مجالات استخدام التدقيق الإداري لاغراض التقييم وترشيد القرارات الإداريه في الوحدات الاقتصاديه

منهل مجيد احمد

استاذ 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 ونماذجه، وكذلك تحديد مجالات التقييم المتعلقة به والمتمثلة بـــ (تقييم الأهداف/ تقييم الخطط / تقييم أنظمة الرقابة / تقييم التنظيم / تقييم الأداء الجزئي والكلي / تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق).

مقدمه:

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

فضلا عن ان هذا الاتجاه يهدف إلى رفع كفاءة اداء تلك الإدارات بحيث ان المدقق الإداري عليه التاكد من ان تلك الإدارات تقوم بتدقيق وظائفها التي تبدا بالتخطيط وتنتهي بوظيفة الرقابة وتقييم الاداء، بهدف الاطمئنان على سلامة جودة اداء الانشطة والبرامج والاهداف المتعلقة بالوحدة وإعلام من يهمه امر تلك الوحدة بان هذا الاداء يتم وفقا للمعايير والسياسات ومطابقته او مقابلته بما هو مستهدف والبحث عن مسببات التغيرات الحاصلة في ذلك الاداء،

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

وتدعيم الثقة في القرارات الإدارية ونظم العمل الحالية والعمل على ترشيدها وكشف نواحي القصور والمشكلات والاخطاء المواجهة لإدارات الوحدات الاقتصادية المختلفة وبحث سبل تصحيحها مستقبلا.

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 واثبات دورها في مجالات التقييم وترشيد القرارات الإدارية واقتصارها على إعطاء راي فني محايد حول عدالة ومصداقية الكشوفات والقوائم المالية المعروضة امام المدقق المالي وبما تحتويه تلك القوائم من بيانات ومعلومات. ويهدف البحث الى الاتي:

١. بيان اهم مجالات مساهمة التدقيق الإداري في خدمة العملية الإدارية المتعلقة بترشيد القرارات الإدارية ومتابعة وظيفة الرقابة وتقييم الاداء.
٢. مساعدة إدارات الوحدات الاقتصادية في الكشف عن مظاهر سوء استخدام الموارد المتاحة وسبل تحليلها وجعلها اكثر كفاءة وفاعلية في استخدامها.
٣. مساعدة إدارات الوحدات الاقتصادية في تدعيم الثقة في القرارات الإدارية ووضع معايير الحكم على ادائها وتقييم اوجه انشطتها المختلفة مثل (الإنتاج، التسويق، التمويل،... وغيرها).
٤. بيان مجالات مساهمة التدقيق الإداري في مجال حماية اصول 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 اداء الافراد داخل الاقسام من خلال اختبار وتقييم انظمة الرقابة

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

المستخدمة ومتابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة لهم، فضلا عن تقييم اداء الإدارات المختلفة.

اهميه البحث: اما اهمية البحث فتاتي من اهمية ترسيخ عملية التدقيق الإداري في عمليات التقييم المختلفة، باعتباره احد الاتجاهات الحديثة للتدقيق خصوصا ان نطاق هذا النوع من التدقيق يتعلق بكيفية التاكد من مدى صلاحية مدخلات ومخرجات الوظائف الإدارية التي تمارسها مختلف إدارات الوحدات الاقتصادية وبالذات وظيفة التخطيط ووظيفة الرقابة وتقييم الاداء، وكشف مظاهر سوء استخدام الموارد المتاحة والنادرة نسبيا، وبحث اسبابها وتحليلها واقتراح بدائل مواجهتها حاليا وبدائل عدم تكرار حدوتها مستقبلا، وزيادة التاصيل العلمي للتدقيق الإداري والمتاتي من خلال:

١. وضع معايير للحكم على اداء إدارات الوحدات المختلفة (معايير الاداء الإداري).
٢. تحديد الجهات والاجهزة 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 وظيفة الرقابة وتقييم الاداء من خلال بلورة اهمية التدقيق الإداري لهذه الوظيفة للاطراف الداخلية والخارجية لمختلف إدارات الوحدات الاقتصادية.

فرضيه البحث: وينبع البحث من فرضية اساسية مفادها الاتي: (إن مهام المدقق ينبغي ان لا تقتصر على المهام الوظيفية لعملية التدقيق، وإنما تتوسع لتغطي الاهداف الاخرى المرتبطة بعملية التقييم الإداري لمجالات عمل الوحدة ووظائفها).

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

منهج البحث: اما منهج البحث فهو: اعتمد الباحثان في إعداده على المنهج الوصفي من خلال ما تيسر الاطلاع عليه من ورسائل علمية وكتب ودوريات كتبت عن الموضوع.

خطه البحث: ووصولا لتحقيق اهمية واهداف وفرضية البحث فقد تم تناول ثلاثة مباحث هي: طبيعة التدقيق الإداري من حيث المفهوم، الاهداف، المجالات، الإجراءات، المعايير. ومجالات استخدام التدقيق الإداري كاداة لترشيد القرارات الإدارية. ومجالات التقييم في ظل استخدام التدقيق الإداري. ليخرج البحث بعدد من الاستنتاجات والتوصيات.

اولا: طبيعه التدقيق الإداري

ا) **المفهوم**: تعددت المسميات المتعلقة بالتدقيق الإداري كما تعددت المفاهيم الخاصة نظرا لتعدد المجالات والانشطة والاهداف المتوخاة من هذا النوع من التدقيق، ولا تخرج هذه المسميات عن كونها مترادفات لفظية للتعبير عن التدقيق الإداري واهمها: مراجعة الاهداف Objectives، المراجعة الإنشائية Concentrative، مراجعة العمليات Operational، مراجعة الكفاية Sufficiency، مراجعة الفعالية Effectiveness، المراجعة الوظيفية Functional، مراجعة التنظيم Organizational وغيرها.

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

واهم التعاريف التي وجدت في ادبيات التدقيق هي:

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

١. يعرف البعض التدقيق الإداري بانه (نشاط تقويم مستقل لتدقيق الوظائف الإدارية للتاكد من مطابقتها مع اهداف المنشاة وسياسات وإجراءات واساليب الإدارة وغرضها، وعليه (المدقق الإداري) التحقق من ان هناك مراجعة وفحص وتقييم لتلك الوظائف) (الشافعي، ١٩٨٧، ٧٢).

٢. فحص تحليلي شامل للهيكل التنظيمي والخطط والاهداف ووسائل التشغيل وكيفية استخدام الموارد المتاحة (نصر والصبان، ١٩٩٥، ٣٤٧).

٣. كما عرف التدقيق الإداري بانه (تقويم الخطط والسياسات والاساليب والإجراءات ونشاطات العمل وتقارير الاداء بواسطة معايير موضوعة سواء اكان هذا التقييم بشكل كمي او رقمي يناله كل من المدقق الداخلي والخارجي بنفس الاهمية التي يتناولها التدقيق المالي) (الهواري، ١٩٩٨، ٢٧٥).

٤. وعرف اخرون التدقيق الإداري بانه (اداة تختبر وتفحص اداء الإدارة (إدارة الوحدة الاقتصادية) كما تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للوحدة وفروعها واقسامها او الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه فضلا عن فحص واختبار الخطط الموضوعة من قبل تلك الإدارات بما تحققه من اهداف وطرق واساليب 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 اداء مسؤوليتها بكفاءة وفاعلية) (نصر والصبان، ١٩٩٩، ٣٤٨).

٥. فيما عرف احد الباحثين التدقيق الإداري بانه (اداة لإجراء فحص وتقييم شامل للوحدة يغطي مجالات الهياكل والخطط والاهداف والوسائل والعمليات والانشطة والبرامج والوظائف بهدف الحكم على سلامة اقتناء

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

الموارد الإنتاجية وايضا بهدف الحكم على سلامة استخدام هذه الموارد في انشطة الوحدة شريطة إسناد مهمة هذا الحكم للمراجع المستقل) (العشماوي، ١٩٩٩، ٥٩).

٦. وعرف معهد المدققين الداخليين بامريكا التدقيق الإداري بانه (عملية تقييم وفحص منتظم ومستقل يتم بواسطة المدقق الداخلي للانشطة التنظيمية الاخرى (تحقيق اغراض البرامج، الاهداف الاجتماعية وتنمية قدرات العاملين)، اي بهدف تعظيم قيمة الوحدة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٤٤٦).

٧. وعرف التدقيق الإداري بانه (نوع من انواع التدقيق الذي يدور حول اعتباره فحصا فنيا لاوجه الاداء المالي والإداري للوحدة الاقتصادية يتضمن تقييما للخطط والسياسات والقرارات والإجراءات المالية والإدارية والاجتماعية وتقييما 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 الاتيتين:

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

٢. تهدف عملية الفحص والتحليل إلى ترشيد قرارات الإدارة الوحدة فضلا عن تشخيص نقاط الضعف والقوة في ادائها لمهامها، واقتراح الحلول المناسبة التي تواجهها بالكيفية التي تتناسب مع إمكانياتها المتاحة مع مراعاة الوقت

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

والجهد والظروف المحيطة بها وملائمتها لإبداء الراي حول مدى كفاءتها في ادائها لوظائفها المختلفة.

ب) الاهداف: يمكن ان تلخص اهداف التدقيق الإداري بجانبين اساسيين الاول يتعلق بالاهداف المتوخاة من التدقيق الإداري بشكل عام والجانب الاخر يتعلق باهداف التدقيق الإداري المحددة من قبل اغلب الباحثين والكتاب، والجانبين ينحيان نفس المنحى، حيث يعتبران ان التدقيق الإداري لابد ان يرتكز على الناحيتين الاتيتين:

١. تحقيق الفعالية في اداء كل نشاط او مركز مسؤولية،ويعني ذلك ان يحقق كل نشاط الاهداف 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، الامر الذي يتطلب تواجد معايير مدروسة تحدد استخدامه لاداء الخدمة وإنتاج السلعة او تطبيق السياسة او تنفيذ الإجراء.

وبذلك فإن الباحثان يشيران إلى ان اهداف التدقيق الإداري هي: مساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها؛ إبداء الراي فيما إذا كانت إدارات الوحدات الاقتصادية قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بافضل الطرق الممكنة؛ تقييم اداء الإفراد داخل الاقسام المختلفة ومتابعة التنفيذ الفعلي؛ البحث عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الاسباب التي ادت إليها واقتراح طرق التصحيح المناسبة؛ مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم الانظمة الرقابية المستخدمة؛ تقديم العون لإدارة الوحدة الاقتصادية في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما تزاوله الوحدة من انشطة بما يحقق وفر في التكاليف وزيادة في الإيرادات.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

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

ومن التساؤلات التي يمكن ان تثار في هذا المجال بخصوص تحديد مجالات التدقيق الإداري التساؤل الاتي: هل ينصرف تركيز المدقق الإداري على الموارد المتاحة (الإمكانات المادية والبشرية) للنشاط محل التدقيق (اي المدخلات المستخدمة في الاداء) ام يركز على نتائج الاداء في هذا النشاط (اي مخرجات النشاط او الاداء)؟

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

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

وإن إتباع اي من المدخلين (تدقيق الموارد وتدقيق النتائج) يتطلب الربط بين المدخلين، فضلا عن ان هذين المدخلين يتطلبان فحص وتقييم الاهداف والخطط والسياسات والإجراءات الإدارية والتشغيلية ونظم واساليب الرقابة لكي يصل المدقق إلى تصور كامل وشامل ومعقول عن مدى فعالية وكفاءة الاداء داخل مختلف الانشطة والإدارات او مراكز المسؤولية محل التدقيق (الصحن،

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

١٩٨٧، ٤١٥). والباحثان يؤيدان فكرة ان لا يخرج مجال التدقيق الإداري عن خدمة احد العناصر الاتية (عشماوي، ١٩٩٩، ٦٦-٦٨):

١. تقييم الاهداف (Evaluating Objectives) من حيث العناصر الاتية فيها: الموضوع / سهولة الفهم / الشمولية / الواقعية / القابلية للمقارنة / التمشي مع الاهداف الرئيسية للوحدة.

٢. تقييم الخطط ضرورة توفير العناصر الاتية من حيث: التوافق مع الاهداف الرئيسية والفرعية / القابلية للتعبير / اداة للتنسيق والمتابعة والرقابة / تعكس الموارد والإمكانيات المتاحة / تعكس مدى نجاح او فشل الوحدة.

٣. تقييم التنظيم Evaluating Organization ضرورة توافر العناصر الاتية فيها: مدى تناسب التنظيم مع اهداف الوحدة وفروعها / وضوح السلطة وتحديد المسؤولية / التوازن في الاجزاء.

٤. تقييم القرارات الإدارية Evaluating Decisions Making ضرورة توافر العناصر الاتية 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 اي قرار إداري / التسهيل في اختبار البدائل من بين مجموعة القرارات الإدارية.

٥. تقييم الاداء الجزئي والكلي: ضرورة توافر العناصر التالية في الاداء الجزئي او الكلي من اجل تقييمه: طبيعة ونوعية الاداء / قياس الاداء / كفاية الإفصاح عن الاداء / كشف سلامة تقييم ذلك الاداء / وجود معايير سليمة وواضحة لتقييم الاداء.

٦. تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق Evaluating Economy ضرورة توافر العناصر الاتية فيه: كفاية إجراءات ترشيد الإنفاق / مدى اعتماد الية ترشيد

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

الإنفاق على ركائز واضحة وسليمة ودقيقة / وجود مقاييس كمية تعكس حقيقة الترشيد الإنفاق.

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

١) **خطوات التمهيد لإعداد برنامج التدقيق الإداري** الذي يتضمن الخطوات الاتية: التعرف على حجم الوحدة وفروعها واقسامها وجمع معلومات عن حجمها وطبيعة نشاطها إما بالزيارات الميدانية او إجراء مقابلة شخصية مع العناصر البارزة فيها؛ الإلمام باهداف وخطط وبرامج الوحدة وكيفية استخلاص إدارتها للنتائج وبشكل يعكس جميع انشطتها ومجالاتها؛ الإلمام بالموارد والإمكانيات المتاحة (المادية والبشرية) وسبل الحصول عليها واستخدامها والإلمام بإجراءات التشغيل وحدود السلطة ونمط الرقابة واساليبها؛ التعرف على اهم المشكلات او 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 الاتيتين: قيام المدقق الإداري بفحص وسائل الرقابة الإدارية واطلاعه على الموازنات التخطيطية والقرارات الإدارية وادوات الرقابة وتقييم الاداء 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 الاتية؛ تحديد نطاق وهدف ومجال التدقيق الإداري من حيث: (كونه فحص جزئي ام كامل فحص لغرض معين ام فحص مستمر طوال العام وبيان الجهة المكلفة للمدقق الإداري

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

والجهة المعينة له وبيان كيفية تحديد اتعاب 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 ادلة وقرائن إثبات كافية وملائمة لفحص كفاءة وفاعلية اعمال وانشطة وبرامج إدارات الوحدات الاقتصادية؛ ضرورة اعتماد المنهج التحليلي كاداة لتدعيم تلك الادلة والقرائن؛ اختيار مساعدي المدقق الإداري ومعاونوه في ضوء هدف ونطاق الفحص الإداري؛ يجب ان يعكس الوضع الحالي لمجال التدقيق الإداري مدى تحقق الاهداف 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 اجل تحقيق وترتيب سبل مواجهة اوجه القصور والصعوبات والمشكلات الإدارية التي قد تعتريها الوحدة؛ ضرورة تطبيق مبدا الإدارة بالاستثناء في استنتاج الاسباب الجوهرية التي سببت المشاكل الإدارية او الصعوبات الإدارية.

هـ) **المعايير**: المتتبع لادبيات المحاسبة والتدقيق يلاحظ ان الادب المحاسبي والتدقيقي لم ينتهي بعد من وضع معايير محددة وواضحة للتدقيق الإداري حيث ان معايير التدقيق المالي هي المعتمدة في التدقيق الإداري، لملائمة هذه المعايير في تحديد مسؤولية مختلف المدققين، وانها معايير مراجعة لما هو متعارف عليه في الممارسة المهنية وذات مستوى مرتفع من الجودة، وهذا ما يؤيده الباحثان (لطفي، 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**

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

شمولية ومحتويات تقرير المدقق الإداري*، كما يؤيد عدم استقرار الرأي 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 العامه General Standard**: وتضم ثلاثة معايير هي:

- معيار التاهيل العلمي والخبرة المطلوبة، يركز هذا المعيار على مسالة كون المدقق الإداري يجب ان يكون شخصا مؤهلا ومتدربا وعلى قدر من الكفاءة المهنية لانجاز مهامه. ويؤكد البعض (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠٩) بانه يمكن استخدام هذا المعيار (في التدقيق الإداري) بشئ من التحفظ لان التاهيل العلمي والخبرة المطلوبة في حالة المراجعة الإدارية تختلف إلى حد كبير عما هو مطلوب 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، اي يجب ان يتوافر في المدقق الإداري قدر كافي من الاستقلال والحياد لاداء مهامه (استقلالية حقيقية وظاهرية)، فإذا لم يكن المدقق الإداري يتمتع باستقلال حقيقي فيصبح رايه غير ذي فائدة (عتمان، ١٩٩٩، ٢٢) وعليه ايضا مراعاة السلوك المهني والدقة في الاداء.

- معيار بذل العناية المهنية المطلوبة، هذا المعيار يتطلب من المدقق الإداري بذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند قيامه بالتدقيق وإعداد التقارير.

---

* 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 ص٤١٠- ٤١٦.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

ويؤيد الباحثان راي الصحن بإمكانية استخدام المعيارين السابقين إضافة لمعايير العمل الميداني في التدقيق الإداري (الصحن، ١٩٨٧، ٤١٠)*.

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

- معيار التخطيط والإشراف، يتضمن هذا المعيار ناحيتين الاولى التخطيط للتدقيق الإداري والثانية كيفية الإشراف على العمل التدقيقي، حيث يشتمل هذا المعيار النواحي الاتية (الصبان وهلال، ٢٠٠٠، ٨٥): التخطيط الاولي؛ 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 ادلة وقرائن الإثبات والمناسبة لإجراء عملية الفحص والاستفسار وإرسال المصادقات ومستندات طلب الشراء وكشف استلام البضاعة المشتراة وقوائم المجهزين ومستندات العرض لتوفير اساس مناسب خصوصا راي وقناعة حول القوائم المالية محل التدقيق الإداري (الديسيطي، ٢٠٠٥، ٤١).

٣. **معايير إعداد التقرير** تتضمن هذه المعايير الاتي:

- يجب ان يحدد التقرير مدى اتفاق القوائم المالية المعروضة امام المدقق الإداري متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

* للاسباب المذكورة بكتابه المراجعة مدخل **فلسفي تطبيقي**.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

- يجب ان 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 يَشير إليها تقرير المدقق الإداري.
- تعبير المدقق الإداري عن رايه الإجمالي في القوائم المالية وان يتضمن التقرير راي المدقق الإداري كوحدة واحدة لا تتجزا إذا تقرر ذلك فعليه ان يمتنع من إبداء رايه مبينا الاسباب التي ادت إلى ذلك.

ثانيا: مجالات استخدام التدقيق الإداري كاداة لترشيد القرارات الإداريه للوحدات الاقتصاديه

قبل التعرض إلى موضوع مجالات استخدام التدقيق الإداري كاداة لترشيد القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية، لابد من القول بانه نتيجة للتطور العلمي والتقني الذي حصل في مجالات انشطة 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 مسايرة هذا التطور خصوصا في مجال إعطاء مؤشرات كمية وتقارير وصفية لها دلالتها في ترشيد القرارات كتقارير محاسبة المسؤولية وتقارير المحاسبة الاجتماعية وغيرها، كما يعطي للإدارة مزيدا من المعلومات التي تحتاجها في تحقيق اهدافها (عزيز والشرع، ١٩٨٩، ١٠٣). ويرى الباحثان انه للتطرق إلى مجالات استخدام التدقيق الإداري كاداة لترشيد القرارات الإدارية لابد من تناولها بهذا الشكل:

اولا: دراسة طبيعة اتخاذ القرارات الإدارية:

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

إن اغلب مراحل العمل الإداري تتم من خلال المفاضلة اختيار البديل الامثل للبدائل 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 الاتية لأجل تحقيق عملية ترشيد القرارات (عليان، ١٩٨٢، ١٩٢):

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

ثانيا: إجراءات تدقيق القرارات الإدارية:

حيث ان القرار الإداري اسلوب لتنفيذ مهام الإدارة (إدارة الوحدة الاقتصادية)، وتمر عملية صنع اي قرار إداري بمجموعة من الخطوات تبدا بالتعرف على نوع القرار المتخذ وتنتهي بمتابعة نتائج القرار. وكلما ابتعد متخذ القرار عن الحكم والتحيز الشخصي، كلما كانت عملية صنعه اكثر رشدا او حكمة، ويهدف المدقق إلى مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية بتوفير وتهيئة المناخ الملائم والجو المناسب لاتخاذ القرار المناسب بخصوص اية مشكلة

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

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

إدارية. وللتعرف على إجراءات تدقيق القرارات الإدارية بهدف ترشيدها يتطلب التعرف على النواحي الاتية:

١. تحديد مفهوم اتخاذ القرارات الإداريه ومراحله:

يمكن تحديد مفهوم اتخاذ القرار بانه (عملية المفاضلة بين بدائل مختلفة او حل من بين مجموعة من الحلول المتاحة بعد دراسة النتائج المترتبة على كل بديل واثرها على تحقيق الاهداف) (بسيوني، ١٩٨٨، ١٠٢). اي يساهم القرار بطريقة فعالة اكثر من غيره في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، وتاخذ درجة الرشد في اتخاذ القرارات نواحي متعددة سواء اكان متعلق بالرشد الكامل او الرشد الجزئي. فيرى البعض ان ترشيد القرار الإداري لابد ان يتاثر بعدة عوامل لعل اهمها (بسيوني، ١٩٨٨، ١٠٩-١١٣):

ا. 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 الإداريه:

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

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

ثالثا: مجالات التقييم في ظل استخدام التدقيق الإداري:

المتتبع للاتجاهات الحديثة للتدقيق يلاحظ وجود اسلوبين للتدقيق الإداري، الاسلوب الاول هو الاسلوب التنظيمي والثاني هو الاسلوب الوظيفي، فالاسلوب الاول يتمثل بنواحي التقييم الاتية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٧٠٥) و (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٦-٦٨): (تقييم الاهداف؛ تقييم الخطط؛ تقييم انظمة الرقابة وتقييم الاداء؛ تقييم التنظيم؛ تقييم الاداء الجزئي والكلي؛ تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق).

اما الاسلوب الثاني يتعلق بتتبع خطوات تنفيذ الوظائف داخل الهيكل التنظيمي، ويهتم هذا الاسلوب ايضا بتدقيق وفحص الوظائف التي تقوم بها الوحدة للتعرف على كفاءة وفاعلية ادائها، كوظيفة الإنتاج والبيع ووظيفة تنمية الطاقات البشرية (الوظيفة الإدارية) (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠١). كما يلاحظ ان اغلب الكتابات المتعلقة بمجالات ونطاق عمل التدقيق الإداري، تتمثل بالمجالات الاتية (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠١-٤٠٣): (الخطط والاهداف؛ الهيكل التنظيمي؛ السياسات والإجراءات؛ طرق وسائل الرقابة؛ طرق وسائل التشغيل؛ الموارد المتاحة {بشرية ومادية}؛ المقاييس الكمية والنوعية؛ الاداء الفعلي ونتائجه). حيث تمثل العناصر السبعة الاولى مجموعة الوسائل والإمكانيات التي تستخدمها إدارة الوحدة الاقتصادية للقيام بالاعباء الملقاة على عاتقها، في حين ان العنصر الاخير يمثل النتائج التي تحصل عليها تلك الإدارة من استخدام الوسائل والإمكانيات المتاحة. ويعرض الباحثان مجالات الاسلوب التنظيمي كما مبين ادناه:

١. تقييم الاهداف (Objectives Evaluating): يتوجب على المدقق الإداري تحديد اهداف الوحدة الاقتصادية (الرئيسية والفرعية) محل التدقيق وبشكل

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

واضح وسهل الفهم ومن حيث درجة شمولية الاهداف وواقعيتها ومدى تمثيلها لمسؤوليات الوحدة وتمشيها مع الهدف الاساسي للوحدة، فضلا عن التحديد الدقيق لفترات تحقق الاهداف وسبل توزيع الاهداف الرئيسية والفرعية على مراكز المسؤولية وبيان تنسيقها مع اهداف العاملين بالوحدة واهداف تلك الوحدة (الشافعي، ١٩٨٧، ٥٥). وفي هذا المجال نجد انه لتحقيق التكامل بين المدقق الإداري والغير، ان لابد ان يستعين المدقق الإداري بالاساليب 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 الاهداف الرئيسية والثانوية للوحدة الاقتصادية، بحيث تكون صالحة للتعبير عن الانشطة وتكون قابلة للتعديل حسب الضرورة؟
- مدى المشاركة في عملية التخطيط من قبل المستويات الإدارية المختلفة؟
- هل ان الخطط واقعية ومعدة بشكل كمي؟
- هل تتغلب الخطط الموضوعة على الطاقة الإنتاجية للوحدة؟
- هل تعكس الخطط الموضوعة الإمكانيات المتاحة للوحدة؟
- هل ان الخطط الموضوعة تعكس مدى نجاح او فشل الوحدة محل التدقيق الإداري؟

ج. تقييم انظمة الرقابة وتقييم الاداء (Evaluating of Control Systems and Performance): لابد ان يهتم المدقق الإداري بوظيفة الرقابة للتاكد من ان خطة الرقابة قد وضعت بشكل سليم ويحقق التناسق مع اهداف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق وكيفية تنفيذها، فضلا عن اطلاعه على تكلفة الرقابة

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

وما هي الحوافز والروادع والاساليب 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 ان تقييم الاداء يمثل مرحلة هامة من مراحل الوظيفة الرقابية. فيمثل تدقيق الاداء لاوجه نشاط الوحدة الاقتصادية صميم عمل المدقق الإداري، فبعد ان يتعرف المدقق الإداري على الرقابة المتبعة من قبل الوحدة يستطيع تحديد مجالات الخلل وتقديم الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات اللازمة وزيادة فاعلية الرقابة.

فضلا عن ان قيام المدقق الإداري بتدقيق عملية تقويم الاداء من قبله سيساهم في تطوير هذه العملية لتشمل كافة اوجه 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 الامور الاتية (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠١):

- الحكم على مدى تناسب التنظيم مع اهداف الوحدة الاقتصادية وإدارتها واقسامها.
- 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 اجزاء التنظيم.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

- تحديد العلاقة بين الرؤساء والمرؤوسين للتنظيم وكيف ان إدارة هذا التنظيم تقوم بالرقابة على العاملين.

هـ ـ ـ. تقييم الاداء الجزئي والكلي (Partial & Total Performance Evaluating): إن مجالات هذا التقييم تتعلق بالامور الاتية (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٨):

- بيان نوع الاداء المؤدى من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية والقطاعات والانشطة الاقتصادية المختلفة.
- الحكم على سلامة الاسس قياس الاداء وسلامة تقييمه في ضوء المعايير المستخدمة للقياس الإداري.
- بيان مدى كفاية الإفصاح عن الاداء في القوائم والتقارير المالية.

و. تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق (Expenditure Qualifying Evaluating): يتعلق هذا التقييم بالناحيتين الاتيتين (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٩):

- كفاية إجراءات ترشيد الإنفاق.
- مدى الاعتماد على المقومات الواضحة والدقيقة لترشيد الإنفاق وعكس واقعية إجراءاتها.

وتتعلق مجالات الاسلوب الوظيفي بالوظائف الاتية (الإنتاج، البيع، الوظيفة الإدارية) حيث بيّنا سابقا ان هذا الاسلوب يهتم بتدقيق وفحص الوظائف التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية للتعرف على كفاءة وفاعلية اداء وظائفها كوظيفة الإنتاج والبيع والوظيفة الإدارية وغيرها، وتبين ذلك ايضا من تعريف التدقيق الإداري بانه نشاط تقويم مستقل لتدقيق الوظائف الإدارية للتاكد من مطابقتها مع الاهداف التي تمثل المجالات الرئيسة لهذا الاسلوب (الشافعي، ١٩٨٧، ٧٧) وكالاتي:

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

ا. وظيفة الإنتاج: إن تدقيق اداء 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 اهدافها ومدى كفاءتها.
- إطلاعه على المشاكل التي تعتريها إدارة الإنتاج وسبل تحقيق الرقابة.
- التاكد من ان الإنتاج يتم بشكله نهائي وبالنوعية المطلوبة.
- اطلاعه على راي الزبائن وكيفية تصميم الإنتاج ودراسة التوقفات الإنتاجية واسباب وسبل معالجتها.
- اطلاعه على اداء اقسام الخدمات الإنتاجية.

ب. وظيفة البيع: يتم تدقيق هذه الوظيفة من قبل المدقق الإداري من خلال (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠٣):

- تعرفه على كيفية تصريف منتجات الوحدة وتوسيع اسواق تصريف المنتج.
- بحثه عن زبائن جدد.
- اهتمامه بتقييم اداء قسم المبيعات واهداف 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.
- اطلاعه على موازنة الإعلانات وترويج المبيعات.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

ج. الوظيفة الإدارية (وظيفة إدارة الإفراد): يتم تدقيق هذه الوظيفة من قبل المدقق الإداري (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٤٦٦):

- التاكد من وجود مناخ ملائم تدفع العاملين في الوحدة الاقتصادية من بذل قصارى جهدهم في تقديم اداء افضل والاحتياجات المستقبلية للقوى البشرية.
- التعرف على الموقع الملائم لهذه الوظيفة في الهيكل التنظيمي وهل توجد عمالة كافية بإدارة الإفراد بالوحدة محل التدقيق من خلال التعرف على سياسة التعيين فيها وإجراءات تنمية الطاقات وبرامج التدريب.
- تدقيق تكاليف العمالة بصورة سليمة مع الاخذ بنظر الاعتبار حالات (الغياب، الإجازات المرضية والعادية) وقياس معدل دوران العاملين بشكل دقيق.
- تدقيق الانشطة الترفيهية وشكاوي العاملين.
- تدقيق البرامج التدريبية، وبيان هل انها فعالة في إحداث المهارات والخبرات العالية للعاملين، والتاكد من تكافؤ فرص التدريب لكافة العاملين سواء كانت دورات او برامج تدريبية داخلية او خارجية.

وكذلك بالنسبة لبقية الوظائف التي تضمنها هذا الاسلوب مثل (وظيفة الشراء، الوظيفة المالية، وظيفة التخزين) فلكل وظيفة توجد مجموعة من الاسئلة المتعلقة بها.

المعايير والتقارير المقترحه:

تعد التقارير الركيزة الاساسية التي تعتمد عليها مختلف الطوائف التي يهمها امر الوحدة محل التدقيق وسواء كانت هذه الطوائف داخلية (داخل الوحدة الاقتصادية) او 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 الاساسي لعملية التصديق، فضلا عن ان

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

البعض يعتبرها الخطوة الاخيرة لعملية التدقيق الإداري (الديسيطي، 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، فضلا عن انه يعتبر وسيلة فعالة لتقديم المعلومات عن الاثار 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 امر الوحدة (جمعة، ٢٠٠٠، ٣١٥-٣١٧).

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

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

- لا يكون تقرير المدقق الإداري مختصرا على النحو المتبع في المحاسبة المالية وإنما لابد ان تتبع إدارة الوحدة الاقتصادية انسيابية مستوياتها كما هو متبع في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولكن المطلوب تقرير مطول بعض الشئ ولا يكون ملتزما بنمط محدد.
- وجود عدة اقسام فيه الاولى توضح طبيعة الفحص المؤدى من قبل المدقق والثاني تبين تقييم اداء الوحدة الذي تم في الماضي موضحا المقاييس المستخدمة فيه والثالث يخصص لتقييم الإجراءات الإدارية الجارية.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

- في حالة عرض التقرير على اصحاب الوحدة والجمهور ان يكون مطـــولا حتى يتمكن كل من يستخدمه ان يتفهم حقيقة الامور.
- نتائج المناقشات التي جرت مع المـــوظفين والمـــسؤولين عـــن المنـــاطق الوظيفية التي خضعت للتدقيق.
- الكتابة بلغة تمكن جميع المستويات الإدارية فهمها وبما يجعلـــه (التقريـــر) وسيلة اتصال فعالة بين المستويات الإدارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.

٢. **معايير إعداد تقارير التدقيق الإداري**: اكد البعض ضرورة توافر مجموعة من العناصر لإعداد تقارير التدقيق تتمثل بالاتي (محمود، ٢٠٠٥، ٣١): (التوافق مع الاهداف المتوقعة للزبون؛ وصف كامل لنطاق التدقيق؛ تشخيص المشكلات المتعلقة بمجال التدقيق الإداري؛ إظهار المعلومات عن البيئة المحيطة بالوحدة؛ إظهار إجراءات تنفيذ العمل؛ إبداء راي المدقق عن نتائج الفحص).

بينما يرى اخرون بوجوب توافر تقارير مختلفة تـــتلاءم مـــع الظـــروف المحيطة بالقوائم المالية (الديسيطي، ٢٠٠٥، ١٣). ويرى العـــشماوي ان هـــذه العناصر هي (العشماوي، ١٩٩٩، ٦٢-٦٣):

- وصف كامل لجميع الانشطة الإدارية والوظائف وانظمة الرقابة وما يتعلق بها من بيانات وبرامج وجميعها التي خضعت للفحص والتقييم.
- الإشارة لمعايير التدقيق الإداري وما يرتبط بها من إجراءات.
- يجب ان يبتعد التقرير عن استخدام الالفاظ التي تؤدي إلى تضليل القارئ او ذات المعنى المزدوج، وان تتصف هذه التقارير بالموضوعية والخلو من المعاني المطاطة وملائمة للهدف من التدقيق الإداري.
- وحدة التقرير، رغم إمكانية تجزئته إلى عدة اقسام: القسم الاول يصف طبيعة وهدف التدقيق الإداري ومجالاته، القسم الثاني يعرض معايير وإجراءات

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

التدقيق الإداري والتي وجدها المدقق ملائمة للقيام بوظيفته، اما القسم الرابع من التقرير فيعرض الراي والحكم الشخصي بصدد فحص وتقييم المدقق، اما القسم الخامس فيفصح عن اية تحفظات او نواحي للقصور إن وجدت في عملية الفحص والتقييم، وإبراز الاثار المترتبة عن هذه النواحي (العيوب، القصور، التخطيط غير الدقيق المسبق لاداء العمل، اية معلومات جوهرية لم يستطيع المدقق الإداري من تحليلها).

ويتفق الباحثان مع ما ال 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 سابقا،حيث تضمنت معايير التدقيق الإداري الواجب الاستخدام حسب راي البعض المعايير الاتية (عشماوي، ١٩٩٩، ٦٣):

ا. معيار موضوعية التقرير وملاءمته لاهداف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق الإداري، وان يكون واضحا وهادفا (توفر الشروط الشكلية والقانونية فيه).

ب. معيار الوصف الشامل والكامل للانشطة الإدارية والوظائف والبرامج والانظمة الخاضعة للفحص والتقييم.

ج. معيار الإشارة إلى ادوات الحكم والفحص في مجال التدقيق الإداري وما يرتبط به من إجراءات.

د. معيار وحدة التقرير وعدم تجزئته إلى عدة ابعاد وإجراءات متعلقة بالتدقيق الإداري كما قد تكون ابعاده كالاتي: (طبيعة وهدف ومجال التدقيق الإداري؛ غرض الإجراءات المتبعة في هذا النوع من التدقيق؛ الضوابط التي تحكم هذه الإجراءات؛ راي المدقق الإداري وحكمه الشخصي حول

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

الفحص والتقييم؛ التحقيقات الضرورية لإبراز الاثـــار الإســـتراتيجية لاي قصور في اداء العمل).

٣. **هناك مجموعه معايير فنيه تصاحب قرار قبول التدقيق الإداري** وحده فـــي ادبيات التدقيق تتعلق بمجالات التدقيق الإداري، وتضم هذه المجموعة عدة معايير ويتفق الباحثان بخصوص مدى توفرها وهي (عـــشماوي، ١٩٩٩، ٦٤-٦٥):

ا. معيار قابلية المعلومات المعدة بواسطة اداة الوحدة الاقتـــصادية للقيـــاس الكمي مثل: (قياس عناصر الإنتاجيـــة؛ قيـــاس عناصـــر الاداء؛ قيـــاس عناصر الخطط).

ب. معيار الثقة في البيانـــات والمعلومـــات المعـــدة بواســـطة اداة الوحـــدة الاقتصادية والمفحوصة.

ج. معيار منحنى تعلم المدقق الإداري وخاصة في مجال اســـاليب ومـــداخل اتخاذ القرارات والحكم على الكفاءة الاقتصادية في ظـــل حـــالات عـــدم التاكد او في ظل مداخل تقييم الاداء الكلي والجزئي.

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

ه. معيار عدم مصاحبة الاداء الإداري للظروف والمعالجات غير العادية.

و. معيار درجة الرضا عن نظام الرقابة الإدارية.

ز. معيار وضوح معدلات قياس وتقويم مدى فعالية التنظيم او اجزاءه.

ح. معيار مقاومة الحصول على ادلة وقرائن كافية لاداء العمل في مجالات التدقيق الإداري ولتدعيم هذه المقاومة يمكن الاسترشاد بالنواحي الاتيـــة: (تحديات البيئة الاجتماعية والاقتصادية؛ تحديات المهـــارات الإداريـــة؛ تحديات مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بعملية الإدارة).

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

ط. معيار التصرف في حدود الإمكانات 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 ان التدقيق الإداري ينقسم إلى نوعين اساسين (الصحن، ١٩٨٧، ٤٠٧): تدقيق إداري ذو هدف خاص؛ وتدقيق إداري مستمر.

ولكل نوع خصائص معينة (مزايا وعيوب)، فالنوع الاول يتعلق بمجالات محددة للوحدة الاقتصادية اغلبها مجالات الفحص والتقييم لذلك المجال ويتم إعداد تقرير عنه يرفع إلى إدارة الوحدة الاقتصادية العليا محل الفحص والتقييم متضمنا نتائج الفحص وتوصيات ومعالجات المدقق الإداري بخصوص نقاط الضعف التي قد تعتري إدارة الوحدة الاقتصادية والمشاكل التي قد تواجهها في هذا المجال، اما النوع الثاني فيتعلق بمزاولة عملية التدقيق الإداري على مدار السنة ولجميع المجالات وانشطة 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 الاهداف والاخر يتعلق بتقييم الخطط قصيرة وطويلة الاجل والقسم الاخر يتعلق بتقييم التنظيم وتقييم القرارات الخاصة بالاداء والبعض يتعلق بتقييم الاداء 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).

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

الاستنتاجات والتوصيات:

خلص البحث إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات اهمها:

ا. الاستنتاجات:

١. هدف التدقيق الإداري الحديث احد الاتجاهات الحديثة للتدقيق للتاكد من مدى صلاحية المدخلات والمخرجات للوظائف الإدارية (حسب ما ذكر في المقدمة) التي تمارسها إدارات الوحدات الاقتصادية فضلا عن كونها عملية تقييم منظم ومستقل للانشطة التنظيمية الخاضعة لرقابة المستويات الإدارية فيها.

٢. يمثل التدقيق الإداري عملية فحص وتقييم ينصب على اداء إدارة الوحدات الاقتصادية وتدقيق وظائفها للتاكد من مطابقتها مع اهداف تلك الوحدات، وليس على دفاترها وسجلاتها ومستنداتها وقوائمها المالية، فضلا عن ان هذه العملية هادفة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في مدى استخدامها الامثل للموارد المتاحة ومساعدة تلك الإدارات في ترشيد قراراتها.

٣. تعددت المسميات المتعلقة بالتدقيق الإداري نظرا لتعدد وتشعب المجالات والانشطة والاهداف المتوخاة من هذا النوع من التدقيق، فالمسميات جميعها ماهية إلا مترادفات لفظية للتعبير عن التدقيق الإداري والمتمثلة بالاتي:

مراجعة الاهداف/ المراجعة الإنشائية/ مراجعة العمليات/ مراجعة الكفاية/ مراجعة الفعالية/ المراجعة الوظيفية/ مراجعة التنظيم.

٤. إن مجالات التدقيق الإداري لا تخرج عن خدمة احد العناصر الاتية:

اداة فاعلة لترشيد القرارات الإدارية/ مجالات التقييم وهي (تقييم الاهداف، تقييم خطط، تقييم انظمة الرقابة، تقييم الاداء الجزئي والكلي، تقييم التنظيم، تقييم إجراءات ترشيد الإنفاق).

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

ب. التوصيات: توصي الدراسة بتكثيف الإهتمام اكاديميا بالتدقيق الإداري الذي يدخل في عملية التقييم الإداري، وكما ياتي:

١. ضرورة التعريف بكيفية استخدام التدقيق الإداري في مجالات تقييم الإدارة ووظائفها وترشيد القرارات الإدارية خدمة للعملية الإدارية.
٢. ضرورة تعريف الباحثين والمتخصصين والموظفين في دورات التدريب والتعليم المستمر بعلم التدقيق بماهية التدقيق الإداري (المفهوم، الاهداف، الاهمية، النطاق، الإجراءات، المعايير).
٣. في مجال الدراسات الاكاديمية (الاولية والعليا) يرى الباحثان ضرورة تدريس مادة التدقيق الإداري وجعلها من ضمن المقررات الدراسية الاساسية (سواءَ في اقسام المحاسبة او الإدارة).
٤. ضرورة زيادة الاهتمام من قبل كليات ومعاهد المحاسبة والإدارة بمادة التدقيق الإداري لما لها من اهمية بالغة وفائدة منظورة لإدارات الوحدات الاقتصادية بشكل مباشر او غير مباشر.

الملحق ١: نموذج تقرير التدقيق الإداري

اسم الوحدة الاقتصاديه **نشاط الوحدة الاقتصاديه**

تقرير التدقيق الإداري عن المدة من **إلى**

السادة /

اسندت إلينا مهمة فحص وتقييم الخطط والاهداف والسياسات والإجراءات وانشطة ونظام الرقابة الإدارية والمحاسبية وتقييم الاداء 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 والاساليب الفنية المتاحة.

وطبقا لمعايير الاداء الإدارية والاجتماعية والاقتصادية والقانونية ومعايير المهارة الإدارية بالإضافة لمعايير تقييم الاداء الإداري التي وضعتها إدارتكم.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

وفي راينا ان الكفاية الإدارية لوحدتكم جيدة، وان إدارة الوحدة الاقتصادية التزمت العناية الواجبة عند إعداد الخطط والاهداف والسياسات والإجراءات، كما انها تحصل على المعلومات الكافية لممارسة انشطتها ووظائفها وتمارسها بمستوى مقبول. وقد وجدنا الخطط والاهداف والسياسات واقعية وقابلة للتحقيق، كما انها مصممة ومنفذة بكفاية، وان كفاءة التشغيل الاقتصادية بشركتكم مقبولة في ضوء الظروف القائمة ونعتقد ان مستوى الاداء 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 ان لديكم نظم مقبولة وتحقق اهدافها بصورة معقولة، حيث تستخدم اساليب كافية وملائمة إلى حد كبير لتحقيق الرقابة الإدارية والمحاسبية، ولكن تحتاج بعض التطوير في مجالات تحديد الاهداف والواجبات التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية، وفي بعض اساليب 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 افراد التنظيم.

وتمارس شركتكم انشطتها ووظائفها الإدارية مع مراعاة البعد الاجتماعي، وقد تطورت تلك الانشطة تطورا ملحوظا، 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 لافراد التنظيم والتوصيف الواضح لوظائفهم، مع اهمية استخدام الخزائن الحديدية في حفظ النقدية والاشياء ذات القيمة تحت الرقابة الثنائية.

تحريرا في

مكتب التدقيق المهني

التوقيع

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

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 additional 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).

This document was created using SOLID CONVERTER PDF
To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

المراجع

١. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.
٢. احمد محمد بسيوني، 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 الديسيطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٥.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com

٢٠. محمد نصر الهواري، دراسات في المراجعة، الجزء الثاني، الجامعة الأردنية، **عمان، الأردن**، ١٩٩٨.

This document was created using SOLID CONVERTER PDF To remove this message, purchase the product at www.SolidDocuments.com