق مبادئ الجودة الشاملة في أنشطتها المختلفة(خضر 2002).

الأمر الذي يلقي على مهنة المراجعة تحدياً جديداً يتمثل في تطوير آليات عملها واتساع مجالاته لتشمل مراجعة متطلبات الجودة الشاملة .

ولكل ما سبق فأن هذه الدراسة تحاول الإجابة عن التساؤل الرئيسي لمشكلة الدراسة .

- ما هو تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات؟

ومن هذا السؤال الرئيسي للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية .

1 . هل يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة واستقلالية قسم المراجعة الداخلية.

2 . هل يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير نوعية الخدمات للمستفيدين منها.

3 . هل يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وفعالية التقارير.

4 . هل يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير أداء المراجع الداخلي.

5. هل يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة والوظيفة الاستشارية لقـسم المراجعـة الداخلية.

6. هل يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة إدارة المخاطر .

7. هل يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة نظم الجودة .

3/1 فرضيات الدراسة :

1. يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وجودة المراجعة الداخلية .

ويشتق من تلك الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

أ- يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة واستقلالية قسم المراجعة الداخلية.

ب-يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير نوعية الخدمات للمستفيدين منها.

ت-يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وفعالية التقارير.

ث-يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير أداء المراجع الداخلي.

2. يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة والوظيفة الاستـشارية لقـسم المراجعـة الداخلية.

3. يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة إدارة المخاطر .

4. يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة نظم الجودة .

5. يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات يعزى إلي كل من المؤهل العلمي –المسمي الوظيفي- سنوات الخبرة-الجنس.

4/1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لتحقيق الأتي:-

1. التعرف على المبادئ الأساسية التي تهدف إليها إدارة الجودة الشاملة وانعكاسـاتها علـى تطوير مهام المراجعة الداخلية.

2. التعرف على المهام والوظائف المستحدثة للمراجعة الداخلية في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة.

3. التعرف على الآليات اللازمة لزيادة فاعلية الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الداخليـة في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة.

5/1 أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الذي تقوم به المراجعة الداخليـة باعتبارهـا دعامة أساسية وجهة رقابية داخلية توفر لمجالس إدارات الشركات المعلومات التي تساعد على مراقبة جميع أنشطتها والتي تتطلب ممارسة مهامها بكفاءة وفاعلية في ظـل البيئيـة التنافـسية المعاصرة وخاصة في ظل تطبيق الجودة الشاملة والتي أصبحت سمة من سمات العصر، الأمر الذي ينعكس آثاره على تطوير وظائف هذه المراجعة ويعمل على الرفع من كفاءتها ودورها في تطوير أداء المؤسسة المالي والفني بما يحقق مقومات تقدمها ونجاحها واسـتمرارية وجودهـا ودعمها للاقتصاد الوطني، لذلك فإن هذه الدراسة تعمل على إبراز المهام والوظائف الملقاة على عاتق المراجعة الداخلية لكي تخرج من دورها التقليدي التي تلعبه إلى الدور الجديد الذي يتلاءم والبيئة التنافسية وثقافة الجودة مما ينعكس ايجابياً على زيادة فاعلية الشركات ودورها في تنمية المجتمع والاقتصاد بشكل عام .

6/1 حدود الدراسة:

أجريت الدراسة على الشركات الصناعية الحاصلة علي شهادة الجودة الدوليـة (ISO) في قطاع غزة.

7/1 مجتمع الدراسة وعينتها:

يشمل مجتمع الدراسة على كافة الإفراد المؤهلين للقيام بإعمال مراجعة أنظمة الجـودة الشاملة في الشركات الصناعية الحاصلة على شهادة الجودة الدولية 2000/9001 فـي قطـاع غزة فإن عينة الدراسة تشمل كافة أفراد المجتمع وهم كالآتي:

جدول رقم (1-1)

اسم الشركة	عدد الأفراد المؤهلين لمراجعة أنظمة الجودة	سنة الحصول على ISO
شركة مصانع العودة	15	2001
شركة معامل الشرق الأوسط	12	2002
شركة الرديسي للفلين	10	2002
شركة الحداد إخوان	18	2005
شركة السوسي للأثاث	15	2005
المجموع	70	

8/1 منهجية الدراسة وأدواتها:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة المشكلة من خلال المعلومـات الثانوية والأولية التي تم الحصول عليها حيث تم جمع المعلومات الثانوية من مصادرها سـواء أكانت منشورات أو دوريات أو كتب، بالإضافة إلى استخدام شبكة الانترنت، كما سـوف يـتم إخضاع البيانات الأولية (الاستبانة المعدة لهذا الغرض) للتحليـل الإحـصائي علـى البرنـامج SPSS .

9/1 الدراسات السابقة:-

1/9/1: الدراسات العربية:

1. **دراسة (هلال،1974) " بعنوان المراجعة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية".**

هدفت الدراسة إلى بيان الاتجاهات الحديثة في المراجعة خاصة في مجالات المراجعـة الإدارية وبيان فوائدها ودورها في رسم إطار جديد لمفهوم المراجعة الإدارية وتحديد المركـز القانوني والتنظيمي للمراجعة الإدارية، وبيان التأهيل العلمي المطلـوب للمراجـع ودوره فـي ترشيد قرارات الإدارة العليا من بين البدائل المختلفة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن المراجعة الإدارية هي تطوير للمراجعة الداخلية تستهدف تحقيق أهداف جديدة إضـافة إلى الأهداف التقليدية للمراجعة الداخلية .
- أن تقييم الأداء عملية ضرورية وأساسية في المراجعة الإدارية
- أن المراجعة الإدارية هي الوظيفة المنتظرة والمستقبلية للشركة واعتبارها الضوء الأحمر التي يتحرك على خريطة تنظيم المشروع ويجذب نظر الإدارة واهتمامه إلى مواطن الضعف أو قصور في الأعمال والأنشطة بما يمكن الإدارة من اتخاذ القرار الرشيد، وهـي بـذلك تقـود الشركات إلى أهدافها المنتظرة التي ترضي الإدارة وأصحاب المشروع والعـاملين والمجتمـع بصفة عامة.

2. **دراسة(حجازي،1996): "إدارة الجودة الكلية – مدخل لتحسين جـودة المنـتج فـي صناعة الغزل والنسيج في جمهورية مصر العربية".**

هدفت الدراسة إلى تحديد وتوثيق الإطار الفكري والفلسفي لمدخل إدارة الجودة الكليـة باعتباره اتجاهاً حديثاً في مجال إدارة الأعمال وكأسلوب إداري يهدف إلى التحسين والتطـوير

المستمر للجودة والإنتاجية وأداء المنظمة ككل وذلك من خلال طرح مختلف المفاهيم والإسهامات التي قدمها الرواد الأوائل لهذا المدخل.

تمثلت أهم النتائج في أن شركات الغزل والنسيج موضوع الدراسة لم تحصل علي متطلبات التأهيل للحصول على إحدى شهادات الجودة العالمية (الأيزو) والتي تعتبر بمثابة الخطوة الأولى على طريق الأخذ بمدخل إدارة الجودة الكلية حيث لم تقم أية شركة حتى الآن بخطوات جادة في سبيل إعداد بنيتها الداخلية والتنظيمية وإحداث التطويرات اللازمة للتقدم والحصول على إحدى هذه الشهادات.

3. **دراسة(السوافيري،1997)بعنوان "تطوير مهام المراجع الداخلي في ظل متطلبات معايير الجودة الدولية (أيزو 9000) ".**

هدفت الدراسة إلى عرض وتحليل معايير الجودة الدولية "أيزو 9000" ،وكذلك عرض وتحليل معايير الإطار الفكري والفلسفي لمفهوم إدارة الجودة الشاملة على اعتبار أن تطبيقه يضمن توافر البيئة الثقافية الملائمة لتطوير وتحسين الجودة الشاملة، وبناء علاقات تبادلية هادفة بين المنظمة من ناحية وبين العملاء الداخليين والخارجيين من ناحية أخرى ومع الموردين الداخليين والخارجيين من ناحية ثانية، ومع العاملين بصفة عامة من ناحية ثالثة. وزيادة فعالية دور مراجع الحسابات نحو تقارير جودة المنتجات بما يتلاءم مع متطلبات "الأيزو9000" في ضوء مفهوم إدارة الجودة الشاملة.

وتوصلت الدراسة إلى إن إدارة الجودة الشاملة بصفة عامة تؤثر في المراجعة كونها أحد العلوم الاجتماعية من ناحية وكمهنة مرتبطة بأية تطورات في المجتمع من ناحية أخرى. وأظهرت الدراسة القصور وعدم ملاءمة طبيعة المراجعة الداخلية التقليدية مع المفاهيم الحديثة والمتطورة لكل من معايير الجودة الدولية ومفهوم إدارة الجودة الشاملة، وأشارت الدراسة إلى

ضرورة تغيير الإطار التقليدي للمراجع الداخلي والتحول من نطاق المراجعة المالية ومراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقواعد واللوائح والقوانين إلى إطار أكثر تجاوباً مع مفاهيم مراجعة أنظمة الجودة.

4. دراسة (سيدي،1999): بعنوان "مدخل إدارة الجودة الشاملة لتحسين كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية".

هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية في الشركات الحاصلة على شهادة الجودة الدولية تطبق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على مستوى كل متغير أو على مستوى إجمالي المتغيرات في أداء مهامها وما إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية تستخدم مواردها البشرية والمادية أفضل استخدام طبقاً لما هو متوقع منها وبيان ما إذا كانت التحديات التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية تتطلب استفادتها من مدخل إدارة الجودة الشاملة لتحسين فعاليتها. حيث كان مجتمع الدراسة مكون من الشركات الحاصلة على شهادة الجودة الدولية في جمهورية مصر العربية التابعة للقطاع الخاص وكان عدد الشركات التي أجري عليها البحث 106 شركة واستخدم الباحث برنامج SPSS للتحليل.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن إدارة المراجعة الداخلية للشركات الحاصلة على شهادة الجودة الدولية تطبق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في مهامها وهي تؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية من حيث المتغيرات التالية وهي خدمة المستفيدين والتحسين المستمر لأساليب وإجراءات المراجعة الداخلية بالإضافة إلى قيام إدارة المراجعة الداخلية بمهام مراجعة نظم الجودة.

وقد أوصت الدراسة:-

- ضرورة توسيع نطاق خدمات المراجعة الداخلية لتشمل تقديم الخدمات الاستشارية إلى الإدارة العليا والإدارات المختلفة في الشركة.

- التركيز على تنمية وتطوير مهارات المراجعين الداخليين، وتعريفهم بالأساليب الإدارية الحديثة التي أصبحت وسيلة النجاح أو الفشل في ظل المنافسة الحادة السائدة حالياً في الأسواق العالمية المختلفة.

- حتمية اهتمام القائمين على شؤون إدارات المراجعة الداخلية بالالتزام بأساليب وإجراءات المراجعة وتحسينها باستمرار.

- وجوب تدريب المراجعين الداخليين وتنمية مهاراتهم في استخدام الأساليب الإحصائية في تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.

- العناية بتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في إدارات المراجعة الداخلية وبشكل خاص في الشركات الحاصلة على شهادات الجودة الدولية (أيزو 9000) لما لهذه الشركات من إمكانات مادية ولتوفر الأساسيات مثل نظم الجودة التي تكون ضرورية لتطبيق تلك المبادئ.

5. **دراسة (الغباري،2000) بعنوان " الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية."**

هدفت الدراسة إلى إبراز الفكر المحاسبي المرتبط بعملية المراجعة الداخلية وتحديد المجالات التي يمكن من خلالها إضافة قيمة لعمليات المراجعة ووضع إطار مقترح يساهم في مواجهة التحديات وتحديد الاتجاهات المستقبلية لها.

وقد توصلت الدراسة إلى وضع إطار يحدد الاتجاهات المستقبلية لأعمال المراجعة الداخلية وفي ضوء تنامي حدة المنافسة وظهور العديد من التحديات وهو ما دفع المنظمات إلى

تعظيم الاستفادة الفعالة من كافة مواردها المتاحة لتعظيم دور المراجعة الداخلية لتشمل مجالات إضافية تتعلق بأنشطة الهامة المؤثرة في أعمال المنظمة مثل التخطيط الاستراتيجي وأعمال إعادة الهندسة ونظم الجودة الشاملة والمراجعة البيئية.

6. **دراسة (لبيب،2002) بعنوان " نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال."**

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار متكامل من الضوابط التي ترمي إلى زيادة درجة الكفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي. وكذلك أهمية توجيه الجهود الأكاديمية والمهنية نحو إرساء إطار جديد لمعايير أداء مهنة المراجعة الداخلية لكي تتمكن من مواجهة الفساد المالي في قطاع الأعمال وبوجه خاص بعد أن تفجرت مشاكل انهيار العديد من منشآت الأعمال العالمية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة الضوابط التي يمكن أن تزيد من درجة الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين ومن تلك الضوابط العمل على تحقيق أكبر قدر ممكن من الاستقلالية للمراجع الداخلي وتفعيل دور لجان المراجعة ،بالإضافة إلى تطوير معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

7. دراسة (خضر، 2002):"تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة"

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

وطبقت الدراسة على مجموعة من الشركات الحاصلة على شهادة الجودة الدولية وهـي 31 شركة واستخدمت أسلوبان للتحليل الإحصائي هو عبارة عن مؤشر عام والأسلوب الثـاني التحليل العاملي Factor analysis.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:-

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

- اتفق جميع مفردات مجتمع الدراسة على أن المراجعة الداخلية تتمتع باسـتقلال كـافٍ عـن الإدارات الأخرى مثل الإدارة المالية. كما يتم إعداد تقرير المراجعة الداخلية وتقديمها للجهـات المعنية طبقاً لمفاهيم الجودة الشاملة مع وجـوب أن يتـصف التقريـر بالوضـوح وتـضمينه التوصيات الهامة من وجهة نظر المراجع الداخلي ، وكان من أهم التوصيات :-

- يجب إعطاء إدارة المراجعة الداخلية دوراً أكبر في الفحص والتقويم وأن تؤول إليهـا مهـام مراجعة الجودة الشاملة.
- يجب توجيه الاهتمام بالتدريب المستمر للمراجع الداخلي على مراجعة أنشطة الجودة.
- يجب العمل على إلغاء الازدواجية بين إدارة المراجعة الداخلية وإدارة الجودة الشاملة.
- اهتمام إدارة المراجعة الداخلية بمفهوم العميل الداخلي والعمل على رضا العميل.
- الاهتمام باستخدام الأساليب الإحصائية في أداء أعمالها.

8 . **دراسة (جربوع، 2005) بعنوان "دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية" .**

هدفت الدراسة إلى إبراز التحديات التي واجهت مهنة مراجعة الحسابات منذ العقدين الآخرين من القرن العشرون مشاكل عديدة بعد الافلاسات التي حدثت لكبريات الشركات المساهمة العالمية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا واستراليا مما جعل المجتمع المالي في حاجة ملحة لمراجعة الكفاءة والفاعلية في المشروعات ، وتقييم الأداء للأفراد داخل الأقسام المختلفة والبحث عن المعوقات في العمليات التشغيلية واقتراح الحلول التصحيحية المناسبة .

وأشارت الدراسة إلى أن تنفيذ قرارات منظمة التجارة العالمية بحلول عام 2005سوف تفرض تحديات على الشركات المساهمة فالصمود في وجه المنافسة العالمية يتطلب الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والوصول إلى الجودة الشاملة ورضاء المستهلك، وهذا لا يتأتى إلا بمراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية سواء قام بهذه الخدمة المراجع الداخلي أو الخارجي وسواء وجهت التقارير لإدارة المشروع أو للأطراف الخارجية أو لكليهما .

9. **دراسة (سليمان، 2005): بعنوان "تطوير مقاييس المراجعة الداخلية للوفاء باحتياجات مراجعة الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية – تحليل قياسي متعدد المتغيرات".**

هدفت الدراسة إلى محاولة تطوير مقاييس جودة خدمات المراجعة الداخلية للوفاء باحتياجات مراجعة الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية وكذلك بيان أهمية مهنة المراجعة الداخلية في بيئة النشاط الاقتصادي والتي تحتم استخدام مفهوم إدارة الجودة الشاملة كإستراتيجية لمواجهة تحديات هذه البيئة وإيضاح الانعكاسات المحاسبية لهذا المفهوم على المهنة.

وقد تم اختيار عدد اثنين وعشرون شركة صناعية كعينة عشوائية من مجموع الشركات العاملة بالصناعة المختارة (صناعة الدواء) وعددها 68 شركة وكانت نسبة الشركات الخاضعة للدراسة للمجموع الكلي للمجتمع 29.4% حيث اعتمدت الدراسة على منهجية تحليل البيانـات متعـددة المتغيرات.

أوضحت نتائج الدراسة صحة فرضياتها خصوصاً فيما يتعلق أهمية المقاييس المقترحة لتقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية حيث تتضمن واحد وعشرون مقياسـاً علـى المـستوى الجزئي للتقييم وستة عشر مقياساً على المستوى الكلي التي يتوافر فيها مقـدرة أعلـى بدرجـة جوهرية على تفسير التباين في مستوى جودة خدمات المراجعة الداخلية.

كما بينت الدراسة أن هناك علاقة ارتباط جوهرية بين تطبيق المهام التقليدية وتطبيـق بـرامج إدارة الجودة الشاملة وحصول الشركات على شهادة الجودة، الأمر الذي يمكن معه القول بـأن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية تتزايد في تلك الشركات بالمقارنة بمثيلاتها.

2/9/1: الدراسات الأجنبية:

1. **دراسة (Sisaye&Bondar,1994) بعنوان "إدارة الجودة الشاملة وتأهيل المراجعة الداخلية**

هدفت الدراسة إلي تقييم مساهمة إدارة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف برامج الجودة الشاملة للمنشأة في البيئة المعاصرة ، وكذلك تطوير واستحداث مؤشرات محاسبية دقيقة يمكـن استخدامها في تقييم جودة المراجعة الداخلية والتقرير عنها، لكي تعكـس التغيـرات التنظيميـة المختلفة اللازمة للتطبيق الناجح لمفهوم إدارة الجودة الشاملة التي أدخلتها إدارة المنشأة ككل بما فيها إدارة المراجعة الداخلية باعتبارها جزء من المنشأة، وقد توصلت الدراسة إلى وضع إطـار نظري لعناصر جودة وخدمة المراجعة الداخلية في ضوء دراسة كل من أدب الجـودة الـشاملة ودليل المراجعة والمحاسبية حيث تم تقسيم جودة خدمة المراجعة الداخلية إلى قسمين هما :

- جوانب هيكلية وتضم مقاييس لمدي توافر متطلبات تطبيق مفهوم إدارة الجودة الـشاملة فـي الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ومدى السماح لتفويض السلطة للمراجع الداخلي

جوانب خاصة بعملية المراجعة وتضم مقاييس مدى توافر تطبيق متطلبات مفهوم الجودة الشاملة في إجراءات كل عملية مراجعة وهي تركز على التغيرات السلوكية المرتبطة بمجال اسـتقلال المراجع الداخلي .

2.دراسة(Warrick,1996) بعنوان "الأسئلة الخمسة التي دائماً تسأل (المراجعة الداخلية).

هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية عملية القياس المرجعي فـي تحـسين جـودة خدمـة العمليات الرئيسية للمراجعة الداخلية تجنبا لمشكلة تجميع إدارة المراجعة الداخلية للكثيـر مـن التفاصيل والبيانات وتحليلها وبهدف تحقيق تحسين جودة خدمات عمليات المراجعة من خـلال التقييد بعدد من المقاييس التي تستخدم في إجراء المقارنة المرجعية.

وتوصلت الدراسة إلى 25مقياسا لقياس جودة الخدمات المقدمـة مـن قبـل المراجـع الداخلي، وتم إعادة عرض هذه المقاييس مرة أخرى على المبحوثين لتحديد عدد اقل مـن تلـك المقاييس وتم الاتفاق على خمسة مقاييس منها وهي :-

- الوقت المستغرق لإصدار التقرير 0.20
- نسبة اكتمال الخطة السنوية للمراجعة بالشهر 0.25
- معدل دوران هيئة المراجعة داخل المنشأة 0.10
- نتائج دراسات قضاء العميل 0.20

إنتاجية هيئة المراجعة(الوقت الفعلي لعملية المراجعة بالنسبة لإجمالي الوقت المتاح لها0.25.

3. **دراسة (Lampe & Sutton ,1997) بعنوان مقاييس الأداء التي تحسن إنتاج وجودة المراجع**

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لعملية تطوير مقاييس موضوعية شاملة للمراجعة الداخلية في بيئة الجودة الشاملة، وتمثل مجتمع الدراسة في إدارات المراجعة الداخلية التي تعمل بستة أنشطة صناعية رئيسية مختلفة ومشاركة أكثر من (700) عضواً مـن أعـضاء معهـد المراجعين الداخليين على مستوى العالم ومعاونة مركز أبحاث معهـد المـراجعين الـداخليين الأمريكي.

وتوصلت الدراسة إلى أن المقاييس المقترحة لتقييم جودة إدارة المراجعة الداخلية يتم تحديـدها على ثلاث مستويات، وهي:-

- **مستوى المنشأة:** حيث تحدد الإدارة العليا على ضوء الاتجاه الاستراتيجي لمهمـة وأهـداف المنشأة العوامل الرئيسية التي لها أكبر تأثير على جودة عملية المراجعة والمقـاييس المقترحـة لقياس تلك العوامل على أن يشترك في تحديد هذه العوامل كل مـن إدارة المراجعـة الداخليـة

والإدارات المختلفة الأخرى بالمنشأة، وكل أصحاب المصالح الـذين يـساهمون فـي ترشـيد التحسين المستمر لجودة عملية المراجعة.

- **مستوى إدارة المراجعة الداخلية:** وهي مجموعة من المقـاييس الوظيفيـة لإدارة المراجعـة الداخلية، وعادةً ما تتضمن هذه المقاييس خصائص فردية لإدارة المراجعة الداخلية مثل أسـس اختيار المراجعين، المصادر الرئيسية لتعيين هيئة المراجعين، بالإضافة إلى مدى التـزام إدارة المراجعة الداخلية بمعايير الممارسة المهنية.

مستوى عملية المراجعة: حيث يتم تحديد مقاييس الأداء الشامل الموضوعي للأنشطة الرئيـسية لعملية المراجعة والتي تؤثر على جودة عملية المراجعة الداخلية بمراحلها الثلاثة (تخطيط – عمل ميداني – إعداد تقارير) ،ثم تحديد الأهمية النسبية لكل مـستوى مـن تلـك المـستويات، والعوامل التي تؤثر فيه، والأهمية النسبية لكل عامل منها من خلال مقاييس كمية ووصفية.

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

هدفت الدراسة إلى تأكيد الجودة الشاملة في عملية المراجعة الداخلية حيـث اسـتخدمت مدخل المقارنة المرجعية لاستخلاص عوامل النجاح الرئيسية لإدارة المراجعة الداخلية وتطوير مقاييس جديدة لتقييم خدماتها، وذلك بالتطبيق على تسع منشآت صناعية مختلفـة فـي المملكـة المتحدة حصلت على مزايا تنافسية ممتازة ساهمت في تكوينها الجودة المرتفعة لإدارة المراجعة الداخلية في هذه المنشآت.

وتوصلت الدراسة إلى الاتفاق على مجموعة من العوامل الضرورية لتحقيق الأداء الجيد لإدارة المراجعة الداخلية، وتم تبويب هذه العوامل في ستة مجالات رئيسية وداخل كـل مجـال أمكن تحديد بعض المقاييس الجديدة. وكانت العوامل الست الرئيسية هي:

- مكانة إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشآت، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة وضع إدارة المراجعة الداخلية في مكانة مرتفعة في الهيكل التنظيمي بالمنشأة. ومدى توافر شروط استقلال لجنة المراجعة ، كما توضح استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية وسبل تدعيم احترام جميع أفراد المنشأة.
- دور إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة أن تلبي إدارة المراجعة الداخلية الخدمات المختلفة للإدارة " مجلس إدارة الشركة ".
- حجم العمل بإدارة المراجعة الداخلية، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة التحديد الدقيق لنطاق العمل وضرورة أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بفحص كل النظم المختلفة المستخدمة في المنشأة بما يناسب دورها في تفعيل دور إدارة المنشأة في البيئة المعاصرة.
- وقت إنجاز مهام المراجعة الداخلية ،وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة وضع جدول زمني للمراجعة مع الأخذ في الحسبان تخصيص وقت مسموح به للدورات التدريبية.
- القائم بتنفيذ أعمال المراجعة، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة المهارات المطلوبة حالياً ومستقبلاً لهيئة المراجعة ووضع إستراتيجية لتحفيز أعضاء وهيئة المراجعة.

تقييم عمل إدارة المراجعة الداخلية، وتوضح المقاييس المرتبطة بهذا المجال ضرورة تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية من حيث فعاليتها وكفاءتها، واقتصادية استخدام مواردها المخصصة لها.

5. دراسة(Forrest,1999)" بعنوان المراجع الداخلي وأنشطة الإدارة الأساسية ".

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

10/1 التعليق على الدراسات السابقة :

من خلال الاطلاع على الدراسات (العربية والأجنبية) السابقة فقد تبين التالي :

1. أهمية الدور الذي تلعبه دائرة المراجعة الداخلية في تفعيل دور إدارة المنـشأة فـي ظـل الضغوط المتزايدة للبيئة التنافسية المعاصرة.
2. هدفت اغلب الدراسات إلى بيان أهمية تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لما لها من أهمية في تطوير أداء الشركات بشكل عام .
3. استخدمت معظم الدراسات السابقة المنهج الوصفي التحليلي .

أوجه الاتفاق :

1. تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة الداخلية وعلاقتهـا بإدارة الجودة الشاملة ومدى التطور الذي لحق بالمراجعة الداخلية في قطاعات اقتصادية مختلفة كما في دراسة (سليمان،2005)، (خضر، 2002) ، (سيدي، 1999) ، (السوافيري،1997) (Sisaye and Bonder,1995)
2. تتفق الدراسات مع معظم الدراسات السابقة في استخدام المنهج الوصفي التحليلي.
3. استخدام أدوات الدراسة المتمثلة في الاستبانة .

أوجه الاختلاف :

تختلف الدراسة الحالية في حدها الزمني والمكاني مع الدراسات السابقة والتي تناولـت موضوع المراجعة الداخلية وعلاقتها بإدارة الجودة الشاملة من حيث مجتمع الدراسة الذي يتكون من الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو في قطاع غزة والعام الدراسي 2007 .

كما تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في محاولة للربط ما بين المراجعة الداخليـة والجودة الشاملة وبيان الدور الهام الذي يلعبه المراجع الداخلي في ظل بيئة الجودة الشاملة .

وإظهار مدى تأثير تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة في عمليات المراجعـة الداخليـة كـأداة مقترحة لتحقيق التحسين المستمر في جودة خدمات المراجعة الداخلية.

أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة :

1. تم الاستفادة من الدراسات السابقة في تحديد محاور الاستبانة واختيار منهج الدراسة.
2. وقد أفادت الدراسات السابقة في تطوير المعرفة والأفكار المتنوعة المرتبطـة بالموضـوع والتي أسهمت في بلورة مشكلة الدراسة الحالية لتكون مرتبطة بمفاهيم إدارة الجـودة الـشاملة كإحدى الموضوعات المتطورة التي فرضتها ظروف ومستجدات العصر،والتي انعكست علـى مفاهيم العلاقة التبادلية بين الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية .

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

1. تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تناولت مفهوم المراجعـة الداخليـة وعلاقتهـا بإدارة الجودة الشاملة في قطاع غزة على حد علم الباحث .
2. قدمت هذه الدراسة توصيات لتفعيل دور المراجع الداخلي في المنظمات المهنيـة المختلفـة وبيان أهمية هذه الدور في اكتساب المهارات المعرفية .

3. إظهار التغيرات الحديثة لبيئة المراجعة الداخلية في ظل تطبيـق الجـودة الـشاملة وبيـان التحسين المستمر في أداء المراجعة الداخلية .

4. بيان أهم العناصر المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم إدارة الجـودة الشاملة.

11/1 مصطلحات الدراسة:

الشركات: الشركات الصناعية الحاصلة على شهادة الجودة الدولية IS09000 (International Organization for Standardization) المنظمة العالمية للجودة، تأسست عام 1946.

- **الجودة:** الوفاء باحتياجات العميل.

- **جودة إدارة المراجعة الداخلية:** الإجراءات التي من شأنها أن تعزز قدرات النظام على إنتاج المستويات المحددة للجودة ويتعدى نطاقها إدارة الإنتاج والعمليات إلى كافة الإدارات الأخـرى في الشركة.

- **فاعلية إدارة المراجعة الداخلية:** مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية في تحقيـق أهـداف الجودة في الشركة.

- **إدارة الجودة الشاملة:** مدخل إلى تطوير شامل مستمر يشمل كافة مراحل ومنـاحي الأداء وهي الشركات الحاصلة على شهادة الجودة الدولية ISO9000 وهي الخطوة الأولى في سـبيل حصول الشركات على الجودة الشاملة.

الفصل الثاني

جودة المراجعة الداخلية وإدارة الجودة الشاملة

1/2 المقدمة

2/2 تطور مفهوم المراجعة الداخلية

3/2 مفهوم جودة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق TQM

4/2 أهمية المراجعة الداخلية

5/2 أهداف المراجعة الداخلية

6/2 وظائف المراجعة الداخلية

7/2 تنفيذ مهام المراجعة الداخلية

8/2 مفهوم إدارة الجودة الشاملة

9/2 التطور التاريخي لمفاهيم الجودة الشاملة

10/2 المبادئ الأساسية التي تقوم عليها إدارة الجودة الشاملة

11/2 أهداف إدارة الجودة الشاملة

12/2 عناصر إدارة الجودة الشاملة

13/2 فوائد إدارة الجودة الشاملة

14/2 علاقة إدارة الجودة الشاملة مع معايير الجودة الدولية

15/2 أثر حصول الشركة على شهادة الجودة الدولية على مهام المراجعة الداخلية.

1/2 مقدمة :

تعتبر المراجعة الداخلية أحد القضايا المحاسبية الهامة دائمة الجدل والتطوير سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو المجال ونطاق العمل أو معايير أداؤه وذلـك للتكيف مع التطورات الجوهرية التي تحدث في البيئة المحيطة بهـا وفـي مفـاهيم ومداخل العلوم الأخرى وما تحمله من أساليب واتجاهات إدارية متطورة تتطلب من المراجعة الداخلية القيام بخدمات مهنية لتساعد إدارة المنشأة على تحقيق مزيد مـن الفعالية (سليمان، 2005) .

هذا ونتيجة للتطور المـذكور فقـد حظيـت إدارة الجـودة الـشاملة Total Quality Management باهتمامات الفكر المحاسبي والإداري في الآونة الأخيـرة وأصـبحت تحتـل الاهتمام الأول لإدارات القطاعات المختلفة للنشاط الاقتصادي لكونها تمثـل المـدخل الحـديث المقبول لمفهوم الجودة في المنشآت حيث ينظر إليها على أنها أداة إستراتيجية حيويـة تـساعد المنشآت على تحقيق وضع تنافسي لها في ظل التغييرات الهائلة التي يشهدها عالمنا المعاصـر (Sisaye&Bondar,1994) .

وقد أكد (العزاوي،2005) على أن إدارة الجودة الشاملة تمثل المنهجية المنظمة لضمان سير النشاطات التي تم التخطيط لها مسبقاً حيث أنها الأسلوب الأمثل الذي يـساعد علـى منـع وتجنب حدوث المشكلات من خلال العمل على تحضير وتشجيع الـسلوك الإداري والتنظيمـي الأمثل في الأداء واستخدام الموارد المادية والبشرية بكفاءة وفعالية.

ولتحقيق ذلك يتناول هذا الفصل موضوع المراجعة الداخلية من حيث مفهومها وأهدافها ومهامها بالإضافة إلى التعرض إلى إبعاد إدارة الجودة الشاملة وفوائدها ومبادئهـا وأهـدافها وعلاقتهـا

بمنظمة المعايرة الدولية باعتبارها إحدى الوسائل الحديثة المقترح اسـتخدامها لتحـسين جـودة خدمات المراجعة الداخلية للوفاء بمسئوليتها المهنية المستحدثة في ظل بيئة الجودة الشاملة ومن ثم أثر حصول الشركات على شهادة الجودة الدولية في تطوير مهام المراجعة الداخلية .

2/2 تطور مفهوم المراجعة الداخلية:

في عام 1947 أصدر مجمع المـراجعين الـداخليين (IIA) Institue Of Internal Auditors(سليمان، 2005) أولى توصياته عن مسئوليات المراجع الداخلي وعرف المراجعـة الداخلية في هذه التوصية بأنها " النشاط التقييمي المستقل الذي يتم داخل الشركة بقصد مراجعـة العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية وبناءة للإدارة ، وبالتالي فإنها نوع من أنـواع الرقابـة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم فعالية غيرها من أدوات الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المالية والمحاسبية للعمليات " .

وفي عام 1957 أصدر مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا قائمة أخـرى بمـسؤوليات المراجع الداخلي ورد بها أن المراجعة الداخلية هي "إدارة للحكم والتقييم تعمل داخل المـشروع تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال فهي رقابة إدارية مهمتهـا تقيـيم مـدى فاعليـة وكفـاءة المسئوليات الرقابية الأخرى"(الغباري، 2000) .

وفي عام 1971م قام المجمع بتعديل توصياته مرة أخرى وشملت هذه التوصيات تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية حيث عرفها بأنها "نشاط تقييمي مستقل داخل الشركة لمراجعة عملياتها بقصد تقديم الخدمات إلى الإدارة وهي جزء من نظام الرقابة الإدارية تعمل عن طريـق قيـاس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى" (الصحن،سرايا،1995).

في عام 1981 عرف المجمع المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطة الشركة كخدمة للشركة، وهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقيـيم كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى" (ألغباري، 2000).

في عام 1994م أصـدر المجمع أحدث تعريـف للمراجعـة الداخليـة وعرفها بأنهـا:

" وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للشركة. وهي تهـدف إلـى مساعدة جميع أفراد الشركة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بـشكل فعـال وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييمات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنـشطة الخاضعة للفحص" (سيدي ،1999).

ومع تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة في بيئة الجودة الشاملة بنظام الرقابة الداخليـة وإدارة المخاطر وظهور حوكمة الشركات ازداد الاهتمام بنشاط المراجعة الداخلية كمصدر هام للقيمة المضافة لكل من الخاضعين للمراجعة الداخلية والإدارة العليا والأطراف الأخرى المهتمة بالمنشأة فلم يعد التحقق من النتائج ومراجعة مدى الالتزام هي كل مـا يمكـن أن تقدمـه إدارة المراجعة الداخلية من خدمات بل ظهرت الحاجة إلى ضرورة التأكد مـن أن بـرامج الجـودة وتطبيقاتها والتي حددتها الإدارة لتحقيق أهدافها يتم تنفيذها وتطويرها باستمرار بما يحمي حقوق أصحاب المصالح المختلفة بالمنشأة (سليمان ، 2005) .

ونتيجة للضغوط المتزايدة على إدارة المراجعة الداخلية من مديري المنشآت لمطـالبتهم بمدى واسع من الخدمات ولتزايد منافسة مكاتب المحاسبة والمراجعـة وغيـرهم وأخـذاً فـي الاعتبار الواقع العملي المرتبط بإدخال مفهوم الجودة الشاملة مع الأيزو فقد ألقى ذلـك أعبـاء إضافية على المهنة وضرورة القيام بتطوير أدائها، فأصدر معهد المراجعة الداخليـة بـانجلترا وويلز في يونيو (1999) تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية جاء فيه:-

"المراجعة الداخلية هي نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة لإثراء وتطوير عمليات الإدارة وذلك بمساعدتها لانجاز أهدافها بطريقة منهجية منظمة لتقييم وتطـوير فعالية إدارة مخاطرها وضوابطها والسيطرة على العمليات"

ومن خلال استعراض التعريفات السابقة يمكن أن نلاحـظ التطـورات والاتجاهـات الحديثـة للمراجعة الداخلية خصوصا في ظل بيئة إدارة الجودة الشاملة .

- لم يشر التعريف الأخير صراحة إلى أن عملية المراجعة الداخلية تتم من داخل التنظيم بعكس التعريفات الأخرى وبالرغم من ذلك فقد أبقى على اصطلاح المراجعة الداخلية لبيان أن الأصل هو أن يتم هذه الوظيفة داخلياً .

- تقوم المراجعة الداخلية بتقديم استشارات للإدارة وبالتالي فإنها ليـست مجـرد إدارة تعمـل لصالح الإدارة العليا .

- أصبحت المراجعة الداخلية تشمل جميع أنشطة الشركة بعـد أن كانـت مراجعـة للعمليـات المحاسبية والمالية فقط .

- تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الشركة بإداراتها التنفيذية وغير التنفيذيـة فـي القيـام بوظائفها عن طرق تزويدها بتحليلات وتقنيات واقتراحات ومعلومات قياسية .

- تعمل المراجعة الداخلية عن طريق التقييم لمجال معين من أجل إدخال عملية الإبـداع إلـى مهامها وأبعادها عن الركود المحتمل الناتج عن إتباع إجراءات الاختبار والتطابق باستمرار.

- يتعين على المراجع أن يكون مستقلا عن الأنشطة الخاضعة للمراجعة.

- كما أوضح التعريف الأخير أن المراجعة الداخلية يجب أن تركز على إضافة قيمة للعمليـات وأنشطة المنشأة وذلك للعمل على تحسينها وبالتالي ينبغي قياس وتقييم جودة المراجعة باستمرار ومتابعة مدى تقدمه.

3/2 مفهوم جودة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق إدارة الجودة الشاملة :

نتيجة للتغييرات والالتزامات الاقتصادية التي فرضت على المنشآت الاقتصادية في البيئة المعاصرة استخدمت العديد من إدارات المراجعة الداخلية فلسفة إدارية جديدة في إدارة خدمات المراجعة الداخلية بهدف التحسين المستمر في جودة الخدمة. حيث أن العنصر الأساسي المتحكم في التحسين المستمر لأدائها هو جودة المراجعة الداخلية (سليمان ،2005).

حيث عرف (راضي ،1998) "أن الجودة في المراجعة الداخلية تعني انه يجب أن تركز إدارة المراجعة الداخلية على تحديد مستوي أو مدى امثل من خدمات المراجعة المطلوب أن يقدمه المراجع الداخلي لعملية مع ضرورة التوصل إلى نتائج وتوصيات تفوق الاحتياجات الحالية للمستفيدين كلما أمكن ذلك لمقابلة توقعاته المستقبلية" .

كما أن مفهوم جودة المراجعة الداخلية ينصرف على أنها درجة تطابق الخدمة المؤداة مع الخصائص المحددة مقدما لها والتي تحدد قيمة الخدمة لدى المستخدمين المراجعة(Lampe&Sutton,1991).

كما جاء في دراسة (سليمان،2005) بأن جودة المراجعة تؤدي إلى تلبية الاحتياجات الحالية والمتوقعة للمستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية وفقا لمعايير وإرشادات الممارسة المهنية وقواعد وآداب المهنة المتعارف عليها ".

ومما سبق تبين أن جودة الأداء المقبولة هي التي تساعد على التحسين المستمر في أداء الخدمات وذلك من خلال الاسترشاد لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وقواعد آداب المهنة في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، وتساعد على تحسين الاتصال مع العملاء أثناء العمل، وكذلك توجيه التقارير إلى الجهات المناسبة وفي الوقت المناسب لضمان تحقيق جودة المراجعة الداخلية.

4/2 أهمية المراجعة الداخلية:

تظهر أهمية المراجعة الداخلية في أي تنظيم فعادةً تكون الإدارة في حاجـة إلـى معلومـات موضوعية على درجة عالية من الجودة لا تقتصر فقط على المعلومات المالية .

فالمراجعة الداخلية مقوم هام من مقومات نظم الرقابة الداخلية للمنشآت، وإن هذه النظم بـدون وجود نشاط المراجعة الداخلية لا تعد نظم رقابية سليمة وفعالة، ولقد أدت الطبيعيـة التكامليـة للعمليات إلى ضرورة أن تمتد المراجعة الداخلية إلى فحص وتقييم كل الأنشطة سـواء كانـت إدارية أو تشغيلية أو تتعلق بالإدارة المالية .

ولقد ظهرت أنواع مختلفة من المراجعة الداخلية بما يعكس أهميتها مثل:

- مراجعة السجلات المحاسبية.
- مراجعة العمليات والمشروعات والبرامج.
- مراجعة الأداء .
- مراجعة نظم التشغيل أليأ.

وهذا الدور المتنامي أدى إلى ضرورة توفير التأهيل الكافي للمراجعين الـداخليين مـن ناحيـة ومعايير تحكم أداءهم من ناحية أخرى (الصبان،جمعة،آخرون ،1996) .

ويرى الباحث أن المتغيرات العديدة المعاصرة لبيئة النشاط الاقتصادي على اخـتلاف جنسياتها وملكيتها ورأسمالها وأحجامها ونشاطها من تحول اهتمامها من رقابـة الجـودة إلـى الاهتمام بإدارة الجودة الشاملة باعتبار أن الجودة الشاملة هي مصدر الرئيسي لتحقيـق وضـع تنافسي أفضل لها في ظل المنافسة الشديدة وعولمة الأسواق مما زاد مـن أهميـة المراجعـة الداخلية لنظام الجودة باعتبارها تعد أفضل طريقة للمساعدة على التحـسين المـستمر للجـودة الشاملة وتقدم الشركات ، وذلك لان المراجعة الداخلية تعتبـر مـصدرا حيويـا محايـدا يمـد

المستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب بالمعلومات الدقيقة عن انحرافات أنشطة الجودة المالية والتشغيلية والإدارية والمشاركة في حل مشاكل الجودة من وجهة نظر كلية شاملة.

5/2 أهداف المراجعة الداخلية:

تعبر الأهداف عن أغراض يتعين تحقيقها من تنفيذ نشاط معين ومن ثم فهي تمثل نتاجاً للوظيفة ،ولتحقيق ذلك فأن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعـضاء الشركة في أداء واجباتهم بفعالية من خلال إمدادهم بالتحليل والتقييم المناسب عن الأنشطة التي يتم مراجعتها وتقديم التوصيات المناسبة عن تلك الأنشطة.

حيث يمكن تجزئة الهدف العام إلى هدفين فرعيين هما على الشكل التالي: (العطار، 1995)

1- حماية مصالح الشركة بما في ذلك تحديد القصور أو النقص الذي يظهر حتـى يكـون هناك أساس لاتخاذ القرار أو الإجراء اللازم للتصحيح.

2- النهوض بمصالح ومنافع الشركة بما في ذلك التوجيه بالتغييرات التي تؤدي إلى تحسين الأوجه المختلفة للعمليات ولتحقيق الهدف الثاني يجب العنايـة بتـوفير الاسـتقلال المناسـب للمراجعين الداخليين كي لا يصبحوا مقيدين بنظم وأساليب الرقابة بدلا من كونهم فاحصين لهذه النظم والأساليب الرقابية.

ويرى الباحث أن الأهداف التي يسعى إليها المراجعين الداخليين في الشركات الـصناعية الحاصلة على شهادة الجودة الدولية بجانب الأهداف العامة التي وجـدت مـن اجلهـا إدارات المراجعة الداخلية هو انتشار مفاهيم المراجعة الإدارية ومراجعة نظم الجودة الـشاملة وتقـديم خدمات استشارية .

6/2 وظائف المراجعة الداخلية :

يرى معهد المراجعين الداخليين بامريكيا (IIA-USA) أن المراجع الـداخلي أصـبح يمثل الذراع الأيمن للإدارة ليس فقط لمجرد قيامه بالتأكد من أن سياسـاتها وإجراءاتهـا تنفـذ بفعالية وأن مستوى المخاطر عند حده الأدنى وتحت السيطرة، بل أيضا نتيجة للتدخل الايجـابي للمراجع في تدعيم وظيفة إدارة المنشأة من خلال قيامه بدوره الاستـشاري لـلإدارة وإعـداد وتدريب مديري المستقبل وإمداد لجنة المراجعين ومجلس الإدارة بالتقارير الرقابية والإيضاحات المطلوبة منه ،وذلك يمكن تحديد المهام اليومية للمراجع الداخلي بما يلي :

- إثبات مصداقية المعلومات ووجود التغذية العكسية المستمرة.
- مراجعة الأصول الملموسة وغير الملموسة.
- تقييم المخاطر.
- تحليل العمليات.
- تقييم وتوجيه الرقابة الداخلية.
- مراجعة مدى الالتزام بالقواعد والقوانين والقيم الأخلاقية.

بينما يرى معهد المراجعين الداخلية في انجلترا (IIA-UK) أن دور المراجع الداخلي يتمثل في الآتي:

أولاً: تقديم تأكيد معقول للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة عن مدى ملائمة وفعالية إطار الرقابـة الداخلية المطبق في إدارة المخاطر.

ثانياً: بذل العناية المهنية لتدعيم وتحسين إدارة المخاطر وإطار الرقابـة الداخليـة فـي كافـة المجالات التي تتضمن ما يلي:

- بيئة الرقابة الداخلية.

- حماية الأصول.

- مصداقية ونزاهة معلومات المنشأة.

- مدى الالتزام بالقوانين.

- عملية تحليل المخاطر.

ومما سبق يتبين أن وظائف المراجعة الداخلية تلعب دورا رئيسيا في عملية نشر وإدارة وتنفيذ مدخل إدارة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو على اعتبار أن المراجعة الداخلية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجـراءات وان مـدخل إدارة الجودة الشاملة ذاته يتطلب سياسات وإجراءات من شأنها تسهيل عمليـة تخـصيص المـوارد للوصول إلى أهداف الجودة الشاملة حيث أن المراجعة الداخلية تشكل العامل الرئيسي لتطبيـق فلسفة إدارة الجودة الشاملة .

7/2 تنفيذ مهام المراجعة الداخلية :

بالرغم من اختلاف نوع النشاط وطبيعة الشركة وحجمها إلا أن هناك مراحل رئيسية لا بد من وجودها أثناء القيام بعملية المراجعة وتتمثل تلك العوامل فيما يلي (طلبة ،1997):

- **التحقق Investigation**

وتهدف إلى التأكد من مدي سلامة وصحة العمليات المحاسبية مـن حيـث الدقـة المحاسـبية المستندية وسلامة النواحي المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

- **التحليل Analysis**

هو الفحص ألانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحـسابات والإجـراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص.

- **الالتزام Compliance**

يقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقـرارات الإدارية حتى يحقق التقيد بما ورد في الهيكل التنظيمي.

- **التقييم Evaluation**

وهو التقرير الشخصي الواعي من مدى كفاءة وفعالية واقتصاديات السياسات والإجراءات التي تشير عليها الشركة .

- **التقرير Reporting**

يوضح التقرير الذي يرفعه المراجع الداخلي المشكلات التي ظهرت عند تنفيذ الأعمال وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليه من نتائج.

- **الإجراءات التصميمية والمتابعـة Corrective Action and follows- up**

يقصد بها هي إجراء يتخذ من أجل التخلص من أسباب عدم المطابقة أو أي موقف مرغوب فيه من أجل منع حدوثه مرة أخرى.

وحول ما سبق يرى الباحث أنه في السنوات القليلة السابقة بدأت تتغيـر النظـرة إلـى المراجعة الداخلية حتى أنها أصبحت تعد أحد أهم الدعائم الأساسية لاستمرارية النظـام الفعـال للجودة بالمنشأة ومتابعة مدى كفاءته والتحسين المستمر في جودة خدمات المراجعـة الداخليـة للوفاء بمتطلبات التطبيق الناجح لإدارة الجودة الشاملة.

هذا وتحقيقاً لعملية الربط بين أداء المراجعة الداخلية في ظل مفهوم الجـودة الـشاملة يورد الباحث فيما يلي العلاقة التبادلية التي تعزز هذا الربط من خلال التعرف على كـل مـن مفهوم إدارة الجودة الشاملة والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها وأهدافها والعناصـر الإيجابيـة المترتبة عليها.

8/2 مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

هناك العديد من المحاولات لتعريف إدارة الجودة الشاملة T.Q.M وتحديد متطلباتها ومبادئها الأساسية والتي بمجملها شكلت إطاراً ومفهوماً متميزاً في الفكر الإداري الحديث.

فقد عرفها: (الجنابي،2001) بأنها مدخلا لأداء الأعمال وتحاول تعظيم القدرة التنافسية للمنظمة من خلال التحسينات المستمرة لجودة منتجاتها ، وإفرادها ، وعملياتها ، وبيئتها كما عرفها : (الدراكة ،2006) إدارة الجودة الشاملة على أنها الوسيلة التي تدار بها المنظمة لتطور فاعليتها ومرونتها ووضعها التنافسي على نطاق العمل ككل.

كما عرفها(ال يحيى ،1999) بأنها ثقافة يتأصل فيها الالتزام الشامل بالجودة وتعبر عن موقف الإفراد العاملين عن طريق مشاركتهم في عمليات التحسين المستمر للسلع والخدمات عن طريق الاستخدام المبدع للأساليب العلمية . أما (العزاوي ،2004) فقد عرفها بأنها فلسفة وثقافة وثقة الفرد والمنظمة بأن ما يمكن أن يعمل اليوم أفضل من الأمس وأنها ستعمل غدا بمستوى أفضل من اليوم من خلال وضع العمليات والأنظمة في الموقع الذي سيحقق التميز ويقلل الأخطاء .

يرى الباحث ومن خلال التعريفات السابقة بأنها جميعاً تشترك في سمات محددة وهي التحسين المستمر في جودة الأداء وبالتالي فإن التطبيق الناجح لمفهوم إدارة الجودة الشاملة في المراجعة الداخلية سوف يؤدي حتماً إلى التحسين في جودة خدماتها وتطويرها بما يتلاءم مع مفهوم إدارة الجودة الشاملة.

9/2 التطور التاريخي لمفاهيم الجودة :

يشير العديد من الباحثين إلى أن مفاهيم الجودة قد مرت بخمس مراحل يمكن بيانها كما يلي:

المرحلة الأولى: ضبط الجودة: (حمود ،2000)

امتدت هذه المرحلة ما بين عام (1890-1920) وتميزت هذه المرحلة بان مسؤولية تحديـد الجودة تقع على وجود مشرفين متخصصين بضبط الجودة ومتابعة قياسها والتحقق منها علـى المنتجات التي تقدمها الشركات الصناعية.

المرحلة الثانية : الضبط الإحصائي للجودة : (الشاهين ،2001)

امتدت هذه المرحلة خلال عام(1920-1940) واتسمت باستخدام وظيفة التفتيش ومقارنة النتائج بالمتطلبات المحددة لتحديد درجة تطابق إنتاج المنتج وفق المواصفات المطلوبة للجودة.

المرحلة الثالثة : ظهور منظمات متخصصة بالجودة: (السلمي ،1995)

امتدت هذه المرحلة خلال الفترة من عام (1940-1960) وامتازت هذه المرحلة بعـدد مـن 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 American Society of Quality Control والتي يشار لها بالرمز ASQC مما أدى إلى تحديد مستوى مقبول للجودة عند إنتاج وبيع المنتجات كذلك ظهور حلقات الجـودة في اليابان في عام 1956 وما حدث عليها من تطورات بعد ذلك التاريخ على مفهـوم حلقـات الجودة .

المرحلة الرابعة: تحسين الجودة : (الشاهين ،2001)

امتدت هذه المرحلة من عام (1960-1980) والتي تميزه بتطور مفهوم حلقات الجودة في اليابان إلى مفهوم إدارة الجـودة الـشاملة Total Quality Management والمعروفـة بالرمز TQM وكذلك ظهور مفهوم التلف الصفري Zero Defect في اليابان إلـى جانـب مفاهيم أخرى كتوكيد الجودة والذي تعتبر نظام متكامل يتضمن عدد من السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق الجودة في الشركات الصناعية .

المرحلة الخامسة: إدارة الجودة مابين(1980-2000) (حمود ،2000)

تميزت هذه المرحلة بظهور عدد من مفاهيم الجودة كمفاهيم العولمة، الأيزو، وظهـور عدد من برامج الحاسوب التي ساعد في ظهورها الجيل الخامس للحاسبات الذي جاء بعد سـنة 1990 والتي ساهم الحاسوب في تصميم المنتج وفي تصنيعه وظهور فكرة التصنيع المتكامـل وأنظمة التصنيع المرن وغيرها .

ويرى الباحث من خلال التطور التاريخي لمفهوم الجودة إلى أن المرحلة الأخيرة مـن التطور أدت إلى إضافة استراتيجيات لتحسين العمليات والتي بدورها أدت إلى إدخال تغييـرات هيكلية في أساليب تنفيذ المهام وكذلك اتساع مفهوم الجودة ليشمل المستويات الهيكليـة للـشركة ضمن إستراتيجية شاملة، وكل ذلك يحتاج إلى تدعيماً لإدارة المراجعة الداخلية للقيـام بمهامهـا ومواجهة التحديات التي تعترض طريقها والتغلب عليها.

10/2 المبادئ الأساسية التي تقوم عليها إدارة الجودة الشاملة .

حيث حدد(العزاوي،2005) المبادئ كما يلي :-

- تحقيق رضا العميل :

أي يجب أن يكون الهدف الرئيسي هو تحقيق رضا العميل وهنـا لا ينظـر علـى العميـل الخارجي الذي يحدد جودة المنتج فقط بل يمتد إلى العميل الداخلي الذي يحـدد جـودة الأفـراد والعمليات وبيئة العمل لكونها الأطراف الذين يقومون بإنتاج المنتوج .

- التحسين المستمر :

يشمل التحسن المستمر كلا من التحسين الإضافي والتحسين المعرفي الإبداعي الجديد بوصفها جزء من العمليات اليومية لجميع وحدات العمل في المنظمة .

- التدريب والتطوير :

ينظر إلى التدريب والتطوير المستمر على انه وسيلة لتنمية إمكانيات الأفـراد كـل ضـمن وظيفته بما يحقق الانجاز الأمثل والتدريب يمثل أهمية متميزة لأنه سلسلة من الأنشطة المنظمة والمصممة لتعزيز معرفة الأفراد ما يتصل بوظائفهم ومهاراتهم وتحفيزهم .

- اتخاذ القرارات على أساس الحقائق :

يمثل مبدأ اتخاذ القرارات على أساس الحقائق أحد المكونات التي تركز عليها إدارة الجـودة الشاملة ويتطلب تطبيقه الاعتماد على تقنيات وموارد وتهيئة القنوات اللازمة لتمكـين الأفـراد وإيصال ما يمتلكون من معلومات تتحدث عن الحقائق إلى حيث يجب أن تصل هذه المعلومـات للاستفادة منها في تحقيق الجودة .

- الأداء :

تتطلب إدارة الجودة الشاملة معايير أداء دقيقة ومتناسقة مع تقيم الأداء في كل مجال بالمنـشأة وتعتبر المراجعة الداخلية احد الأنشطة المطلوبة في TQM.

- الموارد والإمكانيات :

يجب أن يكون هدف TQMهو الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة وتحقيق مستويات أعلـى من الناتج (سياسة منع الأخطاء قبل حدوثها والجودة عند المنبع .)

-التركيز على العمليات والنتائج :

لإشباع رغبات المستهلكين ينبغي إيجاد الحلول المستمرة لأية مشاكل تحدث في الجودة لـذلك ينبغي التركيز على العمليات تماما كما هو الحال عند التركيز على المنتجات أو الخدمات .

- منع الأخطاء قبل حدوثها :

أن التركيز على العمليات يترتب عليه منع حدوث الأخطاء قبل حدوثها فعلا .

يرى الباحث أن التزام إدارة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ إدارة الجودة الـشاملة سوف يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية ومن ثم تحسين جـودة خـدمات المراجعة وكسب ثقة العميل من خلال تلبية احتياجاته بل التغلب عليها حيـث أن إدخـال تلـك المبادئ إلى إدارة المراجعة الداخلية سوف يخلق تحدي.

11/2 أهداف إدارة الجودة الشاملة :

يمكن حصر أهداف إدارة الجودة الشاملة في ثلاثة أهداف رئيسية وهي :(حمود،2005)

– خفض التكاليف :

فالجودة تتطلب عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة وهذا يعني تقليل الأشياء التالفة أو إعادة إنجازها وبالتالي تقليل التكاليف .

- تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل :

فكثير من الإجراءات التي توضع من قبل المؤسسة لإنجاز الخدمات للعميل تركز على الرقابة على الأهداف والتأكد من تحقيقها وبالتالي تكون هذه الإجراءات طويلة وجامدة في كثير من الأحيان مما يؤثر سلبياً على العميل، ولذلك فمن أهداف إدارة الجودة الشاملة الرئيسية تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل .

- تحقيق الجودة :

وذلك بتطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء ، إن عدم الاهتمام بالجودة يؤدي لزيادة الوقت لأداء وإنجاز المهام وزيادة أعمال المراقبة وبالتالي زيادة شكوى المستفيدين من هذه الخدمات .

يرى الباحث أن أهداف إدارة الجودة الشاملة يمكن أن تحققها إدارة المراجعة الداخلية في حال تبني فلسفة الجودة الشاملة وذلك من خلال تقديم توصيات تؤدي بدورها إلى زيادة القيمة للمنشأة .

12/2 عناصر إدارة الجودة الشاملة :

فيما يلي أهم العناصر التي يجب أن تكون موجودة في إدارة الجودة الشاملة :(العزاوي،2001)

- **القيادة العملية :**

على الإدارة العليا أن تركز على القيادة العملية؛ حيث لا خطب ولا شعارات وإنما هناك جدية في العمل وتفاني في الإدارة، لتكون الإدارة قدوة ومثلاً يحتذى به لكل المستويات الإدارية والعاملين .

- **ثقافة إشباع الرغبات :**

لا بد من إيجاد ثقافة جديدة داخل المنظمة ، ثقافة تركز بقوة على إشباع رغبات العملاء و تهتم بذلك ؛ إنها ثقافة إشباع رغبات العملاء .

- **التحسين المستمر :**

لابد من التحسين والتطوير المستمر في عمليات وأنشطة المنظمة ، حتى يمكن تحقيق وفر في التكاليف وسرعة أعلى في الأداء مع الالتزام بالمعايير المطلوبة للجودة .

- **رفع مستوى العاملين :**

يعتبر الأفراد العاملون في المنظمة هم المحور الرئيسي الذي تقوم عليه عملية إتقان الجودة وبالتالي يجب الاهتمام بمستوى أدائهم وتدريبهم وتطويرهم وصقل مهاراتهم لتحقيق المستوى المطلوب من الجودة.

- **بناء فرق العمل :**

إن تضافر جهود الأفراد تظهر في أحسن صورها من خلال بناء فرق العمل و تشجيع التعاون بين الإدارات والذي يضمن العمل الجماعي والتعاون ويضيف قيمة كبيرة للجودة .

- **الإبداع والابتكار :**

يحتاج تحقيق مستويات الجودة إلى الإبداع والابتكار وإلى إطلاق أكبر عدد ممكن من الأفكار الجديدة والمفيدة لتحسين الجودة .

- **الرؤية الإستراتيجية :**

لابد من وجود رؤية إستراتيجية للمنظمة ككل حول كيفية تحقيق الجودة مع ربط هذه الإستراتيجية بكافة أنشطة المنظمة .

- **فن حل المشاكل :**

لابد من تعليم الإدارة والعاملين كيفية تحديد وترتيب وتحليل المشاكل وتجزئتها إلى عناصـر أصغر حتى يمكن السيطرة عليها وحلها.

ويرى الباحث أن عناصر إدارة الجودة الشاملة السابقة لابد من توافرها مـن أجـل أن تحقق أهداف إدارة المراجعة الداخلية وتحسين وتطوير جودة خدماتها وصـولاً إلـى الجـودة المطلوبة.

13/2 فوائد إدارة الجودة الشاملة:

حقق تطبيق إدارة الجودة الشاملة العديد من الفوائـد التـي حـصلت عليهـا العديـد مـن الشركات(مستفيد، رونالد، 1997)**:**

- تحسين الإنتاجية والجودة من خلال مشاركة العاملين في عملية التحسين والتدريب المستمرة.
- انخفاض في تكاليف الإنتاج وبالتالي زيادة الأرباح للشركة.
- تخفيض العمل المعاد Rework وبالتالي زيادة جودة المنتج وتحقيق رضاء المستهلك.
- تحسين العلاقات الإنسانية مع العاملين ورفع الروح المعنوية من أجل تحقيق أهداف الشركة

- إحداث عملية تفاعل وتنسيق شامل بين جميع العمليات والأنشطة التي تقوم بأدائها الشركة من أجل إنتاج المنتج أو الخدمة المطلوبة.

- زيادة فعالية معدل العائد على استثمار الشركة .

- زيادة فعالية الشركة في تحقيق أهدافها وتقليل الأخطاء ووقت تأخير تسليم المنتج.

يرى الباحث بأنه قياساً بما تحققه الشركة من مزايا لدى تطبيق مـدخل إدارة الجـودة الشاملة ، فان الأمر ينعكس إيجاباً على ضرورة تطوير أداء المراجعة الداخلية بما يساهم فـي تحقيق أهداف الشركة بشكل عام.

14/2 علاقة إدارة الجودة الشاملة بمعايير الجودة الدولية :

يحدث أحياناً خلط من قبل البعض بين مفهوم TQM ومقاييس الجودة الدوليـة ISO وأعتقـد البعض أنها تسميات لشيء واحد ، إن مـصطلح الايـزو **International Organization for Standardization (ISO)** مشتق من الحروف الأولى لاسم المنظمة الدولية للتقنـيش وهـي منظمة دولية غير تابعة للأمم المتحدة تهتم بإصدار وتعديل المواصفات وتوحيدها على المستوى الدولي والتي تعمل على تسهيل تبادل السلع والخدمات بين الدول من خلال إصدار مواصـفات دولية موحدة والتي تضمن حق كلا من المنتج والمستهلك ومحاولة تشجيع الصناعات واعتمـاد المنافسة بينهما بما يساهم في تطوير السلع والخدمات (علوان،2005) .

حيث تم اشتقاق الايزو من ثلاث أنواع من الموصفات وهي على النحو التالي (السلمي ،1995) :

- مواصفات الدفاع البريطاني 1959Defiance standard

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

- المواصفات البريطانية Bs5750 , 1979

استجابة للطلب العالمي تم في عام 1987 إصدار المواصفات الدولية لنظام الجودة الايزو وأجريت عليها تعديلات عام 1994 ولكن لم يكن هذا التعديل أساسيا ولم يمس الهيكل الرئيسي للمواصفات إلا في نهاية الربع الأخير من عام 2000.

فقد تم إصدار المواصفات الجديدة التي عدلت مجموعة المواصفات التعاقدية للأيزو (ISO 9000) وبأجزائها الثلاثة (9001،9002،9003) وحلت محلها المواصفات الجديدة ISO 9001 إصدار عام 2000 وتتميز هذه المواصفات بأنها بديل عن هذه المواصفات الثلاثة والتي جاءت استجابة للانتقادات المواجهة إلى مجموعة الايزو التعاقدية ولكن المواصفات الجديدة قابلة للتكيف مع أي شركة وذلك من خلال استبعاد الشركة أي متطلب لا يتوافق مع طبيعة عملها عند وضع نظام إدارة الجودة وان متطلبات المواصفات هي متطلبات عامة أي تطبيق على جميع الشركات بغض النظر عن الحجم أو الطبيعة المنتج فهي تمتاز بالمرونة الكافية في مجلات التطبيق لمختلف الشركات (خليل وآخرون،1994).

هذا ويوضح الجدول التالي رقم (2-1) مقارنة بين TQM، ISO والذي يتبين منه أن سلسلة الايزو جزء من نظام TQMحيث بإمكان الشركة الحصول على شهادة الجودة الدولية بدون استكمال تطبيق TQM لان محور تركيز الايزو قد لا يكون إشباع حاجات المستهلك ولا العمل على المشاركة والتأثير على حماس العاملين في إدخال تحسينات مستمرة بينما TQM تعتبر هذه الأمور من ميادينها الأساسية والتي تقف عليها في تحسين الإنتاجية والجودة (فريد ، 1996). أن المواصفات ISO/9001/2000 هي تجميع لكافة متطلبات نظام إدارة الجودة في خمسة متطلبات رئيسية تضم كلا منها مجموعة من العناصر الفرعية التي تستمد من مبادئها إدارة الجودة الشاملة.

جدول رقم (2-1)

مقارنة بين TQM، ومعايير الجودة الدولية ISO

الرقم	المعيار	TQM	معايير الجودة الدولية ISO
1	الزبون	الزبون أساس عملها	الزبون ليس أساس عملها
2	العلاقة مع الإستراتيجية	ترتبط بإستراتيجية الشركة	لا ترتبط بإستراتيجية الشركة
3	التركيز	تركز علي المفاهيم والقيم السلوكية والأساليب	تركز علي الأدوات والأساليب العبيه
4	مشاركة العاملين	تركز علي مشاركة العاملين في عملية التحسين	مشاركة العاملين ليست ضرورية في عملها
5	الاهتمام بالأنشطة	تهتم بجميع أنشطة الشركة بشكل عام	تهتم بالجزء أو الكل حسب الهدف
6	مسؤولية الجودة	الجودة مسؤولية الجميع	الجودة مسؤولية قسم الجودة في الشركة
7	عملية التدريب	تهتم بعملية التحسين والتدريب المستمر	لا تلتزم بالتركيز علي التحسين المستمر لأنها تمثل مجرد قرار
8	تمثل	تمثل فلسفة أكثر من كونها تقنيات قنينة	تمثل أدوات وتقنيات يمكن بواسطتها قياس الجودة

المصدر (بيك وبارنز،1994)نقلا عن(السوافيري،1997)

يتضح من المقارنة السابقة أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يتصف بأنه أكثر شمولا من متطلبات معايير الجودة العالمية (الأيزو) ذلك أن المنظمة يمكنها الحصول على شهادة الايزو دون أن تكون قد استكملت تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، كما في حالة عدم تحقق رغبات

المستهلكين أو مشاركة العاملين في التحسينات المستمرة داخل المنظمة، على الرغم من أن تلك العناصر من المبادئ الأساسية لمفهوم إدارة الجودة الشاملة.

ويرى الباحث أن سلسلة معايير الجودة الدولية (أيزو) تمثل إحدى متطلبات مفهوم إدارة الجودة الشاملة وهو الخطوة الأولى نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة ويرجع السبب في ذلك إلى أن المفهوم الأخير ينطوي على ثلاثة عناصر أساسية هي : العملية الإدارية والإفراد والـنظم ، بينما معايير الجودة(أيزو) تنطوي على منح المنظمات شهادات تأكيد الجودة حول الـنظم دون أن تمتد مباشرة للعملية الإدارية والإفراد.

15/2 أثر حصول الشركة على شهادة الجودة الدولية على مهام المراجعة الداخلية :

بالرغم من وجود العديد من الفوائد التي تحصل عليها الشركة من خلال الحصول على شـهادة الجودة الدولية أنه يجدر التنويه إلى تلك الفوائد وعلاقتها بالمراجعة الداخلية كما يلي (RIDLEY, 1997)

- وضع إجراءات تأكيد الجودة في وظائف المراجعة الداخلية .
- استخدام الجودة كوسيلة لتسويق خدمات الإدارة .
- دعم ومساندة الالتزام بمعايير معهد المراجعة الداخلية .
- تشجيع ممارسات الجودة في أعمال المراجعة الداخلية.
- تسحين الاتصالات مع مراجعي الجودة .
- إيجاد التنسيق بين أهداف الجودة وأهداف المراجعة .
- تقديم استشارات الجودة عن طريق المراجعة الداخلية.
- إدخال برامج تعليم الجودة للمراجعة الداخلية .

ومما سبق يتضح أنه في السنوات السابقة الأخيرة قد تغيرت النظـرة إلـى المراجعـة الداخلية حيث أصبحت هذه المراجعة أحدى أهم الدعائم الأساسية لاستمرار النظام الفعال للجودة ومتابعة مدى كفاءته والتحسين المستمر عليه باعتبار أن المراجعة الداخلية احد الأدوات الأكثـر فعالية المتاحة اليوم لتحقيق الأهداف الإستراتيجية لهذه الجودة .

الفصل الثالث

العلاقة التبادلية بين خصائص إدارة الجودة الشاملة ووظائف المراجعة الداخلية

3/1 المقدمة

3/2 فلسفة إدارة الجودة الشاملة في المراجعة الداخلية.

3/3 خصائص مدخل إدارة الجودة الشاملة المرتبطة بالمراجعة الداخلية.

3/4 وظائف المراجعة الداخلية في ظل تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

3/5 الاختلاف والتعارض بين فلسفة إدارة الجودة الشاملة وفلسفة المراجعة الداخلية.

3/6 النتائج الايجابية من الدور المنشود للمراجعة الداخلية في بيئة الجودة الشاملة.

1/3 المقدمة:

في ظل عصر الاستراتيجيات التنافسية التي تهدف إلى تحقيق أعلى مستوى جودة في الإنتاج والخدمات لكسب الأسواق. دفعت المتغيرات العديدة المعاصرة لبيئة النشاط الاقتصادي إدارات المنشات على اختلاف جنسياتها وملكيتها ورأسمالها وأحجامها وأنشطتها إلى تحول اهتمامها من رقابة الجودة إلى الاهتمام بإدارة الجودة الشاملة باعتبار أن الجودة الشاملة هي المصدر الرئيسي لتحقيق وضع تنافسي أفضل (خضر،2002) .

ونظراً لكون كل تطور جوهري في بيئة العمل يواكبه تطور مماثل في المراجعة الداخلية حيث تتأثر مهنة المراجعة الداخلية بصفتها أحد العلوم الاجتماعية بالتغييرات الجوهرية التي تحدث في البيئة التي تعمل بها، فقد أثرت الجودة الشاملة على المراجعة الداخلية تأثيراً حيوياً باعتبارها أحد الأنشطة الرئيسية لإدارة الجودة الشاملة ومطلب أساسي لنظام الجودة الفعال (سليمان،2005) .

ونحاول في هذا الفصل إظهار التطور، والعلاقة التبادلية ما بين إدارة الجودة الشاملة و المراجعة الداخلية من خلال الوقوف على خصائص مدخل إدارة الجودة الشاملة المرتبط بالمراجعة الداخلية ووظائفها والاختلاف والتعارض بين فلسفة إدارة الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية .

2/3 فلسفة إدارة المراجعة الداخلية في ظل منهج الجودة الشاملة:

يقوم محور هذه الفلسفة على إدارة الموارد الاقتصادية المادية والبشرية المتاحـة لإدارة المراجعة الداخلية بطريقة تؤكد رضاء مستخدمي خدمات المراجعة حالياً ومـستقبلاً، ويمكـن توضيح أبعاد هذه الفلسفة في الجوانب التالية:

1/2/3 الإدارة Management:

وتعني نشر ثقافة الجودة الشاملة لدى إدارة المراجعة الداخلية وتنميها وذلك من خـلال وضع إطار إداري شامل لها يتضمن تطوير التخطيط الاستراتيجي لتحقيق الجودة في كل عملية مراجعة، ووضع السياسات اللازمة لها وتحديد الإجراءات الملائمة لتنفيذها وما يتطلبه ذلك من تكوين فرق للمراجعة وتفويض السلطة لأعضائها، والتقييم المـستمر لـلأداء لتحديـد أفـضل الممارسات المهنية للاسترشاد بها في عمليات المراجعة ، وكذلك وضع برامج للتدريب المستمر للقائمين على هذه المهمة، ووضع مجموعة من القيم الأخلاقية ومعايير للأداء المهني في ضوء ثقافة المنشأة عن الجودة الشاملة،وذلك وفي ضوء متطلبات المنظمات المهنية التي تشرف علـى شئون تنظيم وتوجيه المهنة. الأمر الذي يؤدي إلى إدارة عمليات المراجعة الداخليـة بطريقـة منتظمة وهادفة نحو بناء الجودة في كل عمليات ونتائج المراجعة (العزاوي ،2005) .

2/2/3 الجودة Quality:

وتعني المدى الذي تستطيع إدارة المراجعة الداخلية تحقيقه مـن احتياجـات وتوقعـات مستخدمي خدماتها. ويتم تحديد ذلك المدى من خلال التركيز على احتياجات مستخدمي خدمات المراجعة تركيزاً مستمراً مع التقييم الذاتي المستمر للأساليب والأدوات المستخدمة فـي عمليـة المراجعة بهدف تحسينها باستمرار، مع تطوير نظام فعال يعمل على قيـاس مـستوى جـودة الخدمات المقدمة (حمود ،2005) .

3/2/3 الشمولية Total:

وتعني الإلمام والالتزام المستمر لكل عضو في إدارة المراجعة الداخلية بدوره في إرضاء مستخدمي خدماته سواء كانوا من داخل إدارة المراجعة أو من خارجها، فكل عضو سوف يقوم بعمله وفقاً للأهداف المحددة مقدماً والمعتمدة من الإدارة العليا للمنشأة على ضوء احتياجات المستفيدين من خدمات إدارة المراجعة الداخلية وبحيث تتكامل دائماً جهود الجودة مع كل أنشطة المراجعة الأخرى اليومية (السلمي، 1995) .

ويرى الباحث أن تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة في المراجعة الداخلية ذلك يحقق التحسين المستمر في مستوى جودة الخدمات المقدمة من قبل المراجعة الداخلية بما يضمن قيامها بدورها الايجابي في بيئة الجودة الشاملة وبالتالي كان لابد من إدخال بعض التغيرات الجذرية على المدخل التقليدي للمراجعة الداخلية لتعكس هذه التغيرات احتياجات الجودة الشاملة للشركات .

3/3 خصائص مدخل إدارة الجودة الشاملة المرتبطة بالمراجعة الداخلية:

إن استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة في المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة الاهتمام نحو وضوح واكتمال أوراق العمل، وتطوير وتحسين أداء الجودة، حيث أن أسلوب العمليات (Processes) تساعد على تزويد المراجعين الداخليين بتوقعات ومطالب الأداء الأساسية اللازمة للإدارة العليا.(سيدي،1999)، وهذا لا يعني أن يتخلى المراجعون الداخليون كلياً وفوراً عن أساليب المراجعة التي تركز على النتائج، فالأساليب الحديثة المستخدمة في أداء مهام المراجعة الداخلية لا تأتي بالحلول الناجحة لجميع المشاكل التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية، سواء كانت مشاكل حديثة نتجت عن التغيرات في الظروف الاقتصادية والبيئية أو التطورات

التكنولوجية، غير أن مدخل إدارة الجودة الشاملة يوفر فرصة الجمع بين الأساليب القديمة المعتمدة على النتائج والأساليب الحديثة المعتمدة على العمليات، الأمر الذي يؤدي إلى تدعيم موضوعية المراجعة الداخلية وتوفير مرونة في المعايير والمقاييس ؛ والتي يمكن أن تتغير مع تغير احتياجات المستفيدين (Chester,1993)، لذلك فإن مدخل إدارة الجودة الشاملة يؤكد على أهمية العمل الجماعي والمشاركة وتدريب المراجعين واعتماد برامج تنميتهم وتزويدهم بالتعليم المهني المستمر، كما أنه يسهم في هيكلة أعمال إدارة المراجعة الداخلية وتقييم أدائها بشكل موضوعي وإتباع أسلوب العملية Processفي أداء تلك الأعمال (Adams, &Hawkes,1995).

ورغم ذلك لا يمكن اعتبار مدخل إدارة الجودة الشاملة الحل السحري لجميع المشكلات التي تظهر في إدارة المراجعة الداخلية (Chester,1993,)؛ إلا أنه يتميز بالعديد من الخصائص التي تتلاءم مع طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، ومن هذه الخصائص (Rezaee,1996) ما يلي:

- تحسين جودة خدمات المراجعة الداخلية باستمرار.
- فهم واستيعاب احتياجات الشركة من خدمات المراجعة الداخلية وتلبية تلك الاحتياجات.
- تشجيع الالتزام بالمعايير المهنية والسياسات والإجراءات الإدارية ومعايير السلوك المهني، بالإضافة إلى الالتزام بالقوانين والأنظمة من قبل جميع العاملين في إدارة المراجعة الداخلية.
- استخدام الإدارة بالأهداف في تقييم الأداء والترقيات.
- استخدام التخطيط وأساليب التنفيذ الاستراتيجي لتحقيق أهداف الجودة القصيرة والطويلة الأجل لوظائف المراجعة الداخلية.
- تبني فلسفة إدارة الجودة الشاملة في تنفيذ الأنشطة اليومية لإدارة المراجعة الداخلية.

وحيث أن الهدف الأساسي لمدخل إدارة الجودة الشاملة هو تلبية احتياجات المستفيدين الخارجيين والداخليين ؛ فإن ترسيخ هذه الخصائص وتأكيدها في إدارة المراجعة الداخلية وفي

علاقاتها مع الأطراف المستفيدة منها يتطلب وسائل وأساليب قادرة على تبيان طبيعة الخدمات التي تقدمها الإدارة وأهدافها ونطاقها ، وكفاءة الأداء ، وفعالية العمل، واقتراحات التحسين. وتتمثل أهم هذه الوسائل والأساليب في استخدام قوائم الاستبيان مع المستفيدين الخارجيين لإتاحة الفرصة لهم للتعبير عن احتياجاتهم وإبلاغها إلى إدارة المراجعة الداخلية، وبالتالي تتضح أهداف الإدارة وأنواع الخدمات المطلوبة منها وإلغاء الخدمات غير المطلوبة.

ويرى الباحث أن قيام المراجعة الداخلية بتطبيق خصائص إدارة الجودة الشاملة يخلق نوع من المواجهة والتحديات التي تعترض طريقها ولكن التغلب عليها يعزز مكانتها داخل الهيكل التنظيمي ويؤدى إلى قيام المراجعين الداخليين بتقديم خدمات أكثر فعالية وكفاءة لتحقيق رضا المستفيدين وتوسيع نطاق عملها .

4/3 وظائف المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة يفرض على وظيفة المراجعة الداخلية مهاماً جديدة بالإضافة إلى المهام التقليدية التي تؤديها الآن، حيث يقوم المراجع بفحص وتقييم النظم وتقديم الاستشارات والتوصيات والاقتراحات وبيان أوجه الضعف في الأنظمة التي تحتاج إلى التحسين أو الإلغاء ، كذلك بيان النواحي الإيجابية التي تحتاج إلى التحسين والتطوير باستمرار، مع إشراك الإدارات المختلفة في أعمال التخطيط اللازمة لإنجاح هذه الأعمال، وإزالة الفكرة القائمة على أساس أن المراجعة ما هي إلا وظيفة لتحقيق أغراض الإدارة بل أنها صممت لخدمة أهداف الشركة ككل وليست لخدمة الإدارة العليا فحسب، حيث تلعب وظائف المراجعة الداخلية دوراً رئيساً في عملية نشر وإدارة وتنفيذ مدخل إدارة الجودة الشاملة.(Sisaye & Bondar,1994).

وهذا لما كانت المراجعة الداخلية تهتم أيضاً بفحص وتقييم مدى الالتـزام بالـسياسات والإجراءات ،وبالتالي فإن تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة في هذا المجـال يتطلـب وجـود سياسات وإجراءات محددة وواضحة من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد المتاحة لتحقيـق للحصول على أهداف الجودة المطلوبة، الأمر الذي يفرض تطوير الوظائف المرتبطة بأعمـال المراجعة الداخلية في ظل تطبيق منهج الجودة الشاملة (Hawkes& Adams, 1995) كما يلي :

- المحافظة على استقلال إدارة المراجعة الداخلية مع التركيز على فحص كفاءة النظم بدلا مـن الأفراد .
- المحافظة على الاستقلال والتحويل نحو الدور الاستشاري للإدارة العليا والمساعدة في تطبيق برامج الجودة.
- العمل كوظيفة استشارية للعاملين والإدارة من خلال توظيف خبرات المـراجعين الـداخليين والموارد المادية والمالية المتاحة لمساعدة العاملين في تنفيـذ مـسؤوليتهم وتحقيـق الأهـداف المطلوبة منهم، وبالإضافة إلى مساعدة الإدارة في ضمان تطبيق جميـع الـنظم التـي تمكـن العاملين من تنفيذ أعمالهم طبقا لمستويات الجودة التي يطلبها المستفيدون.
- المساعدة على التغيير الدائم وتبني دور المبادرة والتحفيز لإدخال التغييرات على جميع النظم المطبقة في الشركة مما يضيف إلى وظيفة المراجعة الداخلية بعدا مـستقبليا وشـموليا لجميـع الأنشطة وتقديم الخدمات إلى جميع المستويات .
- التحسين المستمر في جودة خدمات المراجعة من خلال تضافر مجموعة من العوامـل التـي تؤثر على الخدمة التي تقوم بها .
- تقييم المخاطر والتأكد من أن السياسات والإجراءات تنفذ بفاعلية من أجل تقليلها إلـى حـدها الأدنى.

يرى الباحث انه أصبح على المراجع الداخلي أن يقوم بفحص وتقيـيم كـل مـا يـؤثر علـى استمرارية نجاح الشركات ومساعدتها على تحقيق وضع تنافسي ،واستشاريا يوجـه مجهـوده للتحسين المستمر للنظم والعمليات المختلفة وتأكيد سلامة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتـدعيم مجهود الإدارة في التكيف مع المتغيرات البيئية المعاصرة مما يؤثر بالإيجاب في تحسين جودة الخدمات المقدمة .

5/3 العلاقة بين فلسفة إدارة الجودة الشاملة وفلسفة المراجعة الداخلية :

يتبين مما سبق وجود علاقة ارتباط بين إدارة المراجعة الداخلية وإمكانية تطوير أدائهـا في ظل إدخال مفهوم فلسفة إدارة الجودة الشاملة، وقد أوضحت دراسة قام بها (هـوكس وآدمـز، 1995)على عينة من الشركات الصناعية لاختيار العلاقة بين مهنة المراجعة الداخليـة ومفهـوم إدارة الجودة الشاملة والمتطلبات معايير الايزو (9000)، وتبين بأنه يجب على مهنة المراجعة الداخلية الاستجابة لمفهوم إدارة الجودة الشاملة ، وتوسيع نطاق عملها ليـشمل فحـص أنظمـة الجودة نفسها، الأمر الذي يفرض معه ضـرورة الاهتمـام بمهـارات المـراجعين الـداخليين واحتياجاتهم من التدريب والتعليم المهني المتطور،سعياً للتكيف مـع متطلبـات إدارة الجـودة الشاملة.

هذا ومن الجدير بالذكر أيضاً أن هذا التطوير يفرض تحدياً على إدارة المراجعة من حيـث ضرورة الوقوف على طبيعة الاختلافات أو التعارض بين مفهوم فلسفة إدارة الجـودة (TQM) والمراجعة الداخلية كي يتم التعرف عليها ومحاولة التغلب على العقبات التي تحول دون تطبيق أساليب المراجعة الداخلية وتطويرها لتتلاءم مع فلسفة إدارة تلك الجودة كما يلي:

جدول رقم (3-1)

أوجه الاختلاف والتعارض بين الجودة الشاملة المراجعة الداخلية

المجال	فلسفة إدارة الجودة الشاملة	فلسفة المراجعة الداخلية
المخاطرة والتجديد	تهتم بالاختراعات والتجديدات المستمرة بهدف إنجاز الأفضل	البعد عن المخاطرة والتجديدات أو تدنيتها
الديناميكية	تشجع على التغيير المستمر كوسيلة للجودة وتحسينها	يفترض المراجع الداخلي أن النظم وجدت لتبقى
التركيز على	المخرجات، لذلك تعتبر الجودة هي الهدف الأساسي	عناصر المدخلات (التكاليف) اعتقادا بصعوبة قياس المخرجات
الاهتمام بـ ـ	الأنشطة بغرض تحقيق أكبر قيمة مضافة	الإجراءات اللازمة والمحددة لأداء المهام
البحث عـ ـن الفرص	حيث أن محاولة البحث مستمرة بالإضافة إلى تشجيع الأفراد على إيجاد طرق تحسين النظم	توفير الحلول للمشكلات القائمة
من حيـ ـث الثقة	تدريب العمالة بفرض الثقة فيهم	يحل الشك بين الإدارة والأفراد ، لذلك فإن الأنظمة مصممة بطريقة خاطئة
التركيز على المستقبل	تهتم بالتقديرات وتوصي بالتغيير	التركيز على الأمور التاريخية كضبط الأرصدة المحاسبية
المشـاركة والتقدير	يشارك العاملون وينالون التقدير	يملي المراجع الداخلي أوامره ويقدم التقرير فقط للإدارة
التفويض	تشجع العاملين على المشاركة في صنع القرارات وتحمل مسؤولية مهامهم	يعد المراجعون الداخليون التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية مثل مراجعة النظم ومراجعة الكمبيوتر
إعـ ـ ـداد التقارير	المعلومات الملائمة والوقتية تساعد على تحسين النظم وتقديم الخدمات إلى المستفيدين بشكل أفضل من خلال إعداد التقارير لجميع العاملين	تقوم المراجعة الداخلية بإعداد التقارير إلى الإدارة العليا وبالتالي تظهر مشكلة تأخر إعداد التقارير وانتهاء مفعولها

المصدر : (Hawes and Adams, 1994)

6/3 النتائج الإيجابية من الدور المنشود للمراجعة الداخلية في بيئة الجودة الشاملة:

على الرغم من الاختلافات السالبة بين دور وطبيعة المهام المنوطة بـإدارة المراجعـة الداخلية في ظل بيئة الجودة الشاملة، إلا أن تطبيق الأداء المراجعـي وتطـويره ليـتلاءم مـع خصائص الجودة الشاملة يحقق العديد من النتائج، والمنافع الإيجابية المتبادلـة بينهمـا، يـورد الباحث أهمها فيما يلي:

- إرشاد وتوجيه الإدارة العليا على أسس أكثر دقة وموضوعية وشمولية وفي الوقت المناسب عن دور الجودة الشاملة حيث توفر معلومات ملائمة لتخفيض أو حذف أو منع أوجه الانحراف بين الأداء المخطط والأداء الفعلي، وإبراز أدلة الإثبات التي توضح مخاطر الفشل مـن عـدم الالتزام وآثاره على مسيرة جودة المنشأة وعلى استمرارية فعالية النظام، فالمراجعة تعمل على اكتشاف الأسباب الحقيقية لمشاكل الجودة ومعوقات تحقيق أهداف الجودة مع التأكد من فعاليـة نظام المعلومات في المنشأة مما يساعد على اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابيـة التـصحيحية الملائمة لعلاج المشكلات وتصحيح مسارها مع التعجيل في تنفيـذ الإدارات المـسئولة لتلـك القرارات. فالمراجعة الداخلية تعد درعاً وقائياً للتحسين المستمر. وبذلك يكون دور المراجعـة الداخلية أكبر في ظل مفهوم إدارة الجودة الشاملة منها في ظل المفهوم التقليدي للجودة (سيدي ، 1999).

- المساعدة على تحسين وتكامل علاقات الإدارات المختلفة الخاضـعة للمراجعـة واسـتبعاد الحواجز الإدارية بينها نتيجة للأخذ بمفهوم "المهمة المشتركة" والسعي لتحقيـق العائـد الكلـي لأهداف الجودة الشاملة. فوجود نظام الجودة الشاملة بالمنـشآت الخاضـعة للمراجعـة تمكـن المراجع من تكوين وجهة نظر كلية في وقت أقل وبطريقة أسهل عن أداء نظام الجـودة وأداء الإدارات المختلفة بالمنشأة، فمن خلاله يمكن للمراجع الإلمام بأهـداف ومـسئوليات وسـلطات

المسئولين عن أنشطة إدارة الجودة والتعليمات والإجراءات المحددة لكل منهم، بما يمكـن مـن اكتشاف أوجه القصور والمخالفات المشتركة بينهم ودراسة مدى تـأثير مقترحـات التحـسين والإجراءات التصحيحية المعتمدة لإدارة أو قسم معين على باقي أنشطة إدارات المنشأة، كما أن ذلك يمكن من تحديد اتجاهات الجودة بالمنشآت. ولاشك أن ذلك يساعد أيـضاً إدارة المراجعـة الداخلية على تدعيم نشر ثقافة الجودة الإيجابية وتخفيض فجوة المعلومات الإستراتيجية للجـودة بتوصيل متطلبات الخطط الإستراتيجية واهتمامات والتزامات الإدارة العليا بالجودة الشاملة إلى أدنى مستوى تنفيذي بالمنشأة والعمل على تسهيل وتنظيم الاتصالات في الاتجـاهين، وإيجـاد قنوات اتصال مفتوحة عن الجودة ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تفعيل العلاقات الداخليـة بالمنشأة (سليمان ،2005).

- تحسين بيئة الرقابة الداخلية بالمنشأة وتشجيع السعي الدائم لتقديم اقتراحات حول الأسـاليب الجديدة للرقابة مما يؤدي إلى متابعة التحسين المستمر لهـا يمكـن مـن اتخـاذ الإجـراءات التصحيحية اللازمة لذلك، أن ذلك كله يؤدي إلى زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخليـة للمحافظـة على بيئة رقابية فعالة في ضوء متطلبات المنظمات المهنية. فوجود مراجعة داخلية فعالة لنظام الجودة ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية الملائمة لأنشطة الجودة ونواتجها يساعد على منع تكرار حدوث الأخطاء – خاصة تلك التي يترتب عليها خسائر كبيرة (Liu ,J,1997).

- التركيز على تلبية الاحتياجات الحالية والمرتقبة للإدارات المختلفة من خـدمات المراجعـة الداخلية سيؤدي إلى الارتقاء بجودة خدمات المراجعة وذلك لأن التركيز على احتياجات العملاء سيؤدي إلى تفعيل علاقات إدارة المراجعة داخل المنشأة وما يترتب عليها من استبعاد الأنـشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة لخدمة المراجعة المقدمة، مع الاهتمام في نفـس الوقـت بالأنشطة التي تضيف قيمة، والعمل على تحسينها باستمرار وكذلك تقليل الأخطـاء المتوقعـة

منها، وضمان أداء العمل بصورة سليمة مع تقديم توصيات فعالة تحوز على قبول واسع لـدى الخاضعين للمراجعة مما يخفض من مشاكل وشكاوى العاملين والعملاء، مـع المـشاركة فـي تطوير مقاييس جديدة لتقييم جودة المراجعة لكي تلاءم متطلبات بيئة الجودة الشاملة، الأمر الذي يساعد المراجع على الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني إلى جانـب التزامـه بالـسياسات والمعايير الإدارية وغيرها من القوانين والتشريعات التي تحيط بعمل فريق المراجعة باعتبارها من معايير تقييم جودة خدمات المراجعة (Sisaye&Bondar,1994)

- يؤدي تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة في إدارة عمليات المراجعة الداخلية إلى خلق بيئة عمل أفضل لفرق المراجعة، حيث تكتسب فرق المراجعة هيكل معرفة أوسـع ومعـايير فنيـة جديدة وخبرات ومهارات للعمل في مجالات جديدة أكثر عمقاً وشمولاً نظـراً لأن فلـسفة إدارة الجودة الشاملة تدعم خلق مناخ ثقافي جديد وتحث على حتمية استخدام الأساليب العلمية الحديثة في اتخاذ القرارات، ومنها الأساليب الإحصائية لرقابة وضبط وتحسين الجـودة ممـا يجعـل المراجعة الداخلية أكثر قرباً من كل أعضاء المنشأة، وما يستتبعه ذلك مـن تطـوير أسـاليب التخطيط الاستراتيجي، وأساليب العمل اليومية في إدارة المراجعة لتحقيق أهداف الجودة الشاملة طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وزيادة الاهتمام بالبحث عن أفضل الممارسات فـي المراجعـة والتي تحقق تخفيض معدل دوران المراجعين، والوقت المستغرق في عملية المراجعـة وعـدد المراجعين القائمين بمهام المراجعة دون أن يحدث تأثير عكسي على أداء المراجعة بما يحقـق متطلبات بيئة الجودة الشاملة والتحسين المستمر في مستوى جودة خدمات المراجعة (سيدي ، 1999).

- مساعدة المنشآت الراغبة في الحصول على شهادة الجـودة الدوليـة(ISO 9001) وذلـك بتوجيه وترشيد عملية إعداد المنشأة وتجهيزها للحصول على تلك الشهادة كما تساعد المنـشأة

على المحافظة على استمرارية التوافق مع متطلبات الشهادة وتقديم يد العون والمساعدة لهيئـة تسجيل شهادات الجودة للقيام بالمراجعة لأول مرة أو المراجعات الدورية اللاحقة(السوافيري ، 2002).

مما سبق يتضح أن النتائج الايجابية المتحققة من الدور المرتقب للمراجع الداخلي فـي ظل الجودة الشاملة تعد تأكيداً على أن المراجعة الداخلية كعلم وكمهنة تتأثر بالتغيرات الجوهرية التي تحدث في بيئة العمل حيث أثرت بيئة الجودة الشاملة على المراجعة الداخلية تأثيرا حيويـا باعتبارها احد الأنشطة الرئيسية لإدارة الجودة الشاملة .

الفصل الرابع

العناصر المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق إدارة الجودة الشاملة

4/1 مقدمة

4/2 هناك العديد من العناصر المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية فى ظل تطبيق TQM

4/3 مراجعة نظم الجودة

4/4 مراجعة إدارة المخاطر

1/4 مقدمة :

نتيجة للتغييرات التي فرضت على المنشآت الاقتصادية في البيئة المعاصرة استخدمت العديد من إدارات المراجعة الداخلية فلسفة إدارية جديدة تمثلت في اجراء التحسين المستمر في جودة الخدمة باعتبارها العنصر الأساسي المتحكم في هذا التحسين (سليمان ،2005).

وبذلك يرى (سيدي،1999) أن تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة في إدارة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية خدمات المراجعة الداخلية ، كما يحسن من رضاء المستفيدين من الخدمات التي تقدمها الإدارة ويعزز من أوضاع المراجعين الداخليين المهنية ومساهماتهم.

كما يرى (Wruck & Jensen,1994,) أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحسين الإنتاجية لاستخدامها الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات. إلى جانب تطبيق هذه الجودة يعمل على تحسين جودة خدمات المراجعة الداخلية باستمرار ويؤدي إلى تطويرها وانتقالها إلى ما يسمى تقييم (العملية الداخلية) وهذا المدخل يعتمد أساساً على التحول من عمليات المراجعة التقليدية إلى تقييم العمليات.

وعليه فإن هذا الفصل يهدف إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية من حيث استقلال المراجع الداخلي وتلبية احتياجات المستفيدين وفعالية التقارير ومراجعة نظم الجودة ومراجعة إدارة المخاطر.

2/4 العناصر المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق TQM:

يرى الباحث أهمية التعرض إلي أهمها بالتحليل والمناقشة كما يلي:-

1/2/4 تلبية خدمات المستفيدين:

تعتبر إدارة الجودة الشاملة مدخل متكامل على مـستوى الـشركة لتلبيـة احتياجـات المستفيدين ويتضمن هذا المفهوم العديد من العناصر هي: (Chester ,1993)

العنصر الأول: يتمثل في ضرورة معرفة رغبات واحتياجات العملاء

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

العنصر الثالث: يتمثل في ضرورة متابعة المستفيد.

لما كان الهدف من عملية المراجعة هو تحقيق حاجة معينة والحـصول علـى التغذيـة المرتدة من المستفيد والمتمثل في الشركة ككل، وإدخال التحسينات على عملية المراجعة ذاتهـا وذلك من خلال التركيز على احتياجات المستفيدين فإن المنتج أو مقدم الخدمة يستطيع أن يؤدي الخدمة بالجودة التي يريدها المستفيد ويتوقعها. مما يستوجب بالتالي التركيز على هدف الجودة الشاملة كفلسفة إدارية وأسلوب منتظم لتلبية احتياجات المستفيدين .وحتى يحقـق مـدخل إدارة الجودة الشاملة مبتغاه يجب تحديد المستفيدين من العملية ومن ثم تحديد احتياجاتهم، وترجمة تلك الاحتياجات إلى أساليب وإجراءات ومتطلبات واجبة التنفيذ، وقيـاس مـدى الوفـاء المـستفيد . (Jeffored et al,1994)

• **تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية :**

أورد (سليمان ،2005) الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية كما يلي :

أ) العملاء الداخليون: ويتمثلون في أفراد إدارة المراجعة الداخلية.

ب) العملاء الخارجيون: ويتمثلون في مجلس إدارة المنشأة ولجنة المراجعة والأقسام والإدارات الإدارية والإنتاجية المختلفة والمراجعين الخارجيين وأي مستفيد آخر من خارج المنشأة يهمه التأكد من فعالية إدارة المنشأة والتشغيل بها.

من هنا فإن احتياجات الإدارة العليا يجب أن تعكس متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات المختلفة بالمنشأة وعلى رأسها إستراتيجية الجودة الشاملة . حيث تحتاج الإدارة العليا إلى التأكد من أن نظام الجودة الشاملة يتم تنفيذه بكفاءة، وأنه يحقق الأهداف المنشودة منه، وأنه متفق مع رؤى ومهام المنشأة، وإذا كانت عناصر هذا النظام كلها أو بعضها لا تطبق بكفاءة فإن دور المراجع الداخلي هو اقتراح مايراه ضرورياً للمساعدة في تطويرها وإزالة أي عقبات أو اقتراح تطوير أهداف الجودة ذاتها في ضوء المتطلبات القانونية والتنظيمية بالمنشأة.

إن احتياجات الإدارات التنفيذية والتشغيلية في المنشأة تتمثل معظمها في خدمات التوجيه والإرشاد لتحقيق التطابق مع متطلبات إدارة الجودة الشاملة والوفاء بمساهمتها . وتلعب هذه الخدمات دوراً كبيراً في تحديد القيمة المضافة من خدمات المراجعة الداخلية للمنشأة.

كما أن احتياجات أصحاب رأس المال المستثمر في المنشأة وغيرهم من الأطراف الخارجية تتمثل في التأكد من أن إدارة المراجعة الداخلية لديها الضوابط الرقابية الملائمة والكافية لقيامها بمهامها وتأكيد وفاء المنشأة بالتزاماتها تجاههم، وبالتالي فإن اهتمام إدارات المراجعة الداخلية بإرضاء المستفيدين عن خدماتها تؤدي إلى زيادة احتمالات حصولها على فرص وإمكانات تساعد على تحسين كفاءتها وفعاليتها (صالح ، 1995) .

مما سبق يتضح أن توثيق العلاقات مع المستفيدين يؤدى إلى تحـسين كفـاءة وفعاليـة المراجعة الداخلية لان أي تطوير أو تحسين في أداء المراجعة الداخلية يجب أن يعتمد أولا على آراء المستفيدين من الخدمة بما يحقق رغباتهم وتوقعاتهم .

2/2/4 فعالية تقارير المراجعة الداخلية :

يرى(Didis,1997) أن هناك ثلاث طرق لتحسين جودة التقارير وبالتالي ضمان فعاليـة المراجعة وتشمل التركيز على عملية المراجعة كلها،وعلى الإيجابيات بما في ذلـك الحلـول، ووضع إرشادات لنماذج التقارير المحددة. ويؤكد Didis على أن عمل المراجعة الجيد يجب ألا تتبعه تقارير ذات جودة منخفضة. حيث إن التقارير الفعالة وذات الجودة توطـد العلاقـة مـع المستفيدين من خدمات المراجعة، وتضيف قيمة إلى نتائج عمل المراجعة الجيد وتمهد الطريـق أمام المراجعات القادمة .

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Khandeker & Phalke,1991) إلى إمكانية وضع إطـار مقترح لنظام يستخدم في تقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية عند فحصها لنظـام المرتبـات على سبيل المثال بالمنشأة طرح هذا النظام خمسين سؤالاً تدور حول ست محـددات رئيـسية لجودة المراجعة الداخلية، وتم تحديد المحددات بعد مناقشة واشتراك كل مـن إدارة المراجعـة الداخلية والإدارة العليا الخاضعة للدراسة، وتم إجراء تقييم للأوزان النسبية للمحـددات الـستة وتبين من المحددات أنها تؤثر على جودة التقارير وذلك بدرجة كبيرة (وزن نسبي 93%).

أما فيما يتعلق بالجهات المستفيدة من تلك التقارير فهي كما حددها (Didis, 1997) .

1- المراجع الداخلي نفسه:

- يعمل تقرير المراجعة الداخلية على توصيل الغرض والنطاق ونتائج عمل المراجعة وكوسيلة اتصال فعالة مع الإدارة .
- يعتبر التقرير دليل أساسي على ما قام به المراجع من أعمال خلال تنفيذ عملية المراجعة .
- يعمل التقرير على إبداء رأي المراجع نحو التحسينات المطلوبة الهادفة.
- يفصح التقرير عن المنتج النهائي لعملية المراجعة لذلك ينبغي خضوعه للفحص والتدقيق من حيث محتواه وتنظيمه ونوعه.
- يعتبر أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة فـالاطلاع علـى محتوياتـه وكيفية صياغته يعمل على زيادة واكتساب مهارات المراجعة .
- يعتبر التقرير في حد ذاته أداة لمتابعة عملية المراجعة ودليلاً على أداء العمل.

2- الإدارة التشغيلية :

- يمثل التقرير فحص مستقل يتناول الأنشطة الرقابية.
- يؤدي التقرير دوراً بارزاً في تحفيز العاملين لدى الإدارات التشغيلية.
- يحفز ويثير أفراد الإدارة العليا نحو الموضوعات التي تخص الإدارة التشغيلية والتـي قـد لا يجرؤ المديرون على طرحها لتخوفهم من اللوائح والروتين السائد.
- يعتبر التقرير بمثابة نافذة للمديرين التشغيليين للإفصاح عن أرائهم وأعمالهم.
- يعتبر التقرير أداة لتقييم الأداء .

3- الإدارة العليا :

- يوفر تقرير المراجعة الداخلية معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة التي لا تحتويها تقارير أخرى والتي تعتبر مفيدة للإدارة العليا.
- يخدم التقرير الإدارة العليا من حيث كونه يحتوي على معلومات متميزة.
- وسيلة أخبار الإدارة العليا بنتائج المراجعة الداخلية عن الأنشطة وعـن الأشـخاص محـل المراجعة.
- يساعد على تنفيذ ما خططت له الإدارة العليا.
- يعمل على زيادة فاعلية عملية الرقابة فالمراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية هدفها إيضاح نقاط الضعف والأخطاء .
- يعتبر تقرير المراجعة الداخلية وسيلة لطمأنة الإدارة العليا على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أية تجاوزات فيها .

4- المراجع الخارجي :

يمثل تقرير المراجعة الداخلية مصدراً للمعلومات التي يحتاج إليها المراجع الخـارجي لإلقاء الضوء على أداء الإدارة العليا، كما أن تقرير المراجعة الداخلية يوضح للمراجع الخارجي مناطق المشاكل داخل المؤسسة.

5- أطراف أخرى :

يقدم تقرير المراجع الداخلي خدمة إلى أطراف أخرى خلافاً لما سبق ذكره ،فقد يحتـاج إليه بعض الهيئات والمصالح الحكومية عند طلبها بعض البيانات عن أداء المؤسسة.

- **مواصفات إصدار التقارير**

حيث حددها (السوافيري،آخرون،2002) بما يلي .

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

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

3/2/4 استقلال المراجع الداخلي :

يمثل موضوع استقلال المراجع الداخلي ،واحداً من أهم أركان نجاح وظيفة المراجعة الداخلية وإن عدم اكتمال هذا الركن الهام بالكيفية التي تكفل للمراجع الداخلي أداء واجبات مسئولياته على النحو الأمثل بسبب عدم إدراك إدارات بعض منشآت الأعمال لأهمية وطبيعة نشاط المراجعة الداخلية ،أو بسبب عدم وجود منظمات مهنية تشرف على تنظيم شئون مهنة المراجعة الداخلية وإصدار معايير الأداء المهني التي توجه وترشد أعضاء المهنة إلى أنسب سبل الأداء المهني أو بسبب عدم توافر الكفاءات المهنية المناسبة للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية وعدم التأهيل الكافي لأعضاء مهنة المراجعة الداخلية تنظيمياً (لبيب ،1999) . فإن ذلك يؤثر بطبيعة الحال على أداء المراجع ويخفض من درجة تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

ولعل قيام معهد المراجعين الداخليين في عام 1999 بتخصيص جائزة سنوية لأفضل إدارة مراجعة داخلية – من ناحيتي : الاستقلال والأداء – يوضح أهمية دور التنظيمات المهنية للمراجعة الداخلية في العمل على تحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلي، وفي تنظيم فعاليات الأداء المهني وتوجيه أعضائها نحو الارتقاء بمستوى أدائهم والرفع من كفاءتهم (سليمان،2005) .

وفي مجال تفعيل ركن استقلال المراجع الداخلي تشير دراسة (Rittenberg,et,al,,1999) إلى أن هناك اتجاهاً سائداً بين العديد من منشآت الأعمال للتعاقد مع شركات المحاسبة والمراجعة ، لإمدادها بما يلزمها من مراجعين داخليين ذوي كفاءة عالية، يتولون القيام بمهام المراجعة الداخلية لهذه المنشآت، وذلك كبديل عن بناء إدارة المراجعة الداخلية على أساس التعيين الوظيفي وذلك بهدف توفير الكفاءة والاستقلال المناسبين لأعضاء فريق المراجعة الداخلية.

كما توضح دراسة(Rittenberg,et,al,,1999) حول تقويم ظاهرة التعاقـد الخـارجي مـع المراجعين الداخليين أن تطبيق هذا الأمر يتيح الفرصة لإدارات منشآت الأعمال للتركيز علـى خططها الإستراتيجية ومواجهة الضغوط التنافسية المحيطة من خلال توافر درجة عاليـة مـن الاستقلالية والحيادية عن باقي أفراد الشركة فضلاً عن الحصول على خدمات المراجعة الداخلية بمستوى كفاءة وخبرة أعلى وبمستوى تكلفة أقل غير أن معارضي تلك الظاهرة يرون أن تلك التعاقدات قد تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي من حالة قيامه بنفسه بإمداد منشآت العملاء بالمراجعين الداخليين إلى جانب التأثير الطردي على تكاليف خدمات المراجعة و التأثير العكسي على قوى المنافسة في سوق خدمات مهنة المراجعة، بالإضافة إلى التأثير السلبي علـى عـدم تطوير إدارات المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال ، نتيجة ركونها إلى الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي.

وفي هذا الصدد أشارت دراسة أخرى (McHugh & Raghunandan,1994) ضرورة توفير درجـة عالية من الاستقلالية للمراجع الداخلي ،حيث توصلت من خلال دراسة ميدانية تم إجراؤها على عينة عشوائية من 1000 مراجع داخلي ، إلى أن المراجعين الداخليين يفضلون تفويض لجنـة المراجعة The Audit Committee صلاحيات واسعة في تعيين والاستغناء عن خدمات فريق المراجعة الداخلية وذلك بهدف إتاحة مساحة أكبر من الحرية الاستقلالية لأفراد فريق المراجعة الداخلية للقيام بمهام مسئولياتهم دون الوقوع في مشكلة الحرج من الـسلطات الإداريـة التـي تعلوهم في الهرم الإداري للشركة.

ومن ناحية أخرى فقد أوصت دراسـة(The Institute of Internal Auditors,(a),2002) بـضرورة مراعاة العوامل التي تدعم استقلالية إدارة المراجعة الداخلية والمتمثلـة فـي وجـوب تـوفر

الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وتوافر القدرة اللازمة لها للاتصال بالإدارة العليا، ومجلس الإدارة.

ويرى الباحث في هذا المجال أنه على الرغم من أهمية تلك الجهود إلا أنهـا لا تكفـي وحدها لإلزام أفراد المهنة بمقومات الاستقلال وبمعايير الأداء المهني الكفء. حيث يتعين قيـام المنظمات المهنية بإرساء محاور المساءلة التأديبية لأعضائها حال قيامهم بمخالفة قواعد وآداب السلوك المهني إلى جانب ضرورة تشديد العقوبات المدنية والجنائية على أعضاء مهنة المراجعة الداخلية حال قيامهم بارتكاب أفعال يترتب عليها انعقاد مسئوليتهم المدنية أو الجنائية.

ونظراً لأهمية استقلال المراجع في تقييم جودة المراجعة الداخلية فقد تـضمن الإطـار الجديد لمعايير المراجعة الداخلية ما يؤثر على ذلك من خلال الإرشادات الصادرة عـن معهـد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA /USA 1999) والمتعلقة بتدعيم استقلال المراجع الداخلي وكذلك إطار تطبيقي لقواعد السلوك المهني والتي تهدف إلى دعـم اسـتقلالية أداء المراجـع الداخلي.

4/2/4 تنمية وتطوير المراجعين الداخليين :

يعتبر تنمية وتطوير أداء المراجعين الداخليين حجر الزاوية للأداء الجيد فـي وظيفـة المراجعة الداخلية (fogarty&kalbers, 1993)، حيث يستطيع المراجعون الداخلون تنفيـذ مهـامهم بكفاءة وفعالية عندما يتعرفون على كيفية أداء تلك المهام من خلال الالتحاق بالدورات التدريبية في مجالات المراجعة المختلفة لتعميق مفاهيم الجودة الشاملة، حيث يعتبر هـذا التـدريب مـن الملامح الهامة والمتميزة لمدخل إدارة الجودة الشاملة، لذلك يتعين الاهتمام ببرنـامج التـدريب

والتركيز على الأساليب والإجراءات المستخدمة في عمليات المراجعة وكيفية تطويرها باستخدام التقنيات والفلسفة الحديثة في العلوم الأخرى مثل مدخل إدارة الجودة الشاملة .

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

3/4 مراجعة نظم الجودة :

كان التحذير الذي أطلقه (بيترز،1992) لأعضاء مهنة المراجعة الداخلية بأن هناك مولودا جديدا Breed Anew يطلق عليه مراجعة أنظمة الجودة والتي تتطلب ضرورة تحول المراجع الداخلي التقليدي من نطاق تركيزه على المراقبة المالية والالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة إلى نطاق أكثر حداثة وتلاؤم مع الواقع من حيث متطلبات معايير الجودة الدولية (ايزو9000) أو مع المفاهيم الأساسية والمقومات المرتبطة بإدارة الجودة الشاملة.

إن مراجعة نظم الجودة تتطلب القيام بإجراء فحص وتقييم منظم مستقل لفعالية نظام الجودة (المنظمة الأوربية لرقابة الجودة،1987)، بالإضافة إلى كونها فحص موضوعي ومستقل من أجل معرفة هل أنشطة الجودة "منتجات ،عمليات،إجراءات" والنتائج المترتبة عليها تتطابق مع ما تم تخطيطه من أعمال وما إذا كانت هذه الأعمال تنفذ بفاعلية وكفاءة مناسبة لتحقيق الأهداف المحددة هي بذلك تعني الاستيفاء العام للمواصفات القياسية المحددة والمستخدمة "(طلبة،1997) .

1/3/4 أنواع مراجعة نظم الجودة:

يمكن التمييز بين النوعين التاليين لمراجعة نظم الجودة (سيدي،1999)

1- المراجعة الخارجية لنظم الجودة :

وتشير هذه المراجعة إلى حالات التقييم التي يقوم بها المتعاقد قبل الشراء بهدف بيان أن نظام الجودة لدى المورد سيستمر في إنتاج المنتج الذي يلبي احتياجات الجودة المحددة وحسب نموذج تأكيد الجودة الواردة في سلسلة معايير نظم الجودة الدولية (أيزو 9000) المتمثلة في (9003,9002,9001) والتي تستخدم لهذا الغرض، ويلاحظ في هذا الصدد أن شهادات الجودة الدولية التي تمنحها جهات أو هيئات أو مؤسسات معتمدة من قبل هيئة المواصفات القياسية الدولية أو ما يعرف بمنظمة الأيزو (ISO) والتي أصبحت تحظى بقبول العالم، وتسمى بمراجعة الطرف الثالث، هو النوع السائد حاليا وينوب عن جميع أنواع المراجعات الخارجية (سيدي،1999).

2- المراجعة الداخلية لنظم الجودة :

تعتبر مراجعة نظم الجودة الداخلية جزءاً أساسياً من متطلبات نظام الجودة المحدد في سلسلة معايير نظم الجودة الدولية في المواصفة 9001 والمواصفة 9002، وهي إلزامية للشركات التي تسعى إلى الحصول على إحدى شهادات الجودة الدولية 9001 أو 9002.

ويرى (DeMeulder,1993) أن وجود مراجعة داخلية لنظم الجودة الداخلية سيؤثر كثيراً على وظيفة المراجعة الداخلية، فقد يحتاج مراجع نظام الجودة الداخلي بالإضافة إلى التأهيل العلمي والعملي اللازمين لتحمل مسؤولياته الفنية- تأهيلاً طبقاً للمعيار (أيزو 2-10011)

والذي يتناول :-

- **التعليم**: يشترط أن يكون المراجع المرشح قد أكمل على الأقل الدراسة التي تؤهله للقيام بهذا العمل.

- **التدريب**: يجب أن يجتاز المراجع الرشح تدريباً معيناً يصقل كفاءته في مهارات معينة لتنفيذ عملية المراجعة وإدارتها.

- **الخبرة**: يجب أن يتمتع المراجع كحد أدنى سنتين على الأقل في مجال المراجعـة وأنـشطة ضمان وتأكيد الجودة.

- **الخصائص الشخصية للمراجعين المرشحين**:أن يكون لدى المرشح البصيرة والمقدرة علـى الحكم والتقييم ويتمتع بمهارات تحليلية وقدرة على تفهم الأمور بالطريقة الصحيحة.

- **القدرات الإدارية**: يجب على المراجعين المرشحين أن يوضحوا من خلال وسـائل ملائمـة معرفتهم في استخدام المهارات الإدارية الضرورية لتنفيذ عملية المراجعة .

- **الاحتفاظ بالكفاءة**: يجب أن يحتفظ المراجع بكفاءته من خلال التأكد من استمرارية معرفتـه بمعايير أنظمة الجودة ومتطلباتها، ومن معرفته لإجراءات وطرق المراجعة بـصفة مـستمرة، والمشاركة في التدريب كلما كان ذلك ممكناً، ومراجعة أداء المراجع كل ثلاث سـنوات علـى الأقل من قبل لجنة التقييم.

- **اللغة:** من الضروري أن يكون لدى مراجع أنظمة الجودة مهارة اللغة الفنية للمراجعة لكـي يتمكن من الاشتراك في مراجعة فعالة.

- **اختيار المراجع القائد**: يجب اختيار المراجع القائد لمراجعة معينة بواسـطة إدارة برنـامج المراجعة.

2/3/4 أهداف مراجعة نظم الجودة :

تهدف مراجعة نظم الجودة طبقاً لما جاء في المعيار(10011-1) إلى تحقيق واحـد أو أكثر من الأهداف التالية (السيد، 1995):

- تحديد تطابق أو عدم تطابق عناصر نظام الجودة الفعلية مع تلك العناصر المحددة مقدما.
- تحديد فعالية نظام الجودة الفعلي وفق أهداف الجودة المحددة.
- تزويد الشركة محل المراجعة بالأدوات أو الأساليب اللازمة للتحسين.
- تحقيق المتطلبات القانونية.
- بيان المخاطر التي قد تترتب على فشل نظم الجودة.
- السماح بتسجيل نظام الجودة في الشركة محل المراجعة.
- مساعدة إدارة الشركة على تحقيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل والشاملة بأسلوب فعال.

يرى الباحث أن تحقيق إدارة المراجعة الداخلية لهدفها في ظل الجودة الشاملة لابـد أن تكون في تطور مستمر حتى تستطيع الوفاء بمتطلباتها والخروج من دورها التقليدي المتمثل في المطابقة مع النتائج إلى دور أكثر حداثة هو مراجعة نظم الجودة وهذا الـدور الجديـد إن لـم يستطع المراجعين الداخليين الوفاء به سوف يؤثر على دوره المهني للمراجـع الـداخلي فـي المستقبل ويبقيه في دوره التقليدي (المراجعة المالية).

4/4 مراجعة إدارة المخاطر :

تتطلب إدارة الجودة الشاملة ضرورة التقييم الموضوعي لجودة المسار المختار للمنـشأة وذلك من خلال التقييم المستمر للمخاطر المحيطة به والتي قد تؤدي إلى انخفـاض جودتـه أو القضاء عليه. نظراً لأن كل المنشآت اليوم تواجه المخاطر سواء من داخلها أو من خارجها، ولا توجد طريقة علمية لتخفيض آثار المخاطر السلبية إلى درجة الصفر، بالإضافة إلى تزايد معدل سرعة المخاطر وعدم التأكد، مما يؤثر على قدرات إدارة المنشأة في المحافظـة علـى وضـع المنشأة المالي وجودة منتجاتها وخدماتها، وبالتالي مركزها التنافسي واستمراريتها، الأمر الـذي يمكن معه القول بأن مهمة المنشأة اليوم ينصب نحو آلية تحقيق الإدارة الإسـتراتيجية اللازمـة للمحافظة على النمو والسيطرة على المخاطر (عوض ،1997) .

وبناء على ذلك، فإن تقييم جودة الممارسة الإستراتيجية للجودة الشاملة يعتمـد علـى تجميع وتوثيق البيانات اللازمة عن البيئة الداخلية والخارجية من مصادرها المختلفة الرسـمية وغير الرسمية حتى تتمكن إدارة المنشأة من الإلمام المستمر بالتغييرات الجوهرية التي قد تؤثر على اتجاه مستقبل المنشأة وتحليل تلك البيانات وتقدير مستوى المخاطر المتوقعة منها وتحديـد حدود رقابة المخاطر التي يمكن لإدارة المنشأة قبولها بما يمكنها مـن إدارة ورقابـة مـستقبل المنشأة بطريقة ملائمة على مدار زمني معقول (الشبراوي ،1995).

ولذلك ظهر حديثاً في الفكـر المحاسـبي والإداري مفهـوم "إدارة المخـاطر" Risk Management ، ويتطلب هذا المفهوم ضرورة أن تحقق إدارة المنشأة التوازن بين المخـاطر السلبية(كمصدر للخسارة) والمخاطر الإيجابية (كفرص للربح) وفهم العلاقات المتداخلة بينهمـا لضمان رضاء كل الأطراف التي لها مصلحة في استمرارية نجاح المنشأة، إذ يجب أن يـشمل

النظام السليم والحديث للرقابة على آليات للتقييم المستمر والمنتظم لطبيعة ومدى المخاطر التـي تتعرض لها المنشأة، والتأكد من سلامة وكفاية نظم الرقابة للمخاطر الداخلية والخارجية، وذلـك بالتقرير الفوري إلى المستوى الإداري المعني عن أي أوجه ضعف جوهري في تلـك الـنظم (سليمان ، 2005)، وبذلك فإن إدارة المخاطر مثل غيرها من الوظائف الإدارية الأخرى تحتاج إلى تخطيط وتنظيم ورقابة وتوجيه وتنمية مهارات القائمين عليها.

وفي هذا الإطار فإن دور المراجعة الداخلية في التقييم وإبداء النصح والمشورة أصبحت إحـدى الوظائف الهامة للمراجعة الداخلية والتي تحتل تقييم عملية إدارة مخاطر المنشأة الـصدارة فـي قائمة المهام المنوطة بها من خلال تقديم مقترحات بإدخال التحسينات الملائمة في نظام الرقابـة الداخلية لرفع درجة الجودة في رقابة المخاطر، الأمر الذي يجعل من المراجعة الداخلية مصدراً حيوياً للإرشاد المستمر لإدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية (معهد المراجعة الداخليـة فـي المملكة المتحدة .IIA-UK)

كما يصبح تقييم جودة إدارة المخاطر جزءاً أساسياً من خطة المراجعة الداخلية الدورية، وفي نفس الوقت تصبح جودة إدارة المراجعة الداخلية دالة في الإدارة الفعالة للمخاطر. بـالنظر إلى دورها الفعال في تحسين جودة عمليات الإدارة الإستراتيجية ومساعدة الإدارة العليـا علـى وضع إستراتيجيات للتفوق التنافسي والمحافظة على نظام جـودة شـاملة لـه القـدرة علـى الاستمرارية والتكيف والاستجابة الإستراتيجية للتغييرات في البيئة الداخلية والخارجية للمنـشأة بما يحمي المركز التنافسي للمنشأة ويعمل على تحسينه باستمرار

(Turnbull,1999)نقلا عن(سيدي،1999) .

إن موضوع تقييم المخاطر يعد من التطورات الحديثة المهمة فـي مجـال المراجعـة الداخلية والتي تساعد في استجابة المهنة للمتطلبات الحديثة التي ظهرت وتؤثر عليها منذ بـدأت

المهنة في تلبية احتياجات عملائها، مما يضيف قيمة أكبر لخـدمات المرجعـة الداخليـة لـدى مستخدميها. وصار يتوقف تحديد مدى جودة خدمات إدارة المراجعة الداخلية ومـدى إمكانيـة الاعتماد على التوصيات المتوقعة منها مستقبلاً على مدى اهتمام كل عمليـة مراجعـة داخليـة بدراسة وتقييم ما يحيط بالمجال الخاضع للمراجعة من مخاطر متوقعة سواء كانـت سـلبية أم إيجابية(Ridley&Chambers,1998) .

إذ يجب أن تعكس جودة خدمات المراجعة نتائج تحقق المتطلبات الحديثة فـي نظـام الرقابة الداخلية (أي الاهتمام بإدارة المخاطر والتحسين المستمر لجودتها) وذلـك باعتبـار أن المراجعة الداخلية تعد الآلية الداخلية الرئيسية لمراقبة جودة نظام الرقابـة الداخليـة وأن تقيـيم جودة نظام الرقابة يعد محور وظيفة المراجعة الداخلية. ويتطلب ذلك ضرورة قيـام المراجـع الداخلي بفحص جودة نظام الرقابة الداخلية في الماضي والحاضر مع وضع تنبؤات بجودته في المستقبل. كما يجب أن يشتمل الفحص على كل آليات الرقابة الداخلية سواء في مجال الرقابـة المالية ، التشغيلية، مدى الالتزام ، إدارة المخاطر، وذلك للتأكد من أن نظـام الرقابـة يتميـز بالكفاءة والفعالية في تخفيض مخاطر المنشأة إلى المستوى المقبول لها (سليمان،2005) .

إن التقرير الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز(Turnbull,1999)نقـلا عن (سـيدي،1999) يعد اعترافا مهنيا له أهميته في هذا المجال فقد أوضح أن للمراجعة الداخليـة دوراً حيوياً في تحديد وتخفيض المخاطر بما يمكنها من المساهمة في نجـاح المنـشآت. ولـذا طالب هذا التقرير مجالس إدارات المنشآت خاصة المنشآت المساهمة المـسجلة فـي بورصـة الأوراق المالية بانجلترا وويلز بضرورة فحص مجال وجودة وسلطة وموارد المراجعة الداخلية باعتبارها أحد مصادر الإرشاد المستمر لإدارة المخاطر ولنظام الرقابة الداخلية ممـا زاد مـن أهمية المراجعة الداخلية كعنصر مهم في الهيكل التنظيمي بالمنشأة.

كذلك أوضح (Cunnington،2000) في دراسته للدور الحديث للمراجعة الداخليـة فـي مجال صناعة البنوك بأنه قد أصبحت لمهنة المراجعة الداخلية مسئولية وقائية أكبر فـي الإدارة الفعالة لمخاطر صناعة البنوك إذ يجب أن تدخل أنشطة تحليل وتقييم المخاطر في كل الأعمـال اليومية لجميع المستويات والأنشطة المختلفة بالمنشأة بما فيها نشاط المراجعة الداخلية علـى أن تقدم المراجعة الداخلية تقريراً سنوياً على الأقل عن المخاطر الكلية والرقابة الشاملة فـي كـل أنشطة المنشأة، فلكي تكون المراجعة الداخلية أكثر نفعاً لعملائها يجب أن ترتقي لمستوى تحليل المخاطر الكلية للمنشأة، وقد فتح هذا المجال الجديد أمام المراجعة فرصاً جديدة وتحـديات فـي بيئة الجودة الشاملة والتي تتطلب ضرورة تطوير قدرات المراجع الداخلية وتنمية خبراتـه بمـا يلائم هذا المجال الحديث مع ضرورة الاحتفاظ باستقلالية وموضوعيته، ولاشك أن ذلك سـوف يحمي المهنة من التحديات الخارجية ويشجعها على استغلال فرص المساهمة في هذا المجال.

يرى الباحث أن عملية تقييم المخاطر الكلية أصبحت من المهام الحيوية والتي بـدورها تؤثر على جودة المراجعة الداخلية في ظل بيئة الجودة الشاملة لما لها من تأثير على نجـاح أو فشل الشركة في اكتشاف الفرص الملائمة في ضوء التغيرات البيئية الداخلية والخارجية وكيفية استثمارها، والمراجع الداخلي يمكنه أن يلعب دورا أكثر حداثة ووضوحا في مجـال مراجعـة المخاطر الكلية مما يحقق ميزة تنافسية وذلك في الشركات التي تطبق مفهوم الجودة الشاملة وما يترتب عليه من توسيع مجال المراجعة الداخلية ليغطي الشركة بأكملها مما يؤدي إلى تحـسين نظم معلومات الشركة في الحصول على معلومات مبكرة عـن أي مـشاكل متوقعـة خاصـة باستمرارية الشركة.

الفصل الخامس

الطريقة والإجراءات

1/5 المقدمة :

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمد الباحث عليها في تحليل الدراسة .

2/5 منهجية الدراسة .

من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هـي دون التدخل في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها (الأغا، 2002) ، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الوظائف والمهام المستحدثة للمراجعة الداخلية في ظـل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة ومدى تأثير تطبيق الجودة الشاملة في تطويرها وجودة أدائهـا ، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاسـتبانات (Questionnaire) التـي تـم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science).

3/5 مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من الأفراد المؤهلين للقيام بأعمال مراجعة أنظمة الجودة الـشاملة فـي الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو وعددها 5 شركات في قطاع غزة والذي يبلغ عـدد هم 70 مراجع، وقد تم توزيع الاستبيانات على كافة أفراد المجتمع ، وتم استرداد 63 استبانه ،

وبعد تفحص الاستبيانات تم استبعاد استبانتان لعدم جدية الإجابة عليها ، وبـذلك يكـون عـدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 61 استبانة.

4/5 خصائص وسمات عينة الدراسة :

1/4/5 بالنسبة لمتغير المسمى الوظيفي

يبين جدول رقم (5-1) أن 8.2% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مـدير" ، و 1.6% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " نائب مدير"، و 16.4% من عينة الدراسـة المـسمى الوظيفي لهم "رئيس قسم" ، و 73.8% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "موظف عادي".

جدول رقم (5-1)
المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير	5	8.2
نائب مدير	1	1.6
رئيس قسم	10	16.4
موظف	45	73.8
المجموع	61	100.0

2/4/5 بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (5-2) أن 14.8% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم ، و82.0 % مـن عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، و 3.3% مـن عينـة الدراسـة مـؤهلهم العلمـي ماجستير.

جدول رقم (5-2)

المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	9	14.8
بكالوريوس	50	82.0
ماجستير	2	3.3
دكتوراه	0	0.0
المجموع	61	100.0

3/4/5 بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (5-3) أن 39.3% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 1-5 سنوات، و 44.3% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 6-10 سنوات ، و 14.8% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 11-15 سنة، و 1.6% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم 16 سنة فأكثر.

جدول رقم (5-3)

سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
1-5 سنة	24	39.3
6-10 سنة	27	44.3
11-15 سنة	9	14.8
16 سنة فأكثر	1	1.6
المجموع	61	100.0

4/4/5 **بالنسبة لمتغير الجنس**

يبين جدول رقم (5-4) أن 90.2% من عينة الدراسة من الذكور، و 9.8% من عينة الدراسة من الإناث.

جدول رقم (5-4)

الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	55	90.2
أنثى	6	9.8
المجموع	61	100.0

5/5 معلومات عن الشركة:

1/5/5 هل تهدف شركتكم الوصول إلى الجودة الشاملة؟

يبين جدول رقم (5-5) أن 98.4% من عينة الدراسة يعتقدون بان شـركاتهم تهـدف للوصول إلى الجودة الشاملة، بينما 1.6% من عينة الدراسة يعتقدون بان شـركاتهم لا تهـدف للوصول إلى الجودة الشاملة .

جدول رقم (5-5)

هل تهدف شركتكم الوصول إلى الجودة الشاملة؟

هل تهدف شركتكم الوصول إلى الجودة الشاملة؟	التكرار	النسبة المئوية
نعم	60	98.4
لا	1	1.6
المجموع	61	100.0

2/5/5 منذ متى حصلت الشركة على شهادة الجودة المحلية؟

يبين جدول رقم (5-6) أن 10.3% من عينة الدراسة يعتقدون بان شركاتهم لم تحصل على شهادة الجودة المحلية، و 31.0% من عينة الدراسة تعتقد بان شركاتهم حصلت على شهادة الجودة المحلية قبل 3 سنوات، و 29.3% من عينة الدراسة تعتقد بان شركاتهم حـصلت علـى شهادة الجودة المحلية قبل 6 سنوات،و 29.3% من عينة الدراسة تعتقد بان شركاتهم حـصلت

على شهادة الجودة المحلية قبل 9 سنوات، وهذه النتيجة تدل على أنه لا يوجد ارتباط مـا بـين حصول الشركة على شهادة الدولية وشهادة الجودة المحلية نظراً لاختلاف المتطلبات لكل منهما، وكذلك شعور الشركات بأن شهادة الجودة الدولية تكفي للوصول إلى أي سوق محلي أو أجنبـي أو عربي.

جدول رقم (5-6)

منذ متى حصلت الشركة على شهادة الجودة المحلية؟

منذ متى حصلت الشركة على شهادة الجودة المحلية؟	التكرار	النسبة المئوية
لم تحصل	6	10.3
3 سنوات	18	31.0
6 سنوات	17	29.3
9 سنوات	17	29.3
المجموع	58	100.0

3/5/5 متى تم الحصول على شهادة الجودة الدولية (ISO) ؟

يبين جدول رقم (5-7) أن 10.2% من عينة الدراسة يعتقدون بان الـشركات حـصل على شهادة الجودة الدولية (ISO) من 1-2 سنة، و 59.3% من عينة الدراسة يعتقـدون بـان الشركات حصل على شهادة الجودة الدولية (ISO) من 3-4 سنوات، و 30.5% مـن عينـة الدراسة يعتقدون بان الشركات حصل على شهادة الجودة الدولية (ISO) 5 سنوات فأكثر

جدول رقم (5-7)

متى تم الحصول على شهادة الجودة الدولية (ISO) ؟

متى تم الحصول على شهادة الجودة الدولية (ISO) ؟	التكرار	النسبة المئوية
1-2 سنة	6	10.2
3-4 سنة	35	59.3
5 سنوات فأكثر	18	30.5
المجموع	59	100.0

6/5 أداة الدراسة :

تم استخدام الاستبانة كإحدى أدوات الدراسة ، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كالتالي :

الجزء الأول: يحتوى على الخصائص العامة لمجتمع الدراسة ويتكون من 6 فقرات

الجزء الثاني : يتكون من سبعة مجالات تتناول الوظائف والمهام المستحدثة للمراجعة الداخلية في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة ومدى تأثير تطبيق الجودة الشاملة في تطويرها وجودة أدائها كما يلي:

المجال الأول: يناقش **استقلالية قسم المراجعة الداخلية** ، وتتكون من9 فقرات.

المجال الثاني : يناقش **تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية** ويتكون من 10 فقرات.

المجال الثالث : يناقش **فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)،** ويتكون من 13 فقرة.

المجال الرابع: يناقش **تطوير المراجع الداخلي** ، ويتكون من 11 فقرة.

المجال الخامس: يناقش **المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية** ، ويتكون من 8 فقرات.

المجال السادس: يناقش **إدارة المخاطر** ، ويتكون من 10 فقرات.

المجال السابع: يناقش **مراجعة نظم الجودة** ، ويتكون من 11 فقرة.

،وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كالتالي:

التصنيف	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
النقاط	5	4	3	2	1

7/5 صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

- **صدق فقرات الاستبيان** : القيام بالتأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1/7/5 صدق الاستبانة:

عرضة ألاستبيانه على مجموعة من المحكمين تألفت من (10) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وكلية فلسطين التقنية بدير البلح وقد استجيب لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

1/1/7/5 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة استطلاعية بلغ حجمها 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع لها كما يلي.

أولا : المجال الأول:- استقلالية قسم المراجعة الداخلية

جدول رقم (5-8) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (استقلالية قسم المراجعة الداخلية) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.01) وقد تراوح بين 0.491 و 0.677، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (5-8)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (استقلالية قسم المراجعة الداخلية) مع المعدل الكلي للمجال الأول

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تتمتع المراجعة الداخلية باستقلال كافٍ داخل الهيكل التنظيم.	0.559	0.004
2	لا توجد معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الداخلية باستقلالية .	0.597	0.002
3	يعتمد برنامج المراجعة المطبق لديكم من قبل مجلس إدارة الشركة	0.667	0.000
4	يوجد صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات.	0.540	0.005
5	يوجد صلاحيات كافية لمراجعة وفحص الممتلكات.	0.598	0.002
6	يوجد وصف لموظفي دائرة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيم.	0.677	0.000
7	ينعكس عمل المراجعة الداخلية بالفائدة على تطوير أداء العمليات.	0.491	0.013
8	توفر الشركة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المراجعة.	0.587	0.002
9	يتم تعيين و تكليف المـراجعين مـن قبـل مجلـس الإدارة و لجنـة المراجعة.	0.576	0.003

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

ثانيا : المجال الثاني:- تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية

جدول رقم (5-9) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية) والمعدل الكلي لفقراتـه ، والـذي يبـين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) وقد تراوح بـين 0.389 و 0.800 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (5-9)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية) مع المعدل الكلي للمجال الثاني

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره الجهة المستفيدة من خدمات المراجع.	0.731	0.000
2	يقوم المراجع الداخلي بتحقيق تطلعات ورغبات المـستفيدين مـن تقـارير المراجعة.	0.731	0.000
3	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بأخذ ملاحظات وآراء المستفيدين.	0.426	0.034
4	يتم ترجمة رغبات المستفيدين إلى إجراءات ومتطلبات من أجل تحقيقها.	0.568	0.003
5	تقاس جودة أداء المراجعة الداخلية من خلال رضا المستفيد.	0.597	0.002

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
6	تلبي إدارة المراجعة الداخلية احتياجات المستفيد.	0.800	0.000
7	يراقب مستوى رضا المستفيد والبحث عن تحسينه باستمرار.	0.389	0.055
8	يعتبر المستفيد الرئيسي من خدمات المراجعة الداخلية العاملين في الشركة .	0.731	0.000
9	ينعكس أثر المراجعة الداخلية بشكل ايجابي على المراجعة الخارجية بالنسبة للشركة.	0.670	0.000
10	يوجد أطراف أخرى خارجية غير المراجع الخارجي يستفيد مـن خـدمات المراجعة الداخلية.	0.637	0.001

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

ثالثا : المجال الثالث:- فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)

جدول رقم (5-10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجـال الثالـث (فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبـين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) وقد تراوح بـين0.411 و 0.760 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (5-10)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير) مع المعدل الكلي للمجال الثالث

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يحتوي التقرير على معلومات تقيس درجة الكفاية الإنتاجية.	0.411	0.041
2	يتم التنسيق مع المراجع الخارجي من أجل وضع الحلـول والتـدابير اللازمـة لمشكلات العمل بناء على توصياته بما يحقق زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء.	0.503	0.010
3	يتضمن تقرير المراجع الداخلي ملاحظات حول تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يحقق الجودة الشاملة.	0.473	0.017
4	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقاريره بموضوعية ودقة .	0.670	0.000
5	يحتوي التقرير على نطاق الفحص أو المراجعة.	0.760	0.000
6	يحتوي التقرير على مقترحات لإجراء تحسينات مستقبلية للوصول لأداء مرض.	0.630	0.001
7	يخدم تقرير المراجعة الداخلية الإدارة التشغيلية بما يحقق الجودة الشاملة .	0.539	0.005
8	يخدم تقرير المراجعة الداخلية الإدارة العليا .	0.631	0.001
9	يخدم تقرير المراجعة الداخلية المراجع الخارجي.	0.519	0.008

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
10	يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة باعتبارها أعلى هيئة إدارية للشركة .	0.733	0.000
11	يوجه التقرير إلى أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.	0.569	0.003
12	يعد التقرير ويسلم في الوقت المناسب.	0.538	0.006
13	يمتلك المراجع الداخلي المهارات الكافية لإعداد وصياغة ملاحظات التقارير.	0.521	0.008

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

رابعا : المجال الرابع:- **تطوير المراجع الداخلي**

جدول رقم (5-11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجـال الثالـث (تطوير المراجع الداخلي) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتبـاط المبينـة دالة عند مستوى دلالة (0.05) وقد تراوح بين 0.413 و 0.671، وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (5-11)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الربع (تطوير المراجع الداخلي) مع المعدل الكلي للمجال الرابع

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	توجد خطط إستراتيجية لتدريب المراجعين الداخليين	0.631	0.001
2	تنفذ الشركة ورشات عمل ودورات لتدريب المراجعين الداخليين.	0.499	0.011
3	يلبي التدريب احتياجات المراجع الداخلي العملية .	0.423	0.035
4	تكفي ساعات التدريب لتطوير المراجع الداخلي.	0.646	0.000
5	يوجد تنويع في عمليات تدريب المراجع الداخلي بما يتناسب مـع المهـام التي تقوم بها.	0.434	0.030
6	تشجع الشركة المراجعين الداخليين لحضور نـدوات ومـؤتمرات علميـة ومهنية في مجال الاختصاص .	0.818	0.000
7	تحفز الشركة المراجع الداخلي للحصول على شهادات علمية عليا.	0.671	0.000
8	تساعد الشركة المراجع للحصول على شهادة مهنية.	0.413	0.040
9	يمكن التدريب المراجع الداخلي من القيام بعملة وفقـاً لمعـايير متطلبـات الجودة الشاملة .	0.563	0.003
10	يتلقي المراجع الداخلي تدريباً كافاً علي اسـتخدام الأسـاليب الإحـصائية اللازمة لمراجعة أعمال الجودة الشاملة	0.545	0.005

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
11	يمتلك المراجع الداخلي مهارات عالية في فهم واستخدام أساليب الاستقصاء وكيفية تحليلها ونقدها.	0.602	0.001

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

خامسا : المجال الخامس:- المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية

جدول رقم (5-12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخـامس (المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية) والمعدل الكلي لفقراته ، والـذي يبـين أن معـاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) وقد تراوح بين 0.464 و 0.763، وبذلك تعتبر فقرات المجال الخامس صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (5-12)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية) مع المعدل الكلي للمجال الخامس

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يؤدي قسم المراجعة الداخلية خدمات استشارية في شركتكم.	0.708	0.000
3	تؤدي الخدمات الاستشارية إلى تحسين الأداء في العمل.	0.723	0.000
3	تعمل الخدمات الاستشارية على تقليل التكاليف.	0.604	0.001
4	تعمل الخدمات الاستشارية على زيادة الربح التي تحقق النجاح.	0.763	0.000
5	تساعد الخدمات الاستشارية إدارة الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.	0.715	0.000
6	تساهم الخدمات الاستشارية في وضع سياسة التسهيلات لدى شركتكم.	0.613	0.001
7	تساعد الخدمات الاستشارية في كيفية استخدام التقنية الحديثة والإفادة منها .	0.699	0.000
8	تعد الخدمات الاستشارية أحدى الوظائف الهامة للمراجعة الداخلية في ظـل الجودة الشاملة .	0.464	0.020

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

سادسا : المجال السادس:- إدارة المخاطر

جدول رقم (5-13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الـسادس (إدارة المخاطر) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عنـد مستوى دلالة (0.05) وقد تراوح بين 0.413 و 0.782، وبذلك تعتبر فقرات المجال الـسادس صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (5-13)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس (إدارة المخاطر) مع المعدل الكلي للمجال السادس

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يتم مراجعة الأخطار المحيطة بالشركة .	0.570	0.003
3	يتم التعبير عنها كمياً.	0.413	0.040
3	يتم وصف الخطر.	0.485	0.014
4	يتم التأكد من نشر ثقافة الخطر في العمل.	0.655	0.000
5	يتم تطوير وسائل وإجراءات لمواجهة الخطر.	0.708	0.000
6	تسعى إلى تصميم إجراءات مراجعة الخطر الداخلي والخارجي.	0.730	0.000
7	يتم تحليل تأثير الخطر على أداء الشركة.	0.678	0.000
8	يتم وصف الخطر والعوامل المؤثرة فيه سواء أكانت سياسية، أم اقتصادية أم اجتماعيـة أم قانونية أم بيئية.	0.489	0.013
9	إجراءات إدارة المخاطر والإجراءات الرقابية كافية وفعالة.	0.621	0.001
10	يتم إعداد جدول المراجعة بناء على المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة داخل الشركة.	0.782	0.000

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

سابعا : المجال السابع:- مراجعة نظم الجودة

جدول رقم (5-14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجـال الـسابع (**مراجعة نظم الجودة**) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.01) وقد تراوح بين 0.424و 0.823، وبذلك تعتبر فقرات المجـال الـسابع صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (5-14)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع (مراجعة نظم الجودة) مع المعدل الكلي للمجال السابع

م	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يوجد دليل جودة بقسم المراجعة الداخلية يتضمن الـسياسات والإجـراءات الواجب إتباعها .	0.477	0.016
2	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بدور رئيسي للتأكد من تطبيق مفاهيم الجودة بالشركة.	0.424	0.035
3	يلم المراجع الداخلي بمفاهيم الجودة الشاملة.	0.439	0.028
4	يتوافر لدى المراجع الداخلي معرفة كافية بالمعايير الفنية العالمية(ISO).	0.535	0.006
5	تستخدم إدارة المراجعة الداخلية دليل جودة في تنفيذ عملياتها.	0.666	0.000
6	يضم فريق المراجعة الداخلية في مراجعته للجودة بصورة أساسية مراجعين داخليين ذوي تخصصات محاسبية.	0.477	0.016
7	يقوم المراجع الداخلي بتحديد فرص التحسين والتطوير.	0.425	0.034
8	يتم تكوين فرق عمل لتحسين أعمال المراجعة الداخلية.	0.532	0.006
9	يتولى المراجع الداخلي مهمة تقويم أنشطة الجودة الشاملة.	0.554	0.005
10	يأخذ المراجع الداخلي في الاعتبار أثناء عملية فحص وتقويم أنشطة الجودة تكاليف الجودة والتكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.	0.708	0.000
11	يعتمد المراجع الداخلي أثناء عملية فحص وتقويم أنشطة الجـودة علـى الخطـط والسياسات والإجراءات الخاصة بتطبيق الجودة الشاملة.	0.823	0.000

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

2/1/7/5 الصدق البنائي للمجالات

جدول رقم (5-15) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل مجال من مجالات الدراسة مـع المعدل الكلي لجميع فقرات المجالات والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.01 .

جدول رقم (5-15)

معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات الاستبانة مع الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة

المجال	عنوان المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	استقلالية قسم المراجعة الداخلية	0.806	0.000
الثاني	تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	0.653	0.000
الثالث	فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	0.798	0.000
الرابع	تطوير المراجع الداخلي	0.623	0.001
الخامس	المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	0.686	0.000
السادس	إدارة المخاطر	0.704	0.000
السابع	مراجعة نظم الجودة	0.653	0.000

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

2/7/5 ثبات الاستبانة Reliability:

أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1/2/7/5 طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (5-16) يبين أن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبيا لفقرات الاستبيان وقد تراوحت بين 0.7970 و 0.8673 .

جدول رقم (5-16)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
الأول	استقلالية قسم المراجعة الداخلية	9	0.6805	0.8099	0.000
الثاني	تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	10	0.6974	0.8217	0.000
الثالث	فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	13	0.7657	0.8673	0.000
الرابع	تطوير المراجع الداخلي	11	0.6625	0.7970	0.000
الخامس	المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	8	0.6821	0.8110	0.000
السادس	إدارة المخاطر	10	0.7195	0.8369	0.000
السابع	مراجعة نظم الجودة	11	0.6841	0.8124	0.000

قيمة r عند درجة حرية 23 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.396

2/2/7/5 طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات

ويبين الجدول رقم (5-17) أن معاملات الثبات مرتفعة وقد تراوحت بين 0.7449 و 0.8574

جدول رقم (5-17)

معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	استقلالية قسم المراجعة الداخلية	9	0.7789
الثاني	تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	10	0.7610
الثالث	فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	13	0.8015
الرابع	تطوير المراجع الداخلي	11	0.7449
الخامس	المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	8	0.7803
السادس	إدارة المخاطر	10	0.8278
السابع	مراجعة نظم الجودة	11	0.8574

8/5 المعالجات الإحصائية:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحـصائي وتـم اسـتخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات

2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

4- معادلة سبيرمان براون للثبات

5- اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)

6- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test.

7- اختبار One Way ANOVA

الفصل السادس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

1/6 اختبار التوزيع الطبيعي

2/6 تحليل فقرات الدراسة

3/6 تحليل الفرضيات

4/6 النتائج التوصيات

1/6 اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف-سمرنوف(1- Sample K-S)

يعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف ما كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعـي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تـشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول التالي رقم (6-1) نتائج الاختبار حيث أن قيمـة مستوى الدلالة لكل قسم اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبـع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (6-1)

اختبار التوزيع الطبيعي

(One-Sample Kolmogorov-Smirnov - test)

المجال	عنوان المجال	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	استقلالية قسم المراجعة الداخلية	1.265	0.082
الثاني	تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	1.107	0.173
الثالث	فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	1.041	0.228
الرابع	تطوير المراجع الداخلي	1.195	0.115
الخامس	المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	1.160	0.136
السادس	إدارة المخاطر	1.159	0.136
السابع	مراجعة نظم الجودة	0.884	0.415
جميع الفقرات		**1.183**	**0.122**

2/6 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة والجداول التالية تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والـوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية (أو مستوى المعنوية اقـل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %) و ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينـة لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لـ t المحسوبة أصغر من القيمة المطلقة لقيمـة

لـ t الجدولية (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %) ، وتكـون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية اكبر 0.05

1/2/6 تحليل فقرات المجال الأول: استقلال قسم المراجعة الداخلية .

يتبين من الجدول رقم (6-2) أن الفقرة رقم (3) احتلت المرتبة الأولى " يعتمد برنـامج المراجعة المطبق لديكم من قبل مجلس إدارة الشركة " حيث بلغ الوزن النـسبي لتلـك الفقـرة 92.1.

ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للإدارة حيـث تـسعى الإدارة إلى دعم قسم المراجعة الداخلية بكافة خططها وتوفر لها كل الإمكانيات والتسهيلات حتى تستطيع أن تؤدي عملها على أكمل وجه ، وبالتالي تعود بالمنفعة إلى الإدارة ذاتها ، وكذلك إلى إدراك الإدارة إلى أهمية قسم المراجعة الداخلية في بيئة الجودة الشاملة وهذا ما أكدتـه دراسـة (سليمان،2005).

واحتلت الفقرة رقم (1) المرتبة الثانية " تتمتع المراجعة الداخلية باستقلال كافٍ داخـل الهيكل التنظيمي". وحيث بلغ الوزن النسبي لتلك الفقرة 91.48 ويرجع الباحث ذلـك لأهميـة توفير استقلال كاف لقسم المراجعة الداخلية من أجل القيام بواجباته دون أن يتعرض لـضغوط مما يضفي على عمل القسم الأداء المهني وهذا ما أكدته دراسة(لبيب،2002) وكـذلك دراسـة (خضر، 2002) وكذلك دراسة(Sisaye &Bondar,1999).

واحتلت الفقرة رقم (6) المرتبة الثالثة " يوجد وصف لموظفي دائرة المراجعة الداخليـة داخـل الهيكل التنظيمي" حيث بلغ الوزن النسبي لتلك الفقرة 90.67 وهذا يدل على أهمية أن يكـون لقسم المراجعة الداخلية وصف وظيفي يحدد من خلاله المهام والوظائف التي يجب أن يقوم مما

يساعد قسم المراجعة الداخلية من أجل أن توحد جهودها في القيام بعملها على أكمل وجه، ممـا يتفق مع ما جاءت بـه دراسـة (McHugh & Raghunandan ,1994) ودراسـة (The Institute of Internal Auditor, 2002) .

واحتلت الفقرة رقم (4) المرتبة الرابعة " يوجد صلاحيات كافيـة لمراجعـة وفحـص السجلات" حيث بلغ الوزن النسبي 87.54 ويرجع الباحث ذلك إلى تـدعيم اسـتقلال المراجـع الداخلي من خلال إعطاؤهما الحرية الكاملة في فحص كافة السجلات والمستندات من أجل إبداء رأي حول أي موضوع بغرض التصحيح أو تأكيد الممارسات الصحيحة وذلك كما جـاء فـي دراسة (خضر،2002) وكذلك دراسة (لبيب،2002).

واحتلت الفقرة رقم (7) المرتبة الخامسة "ينعكس عمل المراجعة الداخلية بالفائدة علـى تطـوير أداء العمليات" حيث بلغ الوزن النسبي 84.59 .

وهذا يدل على أن المراجعة الداخلية تقدم خدمات ذات جودة مرتفعة من خلال تطويرها لكافة الأقسام بالتوجيه والإرشاد وهذا ما أيدته دراسة (Rittenberg,1999) .

واحتلت لفقرة رقم (5) المرتبة السادسة "يوجد صلاحيات كافية لمراجعة وفحص الممتلكـات"، حيث بلغ الوزن النسبي 83.93 .

ويرى الباحث بأن الصلاحيات الفعلية تدعم استقلالية وحياد المراجع من خلال توفيرها له من أجل تصحيح الأوضاع والارتقاء بأداء الشركة نحو الأفضل، هذا كما جاء فـي دراسـة (خضر،2002) ودراسة (لبيب،2002) .

واحتلت الفقرة رقم(8) المرتبة السابعة "توفر الشركة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المراجعة"، حيث بلغ الوزن النسبي 82.67 .

هذا ما يؤكد بأن تطبيق مبادئ الجودة الشاملة لابد من توفير الأدوات اللازمة لعمليات المراجعة بما يحقق الجودة الشاملة وهذا ما جاء في دراسة (McHugh & Raghunandan ,1994)

واحتلت الفقرة رقم(9) المرتبة الثامنة "يتم تعيين وتكليف المراجعين مـن قبـل مجلـس الإدارة ولجنة المراجعة" حيث بلغ الوزن النسبي 82.62 ، ويعزو الباحث ذلك إلى أن طريقة تكليف أو تعيين المراجع الداخلي له أثر واضح في درجة استقلاليته وحياده مما يلزم يدعم دورة وتجنيبـه الضغوط التي قد تحد من استقلالية. وهذا ما جاء في دراسة(Rittenberg,1999).

واحتلت الفقرة (2) المرتبة التاسعة "لا توجد معوقات تحد من القيام بعمـل المراجعـة الداخلية باستقلالية" حيث بلغ الوزن النسبي 76.67 ،وتعكس هذه النتيجة رغبة الشركات التـي تسعى للوصول إلى الجودة الشاملة في رفع كل المعوقات التي تحد من عمل المراجع الـداخلي واستقلالية .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجـال الأول يـساوي 4.31 والوزن النسبي يساوي 86.14 وهو اكبر من "60%" وقيمة t المحـسوبة يـساوي 28.102 وهو اكبر من t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو اقل مـن 0.05 مما يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون علي أن المراجعة الداخلية تتمتع باستقلال كـافٍ داخل الهيكل التنظيم.

جدول رقم (6-2)
تحليل فقرات المجال الأول (استقلالية قسم المراجعة الداخلية)

مسلسل	الفقرات	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تتمتع المراجعة الداخلية باستقلال كافٍ داخل الهيكل التنظيم.	63.9	32.8	3.3	0.0	0.0	4.57	91.48	18.351	0.000
2	لا توجد معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الداخلية باستقلالية .	21.3	60.7	13.1	4.9	0.0	3.98	79.67	10.361	0.000
3	يعتمد برنامج المراجعة المطبق لديكم من قبل مجلس إدارة الشركة	60.7	39.3	0.0	0.0	0.0	4.61	92.13	25.474	0.000
4	يوجد صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات.	37.7	62.3	0.0	0.0	0.0	4.38	87.54	22.009	0.000
5	يوجد صلاحيات كافية لمراجعة وفحص الممتلكات.	31.1	59.0	8.2	1.6	0.0	4.20	83.93	14.298	0.000
6	يوجد وصف لموظفي دائرة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيم.	61.7	31.7	5.0	1.7	0.0	4.53	90.67	17.579	0.000
7	ينعكس عمل المراجعة الداخلية بالفائدة على تطوير أداء العمليات.	36.1	54.1	6.6	3.3	0.0	4.23	84.59	13.406	0.000
8	توفر الشركة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المراجعة.	20.0	73.3	6.7	0.0	0.0	4.13	82.67	17.449	0.000
9	يتم تعيين و تكليف المراجعين من قبل مجلس الإدارة و لجنة المراجعة.	26.2	65.6	3.3	4.9	0.0	4.13	82.62	12.718	0.000
جميع فقرات المجال							**4.31**	**86.14**	**28.102**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (60) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

2/2/6 تحليل فقرات المجال الثاني(تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية)

يتبين من الجدول رقم (6-3) أن الفقرة رقم (9) احتلت المرتبة الأولى " ينعكس أثر المراجعة الداخلية بشكل على المراجعة الخارجية بالنسبة للشركة " حيث بلغ الوزن النسبي 91.80.الأمر يعزز الدور التكاملي بين أداء المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية كون أداء المراجعة الداخلية الفعال والذي يتمتع بكفاءة ينعكس على أداء المراجعة الخارجية ويسهل مهمته في العمل وتوفر له كافة المعلومات والبيانات التي يحتاجها من أجل التأكد من صحة المعلومات

والبيانات المالية الخاصة بالشركة وهذا ما أكدته دراسة (سيدي،1999) وكذلك دراسة (جربوع،2005).

واحتلت الفقرة رقم (6) المرتبة الثانية "تلبي إدارة المراجعة الداخلية احتياجات المستفيدين" حيث بلغ الوزن النسبي 87.00 ،ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أهمية تلبية احتياجات المستفيدين بالرغم من تعدد المستفيدين إلا أن المراجعة الداخلية تحاول في ظل الجودة الشاملة أن تخدم وتلبي كافة الاحتياجات على كل المستويات حيث أن من أهم مبادئ إدارة الجودة الشاملة أن تلبي احتياجات المستفيدين سواء كان داخلياً أم خارجياً. كما أشارت دراسة (سليمان،2005) وكذلك دراسة (جربوع،2005) ودراسة (هلال،1974).

واحتلت الفقرة رقم (10) المرتبة الثالثة "يوجد أطراف أخرى خارجية غير المراجع الخارجي يستفيد من خدمات المراجعة الداخلية" حيث بلغ الوزن النسبي 86.89 .

هذا ويؤكد الدور الحديث للمراجع الداخلي والذي لا يخدم فقط أطراف لها علاقة مباشرة في عمل المراجعة الداخلية بل يمتد إلى جهات أخرى قد تحتاج إلى تلك الخدمات وبالتالي كان على المراجع أن يلبي احتياجات تلك الفئات حتى يرتقي بالدور المنشود للمراجع الداخلي في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة. كما جاء في دراسة (سليمان،2005) ودراسة (Lampe and Sutton,1997) .

واحتلت الفقرة رقم (7) المرتبة الرابعة "يراقب مستوى رضا المستفيد والبحث عن تحسينه باستمرار" حيث بلغ الوزن النسبي 85.00 ، يرجع الباحث هذه النتيجة إلى الأهمية القصوى التي تشير إليها مبادئ إدارة الجودة الشاملة ، فهي تعمل على تحقيق رغبات المستفيدين وكذلك التواصل بين مقدم الخدمة والجهات المستفيدة فيها من خلال التغذية الراجعة Feed Back كما جاء في دراسة(السوافيري،1997) ودراسة (سيدي،1999).

واحتلت الفقرات أرقام (4،2،1) المرتبة الخامسة "يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره الجهة المستفيدة من الخدمات" ، "يقوم المراجع الداخلي بتحقيق تطلعات ورغبات المستفيدين من تقارير المراجعة" ، "يتم توجيه رغبات المستفيدين إلى إجراءات ومتطلبات من أجل تحقيقها"، حيث بلغ الوزن النسبي لكل منها 84.59 ،وهذا يدل على أن تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة وخصوصاً في محورها الرئيسي وهو تلبية احتياجات المستفيدين له أهميته القصوى لدى المراجعين فهم يسعون جاهدين لتلبية تلك الخدمات. كما جاء تأكيد هذه النتيجة في دراسة (السوافيري،1997)،وكذلك دراسة(سيدي،1999) وكذلك تحدث ديمنج عن أهم مبدأ من مبادئ إدارة الجودة الشاملة هو خدمة المستفيدين.

واحتلت الفقرة رقم (8) المرتبة السادسة "يعتبر المستفيد الرئيسي من خدمات المراجعة الداخلية العاملين في الشركة"، حيث بلغ الوزن النسبي 82.95 ،وبالنظر إلى ترتيب الفقرات نلاحظ أن تلك الفقرة احتلت المرتبة قبل الأخيرة بالرغم من أن الوزن النسبي مرتفعاً إلا انه يمكن القول بأن هذه النتيجة ترجع إلى الدور المتنامي للمراجع الداخلي والذي خرج من دوره التقليدي سواء كان من خلال الأعمال التي يقوم أو من خلال الجهة المستفيدة من خدماته ، وبالتالي أصبح على يقين بأن خدمات وجودة المراجعة الداخلية لا تخدم أفراد داخل الشركة فقط بل وخارجها أيضاً ، ويمكن القول بأن الجهات الخارجية مؤثرة ومستفيدة بنفس الدرجة أو أكثر من الجهات الداخلية.

وجاءت نتيجة دراسة (الغباري،2000) ودراسة (لبيب،2002) ودراسة (السوافيري،1997) لتؤكد بأن المرجع الداخلي يخدم أطرافا عدة .

واحتلت الفقرة رقم (3) المرتبة السابعة "تقوم إدارة المراجعة الداخلية بأحد ملاحظات وآراء المستفيدين" حيث بلغ الوزن النسبي 81.97 ، وتعزى هذه النتيجة إلى الأهمية التي تركز

عليها مبادئ الجودة وهو خدمة المستفيدين من عملية المراجعة من خلال وجود تغذية عكـسية حتى يستطيع المراجع الداخلي أن يفي بمتطلبات المستفيدين من الخدمات. كما جـاءت نتيجـة دراسة (سيدي،1999).

واحتلت الفقرة رقم (5) المرتبة الثامنة "تقاس جودة أداء المراجعة الداخلية مـن خـلال رضا المستفيدين" حيث بلغ الوزن النسبي 80.33 ، وتعزى هذه النتيجة إلى أن تلبية احتياجـات المستفيدين تتطلب قياس جودة الخدمة من خلال رضا المستفيد من الخدمة وهو ما أكدته دراسة (Sisaye,1994)،(Lampe and Sutton,1997) .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثـاني يـساوي 4.25 والوزن النسبي يساوي 84.96 وهو اكبر من "60%" وقيمة t المحـسوبة يـساوي 27.889 وهي اكبر من t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 هي اقـل مـن 0.05 مما يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون علي أن هناك تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية .

جدول رقم (6-3)

تحليل فقرات المجال الثاني (تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية)

مسلسل	الفقرات	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره الجهة المستفيدة من خدمات المراجع.	27.9	67.2	4.9	0.0	0.0	4.23	84.59	18.155	0.000
2	يقوم المراجع الداخلي بتحقيق تطلعات ورغبات المستفيدين من تقارير المراجعة.	27.9	67.2	4.9	0.0	0.0	4.23	84.59	18.155	0.000
3	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بأخذ ملاحظات وآراء المستفيدين.	19.7	70.5	9.8	0.0	0.0	4.10	81.97	15.925	0.000
4	يتم ترجمة رغبات المستفيدين إلى إجراءات ومتطلبات من أجل تحقيقها.	29.5	67.2	3.3	0.0	0.0	4.23	84.59	15.582	0.000
5	تقاس جودة أداء المراجعة الداخلية من خلال رضا المستفيد.	23.0	62.3	9.8	3.3	1.6	4.02	80.33	10.111	0.000
6	تلبي إدارة المراجعة الداخلية احتياجات المستفيد.	43.3	48.3	8.3	0.0	0.0	4.35	87.00	16.517	0.000
7	يراقب مستوى رضا المستفيد والبحث عن تحسينه باستمرار.	31.7	61.7	6.7	0.0	0.0	4.25	85.00	16.951	0.000
8	يعتبر المستفيد الرئيسي من خدمات المراجعة الداخلية العاملين في الشركة .	37.7	47.5	8.2	4.9	1.6	4.15	82.95	10.055	0.000
9	ينعكس أثر المراجعة الداخلية بشكل ايجابي على المراجعة الخارجية بالنسبة للشركة.	59.0	41.0	0.0	0.0	0.0	4.59	91.80	25.045	0.000
10	يوجد أطراف أخرى خارجية غير المراجع الخارجي يستفيد من خدمات المراجعة الداخلية.	50.8	36.1	9.8	3.3	0.0	4.34	86.89	13.233	0.000
جميع فقرات المجال							**4.25**	**84.96**	**27.889**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (60) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

3/2/6 تحليل فقرات المجال الثالث: (فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية " التقارير")

يتبين من الجدول رقم (6-4) أن الفقرة رقم (10) احتلت المرتبة الأولى "يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة باعتبارها أعلى هيئة إدارية" حيث بلغ الوزن النسبي لتلك الفقرة 93.44 ، ومدلول ذلك أن المراجعين الداخلين لديهم علم كافٍ بأن تقارير المراجعة الداخلية يوجه إلى أعلى مستويات إدارية وذلك لبيان أهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه المراجع الداخلي من خلال اكتشاف وتصحيح مسار العمل بما يحقق أهداف الشركة سواء الداخلية في رفع الكفاءة المهنية في العمل أو خارجية من خلال توجيه الإدارة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

وهو ما أكدته دراسة (سيدي،1999) وكذلك دراسة (Lamp and Sutton,1992).

واحتلت الفقرة رقم(9) المرتبة الثانية "يخدم تقرير المراجعة الداخلية المراجع الخارجي" حيث بلغ الوزن النسبي 88.00 .

وهذه النتيجة تدل على أن المراجع الداخلي يعتبر الرافد الأساسي للمراجع الخارجي ويعتمد عليه في توسيع أو تقليل نطاق فحصه .

واحتلت الفقرتين رقم (4،3) المرتبة الثالثة "يتضمن تقرير المراجع الداخلي ملاحظات حول تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يحقق الجودة الشاملة" ، "يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقريره بموضوعية" وحيث بلغ الوزن النسبي 86.56 .

وتعزى هذه النتيجة إلى أهمية الموضوعية في مخرجات العمل وخصوصاً فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وجاءت دراسة (Didis,1997) لتؤكد أن التقارير يمكن أن تتمتع بجودة عالية في حالة ضمان فعالية المراجعة الداخلية وما دامت المراجعة الداخلية فعالة فلابد من وجود تقرير فعال ذات مواصفات جيدة.

واحتلت الفقرة رقم(6) المرتبة الرابعة "يحتوي التقرير على مقترحات لإجراء تحسينات مستقبلية للوصول لأداء مرضٍ"، حيث بلغ الوزن النسبي 86.10 .

ويرجع الباحث هذه النتيجة إلى أن المراجع الداخلي خرج من الدور التقليدي إلى دور اقتراح التحسينات والتطوير الذي يحقق الجودة الشاملة،وجاءت دراسة (Khandeker and Phalke,1991) لتؤكد على هذا الدور .

واحتلت الفقرة رقم (12) المرتبة الخامسة "يعد التقرير ويسلم في الوقت المناسب"،حيث بلغ الوزن النسبي 85.67 ،وتشير هذه النتيجة إلى تحقيق مبدأ الفاعلية في أعمال المراجعة الداخلية وهو ما تسعى إليه إدارة الجودة الشاملة توصيل المعلومات في الوقت المناسب حتى تستطيع الشركة الاستفادة منه على أكمل وجه.

واحتلت الفقرات الأرقام(1،5،13) المرتبة السادسة "يحتوي التقرير على معلومات تقيس درجة الكفاية الإنتاجية" ، "يحتوي التقرير على نطاق الفحص أو المراجعة" ، "يمتلك المراجع الداخلي المهارات الكافية لإعداد وصياغة وملاحظات التقارير" ،حيث بلغ الوزن النسبي 85.57 .

وهذا يدل على أن مخرجات المراجعة الداخلية أي التقارير تحتوي على بيانات ومعلومات عن مدى حسن استخدام الموارد المتاحة بما يحقق الجودة الشاملة وهو ما يتفق مع نتيجة(خضر،2002) في هذا الخصوص .

واحتلت الفقرة رقم (7) المرتبة السابعة "يخدم تقرير المراجعة الداخلية الإدارة التشغيلية بما يحقق الجودة الشاملة" حيث بلغ الوزن النسبي 84.59 ،ويرجع الباحث هذه النتيجة إلى الدور الجديد للمراجع الداخلي وخروجه من الدور التقليدي الذي كان ينظر إليه كأنه رجل بوليس. حيث أصبحت العلاقة علاقة تعاونية تكاملية من أجل الوصول إلى الجودة الشاملة.

واحتلت الفقرة رقم (2) المرتبة الثامنة "يتم التنسيق مع المراجع الخارجي من أجل وضع الحلول والتدابير اللازمة لمشكلات العمل بناء على توصياته بما يحقق زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء" وحيث بلغ الوزن النسبي 82.62 ،ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى الدور التكاملي بين المراجع الخارجي من أجل أن تحقق الشركة الجودة الشاملة في الأداء ، وهذا ما أكدته دراسة (جربوع،2005).

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث يساوي 4.30 والوزن النسبي يساوي 86.03 % وهو اكبر من "60%" وقيمة t المحسوبة يساوي 28.894 وهو اكبر من t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 مما

يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون علي أن فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)) هي كبيرة وفعالة .

جدول رقم (6-4)
تحليل فقرات المجال الثالث (فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير))

مسلسل	الفقرات	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يحتوي التقرير على معلومات تقـيس درجـة الكفاية الإنتاجية.	41.0	50.8	4.9	1.6	1.6	4.28	85.57	12.846	0.000
2	يتم التنسيق مع المراجع الخارجي مـن أجـل وضع الحلول والتدابير اللازمـة لمـشكلات العمل بناء على توصياته بما يحقـق زيـادة الكفاءة والفاعلية في الأداء.	31.1	55.7	8.2	4.9	0.0	4.13	82.62	11.575	0.000
3	يتضمن تقرير المراجع الـداخلي ملاحظـات حول تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يحقـق الجودة الشاملة.	34.4	63.9	1.6	0.0	0.0	4.33	86.56	20.443	0.000
4	يقوم المراجـع الـداخلي بإعـداد تقـاريره بموضوعية ودقة .	37.7	57.4	4.9	0.0	0.0	4.33	86.56	18.219	0.000
5	يحتوي التقريـر علـى نطـاق الفحـص أو المراجعة.	27.9	72.1	0.0	0.0	0.0	4.28	85.57	22.091	0.000
6	يحتوي التقريـر علـى مقترحـات لإجـراء تحسينات مستقبلية للوصول لأداء مرضي.	35.6	59.3	5.1	0.0	0.0	4.31	86.10	17.746	0.000
7	يخدم تقرير المراجعة الداخلية الإدارة التشغيلية بما يحقق الجودة الشاملة .	23.0	77.0	0.0	0.0	0.0	4.23	84.59	22.648	0.000
8	يخدم تقرير المراجعة الداخلية الإدارة العليا .	57.4	37.7	4.9	0.0	0.0	4.52	90.49	20.026	0.000
9	يخدم تقرير المراجعـة الداخليـة المراجـع الخارجي.	55.0	33.3	8.3	3.3	0.0	4.40	88.00	13.806	0.000
10	يوجه التقرير إلى مجلـس الإدارة باعتبارهـا أعلى هيئة إدارية للشركة .	72.1	23.0	4.9	0.0	0.0	4.67	93.44	22.942	0.000
11	يوجه التقرير إلى أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.	16.4	63.9	14.8	4.9	0.0	3.92	78.36	10.042	0.000
12	يعد التقرير ويسلم في الوقت المناسب.	33.3	63.3	1.7	1.7	0.0	4.28	85.67	16.996	0.000
13	يمتلك المراجع الـداخلي المهـارات الكافيـة لإعداد وصياغة ملاحظات التقارير.	31.1	65.6	3.3	0.0	0.0	4.28	85.57	19.183	0.000
جميع فقرات المجال							**4.30**	**86.03**	**28.894**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (60) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

4/2/6 تحليل فقرات المجال الرابع: تطوير المراجع الداخلي:

يتبين من جدول رقم (6-5) أن فقرات أرقام (2،5) احتلت المرتبة الأولى "تنفذ الشركة ورشات عمل ودورات لتدريب المراجعين الداخليين" ، "يوجد تنويع في عمليات تدريب المراجع الداخلي بما يتناسب مع المهام التي تقوم بها" حيث بلغ الوزن النسبي لكل منهما 81.97 .

ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى اهتمام الشركات الصناعية في تأهيل وتنمية قدرات المـراجعين للوفاء بالمسئولية المستحدثة الملقاة على عاتق المراجع الداخلي في ظل الجودة الشاملة. وهو ما يتفق مع دراسة (خضر،2002)،وكذلك دراسة(سيدي،1999).

واحتلت الفقرة رقم (3،9) المرتبة الثانية "يلبي التدريب احتياجات المراجع الـداخلي العمليـة"، "يمكن تدريب المراجع الداخلي من القيام بعمله وفقاً لمعايير ومتطلبات الجودة الشاملة" حيث بلغ الوزن النسبي لكلاهما 81.64 ،ويرجع الباحث ذلك إلى وعي الشركات الصناعية بأهمية توفير التدريب الكافي والمتنوع الذي يحقق متطلبات الجودة الشاملة من أجل قيام المراجـع الـداخلي بواجباته على أكمل وجه. كما جاء في دراسة (السوافيري،1997).

واحتلت الفقرة رقم (6) المرتبة الثالثة "تشجع الشركة المراجعين الـداخليين بحـضور نـدوات ومؤتمرات علمية ومهنية في مجال الاختصاص" حيث بلغ الوزن النسبي 80.98 ،وهـذا يـدل على أن الشركات الصناعية تعطي الفرصة للعاملين بكافة التخصصات وخصوصاً المـراجعين إلى الاطلاع على ما هو حديث من خلال حضور مؤتمرات وندوات علمية تعود بالفائدة علـى الأفراد وبالتالي الشركة. وجاءت دراسة (سليمان،2005) لتؤكد ذلك.

واحتلت الفقرة (10) المرتبة الرابعة "يتلقى المراجع الداخلي تدريباً كافياً على استخدام الأساليب الإحصائية اللازمة لمراجعة أعمال الجودة الشاملة"، حيث بلغ الوزن النسبي 80.66 .

ويرجع الباحث هذه النتيجة إلى الدور الجديد الذي يؤديه المراجع الداخلي بناء على متطلبات إدارة الجودة الشاملة ،حيث أصبحت أساليب المراجعة الداخلية القديمة وغير مناسبة في ظل التطور الملحوظ سواء أكان على مستوى الشركة أو على مستوى قسم المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة، وهذا ما أكدته دراسة (جربوع،2005).

واحتلت الفقرة رقم (1) المرتبة الخامسة "توجد خطط إستراتيجية لتدريب المراجعين الداخليين،حيث بلغ الوزن النسبي 79.02 .

وهذا يدل على أن إدارة الشركة لديها خطط من أجل تأهيل المراجعين الداخليين من أجل الوفاء بمسئوليتهم المستحدثة في ظل الجودة الشاملة، وجاءت دراسة (خضر،2002) لتؤكد فى إحدى توصياتها إلى أنه يجب توفير التدريب الكافي للمراجعين الداخليين للوفاء بالمسئولية المستحدثة.

واحتلت الفقرة رقم (8) المرتبة السادسة "تساعد الشركة المراجع للحصول على شهادة مهنية"، حيث بلغ الوزن النسبي 78.03 .

وتعكس هذه النتيجة اهتمام إدارة الشركة ووجود الوعي الكافي لديها من اجل تأهيل المراجع من خلال توفير التعليم المستمر له وحصوله على شهادة مهنية ،وهذا ما أكدته دراسة (سليمان،2005) حيث أوصت بوجوب أن يكون هناك مؤسسات مهنية للمراجعين الداخليين لتأهيلهم أسوةً بما هو موجود في انجلترا وأمريكا.

واحتلت الفقرة رقم (11) المرتبة السابعة "يمتلك المراجع الداخلي مهارات عالية في فهم واستخدام أساليب الاستقصاء وكيفية تحليلها وتقدمها" ،حيث بلغ الوزن النسبي 76.67 .

ويمكن القول بان هذه النتيجة تعود إلى التطور الذي أحدثه تطبيق مفهوم الجودة الشاملة في الشركة وكذلك حصول الشركات على شهادة الجودة الدولية مما ساعد المراجع على أن يحاول

استخدام الأساليب العلمية الحديثة في الوصول إلى النتائج واكتشاف الأخطاء وتصحيحها، وهذا ما أكدته توصية دراسة (خضر،2002) .

واحتلت الفقرة رقم (7) المرتبة الثامنة "تحفز الشركة المراجع الداخلي للحصول على شهادة علمية عليا"، حيث بلغ الوزن النسبي 76.07 .

وهذا يدل على أن إدارة الشركة تسعى إلى تطوير المراجعين على كافة الأصعدة بما يحقق أهداف إدارة الجودة الشاملة وهو التحسين المستمر في الأداء سواء كان على صعيد العمل ونوعيته أو تحسين وتطوير القائمين على الأداء نفسه بما يحقق الجودة الشاملة.

واحتلت الفقرة (4) المرتبة التاسعة "تكفي ساعات التدريب لتطوير المراجع الداخلي " حيث بلغ الوزن النسبي 75.41ويرجع الباحث هذه النتيجة إلى وعي الإدارة في تفعيل التعليم المستمر في داخل الشركات وهو ما أدخلته مفهوم إدارة الجودة الشاملة للوصل إلى مراجع لديه الكفاءة في العمل ويحقق أهداف الشركة الإستراتيجية والتنافسية.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع يساوي 3.97 والوزن النسبي يساوي 79.46% وهو اكبر من "60%" وقيمة t المحسوبة يساوي 22.278 وهو اكبر من t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون علي أنه توجد خطط إستراتيجية متنوعة لتطوير المراجعين الداخليين بشكل كبير.

جدول رقم (6-5)
تحليل فقرات المجال الرابع (تطوير المراجع الداخلي)

مسلسل	الفقرات	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	توجد خطط إستراتيجية لتدريب المراجعين الداخليين	16.4	63.9	18.0	1.6	0.0	3.95	79.02	11.539	0.000
2	تنفذ الشركة ورشات عمل ودورات لتدريب المراجعين الداخليين.	13.1	83.6	3.3	0.0	0.0	4.10	81.97	21.662	0.000
3	يلبي التدريب احتياجات المراجع الداخلي العملية .	13.1	83.6	1.6	1.6	0.0	4.08	81.64	18.448	0.000
4	تكفي ساعات التدريب لتطوير المراجع الداخلي.	8.2	62.3	27.9	1.6	0.0	3.77	75.41	9.765	0.000
5	يوجد تنويع في عمليات تدريب المراجع الداخلي بما يتناسب مع المهام التي تقوم بها.	27.9	59.0	9.8	1.6	1.6	4.10	81.97	11.167	0.000
6	تشجع الشركة المراجعين الداخليين لحضور ندوات ومؤتمرات علمية ومهنية في مجال الاختصاص .	19.7	68.9	9.8	0.0	1.6	4.05	80.98	12.249	0.000
7	تحفز الشركة المراجع الداخلي للحصول على شهادات علمية عليا.	13.1	62.3	19.7	1.6	3.3	3.80	76.07	7.719	0.000
8	تساعد الشركة المراجع للحصول على شهادة مهنية.	4.9	82.0	11.5	1.6	0.0	3.90	78.03	14.896	0.000
9	يمكن التدريب المراجع الداخلي من القيام بعملة وفقاً لمعايير متطلبات الجودة الشاملة .	13.1	82.0	4.9	0.0	0.0	4.08	81.64	20.114	0.000
10	يتلقى المراجع الداخلي تدريباً كافاً على استخدام الأساليب الإحصائية اللازمة لمراجعة أعمال الجودة الشاملة	19.7	65.6	13.1	1.6	0.0	4.03	80.66	12.771	0.000
11	يمتلك المراجع الداخلي مهارات عالية في فهم واستخدام أساليب الاستقصاء وكيفية تحليلها ونقدها.	6.7	73.3	16.7	3.3	0.0	3.83	76.67	10.996	0.000
جميع فقرات المجال							**3.97**	**79.46**	**22.278**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (60) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

5/2/6 تحليل فقرات المجال الخامس:(المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية)

يتبين من جدول رقم(6-6) أن الفقرة رقم(4) "تعمل الخدمات الاستشارية على زيادة الربح الذي يشير إلى النجاح" حيث بلغ الوزن النسبي لتلك الفقرة 93.44 .

ويعزو الباحث ذلك إلى الأهمية التي يوليها قسم المراجعة الداخلية لتلبية أو لتقديم خدمات استشارية فعالة تحقق الفائدة المرجوة منها ، وهو ما يتفق والوظيفة الجديدة التي يؤديها قسم المراجعة الداخلية وهو ما أشارت إليه دراسة (الغباري،2000) وكما أوصت دراسة (سيدي،1999) ضرورة أن تقدم المراجعة خدمات استشارية للإدارة في ضوء البيئة المعاصرة للجودة.

واحتلت الفقرة رقم (5) المرتبة الثانية "تساعد الخدمات الاستشارية إدارة الشركة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية" ،حيث بلغ الوزن النسبي 89.18 .

ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أهمية الوظيفة الاستشارية للمراجع الداخلي في ظل بيئة الجودة الشاملة بما يحقق أهداف الشركات الإستراتيجية.

وهو ما أكدته دراسة (Forrest,1999)، ودراسة (سيدي،1999) ودراسة(خضر،2002).

واحتلت الفقرة رقم (8) المرتبة الثالثة "تعد الخدمات الاستشارية إحدى الوظائف الهامة للمراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة"، حيث بلغ الوزن النسبي 87.87 .

ويرجع ذلك إلى الأهمية القصوى التي يسعى المراجع للوصول إليها بهدف تطوير ادائة ودورة ليفي بمتطلبات الجودة الشاملة.

واحتلت الفقرة رقم(1) المرتبة الرابعة "يؤدي قسم المراجعة الداخلية خدمات استشارية في شركتكم" ، حيث بلغ الوزن النسبي 86.89 .

ويدل ذلك على وعي المراجعين إلى أهمية تقديم خدمات استشارية من إدارة المراجعة الداخليـة تحقيقا لمسؤوليتها المعاصرة في ظل بيئة الجودة الشاملة، وهو ما يتفق مع ما أوصت به دراسة (خضر،2002) ،دراسة(سيدي،1999).

واحتلت الفقرات أرقام(3،7) المرتبة الخامسة "تعمل الخدمات الاستشارية على تقليل التكاليف" ، "تساعد الخدمات الاستشارية في كيفية استخدام التقنية الحديثة والإفادة منها"حيـث بلـغ الـوزن النسبي لكلاهما 86.23 .

ويتضح من ذلك إن المراجعين يهتمون بمجالات تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة لمـساعدتها في الاستفادة منها بناء على حاجتها،حيث أوصت دراسة (خضر،2002).

واحتلت الفقرة (6) المرتبة السادسة "تساهم الخدمات الاستشارية في توضيح سياسة التـسهيلات لدى شركتكم"، حيث بلغ الوزن النسبي 84.59 .

ويعزى ذلك إلى أهمية الوظيفة الاستشارية للمراجعين في جميع المجالات وخـصوصاً سياسـة التسهيلات لما لهذه السياسة دور كبير في نجاح أو فشل الشركات وبالتالي فهي بحاجة إلى مـن يقوم بدور مهم في هذا المجال ليحقق لها هدف الاستمرار في أسواق التنافسية، حيـث أوصـت دراسة(سليمان،2005) .

واحتلت الفقرة رقم (2) المرتبة السابعة "تؤدي الخدمات الاستشارية إلى تحسين الأداء في العمل" حيث بلغ الوزن النسبي 83.93 .

ويعكس ذلك قدرة المراجعين الداخليين على تقديم خدمات تؤدي إلى تحسين الأداء فـي العمـل على كافة المستويات سواء كانت مستويات عليا أو تشغيلية، كما جاء فـي تعريـف المراجعـة الداخلية (معهد المراجعين الداخليين بانجلترا،1999).

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الخامس يساوي 4.36 والـوزن النسبي يساوي 87.30% وهو اكبر من "60%" وقيمة t المحسوبة يساوي 23.856 وهو اكبر من t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ممـا يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون علي أن المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية تعمـل علـى زيادة الربح وتحسين الأداء في العمل و تحقيق الأهداف الإستراتيجية و فـي كيفيـة اسـتخدام التقنية الحديثة والإفادة منها .

جدول رقم (6-6)

تحليل فقرات المجال الخامس (المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية)

مسلسل	الفقرات	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يؤدي قسم المراجعة الداخلية خدمات استشارية في شركتكم.	44.3	45.9	9.8	0.0	0.0	4.34	86.89	16.020	0.000
2	تؤدي الخدمات الاستشارية إلى تحسين الأداء في العمل.	31.1	59.0	8.2	1.6	0.0	4.20	83.93	14.298	0.000
3	تعمل الخـدمات الاستـشارية علـى تقليـل التكاليف.	36.1	59.0	4.9	0.0	0.0	4.31	86.23	18.163	0.000
4	تعمل الخدمات الاستشارية على زيادة الـربح الذي يشير إلى النجاح.	72.1	23.0	4.9	0.0	0.0	4.67	93.44	22.942	0.000
5	تساعد الخدمات الاستشارية إدارة الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.	57.4	31.1	11.5	0.0	0.0	4.46	89.18	16.349	0.000
6	تساهم الخدمات الاستشارية في توضيح سياسة التسهيلات لدى شركتكم.	36.1	54.1	6.6	3.3	0.0	4.23	84.59	13.406	0.000
7	تساعد الخدمات الاستشارية في كيفية استخدام التقنية الحديثة والإفادة منها .	41.0	50.8	6.6	1.6	0.0	4.31	86.23	15.246	0.000
8	تعد الخدمات الاستشارية أحـدى الوظـائف الهامة للمراجعة الداخلية فـي ظـل الجـودة الشاملة .	45.9	49.2	3.3	1.6	0.0	4.39	87.87	17.011	0.000
جميع فقرات المجال							**4.36**	**87.30**	**23.856**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (60) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

6/2/6 تحليل فقرات المجال السادس:إدارة المخاطر:

يتبين من الجدول رقم (6-7) أن الفقرة (7) احتلت المرتبة الأولى "يتم تحليل تأثير الخطر على أداء الشركة" حيث بلغ الوزن النسبي 87.33 .ويشير ذلك إلى الأهمية القصوى في تحليل المخاطر وتأثيرها على نجاح الشركة سواء كانت المخاطر داخلية أم خارجية وجاءت دراسة (سليمان،2005) لتؤكد أهمية قيام المراجع الداخلي بهذا الدور .

واحتلت الفقرة رقم(5) المرتبة الثانية "يتم تطوير وسائل وإجراءات لمواجهة الخطر، حيث بلغ الوزن النسبي 86.33 .

ويعزو ذلك إلى أن الخطر الذي تتعرض له الشركة مؤثر جداً وقد يؤدي إلى انهيار الشركة وبالتالي كان لابد من أن يفي المراجع الداخلي في ظل متطلبات الجودة الشاملة بدورة ومسؤولياته في هذا الاتجاه وهو ما يتفق مع دراسة (Ridley and Chamber,1998) .

واحتلت الفقرة رقم(4) المرتبة الثالثة "يتم التأكد من نشر ثقافة الخطر في العمل" حيث بلغ الوزن النسبي لها 85.25 .

ويعكس ذلك إلى أن إتباع أسلوب الشفافية في العمل وذلك من خلال إيضاح المخاطر التي يتعرض لها العامل وكذلك الشركة على حد سواء، وهو ما يتفق مع دراسة(Turnbull-b,1999)

واحتلت الفقرة رقم (6) المرتبة الرابعة "تسعى إلى تصميم إجراءات مراجعة الخطر الداخلي والخارجي"،حيث بلغ الوزن النسبي 83.93 .

وتعكس هذه النتيجة التطور في أعمال المراجعة الداخلية حيث خرجت المراجعة الداخلية من الدور التقليدي إلى دور أكثر حداثة بما يتلاءم مع مفهوم وفلسفة الجودة الشاملة وتحقيق أهداف الشركة الإستراتيجية حيث أن تطوير إجراءات مراجعة المخاطر له دوره الفعال في تحقيق الشركة لأهدافها الإستراتيجية.

واحتلت الفقرة رقم(8) المرتبة الخامسة "يتم وصف الخطر والعوامل المؤثرة فيه سواء أكانـت سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو قانونية أو بيئية" وحيث بلغ الوزن النسبي 82.95 .

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أهمية مراجعة الأخطار المحيطة بالـشركة ومراقبتهـا وبيـان أثرها على الشركة وهو الدور المستحدث للمراجع الداخلي الذي يجعله أكثر تلاؤما مع مفـاهيم إدارة الجودة الشاملة.

واحتلت الفقرة رقم (1) المرتبة السادسة "يتم مراجعة الأخطار المحيطة بالـشركة" حيـث بلـغ الوزن النسبي 82.30 ، وهذا يدل ويؤكد على الأهمية القصوى التي يوليها المراجـع الـداخلي لمراجعة المخاطر الكلية.

واحتلت الفقرة رقم (3) المرتبة السابعة "يتم وصف الخطر" ، حيث بلغ الوزن النسبي 81.00 ، ويرجع الباحث هذه النتيجة إلى الأهمية القصوى لمراجعة المخاطر للوقوف بدقة على الوضـع التنافسي للشركة في السوق وهذا ما أكدته دراسة (سليمان،2005) .

واحتلت الفقرتين أرقام (10،2) المرتبة الثامنة "يتم التعبير عنها كلياً" ، " يـتم إعـداد جـدول المراجعة بناء على المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة داخل الشركة" ، حيث بلغ الوزن النسبي 80.33 .

وهذا يعزز القول بأن المخاطر الداخلية والخارجية على حد سواء لها تأثير على أداء المراجعة الداخلية وكذلك على نجاح الشركة بما يحقق أهداف الجودة الشاملة.

واحتلت الفقرة رقم (9) المرتبة التاسعة "كافية وفعالة إجراءات إدارة المخـاطر والإجـراءات الرقابية" وحيث بلغ الوزن النسبي 79.67 ، وتعود هذه النتيجة إلـى أهميـة الـدور المنـوط بالمراجع الداخلي في فحص إجراءات الرقابة المخاطر المرتبطة بها لما لها من أثر علـى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية وهذا ما أكدته دراسة (سليمان، 2005).

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال السادس يساوي 4.11 والـوزن النسبي يساوي 82.30% وهو اكبر من "60%" وقيمة t المحسوبة يساوي 15.006 وهو اكبر من t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ممـا يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون علي أن إدارة المخاطر وتحليلها توظف بطريقة فعالـة فـي الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو.

جدول رقم (6-7)

تحليل فقرات المجال السادس (إدارة المخاطر)

مسلسل	الفقرات	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يتم مراجعـة الأخطـار المحيطـة بالشركة .	21.3	70.5	6.6	1.6	0.0	4.11	82.30	15.006	0.000
2	يتم التعبير عنها كمياً.	14.8	72.1	13.1	0.0	0.0	4.02	80.33	14.921	0.000
3	يتم وصف الخطر.	16.7	73.3	8.3	1.7	0.0	4.05	81.00	14.389	0.000
4	يتم التأكد من نشر ثقافة الخطر فـي العمل.	36.1	55.7	6.6	1.6	0.0	4.26	85.25	15.034	0.000
5	يـتم تطـوير وسـائل وإجـراءات لمواجهة الخطر.	43.3	46.7	8.3	1.7	0.0	4.32	86.33	14.551	0.000
6	تسعى إلى تصميم إجراءات مراجعة الخطر الداخلي والخارجي.	37.7	47.5	11.5	3.3	0.0	4.20	83.93	12.127	0.000
7	يتم تحليل تأثير الخطـر علـى أداء الشركة.	50.0	38.3	10.0	1.7	0.0	4.37	87.33	14.389	0.000
8	يتم وصف الخطر والعوامل المؤثرة فيـه سـواء أكانـت سياسـية، أم اقتصادية أم اجتماعية أم قانونيـة أم بيئية.	26.2	62.3	11.5	0.0	0.0	4.15	82.95	14.913	0.000
9	كافيـة وفعالـة إجـراءات إدارة المخاطر والإجراءات الرقابية.	6.6	65.2	8.2	0.0	0.0	3.98	79.67	19.853	0.000
10	يتم إعداد جدول المراجعة بناء على المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة داخل الشركة.	14.8	72.1	13.1	0.0	0.0	4.02	80.33	14.921	0.000
جميع فقرات المجال							4.11	82.30	15.006	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (60) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

7/2/6 تحليل فقرات المجال السابع(مراجعة نظم الجودة)

يتبين من الجدول رقم (6-8) أن الفقرة رقم(1) احتلت المرتبة الأولى "يوجد دليل جودة يقسم المراجعة الداخلية يتضمن السياسات والإجراءات الواجب إتباعها" حيث بلغ الوزن النسبي لتلك الفقرة 90.82 .

وتؤكد هذه النتيجة الدور الهام الذي تلعبه بأن المراجعة الداخلية في مراجعة نظم الجودة الشاملة وذلك من خلال بيان ووضوح السياسات الخاصة بقسم المراجعة الداخلية لتحقيق الجودة في القسم وهذا ما أكدته دراسة (خضر،2002) .

واحتلت الفقرة (2) المرتبة الثانية "تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بدور رئيسي للتأكد من تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة" وحيث بلغ الوزن النسبي 89.51 .

وبالتالي فان هذه النتيجة تشير إلى الدور المتنامي للمراجعة الداخلية في ظل البيئة المعاصرة وبيئة الجودة الشاملة ،حيث أن متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة تحتاج إلى دائرة متابعة أو مساعدة على التحسين المستمر والتطوير للجودة الشاملة حيث أن المراجعة الداخلية تعتبر مصدراً حيوياً للمعلومات، وهذا ما أكدته دراسة(سليمان،2005) ودراسة(السوافيري،1997) .

واحتلت الفقرة رقم(6) المرتبة الثالثة "يضم فريق المراجعة الداخلية في مراجعته للجودة بصورة أساسية مراجعين داخليين ذوي تخصصات محاسبية" ،حيث بلغ الوزن النسبي 88.85 .

وتظهر هذه النتيجة أن من متطلبات الحصول على شهادة الجودة الدولية يستوجب قيام المراجعة بدور أساسي ومحوري في مراجعة نظم الجودة، وجاءت دراسة (سليمان،2005) لتؤكد دور المراجع في ظل بيئة الجودة الشاملة.

واحتلت الفقرة رقم (5) المرتبة الرابعة "تستخدم إدارة المراجعة الداخلية دليل جودة في تنفيذ أعمال" ، حيث بلغ الوزن النسبي 87.67 .

وتعزى هذه النتيجة إلى التطور الهام في وظائف ومهام المراجعة الداخلية حيث أصبحت المراجعة الداخلية تؤدي مهامها ووظائفها بناء على متطلبات الجودة الشاملة فأصبحت في سماتها السعي نحو الجودة الشاملة والوصول بها إلى الأهداف المتوخاه ، وجاءت دراسة (Sisaye&Bondar,1999.) لتؤكد بان المراجعة الداخلية تطورات مع تطور المفاهيم الإدارية الحديثة وكان لابد من المراجعة الداخلية أن تقبل التحدي وتحاول أن تصل في مهامها ووظائفها إلى الجودة الشاملة، وأكدته دراسة (جربوع،2005) .

واحتلت الفقرتين أرقام (3،4) المرتبة الخامسة "يلم المراجع الداخلية بمفاهيم الجودة الشاملة"،"يتوافر لدى المراجع الداخلي معرفة كافة المعايير الفنية العالمية ISO" ، حيث بلغ الوزن النسبي لكلاهما 87.21 .

وهذا يدل على أن المراجع الداخلي يسعى إلى تطور نفسه من خلال قبوله التحدي الذي فرض عليه في قيامه بمراجعة نظم الجودة والتي تحتاج إلى تأهيل وتطوير في قدرات المراجع الداخلي وهذا ما أكدته نتيجة الدراسة وكذلك دراسة (سيدي،1999).

واحتلت الفقرة رقم (7) المرتبة السادسة "يقوم المراجع الداخلي بتحديد فرص التحسين والتطوير" ، حيث بلغ الوزن النسبي 83.93 .

ويعزو الباحث ذلك إلى أن المراجع الداخلي يجب عليه مواكبة التطور الذي أحدثته تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة على مستوى الشركة تماشياً مع متطلباتها ووفاء لمسئوليتها المستحدثة ، وهذا ما جاءت به دراسة (السوافيري،1997) لتؤكد بأن المراجع الداخلي يبحث في أسباب تطور الأداء للوصول إلى أداء أكثر فعالية وكفاءة، وجاءت دراسة (سيدي،1999) لتؤكد ذلك أيضاً.

واحتلت الفقرة رقم (9) المرتبة السابعة "يتولى المراجع الداخلي مهمة تقـويم أنـشطة الجـودة الشاملة"، حيث بلغ الوزن النسبي 82.67 .

وهذا يؤكد الأهمية التي يؤديها المراجع الداخلي الذي يقوم بقياس مـدى فعاليـة تطبيـق إدارة الجودة الشاملة وكفاءتها وهذه الوظيفة الجديد تحتاج إلى تأهيل وتطوير المراجع الداخلي للوفاء بتلك المهام المستحدثة، وجاءت دراسة (سيدي،1999) لتؤكد ذلك.

واحتلت الفقرة رقم (11) المرتبة الثامنة "يعتمد المراجع الداخلي أثناء عملية فحص وتقوم أنشطة الجودة على الخطط والسياسات والإجراءات الخاصة بتطبيق الجودة الشاملة"، وحيث بلغ الوزن النسبي 82.62 .

ويرجع الباحث هذه النتيجة إلى طبيعة الدور الهام الذي يقـوم بـه المراجـع لكافـة الخطـط والسياسات والإجراءات المتعلقة بتطبيق الجودة الشاملة وهذا ما أكدته دراسة (سليمان،2005).

واحتلت الفقرة رقم (8) المرتبة التاسعة "يتم تكوين فرق عمل لتحسين أعمال المراجعة الداخلية"، حيث بلغ الوزن النسبي 80.66 .

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن أهمية التطور والتحسين في أعمال المراجعة والتي تـنعكس ايجابيا على متابعة أنشطة الشركة وجودة أدائها وهذا التطور يحتاج إلى متابعة ومراقبة من أجل أن يستمر للوصول إلى أداء مرضي، وجاءت دراسة (خضر،2002) لتؤكد ذلك.

واحتلت الفقرة رقم (10) المرتبة العاشرة "يأخذ المراجع الداخلي في الاعتبار أثناء عملية فحص وتقويم أنشطة الجودة تكاليف الجودة والتكاليف المعيارية والموازنات التقديريـة" وحيـث بلـغ الوزن النسبي 77.70 وتفيد هذه النتيجة انه على الرغم من التطور الملحوظ في أداء المراجـع الا انه لا يمكن الاستغناء عن الأسلوب التقليدي بل يستخدمه من أجـل تعزيـز دوره الجديـد والمرتقب في ظل الجودة الشاملة، وجاءت دراسة (سليمان،2005) لتؤكد ذلك .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الـسابع يـساوي 4.27 والوزن النسبي يساوي 85.34% وهو اكبر من "60%" وقيمة t المحسوبة يـساوي 36.924 وهو اكبر من t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو اقل مـن 0.05 مما يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون علي أن إدارة المراجعة الداخلية تولى أهمية بالغة نحو مراجعة نظم الجودة والسياسات والإجراءات المرتبطة بها .

جدول رقم (6-8)

تحليل فقرات المجال السابع (مراجعة نظم الجودة)

مسلسل	الفقرات	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يوجد دليل جودة بقـسم المراجعـة الداخليـة يتضمن السياسات والإجراءات الواجب إتباعها .	55.7	42.6	1.6	0.0	0.0	4.54	90.82	22.513	0.000
2	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بـدور رئيسي للتأكد من تطبيـق مفـاهيم الجـودة بالشركة.	49.2	49.2	1.6	0.0	0.0	4.48	89.51	21.514	0.000
3	يلم المراجع الداخلي بمفاهيم الجودة الشاملة.	37.7	60.7	1.6	0.0	0.0	4.36	87.21	20.537	0.000
4	يتوافر لدى المراجع الداخلي معرفـة كافيـة بالمعايير الفنية العالمية(ISO).	39.3	57.4	3.3	0.0	0.0	4.36	87.21	19.367	0.000
5	تستخدم إدارة المراجعة الداخلية دليل جودة في تنفيذ عملياتها.	40.0	58.3	1.7	0.0	0.0	4.38	87.67	20.459	0.000
6	يضم فريق المراجعة الداخلية فـي مراجعتـه للجودة بصورة أساسية مراجعين داخليين ذوي تخصصات محاسبية.	55.7	36.1	4.9	3.3	0.0	4.44	88.85	15.181	0.000
7	يقوم المراجع الداخلي بتحديد فرص التحـسين والتطوير.	21.3	77.0	1.6	0.0	0.0	4.20	83.93	21.221	0.000
8	يتم تكوين فرق عمل لتحسين أعمال المراجعة الداخلية.	13.1	77.0	9.8	0.0	0.0	4.03	80.66	16.738	0.000
9	يتولى المراجع الداخلي مهمة تقـويم أنـشطة الجودة الشاملة.	18.3	76.7	5.0	0.0	0.0	4.13	82.67	18.750	0.000
10	يأخذ المراجع الداخلي في الاعتبار أثناء عملية فحص وتقويم أنشطة الجودة تكاليف الجـودة والتكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.	13.1	67.2	14.8	4.9	0.0	3.89	77.70	10.086	0.000
11	يعتمد المراجع الداخلي أثناء عمليـة فحـص وتقويم أنشطة الجودة على الخطط والسياسات والإجراءات الخاصة بتطبيق الجودة الشاملة.	21.3	70.5	8.2	0.0	0.0	4.13	82.62	16.621	0.000
جميع الفقرات							4.27	85.34	36.924	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (60) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

3/6 اختبار فرضيات الدراسة :

1/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وجـودة المراجعـة الداخليـة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **.**

ويشتق من تلك الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

1/1/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة واسـتقلالية قـسم المراجعـة الداخلية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **.**

حيث تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة واستقلالية قسم المراجعة الداخلية ، ويبين جدول رقم (6-9) أن قيمة معامـل الارتبـاط يـساوي 0.754 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباطيه طردية بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة واستقلالية قـسم المراجعـة الداخليـة عنـد مـستوى دلالـة $\alpha = 0.05$.

وتأتي هذه النتيجة المؤيدة لفرضية وجود علاقة قوية ما بـين تطبيـق إدارة الجـودة الـشاملة واستقلال المراجع الداخلي وحياده عند قيامه بإجراءات المراجعة وإبداء رأيه على اعتبار أنـه ركن هام لضمان الحصول على خدمات مهنية بجودة مرتفعة . والتي أصـبحت اليـوم مطلبـاً جوهرياً لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج المراجعة الداخلية .

وجاءت دراسة(سـليمان،2005)،دراسـة(Rittenberg,1999) ودراسـة(McHugh And Raghundan,1994) ودراسـة(The Institute of Internal Auditor,2002) ودراسة(لبيب،2002) ودراسة(Sisaye and Bondar,1994)ودراسة (Liu,1997) لتؤكـد جميعها على أهمية استقلال المراجع الداخلي في الحصول على جودة مرتفعـة مـن خـدمات المراجعة الداخلية.

2/1/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطـوير نوعيـة الخـدمات للمستفيدين منها عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **.**

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير نوعية الخدمات للمستفيدين منها ، ويبين جدول رقم (6-9) أن قيمة معامل الارتباط يـساوي 0.664 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباطيه طردية بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير نوعية الخدمات للمستفيدين منها عند مـستوى دلالـة $\alpha = 0.05$.

وتأتي أهمية تلبية احتياجات المستفيدين نظراً لأن مستوى جودة خدمات المراجعـة الداخليـة يتحدد بدقة على ضوء التحديد الواضح لمتطلبات العملاء الداخلية والخارجية من إدارة المراجعة الداخلية ، ومن أجل الوفاء بمتطلبات العملاء لابد من التعرف على احتياجات هؤلاء العملاء بما يمكن إدارة المراجعة من وضع الخطط والبرامج للوفاء باحتياجاتهم .

وجاءت دراسة (سليمان ،2005) لتحدد من هم العملاء الداخلية والخارجيـة وجـاءت دراسـة (خضر ،2002) ودراسة(سيدي،1999) لتؤكد أهمية رضا العملاء وتحسين وتطـوير نوعيـة الخدمة المقدمة لهم.

3/1/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وفعالية التقارير عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **.**

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وفعاليـة التقارير ، ويبين جدول رقم (6-9) أن قيمة معامل الارتباط يساوي 0.748 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباطيه طردية بين تطبيـق إدارة الجودة الشاملة وفعالية التقارير عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

وهذا يؤكد أهمية مخرجات قسم المراجعة الداخلية حيث أن جودة التقارير تؤكد جودة المراجعة الداخلية وجاءت دراسة (Didis,1997) لتؤكد بأن تقارير المراجعة الداخلية لابد من أن تتمتع بمواصفات معينة من أجل أن تصل إلى جودة شاملة وبالتالي ضمان فعالية المراجعة .

4/1/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير أداء المراجع الداخلي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **.**

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير أداء المراجع الداخلي ، ويبين جدول رقم (6-9) أن قيمة معامل الارتباط يساوي 0.686 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطوير أداء المراجع الداخلي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.وتأتي هذه النتيجة استناداً إلى الدور المتنامي للمراجع الداخلي في ظل البيئة المعاصرة "بيئة الجودة الشاملة وتزايد التحديات ومن أجل الوفاء بالمسئوليات الملقاة على عاتقه ، بالإضافة إلى ضرورة توفر الوعي الكافي لدى إدارة الشركات على أهمية تنمية وتطوير المراجعين الداخليين وذلك سعياً للوصول إلى الجودة الشاملة ،وجاءت دراسة (خضر،،2002) ودراسة(سيدي،1999) لتوصي بأهمية تنمية و تطوير المراجعين الداخليين للوفاء بمسئولياتهم المستحدثة، وقد جاءت دراسة (هلال،1974) لتؤكد أن من إحدى نتائجها أهمية تطوير وتنمية مهارات المراجعين الداخليين.

أما فيما يتعلق بجودة المراجعة الداخلية فقد تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وجودة المراجعة الداخلية ، ويبين جدول رقم (6-9) أن قيمة معامل الارتباط يساوي 0.914 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما

يعني وجود علاقة ارتباطية بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وجودة المراجعة الداخلية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (6-9)

معاملات ارتباط بيرسون بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وكل من المجالات الأخرى

المتغيرات		استقلالية قسم المراجعة الداخلية	تطوير نوعية الخدمات للمستفيدين منها	فعالية التقارير	تطوير أداء المراجع الداخلي	جودة المراجعة الداخلية
إدارة الجودة الشاملة	**معامل ارتباط بيرسون**	0.754	0.664	0.748	0.686	0.914
	مستوى المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	عدد أفراد العينة	61	61	61	61	61

قيمة r عند درجة حرية 59 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.250

2/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة والوظيفة الاستشارية لقسم المراجعة الداخلية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة والوظيفة الاستشارية لقسم المراجعة الداخلية ، ويبين جدول رقم (6-10) أن قيمة معامل الارتباط يساوي 0.708 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة والوظيفة الاستشارية لقسم المراجعة الداخلية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

ويعكس ذلك أهمية الوظيفة الاستشارية لقسم المراجعة الداخلية لما لها من دور فعال في القرارات الإدارية وتماشياً مع تطبيق إدارة الجودة الشاملة وكذلك تماشياً مع الدور المنوط

بالمراجع الداخلي، وهذا ما أكده تعريف المراجعة الداخلية لمعهد المراجعين الداخليين بانجلترا،1999م.

3/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة إدارة المخاطر عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **.**

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة إدارة المخاطر ، ويبين جدول رقم (6-10) أن قيمة معامل الارتباط يساوي 0.709 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة إدارة المخاطر عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

ويتبين من ذلك أن مراجعة إدارة المخاطر وأثره على أداء الشركة جعل من قسم المراجعة الداخلية أكثر انسجاما مع متطلبات إدارة الجودة الشاملة التي تسعى إلى تحسين الأداء في كافة مناحي الأداء والمحافظة على جودة مرتفعة، وجاءت دراسة (سليمان،2005) لتؤكد على دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة المخاطر الكلية، ويعكس ذلك أن تقييم جودة إدارة المخاطر جزءاً أساسياً من جودة المراجعة الداخلية.

4/3/6 يوجد علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة نظم الجودة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **.**

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة نظم الجودة ، ويبين جدول رقم (6-10) أن قيمة معامل الارتباط يساوي 0.680 ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباط بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة نظم الجودة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

ويعكس ذلك دور المراجع الداخلي لدى قيامه بالدور المستحدث وهو مراجعة نظم الجودة والتي جعلت المراجع الداخلي يخرج من دوره التقليدي إلى دور أكثر حداثـة وتلاؤمـا مـع واقـع ومتطلبات إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو وهذا ما أكده بيترز من خلال التحذير الـذي أطلقه بأن مولوداً جديداً يطلق عليه مراجعة نظم الجودة سوف يهدد المراجع الداخلي فـي دوره التقليدي الذي كان يؤديه .

وجـاءت دراسـة (بيتـرز،1992) ،ودراسـة(سـليمان،2005) ،ودراسـة(سـيدي،1999) ،ودراسة(جربوع،2005) لتؤكد من التحديات التي سوف يوجهه المراجع الـداخلي فـي دوره التقليدي .

جدول رقم (6-10)

معاملات ارتباط بيرسون بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وكل من المجالات الأخرى

المتغيرات		الوظيفة الاستشارية لقسم المراجعة الداخلية	ومراجعة إدارة المخاطر	ومراجعة نظم الجودة
إدارة الجودة الشاملة	**معامل ارتباط بيرسون**	0.708	0.709	0.680
	مستوى المعنوية	0.000	0.000	0.000
	عدد أفراد العينة	61	61	61

قيمة r عند درجة حرية 59 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.250

6/3/5/1 لايوجد فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة فـي تطـوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ **يعزي للمسمى الوظيفي.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي والنتائج مبينة في جـدول رقـم (6-11) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميـع المجـالات تـساوي 0.401 وهـي اقـل

من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.74 عند درجتي حرية (3، 57) ومستوى دلالة 0.05 مما يعنى عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة في تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ يعزي للمسمى الوظيفي.

جدول رقم (6-11)

اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير المسمى الوظيفي

المجال	المتوسط الحسابي				قيمة F	مستوى الدلالة
	مدير	نائب مدير	رئيس قسم	موظف		
استقلالية قسم المراجعة الداخلية	4.5778	4.5556	4.2597	4.2818	1.225	0.309
تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	4.2600	3.4000	4.0900	4.3005	3.332	0.026
فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	4.5077	4.7692	4.1519	4.3017	1.838	0.151
تطوير المراجع الداخلي	4.0909	4.2727	4.0636	3.9331	0.892	0.451
المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	4.1500	4.0000	4.1250	4.4500	2.244	0.093
إدارة المخاطر	3.9800	4.5000	4.1511	4.1565	0.458	0.713
مراجعة نظم الجودة	4.3818	4.9091	4.2909	4.2345	2.672	0.056
جميع الفقرات	4.2861	4.3750	4.1625	4.2293	0.401	0.753

الجدولية عند درجتي حرية (3، 57) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.74 Fقيمة

2/5/3/6 لا يوجد فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة في تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ يعزي للمؤهل العلمي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي والنتائج مبينة في جدول رقم (6-12) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المجالات تساوي 0.211 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.13 عند درجتي حرية (2، 58) ومستوى دلالة 0.05 مما يعنى عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة في تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ يعزي للمؤهل العلمي.

جدول رقم (6-12)

اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير للمؤهل العلمي

المجال	المتوسط الحسابي			قيمة F	مستوى الدلالة
	دبلـ ـ ـوم فأدنى	بكالوريوس	ماجستير		
استقلالية قسم المراجعة الداخلية	4.2099	4.3033	4.8333	2.549	0.087
تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	4.2111	4.2484	4.4000	0.233	0.793
فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	4.2821	4.2989	4.4615	0.216	0.806
تطوير المراجع الداخلي	4.0000	3.9635	4.0909	0.163	0.850
المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	4.2222	4.4050	4.0000	1.342	0.269
إدارة المخاطر	4.1222	4.1631	3.8500	0.505	0.606
مراجعة نظم الجودة	4.2121	4.2729	4.3636	0.323	0.725
جميع الفقرات	4.1806	4.2308	4.2917	0.211	0.810

الجدولية عند درجتي حرية (2، 58) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.13 Fقيمة

3/5/3/6 لا يوجد فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة فـي تطـوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ **يعزي لسنوات الخبرة.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي والنتائج مبينة في جـدول رقـم (6-13) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المجالات تساوي 1.472 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 0.232 عند درجتي حرية (3، 57) ومستوى دلالة 0.05 مما يعنى عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة فـي تطـوير وظـائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ يعزي لسنوات الخبرة.

جدول رقم (6-13)

اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير سنوات الخبرة

المجال	المتوسط الحسابي				قيمة F	مستوى الدلالة
	5-1 سنوات	10-6 سنوات	15-11 سنة	16 سنة فأكثر		
استقلالية قسم المراجعة الداخلية	4.1777	4.4079	4.4074	3.7778	2.897	0.043
تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	4.2375	4.2584	4.3160	3.6000	1.294	0.285
فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	4.2107	4.3773	4.4017	3.5455	3.006	0.038
تطوير المراجع الداخلي	3.8784	4.0034	4.1515	3.8182	1.626	0.193
المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	4.4583	4.2500	4.5000	4.0000	1.476	0.231
إدارة المخاطر	4.1926	4.1494	4.0444	3.9000	0.349	0.790
مراجعة نظم الجودة	4.2273	4.2966	4.3131	4.0000	0.695	0.559
جميع الفقرات	4.1875	4.2500	4.2998	3.8000	1.472	0.232

الجدولية عند درجتي حرية (3، 57) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.74 Fقيمة

4/5/3/6 لا يوجد فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة في تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ يعزي للجنس.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينات المستقلة والنتائج مبينة في جدول رقم (6-14) والذي يبين أن قيمة T المحسوبة لجميع المجالات تساوي 2.213 وهي اقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.99عند درجة حرية (59) ومستوى دلالة 0.05 ، كما أن مستوي الدلالة لجميع المجالات تساوي 0.031 وهي اقل من 0.05 مما يعنى وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر تطبيق الجودة الشاملة في تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ يعزي للجنس.

جدول رقم (6-14)

للفروق بين المتوسطات حسب متغير الجنسTاختبار

المجال	المتوسط الحسابي		T قيمة	مستوى الدلالة
	ذكر	أنثى		
استقلالية قسم المراجعة الداخلية	4.3384	4.0185	2.106	0.039
تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية	4.2659	4.0833	1.220	0.227
فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)	4.3289	4.0524	1.865	0.067
تطوير المراجع الداخلي	3.9833	3.8788	710.	0.481
المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية	4.3864	4.1667	1.147	0.256
إدارة المخاطر	4.1737	3.9000	1.475	0.145
مراجعة نظم الجودة	4.2944	4.0152	2.530	0.014
جميع الفقرات	4.2486	4.0130	2.213	0.031

الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 1.99Tقيمة

4/6 النتائج و التوصيات :

أولاً: النتائج:- من خلال استعراض ومناقشة التحليلات النظرية والتطبيقية لهذه الدراسة تظهر النتائج التالية:

1. أن غالبية الشركات التي حصلت على شهادة الجودة الدولية تسعى للوصول إلـى الجـودة الشاملة على مستوى الشركة ككل.
2. أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة له علاقة إيجابية مع جودة المراجعة الداخلية.
3. أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة له علاقة إيجابية مع استقلال قسم المراجعة الداخلية.
4. وجود علاقة إيجابية ما بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وفعالية مخرجات قـسم المراجعـة الداخلية "التقارير".
5. وجود علاقة إيجابية ما بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتلبية احتياجات المـستفيدين مـن خدمات المراجعة الداخلية.
6. وجود علاقة إيجابية ما بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطـوير أداء المراجـع الـداخلي للوفاء بالمسئوليات الجديدة الملقاة على عاتقه.
7. وجود علاقة ارتباط إيجابية ما بين تطبيق إدارة الجودة الـشاملة و الـدور الاستـشاري للمراجع الداخلي وهذا يعد من أهم الوظائف الجديدة المنوطة بالمراجع الداخلي.
8. أهمية الدور الجديد للمراجع الداخلي في فحص ومراقبة المخاطر المحيطة بالشركة سـواء أكانت داخلية أو خارجية والتي لها تأثير على أداء الشركة.

9. تزايدت المهام والأعباء الملقاة على عاتق المراجع الداخلي وتطور دوره في خدمة الشركة في ظل متطلبات البيئة المعاصرة حيث أصبح مطلوباً منه أن يقوم بفحص وتقييم كـل تغييـر جوهري في بيئة الجودة الشاملة ومن شأنه أن تؤثر على استمرارية ونجاح الشركات.

10. التأكيد على الدور الهام لإدارة المراجعة الداخلية في مراجعة نظم الجودة الشاملة فـي ظل بيئة الجودة الشاملة حيث بينت الدراسة أنه يوجد علاقة ارتباط إيجابية ما بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومراجعة نظم الجودة.

ثانياً التوصيات :

1. ضرورة إنشاء معهد للمراجعين الداخليين يتولى الإشراف على تنظيم شئون المهنة وإصدار معايير تتضمن السلوك الأخلاقي للمهنة وسبل تطبيقها مع إرساء المسئولية التأديبية لأعـضائه وذلك لتقديم الدعم المهني والأكاديمي للمراجعين الداخليين والارتقـاء بالمهنـة إلـى أفـضل مستوياتها العلمية.

2. ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخليـة لـدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهلية اللازمة لذلك.

3. الاهتمام بأن تشمل المعرفة الأكاديمية الدور المتنامي للمراجع الداخلي في ظل بيئة الجـودة الشاملة من خلال توعية وغرس المفاهيم لذلك.

4. ضرورة الاستمرار في تنمية مهارات المراجعين الداخليين من خـلال تكثيـف الـدورات التدريبية وتنمية استخدام أساليب علمية حديثة بما يتلاءم مع مفاهيم الجودة الشاملة.

5. العناية بتطبيق مبادئ مفاهيم إدارة الجودة الشاملة لدى الشركات الفلسطينية وذلك من خلال مساعدتها في الحصول على شهادة الجودة الدولية وما يستلزمه ذلك من متطلبـات وتحـديات لتعزيز قدراتها التنافسية الداخلية و الخارجية.

6. ضرورة أن تحتل المراجعة الداخلية مكانة هامة وبارزة ضمن الإدارة الإستراتيجية في الشركات .

7. ضرورة اضطلاع إدارة المراجعة الداخلية بمهامها ووجباتها التي تفرضها تحديات إقامة نظام الجودة الشاملة وفقا لمفاهيم العلاقة التبادلية بين خصائص إدارة الجودة الشاملة ووظائف المراجعة الداخلية .

8. ضرورة قيام المراجعة الداخلية بتغيير النظرة التقليدية لخدمتها لتشمل كل أصحاب المصالح المرتبطة بأدائها والتركيز على تلبية احتياجاتهم وتوقعاتهم في هذا الخصوص.

قائمة المصادر المراجع

أولا : مراجع باللغة العربية:

القران الكريم

1. الأغا ، الديب ، **دور المشرف التربوي في فلسطين في تطوير أداء المعلم**، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الرابع عشر للجمعية المصرية للمناهج وطرق التدريس، مناهج التعليم في ضوء مفهوم الأداء، القاهرة، جامعة عين شمس ،(2000)
2. أل يحيى أحمد، **مستلزمات تطبيق إدارة الجودة الشاملة**، دراسة حالة في معمل الاسمنت الأبيض في الفالوجة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد،1999م.
3. جربوع يوسف، **دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الصناعية في فلسطين**، بحوث ودراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة،مكتبة الطالب الجامعي،2005م.
4. جمعة احمد، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005م.
5. الجنابي نادية، **تحديات وتحليل العوامل الرئيسة المؤثرة في الجودة بالتطبيق على المنتجات النفطية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001م.
6. حجازي إبراهيم، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1997م.
7. حمود خضير ، **إدارة الجودة وخدمة العملاء** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان ، 2002م.

8. حمود خضير، **إدارة الجودة الشاملة**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الادرن، عمان، 2005م.

9. خضر سعاد، **تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة**، مجلة أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث والمعلومات، السنة العشرون، العدد الرابع ، 2002م.

10. الدراكة مأمون، **إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006م.

11. راضي محمد، "**الخطط المستقبلية للإدارة المصرية لاستخدام إدارة الجودة الشاملة خلال القرن الحادي والعشرين: دراسة استطلاعية ونموذج مقترح**"، مجلة كلية التجارة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني ،1998م.

12. رجب معين، **إنتاجية العنصر البشري وأثرها على تنمية الصناعة في ضوء الانسحاب الإسرائيلي من غزة**، مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، الجامعة الإسلامية، 2006م.

13. السلمي علي، **إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل الايزو**، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، القاهرة،1995م.

14. سليمان إيناس، **تطوير مقاييس المراجعة الداخلية للوفاء باحتياجات مراجعة الجودة الشاملة**، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2005م.

15. السوافيري فتحي، **تطوير مهام المراجع الداخلي في ظل متطلبات معايير الجودة الدولية ISO 9000**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، عدد مارس 1997م.

16. السوافيري،محمد،وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة – الاسكندرية،مصر،2007م.

17. السيد سيد عبد القادر، **تعديلات المواصفات الدولية للتعاقدات 9000 ومراجعات الجودة**، مكتبة كلية التجارة للبحوث العلمية، 1995م.

18. سيدي عمر، **استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة لتحسين كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية**، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، 1999م.

19. الشاهين نداء، **المواصفات الدولية ISO9000** الإصدار الثالث، دار الرضا للنشر، سوريا، دمشق، 2001م.

20. الشبراوي عادل، **الدليل العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة**، الشركة العربية للإعلام العلمي- القاهرة،مصر،1995م.

21. شعبان عبد الحميد،**الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة** ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول المنعقد بكلية التجارة الجامعة الإسلامية،2005م.

22. صالح نادية، **إدارة الجودة الشاملة في شركات قطاع الأعمال العام بالتطبيق على الشركات الغزل والنسيج: دراسة نظرية ميدانية**، مجلة النهضة الإدارية،أكاديمية السادات، 1995م.

23. الصبان محمد ، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة** ، دار الإسكندرية ، مصر ، القاهرة ، 1998م.

24. الصبان،جمعة،وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري**،الدار الجامعية،كلية التجارة ، الإسكندرية،1974م.

25. الصحن عبد الفتاح، سرايا محمد، **"الرقابة والمراجعة الداخلية: على المستوى الجزئي والكلي"**، مطبعة التوني، القاهرة،1995م.

26. طلبة علي، **بحوث في المراجعة**، الطبعة الثانية، بدون ناشر، مصر، القاهرة، 1997م.

27. العزاوي محمد، **إدارة الجودة الشاملة**، مطبعة البازوري، الأردن، عمان، 2005

28. العزاوي محمد، **سلسلة المواصفات القياسية ISO9000**، مطبعة المشروع الوطني العراقي، 2001

29. العطار حسن ، **نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية** ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الأول يناير ، 2000م.

30. العطار حسن، **المراجعة مبادئ وأصول**، الطبعة الثانية، بدون ناشر، مصر، القاهرة، 1997م.

31. علوان قاسم،**إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 9001-2000**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، كلية الاقتصاد- جامعة التحدي، ليبيا،2005م.

32. عوض محمد، **اقتراحات لتطوير الممارسات الإستراتيجية المصرية في ضوء نتائج الدراسات المختارة**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة –جامعة الإسكندرية،1997م.

33. الغباري أيمن ، **الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية** ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والخمسون ،2000م.

34. فريد عبد الفتاح، **المنهج العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية**، دار الفكر للطباعة والنشر،القاهرة، 1996م.

35. لبيب خالد، **نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلميـة، كليـة التجـارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الأربعون، مارس2003م.

36. مستفيد ،رونالد ،**إدارة الجودة الكلية في الحكومة**، ترجمة عبد الرحمن أحمـد، معهـد الإدارة العامة،الرياض، 1997م.

37. مصطفي احمد، **إدارة الجودة الشاملة الايزو 9000**، نفسه، مصر، القاهرة، 2000م.

38. هلال سمير، **المراجعة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة القاهرة،1974م.

ثانياً : مراجع باللغة الانجليزية:

1. B.J. Peters**, "The Quality Revolution"**, Internal Auditor, April 1992.
2. F.L. Chester, **When Good Isn't Good Enough**, Internal Auditor, No.4, Aug 1993.
3. Fenghueih, Huarng, **Integrating ISO 9000, With TQM spirits: A survey, Industrial Management and Data Systems**, Vol. 98, 1998.
4. J. Liu. et. al., **Developing Internal Auditing Procedures in U.K. Organization Using A Benchmarking Approach**, Managerial Auditing Journal, 1997.
5. J. McHugh, and Ramghumade, K., **Hiring and Firing, internal Auditor**, 1997.
6. J. Ridley and Chambers A. **, Leading Edge Internal Auditing**, ICSA Publishing and Prentice Hall Europe, London, 1998.
7. J. Ridley, **Embracing ISO 9000** Internal Auditor, No.4, August 1997.
8. J.C. Lampe and Sutton S.G, **Evaluating the Work of Internal Audit: A Comparison of Standards and Empirical Evidence**, Accounting and Business Research, 1994.
9. J.G. Khandeker, and Phalke A.A, **Evaluating Audit Quality With Expert Systems**, edited by Kaplan, J.M. and Evart B., Internal Auditor,1992.
10. J.S. Forrest, **"The Internal Audit and Activity Based Management"**, The CPA Journal Online, 1999.
11. Jeffords .R.et.al, **Applying TQM to the Internal Audit Department**, Internal Auditing, 1994.
12. K.H. Wruck and M.C. Jensen, **Science, Specific Knowledge, and Total Quality Management,** Journal of Accounting & Economics, No. 3,1994.

13. L.C. Hawkes and M.B. Adams, **Total Quality Management and the Internal Audit: Empirical Evidence**, Managerial Auditing Journal,1995.
14. L.C. Hawkes and M.B. Adams, **Total Quality Management: Implications for Internal Audit**, Managerial Auditing Journal, No.4, 1994.
15. L.E. Rittenberg ,**Auditor Independence and Systems Design**, Institute of Internal Auditors, INC. USA, 1997.
16. R. De Meulder, **Meeting the Challenge of ISO**, Internal Auditor,1993.
17. S. Sisaye and G.H. Bondar, **TQM and Internal Auditing A Synthesis**, Internal Auditing, no.1, Summer 1994.
18. S.K. Didis, **Communicating Audit Results,** Internal Auditor, No.5, Oct. 1997.
19. T. Cunnington, **Looking to a Brave New Future**, internal Auditor, 2000.
20. T.J . Fogarty, and L.P. Kalbers, **Internal Auditor Performance : A Comparison Of Self-Ratings And Supervisor Ratings**, Managerial Auditing Journal,No4, 1993.
21. W.W. Warrick, **The Five Questions That Should Always Be Asked**, Internal Auditing, 1996.
22. Z. Razaee, **Improving the Quality of Internal Audit Functions Through Total Quality Management,** Managerial Auditing Journal, No.1, 1996.
23. The institute Of Internal Auditors (IIA – UK), New IA Definition, http:// www.iia.org/ About the IIA –UK. New IA Definition 1999
24. The institute Of Internal Auditors (IIA – USA), IIA Issues and Answers, Guidance Framework, www.theiia.org.

ملحق رقم (1)

الجامعة الإسلامية بغزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة -قسم المحاسبة والتمويل

استبانـــة

يسعدني أن أضع بين يديكم هذه الاستبانة التي تشكل أداة ميدانية للدراسة بعنوان

" أثر تطبيق الجودة الشاملة في تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية "

دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو في قطاع غزة

تهدف هذه الاستبانة إلى التعرف على الوظائف والمهام المستحدثة للمراجعة الداخلية في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة ومدى تأثير تطبيق الجودة الشاملة في تطويرها وجودة أدائها، وذلك لإتمام انجاز رسالة الماجستير لبرنامج الدراسات العليا قسم المحاسبة والتمويل بالجامعة الإسلامية بغزة.

اعتمد الباحث في تعريفه الإجرائي لمفهوم المراجعة الداخلية على أنها : "نشاط مستقل واستشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتطوير عمليات الإدارة وذلك بمساعدتها لانجاز أهدافها بطريقة منهجية منظمة وتقييم وتطوير فعالية إدارة مخاطرها وتقييم مجموعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومدى كفايتها " .

لذا يرجو الباحث من سيادتكم الإجابة عن كل فقرة من فقرات الاستبانة بكل دقة وموضوعية بوضع علامة(x) تحت الخيار الذي ترونه مناسباً من وجهة نظركم ، ويعكس الوضع الحقيقي في شركتكم .

مع العلم بأن الإجابات لغرض البحث العلمي وستحاط بسرية كاملة .

ولكم وافر الشكر والامتنان ،،،

الباحث

منتصر أحمد سالم حجازي

الجـزء الأول : معلومـــات عامـه

1- المسمى الوظيفي

☐ مدير ☐ نائب مدير ☐ رئيس قسم ☐ موظف

2- المؤهل العلمي

☐ دبلوم فأدنى ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

3- سنوات الخبرة

☐ 1- 5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16 فأكثر

4- الجنس

☐ ذكر ☐ أنثى .

5- هل تهدف شركتكم الوصول إلى الجودة الشاملة ؟

☐ نعم ☐ لا

6- حصلت الشركة على شهادة الجودة المحلية منذ

☐ لم تحصل ☐ 3سنوات ☐ 6 سنوات ☐ 9 سنوات

7- متى تم الحصول على شهادة الجودة الدولية (ISO) ؟

☐ 1-2 ☐ 3-4 ☐ 5 فأكثر

الجزء الثاني :

المجال الأول : **استقلالية قسم المراجعة الداخلية**

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.1	تتمتع المراجعة الداخلية باستقلال كافٍ داخل الهيكل التنظيم.					
.2	لا توجد معوقات تحد من القيام بعمل المراجعة الداخلية باستقلالية .					
.3	يعتمد برنامج المراجعة المطبق لديكم من قبل مجلس إدارة الشركة					
.4	يوجد صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات.					
.5	يوجد صلاحيات كافية لمراجعة وفحص الممتلكات.					
.6	يوجد وصف لموظفي دائرة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيم.					
.7	ينعكس عمل المراجعة الداخلية بالفائدة على تطوير أداء العمليات.					
.8	توفر الشركة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المراجعة.					
.9	يتم تعيين و تكليف المراجعين من قبـل مجلـس الإدارة و لجنـة المراجعة.					

المجال الثاني:**تلبية احتياجات المستفيد من خدمات المراجعة الداخلية**.

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.1	يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره الجهة المستفيدة مـن خـدمات المراجع.					
.2	يقوم المراجع الداخلي بتحقيق تطلعات ورغبات المـستفيدين مـن تقارير المراجعة.					
.3	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بأخذ ملاحظات وآراء المستفيدين.					
.4	يتم ترجمة رغبات المستفيدين إلى إجراءات ومتطلبات من أجـل تحقيقها.					
.5	تقاس جودة أداء المراجعة الداخلية من خلال رضا المستفيد.					
.6	تلبي إدارة المراجعة الداخلية احتياجات المستفيد.					
.7	يراقب مستوى رضا المستفيد والبحث عن تحسينه باستمرار.					
.8	يعتبر المستفيد الرئيسي من خدمات المراجعة الداخلية العاملين في الشركة .					

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.9	ينعكس أثر المراجعة الداخلية بـشكل ايجـابي علـى المراجعـة الخارجية بالنسبة للشركة.					
.10	يوجد أطراف أخرى خارجية غير المراجع الخارجي يستفيد مـن خدمات المراجعة الداخلية.					

المجال الثالث : فعالية مخرجات قسم المراجعة الداخلية (التقارير)

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.1	يحتوي التقرير على معلومات تقيس درجة الكفاية الإنتاجية.					
.2	يتم التنسيق مع المراجع الخارجي من أجل وضع الحلول والتدابير اللازمة لمشكلات العمل بناء على توصياته بما يحقق زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء.					
.3	يتضمن تقرير المراجع الداخلي ملاحظات حـول تطـوير نظـام الرقابة الداخلية بما يحقق الجودة الشاملة.					
.4	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقاريره بموضوعية ودقة .					
.5	يحتوي التقرير على نطاق الفحص أو المراجعة.					
.6	يحتوي التقرير على مقترحات لإجراء تحسينات مستقبلية للوصول لأداء مرض.					
.7	يخدم تقرير المراجعة الداخلية الإدارة التشغيلية بما يحقق الجـودة الشاملة .					
.8	يخدم تقرير المراجعة الداخلية الإدارة العليا .					
.9	يخدم تقرير المراجعة الداخلية المراجع الخارجي.					
.10	يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة باعتبارها أعلـى هيئـة إداريـة للشركة .					
.11	يوجه التقرير إلى أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.					
.12	يعد التقرير ويسلم في الوقت المناسب.					
.13	يمتلك المراجع الـداخلي المهـارات الكافيـة لإعـداد وصـياغة ملاحظات التقارير.					

المجال الرابع : تطوير المراجع الداخلي.

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.1	توجد خطط إستراتيجية لتدريب المراجعين الداخليين					
.2	تنفذ الشركة ورشات عمل ودورات لتدريب المراجعين الداخليين.					
.3	يلبي التدريب احتياجات المراجع الداخلي العملية .					
.4	تكفي ساعات التدريب لتطوير المراجع الداخلي.					
.5	يوجد تنويع في عمليات تدريب المراجع الداخلي بما يتناسب مـع المهام التي تقوم بها.					
.6	تشجع الشركة المراجعين الداخليين لحضور نـدوات ومـؤتمرات علمية ومهنية في مجال الاختصاص .					
.7	تحفز الشركة المراجع الداخلي للحصول على شهادات علمية عليا.					
.8	تساعد الشركة المراجع للحصول على شهادة مهنية.					
.9	يمكن التدريب المراجع الداخلي من القيام بعملـة وفقـاً لمعـايير متطلبات الجودة الشاملة .					
.10	يتلقى المراجع الداخلي تدريباً كافـاً علـي اسـتخدام الأسـاليب الإحصائية اللازمة لمراجعة أعمال الجودة الشاملة					
.11	يمتلك المراجع الداخلي مهارات عالية في فهم واستخدام أسـاليب الاستقصاء وكيفية تحليلها ونقدها.					

المجال الخامس:المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية .

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.1	يؤدي قسم المراجعة الداخلية خدمات استشارية في شركتكم.					
.2	تؤدي الخدمات الاستشارية إلى تحسين الأداء في العمل.					
.3	تعمل الخدمات الاستشارية على تقليل التكاليف.					
.4	تعمل الخدمات الاستشارية على زيادة الربح التي تحقق النجاح.					
.5	تساعد الخدمات الاستشارية إدارة الـشركة فـي تحقيـق أهـدافها الإستراتيجية.					
.6	تساهم الخدمات الاستشارية في وضع سياسـة التـسهيلات لـدى شركتكم.					
.7	تساعد الخدمات الاستشارية في كيفية استخدام التقنية الحديثة والإفادة منها .					

.8	تعد الخدمات الاستشارية أحدى الوظائف الهامة للمراجعة الداخليـة في ظل الجودة الشاملة .					

المجال السادس: إدارة المخاطر.

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.1	يتم مراجعة الأخطار المحيطة بالشركة .					
.2	يتم التعبير عنها كمياً.					
.3	يتم وصف الخطر.					
.4	يتم التأكد من نشر ثقافة الخطر في العمل.					
.5	يتم تطوير وسائل وإجراءات لمواجهة الخطر.					
.6	تسعى إلى تصميم إجراءات مراجعة الخطر الداخلي والخارجي.					
.7	يتم تحليل تأثير الخطر على أداء الشركة.					
.8	يتم وصف الخطر والعوامل المؤثرة فيه سواء أكانت سياسـية، أم اقتصادية أم اجتماعية أم قانونية أم بيئية.					
.9	كافية وفعالة إجراءات إدارة المخاطر والإجراءات الرقابية.					
.10	يتم إعداد جدول المراجعة بناء على المخاطر التي تتعـرض لهـا الأنشطة داخل الشركة.					

المجال السابع : مراجعة نظم الجودة.

الرقم	الفقـــرة	أوافق بشده	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشده
.1	يوجد دليل جودة بقسم المراجعـة الداخليـة يتـضمن الـسياسات والإجراءات الواجب اتباعها .					
.2	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بدور رئيـسي للتأكـد مـن تطبيق مفاهيم الجودة بالشركة.					
.3	يلم المراجع الداخلي بمفاهيم الجودة الشاملة.					
.4	يتوافر لدى المراجع الـداخلي معرفـة كافيـة بالمعـايير الفنيـة العالمية(ISO).					
.5	تستخدم إدارة المراجعة الداخلية دليل جودة في تنفيذ عملياتها.					
.6	يضم فريق المراجعة الداخلية في مراجعته للجودة بصورة أساسية مراجعين داخليين ذوي تخصصات محاسبية.					
.7	يقوم المراجع الداخلي بتحديد فرص التحسين والتطوير.					

.8	يتم تكوين فرق عمل لتحسين أعمال المراجعة الداخلية.					
.9	يتولى المراجع الداخلي مهمة تقويم أنشطة الجودة الشاملة.					
.10	يأخذ المراجع الداخلي في الاعتبار أثناء عمليـة فحـص وتقـويم أنشطة الجودة تكاليف الجودة والتكاليف المعياريـة والموازنـات التقديرية.					
.11	يعتمد المراجع الداخلي أثناء عملية فحص وتقويم أنشطة الجـودة على الخطط والسياسات والإجراءات الخاصـة بتطبيـق الجـودة الشاملة.					

وأخيراً نشكركم على حسن تعاونكم وجهدكم المبذول في تعبئة هذه الاستبانة

والله ولي التوفيق

ملحق رقم (2)
قائمة بأسماء المحكمين

م	اسم المحكم	الوظيفة
1	د. ماهر ضرغام	محاضر في الجامعة الإسلامية
2	د. عصام البحيصي	محاضر في الجامعة الإسلامية
3	د. سالم حلس	نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشئون الإدارية
4	أ.د. يوسف جربوع	محاضر في الجامعة الإسلامية
5	د. حمدي زعرب	رئيس قسم المحاسبة في الجامعة الإسلامية
6	أ .منصور سعدية	نائب عميد كلية فلسطين التقنية - دير البلح
7	أ.د.عبد الرحيم حمدان	محاضر في كلية فلسطين التقنية – دير البلح
8	أ .ميرفت راضي	رئيس قسم الديوان في كلية فلسطين التقنية- دير البلح
9	أ. غسان الدلو	رئيس قسم المكتبة في كلية فلسطين التقنية –دير البلح.
10	أ. عبد القادر مسلم	رئيس قسم الأعمال الإدارية والمالية في كلية فلسطين التقنية.