



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (٢٣) - العدد الأول - يناير ٢٠٢٢



أثر استخدام تحليل السبب الجذري في مراحل عملية المراجعة الداخلية

The Impact of Using Root Cause Analysis on the Phases of the Internal Audit Process

الباحثة/ سارة إبراهيم صلاح الصفتي

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة

تحت إشراف

د/ هالة السيد إبراهيم عياد

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة-جامعة بورسعيد

أ.د/ زين العابدين فارس

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة-جامعة بورسعيد

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>



ملخص

يوفر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية توصية هامة من أجل ممارسة إستشارية واضحة، وهي التوصية رقم (٢٣٢٠ - ٢) التي تشير إلى الدور الذي يجب أن يلعبه المراجع الداخلي والمتعلق بتحليل السبب الجذري في عملية المراجعة وتنص على: "إن المراجعون الذين يضعون توصيات فقط لقيام الإدارة بحل المشكلة دون ذكر الأسباب الرئيسية المسببة للمشكلة يعجزون عن إضافة رؤى تحسن من فعالية وكفاءة عمليات المنشأة على المدى البعيد وبالتالي تحسين بيئة الحوكمة والمخاطر والرقابة". (IIA 2011)

وعلى ضوء ذلك فإن اتباع مدخل تحليل السبب الجذري من خلال تطبيق نهج متقدم متعلق بتحليل المشكلة ذاتها، يُمكن المراجعين الداخليين من الوصول إلى صميم القضايا التي يقومون بمراجعتها فتكرار ظهور المشكلات بنفس أعراضها يُكلف الكثير من الجهد والمال دون فائدة لذلك ظهرت الحاجة إلى تطبيق طرق علمية منظمة تساعد في حل المشكلات جذريا وتمنع معاودة ظهورها مستقبلاً وإضافة قيمة أكبر للمنشآت التي يعملون بها.

لذلك تسعى الباحثة في هذا البحث أن تظهر العلاقة التآثرية لاستخدام تحليل السبب الجذري من خلال المراجعين الداخليين في مراحل عملية المراجعة ففي سبيل قيام المراجع الداخلي بإضافة قيمة للمنشأة ، يمكن إخضاع عمليات ومنهجيات وتقنيات وأساليب المراجعة للتغيير المستمر، لمواكبة التغيرات المتتالية في بيئة الأعمال والسعي الدائم نحو تطوير أساليب الأداء المهني للمراجع الداخلي .

الكلمات المفتاحية: تحليل السبب الجذري، مراحل المراجعة (التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير)

Abstract

The Institute of Internal Auditors in the United States of America provides an important recommendation for a clear consulting practice. Recommendation No. (2320-2) refers to the role that the internal auditor should play in relation to root cause analysis in the audit process and states: “The auditors who make recommendations only for management to solve the problems without mentioning the main causes of the problem are unable to add insights that improve the effectiveness and efficiency of the entity’s operations in the long run, and consequently the improvements in governance, risk and control environment.

In light of this, following the approach to root cause analysis by applying an advanced approach related to the analysis of the problem itself enables the internal auditors to reach the core of the issues they review, so the need arises to apply scientific organization ways to help solve the problems radically and prevent re-emergence of the future and add greater value to the enterprises in which they work.

Therefore, the researcher in this research seeks to show the influential relationship of using the root cause analysis by the internal auditors in the stages of the audit process. In order for the internal auditor to add value to the enterprise. Review processes, methodologies, techniques, and methods of review can be subjected to continuous change, to keep pace with the successive changes in the business environment and the constant pursuit of development of professional performance methods for the internal auditor.

Key words: root cause analysis, review phases (planning, implementation and reporting)



أولاً: مشكلة البحث:

هناك اهتمام ومبادرات من قبل مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة، ومعهد المراجعين الداخليين الأمريكي، ومعهد تشارترد للمراجعين الداخليين وغيرهم بأهمية استخدام تحليل السبب الجذري في المراجعة الداخلية، لأن الدور التقليدي للمراجع الداخلي لم يعد كافي وفقاً للتطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال وأنه مطالب بإضافة قيمة للمنشأة، فخطة المراجع المبنية على إضافة القيمة لا بد أن تأخذ بعين الاعتبار الأنشطة المتعلقة بخلق القيمة والتي تشجع النتائج الإيجابية. ويتضح ذلك من خلال أهمية تحليل السبب الجذري في وصول المراجع الداخلي لدوره كمضيف للقيمة واستخدامه في مراحل عملية المراجعة، لتحسين جودة المراجعة الداخلية ونتائجها.

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على أثر استخدام المراجع الداخلي لأدوات تحليل السبب الجذري في مراحل عملية المراجعة الداخلية (التخطيط والتنفيذ واعداد التقارير).

ثالثاً: حدود البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تتمثل حدوده فيما يلي:

- لن يتناول البحث دور تحليل السبب الجذري في تطوير أداء المراجعة الخارجية كما يخرج أيضاً على نطاق البحث دور المراجع الخارجي في الحكم على الأداء الرقابي والتطويري للرقابة الداخلية.

رابعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، تتمثل خطته فيما يلي:

- أولاً: حدود تحليل السبب الجذري للمراجع الداخلي وتذليلها في ضوء المعايير ذات الصلة.
- ثانياً: ضوابط استخدام المراجع الداخلي لمدخل تحليل السبب الجذري في مراحل عملية المراجعة.

أولاً: حدود تحليل السبب الجذري للمراجع الداخلي وتذليلها في ضوء المعايير ذات الصلة:

في بعض الأحيان ثقافة المنظمة تمنع الموظفين من الوصول إلى السبب الجذري الحقيقي للمشكلة بسبب: القلق من احتمال وجود تداعيات وعقوبات ناشئة عن تحليل السبب الجذري بدلاً من الاهتمام بحل المشكلات، وتحويل اللوم بمعنى إلقاء اللوم على المشكلة لأسباب خارجية لا تتحكم فيها المنظمة بدلاً من النظر إلى ما هو غير صحيح في المقام الأول أو التطلع إلى وضع خطط للطوارئ، وأن الرغبة في المخاطرة للتغيير قد تكون تكلفته كبيرة ، وبالتالي قد يكون الحل الأرخص ، على سبيل المثال ، هو استبدال المنتج أو إصلاحه عند حدوثه دون مراعاة الآثار والتكلفة الأوسع للقرار مثل ولاء العملاء وردود فعل العملاء السيئة. وترى الباحثة أن مثل هذا التفكير لم يعد في مصلحة المنشأة واستمراريتها.

وتذكر الممارسة الإرشادية رقم (٢٣٢٠ - ٢) من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أيضاً: أن "تكمين الكفاءة الأساسية اللازمة لتقديم الرؤى في تحديد مدى الحاجة لتحليل السبب الجذري وتسهيل ومراجعة وإجراء تحليل السبب الجذري بصورة فعلية". أي أن معظم فرق المراجعة الداخلية باستطاعتهم تحديد السبب الجذري ولكن يحظى فقط عدد قليل من المراجعين بمنهجية واضحة ومكتوبة لعملية تحليل السبب الجذري، وعندما لا تسير الأمور وفقاً لخطة معينة في أي منشأة، قد يكون هناك غالباً ضغط لتجنب تحمل تبعات ما حدث من أخطاء (بسبب الخوف من تأثير ذلك على تقييم أداء الأشخاص أو التقييم الرئيسي، لذلك لا تكون عملية تحليل السبب الجذري الفعالة بسيطة كما يعتقد البعض.(IIA2011)

وترى دراسة (ROBERT L. MAINARDI, 2011) أن من أهم وأكثر ثلاث أسباب وراء عدم استخدام السبب الجذري بشكل متسق من خلال المراجعين الداخليين هو الوقت والجهد والثقة، فعن الوقت عندما يتعلق الأمر بتحليل السبب الجذري ، يُطلب من المراجعين الداخليين تخصيص المزيد من الوقت ليس لمحاولة فهم التفاصيل المعقدة لعمليات الأعمال فقط، ولكن أيضاً ما حدث داخل العملية وأدى إلى وجود تناقض في اختبار المراجعة، وهي عملية تستغرق وقتاً نظراً لمستوى التفاصيل المطلوبة والمراجعة المكثفة الذي يخضع لها جميع أعمال المراجعة. بالإضافة إلى الوقت الإضافي اللازم للمراجع الداخلي لإكمال تحليل السبب الجذري، نظراً لمقدار التفاصيل



التي يتم التخطيط والتنفيذ والإبلاغ عنها وماتتطلبه من الوقت الكثير (Robert L. Mainardi, 2011)

فهو يتطلب منهم إجراء بحث في محاولة لتحديد السبب الأساسي لوجود المشكلة. ومن أجل إجراء مثل هذا البحث يجب عليهم تخصيص وقت كافٍ بسبب مستوى التفاصيل المطلوبة والمراجعة المكثفة الذي يخضع لها جميع أعمال المراجعة. بالإضافة إلى الوقت الإضافي اللازم للمراجع الداخلي لإكمال تحليل السبب الجذري، والقيام به هو حقًا شراكة بين المراجعة الداخلية والمنشأة لاتخاذ القرار النهائي بشأن سبب الاختلاف الذي أظهرته اختبارات المراجعة الداخلية. على الرغم من أن منهجية المراجعة المستمرة المستهدفة واختبار التحكم المحدد يقلل من الوقت اللازم للبحث والتصميم، فلا يزال يتعين إضافة الوقت لإجراء تحليل فعال للسبب الجذري.

وبالنسبة للسبب الثاني المتعلق بالجهد، الذي يجب مناقشته بخصوص عدم الاتساق، مما لا شك فيه ان المراجعين الداخليين يبذلون الكثير من الجهد في تنفيذ مسؤوليات المراجعة الخاصة بهم، ومع ذلك من المهم ملاحظة أن تحليل السبب الجذري يتطلب جهدًا مخصصًا إذا كانوا سيبحثون ويفهمون ويحددون ويناقشون مصدر الإستثناء المذكور في اختبار المراجعة، فإجرائه ليس معقدًا أو صعبًا بشكل مفرط ومع ذلك لضمان حدوثه بالشكل الصحيح بالفعل يتطلب جهدًا إضافيًا لأنه يحتاج لفهم أكثر تفصيلاً لتعقيدات العمليات من أجل تقييم المصادر المحتملة للاستثناء، والشخص فقط الذي يبذل جهدًا للتعلم بما يتجاوز المعرفة الأساسية للأعمال المستخدمة في تنفيذ الاختبار يمكنه إنجاز هذا العمل، فالتفاني والانضباط هما السمتان الحاسمتان اللتان يظهرهما المراجعون لإظهار جهد التعليم والتفسير اللازمين لإكمال تحليل السبب الجذري بغض النظر عن نوع خدمة المراجعة التي يتم إجراؤها. على الرغم من أن منهجية المراجعة المستمرة لها هدف مستهدف واختبار تحكم محدد، فإن مستوى الجهد لتحليل السبب الجذري لا يقل صرامة أو يتطلب جهدًا أقل. فتحليل السبب الجذري هو نفس الاجراءات بغض النظر عن خصوصية هدف المراجعة (Robert L. 2011). (Mainardi)

أما عن السبب الثالث من تطبيق تحليل السبب الجذري بشكل غير متسق فهو متعلق بمشكلات الثقة، وتعرف الثقة بأنها الاعتماد على نزاهة أو قدرة الشخص أو العملية أو أي شيء، ولكن يمكن التساؤل ما علاقة الثقة بالفشل في إجراء تحليل السبب الجذري باستمرار؟ وللإجابة إنه خطأ بسيط يتمثل في الاعتقاد أو الاعتماد على الفرد من حيث صلته بعملية الأعمال التي يتم تقييمها من خلال

النطاق الكامل أو منهجية المراجعة المستمرة. وهذا يعني أن تحديد السبب الجذري يعتمد على الاتصال بالسبب الجذري المفترض دون أي تحقق من صحة أو مناقشة التفاصيل.

ويمكن الاعتماد على المراجع المسئول الذي يقوم بتنفيذ برنامج المراجعة المستمرة أو على مالك المنشأة الذي يتم مراجعتها. ومناقشة موقفين مختلفين حيث يمكن للثقة أن تعرقل فعالية إكمال تحليل السبب الجذري على أساس ثابت، ولتوضيح ذلك:

بالنسبة للموقف الأول من منظور المراجع المسئول، بالنظر في برنامج مراجعة مستمرة مكتمل حيث حدد الاختبار استثناءً. وبمجرد التحقق من صحة هذا الاستثناء مع منشأة الأعمال يبدأ المراجع النظر في الحالة المحددة واكتشاف سبب وجودها، وبمجرد اعتقاده أنه حدد مصدر الاستثناء، فليست هناك حاجة لإجراء أي تحليل إضافي للسبب الجذري لأنه تم تحديد مصدر المشكلة. ومع ذلك، فإن هذا الاعتقاد هو فقط من وجهة نظر المراجع وقد يكون من الممكن ألا يكون على علم بالظروف ذات الصلة في هذا الوقت. لذا يكمن الخطر هنا في أن المراجعين الذين يؤدون اختبار الثقة أنهم يفهمون المشكلة بوضوح، والأهم من ذلك، أنهم يمتلكون بالفعل معرفة عملية تفصيلية بعملية الأعمال. يعتقدون أنهم يستطيعون تحديد السبب الجذري للاستثناء بدقة دون أي بحث إضافي أو تدخلات من المنشأة. كما يمكن أن تؤدي هذه الثقة المفرطة المحتملة إلى قيام المراجعين بتقديم سبب جذري للاستثناء المحدد والذي لا يمثل المصدر الحقيقي للتناقض.

وبالنسبة للموقف الثاني من منظور صاحب المنشأة عندما يُطلب منه التحقق من صحة السبب الجذري، سيكون سريع الإشارة إلى أن هناك عوامل أخرى تؤثر على العملية التي يجري اختبارها، وبناء على التبادل الشامل بين مراجعين الحسابات المسؤولين وأصحاب الأعمال، سيتم تحديد السبب الجذري الحقيقي. لكن الأمر لا يتم بهذه الطريقة، يتم من خلال تقديم المراجعون نسختهم من تحليل السبب الجذري لأصحاب الأعمال للتحقق من صحته. إلا إذا كان السبب الجذري المعروض خارج القاعدة بشكل كبير، فإن تسع مرات من أصل عشرة يقبل أصحاب الأعمال السبب الجذري المقدم ويطورون خطة عمل لمعالجته.

ومع ذلك في هذه الحالات، فإن المراجعين الذين يفتقرون إلى المعرفة العملية التفصيلية للعملية المطلوبة لتحليل السبب الجذري يقدمون سبباً جذرياً يعالج فقط أحد أعراض الاستثناء المشار إليه، وليس المصدر الحقيقي للمشكلة. علاوة على ذلك، فإن الإجراء اللاحق الذي أنشأه صاحب العمل لمعالجة هذه الأعراض لن يعالج السبب الجذري الحقيقي. قد يؤدي في الواقع إلى تعرض أكبر



لفعالية وكفاءة العمليات التجارية. هذا الموقف يؤدي مباشرة إلى الموقف الثاني الذي يضع فيه المراجعون ثقة كبيرة بأصحاب المنشأة المسؤولين لتحديد السبب الجذري للاستثناء المذكور. ويبدو أن وضع مثل هذه الثقة في أصحاب المنشأة أمر منطقي ، نظرًا لأنه لا يوجد فرد آخر فيها يفهم العملية التي يتم مراجعتها أكثر من صاحب المنشأة نفسه.

ويعتبر أحد مفاتيح إجراء تحليل ناجح للسبب الجذري هو امتلاك معرفة عمل مفصلة، ومهارات القيام بما يلي: (, Biorn Andersen and Tom Natland Fagerhaug , 2013)

- فهم الخطوات اللازمة لإكمال تحليل السبب الجذري.
- أن يكون منفصلاً بما يكفي عن العملية ليكون موضوعياً تماماً.
- التعمق في تلك العملية لأنها قد تؤدي إلى حل مستهلك للوقت أو مكلف لمعالجة مصدر استثناء، أيضاً من المهم أن يستجوب المراجعون الداخليون المسؤولون أصحاب المنشأة الذين يقدمون تفسيرات أو اقتراحات فيما يتعلق بالسبب الجذري لضمان قيام إدارة المنشأة بجميع جوانب تحليل السبب الجذري.

واخيراً الثقة بين المرجعين وإدارة المنشأة هي فهم السبب الجذري ، سواء كان ذلك من منظور المراجع المسئول لاكتساب المعرفة التجارية وسؤال صاحب المنشأة ، أو من منظور صاحب المنشأة في النظر في جميع الأسباب المحتملة للاستثناء قد حدث قبل اقتراح سبب جذري. ويعتبر النهج الأكثر فاعلية للمراجعين وأصحاب المنشأة هو العمل بشكل حاسم معاً، ومشاركة معلومات معرفة الأعمال التفصيلية وخصائص أعطال العمليات المستخدمة لتوضيح الحالة الحالية التي تقارن معيار العمل المعمول به كما هو موضح من قبل مالك العملية باختبار أداء المراجعة الفعلي. يؤدي الالتزام القوي بالتواصل والشراكة إلى تحليل ناجح للأسباب الجذرية وهو ما يعود بالنفع على المنشأة.

وقد أضاف معهد Chartered Institute of Internal Auditors دراسة في عام ٢٠١٨ بعنوان (Root Cause Analysis) تحليل السبب الجذري، وهدفت هذه الدراسة إلى تقديم لمحة عامة عن تحليل الأسباب الجذرية ، ولماذا تحظى عملية تحليل السبب الجذري باهتمام المراجع الداخلي المتزايد بمستوى عالي من المهنية وذلك يرجع إلى ثلاثة عوامل رئيسية: (CIIA,2018)

١. الاعتقاد المتزايد من جانب فرق المراجعة الداخلية بأن بعض المشكلات لا تزال تكرر نفسها، على الرغم من إبراز المراجع الداخلي لنفس نقاط المراجعة أو لنقاط مماثلة لها بصورة منتظمة مراراً وتكراراً (ومن أمثلة ذلك الاحتيال والخسائر وعدم الامتثال للسياسات). وفي الواقع، قال بعض رؤساء المراجعة الداخلية أنه يمكن في الغالب كتابة ٨٠% من تقرير المراجعة مسبقاً – حيث ستكون هناك مشكلات فيما يتعلق بالمسؤوليات، ولن تكون سجلات المخاطر محدثة ولن يقوم المديرون بالرقابة الكافية. ويجب أن يعترف فريق المراجعة بأن المشكلات المتكررة تعد علامة تحذير واضحة بأن الأسباب الجذرية لم تتم معالجتها بعد بصورة فعالة.

٢. أن تقارير المراجعة يمكن اختصارها عادةً وجعلها أكثر تأثيراً، إذا تم تحديد الأسباب الجذرية، ففي بعض الأحيان لا يتم قراءة تقارير المراجعة بصورة صحيحة من بعض المعنيين ويتساءلون ما القيمة التي كانت تضيفها تلك التقارير. وبمراجعة مسودة لتقرير المراجعة المتعلق بنظام تكنولوجيا المعلومات على سبيل المثال كان به ٢٠ نتيجة و ٢٠ إجراءً. وبعد القيام بالعمل على الأسباب الجذرية، تم التوصل إلى أنه كان هناك في الواقع ٥ أسباب جذرية رئيسية (مدعمة بعشرين حقيقة) وبالتالي كان الاحتياج فقط إلى ٥ إجراءات رئيسية فقط. وقد تم تقليص التقرير إلى النصف ولكن مازال يتضمن جميع الاهتمامات الحقيقة الرئيسية ويثير أيضاً المزيد من نقاط الاهتمام لكبار المديرين.

٣. الاعتراف بأهمية فهم عوامل الثقافة التي تساهم في نتائج المراجعة، غالباً ما تكون هناك توقعات متزايدة بأنه من الأفضل قيام فريق المراجعة بالتعقيب على ثقافة المخاطر والرقابة بالمنشأة، ويعترف عدد متزايد منهم أن عملية تحليل السبب الجذري الفعالة هي في الواقع " نافذة" مهمة على ثقافة أي منشأة.

وبالإضافة لما سبق وفي ضوء مؤتمر المنتدى الدولي لمنظمي المراجعين المستقلين (IFIAR) في مارس ٢٠١٥، أشار Lewis Ferguson رئيس المنتدى وهو عضو في مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة PCAOB، أن "هناك بعض الأشياء المثيرة للاهتمام التي تحدث في هذه المهنة في الوقت الحالي". وهو ما يدعو إلى التفاؤل عند مشاهدة بعض التحسينات الهامة". حيث كانت اختبارات الرقابة الداخلية وقياس القيمة العادلة والاعتراف بالإيرادات هي المجالات التي أظهرت أعلى عدد من أوجه القصور خلال عملية الفحص، في مسح لنتائج التفتيش الذي تم إجراؤه في عام ٢٠١٤ وفقاً للنتائج الصادرة من IFIAR، كما أوضح أن مستويات عالية من أوجه القصور لا تزال موجودة في المجالات الحيوية لمراجعة



الشركات العامة في جميع أنحاء العالم. ولخص تقرير المسح نتائج التفتيش الرئيسية من عمليات مراجعة الشركات العامة التي قدمها ٢٩ منظمًا عضوًا في IFIAR من جميع أنحاء العالم. (Ken Tysiac, 2015)

كما أضاف Lewis Ferguson إن تحليل السبب الجذري يمكن أن يحدد العوامل التي تؤدي إلى مشاكل المراجعة ، ويساعد الشركات على تصحيحها. " وكل ما تحتاجه المنشآت هو أن تحاول حقًا أن تفهم على المستوى الأساسي للغاية ما الذي يمنع باستمرار التقارير عالية الجودة". وهذه مسألة تتعلق في الواقع باتساق التنفيذ.

وبالإضافة لما سبق فإن التحليلات التي أجرتها المنشآت أظهرت أن مشكلات جودة المراجعة تحدث غالبًا نتيجة لأسباب متعددة. وإن إحدى الإستراتيجيات التي تبدو فعالة في معالجة بعض هذه الأسباب هي التأكد من أن تخطيط المراجعة يتم بدقة، وأنه من المهم التأكد من تحديد المشكلات الأكثر صعوبة في وقت مبكر من العملية حتى يمكن تعيين الأشخاص المناسبين لهم. وأنه من الأفضل التعامل مع هذه المشكلات في وقت مبكر وليس في نهاية دورة المراجعة ، عندما يكون ضغط الموعد النهائي كبيرًا. كما إن استخدام تحليلات البيانات يُظهر أيضًا بُشرى للمراجعين، مما يمنحهم الفرصة للنظر في عينات أكبر من البيانات والعثور على الحالات الشاذة لمزيد من التحقيق. (ICAEW,2016)

مما سبق يتضح أهم حدود تحليل السبب الجذري في مهنة المراجعة، والتي إذا تمت مراعاتها من قبل المراجع القائم بالمهمة التي يمكن معالجتها، بالصورة التي تضيف قيمة لعملية المراجعة، وتحسن من أداء ممارسيها. ولكن هذا الأمر يحتاج الوقوف على ضوابط استخدام هذا المدخل في مراحل عملية المراجعة، وهو موضوع البند التالي من البحث.

ثانياً: ضوابط استخدام المراجع الداخلي لمدخل تحليل السبب الجذري في مراحل عملية المراجعة
يمكن الاستفادة من مدخل تحليل السبب الجذري في مراحل عملية المراجعة المختلفة (تخطيط وتنفيذ واعداد التقرير) ، فلا بد من مراعاة عدد من الضوابط في كل مرحلة لتحقيق الاستفادة القصوى من هذا المدخل، وذلك على النحو التالي:-

١- في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:-

بالدراسة التحليلية والمناقشة وجد أن مدخل تحليل السبب الجذري يمكن أن يكون مفيداً لأي منشأة في تحديد الأسباب الكامنة وراء أي قضية أو مشكلة كما وأنه يوفر منظوراً طويلاً الأجل لتحسين الأعمال وإضافة قيمة للمنشأة، وبدون أداء تحليل السبب الجذري الفعال والمناسب قد يكون هناك احتمال أكبر للتكرار في الأخطاء، فهو يساعد على منع إعادة العمل الإضافي ويعالج بشكل إستباقي التكرار في المستقبل، وعلى ذلك يمكن استنتاج أنه بالنسبة لمرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية يمكن الاستفادة من مدخل تحليل السبب الجذري في عدد من المواقف مثل تلك التي تنطوي على حدوث خطر مفاجيء أو فشل العملية أو تلف أو خسارة لأحد الأصول أو توقف الإنتاج أو حوادث تتعلق بالسلامة أو تدهور الجودة أو عدم رضا العملاء

وفي هذه الحالات لا بد إدراك أن هناك غالباً أسباب متعددة مرتبطة أو غير مرتبطة بالمشكلة، وفي نفس الوقت يجب أن تكون الموارد التي يتم إنفاقها على تحليل السبب الجذري متناسبة مع تأثير المشكلة أو المشكلات والمخاطر المستقبلية المحتملة في ظروف معينة، والتي قد تكون بسيطة فيتم استخدام أداة التحليل التسلسلي (5 Why) ، ومن خلال التسلسل والتتابع في الأسئلة ، يكون المراجع الداخلي قد حدد أو قريبا من تحديد السبب الجذري، ومع ذلك قد تتطلب المشكلات والقضايا الأكثر تعقيداً استثماراً أكبر للموارد والمزيد من التحليل الدقيق بأدوات أخرى لتحليل السبب الجذري فهذه الأداة تساعد في تصنيف ملفات الأسباب المحتملة لمشكلة ما من أجل تحديد الأسباب الجذرية.(Prashant Gangidi, 2018)

وقبل استخدام تحليل السبب الجذري في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة يجب على المراجعين الداخليين توقع العوائق المحتملة التي يمكن أن تعيق الجهود وتطوير نهج إستباقي للتعامل مع هذه الظروف ، كما أن الإدارة قد تكون مترددة في دعم دور المراجعين الداخليين في تحليل السبب الجذري، وقد يحتاج الرئيس التنفيذي للمراجعة والمراجعين الداخليين إلى العمل مع الإدارة لشرح وإثبات دور نشاط المراجعة وقدراته ، في بعض الأحيان قد تقاوم إدارة المنشأة إجراء تحليل السبب الجذري بسبب الإلتزام بالوقت والموارد اللازمين من موظفيها، وقد تفضل الإدارة الإصلاح قصير الأجل للحفاظ على الإمتثال على الفور وإعادة عمليات المنشأة إلى حالتها الطبيعية، وفي بعض الأحيان يتم التعامل مع الإصلاحات طويلة الأجل من قبل الإدارة فقط عندما يسمح الوقت والموارد خاصة عندما ينتج عن ناتج تحليل السبب الجذري حل قد لا يؤدي إلى نتائج



فورية ويكون وقائياً بطبيعته وقد يتطلب نفقات رأسمالية كبيرة، نتيجة لذلك لا يتم إجراء التحليل دائماً لقياس التأثير طويل المدى على التكلفة والوقت ونفقات الموارد الناتجة عن أوجه القصور غير المصححة في العملية أو الحاجة المستمرة لإجراء تصحيحات ثابتة المسار.

وفي هذه الظروف تعتبر القيمة التي يوفرها المراجع الداخلي هي التقييم المستقل والموضوعي وعرض البيانات والتحليلات المختلفة التي يمكن من خلالها استنتاج السبب الجذري الأكثر احتمالاً ، وعند إجرائه من خلال المراجع الداخلي ، يمكن أن يُنظر إلى تحليل السبب الجذري الذي يؤدي إلى ملاحظات وتوصيات محددة ملموسة لتحسين العملية والرقابة على أنه وضع المراجع الداخلي محل دور الإدارة. لذلك يجب على المراجعين الداخليين الإدراك بأهمية هذا المدخل في عملية التخطيط للمراجعة وذلك من خلال الآتي:-

- أولاً: تقديم تحليل محدد وموضوعي ومدعوم للسبب الجذري.
- ثانياً: التمييز بين تحديد السبب الجذري والتوصيات المعلنة لمعالجة السبب الجذري.
- ثالثاً: التأكد من أن ميثاق المراجعة الداخلية أو الإبلاغ عن المشاركة يشير بوضوح إلى دور الإدارة في تقييم التوصيات التي قدمها المراجع الداخلي وامتلاك تنفيذ أي تغييرات على عمليات المنشأة.
- رابعاً: التمييز بوضوح بين المهام التي يقودها نشاط المراجعة الداخلية التي هي تأكيد أو تقييم بطبيعتها مقابل تلك التي يتم فيها الاستشارات ويقودها مدير الأعمال.

٢- في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية وتقييم هيكل الرقابة الداخلية:-

تحت عملية تحليل السبب الجذري المراجعين على إجراء تقييم نقدي للأدلة وإنشاء سلسلة من الأحداث السببية أعمق مما كانوا سيقومون به بخلاف ذلك. بالإضافة إلى ذلك ، فإن تشجيع التفكير فيما يتجاوز الأسباب القريبة يجب أن يزيد من احتمالية قيام المراجعين بتضمين أوجه القصور الرقابية ذات الصلة في التفسير السببي للتحريف، أي ينبغي زيادة الاهتمام بقضايا هيكل الرقابة الداخلية وزيادة تقييمات المراجعين لأهمية التحريف في مراجعة.

وعلى سبيل المثال تعد أداة الأسباب الخمسة why سهلة الاستخدام ومفيدة عندما تتضمن المشكلات عوامل بشرية وهي الأفضل للمشكلات البسيطة أو المتوسطة الصعوبة فيما يتعلق بإصلاح المشكلات وتحسين الجودة وحل المشكلات فعلى سبيل المثال عندما يتم استلام شكوى من

العميل تفيد بأنه لم يتم تسليم البضائع المطلوبة في تاريخ التسليم المتفق عليه فيجب تطبيق تلك الأداة على هذا النحو:

١. لماذا لم يتم استلام البضائع في التاريخ المتفق عليه؟ وإذا كانت الإجابة على ذلك لم يكن لدى الشركة البضائع الموجودة في المخازن لتوريدها.

٢. لماذا لم يكن لدى الشركة البضائع في المخزون لتوريدها؟ وكانت الإجابة على هذا أنه لم يتم استلام المنتج من الشركة المصنعة قبل نفاذ الإمدادات.

٣. لماذا حدث هذا؟ وكانت الإجابة على التساؤل الثالث بأنه زاد حجم مبيعات المنتج بشكل كبير خلال الفترة.

٤. لماذا حدثت مثل هذه الزيادة في مبيعات المنتج؟ وكانت الإجابة عن ذلك بأنه تم القيام بحملة تسويقية وعرضت البضائع بسعر مخفض.

٥. لماذا لم يتم تعديل مستويات المخزون لمراعاة هذا العرض الترويجي؟ وتكون الإجابة لم يكن المستودع على علم بالترويج وبالتالي التغيير في نمط المبيعات.

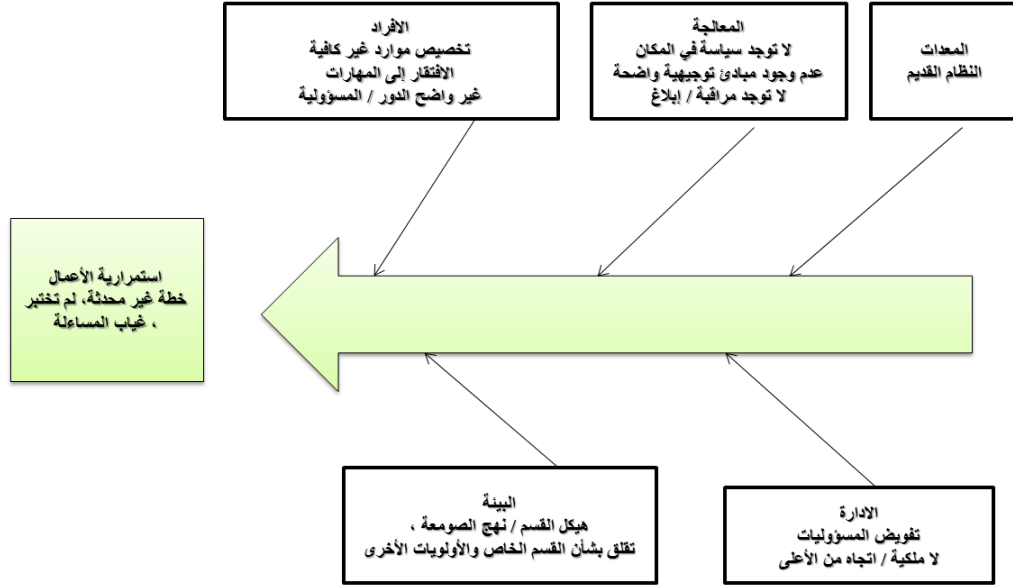
هذه هي التساؤلات الخمس وإجاباتها وبناء على ذلك يكون الإستنتاج الخاص بها من قبل المراجع بأن هناك عدم تواصل بين الأقسام في المنشأة ، ومن ثم لم يتم تعديل كميات أوامر المخزون حتى تراعي الزيادة المحتملة في مبيعات المنتج . أو قد يكون الإستنتاج هو أن نظام المخزون في المنشأة لم يكن محدث، ومن ثم لم يتأثر بالنص المفاجئ وهو ما قد يكون ان التحديث يتم بشكل دوري فقط ولذا لم يتأثر مباشرة. وهكذا إلى آخر الاستنتاجات. وهنا يصل المراجع إلى أحد الأسباب الجذرية للمشكلة بناء على تحليله، وهذا خير مثال على مدخل تحليل السبب الجذري في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة.

أما عند الحاجة لوصف مشكلة معينة وجمع بيانات عنها وتحليلها ، يمكن استخدام مخطط (إيشيكاوا) ثم من خلال العصف الذهني المحتمل لتحديد الأسباب المحتملة يمكن بعد ذلك من تحليل وتحديد السبب (الأسباب) الجذرية ومن ثم تقديم المشورة بشأن الحلول الممكنة. قد يتطلب الأمر عددًا من الخطوات لتتبع المشكلة مرة أخرى إلى "السبب الجذري" من خلال المرور بسلسلة من الأسئلة: ماذا حدث / ما هي المشكلة؟ ، لماذا حصل هذا؟، كيف يمكن تصحيحه لوقف حدوثه -مرة أخرى؟، وعادة ما يتم تجميع الأسباب في فئات رئيسية لتحديد مصادر الاختلاف. تشمل الفئات عادةً على تلك الموضحة في الرسم البياني أدناه شكل رقم (١)، وهو مثال عن : مشكلة تخطيط استمرارية الأعمال



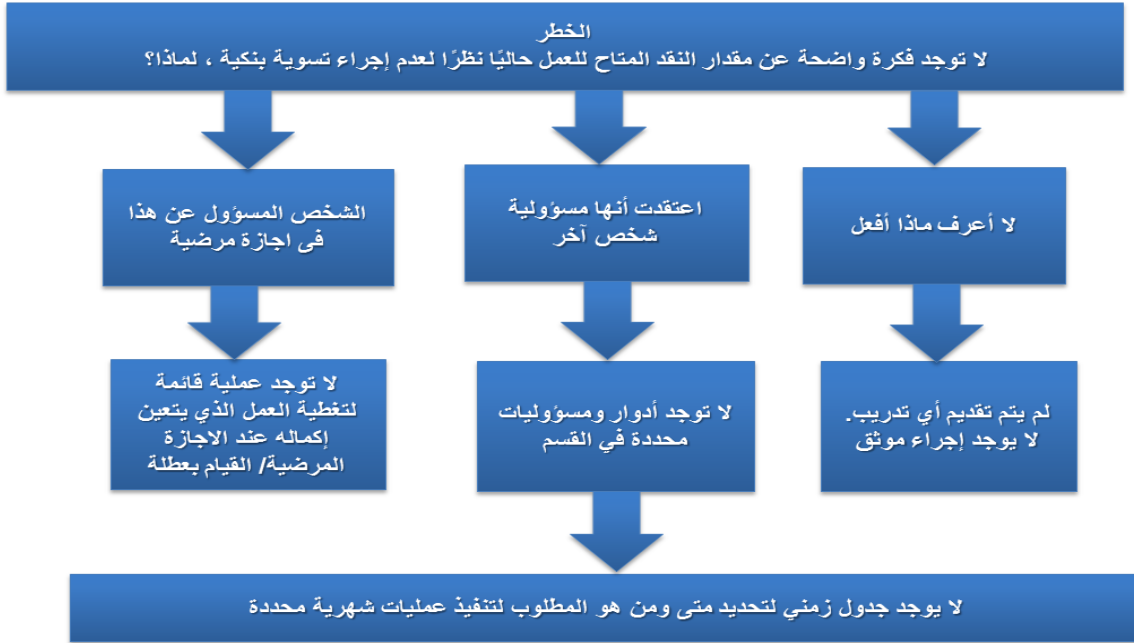
شكل رقم (١)

تحديد الفئات الرئيسية لمصادر الإختلاف لمشكلة تخطيط إستمرارية الأعمال



وبناء على ماتقدم يمكن أن تشير النتائج لوجود عددًا من المشكلات المتتالية يمكن النظر إليها على أنها مشكلة مطلوب تذييلها، ويحتاج ذلك إلى معالجة بدءًا من مجلس الإدارة والإدارة العليا والمستوى الأعلى من خلال الحاجة إلى السياسات والإجراءات والتدريب لأولئك الذين يشاركون في استمرارية الأعمال جنبًا إلى جنب مع تحديث الأنظمة لضمان الكفاءة والفعالية، وتضامًا مع إدارة المراجعة الداخلية.

ويمكن استخدام شجرة المنطق (القرارات) أيضاً عند البحث عن حل للمشكلات المرئية، حيث تقسم المشكلة إلى أجزاء منفصلة وتساعد على البحث عن جميع الأسباب المحتملة للمشكلة من خلال طرح الأسئلة التي تقود إلى المستوى التالي من التفاصيل. يمكن أن يساعد ذلك في تبسيط المشكلات المعقدة ويسهل الحصول على نظرة عامة على الاختيارات المتاحة. ومثال على ذلك يمكن النظر إلى موضوع أنه لم يتم تنفيذ تسوية البنك، وهنا يمكن استخدام شجرة المنطق (القرارات) في التحليل كما يظهرها الشكل التالي رقم (٢)



ومن المتوقع أيضاً أن يؤثر استخدام تحليل السبب الجذري على تقييمات المراجعين لخطورة أي مشكلات تحكم يتصلون بها بتحريف العميل المحدد. عند إعداد مراجعة متكاملة، يتم تحديد شدة نقص الرقابة من خلال احتمال فشلها في منع أو اكتشاف التحريف الجوهرية. ويجب أن يشجع استخدام تحليل السبب الجذري للتحريف المادي الذي تم تحديده المراجعين، والانخراط في معالجة معرفية أعمق وتطوير سلسلة سببية أعمق لشرح التحريف. ومع زيادة التماسك والتغطية للسرد السببي ، يمكن للمراجعين شرح السبب الجذري الحقيقي وراء التحريف بشكل أفضل ويشعرون بمزيد من الراحة في عمل استنتاجات قوية بناءً على هذا التفسير. وهذا بدوره سيساعد المراجعين على تقييم وتقدير مدى جدية أوجه القصور الكامنة في الرقابة الداخلية وسياقها. وينبغي أن تؤدي هذا المراجعة المتزايدة لأدلة المراجعة بدورها إلى زيادة المعتقدات السلبية والقلق والأهمية المتصورة لقضايا الرقابة التي تسببت في التحريف أو سمحت به ، مما يؤدي إلى تقييمات أكثر حدة لمشكلة الرقابة ذات الصلة.

هذا وفي المرحلة الأخيرة من التنفيذ أي قبل الوصول إلى مرحلة مسودة التقرير، يجب إجراء مناقشات حول ما تم من إجراء تحليل السبب الجذري. مما يوفر الوقت في كتابة أو إعادة كتابة



التقرير ومن المرجح أن يقلل من عدد النتائج. ولكي تكون المنشأة أكثر تقبلاً لاستخدام هذا الشكل من التحليل لابد من الآتي:- (CIIA,2018)

- مناقشة هذا في اجتماع لجنة المراجعة والحصول على تأييد منهم وإدراجه في ميثاق المراجعة.
- محاولة استخدام تحليل السبب الجذري في الأقسام الأكثر استجابة للتغيير ثم نشر النتائج / الفوائد التي تم اكتسابها.
- الاستعانة بمصادر خارجية لبعض أعمال المراجعة الداخلية من حيث كيف يمكن حث الشركاء على إجراء عملية تحليل السبب الجذري؟
- الحصول على موافقة من لجنة المراجعة.

٣- في مرحلة إعداد تقارير المراجعة الداخلية أو اتخاذ القرار:

في بعض الأحيان يلجأ المراجعين الداخليين إلى التركيز في التقارير على الحالات التي لاحظوها مثل وصف الحالات التي تنجم عن قصور في إدارة المخاطر أو الرقابة بعبارات إلزامية تثير الانتباه. وبلا شك أن ما تم ملاحظته من حالات القصور في نظام تقنية معلومات جديد أو متطلب امتثال رئيسي أو في رقابة مالية هامة يلفت انتباه الإدارة ومجلس الإدارة. كما أن كثيراً ما تتضمن تقارير المراجعة الداخلية نقاشات متعمقة حول الآثار المترتبة على هذه الملاحظات. ومع ذلك فإن تنوير القارئ بجميع عواقب المخالفة يثير الانتباه أكثر من وصف المخالفة نفسها .

وعلى الرغم من أن التقارير التي تتضمن سرداً موسعاً عن الملاحظات وآثارها يمكن أن تشكل نصاً نثرياً قوياً، إلا أنها تعجز عن إضافة قيمة حقيقية، فإبراز التوصيات وإدراجها في التقارير من شأنها أن تفيد أكثر من أي شيء آخر . فعادة ماتندرج الملاحظات والآثار والتوصيات من بين العناصر الأساسية "لنتائج المراجعة". إلا أن هناك عنصر آخر غالباً لا يحظى إلا بالإشارة اليسيرة، وقد يكون هو الأهم: ألا وهو السبب (أو السبب الجذري) أو الأصلي للملاحظات. فعدم فهم السبب، قد يؤدي إلى عدم تقديم توصيات سليمة لاتخاذ إجراءات تصحيحية (Richard Chambers, 2014)

ففي بعض الأحيان قد يكون المراجعين الداخليين غير قادرين على فهم الصورة الكلية بسبب تركيزهم على الجزئيات، إلا أن في كثير من الأحيان هم غير قادرين على رؤية الجذور لتركيزهم

على الفروع. وعند صياغة أو مراجعة تقرير المراجعة الداخلية فيما بعد ، يجب المطالبة بتقييم فيما إذا كانت النتائج تتعمق بما فيه الكافية لتصل إلى جميع الأسباب الجذرية وتكشفها. ويتضح مما سبق أن استخدام تحليل السبب الجذري من قبل المراجعين الداخليين له نتائج إيجابية على مرحلة إعداد تقارير المراجعة الداخلية وتتمثل في:- تحسين جودة محتويات تقارير المراجعة الداخلية، إظهار مدى موضوعية المراجعين الداخليين، تغيير النظرة السلبية عن نتائج أعمال المراجعة الداخلية، زيادة رضا الجهات المراجع عليها عن أعمال المراجعة والنتائج التي قدمتها تقارير المراجعة الداخلية، زيادة ثقة الجهات المراجع عليها بالمراجعة الداخلية وتقديم الدعم لها. Richard (Chambers, 2014)

كما تتمثل الفائدة العظمى من عرض الصورة الكاملة لنتائج المراجعة بشقيها الإيجابي والسلبي في مساعدة لجنة المراجعة والإدارة العليا على فهم الصورة الكاملة عن أعمال المنشأة وتقدير مدى إمكانية تحقيق الأهداف وليس الاكتفاء بالنظر من جانب حجم الملاحظات المقدمة فقط، كما تساعدهم على اتخاذ الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنشأة. وهنا لا بد من الإشارة إلى أنه قد تكون توقعات لجنة المراجعة والإدارة العليا عن دور المراجعين الداخليين المطلوب منهم هو إيصال النتائج المتعلقة بضعف الرقابة أو عدم فعاليتها أو عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات إلا أن إبلاغهم بمدى أهمية إيصال الجانب الإيجابي عن طريق إبراز الإجراءات التصحيحية التي تمت في التقارير، قد يساعدهم في فهم الصورة الكاملة لنطاق المراجعة والنتائج التي تم التوصل لها.



النتائج والتوصيات

في ضوء ماسبق توصلت الباحثة لما يلي:-

- ١- يساعد استخدام أداة التحليل التسلسلي Why5 في مرحلة التخطيط إلى تصنيف ملفات الأسباب المحتملة لمشكلة ما من أجل تحديد الأسباب الجذرية.
 - ٢- تساعد أداة مخطط إيشيكاوا وشجرة القرارات في مرحلة التنفيذ عند الحاجة لوصف مشكلة معينة وجمع بيانات عنها وتحليلها.
 - ٣- يؤدي استخدام تحليل السبب الجذري إلى تقارير مراجعة داخلية أفضل، ويزيد من ثقة الجهات المراجع عليها.
- وتوصي الباحثة بأنه من الضروري تشجيع الإدارة والعاملين في المنشأة على إجراء تحليل مناسب للأسباب الجذرية في المجالات الرئيسية من أجل الحفاظ على استمرارية المنشأة وتعظيم قيمتها.

المراجع

المراجع الأجنبية:-

A) Books

- 1- Robert L. Mainardi, **Harnessing the Power of continuous auditing: Developing and implementing a practical methodology**, chapter 8 Root Cause Analysis, 2011.

B) Periodicals

- 1- Ken Tysiac, Root Cause Analysis Can Improve Audits, **Journal of Accountancy**, March3, 2015. Available At: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2015/mar/improving-audit-quality-with-root-cause-analysis-201511894.html>
- 2- Prashant Gangidi, **A Systematic Approach to Root Cause Analysis using 3x5 Whys Technique**, **International Journal of Lean Six Sigma**, 2018. www.emeraldinsight.com
- 3- Richard Chambers, Good Internal Audits Focus on the Roots, Not Just the Trees, **Internal Auditor**, Oct. 2014

Others

- 1- Biorn Andersen and Tom Natland Fagerhaug, **The ASQ Pocket Guide to Root Cause Analysis**, ASQ Quality Press Milwaukee, Wisconsin , 2013.
- 2- Chartered Institute of Internal Auditors(CIIA), Root Cause Analysis, 2018.
- 3- The Institute of Internal Auditors (IIA) , **Practice Advisory 2320-2:Root Cause Analysis** , 2013
- 4- ICAEW " Improving Audit Quality Using Root Cause Analysis". **Audit and Assurance Faculty**, London.Uk, 2016. www.icaew.com.
- 5- Public Company Accounting Oversight Board, **Initiatives to Improve Audit Quality**, June 24-25, 2014.