



مجالات استخدام التدقيق الإداري لأغراض التقييم وترشيد القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية

منهل مجيد أحمد

أستاذ مساعد/ قسم المحاسبة

فراس عزيز الشمري

مدرس مساعد/ قسم المحاسبة

ملخص البحث

يهدف البحث إلى تحديد مجالات ونطاق التدقيق الإداري من حيث المفهوم والأهداف والأهمية والمجالات والإجراءات والمعايير والتقارير الخاصة به ونماذجها، وكذلك تحديد مجالات التقييم المتعلقة به والمتمثلة بـ (تقييم الأهداف/ تقييم الخطط / تقييم أنظمة الرقابة / تقييم التنظيم / تقييم الأداء الجزئي والكلّي / تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق).

مقدمة:

يمثل التدقيق الإداري أحد الاتجاهات الحديثة للتدقيق يسعى لتحقيق مدى صلاحية مدخلات ومخرجات الوظائف الإدارية التي تمارسها إدارات الوحدات الاقتصادية المختلفة.

فضلاً عن أن هذا الاتجاه يهدف إلى رفع كفاءة أداء تلك الإدارات بحيث أن المدقق الإداري عليه التأكد من أن تلك الإدارات تقوم بتدقيق وظائفها التي تبدأ بالتخطيط وتنتهي بوظيفة الرقابة وتقييم الأداء، بهدف الاطمئنان على سلامة جودة أداء الأنشطة والبرامج والأهداف المتعلقة بالوحدة وإعلام من يهمه أمر تلك الوحدة بأن هذا الأداء يتم وفقاً للمعايير والسياسات ومطابقته أو مقابله بما هو مستهدف والبحث عن مسببات التغيرات الحاصلة في ذلك الأداء، وتدعيم الثقة في



القرارات الإدارية ونظم العمل الحالية والعمل على ترشيدها وكشف نواحي القصور والمشكلات والأخطاء لمواجهة لإدارات الوحدات الاقتصادية المختلفة وبحث سبل تصحيحها مستقبلاً.

مشكلة البحث: من خلال الإطلاع على سياقات العمل في الكثير من المنظمات ومراجعة تقاريرها لوحظ وجود قصور في تلبية مهنة التدقيق للمتطلبات الحديثة المتعلقة برفع كفاءة عمل إدارات الوحدات الاقتصادية وإثبات دورها في مجالات التقييم وترشيد القرارات الإدارية واقتصارها على إعطاء رأي فني محايد حول عدالة ومصداقية الكشوفات والقوائم المالية المعروضة أمام المدقق المالي وبما تحتويه تلك القوائم من بيانات ومعلومات. ويهدف البحث الى الآتي:

١. بيان أهم مجالات مساهمة التدقيق الإداري في خدمة العملية الإدارية المتعلقة بترشيد القرارات الإدارية ومتابعة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء.
٢. مساعدة إدارات الوحدات الاقتصادية في الكشف عن مظاهر سوء استخدام الموارد المتاحة وسبل تحليلها وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في استخدامها.
٣. مساعدة إدارات الوحدات الاقتصادية في تدعيم الثقة في القرارات الإدارية ووضع معايير الحكم على أدائها وتقييم أوجه أنشطتها المختلفة مثل (الإنتاج، التسويق، التمويل، ... وغيرها).
٤. بيان مجالات مساهمة التدقيق الإداري في مجال حماية أصول الوحدات من السرقة وسوء الاستعمال ومدى مساهمتها في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب حالات الضياع والإسراف في استخدام البرامج.
٥. مساعدة إدارات الوحدات الاقتصادية المختلفة في انجاز وظيفة الرقابة فيها وتقييم أداء الأفراد داخل الأقسام من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة ومتابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة لهم، فضلاً عن تقييم أداء الإدارات المختلفة.



أهمية البحث: أما أهمية البحث فتأتي من أهمية ترسيخ عملية التدقيق الإداري في عمليات التقييم المختلفة، باعتباره أحد الاتجاهات الحديثة للتدقيق خصوصاً أن نطاق هذا النوع من التدقيق يتعلق بكيفية التأكد من مدى صلاحية مدخلات ومخرجات الوظائف الإدارية التي تمارسها مختلف إدارات الوحدات الاقتصادية وبالذات وظيفة التخطيط ووظيفة الرقابة وتقييم الأداء، وكشف مظاهر سوء استخدام الموارد المتاحة والنادرة نسبياً، وبحث أسبابها وتحليلها واقتراح بدائل مواجهتها حالياً وبدائل عدم تكرار حدوثها مستقبلاً، وزيادة التأصيل العلمي للتدقيق الإداري والمتأني من خلال:

١. وضع معايير للحكم على أداء إدارات الوحدات المختلفة (معايير الأداء الإداري).
 ٢. تحديد الجهات والأجهزة التي تتولى عملية تنفيذ هذا النوع من التدقيق والقيام به وتحديد مؤهلاتها.
 ٣. إعداد تقارير التدقيق الإداري بشكل علمي ومحدد وواضح.
- وبيان كفاءة وفاعلية واقتصادية ووظيفة الرقابة وتقييم الأداء من خلال بلورة أهمية التدقيق الإداري لهذه الوظيفة للأطراف الداخلية والخارجية لمختلف إدارات الوحدات الاقتصادية.
- فرضية البحث:** وينبع البحث من فرضية أساسية مفادها الآتي: (إن مهام المدقق ينبغي أن لا تقتصر على المهام الوظيفية لعملية التدقيق، وإنما تتوسع لتغطي الأهداف الأخرى المرتبطة بعملية التقييم الإداري لمجالات عمل الوحدة ووظائفها).
- منهج البحث:** أما منهج البحث فهو: اعتمد الباحثان في إعداداه على المنهج الوصفي من خلال ما تيسر الاطلاع عليه من وسائل علمية وكتب ودوريات كتبت عن الموضوع.



خطة البحث: ووصولاً لتحقيق أهمية وأهداف وفرضية البحث فقد تم تناول ثلاثة مباحث هي: طبيعة التدقيق الإداري من حيث المفهوم، الأهداف، المجالات، الإجراءات، المعايير. ومجالات استخدام التدقيق الإداري كأداة لترشيد القرارات الإدارية. ومجالات التقييم في ظل استخدام التدقيق الإداري. ليخرج البحث بعدد من الاستنتاجات والتوصيات.

أولاً: طبيعة التدقيق الإداري

أ) المفهوم: تعددت المسميات المتعلقة بالتدقيق الإداري كما تعددت المفاهيم الخاصة نظراً لتعدد المجالات والأنشطة والأهداف المتوخاة من هذا النوع من التدقيق، ولا تخرج هذه المسميات عن كونها مترادفات لفظية للتعبير عن التدقيق الإداري وأهمها: مراجعة الأهداف Objectives، المراجعة الإنشائية Concentrative، مراجعة العمليات Operational، مراجعة الكفاية Sufficiency، مراجعة الفعالية Effectiveness، المراجعة الوظيفية Functional، مراجعة التنظيم Organizational وغيرها.

ومن الضروري أيضاً في هذا المجال الإشارة إلى أنه بالرغم من التعبير الواحد عن المضامين السابقة المعبرة عن طبيعة التدقيق الإداري إلا أن هذه المضامين تعكس مجالات ونطاق ومهام هذا النوع من التدقيق والتي يجب أن يتم فحصها وفق وإجراءات محددة في ظل معايير متفق عليها (العشماوي، ١٩٩٩، ٥٦).

وأهم التعاريف التي وجدت في أدبيات التدقيق هي:

١. يعرف البعض التدقيق الإداري بأنه (نشاط تقويم مستقل لتدقيق الوظائف الإدارية للتأكد من مطابقتها مع أهداف المنشأة وسياسات وإجراءات وأساليب



١. الإدارة وغرضها، وعليه (المدقق الإداري) التحقق من أن هناك مراجعة وفحص وتقييم لتلك الوظائف (الشافعي، ١٩٨٧، ٧٢).
٢. فحص تحليلي شامل للهيكل التنظيمي والخطط والأهداف ووسائل التشغيل وكيفية استخدام الموارد المتاحة (نصر والصبان، ١٩٩٥، ٣٤٧).
٣. كما عرف التدقيق الإداري بأنه (تقويم الخطط والسياسات والأساليب والإجراءات ونشاطات العمل وتقارير الأداء بواسطة معايير موضوعة سواء أكان هذا التقييم بشكل كمي أو رقمي يناله كل من المدقق الداخلي والخارجي بنفس الأهمية التي يتناولها التدقيق المالي) (الهواري، ١٩٩٨، ٢٧٥).
٤. وعرف آخرون التدقيق الإداري بأنه (أداة تختبر وتفحص أداء الإدارة (إدارة الوحدة الاقتصادية) كما تختبر وتفحص بصورة بناء الهيكل التنظيمي للوحدة وفروعها وأقسامها أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه فضلاً عن فحص واختبار الخطط الموضوعة من قبل تلك الإدارات بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد المتاحة (المادية والبشرية) بهدف ترشيد القرارات الإدارية وكشف نواحي القصور بها واستخراج التغيرات واقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤوليتها بكفاءة وفاعلية) (نصر والصبان، ١٩٩٩، ٣٤٨).
٥. فيما عرف أحد الباحثين التدقيق الإداري بأنه (أداة لإجراء فحص وتقييم شامل للوحدة يغطي مجالات الهياكل والخطط والأهداف والوسائل والعمليات والأنشطة والبرامج والوظائف بهدف الحكم على سلامة اقتناء الموارد الإنتاجية وأيضاً بهدف الحكم على سلامة استخدام هذه الموارد في أنشطة الوحدة شريطة إسناد مهمة هذا الحكم للمراجع المستقل) (العشماوي، ١٩٩٩، ٥٩).



٦. وعرف معهد المدققين الداخليين بأمريكا التدقيق الإداري بأنه (عملية تقييم وفحص منتظم ومستقل يتم بواسطة المدقق الداخلي للأنشطة التنظيمية الأخرى (تحقيق أغراض البرامج، الأهداف الاجتماعية وتنمية قدرات العاملين)، أي بهدف تعظيم قيمة الوحدة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٤٤٦).

٧. وعرف التدقيق الإداري بأنه (نوع من أنواع التدقيق الذي يدور حول اعتباره فحصاً فنياً لأوجه الأداء المالي والإداري للوحدة الاقتصادية يتضمن تقييماً للخطط والسياسات والقرارات والإجراءات المالية والإدارية والاجتماعية وتقييماً لنظم الرقابة الداخلية بهدف الحكم على مدى كفاءة وفعالية عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات باستخدام معايير كمية ونوعية) (محمود، ٢٠٠٥، ١٧).

من التعاريف السابقة للتدقيق الإداري يستنتج الباحثان الملاحظتين الآتيتين:

١. يمثل التدقيق الإداري عملية فحص وتحليل وتقييم ينصب على أداء إدارة الوحدة الاقتصادية وليس على الدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم المالية والتقارير، وإن هذه العملية عملية بناءة بطبيعتها وتطبق في مجالات خارج النواحي المالية.

٢. تهدف عملية الفحص والتحليل إلى ترشيد قرارات الإدارة الوحدة فضلاً عن تشخيص نقاط الضعف والقوة في أدائها لمهامها، واقتراح الحلول المناسبة التي تواجهها بالكيفية التي تتناسب مع إمكانياتها المتاحة مع مراعاة الوقت والجهد والظروف المحيطة بها وملاتمتها لإبداء الرأي حول مدى كفاءتها في أدائها لوظائفها المختلفة.

ب) الأهداف: يمكن أن تلخص أهداف التدقيق الإداري بجانبين أساسيين الأول يتعلق بالأهداف المتوخاة من التدقيق الإداري بشكل عام والجانب الآخر يتعلق



بأهداف التدقيق الإداري المحددة من قبل اغلب الباحثين والكتاب، والجانبين
ينحيان نفس المنحى، حيث يعتبران أن التدقيق الإداري لابد أن يركز على
الناحيتين الآتيتين:

١. تحقيق الفعالية في أداء كل نشاط أو مركز مسؤولية، ويعني ذلك أن يحقق كل
نشاط الأهداف المرسومة له من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية والالتزام بما
تقتضي به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك (المجمع العربي للمحاسبين
القانونيين، ١-٢، ٤٨)

٢. تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة (المادية والبشرية) من قبل إدارات
الوحدات، الأمر الذي يتطلب تواجد معايير مدروسة تحدد استخدامه لأداء
الخدمة وإنتاج السلعة أو تطبيق السياسة أو تنفيذ الإجراء.

وبذلك فإن الباحثان يشيران إلى أن أهداف التدقيق الإداري هي: مساعدة
الإدارة في ترشيد قراراتها؛ إبداء الرأي فيما إذا كانت إدارات الوحدات الاقتصادية
قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل الطرق الممكنة؛ تقييم أداء
الأفراد داخل الأقسام المختلفة ومتابعة التنفيذ الفعلي؛ البحث عن الاختناقات
والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها
واقترح طرق التصحيح المناسبة؛ مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من
خلال اختبار وتقييم الأنظمة الرقابية المستخدمة؛ تقديم العون لإدارة الوحدة
الاقتصادية في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما تزاوله الوحدة من أنشطة
بما يحقق وفر في التكاليف وزيادة الإيرادات.

ج) المجالات: يشمل مجال التدقيق الإداري الأنشطة والأقسام والإدارات الخاضعة
للتدقيق، وقد يقتصر على نشاط معين أو يمتد ليشمل الأنشطة أو الإدارات
والأقسام (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٤٤٩).



ومن التساؤلات التي يمكن أن تثار في هذا المجال بخصوص تحديد مجالات التدقيق الإداري التساؤل الآتي: هل ينصرف تركيز المدقق الإداري على الموارد المتاحة (الإمكانات المادية والبشرية) للنشاط محل التدقيق (أي المدخلات المستخدمة في الأداء) أم يركز على نتائج الأداء في هذا النشاط (أي مخرجات النشاط أو الأداء)؟

للجواب على هذا التساؤل نجد أن الاتجاهات الحديثة للإدارة مثل مدخل النظم يتم تركيز المدقق الإداري على الموارد المتاحة للنشاط من النتائج ذاتها فإذا تبين أن هذه الموارد تستخدم بشكل سليم تتبعه أهداف ذلك النشاط كجزء من أهداف الوحدة مع وجود وسائل فعالة للرقابة تمكن المدقق من أن يفترض بان الإدارة المسؤولة عن هذا النشاط سائرة في أداء وظائفها بكفاءة وفاعلية.

كما أنه في حالة التركيز على فحص وتقييم نتائج الداء الفعلي ومقارنتها مع الأهداف الخاصة بالنشاط محل التدقيق يجب أن يؤخذ في الحسبان السياسات والإجراءات وطرق التشغيل المتبعة في النشاط، ليتمكن المدقق الإداري من التعرف على مدى فعالية وكفاءة أداء ذلك النشاط (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٤٥٠).

وإن إتباع أي من المدخلين (تدقيق الموارد وتدقيق النتائج) يتطلب الربط بين المدخلين، فضلاً عن أن هذين المدخلين يتطلبان فحص وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات الإدارية والتشغيلية ونظم وأساليب الرقابة لكي يصل المدقق إلى تصور كامل وشامل ومعقول عن مدى فعالية وكفاءة الأداء داخل مختلف الأنشطة والإدارات أو مراكز المسؤولية محل التدقيق (الصحن، ١٩٨٧، ٤١٥). والباحثان يؤيدان فكرة أن لا يخرج مجال التدقيق الإداري عن خدمة أحد العناصر الآتية (عشماوي، ١٩٩٩، ٦٦-٦٨):



١. تقييم الأهداف (Evaluating Objectives) من حيث العناصر الآتية فيها:
الموضوع / سهولة الفهم / الشمولية / الواقعية / القابلية للمقارنة / التمشي مع الأهداف الرئيسية للوحدة.
٢. تقييم الخطط ضرورة توفير العناصر الآتية من حيث: التوافق مع الأهداف الرئيسية والفرعية / القابلية للتعبير / أداة للتنسيق والمتابعة والرقابة / تعكس الموارد والإمكانات المتاحة / تعكس مدى نجاح أو فشل الوحدة.
٣. تقييم التنظيم Evaluating Organization ضرورة توافر العناصر الآتية فيها: مدى تناسب التنظيم مع أهداف الوحدة وفروعها / وضوح السلطة وتحديد المسؤولية / التوازن في الأجزاء.
٤. تقييم القرارات الإدارية Evaluating Decisions Making ضرورة توافر العناصر الآتية فيها من حيث: تيسير القرارات الإدارية عن حسن استغلال الموارد الإنتاجية المتاحة والتي توفر حالة الرشد الإداري / المدخل العلمي في حل المشكلات الإدارية قبل اتخاذ أي قرار إداري / التسهيل في اختبار البدائل من بين مجموعة القرارات الإدارية.
٥. تقييم الأداء الجزئي والكلي: ضرورة توافر العناصر التالية في الأداء الجزئي أو الكلي من أجل تقييمه: طبيعة ونوعية الأداء / قياس الأداء / كفاية الإفصاح عن الأداء / كشف سلامة تقييم ذلك الأداء / وجود معايير سليمة وواضحة لتقييم الأداء.
٦. تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق Evaluating Economy ضرورة توافر العناصر الآتية فيه: كفاية إجراءات ترشيد الإنفاق / مدى اعتماد آلية ترشيد الإنفاق على ركائز واضحة وسليمة ودقيقة / وجود مقاييس كمية تعكس حقيقة الترشيح الإنفاق.



(د) **الإجراءات:** تنحصر إجراءات التدقيق الإداري بمجموعة الخطوات المتخذة من قبل المدقق الإداري وتتمثل بالخطوات الآتية (عشماوي، ١٩٩٩، ٦٨-٧٢):

(١) **خطوات التمهيد لإعداد برنامج التدقيق الإداري** الذي يتضمن الخطوات الآتية: التعرف على حجم الوحدة وفروعها وأقسامها وجمع معلومات عن حجمها وطبيعة نشاطها إما بالزيارات الميدانية أو إجراء مقابلة شخصية مع العناصر البارزة فيها؛ الإلمام بأهداف وخطط وبرامج الوحدة وكيفية استخلاص إدارتها للنتائج وبشكل يعكس جميع أنشطتها ومجالاتها؛ الإلمام بالموارد والإمكانيات المتاحة (المادية والبشرية) وسبل الحصول عليها واستخدامها والإلمام بإجراءات التشغيل وحدود السلطة ونمط الرقابة وأساليبها؛ التعرف على أهم المشكلات أو المعضلات التي قد تواجهها إدارة الوحدة بكافة مستوياتها ليستطيع المدقق الإداري التحقق من ذلك عن طريق اطلاعه على الملف الدائم وتقارير المدقق السابقة والخرائط التنظيمية.

(٢) **خطوات تصميم حجم برنامج التدقيق الإداري** تتمثل بالخطوتين الآتيتين: قيام المدقق الإداري بفحص وسائل الرقابة الإدارية وإطلاعه على الموازنات التخطيطية والقرارات الإدارية وأدوات الرقابة وتقييم الأداء لمختلف المستويات الإدارية للوحدات الاقتصادية؛ بيان مدى كفاية وسائل الرقابة الإدارية ومدى الالتزام بها من قبل المدقق الإداري ومدى مطابقتها مع بعضها البعض.

(٣) **خطوات برنامج التدقيق الإداري** يشتمل على الخطوات الآتية؛ تحديد نطاق وهدف ومجال التدقيق الإداري من حيث: (كونه فحص جزئي أم كامل فحص لغرض معين أم فحص مستمر طوال العام وبيان الجهة المكلفة للمدقق الإداري والجهة المعينة له وبيان كيفية تحديد أتعاب المدقق الإداري عن فحصه وفترة تدقيقه)؛ تجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالهيكل التنظيمي ونظام المعلومات ونظامي الرقابة الإدارية ونظام الضبط الداخلي ومختلف الإجراءات والسياسات



الإدارية؛ توفير أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة لفحص كفاءة وفاعلية أعمال وأنشطة وبرامج إدارات الوحدات الاقتصادية؛ ضرورة اعتماد المنهج التحليلي كأداة لتدعيم تلك الأدلة والقرائن؛ اختيار مساعدي المدقق الإداري ومعاونوه في ضوء هدف ونطاق الفحص الإداري؛ يجب أن يعكس الوضع الحالي لمجال التدقيق الإداري مدى تحقق الأهداف وإدراكها من قبل جميع المستويات الإدارية للوحدة الاقتصادية؛ دراسة الإجراءات الإدارية التي تفكر بها إدارة الوحدة للتغلب على نتائج تشخيص الوضع الحالي لمجال التدقيق الإداري ومن أجل تحقيق وترتيب سبل مواجهة أوجه القصور والصعوبات والمشكلات الإدارية التي قد تعترضها الوحدة؛ ضرورة تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء في استنتاج الأسباب الجوهرية التي سببت المشاكل الإدارية أو الصعوبات الإدارية.

هـ) المعايير: المتتبع لأدبيات المحاسبة والتدقيق يلاحظ أن الأدب المحاسبي والتدقيقي لم ينتهي بعد من وضع معايير محددة وواضحة للتدقيق الإداري حيث أن معايير التدقيق المالي هي المعتمدة في التدقيق الإداري، لملائمة هذه المعايير في تحديد مسؤولية مختلف المدققين، وأنها معايير مراجعة لما هو متعارف عليه في الممارسة المهنية وذات مستوى مرتفع من الجودة، وهذا ما يؤيده الباحثان (لطفی، ٢٠٠٥، ٥٠-٦٤).

كما يرى آخرون بأنه لا يمكن استخدام معايير إعداد التقرير الخاصة بالتدقيق الإداري (الصحن، ١٩٨٧، ٤١٠)، ويرجع سبب ذلك كما يراه الصحن إلى أن تقرير المدقق المالي يمثل خلاصة الفحص والتقييم والتي تختلف في كل من عمليتي التدقيق المالي والتدقيق الإداري ويؤيد رأي (Secoy) في مسألة شمولية ومحتويات تقرير المدقق الإداري*، كما يؤيد عدم استقرار الرأي

* للاستزادة في هذا المجال يمكن الرجوع إلى: عبد الفتاح الصحن ومحمد الفيومي محمد، المراجعة مدخل

فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٧،

ص ص ٤١٠ - ٤١٦.



الموضوعي لوضع إطار محدد من المعايير متفق عليها لبيان مدى رشد وفعالية الأداء الإداري وترك الآراء الشخصية للمدققين الإداريين للحكم في تقدير أو تفسير واضح وملائم ودقيق للاسترشاد في حل المشكلات والمعضلات الإدارية وفي كل مجالات التدقيق الإداري. ويعرض الباحثان معايير التدقيق المالي التي برأيهما تصلح للتطبيق في التدقيق الإداري:

١. المعايير العامة **General Standard**: وتضم ثلاثة معايير هي:

● معيار التأهيل العلمي والخبرة المطلوبة، يركز هذا المعيار على مسألة كون المدقق الإداري يجب أن يكون شخصاً مؤهلاً ومتمرباً وعلى قدر من الكفاءة المهنية لانجاز مهامه. ويؤكد البعض (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠٩) بأنه يمكن استخدام هذا المعيار (في التدقيق الإداري) بشئ من التحفظ لأن التأهيل العلمي والخبرة المطلوبة في حالة المراجعة الإدارية تختلف إلى حد كبير عما هو مطلوب في حالة المراجعة المالية التقليدية، وخاصة إذا تم استخدام نظام الفريق في القيام بعملية التدقيق الإداري.

- معيار الاستقلال، أي يجب أن يتوافر في المدقق الإداري قدر كافي من الاستقلال والحياد لأداء مهامه (استقلالية حقيقية وظاهرية)، فإذا لم يكن المدقق الإداري يتمتع باستقلال حقيقي فيصبح رأيه غير ذي فائدة (عثمان، ١٩٩٩، ٢٢) وعليه أيضاً مراعاة السلوك المهني والدقة في الأداء.

- معيار بذل العناية المهنية المطلوبة، هذا المعيار يتطلب من المدقق الإداري بذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند قيامه بالتدقيق وإعداد التقارير. ويؤيد الباحثان رأي الصحن بإمكانية استخدام المعيارين السابقين إضافةً لمعايير العمل الميداني في التدقيق الإداري (الصحن، ١٩٨٧، ٤١٠)*.

٢. معايير العمل الميداني **Standard of Field Work** وهي ثلاثة معايير:

* للأسباب المذكورة بكتابه المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي.



- معيار التخطيط والإشراف، يتضمن هذا المعيار ناحيتين الأولى التخطيط للتدقيق الإداري والثانية كيفية الإشراف على العمل التدقيقي، حيث يشتمل هذا المعيار النواحي الآتية (الصبان وهلال، ٢٠٠٠، ٨٥): التخطيط الأولي؛ الحصول على معلومات حول الوحدة التي يروم تدقيقها؛ تحديد مفهوم المادية وتحديد مستويات مخاطر التدقيق المقبولة؛ دراسة فهم الرقابة الداخلية وإعادة تحديد مخاطر التدقيق؛ إعداد برنامج التدقيق.

- معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية: يجب على المدقق الإداري التوصل إلى فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية والذي يهدف إلى: التخطيط للتدقيق من حيث {الوقت، الاختيارات، تحديد الطبيعة}؛ تقدير مخاطر الرقابة.

- معيار الحصول على قدر كافي من أدلة وقرائن الإثبات والمناسبة لإجراء عملية الفحص والاستفسار وإرسال المصادقات ومستندات طلب الشراء وكشف استلام البضاعة المشتراة وقوائم المجهزين ومستندات العرض لتوفير أساس مناسب خصوصاً رأي وقناعة حول القوائم المالية محل التدقيق الإداري (الديسبيطي، ٢٠٠٥، ٤١).

٣. معايير إعداد التقرير تتضمن هذه المعايير الآتي:

- يجب أن يحدد التقرير مدى اتفاق القوائم المالية المعروضة أمام المدقق الإداري متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يحدد التقرير الذي يعده المدقق الإداري حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة.
- توافر الإفصاح الكافي وحالة الشفافية في القوائم المالية التي يُشير إليها تقرير المدقق الإداري.



- تعبير المدقق الإداري عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية وان يتضمن التقرير رأي المدقق الإداري كوحدة واحدة لا تتجزأ إذا تقرر ذلك فعليه أن يمتنع من إبداء رأيه مبينا الأسباب التي أدت إلى ذلك.

ثانياً: مجالات استخدام التدقيق الإداري كأداة لترشيد القرارات الإدارية للوحدات الاقتصادية

قبل التعرض إلى موضوع مجالات استخدام التدقيق الإداري كأداة لترشيد القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية، لابد من القول بأنه نتيجةً للتطور العلمي والتقني الذي حصل في مجالات أنشطة الوحدات الاقتصادية المختلفة الذي توسعت معه احتياجات إدارة الوحدات الاقتصادية إلى المزيد من البيانات والمعلومات لإعلام متخذ القرار بنتائج التنفيذ ومعوقاته، لإمكانية اتخاذ إجراءات مصححة لتلافي الانحرافات (التغيرات)، وهنا يبين دور المحاسبة في مساهمة هذا التطور خصوصاً في مجال إعطاء مؤشرات كمية وتقارير وصفية لها دلالتها في ترشيد القرارات كتقارير محاسبة المسؤولية وتقارير المحاسبة الاجتماعية وغيرها، كما يعطي للإدارة مزيداً من المعلومات التي تحتاجها في تحقيق أهدافها (عزيز والشرع، ١٩٨٩، ١٠٣). ويرى الباحثان أنه للتطرق إلى مجالات استخدام التدقيق الإداري كأداة لترشيد القرارات الإدارية لابد من تناولها بهذا الشكل:

أولاً: دراسة طبيعة اتخاذ القرارات الإدارية:

إن أغلب مراحل العمل الإداري تتم من خلال المفاضلة واختيار البديل الأمثل للبدايل المتاحة لمختلف القرارات الإدارية إضافة إلى تحديد درجة الرشد في اتخاذها والمتعلقة بالرغبة في تعظيم المنفعة والتميز بين نوعين من الرشد الإداري



(الكامل والجزئي)*. ويرى البعض الذي يتفق معه الباحثان ضرورة توفر النقاط الآتية لأجل تحقيق عملية ترشيد القرارات (عليان، ١٩٨٢، ١٩٩٢):

١. عدم تقدير مسائل لا تكون مناسبة ضمن اتخاذ القرار.
٢. عدم اتخاذ القرار الإداري بشكل ارتجالي دون دراسة أو تفكير.
٣. عدم اتخاذ قرارات لا يمكن وضعها موضع التنفيذ أو قرارات بدون أهداف أو غير فاعلة أو ليست واقعية أو غير مرتبطة بمشكلة (البكوع واللاوند، ١٩٩٣، ٢٤٨).

ثانياً: إجراءات تدقيق القرارات الإدارية:

حيث أن القرار الإداري أسلوب لتنفيذ مهام الإدارة (إدارة الوحدة الاقتصادية)، وتمر عملية صنع أي قرار إداري بمجموعة من الخطوات تبدأ بالتعرف على نوع القرار المتخذ وتنتهي بمتابعة نتائج القرار. وكلما ابتعد متخذ القرار عن الحكم والتحيز الشخصي، كلما كانت عملية صنعه أكثر رشداً أو حكمة، ويهدف المدقق إلى مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية بتوفير وتهيئة المناخ الملائم والجو المناسب لاتخاذ القرار المناسب بخصوص أية مشكلة إدارية. وللتعرف على إجراءات تدقيق القرارات الإدارية بهدف ترشيدها يتطلب التعرف على النواحي الآتية:

١. تحديد مفهوم اتخاذ القرارات الإدارية ومراحله:

يمكن تحديد مفهوم اتخاذ القرار بأنه (عملية المفاضلة بين بدائل مختلفة أو حل من بين مجموعة من الحلول المتاحة بعد دراسة النتائج المترتبة على كل

* يعرف الرشد الإداري بأنه الرغبة في تعظيم المنفعة، ويأخذ الرشد الإداري نواحي متعددة منها: الرشد الكامل، يقصد به السلوك المثالي الذي يحقق أقصى عائد في حالة معرفة الفرد بكل البدائل ونتائجها؛ الرشد الجزئي، يقصد به السلوك الذي يحقق أقصى عائد في حالة وجود معلومات محددة. للإستزادة في هذا المجال يمكن الرجوع إلى: أحمد إسماعيل السقا، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأداة لترشيد القرارات، تجارة الإسكندرية، ١٩٧٨، ص ص ١٤٣ - ١٤٥.



بديل وأثرها على تحقيق الأهداف) (بسيوني، ١٩٨٨، ١٠٢). أي يساهم القرار بطريقة فعالة أكثر من غيره في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتأخذ درجة الرشد في اتخاذ القرارات نواحي متعددة سواء أكان متعلق بالرشد الكامل أو الرشد الجزئي. فيرى البعض أن ترشيد القرار الإداري لا بد أن يتأثر بعدة عوامل لعل أهمها (بسيوني، ١٩٨٨، ١٠٩-١١٣):

أ. مدى ملائمة المعلومات المقدمة. ب. المنفعة النسبية المتعلقة بكل بديل مكن بدائل القرار.

ج. نوع نماذج القرار بما يخدم متخذ القرار والهدف من إنتاج وتحليل المعلومات التي يتضمنها نموذج القرار.

٢. خطوات تدقيق القرارات الإدارية:

يعد تدقيق القرارات الإدارية المحور الرئيس للتدقيق الإداري، فعملية اتخاذ القرارات الإدارية تهدف أساساً إلى تحقيق اختبار أفضل البدائل المتاحة وتقييمها، فهذه العملية ترتبط بعملية تحقيق الكفاية والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وتحقيق أفضل النتائج المرغوب تحقيقها التي تمثل الخطوة الرئيسية في عملية التدقيق الإداري (البكوع واللاوند، ١٩٩٣، ٢٥٢).



ثالثاً: مجالات التقييم في ظل استخدام التدقيق الإداري:

المتتبع للاتجاهات الحديثة للتدقيق يلاحظ وجود أسلوبين للتدقيق الإداري، الأسلوب الأول هو الأسلوب التنظيمي والثاني هو الأسلوب الوظيفي، فالأسلوب الأول يتمثل بنواحي التقييم الآتية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٧٠٥) و (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٦-٦٨): (تقييم الأهداف؛ تقييم الخطط؛ تقييم أنظمة الرقابة وتقييم الأداء؛ تقييم التنظيم؛ تقييم الأداء الجزئي والكلي؛ تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق).

أما الأسلوب الثاني يتعلق بتتبع خطوات تنفيذ الوظائف داخل الهيكل التنظيمي، ويهتم هذا الأسلوب أيضاً بتدقيق وفحص الوظائف التي تقوم بها الوحدة للتعرف على كفاءة وفاعلية أدائها، كوظيفة الإنتاج والبيع ووظيفة تنمية الطاقات البشرية (الوظيفة الإدارية) (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠١). كما يلاحظ أن أغلب الكتابات المتعلقة بمجالات ونطاق عمل التدقيق الإداري، تتمثل بالمجالات الآتية (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠١-٤٠٣): (الخطط والأهداف؛ الهيكل التنظيمي؛ السياسات والإجراءات؛ طرق وسائل الرقابة؛ طرق وسائل التشغيل؛ الموارد المتاحة {بشرية ومادية}؛ المقاييس الكمية والنوعية؛ الأداء الفعلي ونتائجه). حيث تمثل العناصر السبعة الأولى مجموعة الوسائل والإمكانيات التي تستخدمها إدارة الوحدة الاقتصادية للقيام بالأعباء الملقاة على عاتقها، في حين أن العنصر الأخير يمثل النتائج التي تحصل عليها تلك الإدارة من استخدام الوسائل والإمكانيات المتاحة. ويعرض الباحثان مجالات الأسلوب التنظيمي كما مبين أدناه:

أ. تقييم الأهداف (Objectives Evaluating): يتوجب على المدقق الإداري تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية (الرئيسية والفرعية) محل التدقيق وبشكل



واضح وسهل الفهم ومن حيث درجة شمولية الأهداف وواقعيتها ومدى تمثيلها لمسؤوليات الوحدة وتمشيها مع الهدف الأساسي للوحدة، فضلاً عن التحديد الدقيق لفترات تحقق الأهداف وسبل توزيع الأهداف الرئيسية والفرعية على مراكز المسؤولية وبيان تنسيقها مع أهداف العاملين بالوحدة وأهداف تلك الوحدة (الشافعي، ١٩٨٧، ٥٥). وفي هذا المجال نجد أنه لتحقيق التكامل بين المدقق الإداري والغير، أن لابد أن يستعين المدقق الإداري بالأساليب الكمية والإحصائية (الشافعي، ١٩٨٧، ٥٥).

ب. تقييم الخطط (Plans Evaluating): يتولى المدقق الإداري عملية تدقيق الخطط التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٧):

- مدى توافقها مع الأهداف الرئيسية والثانوية للوحدة الاقتصادية، بحيث تكون صالحة للتعبير عن الأنشطة وتكون قابلة للتعديل حسب الضرورة؟
- مدى المشاركة في عملية التخطيط من قبل المستويات الإدارية المختلفة؟
- هل أن الخطط واقعية ومعدة بشكل كمي؟
- هل تتغلب الخطط الموضوعية على الطاقة الإنتاجية للوحدة؟
- هل تعكس الخطط الموضوعية الإمكانيات المتاحة للوحدة؟
- هل أن الخطط الموضوعية تعكس مدى نجاح أو فشل الوحدة محل التدقيق الإداري؟

ج. تقييم أنظمة الرقابة وتقييم الأداء (Evaluating of Control Systems and Performance): لابد أن يهتم المدقق الإداري بوظيفة الرقابة للتأكد من أن خطة الرقابة قد وضعت بشكل سليم ويحقق التناسق مع أهداف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق وكيفية تنفيذها، فضلاً عن اطلاعه على تكلفة الرقابة



- وما هي الحوافز والروادع والأساليب الرقابية الموضوعة ودقة تحديدها على مراكز المسؤولية وقبولها من قبل المستويات الإدارية المختلفة.
- كما إن مساهمة المدقق الإداري في رفع كفاءة الإدارة في مجال إعداد الموازنات التخطيطية يساهم في زيادة فاعليتها في مجالات الرقابة، كما أن تقييم الأداء يمثل مرحلة هامة من مراحل الوظيفة الرقابية. فيمثل تدقيق الأداء لأوجه نشاط الوحدة الاقتصادية صميم عمل المدقق الإداري، فبعد أن يتعرف المدقق الإداري على الرقابة المتبعة من قبل الوحدة يستطيع تحديد مجالات الخلل وتقديم الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات اللازمة وزيادة فاعلية الرقابة.
- فضلاً عن أن قيام المدقق الإداري بتدقيق عملية تقويم الأداء من قبله سيساهم في تطوير هذه العملية لتشمل كافة أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق (حمادي، ١٩٨٨، ٣٩-٤٨).
- د. تقييم التنظيم (Organization Evaluating): يتم تقييم المستويات الإدارية المختلفة للوحدة وهيكلها التنظيمي والخرائط التنظيمية من خلال الأمور الآتية (الصح، ١٩٨٧، ٤٠١):
- الحكم على مدى تناسب التنظيم مع أهداف الوحدة الاقتصادية وإدارتها وأقسامها.
 - التعرف على خطوات السلطة والمسؤولية وتناسبها مع بعضها البعض وحجم الإشراف للتنظيم.
 - مدى وجود خطط واضحة للسلطات والمسؤوليات داخل مستويات الهيكل التنظيمي.
 - مدى وجود توازن حقيقي بين أجزاء التنظيم.
 - تحديد العلاقة بين الرؤساء والمرؤوسين للتنظيم وكيف أن إدارة هذا التنظيم تقوم بالرقابة على العاملين.



هـ. تقييم الأداء الجزئي والكلي (Partial & Total Performance Evaluating): إن مجالات هذا التقييم تتعلق بالأمور الآتية (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٨):

- بيان نوع الأداء المؤدى من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية والقطاعات والأنشطة الاقتصادية المختلفة.
- الحكم على سلامة الأسس قياس الأداء وسلامة تقييمه في ضوء المعايير المستخدمة للقياس الإداري.
- بيان مدى كفاية الإفصاح عن الأداء في القوائم والتقارير المالية.
- و. تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق (Expenditure Qualifying Evaluating): يتعلق هذا التقييم بالناحيتين الآتيتين (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٩):
- كفاية إجراءات ترشيد الإنفاق.
- مدى الاعتماد على المقومات الواضحة والدقيقة لترشيد الإنفاق وعكس واقعية إجراءاتها.

وتتعلق مجالات الأسلوب الوظيفي بالوظائف الآتية (الإنتاج، البيع، الوظيفة الإدارية) حيث بيّنا سابقاً أن هذا الأسلوب يهتم بتدقيق وفحص الوظائف التيس تقوم بها الوحدة الاقتصادية للتعرف على كفاءة وفاعلية أداء وظائفها كوظيفة الإنتاج والبيع والوظيفة الإدارية وغيرها، وتبين ذلك أيضاً من تعريف التدقيق الإداري بأنه نشاط تقويم مستقل لتدقيق الوظائف الإدارية للتأكد من مطابقتها مع الأهداف التي تمثل المجالات الرئيسية لهذا الأسلوب (الشافعي، ١٩٨٧، ٧٧) وكالاتي:

- أ. وظيفة الإنتاج: إن تدقيق أداء هذه الوظيفة من قبل المدقق الإداري يتم من خلال (حمادي، ١٩٩٨، ٣٠٩):



- التعرف على تفاصيل خطة الإنتاج وجداول الإنتاج والجهات المشاركة في وضعها وإمكانية تنفيذها واتخاذها وسيلة للرقابة.
- الإطلاع على موقع إدارة الإنتاج في الهيكل التنظيمي للوحدة محل التدقيق الإداري.
- مقدرة الوحدة على تنفيذ أهدافها ومدى كفاءتها.
- إطلاع على المشاكل التي تعترضها إدارة الإنتاج وسبل تحقيق الرقابة.
- التأكد من أن الإنتاج يتم بشكله نهائي وبالنوعية المطلوبة.
- اطلع على رأي الزبائن وكيفية تصميم الإنتاج ودراسة التوقعات الإنتاجية وأسباب وسبل معالجتها.
- اطلع على أداء أقسام الخدمات الإنتاجية.
- ب. وظيفة البيع: يتم تدقيق هذه الوظيفة من قبل المدقق الإداري من خلال (الصفحة ١٩٨٧، ٤٠٣):
- تعرفه على كيفية تصريف منتجات الوحدة وتوسيع أسواق تصريف المنتج.
- بحثه عن زبائن جدد.
- اهتمامه بتقييم أداء قسم المبيعات وأهداف رجال البيع وتدقيق موازنات المبيعات.
- معرفة قدرة إدارة المبيعات على مواجهة التغيرات التي تحصل في السوق.
- متابعة الوحدة على تسديد ديونها المتعلقة بمبيعاتها ووجود سياسات سليمة للائتمان.
- اطلع على موازنة الإعلانات وترويج المبيعات.
- ج. الوظيفة الإدارية (وظيفة إدارة الأفراد): يتم تدقيق هذه الوظيفة من قبل المدقق الإداري (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٤٦٦):



- التأكد من وجود مناخ ملائم تدفع العاملين في الوحدة الاقتصادية من بذل قصارى جهدهم في تقديم أداء أفضل والاحتياجات المستقبلية للقوى البشرية.
- التعرف على الموقع الملائم لهذه الوظيفة في الهيكل التنظيمي وهل توجد عمالة كافية بإدارة الأفراد بالوحدة محل التدقيق من خلال التعرف على سياسة التعيين فيها وإجراءات تنمية الطاقات وبرامج التدريب.
- تدقيق تكاليف العمالة بصورة سليمة مع الأخذ بنظر الاعتبار حالات (الغياب، الإجازات المرضية والعادية) وقياس معدل دوران العاملين بشكل دقيق.
- تدقيق الأنشطة الترفيهية وشكاوي العاملين.
- تدقيق البرامج التدريبية، وبيان هل أنها فعالة في إحداث المهارات والخبرات العالية للعاملين، والتأكد من تكافؤ فرص التدريب لكافة العاملين سواء كانت دورات أو برامج تدريبية داخلية أو خارجية.
- وكذلك بالنسبة لبقية الوظائف التي تضمنها هذا الأسلوب مثل (وظيفة الشراء، الوظيفة المالية، وظيفة التخزين) فكل وظيفة توجد مجموعة من الأسئلة المتعلقة بها.

المعايير والتقارير المقترحة:

تعد التقارير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الطوائف التي يهملها أمر الوحدة محل التدقيق وسواء كانت هذه الطوائف داخلية (داخل الوحدة الاقتصادية) أو خارجها، حيث تبين لهم ما قام به المدقق والنتائج التي توصل إليها، فهي بذلك تعتمد على التقارير في ترشيد القرارات الإدارية كما تمثل الناتج النهائي لعملية التدقيق والمنتج الأساسي لعملية التصديق، فضلاً عن أن البعض يعتبرها الخطوة الأخيرة لعملية التدقيق الإداري (الديسبتي، ٢٠٠٥، ٦١-٦٤).



كما يعد تقرير مدقق الحسابات نهاية نظام المعلومات المحاسبي في الوحدة، وهذا يتضمن معلومات عن الوحدة محل التدقيق خلال فترة زمنية معينة، فضلاً عن أنه يعتبر وسيلة فعالة لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات الوحدة وعلاقاتها بالغير وبالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان، فهو بهذا يمثل وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج إلى من يهمه أمر الوحدة (جمعة، ٢٠٠٠، ٣١٥-٣١٧).

إن تقرير المدقق الإداري ما هو إلا وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج من وإلى إدارة الوحدة الاقتصادية فهو يعزز عملية متابعة مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية تجاه الأطراف الخارجية ذات العلاقة بها، ويرى الباحثان في هذا المجال لابد من التطرق للمواضيع الآتية:

١. **خصائص تقرير التدقيق الإداري:** يتميز تقرير المدقق الإداري بجملة سمات قد تختلف عن التقرير المعد في حالة التدقيق المالي، وأهم هذه الخصائص هي (عطا الله، ١٩٩٤، ٢٣٥-٢٣٦):

- لا يكون تقرير المدقق الإداري مختصراً على النحو المتبع في المحاسبة المالية وإنما لابد أن تتبع إدارة الوحدة الاقتصادية انسيابية مستوياتها كما هو متبع في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولكن المطلوب تقرير مطول بعض الشيء ولا يكون ملتزماً بنمط محدد.
- وجود عدة أقسام فيه الأولى توضح طبيعة الفحص المؤدى من قبل المدقق والثاني تبين تقييم أداء الوحدة الذي تم في الماضي موضعاً للمقاييس المستخدمة فيه والثالث يخصص لتقييم الإجراءات الإدارية الجارية.
- في حالة عرض التقرير على أصحاب الوحدة والجمهور أن يكون مطولاً حتى يتمكن كل من يستخدمه أن يتفهم حقيقة الأمور.



- نتائج المناقشات التي جرت مع الموظفين والمسؤولين عن المناطق الوظيفية التي خضعت للتدقيق.
- الكتابة بلغة تمكن جميع المستويات الإدارية فهمها وبما يجعله (التقرير) وسيلة اتصال فعالة بين المستويات الإدارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.
- ٢. معايير إعداد تقارير التدقيق الإداري: أكد البعض ضرورة توافر مجموعة من العناصر لإعداد تقارير التدقيق تتمثل بالآتي (محمود، ٢٠٠٥، ٣١): (التوافق مع الأهداف المتوقعة للزبون؛ وصف كامل لنطاق التدقيق؛ تشخيص المشكلات المتعلقة بمجال التدقيق الإداري؛ إظهار المعلومات عن البيئة المحيطة بالوحدة؛ إظهار إجراءات تنفيذ العمل؛ إبداء رأي المدقق عن نتائج الفحص).
- بينما يرى آخرون بوجوب توافر تقارير مختلفة تتلاءم مع الظروف المحيطة بالقوائم المالية (الديسبي، ٢٠٠٥، ١٣). ويرى العشماوي أن هذه العناصر هي (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٢-٦٣):
- وصف كامل لجميع الأنشطة الإدارية والوظائف وأنظمة الرقابة وما يتعلق بها من بيانات وبرامج وجميعها التي خضعت للفحص والتقييم.
- الإشارة لمعايير التدقيق الإداري وما يرتبط بها من إجراءات.
- يجب أن يبتعد التقرير عن استخدام الألفاظ التي تؤدي إلى تضليل القارئ أو ذات المعنى المزدوج، وإن تتصف هذه التقارير بالموضوعية والخلو من المعاني المطاطة وملائمة للهدف من التدقيق الإداري.
- وحدة التقرير، رغم إمكانية تجزئته إلى عدة أقسام: القسم الأول يصف طبيعة وهدف التدقيق الإداري ومجالاته، القسم الثاني يعرض معايير وإجراءات التدقيق الإداري والتي وجدها المدقق ملائمة للقيام بوظيفته، أما القسم الرابع من التقرير فيعرض الرأي والحكم الشخصي بصدد فحص وتقييم المدقق، أما القسم



الخامس فيفصح عن أية تحفظات أو نواحي للقصور إن وجدت في عملية الفحص والتقييم، وإبراز الآثار المترتبة عن هذه النواحي (العيوب، القصور، التخطيط غير الدقيق المسبق لأداء العمل، أية معلومات جوهرية لم يستطيع المدقق الإداري من تحليلها).

ويتفق الباحثان مع ما آل إليه بعض الكتاب بخصوص تحديد معايير إعداد التقرير الواجب استخدامها من قبل المدقق الإداري والتي اختلفت عن معايير إعداد تقرير المطبقة في مجال التدقيق المالي والمبينة سابقاً، حيث تضمنت معايير التدقيق الإداري الواجب الاستخدام حسب رأي البعض المعايير الآتية (عشماوي، ١٩٩٩، ٦٣):

- أ. معيار موضوعية التقرير وملاءمته لأهداف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق الإداري، وأن يكون واضحاً وهادفاً (توفر الشروط الشكلية والقانونية فيه).
- ب. معيار الوصف الشامل والكامل للأنشطة الإدارية والوظائف والبرامج والأنظمة الخاضعة للفحص والتقييم.
- ج. معيار الإشارة إلى أدوات الحكم والفحص في مجال التدقيق الإداري وما يرتبط به من إجراءات.
- د. معيار وحدة التقرير وعدم تجزئته إلى عدة أبعاد وإجراءات متعلقة بالتدقيق الإداري كما قد تكون أبعاده كالاتي: (طبيعة وهدف ومجال التدقيق الإداري؛ غرض الإجراءات المتبعة في هذا النوع من التدقيق؛ الضوابط التي تحكم هذه الإجراءات؛ رأي المدقق الإداري وحكمه الشخصي حول الفحص والتقييم؛ التحقيقات الضرورية لإبراز الآثار الإستراتيجية لأي قصور في أداء العمل).
٣. هناك مجموعة معايير فنية تصاحب قرار قبول التدقيق الإداري وحده في أدبيات التدقيق تتعلق بمجالات التدقيق الإداري، وتضم هذه المجموعة عدة



معايير ويتفق الباحثان بخصوص مدى توفرها وهي (عشماوي، ١٩٩٩،
٦٤-٦٥):

أ. معيار قابلية المعلومات المعدة بواسطة أداة الوحدة الاقتصادية للقياس
الكمي مثل: (قياس عناصر الإنتاجية؛ قياس عناصر الأداء؛ قياس
عناصر الخطط).

ب. معيار الثقة في البيانات والمعلومات المعدة بواسطة أداة الوحدة الاقتصادية
والمفحوصة.

ج. معيار منحني تعلم المدقق الإداري وخاصة في مجال أساليب ومداخل
اتخاذ القرارات والحكم على الكفاءة الاقتصادية في ظل حالات عدم التأكد
أو في ظل مداخل تقييم الأداء الكلي والجزئي.

د. معيار عدم التعارض في المصالح بين المدقق الإداري وأداة الوحدة محل
التدقيق الإداري.

هـ. معيار عدم مصاحبة الأداء الإداري للظروف والمعالجات غير العادية.

و. معيار درجة الرضا عن نظام الرقابة الإدارية.

ز. معيار وضوح معدلات قياس وتقويم مدى فعالية التنظيم أو أجزاءه.

ح. معيار مقاومة الحصول على أدلة وقرائن كافية لأداء العمل في مجالات
التدقيق الإداري ولتدعيم هذه المقاومة يمكن الاسترشاد بالنواحي الآتية:
(تحديات البيئة الاجتماعية والاقتصادية؛ تحديات المهارات الإدارية؛
تحديات مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بعملية الإدارة).

ط. معيار التصرف في حدود الإمكانيات المتاحة والقدرات العلمية والخبرة
المكتسبة.

ي. معيار وضوح واجبات ومسؤوليات وحقوق من تستند إليه عملية مراجعة
مدى سلامة قيمة الوحدة.



نموذج تقرير المدقق الإداري: المتتبع للاتجاهات الحديثة للتدقيق يلاحظ أن التدقيق الإداري ينقسم إلى نوعين أساسيين (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠٧): تدقيق إداري ذو هدف خاص؛ وتدقيق إداري مستمر.

ولكل نوع خصائص معينة (مزايا وعيوب)، فالنوع الأول يتعلق بمجالات محددة للوحدة الاقتصادية أغلبها مجالات الفحص والتقييم لذلك المجال ويتم إعداد تقرير عنه يرفع إلى إدارة الوحدة الاقتصادية العليا محل الفحص والتقييم متضمناً نتائج الفحص وتوصيات ومعالجات المدقق الإداري بخصوص نقاط الضعف التي قد تعترض إدارة الوحدة الاقتصادية والمشاكل التي قد تواجهها في هذا المجال، أما النوع الثاني فيتعلق بمزاولة عملية التدقيق الإداري على مدار السنة ولجميع المجالات وأنشطة عمليات الوحدة الاقتصادية بما يساعدها على اتخاذ قرارات فعالة باستمرار.

تعددت نماذج تقرير التدقيق الإداري بتعدد مجالات هذا النوع من التدقيق فالبعض منها يدور حول الأهداف والآخر يتعلق بتقييم الخطط قصيرة وطويلة الأجل والقسم الآخر يتعلق بتقييم التنظيم وتقييم القرارات الخاصة بالأداء والبعض يتعلق بتقييم الأداء الجزئي والكلي وتقييم إجراءات ترشيد الإنفاق... وغيرها (العشماوي، ١٩٩٩، ٧٢). ويعرض الباحثان نموذج تقرير التدقيق الإداري كنموذج مقترح لبيان كفاءة وفاعلية هذا النوع من التدقيق (الملحق ١).



الاستنتاجات والتوصيات:

خلص البحث إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات أهمها:

أ. الاستنتاجات:

١. هدف التدقيق الإداري الحديث أحد الاتجاهات الحديثة للتدقيق للتأكد من مدى صلاحية المدخلات والمخرجات للوظائف الإدارية (حسب ما ذكر في المقدمة) التي تمارسها إدارات الوحدات الاقتصادية فضلاً عن كونها عملية تقييم منظم ومستقل للأنشطة التنظيمية الخاضعة لرقابة المستويات الإدارية فيها.
٢. يمثل التدقيق الإداري عملية فحص وتقييم ينصب على أداء إدارة الوحدات الاقتصادية وتدقيق وظائفها للتأكد من مطابقتها مع أهداف تلك الوحدات، وليس على دفاترها وسجلاتها ومستنداتها وقوائمها المالية، فضلاً عن أن هذه العملية هادفة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في مدى استخدامها الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة تلك الإدارات في ترشيد قراراتها.
٣. تعددت المسميات المتعلقة بالتدقيق الإداري نظراً لتعدد وتشعب المجالات والأنشطة والأهداف المتوخاة من هذا النوع من التدقيق، فالمسميات جميعها ماهية إلا مترادفات لفظية للتعبير عن التدقيق الإداري والمتمثلة بالآتي:
مراجعة الأهداف/ المراجعة الإنشائية/ مراجعة العمليات/ مراجعة الكفاءة/ مراجعة الفعالية/ المراجعة الوظيفية/ مراجعة التنظيم.
٤. إن مجالات التدقيق الإداري لا تخرج عن خدمة أحد العناصر الآتية:
أداة فاعلة لترشيد القرارات الإدارية/ مجالات التقييم وهي (تقييم الأهداف، تقييم خطط، تقييم أنظمة الرقابة، تقييم الأداء الجزئي والكلي، تقييم التنظيم، تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق).



- ب. التوصيات: توصي الدراسة بتكثيف الإهتمام أكاديمياً بالتدقيق الإداري الذي يدخل في عملية التقييم الإداري، وكما يأتي:
١. ضرورة التعريف بكيفية استخدام التدقيق الإداري في مجالات تقييم الإدارة ووظائفها وترشيد القرارات الإدارية خدمةً للعملية الإدارية.
 ٢. ضرورة تعريف الباحثين والمتخصصين والموظفين في دورات التدريب والتعليم المستمر بعلم التدقيق بماهية التدقيق الإداري (المفهوم، الأهداف، الأهمية، النطاق، الإجراءات، المعايير).
 ٣. في مجال الدراسات الأكاديمية (الأولية والعليا) يرى الباحثان ضرورة تدريس مادة التدقيق الإداري وجعلها من ضمن المقررات الدراسية الأساسية (سواءً في أقسام المحاسبة أو الإدارة).
 ٤. ضرورة زيادة الإهتمام من قبل كليات ومعاهد المحاسبة والإدارة بمادة التدقيق الإداري لما لها من أهمية بالغة وفائدة منظورة لإدارات الوحدات الاقتصادية بشكل مباشر أو غير مباشر.

الملحق ١: نموذج تقرير التدقيق الإداري

اسم الوحدة الاقتصادية نشاط الوحدة الاقتصادية

تقرير التدقيق الإداري عن المدة من
إلى
السادة /

أسندت إلينا مهمة فحص وتقييم الخطط والأهداف والسياسات والإجراءات وأنشطة ونظام الرقابة الإدارية والمحاسبية وتقييم الأداء الإداري للوحدة الاقتصادية بصفة عامة. وقد قمنا بالعمل المطلوب منا على المستوى المناسب من وجهة نظرنا ... وفي ضوء الإيضاحات والبيانات التي حصلنا عليها مستخدمين الوسائل والأساليب الفنية المتاحة. وطبقاً لمعايير الأداء الإدارية والاجتماعية والاقتصادية والقانونية ومعايير المهارة الإدارية بالإضافة لمعايير تقييم الأداء الإداري التي وضعتها إدارتكم.



وفي رأينا أن الكفاية الإدارية لوحدتكم جيدة، وإن إدارة الوحدة الاقتصادية التزمت العناية الواجبة عند إعداد الخطط والأهداف والسياسات والإجراءات، كما أنها تحصل على المعلومات الكافية لممارسة أنشطتها ووظائفها وتمارسها بمستوى مقبول. وقد وجدنا الخطط والأهداف والسياسات واقعية وقابلة للتحقيق، كما أنها مصممة ومنفذة بكفاية، وإن كفاءة التشغيل الاقتصادية بشركتكم مقبولة في ضوء الظروف القائمة ونعتقد أن مستوى الأداء بصفة عامة معقول، وتم إدارة الوحدة الاقتصادية بكفاية مناسبة، واستندنا في ذلك الحكم إلى النتائج التي استخلصناها والظروف التي عملت فيها شركتكم.

وقد تم تقييم نظم الرقابة الإدارية والمحاسبية بوحدتكم، وتبين أن لديكم نظم مقبولة وتحقق أهدافها بصورة معقولة، حيث تستخدم أساليب كافية وملئمة إلى حد كبير لتحقيق الرقابة الإدارية والمحاسبية، ولكن تحتاج بعض التطوير في مجالات تحديد الأهداف والواجبات التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية، وفي بعض أساليب تحقيق الضبط الداخلي لها، حيث لا حظنا عدم توافر دليل لإجراءات تنفيذ الواجبات، بالإضافة لوجود بعض الثغرات في نظام الرقابة الثنائية، مع عدم وجود توصيف واضح لوظائف بعض أفراد التنظيم.

وتمارس شركتكم أنشطتها ووظائفها الإدارية مع مراعاة البعد الاجتماعي، وقد تطورت تلك الأنشطة تطوراً ملحوظاً، كما قدمت إدارة الوحدة الاقتصادية خدمات جديدة في مجال خدمة المجتمع وتحسين البيئة وظروف العمل.

ونوصي بإعداد دليل واضح لإجراءات تنفيذ الواجبات، وإعداد كتيب بالتعليمات الإدارية، وتحديد نطاق الإشراف الملائم لأفراد التنظيم والتوصيف الواضح لوظائفهم، مع أهمية استخدام الخزائن الحديدية في حفظ النقدية والأشياء ذات القيمة تحت الرقابة الثنائية.

تحريراً في

مكتب التدقيق المهني

التوقيع



Fields Of Using The Management Audit For Purposes Of Evaluating & Decisions Making Enterprises

Manhel Mageed Ahmed

*Assistant Prof., Dept. of Accounting
College of Admin. & Econ., Mosul Univ.*

Firas Aziz Al-Shamary

*Assistant Lecturer, Dept. of Accounting
College of Admin. & Econ., Mosul Univ.*

Abstract

From this point, this research is aimed to identify about the fields and extent of this type of audit from its, and its (conception, objectives, important, fields, procedures, standards, and its special reports, its models). In addition to determination of evaluating fields related it and its represented by: (Objectives Evaluating, Plans Evaluating, Evaluating of Control Systems, Organization Evaluating, Partial & Total Performance Evaluating, Expenditure Qualifying Evaluating).



المراجع

١. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.
٢. احمد محمد بيسوني، المحاسبة الإدارية، إطار نظري وأساليب عملية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل ١٩٨٨.
٣. أمين احمد السيد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
٤. ساطع السبتي، المواضيع المتقدمة في الشؤون المالية، الشركة النموذجية للطباعة، بغداد، العراق، ١٩٩٨.
٥. سليمان عبد الله حمادي، التدقيق الإداري لأداء إدارة الإنتاج، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٢٠، العدد ٥٥، ١٩٩٨.
٦. سليمان عبد الله حمادي، ملامح المراجعة الإدارية في العراق، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ١٩٨٨ (غير منشورة).
٧. سمير عبد الغني محمود، إطار مقترح لمعايير الارتقاء بكفاءة وفاعلية المراجعة الإدارية (دراسة تحليلية)، مجلة الإداري، العدد ١٠٣، السنة ٣٧، ديسمبر ٢٠٠٥.
٨. صلاح الشناوي وسمير كامل، المراجعة والرقابة الداخلية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٩.
٩. عباس الشافعي، المراجعة الإدارية ودورها في تطبيق الإدارة بالأهداف، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد ٨، ١٩٨٧.
١٠. عبد الرحمن محمود عليان، المراجعة الإدارية تقييم للأداء الإداري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٢.
١١. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩٩.
١٢. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٧.
١٣. عبد الوهاب نصر علي ومحمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتبة الشباب، جامعة الإسكندرية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ١٩٩٥.
١٤. فيحاء عبد الخالق البكوع واعتراف لقمان اللاوند، دور المدقق في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة تنمية الرافدين، العدد ٣٩، ١٩٩٣.
١٥. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، المنهاج الدولي الذي أقرته الأمم المتحدة في مؤتمر الاونكتاد، مطابع الشمس، عمان، الأردن، ٢٠٠١.
١٦. محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٠.
١٧. محمد عبد الفتاح العشماوي، دراسات في المراجعة المتقدمة، مطابع جامعة المنوفية، الطبعة الأولى، المنوفية، جمهورية مصر العربية، ١٩٩٩.
١٨. محمد علي عزيز ومجيد جاسم سلمان، دور المحاسبة في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة المالية، العدد الأول والثاني، ١٩٨٩.
١٩. محمد محمد عبد القادر الديسبيطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٥.
٢٠. محمد نصر الهواري، دراسات في المراجعة، الجزء الثاني، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، ١٩٩٨.