

# نحو أسلوب متطور في المراجعة الحكومية

دكتور عبد الحليم طاهر جبريل الوهاب / دكتور  
كلية التجارة - جامعة المنصورة

## طبيعة الموضوع :

على الرغم من أن المحاسبة الحكومية ومن ثم المراجعة الحكومية ظهرت إلى الوجود وتم تطبيقهما مع ظهور الدولة وبالتالي الحكومات ، إلا أنهما اتسمتا بظاهرة تميزتا بها وهي أن تطورهما قد تم ببطء شديد بالقياس إلى فروع علم المحاسبة الأخرى ، وقد ترتب على ذلك أن أصبحت كل منهما قاصرة على ملاحقة التطورات التي تميز الدور الحكومي ونشاطه منذ بداية القرن العشرين وحتى الآن ، الأمر الذي أدى إلى نشوء الحاجة إلى تطوير المراجعة الحكومية للوفاء بالاحتياجات المتزايدة إلى المعلومات من جانب أطراف عديدة في الدولة .

وفي السبعينات من هذا القرن ظهر اهتمام واضح بالمحاسبة والمراجعة الحكومية من جانب الهيئات العلمية الأجنبية - خصوصا في الولايات المتحدة الأمريكية - بهدف العمل على تطويرهما لمسايرة التطورات التي لحقت بدور الدولة والتوسع في النشاط الحكومي . وعلى الرغم من أن بعضا من اتجاهات التطوير قد خضع للممارسة بل وكان في احيان كثيرة نتاجا لها ، إلا أن حركة التطوير المستمرة تستلزم الوقوف على أحدث الاتجاهات في مجال المراجعة الحكومية للتعرف على المدى الذي حققته وامكانية الاستفادة منه على الوجه الأكمل .

وفى العقد الأخير ، ظهرت واحدة من التطورات الهامة جدا وتم نماء فائدتها ومنفعتها فى المحاسبة الحكومية ، وعلى وجه الخصوص فى مراجعة حسابات القطاع الحكومى . وهذا التطوير تأخر ادراكه طويلا ، وكان السبب فى ظهوره مؤخرا النمو التدريجى للقطاع الحكومى بمعظم دول العالم ، ذلك القطاع الذى يتبنى زيادة حجم الناتج القومى بالاضافة الى تقديم الخدمات الى المجتمع .

وقد حاز التطور الأخير التشجيع والمساندة من معظم الدول عند ادراك الكثير من حكوماتها حاجتها فى الحصول على انفاق عام منخفض يتجنب التبديد ويجعل مديرى القطاع الحكومى اكثر ادراكا ووعيا للأموال التى ينفقونها ، ويجعلهم يدركون ماهو المقصود والمفترض أن يأتى من وراء انفاقها ، وليكونوا اكثر مسئولية عن نشاطهم .

#### هدف وخطة البحث :

يمكن للباحث القول ان الهدف من البحث هو عرض أحدث الاتجاهات المتطورة فى المراجعة الحكومية ، ومناقشة الاطار العلمى لمفهوم / أسلوب مراجعة القيمة لمال الانفاق العام Value for Money Auditing of Public Expenditure أو مايمكن ان يطلق عليه الباحث أسلوب المراجعة الشمولية للانفاق العام أو اختصارا "مراجعة القيمة" والأسس التى يستند اليها والصيغ الحالية لهذا الأسلوب فى دول العالم المتقدمة، والموقف فى الدول النامية والنتائج التى حققها أو التى يمكن أن يحققها ، مع دراسة امكانية تطبيق هذا الاتجاه فى مصر .

ويرى الباحث - بناء على ماتقدم - أن تكون خطة البحث كما يلى :

- عرض لتطور المراجعة الحكومية فى اتجاهاتها الحديثة .
- مفهوم مراجعة القيمة لمال الانفاق العام (المراجعة الشمولية للتقييم) .
- الصيغ الحالية " لمراجعة القيمة " فى الدول المتقدمة والوضع فى الدول النامية .
- منهجية المراجعة فى مستوياتها المختلفة .
- مراجعة القيمة وامكانيات التطبيق فى مصر .

## أولا : تطور المراجعة الحكومية :

ظلت المراجعة الحكومية فترة طويلة تستهدف التحقق من مدى تنفيذ اللوائح والأحكام القانونية المتعلقة. بصرف وتحصيل الأموال العامة ، ومازالت هذه الصورة هي السائدة في معظم الدول النامية الآن . ويمكن وصف هذا النوع من المراجعة بأنه " مراجعة مالية على قانونية البنود " ، بمعنى أن المراجعة المالية الحكومية تستهدف ابداء الرأي بواسطة مراجع ( متخصص ) في عدالة عرض القوائم والتقارير التي تعدها الوحدات الحكومية ، والتحقق من الالتزام بالنصوص القانونية المرتبطة بالعمليات محل الفحص ، ومن هنا تركز نطاقها في فحص العمليات المالية فقط دون أن تتعداها الى العمليات الأخرى .

وكان لظهور نموذج موازنة الاداء كتطوير للنموذج التقليدي للموازنة العامة والذي يركز على الهدف الرقابي ، الأثر الواضح في ضرورة تطوير كل من المحاسبة والمراجعة الحكومية ، وبدأت تظهر الحاجة الى المراجعة الادارية. وقد تطلب الاهتمام بجانب النواحي المالية فحص النواحي الادارية بحيث تشمل المراجعة ربط السلطات بالأعمال المنفذة وتكاليها والتقارير عن ذلك (٢) .

وعن أهمية المراجعة الادارية أوضح أحد الكتاب أن (١٣):

"Traditional audits are concerned with financial records, Management audits extent into the effectiveness and efficiency with which resources have been used in carrying out an organization's activities, functions, and progress".

وفي المرحلة التالية ، ومع ظهور موازنة التخطيط والبرامج تطلب الأمر ضرورة أن تكون المراجعة الحكومية شاملة بحيث يتم تقييم التكلفة والعائد ، والتكلفة الفعلية لتبين مدى درجة الاعتماد والكفاءة في الأنشطة الحكومية ، ومن هنا اتسع نطاق المراجعة الحكومية .

وقد أوضح أحد الكتاب أهمية التطور الأخير بقوله (١٠) :

" ان النطاق الكامل لعملية المراجعة يجب ألا يقتصر فقط على فحص القوائم المالية ولكن يجب أن يمتد الى تقييم الكفاية والإقتصاد في استخدام الموارد فضلا

عن تبيان مدى تنفيذ الأهداف المخططة " .

والسؤال الذى يطرح نفسه الآن ماهو الشكل أو الاسلوب الذى يحقق المراجعة الشمولية أو الذى يحقق النطاق الكامل لعملية المراجعة .

واجابة هذا السؤال هى محور النقاش فى الجزء التالى من البحث والذى سيوضح فيه الباحث مفهوم مراجعة التقييم أو المراجعة الشمولية .

ثانيا : مراجعة القيمة لمال الاتفاق العام : Value for Money Auditing

كما سبق ذكره ، فان مراجعة القطاع الحكومى كانت - على وجه التحديد - تختص بالتحقق من مراجعة القوائم المالية . وكان يوجد هناك اتجاه فى مراجعة حسابات القطاع الحكومى يختلف عن مراجعة حسابات القطاع الخاص والتي فيها كان المراجعون مطالبون باعطاء المزيد من الاهتمام للكشف عن الغش والاحتيال ، والتأكد من أن النقود أنفقت على اغراض تتوافق تماما مع السياسة العامة للنشاط . ولكن رغم ذلك الاختلاف فان مراجعة العمليات ظلت واحدة من اختبارات الانتظام والتناسق ، والأمانة وتنفيذ القوانين .

ومن ناحية التطور التاريخى ، فان مراجعة القطاع الحكومى تباطأت متخلفة عن مراجعة القطاع الخاص فى التطور الى ماوراء نطاق المراجعة المنتظمة ، وبالنسبة للمراجعة الادارية نجد أنها تطورت تطورا هاما فى القطاع الخاص قبل أن تصبح شيئا مألوفا فى القطاع الحكومى .

الا أنه فى نهاية عام ١٩٨٤ ، فان مراجعة القطاع الحكومى تخطت بقفزات واسعة فى بعض اتجاهاتها - مراجعة القطاع الخاص ، وذلك فيما يتعلق بتطوير النظريات الجديدة للمراجعة التى تذهب الى ماوراء المفاهيم العادية لمراجعة العمليات فى القطاع الخاص (١٧) . هذا التطوير يطلق عليه مراجعة القيمة لمال الاتفاق العام "VFM"

وقد يتراءى للبعض أنه قادر على الحديث عن هذا المنظور الجديد للمراجعة الحكومية ، الا أنه يمكن القول إن ذلك الأسلوب يمكن أن يغطى أنواع ونماذج عديدة

ومختلفة من المراجعة • وبمفئة أساسية فان التقييم الشامل للانفاق العام كأسلوب للمراجعة ينصب على التوسع في ممارسات المراجعة الى ماوراء المراجعة المنتظمة التقليدية •

ويعتبر مايسير عليه مكتب المحاسبة العام " GAO " بالولايات المتحدة الامريكية هو أول ركائز المراجعة الموسعة الشمولية ، وأول اشارة لمفهوم " مراجعة القيمة " ، ذلك أن معايير هذا المكتب تتجه الى اجمال عملية المراجعة بحيث تشمل في ثلاثة مستويات (٧) :

#### المستوى الأول : المراجعة المالية والاستجابة للقوانين :

##### Financial and Compliance

وهذا المستوى من المراجعات يقرر :

( أ ) ما اذا كانت القوائم المالية للنشاط الذي تتم مراجعته تظهر بوضوح وصدق المركز المالي ونتائج العمليات المالية وفقا للمبادئ المحاسبية العامة المقبولة •

(ب) وما اذا كان النشاط الذي تتم مراجعته يستجيب للقوانين والتنظيمات التي قد تكون مادة تؤثر على القوائم المالية •

#### المستوى الثاني : مراجعة الاقتصاد والكفاية :

##### Economic and Efficiency

وهذا المستوى من المراجعات يحدد :

( أ ) ما اذا كان النشاط يدير ويستخدم موارده وينتفع منها بشكل اقتصادي وكفاءة • مثل ذلك مجموع الموظفين والمستخدمين ، الملكيات ، الفناء ، ..... •

(ب) أسباب عدم الكفاءات أو الممارسات غير الاقتصادية •

(ج) ما اذا كان النشاط يستجيب للقوانين والتنظيمات التي تتعلق بأموال الاقتصاد والكفاءة •

### المستوى الثالث : مراجعة نتائج البرامج :

#### Program Results

وهذا المستوى من المراجعات يحدد :

- ( أ ) ما اذا كانت النتائج أو العوائد المستهدفة التي أقرها المشرع أو أية هيئة مسئولة أخرى قد أنجزت وتحققت .
- ( ب ) ما اذا كانت الجهة الحكومية قد أخذت في الاعتبار البدائل المدروسة التي قد تثمر وتغل النتائج المستهدفة بأقل تكلفة .

ونظرا لأن المراجعة يجب أن تصمم لمقابلة احتياجات المستخدمين المتوقعين للمعلومات فانه في أنشطة الخدمات يكون من المفضل توسيع الممارسة الخامسة بمراجعة القطاع الحكومي وذلك باستخدام حدود المراجعة الثلاثة حيث :

- الاقتصاد : يشير الى انجاز وتحقيق مدخلات معينة بأقل تكلفة ممكنة .
- والكفاية : تشير الى انجاز أفضل أداء في شكل نسب مدخلات - مخرجات .
- والفعالية : تشير الى الدرجة التي بها تنجز الأهداف الاجتماعية بوضع قاعدة معينة لمخرجات الخدمة .

وقد ذكر أحد الكتاب أنه بالتمعن في مستويات مكتب المحاسبة العام يمكن القول انه في بعض النواحي مازالت المصطلحات أقل دقة واحكاما مما يجب أن تكون عليه ، ولذا فان المصطلحات - في الواقع - ليست معيارا خلال كل مكاتب المراجعة القومية (١٨) .

ومن ناحية ثانية فان تلك المصطلحات تبرز تساؤلات معينة منها على سبيل المثال ما اذا كانت الاهداف الاجتماعية الواضحة توجد دائما ، خصوصا عندما تكون القرارات نتيجة المفاوضات السياسية التي تكون غالباً خلف الأبواب المغلقة .

من هذا المنطلق فان البعض يرى أنه على الرغم من أن الفصل بين حدود المستويات الثلاثة وسيلة مفاهيمية مفيدة إلا أن فصل عملية المراجعة لكل حد من الحدود الثلاثة أمر ليس جدير بالاهتمام .

وفي هذا المدد يقول أحد الكتاب (٦) "Edlund"  
"There are good reasons to take a pragmatic view and refer to VFM (value for money audit) as a fram of reference various attempts to extend the audit rather than use time and effort to define the concept in more detail and develop a theory".

وبالنظر الى مذكره " Edlund " من توصيات ، يمكن القول انها قد تكون ملائمة للمراجع الممارس للمراجعة الشمولية كخطوة رائدة لمراجعة القيمة عندما يكون العمل قد تم ، والاختبارات أجريت ، والنتائج ظهرت بوضوح .

ورغم منطقية التوصية المذكورة في تطوير المراجعة الحكومية ، الا أنه من وجهة النظر العملية يجب تناول ما هو مقترح بالبحث والتحليل من أجل اقرار نموذج يحتذى ونظرية متطورة .

ومن الممكن القول ان الدولة التي ترغب في ايجاد نظام لممارسة " مراجعة القيمة" للتعرف على ماتحاول انجازه ، فان عليها أن تختار أي نمط من أنماط المراجعة الموجود لاقارره واستخدامه ، أو اختيار نمط جديد للتطور .

وفي الجزء التالي من البحث يناقش الباحث الميغ الحالية لأسلوب " مراجعة القيمة VFM " في بعض الدول المتقدمة مع الأخذ في الاعتبار استخدام حدود المستويات الثلاثة لتمييز مختلف صور المراجعة للتمكن من المناقشة عبر مختلف النماذج .

**ثالثا : الميغ الحالية " لمراجعة القيمة " والتطوير المنهجي للمراجعة الحكومية**

ان البداية الرئيسية لمناقشة التطوير المنهجي للمراجعة الشمولية ستتناول من غير شك مكتب المحاسبة العام GAO في الولايات المتحدة الامريكية على الرغم من أن وزارة المالية ، في المملكة المتحدة وادارة المراجعة بها - والتي أعيد تسميتها حديثا بمكتب المراجعة القومي - سوف تدعى انها تستخدم " مراجعة القيمة " للعديد من السنوات .

وبالنظر الى مكتب المحاسبة العام فى الولايات المتحدة نجد أنه انشىء عام ١٩٢١ كهيئة مركزية للمراجعة النظامية ، ولكن قانون الموازنة والمحاسبة الصادر عام ١٩٥٠ عدّل بشكل جوهري دور ووظيفة مكتب المحاسبة العام ، وأصبح مديرو الخدمات مسئولين عن تصحيح مسارات الادارات المالية التى تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الداخلية الفيدرالية . هذا التعديل لعمل مكتب المحاسبة العام جعله كالمعالج بالمبادئ المحاسبية والمرشد للانظمة .

ومع بداية عام ١٩٧٠ تبين أن مكتب المحاسبة العام لم ينفذ فى مراجعاته الا القليل جدا من مستوى المراجعة الاول ولكن مع استمرار التطور فى المحاسبة والمراجعة الحكومية فى الولايات المتحدة الامريكية - والذى بدأ بقيام المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA باصدار مرشدين للمحاسبة الحكومية الاول فى عام ١٩٧٣ والثانى فى عام ١٩٧٤ بعنوان :

"Industry Audit Guide, Audits of State and Local Governmental Units".  
ثم قيام مجلس معايير المحاسبة FASB باصدار تقرير عن المحاسبة والمراجعة الحكومية فى عام ١٩٧٨ ، ثم تبع ذلك صدور النشرة رقم (١) عن المجلس القومى للمحاسبة الحكومية NCGA بعنوان :

"Governmental Accounting and Financial Reporting Principles".  
محتوية لاثنى عشرة مبدأ مرتبطة بالمحاسبة والمراجعة الحكومية - مع كل هذا التطوير تطور دور مكتب المحاسبة العام فى تنفيذ أعمال المراجعة حتى المستوى الثالث لها ، حتى أنه أصبح لديه الآن حوالى ٥٠٠٠ عضو يشكلون الكثير من التخصصات بالإضافة الى المحاسبين .

وقد وصف أحد الكتاب عمل مكتب المحاسبة العام الامريكى - حديثا - والهدف منه بأن قال (٥) :

"The essential purpose fo the GAO is now to provide the congress with the information needed to determine how well federal programs work and how to better manage the complicated US governmental system".



وبالإضافة الى ماسبق ، فقد حدث تطوير آخر يشير الى دفع أسلوب "مراجعة القيمة" الى مقدمة المراجعات ، هذا التطوير يتمثل فى أنه منذ عام ١٩٨٠ تم تأسيس وحدة فرعية فى مكتب المحاسبة العام تسمى :

#### Program Evaluation and Methodology Unit

والوحدة بها تخصصات علمية مختلفة فى الاقتصاد وعلم الانسان وعلوم الطبيعة .

هذه الوحدة تشير الى النمو الهام الذى يحتل مكانه عند تطوير المنهجية

المصححة لمختلف الأنواع من التحقيق (٨) .

وعليه ، يمكن القول ان مكتب المحاسبة العام موجه تماما نحو "مراجعة القيمة"

أغلبية أعماله تؤدي بالمستوى الثالث للمراجعة (فعالية البرامج) .

وإذا ما حاولنا المقارنة بين الولايات المتحدة ودول أخرى فاننا فى الواقع سنجد

أن الوضع يختلف فى الرؤية . وفى المملكة المتحدة وكندا حيث الدستور لا يوجد فيه

نفس الفصل بين السلطتين التنفيذية والتشريعية كما فى الولايات المتحدة الامريكية

نجد أن نطاق المراجعة الشمولية مقيد ، وبسبب الدستور نجد أنه فى المملكة

المتحدة وكندا كان المراجع العام لا يمكنه مراجعة سياسات البرامج .

وفى عام ١٩٨٣ صدر مرسوم المراجعة القومية للمملكة المتحدة الذى أنشأ

مكتب مراجعة قومي جديد National Audit Office (بديلا عن

رقابة وزارة المالية وإدارة المراجعة السابق الاشارة اليها) وكان انشاء هذا المكتب

للقيام بمهمة تشريعية وهى القيام بأعمال المراجعة على كل المستويات الاقتصادية ،

الكفاية ، والفعالية (١٨) .

والقانون الجديد عزز ودعم الاستقلال لهذا المكتب عن السلطة التنفيذية . كما

أن مراقب الحسابات والمراجع العام C&AG غير تابع للبرلمان فيما يتعلق

بالفحص المهنى المتخصص أو رقابة العمليات ، بالرغم من أن ميزانية المكتب

يقرها البرلمان

وعليه ، فان مراقب الحسابات والمراجع العام يقرر بمفرده الفحوصات الواجب تنفيذها ، ويعمل باحكام مع لجنة المحاسبة العامة ، الا انه رغم ذلك ، مازال واضحا أنه لايقوم بالاستطلاع والاستفسار عن جدارة وكفاءة أهداف السياسة حين تنفيذ مستويات المراجعة الثلاثة .

ففي مراجعات الفعالية ، نجد أن مراقب الحسابات والمراجع العام يقتصر على تعيين المدى الذي فيه تنجز الأنشطة النتائج المراد تحقيقها والمفترضة قبلا ، حيث دائما تكون هناك غايات واضحة .

ومنذ عهد قريب فان مكتب المراجعة القومي (١٢) NAO أعلن ولبضعة سنوات أن " اختبارات القيمة " تتعامل بتوسع مع حالات التبديد أو التبذير أو المآخذ والثغرات في الرقابات ، كما أن هناك مجهودات متزايدة الحجم مكرسة لدراسات وأبحاث على مدى واسع تزود بمعاملات ثقة لاتقبل الجدل أو الشك عن أهم مجالات الانفاق من خلال صيغة المستوى الثالث للمراجعة .

وفي كل من المملكة المتحدة وكندا ، فان المراجعة النظامية التقليدية تؤدي أيضا من خلال مكاتب المراجعة القومية التي لاتشبه مكتب المحاسبة العام الامريكى ولذلك لا يوجد مثل هذا التمييز الواضح بين النوعين من المراجعة ، المراجعة الشمولية والمراجعة التقليدية .

والموقف السويدي يشبه الآن الولايات المتحدة فيما لايتصل بالمراجعة المالية حيث المراجعة الموسعة تتم بواسطة مكتب المراجعة القومي السويدي NAB منذ عام ١٩٦٧ ، الا أن عليه مسئولية تتصل بالمراجعة المالية بالنسبة الى المنشآت العامة ذات المنافع العامة ، والتي تعد حساباتها باستخدام محاسبة شركات القطاع الخاص .

ومكتب المراجعة القومي السويدي يحاول عمل برنامج كامل لتقييم الفعاليات ، الا أن أحد الكتاب أوضح أن المكتب وجد أن الأهداف غير واضحة الى حد بعيد ، كما أن معايير القياس صعبة الى حد ما ، وهذا ليثبت أن تقييم أو انجاز الهدف - غالبا

لايساوى المجهود المبذول • واستمر نفس الكاتب يقول (٦) :

"Extended level III reviews are more directed at identifying indicators of improvement opportunities and to furnish agencies and others with relevant data for evaluation, than to give recommendations".

ومع كل ماتقدم ، فان المراجع العام السويدي ، يطالب بالحاج وبوضوح بأن تكون تخفيضات التكلفة الرئيسية صيانة للمال العام هي محور المراجعات الرئيسية التي تتم بواسطة المكتب عند تقييم النظام الخاص بتقديم الخدمة بكامله • وهذه أيضا تمثل بعض الاتجاهات في توجيه الحركة الحديثة لمكتب المحاسبة العام GAO في توجيه مراجعات نظام الادارة الحكومية ككل •

ويتضح من كل ماسبق أنه على الرغم من اختلاف استخدام أسلوب المراجعة الشمولية الموسعة "مراجعة القيمة" في الدول المتقدمة والتفاوت في استخدام المستويات المختلفة للمراجعة لأسباب ترجع الى التشريعات والداستير وظروف التطبيق ، الا أن هناك اتفاق بين هذه الدول على أهمية أسلوب "مراجعة القيمة" VFM في تطوير المراجعة الحكومية خصوصا فيما يتعلق بالمستوى الثالث الخاص بمراجعات الفعالية •

### المفات التنظيمية كإطار للمراجعة الحكومية المتطورة :

بعد أن عرض الباحث الصيغ الحالية لأسلوب "مراجعة القيمة" في الدول المتقدمة وماشابه من اختلاف ، فان الباحث يرى عرض إطار للمفات التنظيمية يكون ركيزة لهذا الأسلوب الشمولي للمراجعة •

ويعتقد الباحث أنه من المفيد هنا الإشارة الى أن الشكل الحديث للجنة المراجعة بالمملكة المتحدة ، والمسئولة عن مراجعة الحكومات المحلية ، قد مكنها من الحصول على المهام القانونية والواجب التشريعي لسلوك "مراجعة القيمة" • ومع مباشرة هذا الأسلوب الحديث فان المراجعين في اللجنة سيشارون فيما بينه أعمالا أخرى لمراجعة التنظيمات الادارية للحكومات المحلية التي يراجعونها ككل . .

وفي عام ١٩٨٣ صدر كتيب عن لجنة المراجعة يعطى توجيهات متوازنة للمراجعة (١٦) ، ويعرض اطار عمل متطور من أجل تحقيق أهداف المراجعة (\*). هذا الاطار المتطور يتضمن فحص ستة صفات تنظيمية مميزة وما إذا كانت تعمل متسقة مع بعضها البعض . تلك الصفات التنظيمية تتلخص فيما يلي :

- ١ - التخيل والتصوير : ويعنى ما الذى تنشده الحكومة ليكون أو لينجز ويتحقق.
- ٢ - الاستراتيجية : وتعنى كيف يترجم أو يتحول التصور الى واقع أو حقيقة .
- ٣ - التركيب والبناء : ويعنى الأسلوب الذى تنظم به الحكومة المحلية ككل .
- ٤ - النظم : وتعنى كيف أن الشعب فى الخطة التنظيمية يقرر ، ويراقب ويراجع ، ويختبر التقدم فى المدى القصير والطويل .
- ٥ - العاملين : ومعناه كيف يتم الحصول على الكفاءات البشرية - التدريب - والمهارات التوزيع والانتشار - التحفيز - المكافأة .
- ٦ - الأسلوب : ويعنى الوسيلة أو الخط الذى تؤدى فيه الأعمال .

والكتيب يؤكد أن هذا ليس أكثر من دليل عام للقضايا العاجلة حول ادارة المنظمة ككل ، وذلك مفضل على مجرد التركيز على الأوجه المنفصلة للمستويات الثلاثة لمراجعة الخدمات النوعية . ومع ذلك فان أغلبية عمل المراجعة يكسرس لتقييم كفاية وفعالية الخدمات النوعية ، وهو الهدف المتطور للمراجعة الحكومية باستخدام أسلوب " مراجعة القيمة " .

#### المراجعة الحكومية فى الدول النامية :

بعد أن عرض الباحث للميغ الحالية لمراجعات القيمة فى الدول المتقدمة ، يرى أنه من المفيد التعرض بالمناقشة لهذا الأسلوب المتطور فى الدول النامية .

ويمكن للباحث القول انه لا يوجد هناك مدلول عن " مراجعات القيمة " فى الدول النامية ، وان وجد فانه يمثل أهمية ضئيلة الى حد بعيد . والمصدر الرئيسى عن تلك المعلومات هو المجلة القومية للمراجعة الحكومية International Journal of Government Auditing وهى تصدر ربع سنوية ،

(\*). The framework developed by the consultants Mckinsey & Co.

والمجلة تقدم مقالات قصيرة متكررة ومختصرة ، هذه المقالات تعطي لمحة للمراجعة الحكومية في مختلف الدول •

وفى الواقع ، فان المجلة منذ أوائل الثمانينات - تضمنت اطارا وصفيا ومقالات عن المراجعة فى حوالى ٣٠ دولة بخلاف الولايات المتحدة الامريكية وكندا والسويد ، ومعظمها كان عن دول نامية • كما توجد أيضا بعض المقالات التى تلقى نظرة عامة عن مركز الدول الأقل تقدما بوجه عام •

ومن التمتع العام فى تلك المقالات فانه يبدو أن هناك نمو فى درجة الوعى بالنسبة للمراجعة الحكومية فى الدول النامية بما يعمل على التطور نحو مراجعات الفعالية •

ومن الأمثلة عن المعمول به حاليا فى الدول النامية ماورد عن المراجع العام لنيبال (١٥) ، والذى يصف ويوضح كيف أن المراجع العام ينفذ تحديد وقرار ما اذا كانت دراسات الجدوى للمشروعات الأساسية تتم كما ينبغى ، وما اذا كانت المشروعات الضخمة متحررة من كل قيد تماما ، خصوصا اذا كانت تتقدم ببطء دون مبرر وأيضا ما اذا كانت الأهداف أنجزت وحققت منافع من أجل مصلحة الجميع - الدولة ومواطنيها •

وبالمثل فان آخر يصف كيف أن مراجعى حكومته يحاولون سلوك مراجعة العمليات التى تتضمن بوضوح - طبقا لوصفه - الكفاية والفعالية • الا أنه مع ذلك يعود ليلفت النظر الى ما يواجهه الدول النامية من عقبات (١٤) •

فمن ناحية ، فان الدول النامية لديها نظم محاسبية ونظم معلومات غير متطورة بشكل ملائم ، بالانضافة الى أنه توجد صعوبات فى أداء المراجعة النظامية التقليدية كما أنها تستنفذ من الوقت أكثر من اللازم ، هذه الأمور من الواضح أنها توفّر وسائل ضئيلة فيما يتعلق بالمراجعة الشمولية الموسعة "مراجعة القيمة" • ومن ناحية أخرى ، فان مهنة المراجعة الحكومية على مستوى العالم تحفز على اقرار التوسع فى مهام المراجعة ، ومن هنا تنشأ العقبات •

وفى هذا الصدد ذكر البعض أنه (٤) :

"Pending and adequate development of both the accounting infrastructure and increased numbers of trained accountants, it therefore, seems that one cannot expect significant progress in VFM audit in developing countries".

ورغم ما ذكر ، فان سؤالاً يطرح نفسه الآن الا وهو هل يقف تطوير المراجعة الحكومية فى الدول النامية الى أن تتوفر الأنظمة المحاسبية المتطورة وتوافر عدد كافي من المحاسبين المهرة ، وبمعنى آخر هل الأمر الخاص بتوافر البنية المحاسبية الملائمة وتوافر المحاسبين المهرة ضرورى الى حد بعيد ؟

يرى الباحث أنه لا يمكن الاجابة على السؤال المطروح فان الأمر يتطلب تحليلاً أكثر دقة لمنهجية المراجعة ، والمهارات الفردية المطلوبة لأداء المستويات المختلفة للمراجعة ، والأهمية النسبية لمستويات المراجعة المختلفة فى السدول النامية .

#### رابعا : منهجية المراجعة عند مستوياتها الثلاثة :

فيما يلى يوضح الباحث منهجية المراجعة الشمولية " مراجعة القيمة " فى كل مستوى من مستوياتها الثلاثة .

المراجعة عند المستوى الأول : ان المراجعة عند هذا المستوى تمثل بوضوح مراجعة الشكل المحاسبى التقليدى ، حيث يتم القيام باختبار وتقييم نظم الرقابة الداخلية (للحيال دون الغش والاحتيال أو الاساءة للمركز المالى) وذلك فيما يتعلق بطريقتة معالجة النقدية ورقاسة الأصول ، كما أن المراجعة الداخلية يتم تقييمها من أجل تحديد وتقدير مدى الاختبارات المستندية المطلوبة ، بالإضافة الى أن الاعتبارات المادية أيضا سوف تكون الأساس فى اقرار عما اذا كانت الشهادات المحاسبية تعطى الحقيقة والرؤية الواضحة . ومن الجدير بالذكر الاشارة الى أن علم المحاسبة - وهو ركيزة المراجع - سوف يستخدم هنا لتحقيق الممارسات المحاسبية والمالية تجاه التنظيمات والقوانين ذات الصلة بالموضوع والتي تحكم النشاط .

وعليه ، يمكن للباحث القول ان مستوى المراجعة الأول يقوم على تيسر وجود عنصر بشري مدرب على نحو جيد فى علم المحاسبة المالية والتقرير المالى .

المراجعة عند المستوى الثانى : وهذا المستوى من المراجعة يتطلب مهارات أكثر تجانسا فى المحاسبة الادارية أو الاستفسارات عنها فى التقرير المالى .

وقد أورد أحد المتخصصين (\*) وصفا لمفهومه عن مراجعة الكفاية والاقتصاد ، بان قام بعرض تسعة حالات قصيرة توضح ماذا يمكن انجازه بواسطة تلك المراجعات بالمستوى الثانى (١١) . والأمثلة التى أوردتها تتضمن مايلى :

- تطوير المعلومات الاساسية للنهوض باعباء القرارات عن مدفوعات الانعاش أو الرفاهية .
- تطوير الاجراءات من أجل تحصيل القروض المهملة ( المتخلفة عن الايفاء ) .
- رقابة المخزون ، واجراءات الانجاز .
- تطوير أنظمة الكمبيوتر .
- طرق أكثر فاعلية لتجميع الضرائب عن الكحول والدخان . . . . . وهكذا .

وبوضوح يمكن للباحث القول إن توجه هذا المستوى من المراجعات يعتمد على الفحص والتقييم لأنظمة الرقابة والاجراءات ، ولهذا فان مثل هذه المراجعات يمكن أن تثمر وتحقق وفورات ضخمة .

وبالاضافة الى ماسبق ، فانه يمكن القول ان ماعرض من أمثلة بواسطة "Mors" ربما يعطى الانطباع عن خط الاتجاه الدقيق للمراجعة ضمن نطاق ومدى مراجعات الكفاية الملائمة (١١) . والكفاية ، كما تم ايضاحه من قبل ، تتعلق بتطوير نسب المدخلات - المخرجات ، وتطوير الأبحاث الاستشارية لكل الاجراءات الادارية من أجل تحويل المدخلات الى مخرجات مناسبة ، وبمعنى آخر رفع درجة كفاية المخرجات.

A Previous Assistant Comptroller General of the (\*)  
USA.

ويستخلص الباحث من الأمثلة الأساسية العامة المشار إليها ، أن مراجع المستوى الثاني سيظل مختما بقياس المدخلات والمخرجات والنظم والعمليات التي بها يتحول المكون الأول منتجا الشكل الاخير .

وعليه ، يمكن القول ان المحاسبين الاداريين - على وجه الخصوص - لهم دور فى هذا المستوى من مستويات المراجعة ، ولكنهم لا يملكون المطالبة ليكونوا هم المفضلون فقط عند هذا المستوى . لذلك نجد أن باحثى العمليات ومحلى النظم ، ومعظم خبراء ومستشارى النظم العامة أيضا يتم استدعاؤهم والاستعانة بهم هنا استجابة للمهارات المناسبة التى يجب توافرها فى مراجعى المستوى الثانى .

ومن ثم فان القصور فى المهارات المحاسبية - فى حد ذاته - قد يكون من الأمور غير المناسبة الى حد كبير خصوصا بالنسبة للمعوقات التى تظهر عند العمل فى مراجعة الكفاية . ومما يؤكد ذلك أن هذه المراجعات - المستوى الثانى - ملائمة لتكون واحدة من مراجعات الانجاز واستخدامها سيكون عادة من قبل الخبراء (٦) .

**المراجعة عند المستوى الثالث :** إن هذا المستوى من المراجعات يأخذنا بهدوء أبعد بكثير عن المهارات المحاسبية المهنية التقليدية ، برغم أن الاهتمام هنا ليس بعيدا عن المهارات المطلوبة من الباحثين المحاسبين .

فالمستوى الثالث للمراجعة يعمل على التوسع فى المراجعة الى ما وراء نطاق " المنظمة " للأخذ بعين الاعتبار كل (أو أهم) التكاليف والنتائج . انه يتضمن مراجعة التكاليف الاجتماعية بالاضافة الى التكاليف الخدمية للمنظمة التى تستهدف لتغذية المدخلات ، ويأخذ فى الحسبان كلا من النتائج المادية المرتقبة وغير المرتقبة المحسوسة والمستشعرة فى أى جزء من المجتمع . وهذا المستوى من الوصف للممتد النطاق نجد أنه يتوافق مع نظرية رجل الاعتماد الخاصة بتحليل التكلفة والمنفعة .

ويعتقد الباحث بالفعل أنه من أجل تقييم بعض أنواع الفعالية فان حساب التكلفة /المنفعة قد يكون ملائما الى حد بعيد ، ولكن المدخل لعمل تقييم للفعالية يجب أن يعتمد على طبيعة الانجاز للعمل أو الشئ الخاضع للتقييم ، كما أن هذا التقييم



يعتمد على خبرات الاقتصاديين قبل المحاسبين الى حد بعيد .

ويشير الباحث الى أنه يتضح من التحليل السابق لمنهجية مستويات المراجعة الثلاثة أن هناك استخفاف - الى حد بعيد - بعلم ومهارة مراجعي الحكومة، علما بأن بعض تقييمات الفعالية الواقعية سيتم أداؤها بواسطة وظائف المراجعة الحكومية .

كما يتضح أيضا من التحليل السابق أنه لكي يمكن تحقيق حدود مستويات المراجعة الاقتصاد ، الكفاية ، والفعالية، فمن الضروري وجود أهداف واضحة للإنجاز .

وفيما يتعلق بهذا الخصوص نجد أن أحد الكتاب أكد الصعوبات التي غالباً

ما تحدث في التحديد الواضح للأهداف (٦) . وقد ذكر آخر فيما يتعلق بصعوبة

التحديد الواضح للأهداف في الجهات الحكومية السويدية أن (٣) :

"The NAB has been obliged in practice to depart from the idea that it is the task of an audit to measure and assess the extent to which agencies fulfil goals externally assigned to them. Instead, the NAB has used its status as an external, independent body to initiate a dialogue with the agencies in matters relating to goals".

واستطرد نفس الكاتب يقول :

"Perhaps in reality it will never be feasible to measure goal fulfilment in an effectiveness audit. This does not mean the author is pessimistic. On the contrary, goal analysis which the NAB has undertaken to date have made valuable contributions to the development of better performance".

مما سبق يتراءى لنا أن الحكومة السويدية تتم مراجعتها عند مستوى الفعالية ويقوم بها بشكل أكثر ملاءمة الخبراء (\*) وذلك لمساعدة الجهات الحكومية على ايضاح ما يجب عليهم محاولة انجازه، وليس هناك من شك في أن هذه المهمة مفيدة الا أنها ليست الطريق الوحيد لممارسة مراجعة الفعالية . إذ أنه من الممكن الأخذ في الاعتبار الوجهة المقابلة لعملية وضع الهدف ، والتركيز بشكل أكثر مباشرة على

Consultants or organisational change agents. (\*)

النتائج الحقيقية أو المحتملة لمجريات الأمور ، وعلى علاقات السببية بينهما .

وقد ذكر أحد الكتاب أن مانع السياسة يستطيعون عمل اختبارات فى المستقبل تتفق مع نتائج بحث المراجع ، اما فى شكل أهداف معلنة أو بطريقة أخرى ، ولكن المراجع الكفء لايحتاج بالضرورة تحديد واضح للاهداف لكى يقيم النتائج (\*) (١٨) .

ويعتقد الباحث أن هذا الجزء الأخير من المناقشة والتحليل يعرض نظرة مختلفة تماما عن المراجعة، إذ أنه فى الحقيقة يعرض المراجعة كعملية مختلفة جدا وأكثر احكاما واقتصارا على البحث عن المراجعة المهنية التقليدية أو حتى الأكثر عمومية التى تتم بالخبرة . ومما يؤكد اعتقاد الباحث أنه توجد سمات لوجود عامل التطور فى هذا الاتجاه الذى يتمثل فى قيام مكتب المحاسبة العام الامريكى بتأسيس وحدة المنهجية . وبرغم أن هدف المراجعة الأصلى هو ادراك ما اذا كان الهدف من النواحي التشريعية قد أنجز ، إلا أنه تبدو هناك بوادر نمو تتمثل - بمواطن عدة - بالدقة التى بها نشأتنتائج معاملات السببية .

ومن الجدير بالذكر الاشارة الى أنه ظهرت حديثا نشراتلمكتب المحاسبة العام الامريكى لتؤكد هذا الاستنتاج . وقد ظهرت نشرة بعنوان Designing Evaluations (٩) وكان صدورها من أجل تصميم التقييم بعناية كاجراء وقائى ضد المراجعة غير الفعالة ، لذا يمكن القول أنها تختص بفاعلية فعالية المراجعة .

---

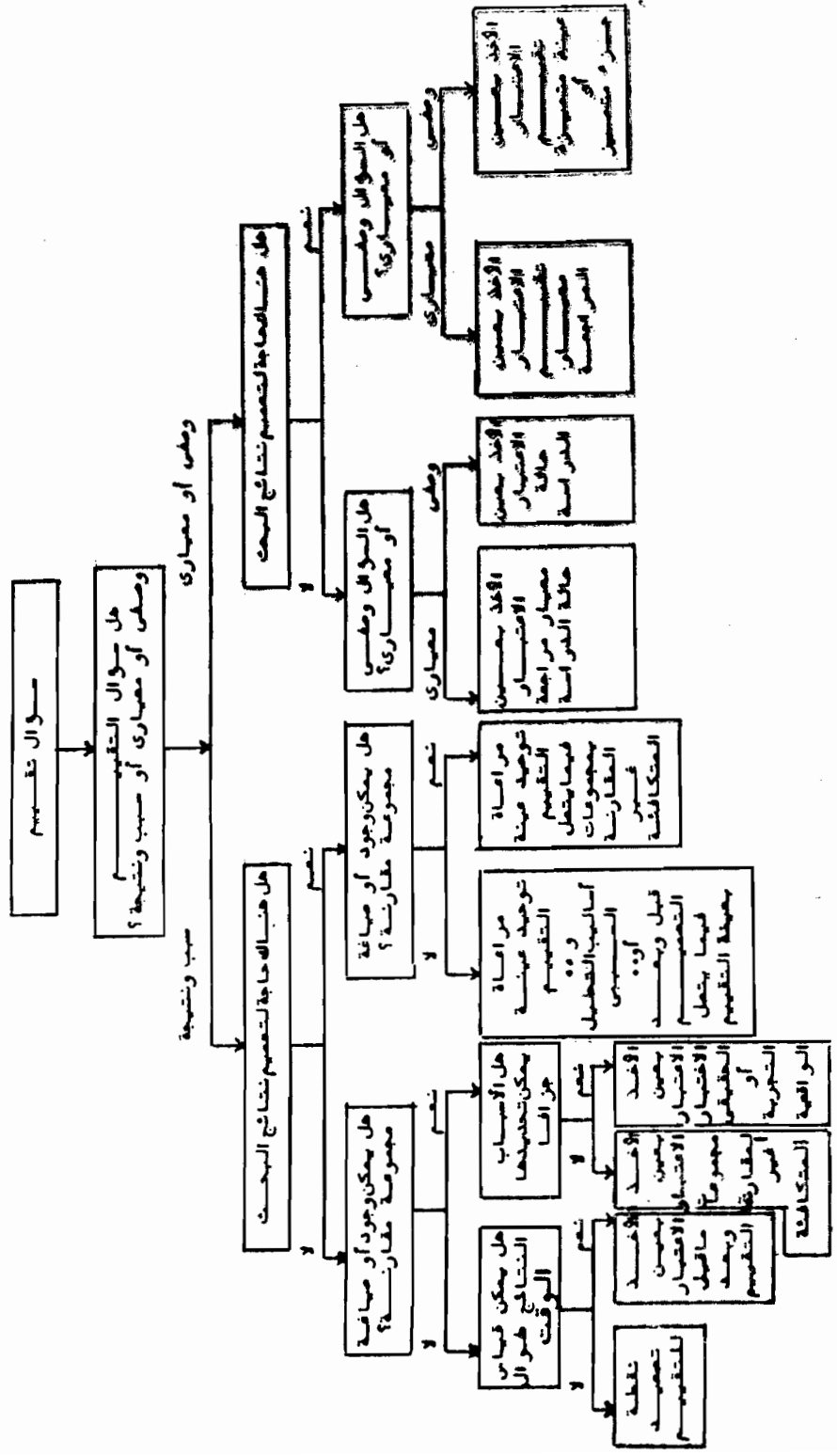
(\* ) "Policy makers can still make choices according to the auditor's findings whether in terms of declared objectives or other wise, but the effectiveness auditor does not necessarily need a clear specification of objectives in order to evaluate effects".

ان هذه النشرة تؤكد الى حد بعيد أن تصميم التقييم المستخدم يجب أن يكون ملائماً من أجل نوع السؤال المطروح ولذلك فان مدورها تم لعرض استراتيجيات التقييم المختلفة والتي قد تستخدم ، والتي تكون في محملتها اختيار من بين أنواع مختلفة من البحث .

وفي الحقيقة فان مكتب المحاسبة العام يذهب قدما حيث يعرض شكلا بيانيا للتدفق موضحا العوامل المناسبة للأخذ في الاعتبار عندما يتم التحرك من قضايا التقييم الأساسية الى اختيار طرق بحث التقييم المناسبة .

وفيما يلي الرسم البياني لتدفق تصميم التقييم (٩) :

هيكل تدفق تصميم أسئلة التقييم (١١)



والخلاصة من وراء كل ماتقدم ، أنه عندما تتطور مراجعة الفعالية حقيقة ، فإن التحليل يتطور الى حد بعيد الى ما وراء المهارات المحاسبية التقليدية . وفسى الواقع يوجد فى الغالب سلسلة من مراجعات المستوى الأول تتخلل مراجعات المستوى الثالث ، مع توجيه عكسى تدريجى عن الحاجة لمهارات المحاسبة المهنية التقليدية ، حيث التطور يتم فى ذات الاتجاه . ذلك أنه فى المستوى الثالث على وجه الخصوص فان المهارات المطلوبة تكون مقتصرة على مهارة البحث ، لذا فانه يمكن القول ان هذا المستوى من المراجعات قد يحتاج للقيام به فرق مكونة من أعضاء من مختلف أنواع وفروع المعرفة العلمية .

وبشكل عام ، فانه بالنظر الى المدخلات من المحاسبة يمكن القول ان الباحث المحاسبى الأكاديمى المدرب جيدا قد يكون أكثر ملائمة بالنسبة الى ممارسة تقييمات الفعالية .

#### خامسا : الاتجاه الحديث للمراجعة الحكومية وامكانيات التطبيق فى مصر

نتيجة للتطور الوظيفى فى الموازنة العامة وتزايد الدور الحكومى فى معظم دول العالم اتجه الرأى الى ضرورة تطوير المراجعة الحكومية من مراجعة مالية الى مراجعة ادارية ، ثم ظهر اتجاه حديث بتطوير المراجعة الحكومية الى مراجعة شمولية موسعة للتعرف على التقرير عن كفاءة وفعالية البرامج والأهداف المنجزة (مراجعة القيمة) .

وبالرجوع الى القسم السابق من هذا البحث نجد أسلوب "مراجعة القيمة" كتطور حديث للمراجعة الحكومية يستلزم لتطبيقه توافر مجموعة من المقومات لكى يمكن النهوض به ، هذه المقومات يمكن تلخيصها فى النقاط التالية :

- ١ - الحاجة الى بنية محاسبية متطورة ومؤسسة تأسيسا جيدا ، مع توافر نظام ملائم وجيد للمعلومات .
- ٢ - وجود جهاز مستقل تكون لديه السلطات المناسبة للقيام بأعمال المراجعة الموسعة ، خصوصا فيما يتعلق بالنتائج المادية المرتقبة وغير المرتقبة ، وأيضا تلك المستشعرة بواسطة أى جزء من المجتمع .

- ٢ - ضرورة وجود أهداف واضحة للإنجاز ، سواء كانت معلنة صريحة ، أو يمكن معرفتها والتوصل إليها بأى وسيلة أخرى .
- ٤ - ضرورة توافر المهارات المناسبة للقيام بأعمال المراجعة المتطورة ، خصوصا فيما يتصل بالمستوى الثالث للمراجعة ( مراجعة الفعالية) والذي يحتاج الى مراجعين باحثين قادرين على اختيار طرق بحث التقييم المناسبة .
- وفيما يلي سيحاول الباحث القيام بالتحليل والمناقشة للمقومات السابقة للتعرف على امكانية النهوض بتطبيق هذا الأسلوب في مصر .

#### أولا : بنية محاسبية متطورة :

يمكن للباحث القول ان النظم المحاسبية الحكومية المستخدمة في مصر - كدولة نامية - ليست متطورة بشكل ملائم ، بالقياس الى الانظمة المحاسبية المطبقة فى الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الامريكية والسويد ، الا أنه رغم ذلك يصرى الباحث أنه لايجب استخدام الافتقار الى بنية محاسبية متطورة ، ونقص المهارات المحاسبية كعذر ومبرر من أجل ترك مراجعة الكفاية والفعالية جانبا .

ويعتقد الباحث أنه من الممكن التغلب على قصور الأنظمة المحاسبية من خلال بعض التطوير فيما يتعلق بمراجعة الكفاية والفعالية . فعند مستوى مراجعة الكفاية قد يكون من الممكن اقتراح بعض التطويرات ذات الاعتبار فى نسب المدخلات / المخرجات عن طريق وسائل تحسين عمليات التشغيل حتى بافتراض أنه لا توجد مقاييس جيدة للمدخلات والمخرجات . كما أنه بالرغم من أن مراجعات الفعالية تتطلب ركيزة للمعلومات الا أنها ستكون فى الغالب متمثلة فى معلومات احصائية وليست أرقام محاسبية دقيقة . وبافتراض أن البنود الاحصائية الكاملة غير ممكن الحصول على تقديراتها التقريبية فان الباحث يعتقد أنه يمكن تطويرها كجزء من تصميم التقييم ، بالاضافة الى أن خاصية هذا التطوير سوف تعتمد على موضوع التقييم .

#### ثانيا : جهاز مستقل للمراجعة مع سلطات ملائمة :

ان تطوير المراجعة الحكومية نحو المراجعة الموسعة " مراجعة القيمة "

يتطلب وجود جهاز فعال ومستقل للقيام بقيادة وممارسة أعمال المراجعة ، وتكون لديه السلطات الملائمة التي تمكنه من اختيار أساس البحث وتقييم البرامج والسياسات ونتائج الانجاز . وهذا الاستقلال أمر لاخلاف عليه في جميع مجالات المراجعة سواء تمثل هذا الاستقلال في النواحي الشخصية أو بوضع الضمانات وسن التشريعات اللازمة لتوفيره .

وقد أوضح دليل المراجعة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة أهمية الاستقلال لأجهزة المراجعة الداخلية وضرورة أن يشمل هذا الاستقلال على (١) :

- الاستقلال في وضع برنامج المراجعة بالتححرر من الرقابة أو أى تأثير غير ملائم فى اختيار أساليب واجراءات المراجعة وفى مدى تطبيقها .
- الاستقلال فى الفحص بالتححرر من الرقابة أو أى تأثير غير ملائم فى اختيار المجالات والنشاطات والعلاقات بين الموظفين والسياسات الادارية التى يقوم بفحصها .
- الاستقلال فى اعداد التقارير بالتححرر من الرقابة أو أى تأثير غير ملائم فى عرض الحقائق التى يكتشفها عن طريق الفحص .

وبالرجوع الى ماسبق ابضاحه - من خلال البحث - يتضح لنا أن مكتب المحاسبة العام فى الولايات المتحدة قد تم تطويره وزيادة استقلاله منذ صدور قانون الموازنة والمحاسبة عام ١٩٥٠ الذى عدل بشكل جوهري دور ووظيفة المكتب ، كما أن مما يؤكد ذلك تأسيس وحدة المنهجية وتقييم البرامج عام ١٩٨٠ . وبالمثل فى المملكة المتحدة نجد أن صدور مرسوم المراجعة القومية عام ١٩٨٢ (والذى أنشأ مكتب مراجعة قومي جديد بديلا عن رقابة وزارة المالية وادارة المراجعة بها) قد عزز الاستقلال لمكتب المراجعة القومية عن السلطة التنفيذية ، كما أن هذا الاستقلال تم تدعيمه بمنح المكتب القيام بمهمة تشريعية تتعلق بالقيام بأعمال المراجعة على كسل المستويات .

وبالنسبة للموقف فى مصر نجد أن مهام المراجعة الحكومية تتركز فى جهات معينة تتمثل فى :

- جهاز تفتيش وزارة المالية .
- الجهاز المركزي للمحاسبات ( فيما يختص بمراقبة حسابات الجهاز الادارى للدولة ) .

وبخصوص استقلال هذه الاجهزة والسلطات الممنوحة لها ، أوضح أحد الباحثين من خلال استفسار قام به عن امكانية تطبيق الاتجاهات الحديثة للمراجعة الحكومية فى مصر من خلال الاتفاق على مجموعة من مستويات الأداء ، أن اجهزة الرقابة تستمد قوتها من قوة الأجهزة التشريعية والرقابية ، وطالما ظلت الأجهزة التنفيذية فى مصر أقوى من الأجهزة التشريعية والرقابية فان ذلك سيؤثر على فعالية أجهزة الرقابة بالنقص وعدم الكفاءة (٢) .

ويعتقد الباحث - رغم ذلك - أن التطوير يجب الا يقف عاجزا أمام هذا الوضع ومع استمرار الديمقراطية فى مصر فان الباحث يرى أنه يمكن الاستفادة من تجربة المملكة المتحدة ، وذلك بانشاء ، جهاز مستقل للمراجعة أو العمل على تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات ومنحه الاستقلال الكامل وسن التشريع الذى يستطيع به القيام بممارسة أعمال المراجعة على كل المستويات .

### ثالثا : وجود أهداف واضحة للإنجاز :

تبين لنا من خلال البحث أنه لكى يتم التقييم الشمولى الموسع والتقرير عن تنفيذ الخطط والبرامج المسئولة عنها الجهات الحكومية ونتائج الانجاز فانه يلزم وجود أهداف واضحة للإنجاز . ورغم ذلك فان هناك صعوبات فى تحديد الهدف بالنسبة للاقتصاديات المتقدمة المعقدة - وعلى وجه الخصوص بالنسبة للسويد - وربما يكون ذلك أيضا فى بعض البلدان الأخرى المتقدمة .

ومن الجدير بالاشارة أن هذه المشكلة ربما لاتكون واضحة فى الدول الأقل تقدما حيث المجتمعات فى الدول النامية أقل تعقيدا ، وركائز الصناعة أقل توسعا وانتشارا والتكتلات التى تمثل ضفوطا أقل عددا .

ولهذا فانه فى الدول النامية التى تكون نظمها القومية موجهه الهدف يتم وضع



خطط متوسطة أو طويلة الأجل ( مثل الخطة الخمسية فى مصر ) أو استخدام موازنة التخطيط والبرامج أو الموازنة الصغرى ومثل هذه الأساليب أثبتت أنها أكثر ملاءمة ومفضلة فى بعض الدول النامية عنها فى الدول المتقدمة .

وبالنسبة للوضع فى مصر - كدولة نامية - فإنه يكون من الأيسر تحليل سياسة القطاع الحكومى فى شكل مشروعات رئيسية وبرامج موضوعة لانجاز أهداف بذاتها . هذه السياسة التنموية التى تقوم على النهوض بالمشروعات الأساسية للمساعدة فى تحقيق الهوية بين الاقتصاد المصرى واقتصاديات الدول المتقدمة - شأنها فى ذلك شأن معظم الدول النامية - قد تعنى أن تقييم الفعالية لبعض البرامج الأساسية قد يكون على درجة كبيرة من الأهمية للمساعدة فى التنمية والتطوير عن أن يكون الاهتمام بالدرجة الأولى منصباً على المراجعة النظامية التقليدية .

وبالنظر الى السياسات الحديثة فى الاقتصاد المصرى - من خلال الخطتين الخمسيتين السابقة والحالية - والتى تشير الى تطوير وتوسيع قاعدة الصناعات الوطنية كاستراتيجية عامة واضحة ، فإن الباحث يعتقد أن تقييمات الفعالية للمشروعات الرئيسية يجب أن يكون لها أعظم توجه فى المراجعة الحكومية .

#### رابعا : الكفاءات والمهارات الملائمة " لمراجعة القيمة " :

طبقا لما أوضحه الباحث من قبل ، يمكن القول انه من المنيسر فى الدول النامية غالبا - تحديد أهداف استراتيجية ، والتى سوف تجعل تقييمات الفعالية ( مراجعة الفعالية ) واضحة المعالم بشكل كبير ، بالرغم من أن التقييم يجب أن يشمل النتائج المرتقبة وغير المرتقبة .

وإذا اتفقنا أن المراجعة الحكومية المطلوبة فى الدول النامية - ومنها مصر - يجب أن تكون أكثر توجهها نحو تقييمات الكفاية والفعالية ، فإنه من الممكن للباحث القول ان المراجعة النظامية ، والجدل حول الحاجة الى بنية محاسبية متخصصة ومتطورة ، ستكون أقل وزنا .

الا أنه من الواضح اننا هنا سنصطدم بتساؤل عن المهارات المطلوبة

لادارة مراجعة الفعالية • اذ أن التحليل الوارد بالبحث يشير الى أن مهارات المحاسبة المهنية المتخصصة ليست مطلوبة بشكل حاسم لأداء مراجعات المستوى الثالث ، وأن من يقوم بهذه المراجعات يجب أن يكون لديه أساس قوى للبحث •

وعليه يمكن القول ان تطبيق المراجعة الموسعة يستلزم وجود مهارات وخبرات متخصصة فى مجال المراجعة الحكومية بجانب المحاسبين حتى تتم المراجعة الشمولية على الوجه الأكمل •

ولتوفير المهارات المطلوبة ، فان الباحث يعتقد أن ذلك يمكن أن يتم بالتركيز على الجامعات ، حيث أن الهيئات الجامعية الاكاديمية لديها القدرة على التدريب فى طرق البحث • فالجامعات يمكنها التشجيع والمساعدة بشكل عام للتركيز على أسلوب البحث المناسب لفعالية البرامج الرئيسية بالدولة كما أنه من الممكن تأسيس مراكز تقييم الفعالية واقامتها فى الجامعات أو منفصلة عنها • تلك المراكز يجب أن تكون هيئتها مكونة من فرق متعددة المعرفة (\*) ، ومؤهلة لتناول ومعالجة حدى التقييمات من تقنيات القياس الاقتصادى وبحوث علم الطبيعة المعبة حتى الصيغ الايسر من البحث الاجتماعى •

ويرى الباحث أن أفضل نموذج يمكن أن يحتذى فى توفير نوعية المهارات المطلوبة للمراجعة الحكومية المتطورة هو نموذج مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الامريكية ، أو مكتب المراجعة القومى السويدى ، حيث تتكون هيئتها من فرق متعددة التخصصات وفروع المعرفة ، مع الأخذ فى الاعتبار ان المراجعة فى مصر قد تكون مبنية على أساس خطة ، وأيضا على أساس المساءلة القانونية •

#### خاتمة البحث والتوصيات :

يمكن القول فى ختام هذا البحث ان ما قصد اليه الباحث من التصدى لهذا الموضوع بالبحث والدراسة هو تحقيق هدفين ، الأول اثاره الموضوع بشكل بارز بين المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة ، حيث أنه يوجد مجال لاستشارة التطور فى المراجعة (\*) توجد مراكز لتقييم الفعالية فى جامعات الولايات المتحدة الامريكية ، وتتكون هيئتها " فقط" من علماء الاجتماع •

الحكومية فى مصر ، أما الهدف الثانى فهو فتح المجال لبعض البحوث العلمية التى ينبغى القيام بها فى هذا المجال •

ومن الواضح - من خلال البحث والمناقشة - أن أسلوب "مراجعة القيمة" يمثل أحدث اتجاه للمراجعة الحكومية المتطورة • ويعتقد الباحث أنه يجب الاستفادة من هذا المنهج الحديث لتطوير المراجعة الحكومية المصرية ، ويرتكز الباحث فى ذلك على مبررات يمكن تلخيصها فيما يلى :

- مبرر محاسبى يتمثل فى زيادة المنفعة النسبية للمعلومات التى يقدمها المراجعون من خلال تقاريرهم بما يسمح لها بأن تكون اداة هامة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية على كافة مستويات الدولة •
- مبرر اجتماعى يتمثل فى تبيان مدى العائد الاجتماعى الذى تحقق من تنفيذ البرامج والأنشطة المختلفة للمنظمات الحكومية •
- مبرر اقتصادى يتمثل فى الحفاظ على الموارد المالية للدولة ، من خلال انفاق عام منخفض يتجنب التبيد ، بالإضافة الى رفع كفاية المخرجات ، وأيضاً بيان مدى مساهمال الجهاز الحكومى فى تحقيق الأهداف الاقتصادية

وقد أبرز الباحث من خلال البحث المقومات الرئيسية لهذا الاتجاه الحديث فى المراجعة الحكومية ، وأشار برأيه الى امكانيات التطبيق فى مصر ، ثم اشار الباحث الى دور الجامعات فى هذا المجال ، وما يمكن أن تقدمه من مساعدات فيما يتعلق بأسلوب بحث مراجعات الفعالية •

وفى ختام المناقشة يوصى الباحث بما يلى :

- ضرورة أن تحظى تقييمات الفعالية للمشروعات الرئيسية بخطة التنمية أو بموازنة الدولة بالاهتمام الكافى ، ويجب أن يكون لها أعظم توجه فى المراجعة الحكومية •
- إن التوسع الرئيسى للجامعات - من الناحية العلمية - فى المحاسبة والادارة المالية يتجاهل واقعيًا المراجعة الحكومية ، لذلك فان الباحث يرى أن هناك فرص لادخال مادة علمية عن المدخل لتطوير المراجعة الحكومية ، للمامد

بأساس دقيق ومحكم للبحث ، والتشجيع والمساعدة للتركيز على أوجه التقييم التي تكون ذات منفعة للدولة .

٣ - التطوير في النظم المحاسبية الاساسية وهو في اعتقاد الباحث أمر مطلوب وكما يقول أحد الكتاب (٤) " انه بدون التطوير فان الممارسة قد تكون صعبة على المراجع النظامي ، بينما التطوير لمعظم نظم المحاسبة قد يخلص مثل هؤلاء المراجعين من مللهم ، كما أنه قد يخلص الحكومة من تكلفة الوظائف غير الفعالة " .

٤ - طالما أن التطوير المستثار في هذا البحث فيما يتعلق بأسلوب المراجعة الحكومية مازال في مرحلة الاقتراح ، فان الباحث يرى أن هناك مجال خصب من أجل أن تشمل تلك التطورات مراجعة القطاع الخاص .

وفي الختام يأمل الباحث ان يكون قد وفق في عرض المادة العلمية ، وأن يكون البحث قد حقق الهدف منه .

والله ولى التوفيق ،

مصادر ومراجع البحث

أولا - باللغة العربية ..

- ١ - دليل المراجعة الحكومية في البلدان النامية، عرض وترجمة د. محمد عباس حجازي، سلطة الفكر الإداري المعاصر، مركز البحوث بالمنظمة العربية للعلوم الإدارية، مارس ١٩٧٩ .
- ٢ - د. محمود السيد الناقشي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة الحكومية، بين النظرية والممارسة، المجلة المصرية للدراحت التجارية، المجلد الثالث العدد الأول، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ١٩٧٩ .

ثانيا - باللغة الأجنبية ..

- 3- Berggren, G.R., "Effectiveness Auditing in Sweden, in State Audit", ed. G. Geist, (Macmillan), 1981.
- 4- يمكن للتوسع الرجوع إلى:  
Chandler, J.S. & H.P. Hozler, 'Systems Training: The First Step to effective integration of modern audit techniques in developing countries; International Journal of Government Auditing, April, 1981.
- 5- Drach, D.R., 'Audit Profile : US General Accounting Office; International Journal of Government Auditing, July, 1984.
- 6- Edlund, B., 'Value for Money Auditing of Public Expenditure, Public Fund Digest', Vol. 1, No.2, 1984.
- 7- General Accounting Office USA., 'Standards for Audit of Governmental Organisations, Programs, Activities and Functions; (Revision), 1981.
- 8- General Accounting Office, USA., ' Increasing the Department of Housing and Urban Development's Effectiveness through improved management, Vols. 1 & 11, 1984.
- 9- General Accounting Office USA., 'Desining Evaluation; July, 1984.

- 10- Michall H. Granof, 'Governmental Standard Setting in Prospective', The Journal of Accounting, March, 1979.
- 11- - لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى:  
Morse, E.H., 'Auditing Efficiency and Economy, in State Audit', ed. B. Gerst, (Macmillan), 1981.
- 12- National Audit Office, "Booklet", 1983.
- 13- Ronald M. Copeland & Paul E. Dascher, 'Managerial Accounting'; 2nd. ed., John Wily & Sons, 1978.
- 14- - للتوسع يمكن الرجوع الى:  
Sentheyva, T., 'Auditing Methods - Papua New Guinea Auditor:- General's Office'; International Journal of Government Auditing, July, 1982.
- 15- - يمكن للمزيد من التفصيل الرجوع الى:  
Shrestha, R.P., 'Progress of Performance; Evaluation in Nepal', International Journal of Government Auditing, October, 1982.
- 16- The Audit Commision for Local Authorities in England and Wales, Hand Book on Economy, Efficiency and Effectiveness, 1983.
- 17- Tomkins, C., 'Developing a Public Sector Audit Paradigm, in Auditing Research'; ed. by 'a Hopwood, M. Bromwich & Shaw,(Pitman), 1982.
- 18- Tomkins, C., 'The Expanded Nature of Public Sector Audits and Audit Skills'; The Firest International Conference of Accounting in Kuwait, 1984.
-