

جامعة عين شمس
كلية التجارة



مكتبة
التجارة

مشكلات تطبيق المراجعة الإدارية كأداة لرفع كفاءة الأداء

بحث مقدم لقسم المحاسبة والمراجعة
للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح

المعيد بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية

إشراف

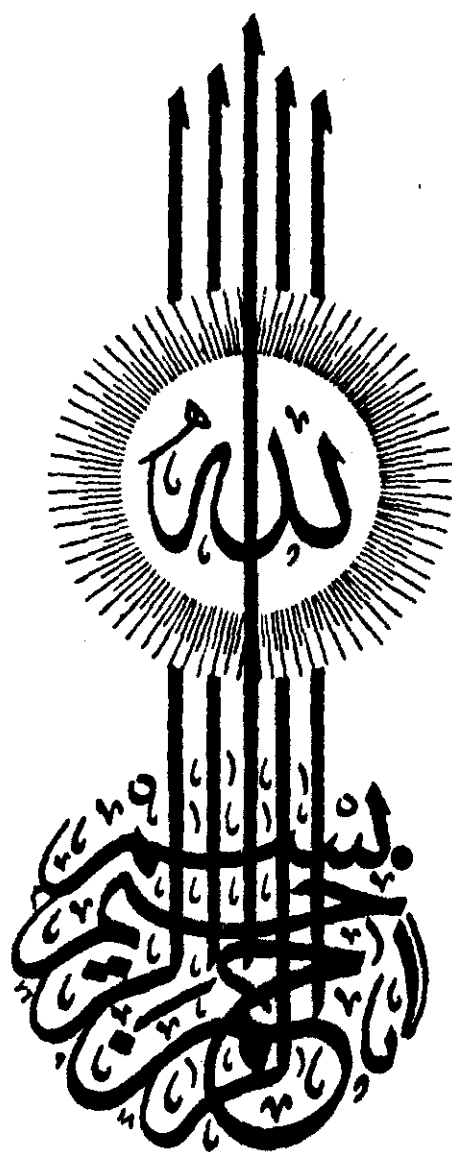
الأستاذ الدكتور / حسن محمد كمال

الدكتور / محمد توفيق محمد

١٩٨٦

٤٨
٥٧
✓

٦٥٧ / ٤٥



الإهداء

- إلى والدي --- الذي هداني إلى طريق البحث العلمي .
- إلى والدتي --- يسوع المسيح وأحمدان .
- إلى إخوتي --- مع تمنياتي بالتوفيق .

لجنة المناقشة والحكم على البحث

السيد الأستاذ الدكتور / حسن محمد كمال

أستاذ المحاسبة والضرائب

كلية التجارة - جامعة عين شمس

مشرفاً رئيساً

السيد الأستاذ الدكتور / محمد عباس حجازي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

عضواً

السيد الأستاذ الدكتور / محمود شوقي عطا الله

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

عضواً

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذى وفقنى لإخراج هذا البحث الذى يعد أولسى خطوات الباحث على طريق البحث العلمى . . ذلك الطريق الذى يبدأ ولا ينتهى أبداً .

وبهذه المناسبة يسرنى أن أوجه عظيم شكرى وتقديرى إلى أستاذى الجليل الدكتور / حسن محمد كمال على تفضله بالإشراف على هذا البحث ، والذى كان له الفضل الكبير فى إخراج هذا البحث بهذه الصورة . فقد كان تشجيعه المتواصل وتوجيهاته القيمة ، هى النبراس الذى إهتديت به أثناء إعداد هذا البحث . وما من مشكلة وقفت فى طريقى أثناء مرحلة البحث والكتابة إلا وكنت أهرع إليه ، فأجد عنده عطف الآباء وتواضع العلماء . أدعو الله سبحانه وتعالى أن يمتعه بالصحة والسعادة ويحفظه ذخراً لنا جميعاً .

كذلك أتوجه بالشكر والعرفان إلى أستاذى الفاضل الدكتور / محمد توفيق دسوقي ، لمعاونته الصادقة فى الإشراف على هذا البحث ، فقد كان لتوجيهاته القيمة أثر كبير فى تكامل هذا البحث . كذلك أسجل له الفضل فى تذليل الكثير من العقبات التى واجهتنى خلال رحلة البحث .

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى الدكتورة / سعدة حافظ منتصر أستاذ الاحصاء بكلية التجارة جامعة عين شمس ، على كل ما قدمته لى من عون صادق أثناء قيامى بالدراسة الاستقصائية الخاصة بهذا البحث .

كذلك أتوجه بالشكر العميق إلى أستاذى الجليل الدكتور / محمد عباس حجازى الذى كان له الفضل فى أن علمنى مبادئ المحاسبة وكذلك الأصول العلمية للمراجعة فى كلية التجارة جامعة عين شمس . كذلك كان لسيادته الفضل فى تشجيعى على كتابة هذا البحث ، منذ أن كان مجرد فكرة تعتمل فى رأسى . ولقد شرفنى الآن بموافقة على الإشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على هذا البحث .

كذلك أتوجه بخالص شكوى الى الأستاذ الدكتور / محمود شوقي عطا الله
أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة القاهرة ، على تفضله بالإشتراك
فى لجنة المناقشة والحكم على هذا البحث . وأود أن أسجل هنا أن كتابات
وأبحاث سيادته القيمة فى مجال المراجعة الإدارية كانت من المراجع الهامة التى
اعتمد عليها الباحث .

أخيرا أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من عاوننى معاونه صادقة ، فى إخراج
هذا البحث الى النور .

وفى ختام كلمتى هذى ، أدعو الله سبحانه وتعالى أن أكون قد وفقـت
فيما هدفت إليه وما توفيقى إلا بالله العلى القدير .

الباحث

محتويات البحث

مقدمة البحث

رقم الصفحة

- ١ - مشكلة البحث ج
- ٢ - هدف البحث ز
- ٣ - فروض البحث ز

الباب الأول : الإطار العام للمراجعة الإدارية

- الفصل الأول : المراجعة الإدارية ماهيتها وأهميتها ١
- البحث الأول : ماهية المراجعة الإدارية ١
- البحث الثاني : أهمية المراجعة الإدارية ٢٧
- الفصل الثاني : مقومات نظام المراجعة الإدارية ٣٢
- البحث الأول : نظام للمساءلة المحاسبية ٣٢
- البحث الثاني : نظام للموازنات التخطيطية ٣٧
- البحث الثالث : بعض المقومات الأخرى للمراجعة الإدارية ٤٣

الباب الثاني : مشكلات تأهيل المراجع الإداري واستقلاله

- الفصل الأول : مشكلة كفاية التأهيل العلمي والعمل للمراجع الإداري ٤٩
- البحث الأول : التأهيل الحالي للمراجعين ٤٩
- البحث الثاني : مجالات التقييم التي تتناولها المراجعة الإدارية ٦٢
- البحث الثالث : المراجع الإداري - مدخل كفاية التأهيل ٧٢
- الفصل الثاني : مشكلة استقلال وحياد المراجع الإداري ٧٢

رقم الصفحة	
٨٣	المبحث الأول : الاستقلال والحياد ودوره فى المراجعة
	المبحث الثانى : مشكلة استقلال المراجع الخارجى
٩١	والمراجعة الإدارية
	المبحث الثالث : مشكلة استقلال المراجع الداخلى
٩٧	والمراجعة الإدارية
	المبحث الرابع : الجهاز الذى يقوم بالمراجعة الإدارية
١٠٠	مدخل كفاية الاستقلال

الباب الثالث : مشكلات تنفيذ المراجعة الإدارية

	الفصل الأول : مشكلة موضوعية تقييم الأداء الإدارى
١٠٦	المبحث الأول : معايير المراجعة الإدارية
	المبحث الثانى : مشكلات تقييم وتحليل كفاءة وفعالية
١١٥	الأداء الإدارى
	المبحث الثالث : تقييم دور الجهاز المركزى للمحاسبات
١٢٥	فى تطبيق المراجعة الإدارية
	الفصل الثانى : المشكلات السلوكية فى تطبيق المراجعة الإدارية
١٣١	المبحث الأول : الأبعاد السلوكية للمراجعة الإدارية
١٤٢	المبحث الثانى : مشكلات سلوكية خاصة بالمراجع الداخلى

الباب الرابع : الدراسة الاستقصائية لمشكلات تطبيق

المراجعة الإدارية

	الفصل الأول : تقديم لبرنامج الدراسة الاستقصائية
١٥١	
	الفصل الثانى : قائمة الاستقصاء
١٥٤	
	الفصل الثالث : التحليل الإحصائى لنتائج الدراسة الاستقصائية
١٦٦	

رقم الصفحة

١٦٨	 : نتائج الدراسة الاستقصائية	<u>الفصل الرابع</u>
٢٠٢	 : برنامج التحليل الإحصائي باستخدام الحاسب الإلكتروني	<u>الفصل الخامس</u>
٢٠٧	 : توصيات البحث والدراسة	<u>أخيرًا</u>
٢٠٩	 : مراجع البحث	<u>مراجع البحث</u>

مقدمة البحث :

ظهرت المراجعة الإدارية حديثاً نتيجة لتطور المحاسبة والمراجعة مع تطوّر الفكر الإداري ، حيث ساهمت المحاسبة في مساعدة الإدارة على دعم هذا التطوّر عن طريق المحاسبة الإدارية التي اهتمت بالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسئولية وكذلك بنظم المعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة في تحقيق أو الوصول الى القرارات الإدارية الرشيدة .

وفي نفس الوقت بدأ الإهتمام بتطوير المراجعة كفرع من فروع المحاسبة ، فظهرت المراجعة الإدارية Management Auditing ، التي تهدف الى فحص ودراسة وتقييم السياسات والإجراءات التي تنتهجها الإدارة في سبيل التوصل الى تحقيق الأهداف الموضوعة . كما أن المراجعة الإدارية تتطرق أيضاً الى مراجعة الأهداف الإدارية ذاتها والتأكد من سلامتها وموضوعيتها .

والواقع أن هناك اختلاف في وجهات النظر حول مفهوم وإطار المراجعة الإدارية - فالبعض يرى أن المراجعة الإدارية لا تمثل كياناً مستقلاً ، وأنّها ليست مراجعة قائمة بذاتها ، وأنّها تمارس من خلال المراجعات التقليدية سواء المراجعة الداخلية أم المراجعة الخارجية . حيث قد يقوم المراجع (الداخلي - الخارجي) بتوسيع دائرة نشاطه . حيث لا يعتمد فقط على البيانات الرسمية المسجلة ، بل يمتد نشاطه لأبعد من ذلك . فيقوم بتحليل هذه البيانات واستنتاج الاتجاهات التي قد تنطوي عليها هذه البيانات وتقديم المعلومات للإدارة لاستخدامها في اتخاذ القرارات .

وعلى الجانب الآخر نجد أن هناك وجهات نظر أخرى يرى أصحابها أن المراجعة الإدارية هي مراجعة مختلفة تماماً عن المراجعات التقليدية التي يقوم بها المراجعون ، فهي مراجعة تصمم بصفة رئيسية لدراسة وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات الإدارية .

* مشكلة البحث :

ظهر اصطلاح المراجعة الإدارية في بداية الستينات من هذا القرن . وقد دل على ذلك الأبحاث والمقالات المتعلقة بهذا الموضوع والتي نشرت بدءاً من تلك الفترة .

وقد لاحظ الباحث أن التطبيق العملي للمراجعة الإدارية في منشآت الأعمال سواء في العالم أوفى مصر ، لم يأخذ حتى الآن حظاً كافياً ولم يحظ بالاهتمام اللازم من جانب رجال الأعمال والإدارة .

ويؤيد ملاحظة الباحث هذه أحد الكتاب حين يذكر أن المراجعة الإدارية تتعرض لما أسماه الموت البطيء في الممارسة اليومية لمكاتب المحاسبة والمراجعة حتى أنها أصبحت تدرس فقط بواسطة أساتذة الجامعات ، أو يكتب عنها مقالات في المجلات العلمية .

وبدأت مكاتب المحاسبة تقدم التفسيرات الخاصة بهذا الموضوع وتتثل فيما يلي :

- إن معظم الشركات الكبيرة تملك أقساماً للمراجعة الداخلية تقوم بنوع من المراجعة الإدارية . وربما يكون في تدخل مكاتب المحاسبة في هذا المجال ازدياداً في الجهود .

- ربما يكون علاؤنا لا يريدوا حقيقة آرائنا في كيفية إدارة أعمالهم ⁽¹⁾ .

كما يرجع ذلك أيضاً الى التشعب الواسع للإطار العام للمراجعة الإدارية ، وعليه فان هناك بلا شك بعض المشكلات أو العقبات التي تعترض تطبيق المراجعة الإدارية والتي تعوقها عن تأدية وظائفها لتحقيق أهدافها .

وقد رأى الباحث ضرورة إبراز تلك المشكلات من خلال هذا البحث ، ودراسة أبعادها وتأثيرها على التطبيق العملي للمراجعة الإدارية وكذلك محاولة إيجاد

(1) Davidson, Anthony R., "what ever Happened to External operational Auditing"? , The Internal Auditor , June 1978, P. 57.

حلولاً مناسبة للقضاء على تلك المشكلات وتتمثل مشكلات تطبيق المراجعة الإدارية الحقيقية فيما يلي :-

أولاً : مدى كفاية التأهيل العلمى والعملى للمراجع الإدارى :

تتناول المراجعة الإدارية بالفحص والتقييم مجالات كثيرة ومتنوعة - وهى مجالات التمويل والانتاج والتسويق والتكاليف ، وكذلك مجالات الأداء الاجتماعى للمشروع .

وهذه المجالات لم يعتد عليها المراجعون التقليديون (الذين يقومون بالمراجعة المالية) . وعلى ذلك فإن هناك تحدٍ كبير يعترض القيام بالمراجعة الإدارية مرجعه الى مدى كفاية التأهيل العلمى والعملى للمراجعين .
وتشير هذه المشكلة التساؤل التالى :-

هل اختلاف طبيعة المراجعة الإدارية عن المراجعة المالية يجعل التأهيل المهنى الحالى للمراجعين لا يكفى لمواجهة متطلبات القيام بهذه المهمة لأنها تحتاج الى تأهيل علمى وعملى فى مجالات وحقول معرفة تخرج عن نطاق الحقل المحاسبى ؟

ثانياً : من يقوم بالمراجعة الإدارية (المراجع الإدارى) :

تعتبر هذه المشكلة من أهم المشكلات التى تواجه تطبيق المراجعة الإدارية ومرجع هذه المشكلة هو الاستقلال والحياد اللذان يجب أن يتصف بهما من يقوم بمهمة المراجعة الإدارية .

فالمراجعة الإدارية كأي مراجعة لا تكون نتائجها موثوق فيها ، إلا إذا توافر فى شخص المراجع القائم بها عنصرى الاستقلال والحياد ، بمعنى أن لا تكون له أى مصلحة من أى نوع فى المنشأة التى يقوم بمراجعتها .

وباستعراض أدب المراجعة فى هذا الصدد ، نجد أن هناك عدم اتفاق أو تضارب فى آراء الباحثين والكتاب حول من يقوم بالمراجعة الإدارية .

هناك فريق منهم يؤيد قيام مراقب الحسابات الخارجى بالمراجعة الإدارية— ويعرض حججه وأسبابه فى ذلك والتى تستند أساساً الى توافر عنصرى الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجى وبالتالي يكون تقريره الذى يعبر فيه عن رأيه فى أهداف وسياسات وإجراءات العميل أكثر موضوعية .

وإذا سلمنا بقيام المراجع الخارجى بمهمة المراجعة الإدارية ، فإننا نواجه السؤال التالى ، والذى يطرح نفسه فى هذا المجال وهو :-

هل قيام المراجع الخارجى بمهمته فى هذا المجال يؤثر على إستقلاله— وحياده ، عند إبداء رأيه فى عدالة وصدق القوائم المالية ، عندما يقوم بالمراجعة المالية لذات العميل ؟

وهناك رأى آخر ينادى أصحابه بأن المراجع الداخلى هو أقدر من يقوم بمهمة المراجعة الإدارية على أساس أنه أقرب ما يكون عند وضع الأهداف والسياسات والإجراءات الإدارية .

كذلك فإنهم يرون أن المراجع الداخلى يتمتع بقدر من الاستقلال من خلال قيامه بالمراجعة الداخلية التقليدية خصوصاً وإذا كان موقعه فى الهيكل التنظيمى للمنشأة يوفر له هذا الاستقلال .

فاذا وافقنا هذا الرأى ، فان التساؤلات التالية تبرز :

- هل ما يتمتع به المراجع الداخلى من استقلال يرقى به الى مرتبة تقييم الأهداف والسياسات والإجراءات الإدارية بل وانتقادها ؟ .

- الى أى مدى تسمح له الإدارة بذلك ؟

- هل تقتنع الأطراف التى يهمها إجراء المراجعة الإدارية برأيه؟ ولا يشير ذلك تساؤلها ؟ .

وهناك رأى ثالث يقترح فى إطار التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية أن يقوم بالمراجعة الإدارية لجنة مكونة من المراقب الخارجى وفريق من المراجعين الداخليين .

ويلاحظ انه وان كان لهذا الرأى وجاهته ، فان الباحث يرى فى هذا الصدد أن قيام فريق يضم مراقب الحسابات الخارجى والمراجعين الداخليين بمهمة المراجعة الادارية ، سوف يؤدى الى تغير فلسفة وأسلوب المراجعة المالية الخارجية .

ففى هذه الحالة ، كيف سيتسنى للمراجع الخارجى تقييم قسم المراجعة الداخلية كأحد عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية (كما تنص معايير الممارسة المهنية للمراجعة والتي تلقى القبول العام) ، وهو الذى يتعاون معه للقيام بالمراجعة الإدارية ، وهذه الاخيرة تتناول كافة المجالات بالمنشأة ومن بينها تنظيم قسم المراجعة الداخلية وطريقة عمله .

ثالثا : مستويات (معايير) الأداء الإدارى :

تتناول المراجعة الإدارية بالفحص والتقييم الأهداف والسياسات والاجراءات الإدارية - ولا يكون هذا التقييم موضوعيًا إلا اذا تم فى ضوء معايير ثابتة ومحددة للأداء الإدارى .

وتنبع المشكلة من أن بعض العناصر الداخلة فى نطاق المراجعة الإدارية تكون غير قابلة للقياس الكمي - وكذلك عدم وجود مقاييس موضوعية متعارف عليها لقياس درجة الكفاءة والفعالية الإدارية . ومن أمثلة ذلك معايير اتخاذ هدف معين أو اتباع سياسة معينة أو إجراء معين - كذلك فان هناك أنشطة أخرى يجب قياس الأداء فيها ومن أمثلتها الأنشطة الاجتماعية . كما يلاحظ أنه لا توجد حتى الآن معايير للمراجعة الإدارية تلقى القبول العام .

وهنا يثار التساؤل بشأن موضوعية تقييم المراجع الإدارى لعناصر الأداء الإدارى . وكذلك عن كيفية تحديد مسئولية المراجع الإدارى فى ظل غياب المعايير الثابتة .