

٢٢٢٢
٢٢٢٢
تطوير فاعلية المراجعة الإدارية كأداة
للمراقبة والتقييم وترشيدهم للقرارات

بحث
مقدم من

البراهيم عمار وعمار محمد

للحصول على درجة
دكتوراة الفلسفة في المحاسبة

١٤٠
١٥٧
٢٠٩

أشرف

الأستاذ الدكتور محمد نصير الهولاني

أستاذ المراجعة بالكلية

١٩٨٠

لجنة المناقشة والحكم

رئيساً
الأستاذ الدكتور حسن محمد كلال
الأستاذ بقسم المحاسبة ووكيل الكلية

مُشرفاً
الأستاذ الدكتور محمد نصر الهواري
أستاذ المراجعة بالكلية

الأستاذ علي محمود عبد المتعال
أستاذ المراجعة بكلية الاقتصاد والإدارة عضواً
بجامعة الملك عبد العزيز بالملكة العربية السعودية

بسم الله الرحمن الرحيم

ربنا شرح لي صدري ويسر لي أمري“

شكر وتقدير

يسجل الباحث شكره وتقديره للأستاذ الدكتور محمد نصر
الهواري أستاذ المراجعة بالكلية على توجيهاته وإرشاداته
القيمة ، والتي كان لها أكبر الأثر في ظهور البحث بصورة
الحالية .

ويقدم الباحث جزيل شكره للأستاذ الدكتور حسن
محمد كمال الأستاذ بقسم المحاسبة ووكيل الكلية ،
والأستاذ علي محمود عبد المتعال الأستاذ بقسم المحاسبة
بكلية الاقتصاد والإدارة بجامعة الملك عبد العزيز
بالمملكة العربية السعودية على تفضلهما بالإشتراك
في المناقشة .

الاطار العام للبحث

مقدمة

تلعب الوحدات الاقتصادية دورا هاما في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وتتداخل مصالحها وتؤثر على أطراف عديدة تهتم بها . فوجود وحدة اقتصادية ناجحة يؤثر على المستوى الاجتماعى . ومن ناحية أخرى فان الوحدات القوية لا يمكن أن تبقى عاملة في مجتمع مريض . إن العلاقة متبادلة بين الوحدات والمجتمعات التي تعمل فيها .

ورغم اختلاف الفلسفة الاقتصادية بين المجتمعات فان أهمية الوحدات لا يمكن انكارها بسبب دورها الاصلى ، أو بسبب آثار قيامها بهذا الدور . وبعبارة أخرى فان اداء الوحدات ينمكس بصورة مباشرة أو غير مباشرة على المجتمع .

وليس هناك من شك في ضرورة الربح كأحد أسباب قيام الوحدات الاقتصادية . بل ينظر البعض اليه على أنه دم الحياة للنظام الاقتصادى . وليس كما ينظر اليه الآخرون على أنه أمر غير عادى . فتلك النظرة تهدد به لفرض الاستثمار وزيادة العمالة وتحسين مستوى معيشة الافراد .

ومع أهمية الربح ينبغى الا ينظر اليه كهدف وحيد ، ويتطلب الأمر وجود أهداف أخرى أساسية لا تتنافى مع ضرورة تحقيق قدر معقول من الربحية . ففشل الوحدات الاقتصادية في تحقيقه معناه ببساطة التآكل التدريجى لرؤوس أموالها .

وإذا كانت ادارة الوحدات الاقتصادية مسئولة اساسا أمام اصحابها فان هذه مسئولية اقتصادية ، وبقاء الوحدات الاقتصادية في العمل هو الالتزام الاساسى للادارة وخلق المنافع الاقتصادية كان دائما وسيظل مهمة إدارتها . وهى بهذا الشكل تتخذ مجموعة من القرارات الادارية تتحقق نتائجها بعد تنفيذها وتقاس بأساليب مختلفة محاسبية في معظمها وأدوات أخرى أحيانا . والمحاسبة عند تعرضها لقياس النتائج تركز على الآثار التي تحققت في فترة معينة ماضية معبرا عنها في صورة مالية .

ومن ناحية أخرى فان نجاح الادارة في تحقيق الاهداف الاجتماعية يمثل الوجه الاجتماعى للاداء الادارى . ورغم عدم الاتفاق على طبيعة موحدة للدور الاجتماعى بشكل مستقر ، الا أن هناك مؤشرات أو نماذج لبعضها يفترض أن تقدمه الوحدات ، ويمكن عرضها في شكل قوائم اهداف اجتماعية أو تقارير اجتماعية .

ويرتبط الوجه الثالث بكفاءة الاداء الادارى نفسه . فالادارة تحقق الاهداف

(ب)

الاقتصادية أو الاجتماعية من خلال ممارسة ادارية تتم على مستوى من المهارة يتفوق
وقواعد الادارة العلمية ، مقترنة بخبرة وكفاءة القائمين على ادارة الوحدات وتسعى
لتحقيق اهداف باسلوب اقتصادى وكفاية فى التنفيذ وفاعلية فى تحقيق النتائج .

طبيعة المشكلة والحاجة الى البحث :

تعمل ادارة الوحدات الاقتصادية فى ظل التفويض الممنوح لها ، وتعرض
نتائج عملها فى قوائم وتقارير مالية تعد فى نهاية الفترات ، يقوم مراجع خارجى مستقل
بإبداء الرأى فى مدى تمثيلها عن المركز المالى ونتيجة النشاط . ولفترة طويلة ظلت
تلك التقارير المصدر الرئيسى للمعلومات عن الوحدات الاقتصادية ، وأساسا لاتخاذ
قرارات .

ورغم ما توفره القوائم والتقارير المالية من معلومات مالية لها قيمتها ، فان تعدد
الأطراف المهتمة بالوحدات ، والطبيعة الملخصة للقوائم والتقارير ، وهدم صلاحيتها
للمقارنة أحيانا ، وهدم كفايتها لتلبية حاجة الاطراف من جهة ، وأعمية قياس كفاءة
الادارة فى أدائها للوظائف والنشاطات ، وضرورة أن تكون المراجعة مستمرة وليست
نمائية - نشأت الحاجة الى وجود مفهوم جديد للمراجعة يتجاوز فحص القوائم
والتقارير المالية ، والتركيز على مراجعة الكفاية والفاعلية بجانب القوائم والتقارير . ثم
تقييم الاداء الادارى الذى يعتبر هدف المراجعة الادارية .

ومع ذلك فان انتشار المراجعة الادارية لم يتحقق فى كل الوحدات الاقتصادية
سواء فى مصر أو العالم الخارجى لصعوبات تواجهها وتحد من فاعليتها . ومن ثم
نشأت الحاجة الى دراسة كيفية تطوير فاعلية المراجعة الادارية فى الوحدات الاقتصادية ،
ولما كانت كفاءة الادارة تقاس بنجاحها فى وظائفها ، كان اختيار مجالات الرقابة
والتقييم وترشيده القرارات للتركيز عليها عند تطوير فاعلية المراجعة الادارية .

أهمية البحث :

تعتمد فاعلية المراجعة على وجود أدوات يستفيد منها المراجع فى تسهيل
قيامه بها ، وتمكنه من استخلاص نتائج لها قيمتها ، والتوصل الى أدلة تمكنه من
إصدار أحكام سليمة بناء على مقاييس موضوعية بعيدة عن التحيز أو الاعتماد على الحكم
الشخصى منفردا . كما تتحقق بتمرض المراجع لمناطق أخرى غير تقليدية للفحص .
وتسلط الأدوات والمناطق فى تقديم تقرير بناء عن كفاءة الاداء الادارى . ومن ثم

(ج)

يهدف البحث لدراسة ومناقشة الادوات المؤدية لتطوير الفاعلية ، ومناطق الفحص هذه .

فروض البحث :

يعتمد البحث على الفروض التالية :

- ان هناك حاجة للمراجعة الادارية كمفهوم لامتداد مجال المراجعة .
- ان المراجعة الادارية يمكن تطويرها لتحقيق فاعليتها .
- ضرورة وجود أدوات تمكن من تحقيق الفاعلية .
- ان مجالات التطوير هي الرقابة والتقييم وترشيد القرارات .
- ان استخدام الادوات وتناول مراجعة للمجالات المشار اليها يؤدي الى تحقيق الفاعلية .
- انه يمكن الوصول الى نتائج مميّنة ، وحرص تقرير للمراجعة الادارية يساهم في تقييم كفاءة الاداء الاداري .

اسلوب البحث :

يرتكز البحث اساسا على منهج المناقشة والتحليل في دراسة تطوير فاعلية المراجعة الادارية كأساس للرقابة والتقييم وترشيد القرارات . متناولا الاراء والافكار والتطبيقات السائدة في المراجعة الادارية في محاولة للتوصل الى التطوير .

خطة البحث :

ينقسم البحث الى أربعة أبواب . تخصص الثلاثة الأولى لدراسة المشكلة ، والرابع للنتائج والتوصيات .

يتناول الباب الاول بالمناقشة الحاجة الى وجود المراجعة الادارية . فيناقش مدى وفاء المراجعة المالية باحتياجات الاطراف المختلفة ، والتي ادت للحاجة الى التطوير . ومحاولات التطوير لرفع كفاءة المراجعة المالية أو تنويع المراجعات ثم الحاجة الى توسيع مجال المراجعة في الفصل الاول . وتنتقل الدراسة في الفصل الثاني لتناول مفهوم المراجعة الادارية . بالتعرض الى مفاهيم المراجعة السائدة كالمراجعة الوظيفية ، والمراجعة الشاملة ، والكاملة ، ومراجعة الكفاية حتى الوصول الى المراجعة الادارية .

ويعرض الباحث للأسس التي يعتبرها ضرورية لتحديد مفهوم واضح للمراجعة الادارية ،
ثم تعريف المراجعة الادارية .

ويخصص الباب الثاني لمناقشة ادوات تطوير الفاعلية فيتناول الفصل الاول الضبط
الاداري ك مفهوم متطور للمراقبة الادارية * وتحديد مفهوم الضبط الاداري واهدافه
واركانه ، وعرض نماذج للضبط الاداري * ثم تحديد موقف المراجع من نظام الضبط
الاداري . ويخصص الفصل الثاني لدراسة دور لجنة المراجعة في تطوير الفاعلية
للتعرف على واجباتها ، وتشكيلها ، ومقترحات لتطوير فاعلية اللجنة لخدمة المراجعة
الادارية ، وعلاقة اللجنة بالمراجع ودوره في تطوير الفاعلية . وتتقل الدراسة فسي
الفصل الثالث لتناول معايير المراجعة الادارية من معايير للاداء الاداري ، ومعايير
للاداء المهني للمراجع ، ومسئولية المراجع عن المعايير ورضا لثقرير المراجعة الادارية .
ويناقش الباب الثالث دور المراجعة الادارية في الرقابة والتقييم وترشيد القرارات
ويبدأ بمناقشة ترشيد القرارات باعتبارها تتناول مراحل التخطيط والتنفيذ والرقابة
فيخصص الفصل الاول لدراسة المنهج العلمي لصنع القرارات ، ومراحل صنع القرار ،
ثم دور المراجعة الادارية في ترشيد القرارات ، بتحديد واجبات المراجع نحوها
واجراءات وتقرير المراجعة . وتتلخص القرارات في موازنات تستخدم للتخطيط والرقابة
والتقييم ، ومن ثم يتناول الفصل الثاني مراجعة الموازنات التخطيطية ، وهنصر التركيز
والاختلاف من مراجعة القوائم المالية التقليدية ، ومسئولية المراجع الاداري ، ومعايير
مراجعة الموازنات التخطيطية . ويتعرض الفصل الثالث لمناقشة تقييم الاداء كأسلوب
للحكم على الكفاية الادارية للوحدات الاقتصادية . فيناقش مفهوم الاداء وتقييمه
ومجالاته وأساليبه وادواته . ويناقش الآراء التي تناولت موقف المراجع من تقييم الاداء ،
ودراسة لواجباته عند مراجعة تقييم الاداء ، وتقييم تقريره لفائدة الاطراف المختلفة
المهتمة بالوحدات الاقتصادية . ويتناول بالدراسة واجبات الادارة المركزية لتنفيذ
الخطة وتقييم الاداء بالجهاز المركزي للمحاسبات وما يلزم لدعم فاعليتها .

ويخصص الباب الرابع لعرض خلاصة وتوصيات البحث ونتائجه .

خريطة البحث :

يعرض الباحث فيما يلي هيكل البحث موضحا تبويبه في الابواب والفصول السابق
عرضها وهدف الدراسة في كل منها وأساليبها والنتائج التي يتوقع الباحث الوصول
اليها وتسمى الدراسة لتحقيقها .

تبويب البحث	المهدف	الاسلوب	النتائج المستهدفة
<u>الباب الأول</u>			
الفصل الاول	دراسة تطور المراجعة المالية	مناقشة أوجه قصور المراجعة المالية	الحاجة الى توسيع مجال المراجعة
الفصل الثاني	تحديد مفهوم المراجعة الادارية	مناقشة مفاهيم المراجعة التي تمتد لتجاوز مجال المراجعة المالية	التوصل الى تعريف للمراجعة الادارية يتفق وفرض الدراسة
<u>الباب الثاني</u>			
الفصل الاول	تحديد مفهوم الضبط الاداري	مناقشة تطوير المراقبة الادارية لتتحول الى خطة للضبط الاداري	تعريف الضبط الاداري خصائصه وأركانه وهرض نماذج له وتحديد موقف المراجع الاداري منه
الفصل الثاني	دور لجنة المراجعة في تطوير الفاعلية	مناقشة مفهوم لجنة المراجعة ، واجباتها ، تشكيلها ، علاقتها بالمراجع الاداري باللجنة	ضرورة تدعيم لجان المراجعة ودعم عمل الجهاز المركزي للمحاسبات في ادائه لدور لجان المراجعة
الفصل الثالث	ابرار أهمية معايير المراجعة كأداة لتطوير الفاعلية	استعراض مفهوم المعايير وأساليب وضعها ، أنواع المعايير وتصنيفها ومسئولية المراجع الاداري	تحديد اساس اختيار معايير المراجعة الادارية وتبويبها ، تطوير معايير الاداء المهني للمراجع ، عرض نموذج لتقرير المراجعة الادارية
<u>الباب الثالث</u>			
الفصل الاول	دراسة دور المراجعة	مناقشة الاسلوب	ضرورة مراجعة عملية

تبويب البحث	المهدف الاسلوب	النتائج المستهدفة
	الادارية في ترشيد القرارات العلمي لصنع القرار ودور المراجع عند مراجعة صنع القرار والاساليب الفنية تقرير المراجعة	صنع القرار ، تحديد مسئولية المراجع عن صنع القرار ، والتوصل الى اساليب المراجعة الادارية للقرارات .
الفصل الثاني	مراجعة الموازنات التخطيطية باعتبارها اداة تخطيط ورقابة وتقييم الاداء	استعراض المواقف المختلفة من المراجعة ودراسة عناصر التركيز والاختلاف عن مراجعة القوائم المالية الفعلية المراجعة الادارية تفرض مراجعة الموازنات التخطيطية لقياس كفاءة وظيفة التخطيط والرقابة والتقييم ، المراجع الاداري يمكنه مراجعة الموازنات التخطيطية ويتم تحديد مسئوليته عنها بالاستعانة بأدوات معينة .
الفصل الثالث	محدد دور المراجعة الادارية في التقييم	مناقشة مفهوم تقييم الاداء الاداري ادواته واساليبه وشمولها ، ومسئولية المراجع عن تقييم الاداء أن يتحول تقييم الاداء الى عملية شاملة لمجالات العمل الاداري وأن يتولى المراجع مراجعة التقييم الذي قامت به الادارة وابداء الرأي في كفاية الاداء وتقييمه

الباب الاول

تطور المراجعة ومفهم المراجعة الادارية

يناقش الباب الاول المراجعة الادارية كأداة لتحقيق الفاعلية في مجالات الرقابة والتقييم وترشيد القرارات . وتبدأ الدراسة بتناول تطورات المراجعة المالية التقليدية ، وكيف أنها لم تستطع تلبية الحاجات المتزايدة للأطراف المختلفة المهتمة بنشاطات الوحدات الاقتصادية . مما أدى الى المحاولات لتطوير المراجعة المالية التقليدية للوفاء ببعض الاحتياجات . وفي نفس الوقت استنباط أشكال أخرى من المراجعات تتناول وتهتم بعناصر خلاف القوائم والتقارير المالية .

ولم تنشأ المراجعة الادارية إلا وليد محاولات متعددة في الوحدات الاقتصادية أو الوحدات الحكومية ، وساهمت هيئات مختلفة في أحداث التطوير حتى بدأ اصطلاح المراجعة الادارية ينتشر في الكتابات والتطبيق . ولكن اختلاف المفاهيم المتعددة من استخدام اصطلاح المراجعة الادارية يفرض أن يتم تحديد مفهوم يتفق وفرض البحث باعتبار المراجعة الادارية أداة للرقابة والتقييم وترشيد القرارات . ومن ثم تنقسم الدراسة في الباب الاول الى :

- الفصل الاول : ارتباط تطور المراجعة بالحاجة الى المراجعة الادارية .
- الفصل الثاني : مفهم المراجعة الادارية كأداة للرقابة والتقييم وترشيد القرارات .

الفصل الاول

ارتباط تطور المراجعة بالحاجة للمراجعة الادارية

لا شك أن المراجعة كغيرها من المدن مرت بمراحل متعددة منذ نشأتها مرتبطة بالحاسبة وامساك الدفاتر في القرن الخامس عشر ، الى اعتبارها مهنة تلبي حاجة اجتماعية وتستفيد من عملها فئات كبيرة في المجتمع .

ومن هذه الناحية كانت أهمية تناول المراحل التي مرت بها المراجعة من بداية اعتبارها وسيلة لضبط النقدية وبعض أصول المنشأة بهدف الرقابة عليها وحمايتها من السرقة والاختلاسات ، إلى ظهور المراجعة الوظيفية ثم المراجعة الادارية في بدايات الستينات ، واخير المراجعة الاجتماعية .

وليس مجال الدراسة في الفصل الاول تناول تلك المراحل بالتفصيل فقد أصبحت تاريخاً معروفاً ، وانما التركيز على العوامل التي أدت لتزايد الحاجة للمراجعة الادارية وضرورة استخدامها في رقابة وتقييم الوحدات وكأداة لترشيد القرارات . ولذلك فقد قسمت الدراسة الى :

- المبحث الاول : نشأة المراجعة وتطورها .
- المبحث الثاني : ضرورة التطوير واتجاهاته .

المبحث الاول

نشأة المراجعة وتطورها

أصبحت المراجعة مهنة مستقرة معترف بها يمارسها أخصائيون على قدر عال من الخبرة والدراية والمعرفة بعلم وثقافات مختلفة ، وتحقق فوائد جمة من مزاولتها . ولم تصل المراجعة الى ما حققت من طريق الصدفة ولكن نتيجة تطورات مرت بها وظروف تعرضت لها . وأن مناقشة المراحل التي مرت بها المراجعة يساعد في البحث عن آفاق أرحب ، وأساليب أدق . تنميا مع التطورات المستمرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

أيا كان نوع العمل المؤدى فهو بحاجة الى مراجعة ، ونعتقد بصفة عامة أن المراجعة قد بدأت ذاتية من الرغبة الكامنة في التطوير والتحسين واكتشاف العيوب لتلافيها والتخلص منها ، ولا زال هذا المفهوم مستقرا حتى الآن .

وفي مجال العمل المحاسبى بدأت المراجعة كعملية ضبط داخلى يشمل النقدية وبعض الأصول فى المنشأة ، وكانت تعرف عندئذ بالمراقبة الداخلية . باعتبارها مجموعة من الضوابط والأسس التى تضعها ادارة المشروع بهدف المحافظة على أمواله وتحقيق الدقة المحاسبية فى تسجيل عملياته فى دفاتره وسجلاته " (١) .

أى أن المراجعة فى نشأتها صاحبت نشأة المحاسبة ، وفى حين تعنى المحاسبة بتسجيل وتلخيص وعرض النتائج المالية فى شكل تقارير محاسبية فإن المراجعة نشأت لتأكيد عمل المحاسبة . فقد نشأت المراجعة أصلا لوجود حاجة الانسان الى من يطمئنه على أن ما سجل فى الدفاتر والسجلات كان صحيحا وأنه يمثل بصدق حالة أعماله وقراراته " (٢) .

وعند قيام المشروعات ذات الملكية المشتركة بدأت الحاجة الى وجود شخص مستقل للقيام بالمراجعة حماية لحقوق الشركاء ، وكانت تنفذ لصالحهم فقط . ولكن

(١) الاستاذ ابراهيم على عشاوى - " أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية - الجزء الاول " - القاهرة - مطبعة دار العالم العربى - ١٩٧١ - ص ١٥٤ .

(٢) دكتور محمد نعيم الهوارى - " دراسات فى المراجعة " - القاهرة - مكتبة غريب ، ١٩٧٨ - ص ٢٦٥ .

للتطور الحقيقى فى المراجعة الخارجية اقترن بقيام الشركات المساهمة كنوع من الكيان القانونى المستقل - تنفصل فيه الملكية عن الادارة ، يفوض أصحابها (المساهمون) لادارتها تسيير أمورها نيابة عنهم ، مما دعم الحاجة الى الاستعانة بالمراجع الخارجى . وتغيرت المراجعة من مراقبة داخلية تستخدمها الادارة الى عملية مراقبة للادارة والتأكد من حسن استخدامها للتفويض الممنوح لها ، مع تقييم المراقبة الداخلية .

وهكذا أصبحت المراجعة الخارجية تقدم تقديرا يستخدم اصلا لصلحة اصحاب رؤوس الاموال عن ذلك التفويض ، يقدمه المراجع المسئول مباشرة امامهم عن طريق الجمعية العمومية ، التى تملك سلطة تعيينه لضمان قدر من الاستقلال أثناء تأديته مهمته .

كما صاحب تطور المراجعة تطور مماثل فى المراقبة الداخلية " وأصبحت وسائل تضمن حسن سير العمل فى المنشأة ، وتطبيق السياسات والاجراءات الموضوعة لحماية للاصول ، وتحقيقا للكفاية الانتاجية " (١) .

وباستمرار النمو والتعقد فى أشكال المشروعات وحجومها وتعدد انشطتها أصبحت كيانا هاما له تأثيره فى الحياة الاقتصادية ، وفى نشاطات فئات أخرى متعددة خلاف اصحابها ومنها العاملين والمستهلكين والبنوك وشركات التأمين والنقابات العمالية والمهنية والحكومة بأداراتها وبعيئاتها . وزادت حاجة الفئات الى معلومات عنها وبدأ اهتمامها بما يرد فى القوائم والتقارير المالية كمعلومات لازمة لها . واتسع نطاق مسئولية المراجع الخارجى لتشمل مسئولية تحوها عما يديه من رأى فى القوائم والتقارير المالية .

أصبح المراجع يقوم بدور الوسيط بين مقدمى المعلومات مثلا فى ادارة المشروعات ومستخدميها . واعتبارها معلومات محاسبية فان حاجة المجتمع الى الخدمات المحاسبية كان ينتهى دائما بالحاجة الى المراجعة حيث أنها وسيلة للتأكد من مطابقة السجلات المحاسبية وصحة النتائج طبقا لما قام به المراجع من اجراءات مبنية على خبرته ودرايته ومقدرته على اصدار حكم عنها فى شهادته أو تقريره " (٢) .

(١) الاستاذ محمد محمد الجزار - " المراقبة الداخلية " - القاهرة - مكتبة

عين شمس - ١٩٧٤ - ص ١٠ / ١١ .

(٢) الاستاذ على محمود عبد المتعال - " المراجعة (المبادئ - الاصول) " -

القاهرة - ١٩٦٩ - ص ٦ .