

رؤية لمفهوم وأهميته ومعايير المراجعة الادارية .
وكتوة عبده حسين شطا
كلية التجارة بينى موليف - جامعة القاهرة

مقدمة :

المراجعة علم اجتماعي ظهر ولبد حاجة المجتمع الانساني اليه ثم تطور وما زال مع التطورات التي حدثت وتحث في المجتمع ، وكانت المراجعة في البداية مراجعة مالية فقط تطور مفهومها ونطاقها نتيجة لتطور اجسام المنشآت وأشكالها وتطور القوانين التي تعمل في اطارها وتطور احتياجات مختلف الفئات الى بيانات ومعلومات هدتى على صحتها من قبل شخص محايد موهل تأهلا علميا وعمليا كافيا ، له حق فحص واجراء ما يراه من اختبارات والحصول على ما يلزم من بيانات ومعلومات .

ونتيجة للتطورات العلمية والاقتصادية والاجتماعية الهائلة التي حدثت وما زالت بعد الحرب العالمية الثانية لم تستطع المراجعة فسى شكلها المالي تلبية كل احتياجات الاداره والفئات والجهات المعنية بالمنشآت أو الوحدات الاقتصادية وكفائم استغلال الموارد المادية والبشرية الناحة لكل منها .

مما أدى الى ظهور فروع جديدة للمراجعة مثل المراجعة الادارية

• والمراجعة الاجتماعية •

ويهدف هذا البحث الى طرح رؤية لمفهوم المراجعة الادارية في محاولة لفض ما بينها وبين مفهوم كل من المراجعة المالية والمراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية من تداخل ، وبناءً على هذا المفهوم يحدد الباحث أهمية المراجعة الادارية ثم يبين كيفية وضع معايير للمراجعة الادارية •

وتحقيقاً للأهداف السابقة قسمت هذا البحث الى ثلاثة مباحث على

الوجه الآتي :

- البحث الأول : مفهوم المراجعة الادارية •
- البحث الثاني : أهمية المراجعة الادارية •
- البحث الثالث : معايير المراجعة الادارية •

المبحث الأول

مفهوم المراجعة الادارية

يوضح الباحث قبل أن يتعرض لمفهوم المراجعة الادارية
management Audit أن هناك سميات أخرى يقصد بها
التدليل على مفهوم وطبيعة المراجعة الادارية منها ما هو شائع الاستخدام
ومنها ما هو قليل الاستخدام :

operational Audit	١ - المراجعة التشغيلية
operations Audit	٢ - مراجعة العمليات أو الاعمال
performance Audit	٣ - مراجعة الأداء
Functional Audit	٤ - المراجعة الوظيفية
Systems Audit	٥ - مراجعة النظم
Effectiveness Audit	٦ - مراجعة الفاعلية
objectives Audit	٧ - مراجعة الأهداف

ويرجع هذا الاختلاف في السميات الى الحد اثة النسبية لهذا
الفرع من فروع المعرفة ، وقد آن الأوان أن تتوحد التسمية در٢ لكل ليس
وحتى لا تختلط الأمور على الباحثين ، وفي هذا القام يرى الباحث أن
تسمية المراجعة الادارية هي تسمية معبرة لأنها تسمية تجب كل التسميات
السابقة ، فهي تتسع لتشمل كل مهام الادارة سواء العليا أو الوسطى أو
التفيذية من تحديد الأهداف ووضع للخطط والسياسات وتصميم لمختلف
النظم واداء مختلف الوظائف والعمليات والتنسيق بينها والرقابة عليها ،
أو بمعنى آخر هي تسمية تشمل المراجعة التشغيلية (مراجعة العمليات

أو الاعمال) ومراجعة كفاءة ومالية الاداره .

وقد لاحظ الباحث من قراءته في هذا الموضوع أن هناك من اخل في المفاهيم بين كل من المراجعة الادارية من ناحية وكل من المراجعة المالية والمراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية من ناحية أخرى ، وتمهدا للفرق بين كل منهما يتعرض الباحث لتعريف المراجعة بصفة عامة ثم لتعريف المراجعة المالية ثم لفهوم المراجعة الادارية ثم يتناول أهم الفروق بينها وبين كل من المراجعة المالية والمراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية .

أولا : تعريف المراجعة :

تعرف المراجعة بصفة عامة بأنها " عملية منظمه للحصول الموضوعي على أدلة الاثبات المتعلقة بتأكيدات عن الوقائع والأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير القائمة وتحويل النتائج الى المستخدم من المهتمين . (١)

وينطبق التعريف العام السابق للمراجعة على كافة فروع المراجعة

(١) American Accounting Association, Acommitte on Basic Auditing concepts, " Astatement of Basic Auditing concepts", Accounting Review, supplement to vol. 47, 1972.

والتي يرى الباحث أنها تشمل حتى الآن المراجعة المالية والمراجعة الادارية والمراجعة الاجتماعية .

ثانياً : تعريف المراجعة المالية :

المراجعة المالية هي أصل المراجعة وأقدم فروعها ، ويكمن للباحث أن يعرفها بأنها فحص منظم لدفاتر وحسابات ومستندات منشأة ما طبقاً لمعايير الاداء المهنية المتعارف عليها - Generally Acc- epted Auditing standards وذلك بهدف ابداء رأى فنى محايد عن مدى صدق وأمانة القوائم المالية التي اعدتها ادارة المنشأة في عرض حقيقة نتائج نشاط المنشأة ومركزها المالي وفقاً لبيادى المحاسبة المتعارف عليها - Generally Accepted Accounting principles ووفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها .

ومن المعروف أن هناك عدة تقسيمات للمراجعة المالية طبقاً للزاوية أو وجهة النظر التي ننظر منها الى التقسيم وتتلخص أهم هذه التقسيمات فيما يلي :

- ١ - التقسيم من حيث الالتزام بالمراجعة : المراجعة الالزامية - المراجعة الاختيارية .
- ٢ - التقسيم من حيث القائم بالمراجعة : مراجعة خارجية - مراجعة داخلية .
- ٣ - التقسيم من حيث الوحدة موضع المراجعة : مراجعة خاصة - مراجعة عامة - مراجعة حكومية .

- ٤ - التقسيم من حيث توقيت المراجعة :
- مراجعة مستمرة - مراجعة نهائية •
- ٥ - التقسيم من حيث حدود أو نطاق المراجعة :
- مراجعة كاملة - مراجعة جزئية •

ثالثا : مفهوم المراجعة الادارية :

تعددت آراء الباحثين حول مفهوم المراجعة الادارية فنكلم منهم وجهة نظره حتى قال البعض أنها تعنى أشياء مختلفة لأناس مختلفين ، ورغم ذلك نستطيع أن نصف تلك الآراء الى ثلاثة مجموعات وهى :

١ - مجموعة ترى أنها امتداد للمراجعة الداخلية

يقول أصحاب هذا الرأى أن المراجعة الادارية طاهى الا امتداد طبيعى للمراجعة الداخلية ، فقد ظهرت مراجعة العمليات كامتداد طبيعى للمراجعة المالية الداخلية وذلك حين نص معهد المراجعين الداخليين الامريكى فى عام ١٩٤٧ على ضرورة قيام المراجع الداخلى بمراجعة الاحداث المالية والحاسبية وكذلك مراجعة الاحداث والعمليات ذات الطبيعة التشغيلية (مراجعة العمليات) . (١)

وأوصى المعهد المذكور فى قائمة مسئوليات المراجع الصادره عام

The Institute of Internal Auditors, " state- (١)
ment of the responsibilities of the Internal
Auditor", New York, Inc. , 1947.

١٩٥٧ بضرورة تعمق المراجع الداخلى فى مجال المناطق التشغيلية ، ثم تضمنت القائمة الصادرة عام ١٩٧١ قيام المراجع الداخلى بمراجعة العمليات ، وركزت القائمة الصادرة فى عام ١٩٨١ على خدمة المراجع الداخلى للمنشأة ككل .

٢ = مجموعة ترى أنها مراجعة خارجية :

يقول أصحاب هذا الرأى أن المراجعة الادارية هى مراجعة خارجية فى المقام الاول ، وأنها تشمل فى الفحص الشامل والتحليل والتقييم الذى يتم عن طريق مراجع خارجى مستقل لادارة الاداره ، وذلك لابداء رأى فنى وتوصيات متعلقه بالاهداف ، الخطط ، الاجراءات ، وسياسات النشاط المختلف ، والتصديق على كفاءة الادارة فى اداء وظائفها والقيام بمسئولياتها وواجباتها وأن يكون هذا التقييم طبقا لمبادئ ومعايير ادارية متفق عليها أو على الاقل مقبول . (١)

ويرى أحد الباحثين من مؤيدى الرأى السابق أن المراجعة الادارية " فحص وتقييم منظم ، شامل ، انتقادى وبناء" للهيكال التنظيمى والممارسات والطرق الادارية يقوم به عادة شخص خارجى مستقل . وهى تتضمن مراجعة لكل وجه من أوجه النشاط الادارى وهدفها هو التأكيد مما اذا كانت ادارة المنشأة تستخدم موارد المنشأة الاقتصادية بأفضل

Cook, J. W. and Winkle, G.M. , " Auditing , (١) philosophy and Technique", Boston, Houghton co., 1976, P. 257.

طريقه اقتصاديه من عدمه ، وذلك لتحقيق افضل نتيجة ممكنه في أقصر وقت ممكن طبقاً لأهدافها . ويجب أن تتضمن المراجعة الادارية النتائج التي توصل اليها المراجع الاداري وتوصيات محددة - هدفها الأساسي هو خلق الدافع لدى الاداره لاتخاذ الاجراء الذي يودي لزيادة وكفاية وربحية المنشأة . (١)

٤ - مجموعة ترى أنها نوع من الخدمات الاستشارية :

يقول أصحاب هذا الرأي أن المراجعة الادارية التي يودي بها المراجع الخارجى هي نوع متميز من الخدمات الاستشارية للاداره ، يهدف الى مساعدة العميل في تحسين استخدام امكانياته وموارده لتحقيق أهدافه .

نقدت إحدى لجان المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين المراجعة الادارية التي يودي بها المراجع المستقل (CPA) كنوع متميز من الخدمات الاستشارية للاداره . (٢)

Stantocki, J. and phil, M. , " Auditing Acon- (١)
ceptual and systems Approach", polytech pub-
lishers stockport, 1982, P. 358.

Roberston, Jackc., " Auditing ", Homewood, IL (٢)
60430, Boston, MA 02116, 1990, P. 723.

ويرى الباحث أن المراجعة الادارية فرع جديد من فروع علم المراجعة ظهر وليد حاجة المجتمع الانساني اليه وتطور ومازال مع التطور المستمر في تلك الحاجة .

ويمكن للباحث أن يعرفها بأنها فحص منظم وبنائي لانشطة المنشأة أو الوحدة الاقتصادية أو لجزء منها مثل في اداره أو قسم أو وظيفه قياسا على معايير ادارية أو فنية معينه وذلك بغرض تقييم الاداء وتقديم توصيات لتحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية .

وهذا التعريف يتوافق مع التعريف العام للمراجعة الذي أورده الباحث في أولا ولكن تركيز المراجعة الادارية يكون على الانشطة الفعلية للمنشأة أو الوحدة الاقتصادية أو على الجزء موضع المراجعة منها بدلا من البيانات المالية عن تلك الانشطة ، كما أن هذا الفحص يتم قياسا على معايير ادارية أو فنية معينه قد تتصل في اهداف معينه للمنشأة أو للقسم موضع الفحص أو معايير ادائية مناسبة وليس قياسا على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كما هو الحال في المراجعة المالية .

وكما يوجد عدة تقسيمات للمراجعة المالية طبقا للزاوية أو وجهة النظر التي ننظر منها الى التقسيم كما ذكر الباحث من قبل فانه يمكن أن يوجد أيضا تقسيمات للمراجعة الادارية أهمها في تصور الباحث :

١ - التقسيم من حيث المنشأة أو الوحدة موضع المراجعة :

١ - مراجعة ادارية خاصة private Management Audit

وهي المراجعة الادارية التي تتم في المنشآت والمنظمات الخاصة

مثل المنشآت الفردية وشركات الاشخاص وشركات الاموال والجمعيات
والهيئات الاهلية ، أى تتم هذه المراجعة فى منشآت القطاع الخاص .

٢ - مراجعة ادارية عامة public Management Audit
وهى المراجعة الادارية التى تتم فى احدى شركات أو هيئات أو
مؤسسات القطاع العام .

٣ - مراجعة ادارية حكومية
Governmental Management Audit

وهى المراجعة الادارية التى تتم فى وحدات الجهاز الادارى للدولة
وحدات الحكم المحلى والهيئات العامة الخدمية وكافة الاجهزة الاخرى ذات
الطابع الخدمى ، أى تتم هذه المراجعة فى احدى الوحدات الحكومية التى
تهدف الى تقديم خدمات عامة مجانية أو بتقابل رمزى .

ب - التقسيم من حيث القائم بالمراجعة :

١ - مراجعة ادارية خارجية External Management Audit
وتسمى أيضا بالمراجعة الادارية المستقلة اذ يقوم بها شخص
(أو اشخاص) من خارج المنشأة أو الزوجه موضع المراجعة ومستقل عنها
تماما فلا تربطه بها علاقة التبعية الوظيفية وذلك لا تستطيع ادارة المنشأة
التأثير على حياده بأى مؤثرات مادية أو أدبية ، وذلك يستطيع المراجع
الادارى أن يعد تقريره جينا به نتائج تقييم الاداء لكافة المستويات الادارية
بالمنشأة بما فيها الادارة العليا وتقدم توصياته للتحسين باستقلال وحياد
تام ، ويضفى هذا على تقريره الثقة ويزيد من أهميته .

ويتم تكليف المراجع الادارى الخارجى بمهمة عادة من قبل أصحاب
المنشأة (شركات القطاع الخاص) أو الجهة التابعة لها المنشأة
(شركات القطاع العام) أو المستوى الحكومى الاعلى أو المجالس والأجهزة
الشعبية (فى حالة الوحدات الحكومية) ، وقد يتم تكليفه من قِبل
الاداره العليا للوحد ، موضع المراجعة ولكن استقلاله سيكون غير كامل ففى
هذه الحالة وخاصة بالنسبة لتقييم أداء وظائف الاداره العليا .

٢ - مراجعه ادارية داخلية

Internal Management Audit

وهى المراجعة الادارية التى يقوم بها أشخاص من موظفى المنشأة
ويعملون تحت اشراف ادارتها ولها حق تعيينهم وتحدد أجورهم ومكافآتهم
ونقلهم أو فصلهم .

وتعتبر المراجعة الادارية داخلية المنشأة ، فقد عرفت فى البدايه
كامتداد طبيعى للمراجعة الداخلية وذلك حين أوصى معهد المراجعين
الداخليين الامريكى بأنه يجب على المراجع الداخلى أن يذهب الى ما
وراء الرقابة المالية ويتجاوزها الى عمق المناطق التشغيليه كما ذكر الباحث
من قبل .

وعادة ما تكون المراجعة الادارية الداخلية مراجعه عمليات ولا تغطى
الخطط والسياسات بمعنى انها تغطى كل المستويات الادارية فيما عدا
مستوى الاداره العليا .

هـ - التقييم من حيث حدود أو نطاق المراجعة :

١ - مراجعة ادارية كاملة Complete Management Audit

وهي المراجعة الادارية التي تشمل كافة أنشطة المنشأة بما فيها نشاط اداره العليا وذلك دون وجود حدود أو قيود على عملية المراجعة .

وهي تشمل عادة أهداف المنشأة وخططها وسياساتها وهيكلها التنظيمي وطرق العمل وأساليب التنفيذ وامكانياتها المادية والبشرية . (١)

٢ - مراجعة ادارية جزئية Partial Management Audit

وهي المراجعة الادارية التي توضع فيها حدود أو قيود على عملية المراجعة كأن يحدد عمل المراجع الاداري باداره معينه أو قسم معين أو وظيفه معينه .

رابعاً : أهم الفروق بين المراجعة الادارية والمراجعة المالية :

تختلف المراجعة الادارية عن المراجعة المالية في كثير من النواحي وتشمل أهم نواحي هذا الاختلاف في الآتي : (٢)

(١) Howard L., " principles of Auditing " , Lond-on, 1972, PP. 353 - 355 .

(٢) Norbeck, Edward P. and others" operational Auditing for Management control", American management Association, Inc., 1969, P. 29 .

١ - الهدف :

تهدف المراجعة المالية الى التعبير عن رأى بخصوص القوائم المالية ، فى حين تهدف المراجعة الادارية الى تقييم وتحسين أداء الادارة .

٢ - النطاق :

النطاق الاساس لعمل المراجعة المالية هو السجلات المالية فى حين أن نطاق عمل المراجعة الادارية هو العمليات أو الوظائف .

٣ - الاتجاه :

تنظر المراجعة المالية الى الوراثة فى مراجعتها لحالة المالية للامور مرفوع الفحص ، فى حين تنجد المراجعة الادارية فى مراجعتها للحالة التشغيلية والادارية للامور الى كل من الماضى والحاضر والمستقبل من أجل رفع كفاءة الادارة المنشأة فى المستقبل .

٤ - المعايير :

تشتمل المعايير التى يبنى على اساسها المراجع المالي رآيه نفسى القوائم المالية للمنشأة فى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Generally Accepted Accounting principles

فى حين تشتمل المعايير التى يقيم على اساسها المراجع الادارى الادارة فى

مبادئ ادارة العمليات operations management principles

ومعايير تقييم الادارة الادارى .

٥ - الطريقة :

طريقة العمل في المراجعة المالية هي معايير المراجعة المتعارف عليها بين أهل المهنة Generally Accepted Auditing Standards ، بينما تشمل طريقة العمل في المراجعة الإدارية نفس أساليب إدارة العمليات - Operations Management Techniques .

٦ - الدقة :

تعتبر الدقة في المراجعة المالية كاملة ظاهريا ، في حين أنها نسبية في المراجعة الإدارية .

٧ - المستفيدون :

يستفيد بتقارير المراجعة المالية أساسا اطراف خارجية تشمل المساهمين ، الحكومة ، الجمهور ، في حين فائدة تقارير المراجعة الإدارية داخلية أساسا وتستفيد بها إدارة المنشأة .

(٨) الضرورة :

قد تكون المراجعة المالية الزامية بنصر في القانون كما هو الحال بالنسبة لشركات الاموال وقد تكون اختيارية كما هو الحال بالنسبة للمنشآت الفردية وشركات الاشخاص أما المراجعة الإدارية فهي اختيارية ويتوقف وجودها على صافي ما تحققه من وفورات .

٩ - التنظيم :

المراجعة المالية مهنة منظمه في حين المراجعة الإدارية حتى

الان غير منظمة ولا يوجد ترخيص يجب الحصول عليه قبل مزاولتها ولا لقب يجب اكتسابه للتأهيل كمراجع ادارى والمطلب الاساسى هو اقتناع المنشأة أو الطرف الذى يستعين بالمراجع الادارى أنه مؤهل للنهوض بمهنته . (١)

١٥ - الانتظام :

المراجعة المالية منتظمة على الاقل سنويا ، بينما المراجعة الادارية دورية ولكن دون توقيت محدد فى معظم الحالات .

خاصا : أهم الفرق بين المراجعة الادارية والمراجعة الداخلية :

عرف معهد المراجعين الداخليين الامريكى المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة لغرض وتقييم أنشطتها كخدمة للمنشأة ، وهدفها هو مساعدة العاملين بها على القيام بمسئولياتهم بفاعلية . وتحقيقا لهذا الغرض تزودهم بتحليلات ، تقييمات ، توصيات ، نصيحة ومعلومات بخصوص الأنشطة التى تمت مراجعتها " (٢)

وأستنادا لتعريف المراجعة الداخلية المذكور ولتعريف المراجعة

(١) Carmichael, D.R. & willingham, John J. "Auditing concepts And Methods", Mc G raw-Hill Book company, 1987, P. 542.

(٢) The Institute of Internal Auditors, " Standards for the professional practice of Internal Auditing", Florida, USA, 1978, P. 1

الادارية الذى آورده الباحث فى البند ثالثا يمكن له أن يستقى أهم الفروق بينهما وهى :

١ - المراجعة الادارية فرع من فروع المراجعة بينما المراجعة الداخلىة وظيفة تنظيم مستقلة داخل المنشأة .

٢ - لان المراجعة الادارية فرع من فروع المراجعة فقد يقوم بها المراجع الكه اخلى أو المراجع الخارجى كلما مثل المراجعة المالية فى حين من الطبعى الا يقوم بالمراجعة الكه اخلية سوى المراجع الكه اخلى .

٣ - تشمل طريقة العمل فى المراجعة الكه اخلية فى معايير الاداء المهني

فى المراجعة الكه اخلية-*The standards for professio- nal practice of Internal Auditing* وخاصة فى البلاد المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبلاد غرب أوروبا ، بينما تشمل طريقة العمل فى المراجعة الادارية فى أساسا إدارة العمليات (١)

كما : أهم الفروق بين المراجعة الادارية والخدمات الاستشارية :

الخدمات الاستشارية هى الخدمات التى يرد فيها شخص مؤهلا

(١) اصدر معهد المراجعين الكه اخلين الأمريكى معايير لاداء المهني

فى المراجعة الكه اخلية فى سنة ١٩٢٨ ويصدر حاليا قوائم بخصوص

معايير المراجعة الكه اخلية *Statements on Internal*

auditing standards (SIAS) بتعد توليد

تفسيرات رسمية للمعايير .

طبقا لقواعد مهنية لمساعدة الادارة في علاج مشاكل ادارية محددة ،
ولهذا عن طريق تحديد البدائل اللازمة لحل المشكلة وتقييمها واختيار
أفضلها ، واعاد التوصيات اللازمة لعلاج المشكلة دون أن يشارك في
اتخاذ القرار . (١)

واستنادا للتعريف السابق للخدمات الاستشارية ، ولتعريف
المراجعة الادارية الذي أورده الباحث في البند ثالثا يرى أن أهم الفرق
بينهما تتمثل في الآتي :

- ١ - يتم أداء الخدمات الاستشارية عند الحاجة إليها وتتمثل هذه
الحاجة في ظهور مشكلة معينة تعجز الادارة عن حلها بينما يتم
أداء المراجعة الادارية دوريا ولكن دون وجود توقعات محددة فسي
معظم الحالات وهي التي تكشف المشاكل أو اشارات الخطر وتضع
التوصيات لمواجهتها ورفع كفاءة الاداء .
- ٢ - ادارة المنشأة هي المستفيد من الخدمات الاستشارية لذلك فهي
تسمى (الخدمات الاستشارية للادارة) بينما قد يستفيد من
المراجعة الادارية كل من ادارة المنشأة ، أصحاب المنشأة ،
المستوى الحكومي الاعلى في حالة المراجعة الادارية الحكومية ،
المجالس والجهزة الشعبية في حالة مراجعة الوحدات الحكومية
أو شركات القطاع العام .

American Institute of certified public (١)

Accountants, " statements on standards

of MAS " , New York, 1981, P. 1 .

٣ - المراجعة الادارية فرع من فروع المراجعة لذلك فهي تتم على خطط وسياسات وعمليات ونظم قائمة بينما غالبا ما تكون الخدمات الاستشارية في شكل وضع خطط وسياسات جديدة وكذلك تصميم نظم جديدة سواء كانت نظم محاسبية أو ادارية أو غيرها .

٤ - تتم المراجعة الادارية باعتبارها فرع من فروع المراجعة وفقا لمنهج مماثل لادارة المراجعة المالية ويتمثل في خطوات أساسية هي :

أ - التمهيد لعملية المراجعة ووضع أو تحديد معايير قياس الاداء .

ب - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية مع التركيز على الضوابط الرقابية الادارية .

ج - اعداد خطة أو برنامج المراجعة .

د - القيام باختبارات واجراءات المراجعة .

هـ - اعداد التقرير متضمنا النتائج والتوصيات .

في حين لا تتم الخدمات الاستشارية وفقا لمنهج معين بل ان الامر

يتوقف على نوع كل خدمة من تلك الخدمات وظروف اداؤها .

البحث الثالث أهمية المراجعة الادارية

يقسم الباحث هذا البحث الى فرعين يتناول في الاول منها أهم التحفظات التي أبدتها بعض الباحثين على تطبيق المراجعة الادارية ورد عليها ، ويخصص الثاني لابرار أهمية المراجعة الادارية .

الفرع الاول

التحفظات على تطبيق المراجعة الادارية

أبدى بعض الباحثين بعض التحفظات على تطبيق المراجعة الادارية . ونعرض فيما يلي أهم هذه التحفظات ثم رد الباحث عليها .

أولا : التحفظات

تنحصر أهم التحفظات التي أبدتها بعض الباحثين على تطبيق المراجعة الادارية في أربعة تحفظات وهي : (١)

- ١ - الخوف من اعاقة روح المبادرة والديناميكية لدى المديرين نتيجة لعدم علمهم بأن قراراتهم وتصرفاتهم ستكون موضعاً للمراجعة .
- ٢ - الخوف من توزيع مسئولية اتخاذ القرار ومسئولية الرقابة على النشأة .
- ٣ - الافتقار الى معايير قياس موضوعية تلقى القبول العام لتقييم اداء الاداره

Stantocki, J. and phil, M., op. cit. PP. (١)

٤ - الافتقار الى المراجعين الكفاة للقيام بهذا النوع من المراجعة .

ثانيا : الرد على التحفظات

يرى الباحث أن التحفظات السابقة مررود عليها ولا محل للخوف من تطبيق المراجعة الادارية ، ويتناول فيما يلي وعلى التوالى الرد على كل تحفظ من التحفظات السابقة ، مستمينا بنتائج بحث تجريبي أجرى في منتصف السبعينات على ٢٥٠ مدير ومسئول تنفيذى انجليزى يمثلون كبرى الشركات الصناعية والتجارية في انجلترا .

أ - الرد على التحفظ الاول والثانى

يرى المدبرون الذين طبقت المراجعة الادارية في منشاتهم وأصبح لهم خبرة عملية بطبيعتها ودورها أنه لا توجد أسس معقولة لتبرير هذا الخوف ، ويقول بعضهم في هذا الشأن : (١)

" Fear is a strong word for lack of understanding of the purposes of management audit" and " ... we have no evidence that there has been a cubing of managerial initiative or any spreading of the responsibility for decision making and control generally, nor would we expect this".

معنى ما سبق أن التطبيق العملي للمراجعة الادارية لم يسؤد الى اعاقه همة المديرين في المبادرة وديناميكية اتخاذ القرارات وللمسئ يسؤد الى توزيع مسئولية اتخاذ القرار ولا مسئولية الرقابة على المنشأة .

ويرى الباحث أنه لا يوجد دليل موضوعي لتبرير هذا الخوف والذي قد يكون مصدره الجهل بماهية المراجعة الادارية ، وسوء فهم دور كل من الادارة والمراجع الاداري ، حيث يقتصر دور الاخير على تقديم النصيحة والتوصيات بينما تنفرد الادارة بالتنفيذ .

ب - الرد على التحفظ الثالث :

قد يبدو هذا التحفظ وجيها ، إذ كيف يستطيع المراجع الاداري تقييم كفاءة ادارة دون وجود معايير ادائية مقبولة ومحددة مقدما ، يقارن الاداء الفعلي للاداره بها تمهيدا للحكم عليه وتقييمه .

ورغم ما سبق فقد رأى ٧٥% من المشاركين في الاستقصاء المشار اليه سابقا أنه توجد معايير مقبولة واعطوا أمثلة لها ولتلك المطبقة فعلا في منشآتهم .

ويرى الباحث أن وضع معايير ادائية تلقى القبول العملي generally Accepted managerial standards يتطلب المزيد من الجهد والبحث والدراسة من الباحثين والمنظمات المهنية ، وأن نقطة الانطلاق نحو عمومية تطبيق المراجعة الادارية تبدأ عند التوصل الى تلك المعايير والتي يستطيع المراجع الاداري الحكم على ادائه الادارية على أساسها تماما كما يحكم المراجع المالي على القوائم المالية للمنشأة على

أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو القبوله قبول عام .

ح - الرد على التحفظ الرابع :

يشل هذا التحفظ انتقاد لكل من المؤسسات التعليمية وللمهيات المهنية لانها لا تبذل الجهد الكافي لاعداد المراجعين الاداريين الاكفاء ، كما أنه يشل تحديا لمهنة المراجعة بصفة عامة اذ يحتاج كل مجال بكر الى الشجاعة والبادره .

ويخفف من حده هذا التحفظ أن المراجعة الادارية لا يقوم بها شخص واحد وانما فريق عمل يضم الى جانب المحاسبين اشخاص من ذوي التخصصات والخبرات المختلفة لمراجعة المجالات غير الحاسبية وغير المالية والحكم عليها مثل التخصصين في مجالات تحليل النظم ، الحاسب ، التمويق ، الهندسة ، بحوث العمليات ، رقابة الجودة ، شئون الافراد . ويجب أن يوصى هذا الفريق عمله من وجهة النظر الادارية بهدف تحسين الاداء ، وتقديم التوصيات اللازمة لاستغلال الموارد المتاحة للنشأة بأفضل طريقه ممكنه .

وقد بادرت مكاتب المحاسبة الكبيره بالفعل ومنذ فترة طويلة خاصة في البلاد المتقدمه بدعم هيئاتها الوظيفية الفنية بمختلف التخصصات والخبرات السابق الاشارة اليها حتى تكون قادرة على اداء خدمات المراجعة الادارية لملائتها ، كما أن مكتب المحاسب العام (GAO) في الولايات المتحدة الامريكية قد أضاف الى هيئته الفنية في السنوات الاخيره اعضاء جدد من مختلف التخصصات مثل الهندسة ، الطاقه الذرية ،

الرياضيات ، العلوم الاكثوارية ، الاقتصاد ، وذلك بالاضافة الى المحاسبة
وذلك للقيام بالمراجعة الادارية والحكم على كفاءة الاجهزة الادارية
بالمصالح والوحثات الحكومية ، وتقديم التوصيات اللازمة لرفع هذه الكفاءة .^(١)

المفرد الثاني

أهمية المراجعة الادارية

ذكر الباحث في مقدمة هذا البحث أن المراجعة الادارية ظهرت
نتيجة للتطورات العلمية والاقتصادية والاجتماعية الهائلة التي حدثت
وما زالت بعد الحرب العالمية الثانية وعجز المراجعة المالية عن تلبية
كل احتياجات الادارة والفتك والجهات المعنية بالانشآت أو الوحدات
الاقتصادية ومكفاهم استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة لكل منها .

ويتشل عجز المراجعة المالية في النقاط التالية :^(٢)

١ - لا تقيس مدى التقدم نحو تحقيق أهداف المنشأة .

Leo Herbert, " An Historical perspective of (١)
Government Auditing- with special Reference
to the U.S . General Accounting office" .
Auditing symposium V, university of Kansas ,
Lawrence, May 1980.

Norbeck, Edward F. and others, op. cit., P. (٢)
28.

- ٢ - لا تغطي الجوانب الأساسية غير المالية لإدارة المنشأة .
- ٣ - تتجه نحو الماضي أكثر من المستقبل .
- ٤ - لا تعد تحليل مقارن يقيم فعالية خطط المنشأة ، اجراءاتها ، وعملياتها مقارنة بنظيرها لدى المنافسين .
- ٥ - لا تقيم كفاءة التفاعل الوظيفي داخل المنشأة .
- ٦ - لا تعد تحليل تفسيري يربط البيانات المالية الثلاثة بالقرارات الجارية .

وتبرز أهمية المراجعة الإدارية في أنها تغطي كل جوانب المعجز السابقه بالإضافة الى سميتها نحو تحسين أداء المنشأة ورفع كفاءة استغلال الموارد المتاحة لديها من خلال تقديم التوصيات التي تنشدها هذا الغرض .

معنى ما سبق أن دور المراجعة المالية يقتصر على بيان ما اذا كانت الأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات تمثل حقيقة أداء المنشأة وعملياتها المختلفة ولكنها لا تقيم هذا الأداء ولا تلك العمليات وبيان ما اذا كانت تتم بالكفاءة المطلوبة أم لا وما هو السبيل نحو رفع هذه الكفاءة وهذا هو ما تقوم به المراجعة الإدارية .

ويستطيع الباحث أن يعدد الفئات والجهات التي يمكن أن تستفيد من المراجعة الإدارية في الآتي :

١ - إدارة المنشأة :

أ - تساعد المراجعة الإدارية لإدارة المنشأة على اكتشاف اشارة الخطر التي تنذر بمتاب خطيره في المستقبل ، وهي عدم العمل التصحيحي المبكر ، وحتى اذا لم تكشف المراجعة الإدارية عن أي نقاط ضعف

أو اشارات خطر فانه مازال لها مزايا صحية ، فهي تخلق شعور
بالرضا والاطمئنان لدى الادارة بأن منشأتها بخير مائل تماما
للشعور الذي ينتاب الانسان عندما يأتي تقرير فحصه الطبي العام
الدوري مناسباً . (١)

ب - تقييم المراجعة الادارية اداء مختلف المديرين والمسؤولين بصفة
دورية بما يمكن الادارة العليا من ربط نظام الحوافز بنتائج هذا
التقييم .

ج - تركز المراجعة الادارية على النتائج وهي الهدف النهائي للادارة
العليا ، فهي لا تسأل ما اذا كانت الاجراءات اتبعت أم لا ،
بل تهتم اساساً بالنتائج ونسب المدخلات والمخرجات التي
حققتها كل مدير .

٢ - أصحاب المنشأة :

مع انتشار ظاهرة انفصال الملكية عن الادارة وتفويض اصحاب المنشأة
للادارة في ادارة منشأتهم وتحقيق أهدافها ، وعجز المراجعة المالية عن
اعطاء صورة كاملة عن حقيقة ما يجري داخل المنشأة وهدى كفاءة الادارة في
استغلال الموارد المتاحة لدى المنشأة ، تبرز أهمية دور المراجعة الادارية
في تلبية تلك الاحتياجات .

٣ - المستوى الحكومي الاعلى

قد يحتاج المستوى الحكومي الاعلى الى مراجعة وتقييم اداء ادارة
أحد الصالح أو الادارات الحكومية والتي تعاني من صعوبات معينة للحكم

على كفاءة ادارة الادارة هذه المصلحة واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة ، وقد يحتاج المستوى الحكوى الاعلى الى تلك المراجعة بصفة دورية للاطمئنان الكورى على كفاءة ادارة تلك المصالح والادارات .

٤ - المجالس والاجهزة الشعبية

قد يحتاج مجلس أو جهاز شعبى فى تفتية للحقائق حول تدنى مستوى ادارة احدى الهيئات الحكومية أو تدهور مستوى الانتاجية فى احدى شركات القطاع الى مراجعة تقييم ادارة تلك الهيئة أو الشركة والوقوف على أسباب هذا التدنى أو التدهور وهل تتصل فى تواضع كفاءة الادارة أو فى ظروف خارجه عن تحكم الادارة مثل القوانين واللوائح والظروف الاقتصادية العامة أو فى مزيج منهما .

٥ - قد تحتاج بنوك الاستثمار والبنوك المتخصصة (صناعية - زراعية - تجارية وغيرها) وكذلك مؤسسات التمويل الى القيام بنوع من المراجعة الادارية قبل تقديم قروضها الاستثمارية الى الشركات والانشآت والهيئات المختلفة أو قبل المساهمة فى رؤوس أموالها .

ويرى الباحث بعد ابرازه لاهمية المراجعة الادارية انها مجال اساسى لتطور مهنة ووظيفة المراجعة وهى السبيل لضمان استغلال موارد المجتمع الموزعة على مختلف مشآته ووحدهاته الاقتصادية سواء كانت خاصة أو قطاع عام أو حكوى بأفضل طريقه ممكنة ، وذلك من خلال التقييم الكورى لكفاءة الادارة بها وتقديم التوصيات اللازمة لرفع هذه الكفاءة .

السبب الثالث معايير المراجعة الادارية

يجب أن يكون للمراجعة الادارية معايير ادارية متعارفا عليها
generally Accepted managerial standards حتى
يستطيع المراجع الادارى الحكم على كفاءة ادارة وكفاءة مختلف
العمليات التى تقوم بها المنشأة على أساسها ، تماما كما يحكم المراجع
التالى على القوائم المالية للمنشأة على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف
عليها .

وبمثل التوصل الى هذه المعايير نقطة انطلاق نحو عمومية تطبيق
المراجعة الادارية كما ذكر الباحث الا أن هذا التوصل مازال يتطلب المزيد
من الشايرة والجهد المتصل من قبل الباحثين والنظمات والهيئات المهنية
والتنسيق فيما بينها لوضع معايير تلقى القبول العام .

وحتى يحين الوقت الذى توجد فيه هذه المعايير يجب على المراجع
الادارى أن يقيم الانشطة والعمليات موضع المراجعة على أساس معايير
موضوعية ملائمة ومقبولة حتى يبنى على أساسها أحكامه وتوصياته .

وقد يستند المراجع الادارى معايير الاداء الثلاثة من : (١)

(١) American Institute of certified public Accountants, " operational Audit Engagements", New York, 1982, pp. 11 - 12 .

أولا : من داخل المنشأة

مثل الاهداف المحددة ، النتائج التاريخية ، السياسات ، الاجراءات ، البيانات الرسمية ، التمهيدات ، الموازنات التقديرية ، الخطط وغيرها .

ثانيا : من خارج المنشأة

مثل نصوص القوانين ، شروط التعاقد ، معايير الصناعة ، دراسات الانتاجية ، اتجاهات الاداء ، والاداء المقارن ، النشرات والاحصاءات الرسمية .

ثالثا : ضمن الاعمال السابقة

اي أعمال المراجعة الادارية السابقة التي قام بها مكتب المراجعة والتي تتضمن عمليات وأنشطة مماثلة للعمليات والأنشطة موضع المراجعة الحالية .

وقد يتفق المراجع الادارى مع الطرف المستخدم له (ادارة المنشأة ، أصحاب المنشأة ، المستوى الحكوى الاعلى أو المجلس الشعبى) على الاعتماد على اما المعايير الداخلية أو المعايير الخارجية وحدها وذلك طبقا للظروف الخاصة بكل حالة .

ويقول البعض (١) ، أن الخطوه الاولى التي يتبناها المراجع

carmichael, D. R. & willingham, John J. , (١)

op. cit.

الادارى عادة فى وضع معايير الاداء هو أن يحدد كيف تحكم ادارة المنشأة على ما اذا كانت المياسات والاجراءات الموضوعية قد اتبعت أم لا ، وما اذا كانت فعاله أم لا ، وما اذا كان التطبيق يتم بكفاءة واقتصاد . وذلك يستطيع ان يتعرف على وجهة نظره الادارة فى هذا الشأن .

وبيضيف اصحاب الرأى السابق أنه اذا كانت الادارة قد وضعت كجزء من نظامها الرقابى ، أساليب لتقييم الاداء على أساس معايير محددة ، قد ما ، فعلى المراجع الادارى أن يدرس هذه المعايير ويستفسر عما يراه بخصوصها ليرى ما اذا كان يستطيع تطبيقها أم لا . والنقطة الهامة هنا انه لا يجب على المراجع الادارى استخدام هذه المعايير كما هسى blindly دون أن يقتنع بأنها منطقيه وصالحه كأساس للحكم على الاداء .

ومن الطبيعى أنه اذا لم توجد معايير داخلية لتقييم الاداء ، فانه على المراجع الادارى أن يضع معايير لاستخدامها فى تقييمه وحكمة على كفاءة ادارة المنشأة مستخدما كل الحقائق والعوامل الملائمة المتاحة سواء من داخل المنشأة أو خارجها أو المستند من خبراته السابقه المماثلة .

وكلما كانت المعايير التى يستخدمها المراجع الادارى موضوعية وقابله للتوثيق كلما اضى ذلك على النتائج التى يتوصل اليها مزيدا من المصدقية والقبول .

وينصح البعض المراجع الادارى بالوصول الى اتفاق مع ادارة المنشأة أو النشاط موضع المراجعة ومع الطرف المستخدم للمراجع اذا كان مختلفا (قد يكون اصحاب المنشأة ، المستوى الحكومى الاعلى أو المجالس الشعبيه)

حول معايير الاداء الملائمة قبل بدأ العمل المكثف لوضع نتائج محددة
وتوصيات . (١)

ومن أكثر معايير تقييم اداء الادارة شيوعاً مرتبة تنازلياً حسب درجة
تفضيلها ما يأتي : (٢)

- ١ - العائد على رأس المال المستخدم .
- ٢ - ربح السهم .
- ٣ - معدل النمو .
- ٤ - معدلات الانجاز مقارنة بالموازنات التخطيطية والخطط طويلة الاجل .

وتوجد بعض المعايير الاخرى الشائعة بطريقه معقوله وهى :

- ١ - الربح قبل الضريبة منسباً الى المبيعات .
- ٢ - معدل دوران العمل / علاقات العمل .
- ٣ - التمويل الذاتى من الانشطة العادية ، صافى التدفق النقدى لكل
سهم .
- ٤ - معدل العمل غير المباشر / المباشر .
- ٥ - الربح لكل جنيه عمل (أجور) .
- ٦ - معدل دوران المخزون .
- ٧ - العائد على عامل محدد .

I bid

(١)

Stantocki, J. and phil, M., op. cit. pp.

(٢)

364 - 365 .

خلاصة البحث

حدد الباحث الهدف من البحث في ثلاثة نقاط هي :

أ - طرح رؤية لفهم المراجعة الادارية لغرض ما بينها وبين مفهوم كسل من المراجعة المالية والمراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية من داخل .

ب - ابراز اهمية المراجعة الادارية .

ج - كيفية وضع معايير للمراجعة الادارية .

وقد خلص الباحث الى ما يأتي :

أولاً : المراجعة الادارية فرع جديد من فروع علم المراجعة ظهر وليس له حاجة المجتمع الانساني اليه وتطور وما زال مع التطور المستمر فسي تلك الحاجة ، وهي فحص منظم وبناءً لانشطة المنشأة أو الوحدة الاقتصادية أو لجزء منها مثل في ادارة أو قسم أو وظيفة قياساً على معايير ادارية أو فنية معينة وذلك بغرض تقييم الاداء وتقديم توصيات لتحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية .

ثانياً : قياساً على المراجعة المالية يمكن ان يوجد عدة تقسيمات للمراجعة الادارية أهمها :

١ - من حيث المنشأة أو الوحدة موضع المراجعة : مراجعة ادارية

خاصة ، مراجعة ادارية عامة ، مراجعة ادارية حكومية .

٢ - من حيث القائم بالمراجعة : مراجعة ادارية خارجية - مراجعة

ادارية داخلية .

٣ - من حيث حدود أو نطاق المراجعة : مراجعة ادارية كاملة - مراجعة ادارية جزئية .

ثالثا : حدد الباحث أهم الفروق بين المراجعة الادارية وكل من المراجعة المالية والمراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية ، محدداً بصفة خاصة طبيعته وهدف ومجال ونطاق ومنهج ومعايير ادائها كل منها .

رابعا : عرض الباحث أهم التحفظات التي أبدتها بعض الباحثين على تطبيق المراجعة الادارية وهي :

- ١ - الخوف من اعاقه روح المبادرة والديناميكية لدى المديرين .
- ٢ - الخوف من توزيع مسئولية اتخاذ القرار ومسئولية الرقابة على المنشأة .
- ٣ - الافتقار الى معايير قياس موضوعية تلقى القبول العام لتقييم الاداء .
- ٤ - الافتقار الى المراجعين الكفاء للقيام بهذا النوع من المراجعة .

وخلص الى ان التحفظات السابقة مردود عليها ولا محل للخوف من تطبيق المراجعة الادارية .

خامسا : ابرز الباحث أهمية المراجعة الادارية في تغطية عجز المراجعة المالية عن تلبية الاحتياجات المتطورة للادارة والفئات والجهات المعنية بالانشآت أو الوحدات الاقتصادية وكفاءة استغلال الموارد المتاحة لكل منها .

وعدد الباحث الفئات والجهات التي يمكن ان تستفيد من المراجعة الادارية وأوضح أوجه الاستفادة لكل منها . وخلص الى أن المراجعة

الادارية مجال أساسي لتطور مهنة ووظيفة المراجعة وهي السبيل لضمان استغلال موارد المجتمع الموزعة على مختلف منشأته بأفضل طريقة ممكنة ، وذلك من خلال التقييم الدوري لكفاءة الاداء بها وتقديم التوصيات اللازمة لرفع هذه الكفاءة .

سادسا : الى أن يتم التوصل الى معايير ادارية متعارف عليها يجب على المراجع الاداري أن يقيم الأنشطة والعمليات موضع المراجعة على أساس معايير موضوعية ملائمة وقبولية قد يستمدها من داخل المنشأة أو من خارجها أو من أعماله السابقة المماثلة .

مراجع البحث

- American Accounting Association, Acommitte on Basic Auditing concepts, " statement of Basic Auditing concepts", Accounting Review , supplement to vol. 47, 1972.
- American Institute of certified public Accountants, " operational Audit Engagements", New York, 1982.
- American Institute of certified public Accountants, " statements on standards of MAS", New York, 1981.
- Carmichael, D.R. & willingham, John J. "Auditing concepts And Methods", Mc G raw- hill Book company, 1987.
- Cook, J. W. and winkle, G.M., " Auditing, philosophy and Technique", Boston, Houghton Mifflin co. , 1976.
- Howord L., " principles of Auditing" , London,, 1972.
- Leo Herbert, " An Historical perspective of Government Auditing-with special Reference to the U.S. General Accounting office", Auditing

symposium V, university of kansas, Laurence ,
May 1980.

- Norbeck, Edward F. and others "operational Au-
diting for Management control", American Mana-
gement Association, Inc., 1969.
- Reberston, Jack c., " Auditing " , Homewood ,
IL 60 430, Boston , MA02116, 1990.
- Stantocki, J. and phil, M., " Auditing Aconce-
ptual and systems Approach", polytech publish-
ers stockport, 1982.
- The Institute of Internal Auditors, " Standar-
ds for the professional practice of Internal
Auditing", Florida, USA, 1978.
- The Institute of Internal Auditors, " stateme-
nt of the responsibilities of the Internal A-
uditor " , New york , Inc. 1947 .