

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي

في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي مع دراسة تطبيقية

الدكتورة

رشا علي إبراهيم الفقي

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة قناة السويس

ملخص البحث:

يهدف البحث إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية الاستفادة من تفعيل مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي، حيث يتطلب قطاع الخدمات الحكومية وعلى الأخص الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة حدوث تطوير للأساليب المستخدمة في قياس ورعاية وتقييم أداء هذه الوحدات، ويمكن أن يساهم مدخل المحاسبة عن الإنجاز في الاستفادة من المؤشرات المالية لتقديم تقييم دقيق عن عمليات إدارة المخاطر الرئيسية وكيفية إدارتها، وإعطاء مؤشر للخطر عن الأنشطة عالية المخاطر في وحدات هذا القطاع.

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بعرض وتحليل أدبيات التراث الفكري المحاسبي المتعلقة بالإطار المفاهيمي لإدارة المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية، وتحديد متطلبات تفعيل دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي بالإضافة إلى تحليل أدبيات التراث المتعلقة بمدخل المحاسبة عن الإنجاز ومجالات استخدامه، وكذلك دراسة مدى إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي بالتطبيق على قطاع الكهرباء كأحد القطاعات الحكومية الاقتصادية الهامة والذي تعرض إلى العديد من المخاطر الجسيمة في السنوات الأخيرة – فضلاً عن إبراز انعكاسات التطوير على زيادة كفاءة وفاعلية أداء هذا القطاع الحكومي الهام.

وقامت الباحثة بإجراء دراسة تطبيقية على شركة القناة لتوزيع الكهرباء بالإسماعيلية وهي إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة لكهرباء مصر للتأكد من مدى فاعلية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي في الشركة واختبار فروض الدراسة، حيث اقترحت الباحثة إطار من واقع الافتراضات الأساسية التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وقامت بتحليل القوائم المالية المقارنة الخاصة بالشركة في السنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/٦/٣٠ واستخدمت بعض المؤشرات المالية والبيانات الفعلية للتطبيق على المعادلات الحسابية التي

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

يتضمنها الإطار المقترح، والتي تتلائم مع طبيعة وخصائص الشركة وصولاً إلى تقديم دليل موضوعي عن مدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح داخل الشركة. **توصي الباحثة** في نهاية البحث بعدة توصيات أهمها: توجيه الفكر المحاسبي إلى مزيد من الدراسات بشأن إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز خاصة والمداخل الإدارية الحديثة بشكل عام في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في مراجعة إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية الاقتصادية، في سبيل زيادة كفاءة وفاعلية أداء هذه الوحدات.

الكلمات المفتاحية للبحث:

مدخل المحاسبة عن الإنجاز (TA) Throughput Accounting – المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر- تقييم الأداء الحكومي.

القسم الأول

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة وفكرة البحث:

شهدت مصر في الآونة الأخيرة بعد ثورتي يناير ويونيو طلبات متزايدة للمجتمع بشأن الاهتمام بالمسائلة والإفصاح والشفافية في معاملات وحدات القطاع الحكومي باعتبار المجتمع المالك لهذه الوحدات والتي يصل حجم تعاملاتها إلى مبالغ طائلة، ويكون من الأمور الأساسية معرفة ومتابعة مصادر إيراداتها ومصروفاتها ونوعية ومستوى الخدمات التي تقدمها والإفصاح عن المعلومات اللازمة عن تلك الوحدات (عبد السلام، ٢٠١٤)، وقد أدى ذلك إلي الاهتمام بقياس وتقييم الأداء في القطاع الحكومي ومحاولة تطوير واكتشاف أساليب ومؤشرات حديثة لقياس وتقييم الأداء تتناسب مع طبيعة خصائص تلك الوحدات لرفع كفاءة وزيادة فاعلية الأداء لتحقيق الدقة والعدالة والشفافية والمسائلة في أداء تلك الوحدات، ويرى الجهاز المركزي للمحاسبات في ج.م.ع أن الرقابة المالية الشاملة تتضمن: الرقابة المالية- الرقابة التقليدية والرقابة على الأداء والتي تتمثل في تفويم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أُدبرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفاعلية (أمين، ٢٠١٣).

ونظراً لتزايد المخاطر في القطاع الحكومي لطبيعته لما يواجهه من تحديات مستمرة في ظل الظروف الراهنة التي تعيشها الدولة، وتوقف تحقيق الوحدات الحكومية لأهدافها على الأداء الكفاء والفعال للأنظمة المالية والإدارية بها، لذلك فإن مراجعة إدارة المخاطر يمكن أن تساهم في تحقيق هذا الضمان.

وكثيراً ما يشار الجدل في أوقات الأزمة حول المخاطر وإدارتها في جميع المنظمات، حيث يتم فيها تناول دور مجلس الإدارة وأطراف أخرى في الرقابة ومتابعة المخاطر ولقد امتد الجدل إلى دور المراجعة الداخلية في تلك المنظمات خصوصاً بعد ما

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

أورده معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA 2011) في تعريفه لمفهوم المراجعة الداخلية واتساع دورها ليشمل تقييم المخاطر وتطبيق إجراءات الحوكمة، ولم يتوقف الجدل على المخاطر المالية ولكن امتد ليشمل جميع مخاطر الأعمال والتي احتوت على مخاطر التقدم التكنولوجي، العولمة، سرعة دوران المنتج، والتغيرات السريعة في أساليب ونظم الإدارة مما أدى إلى زيادة حجم وتعقيدات المخاطر التي تواجهها المنظمات (سمره، ٢٠١١).

ونظراً للدور الهام للتطبيق الفعال لإدارة المخاطر في تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمنشآت الأعمال، فقد تبنت المنظمات الراعية COSO في عام ٢٠٠٣ مشروع لتطوير نموذج لإدارة المخاطر، والذي اعتبر أن المراجعة الداخلية هي المؤهلة للقيام بدور رئيسي في إدارة المخاطر، حيث تقوم بدور مزدوج من خلال مشاركتها في توفير أدوات إدارة مخاطر بالمنشأة بالإضافة إلى مراجعة وفحص وتقييم إدارة هذه المخاطر. (عبد الفتاح، ٢٠٠٨)

ولعل من أهم أسباب الإخفاقات في القطاع الحكومي انحسار الدور الكفاء والفعال للمراجع الداخلي في الفحص والتحقيق والتقارير على الأخطاء والأمور اللاتحوية دون الاهتمام بقياس الجودة الشاملة للأداء، وعدم التركيز على منع الغش ومواجهة الخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد المتأصل في أنشطة الوحدات وممارسات المحاسبة الابتكارية لتعزيز الرشد الاقتصادي في حسن إدارة الممتلكات والموارد وضبط وترشيد الإنفاق العام لرفع الكفاءة الإنتاجية وإضافة قيمة للوحدات وزيادة الرفاهية المجتمعة والتنمية المستدامة (إبراهيم، ٢٠١٧).

وقد أثار انتباه الباحثين (إبراهيم، ٢٠١٧)، (السجيني، ٢٠١٦)، (السيد، ٢٠١٣)، (إسماعيل، ٢٠١٦) إن هناك استمرار في إتباع الأسلوب التقليدي الحريص على تحقيق الأهداف بغض النظر عن كمية ونوعية الإنجاز، وكل ذلك فرض أهمية تبنى أساليب حديثة تعالج نواحي القصور التي واجهت استخدام الأساليب الأخرى.

وتأكيداً على ما سبق أشار (عبد السلام، ٢٠١٤) إلى أنه اقتصر قياس وتقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية على أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، واستخدام بيانات المحاسبة الحكومية في تسجيل العمليات المالية لتقييم مدى الالتزام بالنفقات المحددة وتحصيل الموارد في الموازنة العامة للدولة، والاهتمام بالمؤشرات المالية والجوانب الكمية وإهمال باقي المؤشرات مثل الكفاءة والفعالية ورضا المستفيدين والموظفين، وهو الأمر الذي كان له تأثير كبير على كفاءة وفاعلية ودقة تقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وبالتالي عملية اتخاذ القرار.

وتتفق الباحثة مع (متولي، ٢٠١٤) على أن التطورات الأخيرة في الفكر المحاسبي

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

أفرزت عدداً من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، والتي كان لها أثر كبير في تدعيم القدرة التنافسية للمنشآت وتحسين أدائها، وأن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو إضافة قيمة لأصحاب المصالح في أي منشأة من خلال تحسين أنشطة وعمليات المنشأة والمساعدة في تحقيق الأهداف وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والعلومة. ونظراً لأن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يعتبر أحد الأساليب الحديثة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والذي يرتبط بكفاءة استخدام الموارد المحددة من خلال قياس كفاءة الإدارة عن ما تم انجازه من خدمات باستخدام تلك الموارد وبمستوى جودة ملائم، كما أن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز يمكن من خلاله تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة وفاعلية أداء تلك الوحدات، لذلك فإنه يمكن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي.

ويمثل قطاع الكهرباء أحد القطاعات الحكومية الاقتصادية الهامة والذي يعد مصدر أساسي من مصادر إيرادات الموازنة العامة للدولة، وقد واجه هذا القطاع في الأعوام الأخيرة مجموعة من المخاطر تمثلت في وجود عجزاً كبيراً في الإمداد بالطاقة الكهربائية نتيجة محدودية الإمداد بالوقود لمحطات توليد الكهرباء التقليدية، وكذلك المستجدات والأحداث والتطورات السياسية التي شهدتها مصر خلال السنوات الماضية وتأثيرها على مشروعات الطاقة المتجددة بصفة خاصة وتعديل إستراتيجية الطاقة المتجددة، ولأن قطاع الكهرباء بشكل خاص يتميز بحساسية شديدة في ظل الظروف الأمنية والسياسية والاقتصادية في الفترة الحالية، مما يؤدي إلى وجود صعوبة في تقصي موضوعية الإطار المقترح، لذلك قامت الباحثة بعمل استطلاع مبدئي للرأي داخل إحدى شركات قطاع الكهرباء، وهي شركة القناة لتوزيع الكهرباء بالإسماعيلية حيث تضمن ما يلي:

- تشمل عينة الدراسة مجموعة من المحاسبين والمراجعين ومديري الإدارات، وبعض رؤساء القطاعات، وبعض أعضاء لجنة المراجعة الداخلية من داخل الشركة.
- اعتمدت الباحثة على أسلوب المسح عن طريق المقابلات الشخصية للحصول على المعلومات اللازمة عن طريق توجيه الأسئلة المباشرة التي تتضمن إجابات بنعم أم لا.
- في ضوء عدد الردود بنعم أم لا على الأسئلة تبين أن نسبة الموافقة على عدم فاعلية أساليب مراجعة إدارة المخاطر داخل الشركة في قياس وتقييم الأداء بلغت ٨٠%.
- في ضوء عدد الردود بنعم أم لا على الأسئلة تبين أن نسبة الموافقة على تناسب مدخل المحاسبة على الإنجاز مع الطبيعة الخاصة للشركة بلغت ٨٠%.

* الرجوع إلى الملحق رقم (1)

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

- في ضوء عدد الردود بنعم أم لا على الأسئلة تبين أن نسبة الموافقة على دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في إعطاء مؤشر للخطر عن الأنشطة عالية المخاطر، وضبط وتخطيط توقيت تنفيذ الخدمات في الشركة بلغت ٦٠%.
 - في ضوء عدد الردود بنعم أم لا على الأسئلة تبين أن نسبة الموافقة على تقديم مدخل المحاسبة عن الإنجاز تأكيد عن فاعلية عمليات إدارة المخاطر في الشركة بلغت ٦٠%.
 - في ضوء عدد الردود بنعم أم لا على الأسئلة تبين أن نسبة الموافقة على مساهمة مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الأداء الحكومي بلغت ٦٠%.
- وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أنه يمكن تطبيق الإطار المقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي على شركات قطاع الكهرباء، وذلك لرفع كفاءة وزيادة فاعلية أداء هذه الشركات وتحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة.**
- وانطلاقاً مما سبق تتبلور المشكلة البحثية لهذه الدراسة في الإجابة عن التساؤل البحثي التالي: هل يساهم استخدام مدخل محاسبة الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي في قطاع الكهرباء، وفي إطار الإجابة على التساؤل السابق فهناك مجموعة أخرى من التساؤلات البحثية الفرعية والتي يستهدف البحث الإجابة عليها وتتمثل في:
- (١) هل يساهم تطوير إدارة مخاطر الأداء الحكومي في تفعيل آليات الرقابة؟
 - (٢) هل يساهم رأي المراجع الداخلي عن مخاطر الأداء الحكومي في إعطاء مؤشر للخطر؟
 - (٣) هل يمكن للمراجع الداخلي تقديم تأكيد عن فاعلية عمليات إدارة مخاطر الأداء الحكومي؟
 - (٤) ما مدى ملائمة مدخل المحاسبة عن الإنجاز للتطبيق في القطاع الحكومي وبالأخص قطاع الكهرباء؟
 - (٥) كيف يمكن التحقق من أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة الأداء الحكومي؟

ثانياً: أهداف البحث:

في ضوء فكرة ومشكلة البحث يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي، وفي إطار تحقيق هذا الهدف تسعى الباحثة إلى تحقيق الأهداف الفرعية

التالية:

- ١- تحليل وتقييم الوضع الحالي المرتبط بالدراسات والبحوث في مجال استخدامات مدخل المحاسبة عن الإنجاز، ودور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الأداء الحكومي.
- ٢- تقييم فعالية إدارة المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية، وتحديد متطلبات تفعيل دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الأداء الحكومي.
- ٣- تقييم مجالات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، ومدى ملائمته للتطبيق في قطاع الخدمات الحكومية وبالأخص قطاع الكهرباء.
- ٤- تقييم فعالية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي.
- ٥- القيام بدراسة تطبيقية على شركة القناة لتوزيع الكهرباء بالإسماعيلية للتأكد من إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الأداء.

ثالثاً: أهمية البحث:

- يعتبر موضوع إدارة المخاطر أحد الاتجاهات الحديثة والتي بدأ تناولها بداية من عام ٢٠٠٠، وقد تناولت العديد من البحوث مراجعة إدارة مخاطر قطاع الأعمال والقطاع الحكومي، ولذلك تتبع أهمية البحث مما يلي:
- ١- استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأحد الأساليب الإدارية الحديثة الملائمة لخصائص الوحدات الحكومية الاقتصادية في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي.
 - ٢- يعد البحث امتداداً لأدبيات الفكر المحاسبي التي اهتمت بدراسة إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، وأوصت بتفعيل أساليب حديثة تستخدمها المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في القطاع الحكومي.
 - ٣- يساهم البحث في تقديم إطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في أحد القطاعات الحكومية الاقتصادية الهامة وهي، (شركة القناة لتوزيع الكهرباء بالإسماعيلية- إحدى شركات قطاع الكهرباء)، حيث أظهر الملخص الختامي للموازنة الجارية للسنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٧ فائض قدره ٣٨.٣٤٧ مليون جنيه بعد الضريبة مقابل فائض قدره ٥٥٤.٨١٠ مليون جنيه للعام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦، كما بلغت الأعباء والخسائر

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

٢٨٥.٧٧٦ مليون جنيه في ٢٠١٧/٦/٣٠ مقابل ١٣٠.٤٧٤ مليون جنيه في ٢٠١٦/٦/٣٠*.

٤- الظروف التي تمر بها البلاد والتي ترتب عليها زيادة المتأخرات بالإضافة إلى الأعباء التي تتكبدها الشركة نظير سرقة محولات الكهرباء والكابلات والأبراج من مكونات الشبكة العاملة بالشركة، بالإضافة إلى تعرضها للحرق والتخريب والتلف، وكذلك تأثر النشاط السياحي بالبحر الأحمر وجنوب سيناء.

رابعاً: فروض البحث:

- ١- يتناسب استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز (TA) مع الطبيعة الخاصة للوحدات الحكومية الاقتصادية.
- ٢- لا تساهم الأساليب المستخدمة حالياً في مراجعة إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية الاقتصادية في قياس وتقييم الأداء الحكومي.
- ٣- لا يؤدي استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز إلى إعطاء مؤشر عن الأنشطة عالية المخاطر في قطاع الكهرباء.
- ٤- لا يؤثر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز على ضبط وتخطيط توقيت تنفيذ الخدمات الحكومية في قطاع الكهرباء.
- ٥- تساهم انعكاسات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في تطوير دور المراجع الداخلي عند مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي في الوحدات الحكومية الاقتصادية.

خامساً: منهج البحث:

لتحقيق هدف البحث واختباراً لفروضه تم الاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي، حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي في دراسة وتحليل وتقييم الدراسات السابقة المرتبطة بكل من مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي، مدخل المحاسبة عن الانجاز بغرض إعداد الإطار النظري للبحث والذي يوضح أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي، ومعرفة ما توصلت إليه تلك الدراسات وما يمكن أن يسهم به أو يضيفه البحث الحالي إلى تلك الدراسات، بالإضافة إلى وضع الفروض وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة ومجتمع البحث وأساليب التحليل الإحصائي المناسبة، ثم

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ، ص. ١ : ٢ بتصرف.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

تفسير النتائج للوصول إلى الحقائق العلمية. كما تستخدم الباحثة المنهج الاستنباطي لاستخلاص النتائج بعد اختبار الفروض من خلال الدراسة التطبيقية.

سادساً: تقسيمات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفروضه واعتماداً على المنهج المتبع في البحث، قامت الباحثة بتقسيم البحث على النحو التالي:

القسم الأول: الإطار العام للبحث.

القسم الثاني: تحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث.

القسم الثالث: دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية.

القسم الرابع: مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي.

القسم الخامس: النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

القسم الثاني

تحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث

قامت الباحثة بتقسيم الدراسات المرتبطة بموضوع البحث على النحو التالي:
أولاً: الدراسات السابقة التي تناولت دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي.

استهدفت دراسة (إبراهيم، ٢٠١٧) تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية والعوامل المؤثرة في تدعيمها للارتقاء بجودتها المهنية كأحد أهم آليات هيكل الرقابة الداخلية الفاعلة والمؤثرة في اكتشاف الغش والممارسات الابتكارية وزيادة مصداقية وشفافية التقارير المالية والرقابية، والمساهمة في تفعيل ممارسة منظومة الحوكمة للحد من الخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد، ومدى أهمية الحاجة الحتمية إلى تفاعل وتكامل التجديد والتطوير ومزايا الإسناد للارتقاء بجودة المراجعة الداخلية المتكاملة ورفع الكفاءة الإنتاجية للأداء الحكومي، وتوصلت الدراسة إلى أن الغش والفساد ينمو مع ضعف آليات الرقابة الداخلية وتدني كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية وغياب جودة ممارسة منظومة الحوكمة، وأن هناك تزايد في الاهتمام بأهمية الارتقاء بكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية وأن التجديد والتطوير يساهما في الارتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجعة الداخلية وزيادة جودة آليات الرقابة، كما يساهم تطبيق نظم (ERP) في إثراء جودة كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الداخلي وقدرته على اكتشاف ومنع الغش

ومواجهة الخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد.

واستهدفت دراسة (السجيني، ٢٠١٦) محاولة تطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر بالوحدات الحكومية من خلال دراسة وتحليل المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدات الحكومية، وتحديد دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية **وتوصلت الدراسة إلى أن دور المراجعة الداخلية يساهم في تحديد المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الحكومية، ووجود ارتباط طردي بين محور دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ومتطلبات دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، ووجود ارتباط بين جميع محاور متطلبات المراجعة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، وعدم وجود فروق دالة إحصائية بين آراء مديري وأعضاء المراجعين الداخليين ومدراء ومعاوني الإدارة العليا والمدراء والمعاونين الماليين في دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر.**

واهتمت دراسة (Cristian,D.,2016) بتحليل المخاطر في عملية المراجعة الداخلية عن طريق تطوير النماذج الكلية للتقييم والتي تشتمل على نماذج الأداء الإدارية، والتعبير عن التفاعلات المعقدة بين هذه العناصر وعلاقات التغذية العكسية، حيث طورت الدراسة منهجية تقييم المخاطر لإعداد عملية المراجعة الداخلية وفقاً للإطار التشريعي المطبق في رومانيا بحيث يتم تحديد عدد الوحدات التي يجب مراجعتها سنوياً بناء على تحليل المخاطر **وقد توصلت الدراسة إلى أن تقييم وتحليل المخاطر يمثل إحدى المراحل الهامة في نشاط المراجعة، وبناء على تقييم المخاطر المرتبطة بنشاط المراجعة الداخلية وضعت الدراسة ترتيب أولويات عملية المراجعة الداخلية ارتكازاً على المخاطر التي سوف تظهر في عملية المراجعة وتنعكس في خطة المراجعة الداخلية للعام التالي، حيث تتكون منهجية تقييم مخاطر المراجعة الداخلية من المراحل التالية (وضع معايير أو عوامل المخاطر لكل وحدة، تحديد درجة المخاطر مقارنة بكل معيار من معايير المخاطر ويتم تقييم ذلك بواسطة المراجعين على أساس البيانات الموجودة حيث تدرج هذه الدرجة من ١ : ١٠٠، وضع تقدير من ١ إلى ٣ لكلاً من معايير المخاطر المحددة بواسطة المراجعين، تحديد الدرجات أو النسبة المئوية لكلاً من معايير المخاطر المنسوبة للمنظمة، تحديد الدرجة الكلية للوحدة محل المراجعة، وضع إطار الدرجة الكلية التي يتم الحصول عليها بالنسبة لكل معايير المخاطر، تصنيف المخاطر باستخدام أسلوب التصنيف المطلق بالنسبة لكل وحدة محل المراجعة ارتكازاً على الدرجة الكلية لكل معايير المخاطر).**

واستهدفت دراسة (Amanuddin,S., et al ,2015) اختبار تصورات المديرين حول فاعلية وظائف المراجعة الداخلية في شركة الكهرباء (TNB) في ماليزيا،

حيث تختبر الدراسة العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الشركة والتي تعد من أكبر شركات الكهرباء في ماليزيا، وقد استخدمت الدراسة قوائم الاستبيان لتجميع البيانات وتكونت العينة من مديري الأقسام بالشركة، **وتوصلت الدراسة إلى أن المديرين بالشركة لديهم تصورات إيجابية حول فاعلية وظائف المراجعة الداخلية بالشركة، علاوة على ذلك تشير نتائج الدراسة إلى أن العوامل الثلاثة المتمثلة في الكفاءة والاستقلالية ودعم الإدارة ترتبط إيجابياً بفاعلية وظائف المراجعة الداخلية في الشركة محل الدراسة.**

كما تناولت دراسة (Tutueanu, G., 2015) تحديد طبيعة العلاقة بين إدارات العلاقات العامة في وزارة المالية العامة ومستوى مخاطر وظيفة المراجعة الداخلية العامة، حيث تحلل الدراسة العلاقة بين مجال العلاقات العامة في وزارة المالية ومستوى مخاطر المراجعة الداخلية العامة، وتستخدم الدراسة أسلوب التحليل الإحصائي المرتكز على التعرف على مدى وجود علاقة بين المتغيرات باستخدام دالة XZ وتحديد شدة العلاقة باستخدام معامل بيرسون كعامل ارتباط يتم استخدامه بواسطة فرق المراجعة للتعرف على العلاقة بين مناطق العمل محل المراجعة متغير (X) ومستوى المخاطر التي تتم مواجهتها (متغير y)، وقد توصلت الدراسة إلى أنه ارتكازاً على شدة العلاقة الموجودة يشعر المراجعون أما بالتأكد من استخدام كافة أساليب المراجعة وإتباع كافة مراحل المراجعة وبالتالي يشعرون بأن ارتباط المراجعة قد تم أدائه بصورة جيدة، أو أنهم ينفذون تحليلاً أكثر شمولاً للمستندات الأساسية وذلك للتعرف على الأسباب والعوامل المولدة للمخاطر، وتوضح الدراسة أنه باستخدام إجراءات التحليل فيما يتعلق بوجود علاقة قوية بين مستوى المخاطر والمناطق محل المراجعة تساهم المراجعة الداخلية العامة في الكشف عن الأسباب المنتجة للمخاطر والتخلص منها، وذلك من خلال توصيات المراجعين وتؤدي بصورة مباشرة إلى رفع مستوى التأكيد لدى الإدارة وتحسين إدارة المخاطر وإنجاز أهداف المنشأة العامة من خلال الاستخدام الفعال والكفء للموارد دون إهدار.

في حين قدمت دراسة (راضي، ٢٠١٤) إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر لكي يواكب مهام الإدارة الشاملة للمخاطر بالمنشأة، حيث يعمل على تحسين فعالية مهام الإدارة الشاملة للمخاطر ويساعدها على القيام بالمهام الخاصة بها من تحديد وتقييم المخاطر وتنفيذ الاستجابات الملائمة لإدارة هذه المخاطر، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تبني المراجعة الداخلية لمدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر حتى يمكن تفعيل الإدارة الشاملة للمخاطر ومساعدة الإدارة في التغلب على المخاطر التي تواجهها، يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في الإدارة الشاملة للمخاطر، في تقديم تأكيد موضوعي ومستقل لمجلس الإدارة عن مدى فاعلية أنشطة الإدارة الشاملة للمخاطر تعد المراجعة الداخلية على أساس المخاطر خطوة رئيسية لتحسين أداء المراجعة الداخلية

المعاصرة من الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي، فهي مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

وإدارة المخاطر، وأن هناك أدوار أخرى للمراجعة الداخلية على أساس المخاطر عن طريق تدعيم دورها الاستشاري مثل المساعدة في تحديد وتقييم المخاطر والمساعدة في إنشاء الإدارة الشاملة للمخاطر ودعم التقرير عن المخاطر وغيرها.

واستهدفت دراسة (غني، ٢٠١٤) تعميق المعرفة بالعوامل المحددة بجودة أنشطة المراجعة الداخلية وبالتالي تعتبر داعمه لدورها الجديد وأثرها على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ينعكس عملياً على الحد من الممارسات غير الأخلاقية ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى تقديم دليل ميداني على أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً على جودة أنشطة المراجعة الداخلية، كما أكدت الدراسة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أداء أفراد عينة الدراسة حول دور جودة أنشطة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في منشآت الأعمال.

وتناولت دراسة (غنام، ٢٠١٣) وضع إطار مقترح لتنفيذ دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر باستخدام نموذج تحليل آثار الإخفاق، وتوصلت الدراسة إلى تأثير معظم محددات النموذج بشكل فعال على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتتمثل هذه المحددات في تسهيل أنشطة تحديد وفحص الأخطار، وضع خطة إستراتيجية لإدارة نموذج آثار الإخفاق وتحديد جيد للمخاطر والعمليات المرتبطة بها في كل عملية مراجعة.

واهتمت دراسة (السيد، ٢٠١٣) باقتراح عدة مؤشرات يمكن استخدامها في قياس مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وكذلك استنباط العوامل المحددة لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من واقع المعايير والتوجيهات الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية وإجراء اختبار ميداني لمدى تأثير تلك العوامل على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في وزارة الحكم المحلي في مصر، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن زيادة مستوى استقلالية المراجع الداخلي يؤدي إلى زيادة مستوى فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية، وأن اتساع نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل التحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية، ومراجعة العمليات التشغيلية وتقييم الأداء، وتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها الجهة يؤدي إلى زيادة مستوى فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية، وأخيراً فإن زيادة مستوى جودة أداء المراجعة الداخلية وزيادة مستوى التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي وزيادة مستوى دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين يؤدي إلى زيادة مستوى فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

واستهدفت دراسة (Al zeben, A., et al, 2013) قياس مدى فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الخاضعة لرقابة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية واعتمدت في جميع بياناتها على إجراء المقابلات الشخصية وتوصلت

الدراسة إلى أن هناك نقص في الكفاءة المهنية، نقص الاستقلالية والموضوعية، غياب دعم الإدارة العليا، غياب التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين التركيز على الأنشطة التقليدية لوظيفة المراجعة الداخلية، وأخيراً فإن هناك اختلاف في العوامل المستخدمة في تقييم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من دولة إلى أخرى.

واهتمت دراسة (Ali,A.,M.,et al ,2012) بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في ماليزيا من حيث نقاط القوة والضعف، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ممارسات جيدة تزيد من فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية مثل الاستقلال وجودة التقارير، وممارسات سيئة تحد من فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية مثل نقص أعداد المراجعين الداخليين ونقص كفاءتهم وخبراتهم وقلة البرامج التدريبية وضعف العلاقات مع الجهات الخاضعة للمراجعة وضعف ودعم ومساندة الإدارة العليا، وهناك ممارسات سيئة جداً تقضي على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

وتمثل هدف دراسة (محمد، ٢٠١١) في توضيح دور مهنة المراجعة الداخلية والخارجية في إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية مع الإشارة إلى التحديات التي يمكن أن تواجه المهنة عند القيام بذلك، ومن ثم تحديد المقومات اللازمة لمهنة المراجعة لأداء دور ايجابي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: (تعتبر إدارة المخاطر مسئولية جميع وحدات القطاع الحكومي بما يكفل الاستخدام الكفء والفعال للموارد المتاحة، يتفق كلاً من القطاع الحكومي وقطاع الأعمال في بعض الأمور المرتبطة بإدارة المخاطر، ويختلف القطاع الحكومي عن قطاع الأعمال في بعض الأمور المرتبطة بإدارة المخاطر، وتعتبر المراجعة الداخلية أداة إستراتيجية في حوكمة القطاع الحكومي وتصحيح الإدارة المالية وأخيراً فإنه يجب أن يكون هناك تعاون مشترك بين الجهاز المركزي للمحاسبات والوحدات الإدارية الحكومية).

وتناولت دراسة (Turlea,E.,et al, 2009) تحديد دور المراجعة الداخلية الحكومية في إدارة المخاطر داخل معادلة تتضمن المخاطر في منظمات القطاع الحكومي، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية إدارة المخاطر تحسن من عملية اتخاذ القرار في ظل ظروف عدم التأكد كما أن المراجعة الداخلية الحكومية تراقب وتقيم مدى فاعلية نظام إدارة المخاطر، كما تساهم في تطويره وتحسينه بهدف إضافة قيمة للمنظمة.

وأوضحت دراسة (Hoffman Mark,A., 2008) مدى قدرة القطاع الحكومي في الولايات المتحدة الأمريكية على تطبيق مفهوم إدارة مخاطر المشروع وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من التحديات التي قد تعوق تطبيق هذا المفهوم في القطاع الحكومي من أهمها خصائص القطاع الحكومي، وعدم الاتفاق على مفهوم محدد لإدارة المخاطر في القطاع الحكومي، وعدم قدرة القطاع على الاستجابة السريعة للتغيرات التي

ثانياً: الدراسات السابقة التي تناولت استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير الأداء:

واستهدفت دراسة (أبو رحمه، ٢٠١٧) التعرف على أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الفلسطينية، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الفلسطينية من حيث تطوير التقارير الداخلية وترشيد قرارات الربحية والاستثمار، كما أوصت الدراسة بزيادة اهتمام إدارة المنشآت الصناعية في قطاع غزة باستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة الإنتاج لترشيد القرارات الإدارية باستخدام محاسبة الإنجاز.

استهدفت دراسة (إسماعيل، ٢٠١٦) التعريف بكل من: المحاسبة عن الإنجاز باعتبارها الوجه المحاسبي لنظرية القيود فضلاً عن بيان أهم مقاييسها ومؤشراتها والخصائص المرتبطة بها، آليات إعداد الموازنات التشغيلية وكيفية تطويرها وتحسين أهدافها لتحقيق درجة من الملائمة والموضوعية في تقديراتها، مدى إمكانية الاعتماد على مقاييس ومؤشرات المحاسبة عن الإنجاز في تحسين أهداف الموازنات التشغيلية وأثرها في درجة ونسبة ملائمة وموضوعية تقديراتها وتوصلت الدراسة إلى ما يلي: تنسم الموازنات التشغيلية وفق الإنجاز بالبساطة في أسلوب العرض وسهولة الفهم وتوفر المعلومات الأكثر ملائمة للقرار، وتحدد أهم المؤشرات التشغيلية والمالية التي يمكن اعتمادها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. تلعب الموازنات التشغيلية وفق الإنجاز دور رئيسي في تحديد المنتجات المختلفة المولدة للإنجاز وبيان أثر كل منها في الموارد المقيدة، هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تحسين أهداف التخطيط والرقابة للموازنات التشغيلية في شركات الأعمال، ينتج عن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في إعداد الموازنات التشغيلية للشركات مقاييس تشغيلية ومالية تدعم وتعزز من درجة الملائمة والموضوعية في معلوماتها وتقديراتها بما يخدم عملية اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية وتقييمات الأداء.

كما حاولت دراسة (Hilmola, O., P., et al, 2016) توضيح أن الأساليب البحثية لمحاسبة الإنجاز لا تزال كافية بصورة أفضل من البدائل الأخرى، وكذلك التعرف على متطلبات الأساليب البحثية فيما يتعلق بخصائص المنتجات المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن محاسبة الإنجاز لا تزال تتفوق على أي مدخل آخر في هذا الوضع الافتراضي المشار إليه فيما يتعلق بخليط المنتجات، وكذلك أوضحت الدراسة إلى أن محاسبة الإنجاز

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مناظر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

لها أوجه القصور الخاصة بها ويمكن معالجة ذلك باستخدام النظم الخبيرة فيما يتعلق بالعملاء وتحسين العمليات.

وتمثل هدف دراسة (NovaK,P.,et al, 2016): في مقارنة المبادئ ومخرجات المعلومات والمضامين الإدارية اللاحقة الناتجة عن استخدام أسلوب حساب التكلفة المتغيرة ومحاسبة الانجاز وذلك وفقاً للمنظورات المختلفة للتغير في التكلفة، وكذلك تقديم مثال عملي على القيود المختيرة على اثنين من خطوط إنتاج المنتجات المحددة ومقارنة الدراسة بين هذين المدخلين فيما يتعلق بأيهما يدعم القرار الملائم حول خليط الإنتاج، وقد توصلت الدراسة إلى أن كلاً من مدخلي حساب التكلفة المتغيرة ومحاسبة الانجاز يمثلان أسلوبين متشابهين للغاية ارتكازاً على التكاليف المتغيرة التي لا تعكس التكاليف الثابتة، وتختبر أساليب حساب التكاليف المتغيرة التكاليف التي تتغير وفقاً لحجم المخرجات بينما تعترف محاسبة الانجاز بالتكاليف المتغيرة الإجمالية وترتكز على القيود الموجودة في الشركة المحددة، وتبين نتائج التحليل في هذه الدراسة أهمية التخصيص الصحيح والشامل للتكاليف وعملية صنع القرار ارتكازاً على المعلومات الملائمة.

واستهدفت دراسة (Parkhi,S.,et al, 2016) تطوير الإطار المفاهيمي وإلقاء نظرة عامة على محاسبة الانجاز، حيث تستخدم الدراسة مخرجات تحليل MICMAC لتطوير الإطار المفاهيمي لمحاسبة الانجاز وكذلك تحاول الدراسة تطوير نموذج فهم معوقات محاسبة الانجاز والتعرف على توجهات البحث المستقبلي في مجال محاسبة الانجاز وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة هرمية بين العوامل المتنوعة التي تم التعرف عليها كمعوقات لمحاسبة الانجاز، وأهم معوقات تطبيق محاسبة الانجاز هو نوع الصناعة حيث يرتبط نوع الصناعة بالمعايير التي تمثل لها الشركات ويحدد كذلك هيكل تكلفة المنتجات وبدورها المعايير وهيكل التكلفة تؤثر على مدى حاجة المنظمات إلى محاسبة الانجاز، كذلك يبين تحليل الـ Micmac أن الامتثال للمعايير وتوافر البيانات تمثل المتغيرات المستقلة التي تؤثر على كل العوامل الأخرى ونوع الصناعة وهيكل التكلفة والحاجة إلى محاسبة الانجاز كلها متغيرات مترابطة ومدة التنفيذ والعائد على الاستثمار هي متغيرات تابعة والوعي بمفهوم محاسبة الانجاز هو متغير مستقل.

وتناولت دراسة (Andreyu,S.,et al, 2016) مشكلات استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية بالمنشآت في ظل أسلوب محاسبة الانجاز وأسلوب حساب التكلفة على أساس النشاط (ABC) حيث تجري الدراسة تحليل مقارنة لهذه الأساليب وتتنظر إلى الخيارات الممكنة لتكاملها وتفاعلها في عملية صنع القرار من قبل المديرين، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن استخلاص التقارير حول النتائج المالية المفصلة بالنسبة للمنتجات باستخدام أسلوب محاسبة الانجاز أسبوعياً أو شهرياً أو ربع سنوياً ولأجل أهداف

تحديد ربحية كل منتج وتحسين وظيفة الرقابة يمكن دعم محاسبة الانجاز باستخدام عناصر أسلوب مدخل حساب التكلفة على أساس النشاط وفي هذه الحالة تتراكم التكاليف التشغيلية بحسب أنشطة المنشأة وبالتالي تصبح عملية حساب التكلفة في المنشأة ورقابة التكلفة أكثر شفافية، وكذلك تشير النتائج إلى أنه من الملائم استخلاص قائمة الأرباح والخسائر وفقاً لأسلوب محاسبة الانجاز مع عناصر حساب التكلفة على أساس النشاط مع التفصيل لكل عميل مرة كل عام.

وتناولت دراسة (عبد السلام، ٢٠١٤) تحليل المداخل التقليدية المستخدمة في تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، بيان أوجه القصور والضعف في الأساليب المستخدمة في تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، بيان مميزات استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة وزيادة فاعلية تلك الوحدات وأيضاً بيان الأثر الإيجابي من استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تقييم الأداء الحكومي ومدى قبول الواقع العملي لاستخدام هذا المدخل في تقييم أداء الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي ببورسعيد وذلك من خلال الدراسة التطبيقية، **وتوصلت الدراسة إلى:**

- إن أساليب قياس وتقييم الأداء التقليدية المستخدمة حالياً في تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، ومنها وحدات الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي غير فعالة حيث تعتمد على المؤشرات المالية فقط.
- يجب الأخذ بالأساليب الإستراتيجية المعاصرة في تقييم الأداء.
- إن أنظمة وأساليب قياس وتقييم الأداء المالية المطبقة بوحدة الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي والقائمة على مؤشرات أداء مالية مقبولة لكنها غير كافية.
- توجد علاقة تأثيرية وارتباطية قوية بين استخدام المقاييس المالية وغير المالية للأداء في قياس وتقييم الأداء.
- تظهر مدى الحاجة إلى استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية من خلال ما أوضحته الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، حيث يتوافق هذا المدخل مع مؤشرات الأداء المالية المطبقة بتلك الوحدات مما يؤدي إلى زيادة فاعلية الأداء بتلك الوحدات.

وتناولت دراسة (برقو، ٢٠١٤) التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة القياس التكاليفي، ومن ثم هدفت الدراسة إلى توضيح الإطار العلمي وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والتعرف على طبيعة المفاهيم الحديثة التي تستخدم في أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز، **وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يواجه صعوبة في اختيار وتحديد التكلفة بصورة دقيقة كما إن التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب**

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

المحاسبة عن الإنجاز يوفر معلومات تكلفية سليمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. كما استهدفت دراسة (الكومي، ٢٠١٣) بناء إستراتيجية متكاملة تحقق الدمج والتكامل بين كل من سيجماسته ومحاسبة الانجاز لأغراض تطوير مستوى جودة الخدمات المصرفية، مما يعكس إيجابياً في درجة قوة أداء هذه الخدمات بالشكل الذي يضمن استمرارية ريادة البنك في السوق المحلي من زاوية وأيضاً بمنحه فرصه دخول السوق العالمي واحتلال مراكز قوية مقارنة بمنافسيه، وذلك من خلال توضيح التأهيل النظري للمدخل المتكامل المقترح وعمل دراسة ميدانية لاختبار مدى صلاحية المدخل المقترح للتطبيق في قطاع البنوك السعودية، وتوصلت الدراسة إلى: أن منهجية سيجماسته لا تعتبر فقط طريقة لتحسين مستوى جودة الأداء وإنما هدف استراتيجي يمكن الوصول إليه من خلال تحقيق التكامل بينها وبين البرامج الأخرى للجودة، يطبق أسلوب محاسبة الانجاز في المجالات الصناعية دون أن يحظى المجال الخدمي بنفس قدر الاهتمام، يساهم المدخل المقترح في تحقيق النظرة الشمولية في تطوير مستوى الجودة.

ثالثاً: تحليل الدراسات السابقة وإظهار الفجوة البحثية:

١- فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي:

– اتفقت العديد من الدراسات (إبراهيم، ٢٠١٧)، (Amanuddin,S., et al, 2015)، (Alzeben,A., et al, 2013)، (Ali,A.M., et al, 2012). في محاولة تقييم كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وذلك وصولاً إلى العوامل المؤثرة في تدعيمها للارتقاء بجودتها المهنية. وقدمت بعض هذه الدراسات (إبراهيم، ٢٠١٧)، (السيد، ٢٠١٣)، (Alzeben,A., et al,2013) عدة مؤشرات يمكن استخدامها في قياس مستوى فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.

– واتفقت العديد من الدراسات أيضاً (السجيني، ٢٠١٦)، (Tutueanu,G., 2015)، (راضي، ٢٠١٤)، (محمد، ٢٠١١)، (Hoffman Mark,A.,2008) على أهمية دور مهنة المراجعة الداخلية والخارجية في إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي، وأن هناك قدرة لدى القطاع الحكومي على تطبيق مفهوم إدارة المخاطر برغم عدم وجود اتفاق محدد على مفهوم إدارة المخاطر في القطاع الحكومي واختلافه عن قطاع الأعمال.

– وقد قدمت مجموعة من الدراسات (Cristian,D.,2016)، (راضي، ٢٠١٤)، (غانم، ٢٠١٣)، (Turlea,E., et al,2009) عدة نماذج لتطوير متطلبات تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر الوحدات الحكومية، عن طريق التعرف

على الأسباب والعوامل المولدة للمخاطر وصولاً إلى تحسين فاعلية مهام الإدارة وتنفيذ الاستجابات الملائمة لإدارة هذه المخاطر، وتحسين عملية اتخاذ لقرار في ظل ظروف عدم التأكد ومن ثم إضافة قيمة للمنظمة.

- كما قدمت دراسة (غنيم، ٢٠١٤) دليلاً ميدانياً على أن جودة أنشطة المراجعة الداخلية تعتبر أحد آليات الحوكمة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي.

٢- فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تطوير الأداء:

- اتفقت العديد من الدراسات (عبد السلام، ٢٠١٤)، (الكومي، ٢٠١٣)، (Hilmola, O., P., et al, 2016) في قصور المداخل التقليدية المستخدمة في تقييم أداء الوحدات وأن الأساليب البحثية لمحاسبة الانجاز لا تزال كافية بصورة أفضل من البدائل الأخرى للتطوير.

- وقد استخدمت دراسات أخرى (إسماعيل، ٢٠١٦)، (Hilmola, O., P., et al, 2016)، (Novak, P., et al, 2016)، (Parkhi, S., et al, 2016)، (Andreiya, S., et al, 2016)، (برقو، ٢٠١٤) التكامل بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومداخل أخرى مشتقة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتطوير الإطار المفاهيمي لمحاسبة الانجاز، تطوير نموذج فهم معوقات محاسبة الانجاز، تحسين أهداف الموازنات التشغيلية والمالية وتطوير مستوى الجودة في البنوك.

- وقد توصلت دراسة (أبو رحمة، ٢٠١٧) إلى أثر تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير التقارير الداخلية، وترشيد القرارات الإدارية.

- بينما توصلت دراسة (عبد السلام، ٢٠١٤) إلى إطار لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية الإدارية بالتطبيق على وحدات الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

٣- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

حققت الدراسات السابقة نتائج هامة في مجال مراجعة إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي، وكذلك استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز بالتكامل مع بعض أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الأخرى في تطوير الأداء وخدمة عملية اتخاذ القرارات.

ورغم ذلك فإن هناك بعض الفجوات البحثية في هذا المجال وهي:

- مدى توافق مدخل المحاسبة عن الإنجاز مع خصائص الوحدات الحكومية الاقتصادية.

- في حدود علم الباحثة لا توجد دراسات تناولت أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز

المعاصرة من الإنجاز (TA) محمدل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي، وانعكاس ذلك على زيادة جودة الخدمات الحكومية المقدمة للمواطنين والحفاظ على المال العام وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة.

- طبقت الدراسة الحالية على شركة القناة لتوزيع الكهرباء بالإسماعيلية كإحدى الهيئات التابعة لوزارة الكهرباء والطاقة المتجددة.

القسم الثالث

دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً بموضوع المخاطر وإدارتها في جميع المنظمات ويزداد التركيز على هذا الموضوع في أوقات الأزمات، حيث يتم تناول دور مجلس الإدارة وجميع الأطراف الأخرى في متابعة المخاطر، ولقد امتد الجدل إلى دور المراجعة الداخلية في تلك المنظمات خاصة بعدما أورده معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA 2011) في تعريفه لمفهوم المراجعة الداخلية واتساع دورها ليشمل تقييم المخاطر وتطبيق إجراءات الحوكمة بالمنظمات، وأن ذلك يشمل جميع مخاطر الأعمال، كما وضعت الأزمة الاقتصادية العالمية التي مرت بها معظم دول العالم ومن ضمنها مصر علامات الاستفهام حول كثير من الموضوعات الخاصة بإدارة المخاطر ومنها تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل إدارة المخاطر (سمر، ٢٠١١).

ولأن المراجع الداخلي هو الشخص المهني المدرب الذي لديه الخبرة الكافية في تقييم المخاطر وتأثيرها المحتمل على الشركة وتقييم أجهزة الرقابة المنفذة من قبل الشركة لخفض هذه المخاطر (Ravi,J.,2014)، حيث يساهم في إدارة مخاطر المشروع عن طريق لفت نظر الإدارة العليا، ولجنة المراجعة إلى المخاطر الهامة التي تؤثر على أهداف وعمليات وموارد المنظمة كما أن له دور استشاري في تقديم الأساليب الملائمة للتغلب على هذه المخاطر، وتقديم الاستشارات الفنية للإدارة العليا بهدف تحسين النظم الرقابية الموجودة والارتقاء بكفاءتها (Stciokas,R.,et al, 2005).

ونظراً لأن الوحدات الحكومية تواجه بصفة مستمرة مطالب المستفيدين من الخدمات العامة بزيادة الشفافية، ودقة الأداء وضغط النفقات، ووضع القيود على التصرف في الموارد، فإن هذه الوحدات وأنشطتها المختلفة معرضة دائماً لمجموعة من المخاطر، مما يتطلب الأمر تطوير دور المراجعة الداخلية من الدور التقليدي إلى دور المراجعة الداخلية المبنية على أساس المخاطر وذلك لإعطاء تأكيد عن مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية ومدى فاعلية وكفاءة أداء إدارة المخاطر داخل المؤسسات الحكومية (السجيني، ٢٠١٦).

المعاصرة من الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

ولذلك سوف نتناول الباحثة دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية من خلال المحاور التالية:

١- تقييم إدارة المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية:

١/١ مفهوم المخاطر وأنواعها:

المخاطر هي مجموعة من التهديدات والأحداث والظروف التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية، وتنقسم إلى جانبين الأول يمثل فرص إيجابية يجب على الوحدة استغلالها والجانب الآخر يمثل تهديداً سلبياً يعوق تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ويجب على الوحدة التعامل مع تلك التهديدات من أجل تحقيق أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها (السجيني، ٢٠١٦).

وتتواجد المخاطر في جميع الوحدات وتمثل هذه المخاطر قدرة الوحدة على تنفيذ سياسة الإدارة، ويمكن تصنيف هذه المخاطر إلى:

المخاطر الإستراتيجية: وهي التي تؤثر على الأهداف طويلة الأجل ومتوسطة الأجل، وقد تكون مخاطر سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية (الجندي، ٢٠٠٨)، وهناك أيضاً المخاطر التشغيلية: وهي تلك المخاطر المرتبطة بالأنشطة التي داخل الوحدة وتشمل المخاطر المالية والمستقبلية التي يمكن أن يكون لها تأثير على أهداف المؤسسة، ويمكن تقسيم المخاطر التشغيلية إلى مخاطر الموارد البشرية، مخاطر الغش والمخاطر المرتبطة بالنفقات العامة وتشمل (مخاطر الأضرار في الأصول المالية، مخاطر توقف العمل والإخلال بالأنظمة، المخاطر المالية، مخاطر الالتزام (التي تنشأ من عدم الالتزام بالقوانين)، مخاطر تكنولوجيا المعلومات) (السجيني، ٢٠١٦).

وترى الباحثة إن كل أنواع المخاطر السابق ذكرها هي تهديدات يمكن أن يتعرض لها على الأخص قطاع الخدمات الحكومية خاصة الوحدات الاقتصادية وتكون أكثر تأثيراً على الأداء.

٢/١ ماهية إدارة المخاطر:

هي نشاط إداري يتضمن جميع السياسات والإجراءات التي تضعها إدارة المؤسسات بهدف السيطرة على المخاطر من خلال الأنشطة التي تؤديها لتحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، وتخفيضها إلى مستويات مقبولة والتعامل معها وتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة (السجيني، ٢٠١٦).

كما عرفها (حماد، ٢٠١٠) بأنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تستخدمها إدارة المنظمة بهدف مواجهة الفرص والتهديدات ومعرفة الآثار المترتبة عليها، كما أنها عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة، والإدارة وغيرهم من موظفي المنظمة تتعلق بالرقابة الداخلية وتطبيقاتها في إستراتيجية المنظمة وأعمالها، وتصمم لتوفير ضمانات

معقولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في مجالات فعالية وكفاءة العمليات، توفير التقارير المالية، والالتزام بالقوانين.

ويرى (COSO 2004) أن إدارة المخاطر هي عمليات منظمة ومستمرة تنفذ بواسطة العاملين بالوحدة الاقتصادية سواء نفذت بواسطة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو أي فرد آخر لتطبيق استراتيجيات تم وضعها، كي تحدد الأحداث المحتملة التي تؤثر على أهداف الوحدة وأن المخاطر يتم إدارتها لتصبح في المستوى المقبول وكذلك توفير تأكيد معقول بإمكانية تحقيق الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية وإعداد التقرير.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن تعريف إدارة المخاطر هي أسلوب متكامل للتعامل مع المخاطر التي تواجهه المنظمة عن طريق قيامها بإمداد مجلس الإدارة بالمعلومات عن هذه المخاطر وكيفية مواجهتها بما فيها مخاطر قياس الأداء المالي، مما قد يؤدي إلى تخفيض حدوث الخسائر وأثرها المالي إلى أدنى حد ممكن.

ويرى (حسن، ٢٠١٣) أن عمليات إدارة المخاطر تتمثل فيما يلي:

- البيئة الداخلية: هي المحور الرئيسي لفلسفة وإستراتيجية الإدارة نحو المخاطر ومستوى المخاطر المقبولة والقيم الأخلاقية.
- وضع الأهداف: يتم تحديد الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها قبل تحديد الأحداث التي سوف تؤثر على تحقيقها، وتؤكد إدارة المخاطر بأن الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها تتماشى مع رسالة الوحدة وتكون منسقة مع اتجاهها نحو مستوى مقبول من المخاطر.
- تحديد الحدث: الأحداث التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية وتحديد الفرص المتاحة التي يمكن أن تستفيد منها الوحدة، وأخذ التهديدات المحتملة في الاعتبار عند تنفيذ برنامج إدارة المخاطر.
- تقدير المخاطر: يتم تحديد وتحليل المخاطر الداخلية والخارجية المحتمل حدوثها وأثر تلك المخاطر على تحقيق أهداف الوحدة لإدارتها وتخفيض أثارها السلبية على أهداف الوحدة.
- مقابلة المخاطر: يتم تحديد وتقدير المخاطر التي يحتمل أن تواجه الوحدة الاقتصادية والأسلوب الذي يجب استخدامه في مقابلة هذه المخاطر من المهام التي يجب أن تقوم بها إدارة المخاطر.
- الأنشطة الرقابية: السياسات والإجراءات التي يتم وضعها لمقابلة المخاطر والتأكيد على فاعليتها.
- المعلومات والاتصالات: تحديد مدى مناسبة المعلومات الناتجة عن نظم المعلومات داخل الوحدة الاقتصادية والتي تساعد إدارة المخاطر على القيام بمسئولياتها بكفاءة

وفاعلية، لأن توافر المعلومات الملائمة عن المخاطر المحتملة والحصول عليها في توقيت مناسب يؤدي إلى زيادة مقدرة إدارة المخاطر على ترتيب المخاطر حسب أولوياتها.

- المتابعة: تعد عملية متابعة الأنشطة من العمليات الهامة. وتعمل إدارة المخاطر على زيادة الفرص المتاحة للتحسين المستمر وتحقيق عدد من المنافع أهمها: تحسين فعالية وكفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، تحسين عمليات التخطيط الاستراتيجي منها والتخطيط التشغيلي، تخفيض حدوث الأحداث المفاجئة، تطبيق نظام المسائلة المحاسبية بطريقة أفضل، تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرار، المشاركة في تحسين وفهم وإدراك المخاطر. (Aabo, T., F., et al, 2005).
- ويمكن أن يتم التعامل مع المخاطر من خلال:
- النقل: من خلال وسائل تساعد على قبول الخطر من قبل طرف آخر وعادة ما تكون عن طريق العقود أو الوثائق المالية.
- التجنب: محاولة تجنب النشاطات التي تؤدي إلى حدوث خطر ما.
- التقليل: ويشمل طرقاً للتقليل من حدة الخسائر الناتجة.
- القبول: قبول الخسائر عند حدوثها.
- ومما سبق يمكن للباحثة استخلاص ما يلي عن خصائص عملية إدارة المخاطر:
- أنها عملية إستراتيجية يمكن أن تطبق على جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة.
- يجب أن تكون عملية مستمرة لتعمل على توفير تأكيد معقول لمجلس الإدارة عن مدى تحقيق الأهداف في ضوء الأحداث الجوهرية المؤثرة على المنشأة، ومدى قدرتها على تحمل المخاطر.

٣/١ مفهوم إدارة المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية:

- تواجه الوحدات الحكومية العديد من المخاطر منها المالية والتشغيلية والقانونية والمعلوماتية، لذلك يستلزم الأمر إنشاء إدارة للمخاطر في مثل هذا النوع من المؤسسات (عبد الناصر، ٢٠١٣)، ويتطلب تطبيق إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية مجموعة من المتطلبات الأساسية حتى تكون إدارة المخاطر فعالة لتشجيع الابتكار هي (السجيني، ٢٠١٦):
- أن يكون جميع الموظفين على علم بشكل واضح بسياسات إدارة المخاطر وفوائد الإدارة الفعالة للمخاطر.
 - دعم الإدارة العليا لإدارة المخاطر، بحيث تكون جزء من عمليات الإدارة في الوحدات الحكومية.

- تقييم إدارة المخاطر المرتبطة بالعمل مع منظمات أخرى.
- توفير المسائلة سواء محددة أو على نطاق واسع في الوحدة، كذلك توفير الاتصال الكافي.
- يجب أن تعمل المؤسسات على دمج مفهوم إدارة المخاطر مع مفهوم لجنة Coso لإدارة المخاطر بدلاً من استخدامه منفرداً كمرشد للتطبيق.
- يجب أن يعمل المراجعون الداخليون على إيجاد فرص محددة تمكن من تطبيق أسرع لعملية إدارة المخاطر.
- وتتمثل صعوبات إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية فيما يلي:
الحاجة إلى تعليم إدارة المخاطر، العقوبات السياسية المرتبطة بتخصيص الموارد على أساس المخاطر، نقص التفكير الاستراتيجي فيما يتعلق بإدارة المخاطر، القضايا الفنية والتقنية المرتبطة بتنظيم عملية إدارة المخاطر قبل تحديد المخاطر، تحديات التنسيق والمشاركة. (السجيني، ٢٠١٦)، (هاشم، ٢٠١٠).
- لذلك يجب العمل على إيجاد أساليب جديدة تمكن المراجع الداخلي من مراجعة عمليات إدارة المخاطر بدقة شديدة.
- وتختلف إدارة المخاطر في القطاع الحكومي عن غيره من القطاعات من حيث كونها أكثر تعقيداً لأن هذا المفهوم في القطاع الحكومي يرتبط ويهتم بالجانب التشغيلي للمخاطر وليس بالجانب المالي لها حيث يهتم بالسياسة والتشريع والتعليمات وأسلوب تنفيذها (Hofmann, 2008).
- وتناولت دراسة (محمد، ٢٠١١) مقارنة بين إدارة المخاطر في قطاع الأعمال والقطاع الحكومي كما يلي:
- طبيعة المخاطر: يتعرض القطاع الحكومي لنفس المخاطر التي يتعرض لها القطاع الخاص وهي المخاطر الإستراتيجية، والتجارية والتشغيلية والتكنولوجية والمالية والتنظيمية، ومخاطر الالتزام وكذلك مخاطر مستوى الوكالة، المخاطر المتداخلة للوكالة.
- أسباب مواجهة المخاطر: يقوم القطاع الحكومي بدور فريد في إدارة المخاطر من خلال عمله على إدارة وحماية المجتمع ضد المخاطر والكوارث التي يتعرض لها.
- المرونة في مواجهة المخاطر: إن القطاع الحكومي لديه مرونة أقل في تحديد المخاطر التي سيتم اتخاذ إجراءات وقائية بشأنها، كما أن الحكومة هي المسؤولة الأولى والأخيرة عن الاستعداد لمواجهة ومعالجة الأعمال الإرهابية والكوارث الطبيعية والصناعية، كما أنها مسؤولة أمام الجمهور عن القرارات الاستثمارية.
وتخلص الباحثة مما سبق إلى أن هناك العديد من المخاطر التي تهدد المراجعة الحكومية تتمثل في:

- عدم تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية عن الأداء على أجهزة الرقابة المالية.
- لا توجد معايير تحكم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي مما يفقد هذه الوظيفة فعاليتها، وفي هذا الصدد فإن إدارة المخاطر هي المعنية بتقييم المخاطر في القطاع الحكومي بهدف السيطرة عليها وتخفيضها إلى مستويات مقبولة.
- في إطار التوجه نحو الحكومة الالكترونية في مصر، وطبقاً للمعيار الدولي رقم (٤٠٠) بعنوان تقييم المخاطر والرقابة الداخلية، قد تنتج المخاطر من قصور أنشطة تشغيل نظم المعلومات الالكترونية مثل عدم تطوير وصيانة البرنامج، عدم دعم برامج النظم، عدم توافر الوسائل الأمنية لنظام المعلومات الالكتروني، وقد تزيد المخاطر من احتمال وجود أنشطة بها تضليل في تطبيقات محددة، وفي قواعد بيانات محددة، أو ملفات رئيسية، أو في أنشطة تشغيل محددة.
- عدم وجود إرشادات تمكن المراجع الحكومي من تفهم الأنظمة المحاسبية القائمة على مستويات متقدمة من تكنولوجيا المعلومات.
- التغيير المستمر في البرامج المستخدمة في الحكومة الالكترونية ومن تطوير آليات المراجع الحكومي.

٢- مدخل المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر:

١|٢ مفهوم مدخل المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر:

يشير هذا المدخل إلى تقييم الوسائل التي تستخدمها المنشأة في عملية تحديد وإدارة التهديدات الرئيسية التي تؤثر على تحقيق أهدافها الرئيسية بشكل جيد، ومن ثم فإنه المدخل الذي يقدم للإدارة تأكيد مستقل بخصوص (أن عملية إدارة المخاطر داخل المنشأة تعمل كما هو مخطط ومتوقع، كفاية وفعالية ردود الأفعال والاستجابات التي قامت بها الإدارة لمواجهة المخاطر)، وذلك من أجل تخفيض المخاطر لمستوى مرضي للمنشأة ولمجلس إدارتها (تولا، ٢٠١٦).

ويرى (عبد الناصر، ٢٠١٣) أن هذا المدخل هو أحد المجالات المعاصرة للمراجعة الداخلية التي تبرز أهمية هذا الدور في إدارة المخاطر وتأثير ذلك على إضافة قيمة للمنشأة، حيث يبدأ هذا المدخل بالتركيز على أهداف المؤسسة، والمخاطر التي تؤثر فيها ومن ثم فحص نظم الرقابة الداخلية، وبيان مدى ملائمة هذه النظم لمواجهة تلك المخاطر.

كما يرى (غالي، ٢٠١٧) أن المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر هي أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية لأي منشأة أعمال تهدف إلى إضافة قيمة، وذلك من خلال تركيز أعمال المراجعة الداخلية على اكتشاف المخاطر التي تتعرض لها هذه المنشآت قبل وقوعها، والعمل على تكوين رؤية شاملة حول هذه المخاطر وتقديم اقتراحات وتوصيات التعامل معها عند وقوعها وتحديد الإجراءات الرقابية اللازمة للأطراف المسؤولة عن إدارة

المخاطر وأخيراً توفير تأكيد معقول لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن فاعلية تنفيذ إطار مراقبة إدارة المخاطر.

وتتفق الباحثة مع دراسة (متولي، ٢٠١٤) والتي أشارت إلى أن المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث من أهم أدوات الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على أنشطة المنشأة، وكان من أهم مظاهر هذه التطورات التركيز على إدارة المخاطر والتي أصبحت ضرورة ملحة وعنصر مهم لاستمرارية المنشأة.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن مفهوم المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر هو المفهوم الذي يمثل تطور للمراجعة الداخلية الموجهة نحو المستقبل وذلك لتقديم ضمان إلى الإدارة من خلال توفير تأكيد عن فاعلية إدارة المخاطر داخل المؤسسة، وذلك للحد من الإخفاقات التي تتعرض لها منشآت الأعمال بصفة عامة.

كذلك فإن هناك عدة عوامل تؤثر على دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر ألا وهي طبيعة نشاط المنظمة، حجم المنشأة، وحجم إدارة المنشأة، كما أن هناك عدد من المقومات التي يقوم عليها مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر ألا وهي (الفهم الجيد للمراحل وعمليات إدارة المخاطر، الفهم الجيد للأدوات والأساليب التي يتم الاعتماد عليها في إدارة المخاطر، التمتع بمهارات المراجعة الداخلية الأساسية).

٢/٢ الأنشطة التي تقوم بها المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر:

قد قام معهد المراجعين الداخليين في أمريكا بالتعاون مع معهد المراجعين الداخليين بإنجلترا وإيرلندا بإصدار توجيه حول دور المراجعة الداخلية في أنشطة إدارة المخاطر على مستوى الوحدة ككل، وتم تقسيمها إلى ٣ مستويات طبقاً لمستوى مسئولية المراجعة الداخلية ألا وهي: (السجيني، ٢٠١٦).

- أدوار يحظر على المراجعة الداخلية القيام بها:

وضع مستوى المخاطر في حدود الرغبة المنظمة، تنفيذ الاستجابات للمخاطر نيابة عن الإدارة، اتخاذ قرارات لمواجهة المخاطر، تحمل المسؤولية عن إدارة المخاطر، ترتيب تنفيذ عمليات إدارة المخاطر، والتحكم في ضمانات إدارة المخاطر.

- أدوار المراجعة الداخلية باستخدام الضمانات (الدور الاستشاري):

تسهيل عملية تحديد وتقييم المخاطر، دعم عملية إعداد التقارير عن المخاطر، تدريب الإدارة ومساعدتها في إجراءات الاستجابة للمخاطر، حماية وتطوير إطار إدارة المخاطر للمنظمة، تطوير إستراتيجية إدارة المخاطر التي تعتمد عليها الإدارة، وتأييد إنشاء إدارة المخاطر للمنظمة.

- أدوار المراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة المخاطر (الدور التأكيدي):

إعطاء تأكيد عن عمليات إدارة المخاطر، إعطاء تأكيد بأن تقييم المخاطر بشكل

صحيح، تقييم عمليات إدارة المخاطر، تقييم التقارير عن المخاطر الرئيسية، ومراجعة إدارة المخاطر الرئيسية.

وتتفق الباحثة مع رأي (متولي، ٢٠١٤) في أهمية الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر والذي يتضمن (المحافظة على إطار إدارة المخاطر، تحسين وتعديل إدارة المخاطر، الدفاع عن تبني عملية إدارة المخاطر في المنشأة، تقديم مقترحات بشأن تحسين عملية إدارة المخاطر إلى مجلس الإدارة، تقديم تقرير موحد عن إدارة المخاطر، وتدريب الإدارة على مواجهة المخاطر).

ويرى (تولا، ٢٠١٦) أن هناك عيوب لمدخل المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر وتتمثل في:

- صعوبة استيعاب وفهم مفاهيم المخاطر بسهولة ووضوح.
- اعتماد المراجعين لعملية تقرير المخاطر تتطلب معرفة دقيقة أو برامج جاهزة.
- عدم وجود الوقت الكافي لعملية التخطيط، وكذلك أدوات التخطيط.
- يعتقد معظم أعضاء المراجعة الداخلية أن عملياتها محدودة لا تحتاج إلى أدوات تخطيط.
- يرى المراجعون الداخليون أن المراجعة المالية ومراجعة الالتزام لا تتناسب مع المخاطر.
- عدم توافر إلزام قانوني بضرورة ممارسة المراجعة الداخلية لمراجعة وتقييم المخاطر.
- عدم استيعاب الإدارة لمتطلبات المراجعة الداخلية على أساس المخاطر، وبالتالي عدم ترك مساحة لأقسام المراجعة للعمل بحرية.
- لذلك فإنه في ضوء ما سبق يمكن تصنيف مسؤوليات المراجعين الداخليين ومهامهم في إطار مدخل المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر إلى ثلاثة أقسام:
- ١- القسم الأول إدارة المخاطر: وذلك من خلال تقديم المساعدات لمنشآت الأعمال في التعرف على المخاطر وتقييمها ووضع المهنة في مقدمة إدارة المخاطر.
- ٢- القسم الثاني الرقابة: حيث تتبنى إدارة ومديرين الشركة عملية الرقابة الداخلية مع التأكيد عن تحقيق الأهداف فيما يتعلق بالعمليات التشغيلية والتقارير المالية والامتثال للتشريعات.
- ٣- القسم الثالث الحوكمة: حيث أن الدور الجوهري للمراجعة الداخلية هو مساعدة الإدارة ولجنة مراجعتها في تحقيق مسؤولياتها وأهدافها وذلك من خلال تقديم الإرشادات حول السجلات المالية للمنظمة، وبذلك فهي تساعد المنظمات في تحسين وتقييم عملية الحوكمة.

٣/٢ أهم المعايير المهنية المرتبطة بدور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر:

قد أكد معهد المراجعة الداخلية في عام ٢٠٠٩ على أن المراجعين الداخليين يلعبون دوراً رئيسياً في إدارة المخاطر وتقديم الاستشارات والخدمات التأكيدية إلى التنفيذيين، وفي المقام الأول يرى المعهد أن دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر على مستوى المنشأة هو توجيه المراجعين الداخليين ليلعبوا دوراً في إجراءات إدارة المخاطر، وفي هذا الصدد يذكر المعهد أن الأنشطة الأربعة الرئيسية للمراجع الداخلي هي: (التنسيق والمسئولية عن أنشطة إدارة المخاطر على مستوى المنشأة، تطوير إطار إدارة المخاطر على مستوى المنشأة والحفاظ عليها، تقييم المخاطر وتسهيل التعرف عليها، المسئولية عن دعم مجلس الإدارة لتطوير إستراتيجية إدارة المخاطر). (Vida, A., 2015).

وقد ساهمت هذه المعايير المهنية المرتبطة بدور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أشارت إلى دورها التأكيدي والاستشاري الذي يساهم بشكل فعال في إدارة المخاطر بشرط وجود ضمانات لحماية استقلالها وموضوعيتها وتتضمن:

(١) المعايير الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (سمة، ٢٠١١):

- أشار المعيار (٢٠١٠) الخاص بالتخطيط إلى أنه يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة، وأنه يجب أن تعد خطة نشاط المراجعة الداخلية على تقييم المخاطر والتي تتم مرة كل سنة على الأقل، وينبغي على مدير المراجعة أن ينظر إلى أمر قبول الاستشارات في هذا المجال بهدف تحسين إدارة المخاطر ويجب أن تشمل الخطة الأعمال الاستشارية المزمع القيام بها.
- المعيار (٢١٠٠) الخاص بطبيعة العمل وقد أشار المعيار إلى أنه يجب أن يشمل نشاط المراجعة الداخلية التقييم والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة باستخدام منهج منظم.
- المعيار (٢١١٠) الخاص بتقييم المخاطر وقد أشار المعيار إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية بالمنشأة في طريقة تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية، وتحسين وإدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وهذه الخدمات كما يلي (خدمات التأكيد - حيث يجب أن تشمل المراجعة الداخلية متابعة وتقييم فعالية إدارة مخاطر المنشأة)، (خدمات الاستشارات - حيث يجب على المراجعين عند تقديمهم الاستشارات ضرورة مراجعة المخاطر بطريقة تتفق مع أهداف الأعمال الاستشارية).

(٢) إصدارات لجنة CoSo: (Coso, 2013)

أصدرت اللجنة إطار متكامل لإدارة المخاطر أشارت فيه إلى أن دور المراجعين الداخليين في إدارة المخاطر هو دور أساسي وجوهري، ويتمثل في مساعدة الإدارة ولجنة

المعاصرة من الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

المراجعة من خلال فحص وتقييم التقرير والتوصية بتحسين كفاءة وفاعلية عمليات إدارة المخاطر المختلفة، وإن تعزيز إدارة المخاطر يكون من خلال أربعة مجالات:
(مناقشة فلسفة إدارة المخاطر وتخفيضها، فهم ممارسات إدارة المخاطر، مراجعة المخاطر الموجودة وعلاقتها بتخفيض المخاطر، تحديد معظم المخاطر الجوهرية وكيفية مواجهتها).
(٣) قانون Sarbanes – Oxley : (غالي، ٢٠١٧):

وقد تضمن قانون SOX – في الفقرة رقم ٤٠٤ بعنوان تقييم الإدارة للرقابة الداخلية تأكيداً على ضرورة التزام المراجعة الداخلية بالتقييم المستمر لنظم الرقابة الداخلية وإصدار تقارير عن فعاليتها بهدف تجنب المخاطر التي تواجه المنشأة.
وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن هناك عدة عناصر أساسية يمكن أن تحقق الكفاءة لدور المراجع الداخلي في عمليات إدارة المخاطر وتتمثل في:

- تحديد أولويات المخاطر الناتجة عن إستراتيجية المنظمة، وكذلك مستوى المخاطر المقبولة.
- تصميم وسائل للحد من المخاطر وتطبيقها لتخفيض المخاطر عند ذلك المستوى.
- التقييم الدوري للمخاطر من خلال الرقابة المستمرة للأنشطة.
- رفع تقارير دورية لمجلس الإدارة والإدارة العليا بنتائج عمليات إدارة المخاطر وإطلاع المساهمين على المخاطر واستراتيجياتها والرقابة عليها.
- تمتع لجنة المراجعة الداخلية بالصلاحيات التي تكفل لها الاستقلال، وحق ممارسة دورها الرقابي.
- التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي.

٣- استخدام المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية: ١/٣ المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:

ظهرت المراجعة في المنظمات الحكومية منذ أمد بعيد ولم تكن مجرد مراجعة مالية بل كانت ذات مسؤولية أوسع لتحقيق الرشد الاقتصادي في حسن إدارة الممتلكات والأموال العامة، وتتبع أهمية المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة، وهي جزء مكمل لقوة الإدارة المالية في الوحدات الحكومية بشقيها الاقتصادي والخدمي، وعنصراً هاماً لكفاءة وفاعلية آليات الرقابة الداخلية وسلامة وشفافية النظام الإداري والمالي، وآلية للارتقاء بجودة ممارسة منظومة الحوكمة وتحقيق كفاية الانضباط وتعزيز الإصلاح الاقتصادي وزيادة الرفاهية المجتمعة والتنمية المستدامة، وترتب على اتساع نطاقها أهمية تفعيل دورها المؤثر في الارتقاء بجودة آليات الرقابة الداخلية والفاعل في ممارسة منظومة الحوكمة وتحقيق مصداقية وشفافية التقارير المالية والرقابية، وتقويم إدارة المخاطر وإضافة قيمة للوحدات الحكومية ومنع الغش والخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد (إبراهيم، ٢٠١٧).

المعاصرة من الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

ويعرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية الحكومية بأنها:

(Hmtreasury, 2011)، (Enofe,A.,O., et al, 2013)

نشاط تآكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة إلى عمليات المنظمة وتحسينها، وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة، وتتمثل أنواع المراجعة الداخلية الحكومية في:

(المراجعة المالية للأنشطة الحكومية – مراجعة الأداء الحكومي – مراجعة كفاءة وفعالية الإنفاق الحكومي).

وترى الباحثة أن هذا التعريف الحديث الذي تبنته معايير المراجعة الداخلية الحكومية يعني أن المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي شهدت تحولاً من التركيز على المساءلة عن الماضي لتحسين النتائج المستقبلية، وذلك لمساعدة المراجعين على العمل بشكل أكثر كفاءة وفعالية، وأن المراجع الداخلي الحكومي هو الشخص المهني المدرب الذي لديه الخبرة الكافية لتقييم المخاطر وتأثيرها المحتمل على المنشأة وتقييم أجهزة الرقابة المنفذة من قبل الشركة لخفض تلك المخاطر.

٢/٣ فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:

يمكن تعريف فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بأنها قدرة المراجع الداخلي على تحقيق الأهداف الموضوعية في الحكومة المحلية (Badara,M.,S.,etal,2013).

ويمكن قياس فعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال المؤشرات التالية: (عدد التوصيات المقبولة من قبل الإدارة العليا، عدد التوصيات التي تم تنفيذها، عدد الطلبات المقدمة من قبل الإدارة لإجراء مراجعات معينة، رأي الجهات الخاضعة للمراجعة، اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الداخلي)(السيد، ٢٠١٣). كما أن هناك عدد من الأبعاد الأساسية التي تؤثر على فعالية نظام المراجعة الداخلية وهي: (السيد، ٢٠١٣).

- **مدخلات النظام:** وينتج منها عامل كفاءة المراجعين الداخليين.
- **العمليات التشغيلية:** وينتج عنها عامل جودة أداء المراجعة الداخلية، التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.

- **مخرجات النظام:** وينتج عنها عامل دعم الإدارة العليا.
وترى الباحثة أن هناك نتائج قد تظهر من عدم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وتتمثل في: (عدم القدرة على التخطيط الفعال – عدم القدرة على اتخاذ قرارات مالية فعالة - فقد المصداقية أمام المؤسسات التمويلية – عدم كفاءة المعلومات

المعاصرة من الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي، في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

المتعلقة بالأصول، عدم القدرة على الاعتماد على أي بيان مالي في الماضي أو الحاضر، صعوبة إجراء الرقابة على العمليات المالية، إمكانية ظهور الاحتيال، عدم الامتثال للمتطلبات القانونية.

وقد أشارت معايير المراجعة الداخلية المتعلقة بالأداء الحكومي إلى أن نشاط المراجعة الداخلية يكون كفاء وفعال إذا تم تحقيق الآتي (إبراهيم، ٢٠١٧): (التحديث والاستقلال والموضوعية ووضوح المسار الوظيفي، وجود دليل للمراجعة وحرية وصراحة التقارير، تحسين الإفصاح والمساءلة والشفافية والممارسات الأخلاقية والمهنية، إدارة فعالة للمخاطر، تحسين جودة المخرجات وأخيراً المساهمة في تقويم وقياس جودة الأداء وتدعيم اتخاذ القرارات).

وهناك بعض المعايير التي ترتبط بفعالية وجودة وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية تتمثل في (حسن، ٢٠١٣)، (إبراهيم، ٢٠١٧)، (HMtreasury، 2011):

- المعيار ١٣٠٠ (برنامج تأكيد وتحسين الجودة): يجب على مدير المراجعة الداخلية تطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.
- المعيار ٢٠٠٠ (إدارة نشاط المراجعة الداخلية): يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمنظمة.
- المعيار ١١٠٠ (الاستقلالية والموضوعية) حيث أوجبت معايير المراجعة الداخلية الحكومية أن يكون المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية مستقلاً.
- المعيار ١٢١٠ (المهارة) تؤكد معايير المراجعة الداخلية الحكومية على ضرورة توافر الكفاءة المهنية اللازمة في المراجع الداخلي - المعيار ٢١٠٠ طبيعة العمل - المعيار ٢٢٠٠ تخطيط مهام المراجعة الداخلية - المعيار ٢٣٠٠ تنفيذ مهام المراجعة الداخلية - المعيار ٢٤٠٠ توصيل النتائج - المعيار ٢٥٠٠ متابعة التقدم - المعيار ٢٦٠٠ قبول الإدارة العليا للمخاطر.

وقد أوضح التقرير الصادر عن معهد المراجعين الداخليين أن هناك ثلاثة خطوط دفاعية مطلوبة لضمان فعالية عملية إدارة المخاطر في المنشأة، تمثل الإدارة التشغيلية التي تتحمل المسؤولية عن إدارة المخاطر والحفاظ على هيكل فعال للرقابة الداخلية خط الدفاع الأول، ويمثل الخط الثاني وظائف الالتزام وإدارة المخاطر التي تشرف على الخط الأول، ويمثل الخط الثالث المراجعة الداخلية التي تقدم تأكيداً مستقلاً وموضوعياً إلى الأطراف المسؤولين عن الحوكمة (مجلس الإدارة ولجان المراجعة) بشأن فعالية عملية إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ وشا علي إبراهيم الفقي

ويمكن القول أنه حالياً في مصر لا توجد معايير مهنية تحكم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، ولكن ما يوجد هو بعض القرارات والتعليمات من وزارة المالية تتضمن الإجراءات الخاصة بتنفيذ النظام المحاسبي الحكومي، مما يفقد وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي مقومات الكفاءة والفاعلية في الأداء.

٣/٣ أهمية جودة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:

تتبع أهمية المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة تتأثر بأهدافها وتتطور بتطورها وتمثل أداة إدارية فعالة تمكنها من تقويم كيفية ممارسات الإدارة التنفيذية لآليات الرقابة وتمدها بالمعلومات بصفة مستمرة عن مدى الدقة في أساليبها المتبعة والكفاءة والفاعلية التي يتم بها قياس جودة الأداء والنظام المحاسبي كمؤشر الصدق وشفافية التقارير المالية والرقابية، وقد نشأت في الوحدات الحكومية لكبر حجمها وتشعب أنشطتها مما يصعب على الإدارة تحقيق الرقابة الفعالة على جميع الأنشطة ومدى الحاجة الحتمية للحد من الغش والخداع الإداري ومتابعة مدى الالتزام بالقوانين وحسن استغلال الممتلكات العامة وكفاية وفاعلية الإنجاز للبرامج والرشد الاقتصادي في التحصيل للإيرادات وفاعلية الصرف من الاعتمادات، كما أن المراجعة الداخلية تمثل حجر الأساس في تدعيم منظومة الحوكمة، كما أنها تمثل إنذار مبكر للجنة المراجعة والتي تلفت نظرها إلى أي نقاط ضعف أو مشكلات في آليات هيكل الرقابة، كما يعتبر المراجع الداخلي أصل هام من أصول الوحدات الحكومية ويتم الاعتماد عليه في إعداد التقارير عن كفاءتها وفعاليتها. (إبراهيم، ٢٠١٧).

ويرى (Nicole, V., et al, 2013)، (IIA, 2014) أن المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بشكل عام تقدم رؤية واضحة وإستراتيجية فعالة تمكن من عمق القدرة على التحليل المالي والمحاسبي وإيجاد معدلات للحكم على جودة الأداء، وتحقيق الانضباط الإداري والمالي والرشد الاقتصادي، وكذلك توفير قدرات مالية متطورة يمكنها من قياس وتقويم جودة الأداء بشكل أكثر ايجابية، مما يؤدي إلى دقة في الفحص الشامل وممارسة الشك المهني لمنع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد والارتقاء بجودة الأداء الحكومي وأخيراً إضفاء المصدقية على التقارير.

ويمكن القول أن المنظور الحالي في الوحدات الحكومية يتضح من خلاله إخفاق المراجعة الداخلية لوجود العديد من المعوقات التي تواجهها منها فقدان الاستقلال والموضوعية وانخفاض جودة برامج التأهيل المهني، مما يترتب عليه ضعف كفاءة وفاعلية جودة الأداء المهني، ويمكن لإدارة المخاطر المساهمة بشكل كبير في تحسين دور الإدارات داخل الوحدات الحكومية حيث توفر ضمان لتجنب المخاطر من خلال توفير مجموع من الإجراءات التي تحد من خطورتها، وتشجع الابتكار داخل الوحدات لاستغلال الفرص

ولذلك فإن المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في الوحدات الحكومية هي أساس الرقابة الداخلية الفعالة وترشيد الإنفاق العام والمحافظة على المال العام، أي أنها جزء مكمل للإدارة المالية وأداة للارتقاء بجودة الأداء الحكومي.

٤/٣ متطلبات الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي:

تعتبر المراجعة الداخلية أداة إستراتيجية في حوكمة القطاع الحكومي وتصحيح الإدارة المالية في العديد من الدول النامية، حيث تؤثر طريقة إدارة المنظمة للمخاطر على أسلوب تقديمها لخدماتها، وقد طالب الكثيرون بضرورة تبني متخذ القرار في القطاع الحكومي أحدث الممارسات في الرقابة الداخلية المطبقة في قطاع الأعمال والعمل على تطبيقها في النظام الإداري الحكومي، ويتوقف دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية على وضعها التنظيمي والذي يتأثر بدوره بحجم ودرجة تعقيد القطاع الحكومي بما ينعكس على كل من المراجعة الداخلية ومداخل تقديم الخدمات الحكومية (محمد، ٢٠١١).

ولعله من أهم الأدوار التي ينبغي على المراجعة الداخلية أن تقوم بها لتحقيق الكفاءة والفاعلية في إدارة المخاطر في هذا القطاع والذي يتميز عن غيره من القطاعات من حيث طبيعة الأنشطة والبرامج التي ينفذها أو من حيث طبيعة المخرجات والمنتج النهائي الذي يقدمه، أو من حيث المستفيدين من خدمات هذا القطاع وغيرها من الخصائص، وهذه الأدوار تتمثل فيما يلي:

- ١- توفير أساليب وأدوات للحكم على جودة الأداء، وتحقيق الانضباط المالي والإداري، وتندية الفساد، وإضفاء المصداقية على التقارير والمحافظة، على المال العام.
 - ٢- إضافة قيمة للوحدة ومساعدتها على تحقيق أهدافها، وتقويم جودة فعاليات آليات الرقابة الداخلية، والحد من كافة المخاطر.
 - ٣- مراجعة الأنشطة التي تحتاج إلى مراجعة مستمرة، وذلك وصولاً إلى الفاعلية في الرقابة الاستباقية والوقائية التي تمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- ويرى (عبد السلام، ٢٠١٤) أن أساليب قياس وتقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية التي تستند على المحاسبة التقليدية غير ملائمة في التطورات الحديثة لبيئة وخصائص والأهداف الإستراتيجية لتلك الوحدات، والتي دفعت تلك الوحدات إلى البحث عن أساليب مبتكرة لقياس وتقييم الأداء بها، وقد تعددت النماذج والأساليب المستخدمة في قياس وتقييم الأداء الحكومي في محاولات للوصول إلى قياس وتقييم دقيق يتوافق مع الأهداف والخصائص المميزة لهذا القطاع الحيوي من ضمنها الموازنة العامة- محاسبة المسؤولية -

بطاقة الأداء المتوازن – أسلوب القياس المرجعي.

ومما سبق ترى الباحثة أنه يجب تركيز الاهتمام من جانب المراجعة الداخلية على مخاطر الأداء حيث تركز مراجعة الأداء على جانبي الكفاءة والفعالية لخطط الإنفاق، كما تهتم مراجعة الأداء بتقييم أداء الوحدات الحكومية للتأكد من أن أعمالهم تم أداءها بصورة سليمة، وهناك عدة مقومات لازمة لمهنة المراجعة الداخلية لعملية مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي تتمثل في:

- وجود نظام متكامل للرقابة وإدارة المخاطر والحوافز والجزاءات في هذا الشأن.
- توافر الأساس القانوني لتدعيم متطلبات فاعلية وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.
- وجود خطط فعالة لتنمية الموارد البشرية.
- وترى الباحثة إن مسؤولية إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي ليست مسؤولية فردية تقع على عاتق المراجع الداخلي فقط أو غيره من الأشخاص المعنيين بإدارة المخاطر، وإنما هي مسؤولية مشتركة للمستويات الإدارية كافة، وتتطلب توافر ما يلي بالنسبة للمراجع الداخلي:
- يكون لدى المراجع الداخلي معرفة ودراسة كاملة بما يعنيه إدارة وقياس المخاطر، والاهتمام بالمخاطر ذات الأثر الكبير التي يجب اطلاع الإدارة العليا عليها مباشرة دون تأخير.
- يستخدم المراجع الداخلي الأدوات والوسائل الحديثة والواضحة في عملية قياس المخاطر.
- يقوم المراجع الداخلي بتأسيس برنامج للمراجعة الداخلية متضمناً آلية التقييم الذاتي للرقابة، والذي يعد مفهوماً حديثاً في مجال الرقابة والمخاطر.
- وفي ضوء ما سبق يمكن تناول دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي من خلال النقاط التالية:

أ- مراجعة الأداء الحكومي:

تعرف مراجعة الأداء الحكومي بأنها اختبار مستقل وموضوعي لإدارة المنظمة وبرامجها أو وظائفها لأغراض تكوين الرأي حول ما إذا كانت الهيئة وبرامجها قد أديرت بشكل اقتصادي وكفاء، وأن كفاءة الإجراءات الداخلية تساعد في تعزيز وتطوير الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وكذلك اقتراح الوسائل التي يتم من خلالها تحسين الممارسات الإدارية بما في ذلك رقابة الأداء، وكما تقتصر الرقابة في الوحدات الحكومية على الرقابة المالية والمحاسبية والتي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح، وأن الأموال الحكومية قد أنفقت في الأغراض المخصصة لها دون أن تمتد لتوضيح مدى كفاءة الإدارة في

المعاصرة من الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مناطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

استغلال الموارد بشكل اقتصادي وتحقيق الأهداف بأقل التكاليف، وتحقيق العائد الأمثل من وراء الإنفاق، ونظراً لزيادة الإنفاق الحكومي وزيادة الأعباء الاجتماعية الملقاة على عاتق الوحدات الحكومية والعجز في الموازنة ومحدودية الموارد وكل ذلك يتطلب أن تقوم الأجهزة الرقابية بتطوير نفسها بالانتقال إلى الرقابة الشاملة أو ما يسمى رقابة الأداء أو التدقيق التشغيلي (القطيش، ٢٠١١).

وترى الباحثة إن مراجعة الأداء الحكومي تمثل قياس لمدى نجاح هذه الوحدات في تحقيق أهدافها المحددة مقدماً وتعد إحدى الوظائف الإدارية الهامة في مجال الحكم على نجاح عملية الأداء والإنجاز، كما أنه يوجد في القطاعات الأخرى العديد من مقاييس الأداء مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، معدل العائد على رأس المال المستثمر أما في القطاع الحكومي فإن هناك صعوبة في قياس ورقابة الأداء بسبب عدم خضوع النشاط الفعلي في هذا القطاع للقياس الكمي، لأن الرقابة في هذا القطاع يكون الغرض منها التأكد من أن الأموال الحكومية أنفقت في الغرض المخصص لها، وأن الأهداف الاجتماعية يتم تحقيقها.

ب- أهمية مراجعة الأداء الحكومي:

تشير الدراسات إلى تزايد الطلب على الخدمات الحكومية وتناسب هذا الطلب طردياً مع زيادة عدد المستفيدين، حيث تعمل مراجعة الأداء على الكشف عن مدى موضوعية تصميم الوظائف، وسلامة أسس الاختيار، ومدى فاعلية الاختيار في انتقاء الأفراد الأكفاء لإشغال الوظائف، وتوفير معلومات تساعد على تحسين عمليات صنع القرار، والمساءلة عن مدى الكفاءة في استخدام الموارد العامة، والفاعلية في تحقيق الأهداف، وتعريف نوع وكمية المطالب والخدمات المتاحة والمساءلة عن الموارد العامة وتلبية حاجات المستخدمين، وتتبع أهمية مراجعة الأداء الحكومي من الأسباب التي تدعو إلى الأخذ بأسباب مراجعة الأداء ألا وهي (القطيش، ٢٠١١).

- (١) تزايد المصروفات الحكومية زيادة كبيرة بسبب ارتفاع تكاليف تنفيذ البرامج من ناحية وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد وتقلبات الأسعار من ناحية أخرى.
- (٢) زيادة الأعباء الاجتماعية الملقاة على عاتق الحكومات نتيجة التزايد المستمر في معدلات النمو السكاني والاهتمام العالمي بموضوعات البيئة.
- (٣) محدودية الموارد الاقتصادية المتاحة في مواجهة التزايد المستمر في المصروفات الحكومية والأعباء الاجتماعية، مما يصعب معه الموازنة بين الحاجات المتزايدة ومحدودية الموارد.
- (٤) المتغيرات الاقتصادية العالمية وعدم الاستقرار الاقتصادي نتيجة المنازعات الدولية والحروب مما يؤدي إلى اختلال هيكل أسعار الموارد.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

(٥) الميل نحو الإسراف والضياع وعدم ترشيد الإنفاق وذلك نتيجة المغالاة في الإنفاق الاستهلاكي خاصة في الدول النامية مما يؤدي إلى عدم كفاية الموارد المخصصة للتنمية.

ومما سبق ترى الباحثة أنه لكي تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بدورها بفاعلية في إدارة المخاطر فإنها بحاجة إلى معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة يمكن أن تتوافر لها من خلال البحث عن آليات وأساليب جديدة يستخدمها المراجع الداخلي للرقابة على تنفيذ البرامج الحكومية في نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ويعتبر مدخل المحاسبة عن الإنجاز أحد المداخل المحاسبية التي تتناسب مع طبيعة خصائص الوحدات الحكومية الإقتصادية، حيث أنه يحقق المزج بين المؤشرات المالية وغير المالية والتكامل مع المحاسبة الحكومية.

القسم الرابع

مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

هناك أهمية للربط بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز والدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في القطاع الحكومي في إطار تحقيق إطار متكامل يهدف إلى الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجع الداخلي، ويمكن تعريف الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في أنه النشاط الذي يشمل دورين متكاملين هما دور الحماية (الدور التأميني)، ودور البناء (الدور الاستشاري) للمساهمة في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة من خلال تبني مدخل القيمة المضافة في ممارسة للمهنة وذلك بهدف المشاركة في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحقيق أهدافها (ليبب، ٢٠٠٦).

وفي ضوء ما سبق وصولاً إلى المدخل المقترح تتناول الباحثة بالشرح والتحليل النقاط التالية:

١ - طبيعة مدخل المحاسبة عن الإنجاز:

الإنجاز هو نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيد (الفيومي، ٢٠١٢)، والمحاسبة عن الإنجاز هي الوجه المحاسبي لنظرية القيود ولتوضيح طبيعة هذا المدخل يتم ذلك في ضوء العناصر التالية:

١/١ تعريف مدخل المحاسبة عن الإنجاز:

ظهرت المحاسبة عن الإنجاز في منتصف السبعينات، وتعزز استخدامها مع ظهور نظرية القيود، وهي إحدى أدوات المحاسبة الإدارية وجدت لتطوير الأساليب التقليدية لتتبع التكاليف وقياس الأداء، وهي ترجمة محاسبية لنظرية القيود يتم من خلالها توفير مقاييس

تشغيلية وأخرى مالية لتقييم الأداء، وتعتمد على ربط الانجاز وتكاليف الإنتاج بالموارد المستنفذ بهدف المساهمة في إدارة القيود والاستخدام الكفء والفعال للموارد، ومن ثم تعظيم الانجاز وخفض المخزون والنفقات التشغيلية (اسماعيل، ٢٠١٦).

كما يعرفها (Kenneth, W., et al, 2010) بأنها مدخل لتطوير نظم التكاليف لمساعدة المنشآت على تحقيق أهدافها بحيث توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات التكاليفية والإدارية التي تتلائم وتتماشى مع مستجدات بيئة التصنيع الحديثة وبيئة الموارد المقيدة، وتساعد في تطوير وتقييم الأداء التشغيلي من خلال التركيز على نقاط الضعف في تلك النظم، وتخفيض وقت الانجاز، ومحاولة الربط بين مقدار الانجاز المتحقق والموارد المستنفذة خلال فترة زمنية معينة، وبناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الانجاز من خلال زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن وتخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن وتخفيض تكاليف التشغيل، كما تساعد على تحسين إدارة ورقابة وتخفيض التكاليف، وذلك بهدف قياس وتقييم الأداء وتحقيق الأهداف التشغيلية والإستراتيجية للمنشأة الصناعية.

وقد عرفها معهد المحاسبين الإداريين القانونيين بأنها طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات الإنتاج والتكاليف والقدرة على الانجاز، وتؤسس تكلفة المنتجات وفقاً للمحاسبة عن الانجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية (Tom, T., D., 2012). كما تعرف المحاسبة عن الانجاز بأنها مدخل محاسبي لتقييم مدى قدرة المنشأة (صناعية، خدمية) على تعظيم فعالية معدل انجاز أنشطتها، عن طريق استخدام المقاييس المالية في الاستغلال الأفضل للفرص المتاحة (الموارد المقيدة)، بغرض الوصول إلى وحدات الهدف خلال وحدة الزمن، ويعتبر هذا المدخل مقياس للقيمة المضافة من التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة في صورة الإيرادات (المبيعات) وبالتالي تظهر أهمية هذا الأسلوب في التحسين المستمر لتعظيم قيمة معدل الانجاز كبديل عن تدنية التكاليف (الكومي، ٢٠١٣). و يقوم المدخل على فلسفة محاولة تعظيم الهدف الكلي للشركة من خلال ما يلي: (اسماعيل، ٢٠١٦)

- أ- زيادة الانجاز عن طريق زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (تعظيم هامش الانجاز)، وبدون تأثير عكسي على المخزون والنفقات التشغيلية.
- ب- تخفيض مستويات المخزون بكل أنواعه إلى أدنى حد ممكن.
- ج- تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الانجاز، المخزون.
- د- تتبع المشاكل الإنتاجية والاختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية ومعالجتها في أقرب وقت ممكن، استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة، تعظيم ربحية الشركة من خلال التخلص من الوقت الضائع غير المحقق للقيمة والتركيز على وقت التشغيل كوقت

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمعدل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مناظر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

إنجاز، تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي للشركات بمؤشرات غير تقليدية مالية أخرى كمؤشر هامش الانجاز.

ومما سبق تخلص الباحثة أن أسلوب المحاسبة عن الانجاز هو نظام متكامل يرتبط بالاستخدام الكفاء للموارد المتاحة لمقابلة متطلبات السوق، من خلال إدارة واستغلال الفرص المحتملة وإدارة الموارد المقيدة لتعظيم الأداء الكلي، وبالتالي التوجه المستقبلي نحو مفاهيم الانجاز هو الأفضل كما أنه يوفر للمنشأة مؤشرات جديدة تمكنها من اتخاذ أي قرار إداري.

٢/١ الافتراضات التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن الانجاز: (الكومي، ٢٠١٣)،
(Tom, T., D., 2012)

(١) استخدام معدل الانجاز كمقياس في إدارة قيود أداء النظام:

حيث طبقاً لأسلوب محاسبة الانجاز ينصب التركيز على إدارة القيود كبديل عن الاهتمام بتخفيض التكاليف، ومن ثم يفترض هذا الأسلوب أن الأداة الفعالة في قياس وتطوير مستوى الانجاز هو تحديد معدل الانجاز المطلوب لكل قيد $\text{Throughput per Constraint unit (T/Cu)}$ ، والذي يشير إلى الانجاز السريع ذو الجودة المرتفعة لحركة دوران الأموال بالمنشأة ويساعد ذلك في التغلب على القيود والاختناقات التي تعوق القدرة الداخلية للمنشأة في الوصول إلى مستوى الأداء المرغوب، وتنسب في تخفيض قيمة الانجاز الكلي للمنتجات / الخدمات المؤداة.

ويقصد بالقيود العوامل أو المتغيرات التي تسببت في تخفيض الانجاز مثل القيود المرتبطة بقدرات ومهارات الفرد، الوقت، الأموال، أو موقف يصنع صعوبة في تحقيق حجم الانجاز المستهدف، مثل اعتماد العديد من أداء العمليات على بعضها البعض مما يستلزم تحقيق التزامن بين أداء هذه العمليات بغرض الوصول إلى معدل الانجاز المطلوب وهو ما يتفق مع مجال القطاع الخدمي في تقديم الخدمة بأقصى سرعة ممكنة وفي الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة.

ويقصد بمعدل الإنجاز لكل قيد، وهو ما يطلق عليه مقياس (Octane) لقياس الإيرادات المتولدة من أداء كل وظيفة / نشاط داخل المنشأة منسوباً للوقت المستنفذ، وتحسب بالمعادلة التالية: (العائد لكل وحدة زمن) ÷ (التكلفة لكل وحدة زمن).

(٢) تعظيم قيمة هامش الانجاز:

يتأسس هذا الأسلوب على قاعدة أساسية تقضي بأن عملية البيع فقط هي التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة وتدفع أموالها ويأتي ذلك الافتراض اتساقاً مع تحقيق هدف إدارة القيود الداخلية للمنشأة من خلال زيادة قيمة الانجاز لأقصى حد ممكن بدون أية زيادة غير مرغوبة في قيمة المخزون أو النفقات التشغيلية – حيث يجب توجيه الاهتمام نحو مقدار

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمؤشر لتطوير دور المراجع الداخلي فهي مراجعة إدارة مناظر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

هامش الانجاز الذي تحققه المنظمة لكل ساعة وقت لقيده معين من خلال مقدار ما يحققه استخدام المورد النادر من أرباح، بمعنى الربط بين الانجاز المحقق من كل منتج وما استهلكه من تكلفة المورد المقيد، والسبب أن كل ساعة مفقودة على هذا القيد تمثل ساعة لإنتاجية مفقودة في العملية الإنتاجية كلها، وتساعد هذه النسبة في تحديد مدى مساهمة كل منتج ومقارنته بنسبة المساهمة الكلية للمنشأة من زاوية، وأيضاً تقدم مؤشراً واضحاً حول الوضع الراهن لمنتجات المنشأة.

وتحسب بالمعادلة التالية: (هامش الانجاز لكل ساعة تشغيل في الموارد المقيدة) ÷ (التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد)

(٣) الربح دالة عكسية في الانجاز:

يعتمد أسلوب محاسبة الإنجاز على فكرة أساسية هي أن المخزون لا يعبر عن قيمة انجاز وإنما هو تعطيل لتدفق الإيرادات داخل المنشأة، حيث كلما تزداد الكميات من المخزون كلما يزداد الزمن اللازم لإنجاز الأداء المطلوب وذلك يؤدي بدوره إلى انخفاض مستوى الأرباح النهائية لذلك الربح يتناسب عكسي مع مستوى المخزون ويحسب بالمعادلة التالية:

زمن الانجاز = قيمة إيرادات كل خدمة × الزمن اللازم لتقديمها

لذلك يجب توجيه الاهتمام نحو المورد المقيد للنظام باعتباره الحلقة الضعيفة الذي تتحكم طاقته في سرعة تدفق الإنتاج، ويعتبر ذلك هو حجر الأساس في خفض زمن الانجاز (Throughput time) استناداً على مفهوم سلسلة القيمة والذي يعني التركيز على أنشطة المنشأة في صورة مجموعة أنشطة تستهلك الموارد المتاحة كحلقات في سلسلة متصلة، على أن يتم التركيز على أضعف حلقة داخل السلسلة فالقوة الحقيقية لسلسلة القيمة تكمن في دعم الحلقة الضعيفة.

(٤) ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة في الأجل القصير:

يفترض أسلوب محاسبة الانجاز أن النفقات التشغيلية هي التكاليف المنفقة على تحويل المواد الخام إلى منتجات مبيعة وتضم الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة وتعتبر بمثابة تكاليف ثابتة ومحددة مقدماً في الأجل القصير تحمل على الفترة، ويمكن استخدام أساس زمن الإنجاز في تحميل وتوزيع النفقات التشغيلية على الوحدات المنتجة، مع اعتبار أن الهدف النهائي للمنشأة هو تعظيم العائد على الأموال المستثمرة من خلال تعظيم صافي الأرباح الكلية.

(٥) إعداد حساب أرباح وخسائر الانجاز كما يلي:

إيراد المبيعات

- المواد الخام

الإنجاز

- المصروفات

صافي الربح

وعلى الرغم من أن ح/أ.خ الإنجاز غير مناسب للقرارير المالية إلا أنه مفضل لكثير من المديرين لبساطته ومن ثم استخدامه كمقياس أداء للشركة.

يمكن القول أنه في ضوء استقرار الدراسات السابقة والافتراضات التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز أن هذا المدخل يمكن استخدامه في عملية ترشيد القرارات الإدارية بكفاءة وفاعلية، حيث أنه يوفر للمنشأة مؤشرات جديدة تمكنها من اتخاذ أي قرار إداري فيما يتعلق بالعملية الإنتاجية.

٣/١ مقاييس المحاسبة عن الإنجاز: (اسماعيل، ٢٠١٦)، (الكومي، ٢٠١٣):

يعد هذا المدخل بمثابة نظام لمعلومات المحاسبة الإدارية يقوم على تعظيم هدف الشركة في تحقيق الأرباح من خلال مجموعة من المقاييس التشغيلية والمالية تتمثل في:

(١) المقاييس التشغيلية وهي تتكون من:

أ- المخزون (Investment of Inventory)، وهو الأموال التي تستثمرها الشركة في عناصر المشتريات التي تقوم بشرائها بغرض بيعها أو تشغيلها.

ب- النفقات التشغيلية (Operating Expenses)، وهي مقدار الأموال التي تنفقها الشركة لتحويل المخزون (I) إلى إنجاز (T) - منتج مباع، أو هي جميع تكاليف العمليات ما عدا المواد المباشرة التي تكبدها الشركة للحصول على هامش الإنجاز.

ج- الإنجاز (Throughput Rate)، يعد مقياس الإنجاز أو ما يسمى بهامش الإنجاز الأكثر أهمية في هذا المدخل، حيث يعد تعظيمه هو الهدف الأول المؤدى إلى الربحية، أو هو ذلك المعدل الذي تتمكن عنده المنشأة من توليد الأموال النقدية من مبيعات من خلال المورد المقيد عند أداء وظيفة محددة.

(٢) المقاييس المالية:

وهي تمكن الشركة من أن تتابع هدفها الأساسي والمتمثل في تحقيق الأرباح وتتكون من:

أ- صافي الربح: هو مقياس كلي يعبر عنه بوحدة النقد، وهو عبارة عن الفرق بين هامش الإنجاز ونفقات التشغيل، كما يعد مؤشراً مطلقاً عن كمية الأموال المحققة ويحسب بالمعادلة التالية: صافي الربح = هامش الإنجاز - نفقات التشغيل

ويتطلب تعظيم صافي الربح زيادة هامش الإنجاز من خلال زيادة الوحدات المباعة أو تخفيض التكاليف كاملة المرونة، وتخفيض النفقات التشغيلية، علماً بأن التغيرات في المخزون لا تؤثر كثيراً في قياس صافي الربح.

ب- العائد على الاستثمار: هو مقياس نسبي يقدر العائد على أساس الأموال المستثمرة، وهو

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي، فهي مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

عبارة عن نسبة صافي الربح إلى المخزون، ويحسب بالمعادلة التالية: العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ المخزون

يتضح مما سبق أن أي قرار ايجابي يؤدي إلى زيادته سيحرك الشركة باتجاه تحقيق أهدافها. **ج - التدفق النقدي:** هو قياس البقاء والاستمرار في العمل وله تأثير كبير في باقي المقاييس، لأنه ليس هناك أهم من توافر السيولة لضمان استمرار الشركة في السوق. ويمكن القول أن الافتراضات السابقة التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز والمقاييس التي يعتمد عليها تحقق ما يلي:

- 1- تعظيم أرباح المنشأة: حيث أن الهدف الأساسي لأي منشأة هو تحقيق أكبر قدر ممكن من الإنجاز مما يؤدي إلى الربحية، تحسين الجودة ورضا العملاء.
- 2- هناك عدد من القيود تعوق قدرة المنشأة على تحقيق مستوى الأداء المطلوب مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الانجاز الكلي للمنشأة.
- 3- في الأجل القصير تعتبر تكاليف الخامات متغيرة، تكاليف العمالة المباشرة ثابتة.
- 4- تتداخل العلاقات بين الموارد والتي قد تمثل أو لا تمثل نقاط اختناق أو تمثل قيود على الطاقة.

٤/١ مجالات تطبيق المحاسبة عن الإنجاز:

يعمل مدخل المحاسبة عن الإنجاز على توفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، ويمكن تطبيق هذا المدخل في المجالات التالية:

أغراض قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية، أداة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بتكاليف الجودة، أداة لترشيد القرارات الخاصة بتخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات، أداة لترشيد القرارات المتعلقة بقرار الشراء أم الصنع، أداة لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المراحل، أداة لترشيد قرارات التسعير.

وتتناول الباحثة بالشرح والتحليل أهم مجالات التطبيق والمرتبطة بمجال الدراسة كما يلي:

(١) استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في أغراض قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية (مؤمنه، ٢٠٠٤):

– إن معظم الخطط والحوافز ومكافآت المديرين تعتمد على الأرباح المحققة بما يحفز المديرين إلى تفضيل أسلوب التكاليف الكلية كأسلوب لتحصيل التكاليف وتحديد تكلفة الإنتاج، والعمل على زيادة حجم الإنتاج بغض النظر عن حجم المبيعات الفعلي على منتجات المنشأة، وبالتالي تراكم المخزون الذي ينعكس أثره سلبياً على جودة العمليات الإنتاجية والتدفق المستمر والمتوازن للإنتاج، ولهذه الممارسات آثار سلبية على أداء وأهداف المنشأة في المستقبل.

ونظراً لأن المنشأة تهدف إلى زيادة الإنجاز مع تخفيض تكلفة الحصول عليه بصفة فورية، وأن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يعتمد على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أن يتم هذا التخصيص على المنتجات التامة المباعة فقط باعتبارها وحدات الإنجاز ويتم ذلك على أساس وقت الإنجاز، فيتضمن وقت الإنجاز العديد من الحوافز التي تشجع المسؤولين على استخدامه باعتباره أفضل من أسس التحميل التي يتبعها النظام التقليدي في قياس التكلفة، ففي ظل هذا الأسلوب تنخفض الأنشطة التي ينشأ عنها الأعباء الإضافية مثل تكاليف الاحتفاظ بالمخزون والتدابير الرقابية المختلفة، مما يعكس بالضرورة على تخفيض قيمة الأعباء الإضافية أو التقليل من معدل نموها، كما يعكس في محاولة تخفيض الوقت المستنفذ في الإنتاج ووقت الإنجاز وهو الأمر الذي له مردوده الجيد في تحسين الأداء للمنشأة ككل.

(٢) استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية (مؤنه، ٢٠٠٤):

- يمكن تبويب القرارات الإدارية حسب الفترة الزمنية لها إلى ثلاث قرارات وهي:
- **القرارات التشغيلية:** وهي تلك القرارات المتعلقة بعمليات التشغيل اليومية مثل تحديد مجموعة معينة من الآلات لأداء مهام معينة وغيرها من العمليات التشغيلية.
 - **القرارات التي تتعلق بالبرامج:** وهي تلك القرارات التي تتعلق بإدخال منتجات أو خدمات جديدة أو برامج تحسين الجودة.
 - **القرارات الاستراتيجية:** وهي قرارات طويلة الأجل وعادة ما تهدف هذه القرارات إلى تخطيط وتنفيذ استراتيجيات الشركة مثل استراتيجية تنوع المنتجات أو خفض التكلفة والتي تهدف المنشأة من وراءها إلى تحقيق ميزة تنافسية.
- ومن أهم القرارات التي يمكن تناولها في هذا الصدد والتي قد تتفق مع بعض خصائص الوحدات الحكومية الاقتصادية هي قرارات التحسينات على المراحل. حيث يقوم المنهج التقليدي في الحكم على قرار إجراء تحسينات على المراحل على مبدأ تحليل التكلفة والعائد، حيث يتم المقارنة بين تكلفة التحسينات المطلوبة والعائد الذي يعود على المنشأة نظير إجراء تلك التحسينات مع ضرورة الأخذ في الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة ولم يميز هذا المدخل بين التحسين في مرحلة القيد وأي مرحلة أخرى، لذلك أي تحسين على المراحل لا تمثل قيد قد يكون بمثابة تكلفة بدون عائد لأن تلك المراحل لديها طاقة فائضة وبالتالي أي قرار أو تحسين سيؤدي إلى ارتفاع نسبة الطاقة غير المستغلة، وهذا الإجراء لن يعود على المنشأة بدون أي فائدة لأنه قيمة الإنجاز لم تتغير، كما أن مبررات التكلفة لا تؤدي دائماً إلى النتائج المفضلة وبالتالي فإن الطريقة الأكثر فاعلية هي استخدام مبررات الإنجاز، حيث يتم تطوير تحليل التكلفة والعائد بصورة أخرى لقياس قيمة الإنجاز لكل جنيه من نفقات التشغيل

وفق المؤشر التالي:

الإنجاز لكل جنيه من نفقات التشغيل = قيمة الإنجاز ÷ قيمة نفقات التشغيل
أي أن الزيادة في نفقات التشغيل يجب أن يقابلها زيادة أكبر في قيمة الإنجاز حتى يمكن اتخاذ قيمة القرار الصائب ، بمعنى أن تكون قيمة المؤشر أكبر من الواحد الصحيح.
ويمكن القول أن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في عملية ترشيد القرارات الإدارية يوفر عدد من المؤشرات الهامة التي توضح تأثير القرار ككل على المنشأة مما يؤدي إلى الوصول إلى قرارات تتسم بالرشد، كما أن هذا المدخل له علاقة مباشرة مع إدارة الأداء وصنع القرار فهو يبدأ بالتركيز على ماهو غرض المنشأة بأنه هدف، وسعى لمساعدة المؤسسات في تحقيق الغرض منها بزيادة أهداف وحداتهم، ويمكن تطبيق هذا المدخل على وحدات تسعى إلى عدم الربح.

٥/١ تقييم استخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في القطاع الخدمي:

أكدت معظم البحوث على النتائج الايجابية لتنفيذ أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على القطاع الخدمي، وقد حقق هذا الأسلوب ما يلي: (الكومي، ٢٠١٣).
أ- ساهمت زيادة درجة الآلية في تقديم الخدمات في تغيير نمط المنافسة بين المنظمات الخدمية بسبب قصر دورة تقديم الخدمة، مما حث على ضرورة توجيه اهتمام أكبر بالمقاييس غير المالية لقياس وتقييم أداء هذه المنظمات سعياً وراء تقديم خدمات تنافسية متميزة حتى لا تتعرض لمخاطر فقدان نصيبها السوقي، ونجد أن تطبيق معدل الإنجاز كأحد مفاهيم أسلوب محاسبة الإنجاز يساعد على تحليل المسببات الحقيقية بغرض تعظيم قيمة الأداء وبالتالي تطوير مستوى الخدمات المؤداة.
ب- تتصف الأنشطة الخدمية بأنها أنشطة غير ملموسة تقدم خدمات ذات بعدين متلازمين بين الإنتاج والاستهلاك، حيث أن الخدمات تنتج وتستهلك في نفس الوقت (بخلاف السلع المادية يتم انتاجها ثم تخزينها ثم بيعها في وقت لاحق)، ومن ثم تتسم الخدمات بالقابلية للنفاد فور تقديمها ولا يمكن تخزينها مما يجعل الطاقة غير المستغلة لتقديم الخدمات بمثابة إيرادات مفقودة، ويتناسب أسلوب محاسبة الإنجاز مع هذه الخاصية ويرجع السبب إلى أن هذا الأسلوب يعتمد على مقياس المخرجات عند نقطة البيع أو بمعنى آخر عند نقطة تقديم الخدمة للعميل وتحقيق الإيرادات النقدية.
ج- إن مفهوم جودة الخدمة مفهوماً نسبياً يختلف من عميل لآخر، ويعتمد الحكم على مستوى الجودة من خلال قياس ما يتم الحصول عليه فقط بعد تأدية الخدمة وليس قبل أدائها، لذلك تأتي جودة الخدمة نتيجة المقارنات بين توقعات العميل مع الأداء الفعلي للخدمة المقدمة.

مما سبق تخلص الباحثة إلى:

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

أ- يتناسب مدخل المحاسبة عن الإنجاز مع طبيعة خصائص الوحدات الحكومية، حيث يجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية كما يتكامل مع خصائص نظم المحاسبة الحكومية، مما يحقق الوصول إلى تقييم الأداء بشكل عام ودقيق لأداء تلك الوحدات، مما يساعد على ترشيدهم الانفاق العام للدولة، وتحسين الخدمات العامة، وحسن اتخاذ القرارات، ووضع الخطط.

ب- استخدام المراجع الداخلي لمدخل المحاسبة عن الإنجاز في المراجعة الداخلية يساعد المراجع الداخلي في أداء دوره التوكيدي والاستشاري، بجانب تحقيق الفاعلية في مراجعة استراتيجية المنشأة والرقابة وتقييم الأداء.

ج- يمكن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير معدل الإنجاز لأداء الخدمات، والذي ينعكس أثره الإيجابي على تعظيم قيمة الإنجاز الكلي في صورة زيادة قيمة الإيرادات خاصة في الوحدات الحكومية الاقتصادية، ومن ثم يمكن للمراجع الداخلي أن يستخدم هذا المدخل في مراجعة إدارة مخاطر الأداء بما يمكن من زيادة جودة الخدمات الحكومية المقدمة للمواطنين والحفاظ على المال العام وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة.

٢- إطار مقترح لدور المحاسبة عن الإنجاز في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي:

١/٢ أهمية الإطار المقترح:-

تتبع أهمية التكامل بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز والأساليب المستخدمة من قبل المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي من العناصر التالية:

أ- تتميز الموارد في الوحدات الحكومية بأنها محددة ومقيدة بمقدار اعتمادات الموازنة العامة للدولة، ونظراً لأن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يأخذ في الاعتبار كل عناصر التكاليف المتعلقة بالموارد في اتخاذ القرارات فإن ذلك يتناسب مع خصائص الوحدات الحكومية التي تتصف مواردها بالندرة، حيث يعمل هذا المدخل على ربط الموارد المقيدة والنادرة بمعدلات إنجاز محددة مما يجعله محققاً للأهداف التي تتمثل في حسن استغلال الموارد النادرة.

ب- يتناسب استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم الأداء مع الطبيعة الخاصة للوحدات الحكومية الاقتصادية من حيث أن مخرجات تلك الوحدات ليست محل منافسة، لذلك فإنه لا يمكن استخدام التكاليف المعيارية في تقييم أداء تلك الوحدات، وبذلك يمكن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كبديل للتكاليف المعيارية في تقييم أداء تلك الوحدات، عن طريق تحديد عدد الخدمات المعيارية التي يمكن إنجازها باستخدام كمية معينة من الموارد بتكلفة معيارية ومقارنتها بعدد الخدمات الفعلية التي تم إنجازها والتكلفة الفعلية لها وبذلك يمكن تحقيق الرقابة على الموارد (عبد السلام،

(٢٠١٤).

ج- يساعد استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز المراجع الداخلي على تقييم الأداء الفعلي بشكل شامل ودقيق، من خلال التأكد من نطاق نتائج الأداء الفعلي مع المخطط للوحدة وكذلك ضبط وتخطيط وقت الأنشطة.

د- إن استخدام المراجع الداخلي لمدخل المحاسبة عن الانجاز في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي تمكنه من قياس العلاقة بين الدرجة المعيارية لاحتمال وقوع المخاطر والدرجة المعيارية للأثر المتوقع لها، من خلال استخدام المراجع لهذا المدخل والذي يمكنه من الوصول إلى نتائج صحيحة، ويتطلب تقدير المخاطر المزج بين الأساليب الكمية والوصفية للقياس حيث يمكن استخدام الاساليب الكمية عندما يكون هناك قدر كاف من البيانات المتاحة، أما الأساليب الوصفية فيمكن استخدامها عند انخفاض احتمال وقوع الحدث، أو في حالة عدم توافر البيانات المالية والخبرة بالتقديرات الكمية، أو عندما يكون هناك حاجة للخبرة عند التقدير. (على، ٢٠٠٩)

هـ- يؤدي الدور التكاملي لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع أدوات المراجعة الداخلية إلى تحقيق الفعالية في المراجعة المستمرة لاستراتيجية المنشأة والرقابة وتقييم الأداء، بجانب قيام المراجع الداخلي بالجانب الرقابي على الأداء الفعلي وقيام المحاسب الإداري بالجانب التقييمي (سرور، ٢٠١٤)، (شاهين، ٢٠١٤).

٢/٢ عناصر الإطار المقترح:-

(١) تحديد وحدات الأداء:

وهي تتمثل في مخرجات مركز النشاط للوحدة الحكومية وتكون هناك صعوبة في تحديدها بسبب أن مخرجات مركز النشاط تكون دائماً غير قابلة للقياس في الوحدات الحكومية لأنها ترتبط بمستوى انجاز الخدمة وجودتها، كما أن جميع الوظائف في الوحدات الحكومية تحتوي على برامج والتي بدورها تحتوي على أنشطة وكل نشاط يشتمل على مراكز تكلفة مما يؤدي إلى تعدد وحدات الأداء، ويطلق على وحدات الأداء وحدات التكلفة.

(٢) تحديد تكلفة وحدة الأداء:

حيث يعد كل نشاط مركز تكلفة ونقاس كفاءة النشاط عن طريق ايجاد العلاقة بين مخرجات النشاط ومدخلاته، ويمكن أن تحسب تكلفة وحدة الأداء عن طريق المعادلة التالية:
تكلفة وحدة الأداء = التكاليف الاجمالية للنشاط ÷ عدد الوحدات المنجزة (المخرجات).

(٣) قياس معدل الأداء:

يتم قياس معدل الأداء عن طريق ايجاد العلاقة بين مخرجات النشاط وبين العمالة المستخدمة في الوصول إلى هذه المخرجات، مع ضرورة اختيار وحدة زمن ملائمة.

(٤) مؤشرات قياس الأداء الحكومي:

إن تحديد مؤشرات الأداء سواء في جانب الكفاءة أو في جانب الفاعلية سوف يوفر معلومات عن الوظائف الحكومية وعن البرامج الحكومية اللازمة للقيام بتلك الوظائف والأنشطة اللازمة لتنفيذ تلك البرامج ومخرجات (وحدات الأداء) لكل نشاط وبالتالي تحديد تكلفة وحدة الأداء ومن هذه المؤشرات (القطيش، ٢٠١١):

١- معايير الكفاءة:

أ- المعيار العام: وهو يوضح نصيب كل وحدة مخرجات من التكلفة الكلية ويساوي إجمالي التكاليف ÷ إجمالي المخرجات
ب- معيار العمل:

يساوي = عدد العاملين (أجور العاملين) ÷ عدد المستفيدين من الخدمة

ج- معيار الانجاز الزمني: ويدل هذا المؤشر على مدى كفاءة العمل والقوى البشرية و يساوي = الزمن الفعلي ÷ الزمن المخطط

د- معيار قياس النشاط: وفي هذا المؤشر يعد النشاط كله وحدة أداء واحدة وبالتالي يكون في الأنشطة التي يصعب التعبير عن مخرجاتها كمياً أو مالياً.
ويساوي = التكلفة الكلية للنشاط ÷ عدد الوحدات المنتجة

٢- معايير الفاعلية:

أ- الأداء الفعلي/ الأداء المخطط:

وهو يمكن من تحديد درجة فاعلية الوحدة أو البرنامج أو النشاط محل القياس

ب- معدل رضا المستفيدين:

ويركز هذا المؤشر على أن قيمة الخدمة الحكومية تكمن في الآثار الناتجة عنها بالنسبة للمستفيدين منها.

ج- معيار (التكلفة/المنفعة):

تعد التكلفة إحدى المؤشرات الأساسية لقياس درجة نجاح الوحدات في القطاع الحكومي ومعرفة التكلفة وحدها لا تكفي للحكم على نجاح الوحدة أو فشلها، دون معرفة المنافع الناتجة عن هذه التكلفة، وقد يكون من المرغوب فيه الإبقاء على الأهداف المقررة للبرنامج أو النشاط في صورة وحدات كمية.

وفي ضوء مؤشرات الكفاءة والفاعلية يمكن للباحثة أن تستخلص المعادلات الرياضية التالية والتي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن الانجاز، والتي تتلاءم مع طبيعة وخصائص الوحدات الحكومية الاقتصادية كما يلي:

أ- هامش الانجاز الكلي = إيراد المبيعات - تكلفة المواد المباشرة

ويرتبط بالاستخدام الكفء للموارد المتاحة من خلال إدارة الموارد المقيدة لتعظيم الأداء

الكلي، ويتم ذلك من خلال جدولة ومتابعه فعالة لرقابة الموارد داخل الوحدة.

ب- نسبة هامش الانجاز العامة = هامش الانجاز الكلي

إجمالي تكاليف التصنيع

فإذا كانت نسبة هامش الانجاز العامة أكبر من واحد صحيح ، فإن ذلك يشير إلى جدوى القيام بالعمليات التشغيلية والقدرة على تحقيق الأرباح والعكس صحيح. مع ملاحظة أن هامش الانجاز هو دالة مكونة من أربعة عناصر وهي سعر البيع، سعر شراء المواد الخام، معدل استخدام المواد الخام، مقدار الانجاز المحقق.

ج- صافي الربح = هامش الانجاز - نفقات التشغيل الكلي

ويمكن تعريف نفقات التشغيل بأنها النفقات التي تنفقها الوحدة لتحويل المخزون إلى انجاز بهدف دعم قدرة الشركة على توليد الانجاز، أو هي كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مباعه وهي تعتبر الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بمثابة تكاليف ثابتة ومحددة في الأجل القصير.

ويمكن تقسيم النفقات التشغيلية إلى نفقات داعمة للإنجاز (مؤثرة بالإنجاز) وهي التي يمكن تخفيضها لكن بعد إجراء المراجعة التفصيلية لها من قبل محلل العملية وهي تحتاج إلى دراسة متأنية لكل عنصر من عناصرها، والنفقات التشغيلية غير الداعمة للإنجاز (غير المؤثرة) وهي يمكن تخفيضها بعد إجراء مراجعة اعتيادية لها. (إسماعيل، ٢٠١٦)

د- العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ المخزون

هـ- التدفق النقدي: وهو مقياس البقاء والاستمرار في العمل لأن توافر السيولة هي ضمان استمرار الشركة، ويرتبط بالعديد من المقاييس الأخرى المالية وغير المالية لأن بينهما تداخل.

و- حساب أرباح وخسائر الانجاز (اسماعيل، ٢٠١٦)

إيراد المبيعات

(-) تكلفة الإنتاج المباع

هامش الانجاز

(-) النفقات التشغيلية

داعمة للإنجاز (مؤثرة)

غير داعمة للإنجاز (غير مؤثرة)

(٥) مؤشرات قياس مخاطر الأداء الخ

ترتبط مخاطر الأداء الحكومي بالخسائر التي يمكن أن تتحقق من عدم كفاءة العاملين أو الفشل في تطبيق طرق العمل المناسبة، أو بسبب الكوارث والأزمات المفاجئة مع وجود فشل في عمل تقييم ذاتي للمخاطر المرتبطة بالأداء وتتمثل أهم مؤشرات قياس مخاطر الأداء الحكومي فيما يلي:

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

- مدى فاعلية الضوابط الرقابية على الأداء.
 - سلامة الهياكل التنظيمية وتحديد المسؤوليات الوظيفية.
 - مدى سلامة الإجراءات المالية والمحاسبية.
 - عدد شكاوي العملاء من سوء الخدمة المقدمة إليهم.
 - مدى الاعتماد على نظم المعلومات.
 - مدى سلامة نظم تعيين الأفراد المؤهلين وتدريبهم، والتحسين المستمر لمهارات العمل.
 - مدى ملائمة نظم الحوافز المطبقة.
 - مدى فهم الأفراد للمسئوليات والعلاقات الوظيفية.
 - مدى سلامة التقييم الذاتي للمخاطر.
 - مدى إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة عدم تحقيق المعايير.
- ويمكن الربط بين نموذج مخاطر المنشأة الصادر عن COSO عام ٢٠٠٤ ومدخل المحاسبة عن الإنجاز للتطبيق على الوحدات الحكومية الاقتصادية كما يلي:

بيان	نموذج إدارة المخاطر	مدخل المحاسبة عن الإنجاز
الفلسفة الأساسية	الرقابة الداخلية الضعيفة للمخاطر يمكن أن تعوق الإستراتيجية	يتمثل الهدف الرئيسي للمنشأة في تحقيق أكثر قدر ممكن عن الإنجاز
العلاقة بين الرقابة وقياس الأداء	ضبط المخاطر يساعد على تحقيق مستويات أداء أعلى من خلال تخفيض خسارة الموارد	قياس أداء يساعد على تحسين الجودة/إرضاء العملاء/تعزيز النفقات
أعضاء المنشأة المرتبطين	كل أعضاء المنشأة	كل أعضاء المنشأة
أهمية السلوك التشغيلي والأداء	يجب أن تعمل الضوابط الرقابية على الموائمة بين النشاط التشغيلي والمخاطر التي تقبلها المنشأة	- كافة التكاليف ثابتة ومحددة في الأجل القصير، والمواد المباشرة هي عنصر تكلفة متغير وحيد لتوضيح كفاءة وفاعلية الإدارة في استغلال الموارد
الخطر	يتواجد في كل الأنشطة الوظيفية والتشغيلية	يتواجد في كل الأنشطة

المصدر: من إعداد الباحثة - بتصرف

وترى الباحثة إن تحقيق التكامل بين نموذج إدارة مخاطر الأداء ومدخل المحاسبة عن الإنجاز يؤدي إلى الرقابة الحيدة وتحسين الأداء وتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

٣/٢ متطلبات تطبيق الإطار المقترح:

(١) ميثاق عمل المراجعة الداخلية:

حيث يحدد هذا الميثاق نطاق ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية وعلاقتها بالأطراف الأخرى، ويكون موضعاً فيه أهداف إدارة المراجعة وهيكلها التنظيمي ويكون هذا الميثاق مدعوماً من الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي
الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

(٢) التعلم والمعرفة للمراجع الداخلي:

حيث يجب أن يبذل المراجع الداخلي العناية اللازمة للوصول إلى أداء مهني متميز تمكنه من تفهم نشاط المنشأة ، وتقييم المخاطر الاستراتيجية وتحليلها.

(٣) توافر الأساليب والأدوات المساعدة لتقييم المخاطر: وتشمل:

- قاعدة بيانات عن المخاطر.
- برامج تدريبية للمراجع للمساعدة في التعرف على المخاطر وتحليلها، واستخدام المعادلات الخاصة بمدخل المحاسبة عن الانجاز في مراجعة الأداء، وإعطاء مؤشر عن الأنشطة عالية المخاطر.

(٤) استقلالية المراجع الداخلي:

أكد على ذلك المعيار المصري رقم (٦١٠) ويكون الاستقلال متعلق بـ:
(سمر، ٢٠١١):

- أ- الاستقلال التنظيمي: حيث يجب أن يكون مدير المراجعة الداخلية تابعاً لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.
 - ب- الموضوعية وتعني الحياد وعدم التحيز.
 - ج- فقد الاستقلالية: ينبغي أن يفصح المراجع الداخلي عن احتمال فقدته لاستقلاله بسبب قيامه بالخدمات الاستشارية فقد المراجع الداخلي لاستقلالته بسبب قيامه بالخدمات الاستشارية ينبغي أن يفصح عن ذلك.
 - د- مشاركة أعضاء خارجيين في أداء مهام المراجعة الداخلية.
- ويمكن للباحثة أن توضح عناصر الإطار المقترح من خلال الشكل التالي:

عناصر الإطار المقترح



المصدر: من إعداد الباحثة

٣- دراسة تطبيقية على شركة القناة لتوزيع الكهرباء بالإسماعيلية:-

تهدف الدراسة التطبيقية إلى بحث مدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح على شركة القناة لتوزيع الكهرباء بالإسماعيلية ، حيث أنها تمثل إحدى الوحدات الحكومية الاقتصادية والتي يمكن أن تتوافق خصائصها مع مدخل المحاسبة عن الانجاز.
وفي ضوء البيانات والمعلومات التي أتاحت للباحثة، والمقابلات الشخصية التي تم

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مناظر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

اجراؤها مع بعض القيادات المسؤولة تمكنت الباحثة من ابراز بعض الجوانب كما يلي:

١/٣ مقدمة عن شركة القناة لتوزيع الكهرباء:

١/١/٣ بيانات الشركة:^١

هي إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة لكهرباء مصر ومقرها الإسماعيلية، ويسرى عليها أحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ فيما لا يتعارض مع أحكام القانون ١٦٤ لسنة ٢٠٠٠ - بتحويل هيئة كهرباء مصر إلى شركة مساهمة مصرية- وتقوم الشركة بالآتي:

(١) توزيع وبيع الطاقة الكهربائية للمشاركين على الجهود المنخفضة والمتوسطة في إطار النطاق الجغرافي لنشاط الشركة وهو محافظات (بورسعيد- الإسماعيلية - السويس - الشرقية - شمال سيناء - جنوب سيناء - البحر الأحمر - المدن الجديدة).

(٢) القيام بأعمال الدراسات والتصميمات الفنية.

(٣) تنفيذ مشروعات توصيل التيار الكهربائي للاستخدامات المختلفة على الجهود المنخفضة والمتوسطة.

(٤) إدارة وتشغيل وصيانة شبكات الجهد المتوسط والمنخفض.

(٥) إدارة وتشغيل وصيانة محطات التوليد غير المربوطة بالشبكة الموحدة.

(٦) اتخاذ كافة الضمانات لاستقرار واستمرار التغذية الكهربائية بجودة عالية.

٢/١/٣ رسالة الشركة:^٢

توفير الطاقة الكهربائية المستدامة من كافة المصادر لكافة العملاء وفقاً للمعايير العالمية وبالأسعار التنافسية ومن خلال عمل مؤسسي يتبنى سياسات الجودة والاستخدام الأمثل للموارد والحفاظ على البيئة، اعتماداً على قدرات بشرية وتكنولوجية عالية الكفاءة وانجاز الأعمال بطريقة مسؤولة اخلاقياً لصالح العملاء والعاملين والمجتمع.

٣/١/٣ المتغيرات المؤثرة على ميزانية الشركة في عام ٢٠١٧:^٣

أ- صدور قانون الكهرباء رقم ٨٧ لسنة ٢٠١٥.

^١ الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ، ص ٣٧ بتصرف.

^٢ الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ، ص. ١ : ٢ بتصرف

^٣ الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ، ص. ١ : ٢ بتصرف

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

ب- صدور قانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مع تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية وزيادة أسعار وقود التشغيل وتعديل تعريفه بيع الكهرباء.

ج- تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء بشأن بنود إيرادات ومصروفات السنوات السابقة، وأثر ذلك على حقوق الملكية للشركات.

٤/١/٣ تقرير لجنة المراجعة الداخلية بالشركة:^١

تضمن التقرير المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركة مثل (المخاطر الأمنية، والتمويلية والفنية والإدارية، والمخاطر التي تتعلق بطبيعة العمل "السلامة والصحة المهنية" والمخاطر التنافسية، مخاطر أمن المعلومات).

وقد تضمن التقرير مجموعة من الحلول المقترحة لإدارة ومواجهة المخاطر وهي

كما يلي:-

أ- المخاطر الأمنية: (أن تتوسع الشركة في استخدام تكنولوجيا الأمن، التوسع في استخدام قواعد بيانات الحاسب الآلي التي تتيح سيولة المعلومات والبيانات بشكل مؤمن، التعاون مع الأمن).

ب- المخاطر التمويلية والفنية (تتحمل الشركة أعباء قروض بنك الاستثمار- التي اتخذت فيها إجراء أثر إيجابي على تقليل قيمة الفوائد بانتهاجها الدفع بنظام التعجيل في بداية الشهر).

ج- تبذل الشركة جهود كبيرة للحفاظ على نسبة الفقد في حدود النسبة المسموح بها عالمياً، من خلال اجتماعات دورية تتم شهرياً مع القيادات وتفعيل نظام الضبطية القضائية.

د- المخاطر الإدارية: والتي تتمثل في نقص العمالة عن طريق:

■ يتم إعادة توزيع وتدوير العمالة على مستوى القطاع وعلى مستوى الهندسات والإدارات وما بين القطاعات المختلفة.

■ تقوم الشركة بالتدريب التحويلي للوظائف التي يمكن الاستفادة منها، وتغيير بعض المهن للعاملين وفقاً لمقومات التأهيل الخاصة بكل منهم لسد العجز في بعض الوظائف.

■ تتوسع الشركة في تركيب العدادات مسبقة الدفع التي تسهم في الحد من العجز في وظيفة القارئ والمحصل، وتولى الشركة اهتماماً كبيراً في متابعة ومراقبة هذه

^١ الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ، ص. ص ٢٠٠ : ٢٠٤ بتصرف

- العدادات.
- الاستعانة بنظام العمالة اليومية غير المنتظمة وذلك يتم في أضيق الحدود وحسب حاجة العمل.
 - تتبع الشركة نظام البصمة في توقيع العاملين للحضور والانصراف.
 - ه- المخاطر التي تتعلق بطبيعة العمل " السلامة والصحة المهنية":
 - يتم كل فترة تدريب العاملين بالمواقع الإدارية على حالات الطوارئ.
 - توفر الشركة مهمات الوقاية الشخصية وبمواصفات عالية الجودة.
 - و- المخاطر التنافسية:
 - يراعى معالجة نقاط الضعف مثل خطأ القرارات.
 - كيفية التعامل مع المواطن بشكل لائق وحسن.
 - الوصول بخدمة المشترك إلى الدرجة المرجوة، من خلال الارتقاء بمكونات الشبكة وتأمينها لتحقيق التغذية المستمرة والأمنة مع الجودة الشاملة.
 - ز- مخاطر أمن المعلومات:
 - ابعاد البيانات عن أجهزة الكمبيوتر الخاصة بالمستخدمين لتكون على الخادم فقط، وبالتالي فإن المستخدم ليس لديه فرصة في نسخ أو حذف أي بيانات لأنه فعلياً لا يملكها على الجهاز الخاص به.
 - جدار الحماية الداخلي لمنع المستخدمين الداخليين من الوصول إلى بيانات ليس لهم الحق في الوصول إليها.
 - مراقبة سلوك المستخدمين لتسجيل الاجراءات التي يقومون بها دون أي تأثير على عمل المستخدم.
 - مراقبة استخدام الانترنت ورصد أي حركة للبيانات التي تسير خارج الشركة.
 - وفيما يلي ملخص لبعض نتائج التقارير الدورية للجان المتابعة للتفتيش على فروع الشركة والتي أوصت بما يلي:
 - سرعة تكثيف أعمال التفتيش الميداني على الكشافيين والعدادات مسبوقه الدفع والتي لم تقم بالشحن لمدة تزيد عن ٣ شهور.
 - سرعة فحص العدادات المعطلة والمتوقفة.
 - ضرورة الترحيل في الدفاتر ذات القيمة بالنسبة للمبالغ الموردة الى الخزينة.
 - ضرورة طبع دفاتر أمر توريد النقدية التي يتم توريدها بمعرفة المحصلين إلى الخزينة.
 - الالتزام بإعداد التقرير الشهري المتضمن التفتيش على اعمال الكشافيين، بما يقلل من حالات القراءة الوهمية.

٥/١/٣ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية*:

فيما يلي ملخص لما تضمنه تقرير الجهاز المركزي للمحسابات:

- عدم تحليل بعض شبكات الخطوط الهوائية والأرضية المدرجة بسجل الأصول الثابتة، حساب الآلات والمعدات البالغة نحو ١٤٤,٨٤٤ مليون جنيه مما يصعب تقدير المستبعد منها عند الاحلال والتجديد وعند مطابقتها.
- تضمن حساب المخزون نحو ١٣,١٤٥ مليون جنيه قيمة أصناف راكدة وبطيئة الحركة مكون عنها مخصص بمبلغ ١٠,٧٦٩ مليون جنيه بالمخالفة لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون فقرة ٢٨ كذا عدم تقييم مخزون المخلفات في ٢٠١٧/٦/٣٠ بالمخالفة لقرار رئيس الجهاز المركزي للمحسابات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١.
- عدم كفاية المخصص بما يتناسب مع رصيد العملاء
- عدم وجود الضوابط التي تكفل حساب استهلاكات عدادات الدفع المقدم، وما لذلك من أثر على إيرادات الشركة وحساب نسب الفقد.
- عدم كفاية المخصصات البالغ رصيدها في ٢٠١٧/٦/٣٠ نحو ٤٥٦,٥٩٤ مليون جنيه لمقابلة الالتزامات المكونة من أجلها.
- يتضمن حساب الاحتياطيات قيمة عدد أربعة وحدات توليد طاقة شمسية منحة من دولة الامارات والتي دخلت الانتاج بتاريخ ٢٠١٦/٤/٢٠ بالمخالفة لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٢) فقرة (٢٤) بإدراجها في القوائم المالية كإيرادات مؤجلة، وما لذلك من أثر على نتائج أعمال الشركة.
- عدم تكوين مخصصات بالمطالبات التي ترد للشركة من مصلحة الضرائب العقارية عن العقارات المملوكة للشركة.
- لم تقم الشركة بالتأمين على معظم أصول وموجودات الشركة ضد الحريق والسرقة بالمخالفة لأحكام اللائحة المالية.
- لم تقم الشركة بإرسال مصادقات لأصحاب الأرصدة المدينة والدائنة في تاريخ القوائم المالية للتحقق من صحتها، كأحد أدلة الاثبات واكتفت بإجراء مطابقات مع بعض الجهات الحكومية.
- ضعف المحصل من متأخرات العملاء المرحلة من سنوات سابقة.

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ. ص. ص ٨٩ : ٩٣ بتصرف.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

- حقق تشغيل المحطات غير المربوطة بالشبكة خسائر نحو ٧٣,١١٩ مليون جنيه خلال العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٦، نتيجة ارتفاع التكلفة البالغة ٨٣,٣١٤ مليون جنيه عن الإيرادات المحققة البالغة نحو ١٠,١٩٥ مليون جنيه مما يلزم ربطها بالشبكة لتقليل حجم تلك الخسائر.
- ما زال نظام الرقابة والضبط الداخلي بالشركة يحتاج إلى تدعيم وتطوير.

- وقد تضمن تقرير مجلس الإدارة مذكرة بشأن عدم توزيع أرباح عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٧/٦/٣٠ استناداً للمادة ٤٣ من القانون ١٥٩ لسنة ٨١ والتي تقضي بأنه لا تحجز أرباح إذا ترتب على ذلك منع الشركة أداء التزاماتها النقدية.

٦/١/٣ الأدوات المالية للشركة وإدارة المخاطر المتعلقة بها*:

تتمثل الأدوات المالية للشركة في البنود ذات الطبيعة النقدية، وتشمل النقدية المحتفظ بها وأصول والتزامات الشركة التي سوف تحصل أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) الخاص بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وتتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية السياسات المحاسبية المتبعة بشأن اثبات وقياس أهم الأدوات المالية وما يرتبط بها من إيرادات ومصروفات.

أ- خطر تقلبات العملات الأجنبية:

يتمثل خطر العملات الأجنبية في التغيرات التي تطرأ على سعر الصرف، والذي يؤثر على المدفوعات والمقبوضات بالعملات الأجنبية، وكذلك تقييم الأصول والالتزامات المتداولة بالعملات الأجنبية وتوجد التزامات طويلة وقصيرة الأجل بالعملات الأجنبية قدرها ١,٤٤٥ مليون دولار أمريكي و ٣٥٩ ألف يورو بخلاف التزامات أخرى بعملات أجنبية (سلة عملات) من جهات مختلفة.

ب- خطر الائتمان:

يتمثل خطر الائتمان في مقدرة العملاء على سداد المستحق عليهم وتقوم الشركة بإتباع العديد من الأساليب للحفاظ على مستحقاتها، آخذين في الاعتبار زيادة الخطر المرتبط بعدم تحصيل المديونيات كنتيجة لزيادة قيمة المديونية المستحقة على العملاء والتي بلغ رصيده في ٢٠١٧/٦/٣٠ مبلغ ٣٣١٦,٨٤١ مليون جنيه.

ج- خطر سعر الفائدة:

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ. ص. ص ١٤٨ : ١٤٩ بتصرف.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

يتمثل خطر الفائدة في تغير أسعار الفائدة بما يؤثر على نتائج الأعمال، ويعتبر هذا الخطر مرتفعاً نظراً لاعتماد الشركة على القروض طويلة الأجل مقابل الأصول المنقولة من هيئة كهربة الريف.

د- القيمة العادلة:

طبقاً لأسس تقييم الأصول والالتزامات المالية الواردة بالإيضاحات المتممة بالقوائم المالية فإن القيمة العادلة لهذه الأدوات المالية لا تختلف اختلافاً جوهرياً عن قيمتها الدفترية في تاريخ المركز المالي.

٧/١/٣ ميثاق لجنة المراجعة للشركة القابضة لكهرباء مصر الصادر في تاريخ ٢٠١٦/٣/١٠*:

تضمن الميثاق مهام لجنة المراجعة والتي تتلخص في التالي:

- مراجعة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية.
 - فحص ودراسة التقارير المالية والدورية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وتقييم مدى ملائمة الأساليب والسياسات المحاسبية المتبعة والتغيرات الناتجة عن المقترحات.
 - فحص ودراسة القوائم المالية المبدئية للعام المالي قبل عرضها على المجلس.
 - مراجعة القوائم المالية السنوية المرفقة من قبل مراقب الحسابات والتوصيات بإقرارها.
 - مراجعة التقرير السنوي للشركة والتأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة به.
 - تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية.
 - فحص ومراجعة وتقييم اجراءات نظم الرقابة والمراجعة الداخلية بالشركة ومدى الالتزام بتطبيقها.
 - اقرار الخطة السنوية للمراجعة الداخلية وجميع التعديلات التي تطرأ عليها.
 - التأكد من توافر كافة التسهيلات لإدارة المراجعة الداخلية للقيام بعملها.
 - التأكد من تطبيق الأساليب الرقابية اللازمة للمحافظة على أصول الشركة.
 - دراسة كل ما يتعلق بملاحظات ومقترحات وتحفظات مراقب الحسابات على القوائم المالية للشركة، ومتابعة ما تم اتخاذه من قبل الشركة بشأن هذه الملاحظات.
 - مراجعة أي تقارير يصدرها جهاز تنظيم مرفق الكهرباء فيما يخص خرق الشركة لشروط التراخيص، وكذلك شكاوي العملاء ومدى الاستجابة لهما.
- ومما سبق تخلص الباحثة إلى ما يلي:

* المصدر: الموقع الالكتروني للشركة القابضة لكهرباء مصر، ص.ص ١ : ٤ بتصرف

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مناظر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

١- تفتقد وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركة الاستقلالية، حيث أن بعض الأعضاء في إدارة المراجعة يكونوا أعضاء أيضاً في لجنة المراجعة التابعة للوزارة وهذا التعارض يفقد المراجع الداخلي استقلاله، ويتحقق الاستقلال من خلال رفع مكانة وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة، ومن خلال تقديمها التقارير مباشرة إلى مجلس الإدارة أو إلى لجنة المراجعة المنبثقة عن المجلس حتى يمكن متابعة الإجراءات التصحيحية.

٢- لا تحتوي نظم الرقابة الخاصة بالشركة على مقاييس تغطي الجوانب غير المالية لأداء الأنشطة المختلفة، كما أن مقاييس الأداء يجب أن تدور حول العناصر الهامة.

٣- تساهم الاستعانة بمدخل المحاسبة عن الإنجاز المقترح في تحديد المناطق الأكثر تعرضاً للمخاطر والأكثر تأثيراً على الأهداف الاستراتيجية للشركة، وهذا سوف يضع أمام المراجع الداخلي تصور واضح للمخاطر المؤثرة على تحقيق الأهداف الاستراتيجية بحيث يمكن أن تركز إجراءات المراجعة على المناطق التي تحتوى على مخاطر مرتفعة جداً عن المناطق المرتبطة بمستوى أقل من المخاطرة.

٢/٣ تطبيق الإطار المقترح على البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم الخاصة بالشركة عن الفترة من ٢٠١٦/٧/١ حتى ٢٠١٧/٦/٣٠:

أ- المعادلة المستخدمة في حساب هامش الانجاز الكلي للشركة*:

هامش الإنجاز الكلي = إيراد المبيعات (اجمالي إيراد النشاط الجاري) - تكلفة المواد المباشرة

هامش الانجاز الكلي في عام ٢٠١٧ =

١١٢٧٧٨٨٣ - ٥١٠٧٧١ = ١٠٧٦٧١١٢ (القيمة بالألف جنيه)

هامش الانجاز الكلي في عام ٢٠١٦ =

٨٩١٨٨٥٥ - ٤٢٠٩٥٦ = ٨٤٩٧٨٩٩ (القيمة بالألف جنيه)

ويلاحظ ارتفاع هامش الانجاز الكلي في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦، مما يعني

بالنسبة للمراجع الداخلي أنه لا توجد احتمالات لحدوث المخاطر (عدم وجود مؤشر للخطر) في العناصر المكونة لإيراد المبيعات بالشركة وهي صافي مبيعات الانتاج التام، صافي الطاقة المشتراه بغرض البيع، الخدمات المباعة سواء كانت المقاييسات أو اللميات أو إيرادات التشغيل للغير، أو إيرادات النشاط الأخرى، قد يرجع ذلك إلى تعديل تعريف بيع الكهرباء.

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ. ص. ٤٥، ٥١، ١٢٨، ١٣٤.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

ب- المعادلة المستخدمة في حساب نسبة الإنجاز العامة*:

نسبة هامش الإنجاز العامة = الهامش الكلي ÷ إجمالي تكاليف التصنيع

$$\text{نسبة هامش الإنجاز العامة في عام } 2017 = \frac{10767112}{16311312} = 66\%$$

$$\text{نسبة هامش الإنجاز العامة في عام } 2016 = \frac{8497899}{7928920} = 107\%$$

ويلاحظ انخفاض نسبة هامش الإنجاز الكلي في عام ٢٠١٧ عن عام ٢٠١٦، ويتطلب ذلك من المراجع الداخلي توجيه نظر الإدارة إلى احتمالات حدوث المخاطر (أن هناك مؤشر للخطر) في العناصر المكونة لتكاليف التصنيع، حيث يلاحظ ارتفاعها في عام ٢٠١٧ عن عام ٢٠١٦، مما أدى إلى انخفاض نسبة هامش الإنجاز الكلي في عام ٢٠١٧، وهذه العناصر هي الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار والتي تمثلت في الشركة في الوقود والزيوت، الكهرباء والمياه، خامات وقطع غيار ومهمات وكذلك الأجور والمصروفات الأخرى، والتي لاحظت الباحثة من واقع القوائم المالية المقارنة أنها شهدت ارتفاعاً ملحوظاً في عام ٢٠١٧ خاصة في البنود التالية (مقابل اشراف الشركة القابضة، الخدمات المشترك، الإهلاك، الفوائد الخارجية، ايجارات العقارات).

كما تضمنت عناصر تكاليف التصنيع المشتريات بغرض البيع، والتي لاحظت الباحثة أيضاً حدوث ارتفاع ملحوظ في قيمتها في عام ٢٠١٧ خاصة في البنود التالية (الطاقة المشتراه من شركات النقل، الطاقة المشتراه من شركات الإنتاج، الطاقة المشتراه من شركات التوزيع، الطاقة المشتراه من الرياح)، وقد يرجع ذلك إلى زيادة أسعار وقود التشغيل، تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية، وصدور قانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

كذلك فإنه إذا كانت نسبة هامش الإنجاز الكلي أكبر من الواحد فإن ذلك يشير إلى جدوى القيام بالعمليات التشغيلية والقدرة على تحقيق الأرباح كما يظهر في عام ٢٠١٦ بينما العكس يكون صحيح كما يظهر في عام ٢٠١٧. وترى الباحثة أن المراجع الداخلي يجب أن يقوم بتقييم بعدان لاحتمالات المخاطر هما:

الأول: تقدير احتمالات حدوث المخاطر.

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ. ص. ٤٥، ٥٢، ٥٤، ٩٥.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) محمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي
الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

الثاني: تقديم معلومات حول تقييم المخاطر.

وتكون الإدارة هي المسؤولة عن استخدام الأسلوب المناسب في مواجهة المخاطر سواء كان هذا الأسلوب (تخفيض المخاطر أو تجنبها أو قبولها أو نقلها)، كما أن المراجع الداخلي عليه أن يقدم تأكيد عن مدى ملائمة وكفاية السياسات والاجراءات المستخدمة في تخفيض حدة المخاطر التي تواجه الشركة.

جـ المعادلة المستخدمة في حساب صافي الربح*:

صافي الربح = هامش الانجاز الكلي – نفقات التشغيل الداعمة للإنجاز
وتتمثل نفقات التشغيل الداعمة للإنجاز في العناصر التالية:
المخصصات بخلاف الإهلاك، الأعباء والخسائر المتنوعة، المصروفات التمويلية وهي النفقات المؤثرة والتي يمكن تخفيضها بعد دراسة ومراجعة متأنية.

ويمكن حساب صافي الربح في عام ٢٠١٧ =

١٠٧٦٧١١٢

هامش الانجاز الكلي

(-) نفقات التشغيل الداعمة للإنجاز

(٢٠٠٠٠٠)

المخصصات

(٢١٥٧٢)

الأعباء والخسائر

المتنوعة

(٩٢١٨٣)

المصروفات التمويلية

(٣١٣٧٥٥)

١٠٤٥٣٣٥٧

(المبالغ بالألف جنيه)

ويمكن حساب صافي الربح في عام ٢٠١٦:

٨٤٩٧٨٩٩

هامش الانجاز الكلي

(-) نفقات التشغيل الداعمة للإنجاز

(٩٧٠٥٠)

المخصصات

(٢٣٠٣١)

الأعباء والخسائر

المتنوعة

(١٠٨٢٠٣)

المصروفات التمويلية

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ . ص. ٤٥، ص.ص ٩٦ : ٩٧.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مناظر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

(٢٢٨٢٨٤)

٨٢٦٩٦١٥

(المبالغ بالألف جنيه)

ويلاحظ ارتفاع صافي الربح وفقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦، وإن كان ذلك لا يعني أن هناك عدم وجود مؤشر للخطر لأن هذا الارتفاع قد يكون بسبب استبعاد نفقات التشغيل غير الداعمة للإنجاز، لذلك يجب الاستمرار في حساب باقي المعادلات للتأكد من ذلك.

د- المعادلة المستخدمة في حساب العائد على الاستثمار*:
العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ المخزون

$$\text{حساب العائد على الاستثمار في عام ٢٠١٧} = \frac{١.٤٥٣٣٥٧}{٧٤٤٥٨٦} = ١٤\%$$

$$\text{حساب العائد على الاستثمار في عام ٢٠١٦} = \frac{٨٢٦٩٦١٥}{٦٥٠٦٠٥} = ١٢.٧\%$$

ويلاحظ ارتفاع العائد على الاستثمار في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦، مما يعني بالنسبة للمراجع الداخلي أنه لا توجد احتمالات لحدوث المخاطر (عدم وجود مؤشر للخطر) في العناصر المكونة للمخزون في الشركة وهي (مخزون الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار بعد خصم المخصصات، مخزون الانتاج غير التام، البضائع المشتراة بغرض البيع، المخزون لدى الغير) وقد يرجع ذلك إلى تعديل تعريفه بيع الكهرباء، ولذلك يجب الاستمرار في حساب باقي المعادلات.

نسبة هامش الإنجاز لأي منتج = $\frac{\text{هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد}}{\text{التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد}}$

هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد = $\frac{\text{سعر البيع - تكلفة المواد الخام}}{\text{وقت تشغيل المنتج في المورد المقيد}}$

التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد = $\frac{\text{اجمالي تكاليف التصنيع للمنتج}}{\text{وقت تشغيل المنتج في المورد المقيد}}$

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ. ص. ٤٤، ص. ٩٥ : ٩٦، ص. ١٢٦ : ١٢٧.

ونظراً لأن أهم الخدمات المباعة لدى شركة القناة لتوزيع الكهرباء تتمثل في الطاقة المباعة (ايراد التيار)، ايرادات النشاط الجاري والتي تتضمن المقاييسات والتوصيلات ومحطات عقود التشغيل، وبيع اللبمات الموفرة).

لذلك فإنه يمكن حساب نسبة هامش الانجاز لكل من هذه الأنشطة باستخدام المعادلة السابقة، وذلك لارتباط هذه الأنشطة بمجموعة من الموارد المقيدة وكذلك وقت تشغيل محدد في المورد المقيد.

ويمكن استبدال وقت تشغيل المنتج في المورد المقيد في المعادلة عند حساب نسبة هامش الانجاز لبيع التيار بالحمل الأقصى الا وهو كمية الميجاوات في الساعة. وكذلك يمكن استبدال وقت تشغيل المنتج في المورد المقيد في المعادلة عند حساب نسبة هامش الانجاز لإيرادات النشاط الجاري بالوقت التقديري من قبل ادارة الشركة والمستغرق في الانتهاء من تنفيذ المقاييسات والتوصيلات).

وقد لاحظت الباحثة عدم وجود سجل يحتوى على وقت تشغيل المنتج في المورد المقيد (الوقت الفعلي أو التقديري المستغرق في تنفيذ المقاييسات والتوصيلات).

- حساب نسبة هامش الإنجاز لبيع التيار*:

(١) في عام ٢٠١٧ :-

$$\text{هامش الانجاز لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد} = \frac{١٠١٥٩٥٦٥ - ٥٩٠٩٨}{١٠١٠٠٤٦٧} = \frac{٩٥٦٨٦٧}{١٠١٠٠٤٦٧} = ٩٤٦٠.٤ \text{ ج/س}$$
$$= \frac{٤١٧٣}{٤١٧٣} \text{ م.وت.س}$$

التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد =
١٦١٦٧٦٦٠

$$= \frac{٣٨٧٤.٣}{٤١٧٣} \text{ ج/س}$$

٤١٧٣ م.وت.س

$$\text{فتكون نسبة هامش الانجاز لبيع التيار} = \frac{٢٤٢٠.٤}{٣٨٧٤.٣} = ٦٢.٥\%$$

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ . ص. ٥٨، ١٥٧.

(٢) في عام ٢٠١٦ :-

هامش الانجاز لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد =

$$\frac{7990973 - 42086}{390.4} = \frac{7903387}{390.4 \text{ م. و ت. س.}} = 2037.24 \text{ ج/س}$$

التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد =

$$\frac{7882206 \text{ ج}}{390.4 \text{ م. و ت. س.}} = 2019.02 \text{ ج/س}$$

$$\text{فتكون نسبة هامش الانجاز لبيع التيار} = \frac{2037.24}{2019.02} = 100.9\%$$

ويلاحظ انخفاض نسبة هامش الانجاز لبيع التيار في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦، ويتطلب ذلك من المراجع الداخلي توجيه نظر الإدارة إلى احتمالات حدوث المخاطر (أن هناك مؤشر للخطر) في العناصر المكونة للمعادلة ألا وهي سعر بيع التيار، تكلفة المواد الخام، الحمل الأقصى وهو كمية الميجاوات في الساعة، اجمالي تكاليف الطاقة المباعة.

وقد لاحظت الباحثة من واقع القوائم المالية المقارنة ارتفاع تكاليف التيار للخامات والمواد، الوقود وقطع الغيار وكذلك ارتفاع اجمالي تكاليف الطاقة المباعة في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦ وذلك بالرغم من ارتفاع الحمل الأقصى (كمية الميجاوات في الساعة).

وفي ضوء تقرير مجلس الإدارة المعروض على الجمعية العامة للشركة فإن هناك عدد من المتغيرات المؤثرة على ميزانية العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ والتي ترى الباحثة أن لها تأثير على انخفاض نسبة هامش الانجاز لبيع التيار في عام ٢٠١٧ ألا وهي:

(١) صدور قانون الكهرباء رقم ٨٧ لسنة ٢٠١٥ وما تضمنه اللائحة التنفيذية من تحمل الدولة للفرق بين متوسط تكلفة وحدة الطاقة الكهربائية المباعة التي يقرها جهاز

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ . ص.ص ١: ٢ بتصرف.

تنظيم مرفق الكهرباء وحماية المستهلك ومتوسط سعر البيع للمستهلكين، وذلك عملاً لنص المادة رقم ٤١ من قانون الكهرباء بدلاً من تحمل الدعم بقيمة فروق أسعار المواد البترولية الموردة لشركات الكهرباء كما كان سابقاً.

(٢) صدور عدد من القرارات الاقتصادية في ٢٠١٦/١١/٣ أهمها قانون ضريبة القيمة المضافة، تحرير أسعار صرف العملات الاجنبية، زيادة سعر الاقتراض ٣٠٠ نقطة في نوفمبر ٢٠١٦ ثم زيادته ٢٠٠ نقطة في مايو ٢٠١٧، زيادة أسعار وقود التشغيل، وقد أدت تلك القرارات الى تضخم قيمة كافة عناصر التكاليف وأهمها الوقود، قطع الغيار، الصيانات الحتمية اللازمة لاستمرارية تشغيل الشبكات والمحطات بكفاءة اقتصادية، الضرائب والرسوم الجمركية وكذلك الأعباء التمويلية للمشروعات القائمة والجاري تنفيذها.

(٣) حساب كميات الطاقة المباعة للمستهلكين بعد استبعاد كمية الطاقة التي تم رصدها لدى المشتركين وتخص سنوات سابقة (التراكمات)، حيث تم معالجتها ضمن بند إيرادات سنوات سابقة وكذلك تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥ السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء بشأن بنود إيرادات ومصروفات السنوات السابقة، مما أثر على كميات الطاقة المباعة ونسب الفقد مقارنة بالمستهدف بالموازنة.

وترى الباحثة أن المراجع الداخلي يجب أن يقوم بتقييم بعدان لاحتمالات المخاطر هما: الأول: تقدير احتمالات حدوث المخاطر، الثاني: تقييم معلومات حول تقييم المخاطر.

وتكون الإدارة هي المسؤولة عن استخدام الأسلوب المناسب في مواجهة المخاطر سواء كان هذا الأسلوب (تخفيض المخاطر أو تجنبها أو قبولها أو نقلها)، كما أن المراجع الداخلي عليه أن يقدم تأكيد عن مدى ملائمة وكفاية السياسات والاجراءات المستخدمة في تخفيض حدة المخاطر التي تواجه الشركة.

وترى الباحثة أنه يمكن تطبيق نفس المعادلات السابقة على إيرادات النشاط الجاري والذي يتضمن المقاييسات والتوصيلات ومحطات عقود التشغيل وبيع اللببات الموفرة، حيث تتجه الشركة نحو التصنيع الذاتي للمهمات الخاصة بالمقاييسات وخاصة الاعمدة وصناديق التوزيع بدلاً من شراؤها، تقوم ببيع اللببات الليد للمواطنين بالتقسيط على فاتورة الاستهلاك الشهري بما فيها تركيبات المدارس والمجمعات الاستهلاكية، علماً بأن يجب حساب زمن الانجاز للمقاييسات والتوصيلات وهو يساوي (قيمة إيرادات كل خدمة × الزمن اللازم لتقديمها)، ويتطلب ذلك توافر سجل داخلي يحتوي على زمن تقديري يمثل الحد الأقصى للزمن اللازم لتقديم الخدمة.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مناظر الأداء الحكومي
الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

و- حساب أرباح وخسائر الإنجاز*:

د/ أ.خ الإنجاز في عام ٢٠١٧ :- (المبالغ بالآلاف جنيه)

١١٢٧٧٨٨٣	إيراد المبيعات
(١٦٣١١٣١٢)	(-) تكلفة الإنتاج المباع
٥٨٨٧٧٥١	+ الاعانات
٨٥٤٣٢٢	هامش الانجاز
(٣١٣٧٥٥)	(-) النفقات التشغيلية الداعمة للإنجاز
(٢٠٠٠٠٠)	المخصصات
(٢١٥٧٢)	الأعباء والخسائر المتنوعة
(٩٢١٨٣)	المصروفات التمويلية
(٤٦٢٢٥٨)	(-) النفقات التشغيلية غير الداعمة للإنجاز
(٢١٤٣٧٢)	م. إدارية وعمومية
(٢٤٧٨٨٦)	م. تسويقية
٧٨٣٠٩	الدخل التشغيلي

ويقصد بالنفقات الغير داعمة للإنجاز بأنها النفقات غير المؤثرة والتي يمكن تخفيضها بعد دراسة ومراجعة اعتيادية وتتمثل في المصروفات العمومية والإدارية، والمصروفات التسويقية.

وقد لاحظت الباحثة أنه بدون إضافة مبلغ المنح والاعانات عن الفرق بين متوسط تكلفة وحدة الطاقة المباعة ومتوسط سعر البيع، فإن ذلك يؤدي إلى ظهور هامش الانجاز برقم سالب في حساب أرباح وخسائر الإنجاز بسبب ارتفاع تكلفة الإنتاج المباع عن إيرادات المبيعات، وذلك تطبيقاً لما تضمنته اللائحة التنفيذية لقانون الكهرباء رقم ٨٧ لسنة ٢٠١٥ من تحمل الدولة للفرق بين متوسط تكلفة وحدة الطاقة الكهربائية المباعة ومتوسط سعر البيع للمستهلكين.

د/ أ.خ الإنجاز في عام ٢٠١٦ :- (المبالغ بالآلاف جنيه)

٨٩١٨٨٥٥	إيراد المبيعات
(٧٩٢٨٩٢٠)	(-) تكلفة الإنتاج المباع
٩٨٩٩٣٥	هامش الانجاز

* الميزانية لشركة القناة لتوزيع الكهرباء في ٢٠١٧/٦/٣٠، والحسابات الختامية والإيضاحات المتممة عن السنة المنتهية في ذات التاريخ. ص.ص ٤٤: ٤٥.

(-) النفقات التشغيلية الداعمة للإنجاز

(٢٢٨٢٨٤)	(٩٧٠٥٠)	المخصصات
	(٢٣٠٣١)	الاعباء والخسائر المتنوعة
	(١٠٨٢٠٣)	المصروفات التمويلية
(٤١٠٧٩٢)		(-) النفقات التشغيلية الغير داعمة للإنجاز
	(١٨٠٠٣٢)	م. ادارية وعمومية
	(٢٣٠٧٦٠)	م. تسويقية
<u>٣٥٠٨٥٩</u>		الدخل التشغيلي

ويلاحظ انخفاض رقم الدخل التشغيلي في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦، ويتطلب ذلك من المراجع الداخلي توجيه نظر الإدارة إلى احتمالات حدوث المخاطر (أن هناك مؤشر للخطر) في العناصر المكونة لحساب الدخل التشغيلي، حيث لاحظت الباحثة أنه بالرغم من ارتفاع ايراد المبيعات في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦ إلا أن هناك ارتفاع كبير أيضاً في بعض عناصر النفقات التشغيلية في عام ٢٠١٧ عنها في عام ٢٠١٦ مثل ارتفاع رقم المخصصات وارتفاع رقم المصروفات الإدارية والعمومية والمصروفات التسويقية في نفس الوقت الذي انخفضت فيه الأعباء والخسائر والمصروفات التمويلية في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦.

وترى الباحثة أن المراجع الداخلي يجب ان يقوم بتقييم بعدان لاحتمالات المخاطر، الأول: تقدير احتمالات حدوث المخاطر، الثاني: تقديم معلومات حول تقييم المخاطر، وتكون الإدارة هي المسؤولة عن استخدام الأسلوب المناسب في مواجهة المخاطر سواء كان هذا الأسلوب (تخفيض المخاطر أو تجنبها أو قبولها أو نقلها)، كما أن المراجع الداخلي عليه أن يقدم تأكيد عن مدى ملائمة وكفاية السياسات والإجراءات المستخدمة في تخفيض حدة المخاطر التي تواجه الشركة.

وفي ضوء التطبيق السابق للإطار المقترح على البيانات الواردة بالقوائم المالية الخاصة بالشركة تخلص الباحثة إلى أن استخدام المراجع الداخلي لمدخل المحاسبة عن الإنجاز في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي في قطاع الكهرباء يساهم في تقديم ما يلي:

- ١- تأكيد عن فاعلية وكفاءة عمليات إدارة المخاطر.
- ٢- مساعدة الإدارة من خلال الاقتراحات والخدمات الاستشارية فيما يتعلق بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة، والتي تحد من تحقيق أهدافها نظراً للارتباط بين تلك المخاطر ونشاط الشركة.

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي، فهي مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

٣- تحديد طرق الاستجابة المناسبة للمخاطر وكيفية التعامل معها من قبل الإدارة من خلال إعداد تقرير بذلك.

٤- تقييم المخاطر المؤثرة على أهداف المنشأة عن طريق المزج بين الأساليب الكمية المتمثلة في مدخل المحاسبة عن الإنجاز والأساليب الوصفية للقياس، حيث يمكن استخدام الأساليب الكمية عندما يكون هناك قدر كافي من البيانات المتاحة، أما الأساليب الوصفية يمكن استخدامها في حالة عدم توافر البيانات المالية والخبرة بالتقديرات الكمية.

القسم الخامس

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: نتائج الدراسة:

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة التطبيقية يمكن تقسيم نتائج البحث إلى:

(١) نتائج الدراسة النظرية:

أ- اتضح من استقراء الدراسات السابقة أن الوحدات الحكومية وخاصة الاقتصادية في حاجة إلى تطوير أساليب المراجعة الداخلية من أجل زيادة كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي، تفعيل آليات الرقابة، منع الغش، وتذرية الفساد الإداري.

ب- إن التطبيق الفعال لإدارة المخاطر في الوحدات الحكومية الاقتصادية يضمن تحقيق الأهداف المتمثلة في رفع كفاءة وزيادة فاعلية الأداء، من خلال التحقق من أن موارد هذه الوحدات قد أُدبرت بالكفاءة والفاعلية المطلوبة.

ج- ساهمت التغيرات المعاصرة في البيئة الداخلية والخارجية للوحدات الحكومية الاقتصادية والمخاطر التي تتعرض لها إلى وجود العديد من المتغيرات التي تؤثر على أداء تلك الوحدات، ومستوى تقديم الخدمات مما يتطلب تفعيل دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في تلك الوحدات.

د- يرتبط تفعيل دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في الوحدات الحكومية الاقتصادية، بالمشاركة في توفير أدوات إدارة المخاطر بالمنشأة بالإضافة إلى فحص وتقييم إدارة هذه المخاطر.

هـ- إن أدوات إدارة المخاطر المستخدمة من قبل المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية الاقتصادية غير كافية لتحقيق قياس وتقييم دقيق عن عمليات إدارة المخاطر، أو إعطاء مؤشرات للخطر عن الأنشطة عالية المخاطر.

و- يمكن تفعيل دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في الوحدات الحكومية الاقتصادية من خلال استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع

الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي.

(٢) نتائج الدراسة التطبيقية:

أ- يتوافق مدخل المحاسبة عن الإنجاز مع طبيعة خصائص قطاع الكهرباء، ومع مؤشرات الأداء المالية المطبقة بهذا القطاع، حيث أنه يمثل أحد القطاعات الحكومية الاقتصادية والذي يمثل مصدر هام من مصادر إيرادات الموازنة العامة للدولة، وهو ما يثبت صحة الفرض البحثي الأول.

ب- أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى ارتفاع هامش الإنجاز الكلي في عام ٢٠١٧ حيث بلغ ١٠٧٦٧١١٢ (القيمة بالألف جنيه) عنه في عام ٢٠١٦ حيث بلغ ٨٤٩٧٨٩٩ (القيمة بالألف جنيه)، بالرغم من تعديل تعريفه الكهرباء، وزيادة أسعار وقود التشغيل في عام ٢٠١٧، كما أشارت النتائج إلى ارتفاع صافي الربح في عام ٢٠١٧ حيث بلغ ١٠٤٥٣٣٥٧ (القيمة بالألف جنيه) عنه في عام ٢٠١٦ حيث بلغ ٨٢٦٩٦١٥ (القيمة بالألف جنيه) وذلك بالرغم من ارتفاع قيمة المخصصات في عام ٢٠١٧ حيث بلغت ٢٠٠٠٠٠٠ (القيمة بالألف جنيه) عنها في عام ٢٠١٦ حيث بلغت ٩٧٠٥٠ (القيمة بالألف جنيه)، كما أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى ارتفاع العائد على الاستثمار في عام ٢٠١٧ حيث بلغ ١٤% عنه في عام ٢٠١٦ حيث بلغ ١٢.٧% وذلك بالرغم من زيادة أسعار وقود التشغيل والمصروفات الإدارية والعمومية والتسويقية في عام ٢٠١٧، وهو ما يثبت صحة الفرض البحثي الثاني أن الأساليب البحثية المستخدمة حالياً في مراجعة إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية الاقتصادية لا تساهم في قياس وتقييم الأداء الحكومي.

ج- يؤدي استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز إلى إعطاء مؤشر عن الأنشطة عالية المخاطر في الشركة، حيث أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى انخفاض نسبة هامش الإنجاز الكلي في عام ٢٠١٧ حيث بلغت ٦٦% عنها في عام ٢٠١٦ حيث بلغت ١٠٧% مما يعطي مؤشر للخطر، وذلك بالرغم من ارتفاع هامش الإنجاز الكلي في عام ٢٠١٧ عنه في عام ٢٠١٦، وهو ما يثبت عدم صحة فرض العدم الثالث وبالتالي قبول الفرض البحثي البديل.

د- يؤثر استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضبط وتخطيط توقيت تنفيذ الخدمات الحكومية في الشركة، حيث أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى انخفاض نسبة هامش الإنجاز لبيع التيار في عام ٢٠١٧ حيث بلغت ٦٢.٥% عنها في عام ٢٠١٦ حيث بلغت ١٠٠.٩%، حيث يرتبط هذا النشاط بمجموعة من الموارد المقيدة، وكذلك وقت تشغيل محدد في المورد المقيد وقد ارتفعت تكاليف التيار بالنسبة للخامات والوقود وقطع الغيار، وكذلك ارتفاع إجمالي تكاليف الطاقة المباعة في عام ٢٠١٧

عنه في عام ٢٠١٦ وذلك بالرغم من ارتفاع الحمل الأقصى في عام ٢٠١٧، وهو ما يثبت عدم صحة فرض العدم الرابع وبالتالي قبول الفرض البحثي البديل.

هـ- تساهم انعكاسات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور المراجع الداخلي عند مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي في الوحدات الحكومية الاقتصادية، حيث أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى انخفاض الدخل التشغيلي في عام ٢٠١٧ حيث بلغ ٧٨٣٠٩ (القيمة بالألف جنيه) عنه في عام ٢٠١٦ حيث بلغ ٣٥٠٨٥٩ (القيمة بالألف جنيه) من واقع حساب أرباح وخسائر الإنجاز، وذلك بالرغم من ارتفاع إيرادات المبيعات في عام ٢٠١٧ حيث بلغت ١١٢٧٧٨٨٣ (القيمة بالألف جنيه) عنه في عام ٢٠١٦ حيث بلغت ٨٩١٨٨٥٥ (القيمة بالألف جنيه)، مما يعطي مؤشر للخطر في العناصر المكونة لحساب الدخل التشغيلي وهو ما يعني صحة الفرض البحثي الخامس.

ثانياً: توصيات الدراسة:

- ١- الاهتمام بوضع إطار متكامل لإدارة المخاطر من أجل تحقيق الأهداف، وتجنب الوقوع في الأزمات وزيادة القدرة التنافسية بين الوحدات الحكومية الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع.
- ٢- العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في الوحدات الحكومية الاقتصادية، عن طريق توفير الموارد المالية المناسبة لها وتوفير هيكل تنظيمي مستقل.
- ٣- ضرورة عقد وتنظيم ورشات العمل والمؤتمرات للأطراف المرتبطة بالعمل في الوحدات الحكومية الاقتصادية، لتوضيح أهمية مدخل المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر.
- ٤- العمل على تفعيل دور لجان المراجعة الداخلية في قطاع الكهرباء، ويكون من مهامه الرئيسية مناقشة تقرير المخاطر المقدم من المراجع الداخلي.
- ٥- يجب ألا يكون هناك أي مراجع داخلي من القائمين بالمراجعة الداخلية بالشركات التابعة لقطاع الكهرباء منضماً أيضاً إلى لجنة المراجعة الداخلية بالشركة القابضة، حيث يعد ذلك تعارضاً مع مبدأي الاستقلال والموضوعية.
- ٦- ضرورة التكامل بين المراجع الداخلي ولجان المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات، في اكتشاف ومنع الغش الإداري وضبط وتدنية الفساد.
- ٧- يجب أن يهتم المشرع المصري بالدور الفعال للمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في قطاع الكهرباء على الأخص.
- ٨- توجيه نظر الجهات المعنية في قطاع الكهرباء بتطوير الدور الاستراتيجي للمراجع

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي، فهي مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي....

الدكتورة/ رشا علي إبراهيم الفقي

- الداخلي عن طريق التكامل بين الإدارة الإستراتيجية وعمل المراجع الداخلي.
- ٩- التوعية بأهمية وضرورة استخدام المداخل الإدارية الحديثة في قطاع الكهرباء والتي تتلائم مع طبيعة وخصائص هذا القطاع.
 - ١٠- ضرورة قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بإلزام المراجع الداخلي بقطاع الكهرباء بتطوير واستخدام مقاييس ومؤشرات لمراجعة إدارة المخاطر وتقييم الأداء.
 - ١١- الاستفادة بما انتهت إليه الدراسة التطبيقية بشأن إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي.
 - ١٢- توجيه الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول إمكانية استخدام المداخل الإدارية الحديثة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في الوحدات الحكومية الاقتصادية، من أجل رفع كفاءة وزيادة فاعلية الأداء لتحقيق الدقة والعدالة والشفافية والمسائلة في أداء تلك الوحدات.

ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية:

- في إطار النتائج التي توصلت إليها الباحثة فإن هناك العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لأبحاث مستقبلية من أهمها ما يلي:-
- ١- أثر متابعة المراجع الداخلي لتقريره بشأن المخاطر على تحسين أداء عمليات إدارة المخاطر لدى القطاع الحكومي.
 - ٢- مدى ملائمة استخدام معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية في عملية إدارة مخاطر الأداء الحكومي.
 - ٣- أثر تفعيل دور لجان المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية الاقتصادية.
 - ٤- استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير دور الموازنة الجارية الحكومية في التخطيط والرقابة.

مراجع البحث:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- إبراهيم، رضا توفيق عبده، (٢٠١٧)، تقييم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاءة الإنتاجية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول، صص ٢٧٩ - ٣٣٨.
- ٢- إسماعيل، عصام عبد المنعم أحمد، (٢٠١٦)، مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة عن الإنجاز في تحسين أهداف التخطيط والرقابة للموازنات التشغيلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الأربعون، العدد الثاني، صص ٤٢٥ - ٤٤٩.
- ٣- أبو رحمة، محمد عبد الله محمود، (٢٠١٧)، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد الثامن، صص ٥٨٥ - ٦١١.
- ٤- أمين، أشرف أحمد محمد، (٢٠١٣)، نحو تطوير نظم الرقابة المالية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية - دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس، السنة

- الثالثة، ص ٢١٠.
- ٥- الجندي، نهال أحمد، (٢٠٠٨)، تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث، ص ٢٧٩.**
 - ٦- السجيني، صبري عبد الحميد السيد، (٢٠١٦)، دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية - دراسة ميدانية في العراق، **مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني، ص ١٢٣ - ١٦٥.**
 - ٧- السيد، زكريا عبده، (٢٠١٣)، إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي - دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية، **مجلة التمويل والتجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث، ص ٣٣٣ - ٣٨٢.**
 - ٨- الفيومي، محمد محمد، (٢٠١٢)، **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الاسكندرية، ص ٨٢.**
 - ٩- القطيش، حسن فليح، (٢٠١١)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد السابع، العدد الأول، ص ٢٢ - ٢٤.**
 - ١٠- الكومي، أمجاد محمد، (٢٠١٣)، أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجماسته - دراسة ميدانية على القطاع المصرفي السعودي، **مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثالث، ص ٥٤٩ - ٦٣٤.**
 - ١١- برفقو، نور الشام موسى، أحمد، معتز مرغني سيد، (٢٠١٤)، التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة القياس التكلفة - دراسة تحليلية تطبيقية، **مجلد جامعة بحري للاداب والعلوم الإنسانية، جامعة بحري، السودان، المجلد الثالث، العدد السادس، ص ٩٥ - ١٣٦.**
 - ١٢- تولا، ياسر صلاح أحمد محمد، (٢٠١٦)، أثر المراجعة الداخلية بحسب المخاطر في تحسين الأداء المالي في المنشآت العامة، **مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد العشرون، العدد الأول، ص ١٤٥ - ١٧٤.**
 - ١٣- حسن، يوسف صلاح عبد الله، (٢٠١٣)، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء إدارة المخاطر، **مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ١١٣ - ١٢٠.**
 - ١٤- حماد، طارق عبد العال، (٢٠١٠)، دور الجامعات في نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع ووضع آليات لمكافحة الفساد المالي - ورقة عمل مقدمة في ندوة قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
 - ١٥- راضي، محمد سامي، (٢٠١٤)، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية، دراسة ميدانية، **مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ١ - ٤٨.**
 - ١٦- سرور، عاصم محمد أحمد، (٢٠١٤)، الدور التكاملي للمحاسب الإداري والمراجع الداخلي في مواجهة تطور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني.**
 - ١٧- سمرة، ياسر محمد السيد، (٢٠١١)، إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال في الشركات المصرية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثالث، ص ٣٢٩ - ٤٠٦.**
 - ١٨- شاهين، عبد الحميد أحمد محمد، (٢٠١٤)، الدور المرتقب للمراجع الداخلي، في مواجهة تطور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني.**
 - ١٩- عبد السلام، كمال كمال، (٢٠١٤)، استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية، بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي ببورسعيد - دراسة تطبيقية، **مجلة**

- البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثالث، ص ٣٤٨ - ٣٨٣.
- ٢٠- عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح محمد، (٢٠٠٨)، إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ٣٤٦ - ٤١٨.
- ٢١- عبد الناصر، محمد سيد درويش، (٢٠١٣)، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية - *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص ٤٣.
- ٢٢- علي، عبد الوهاب نصر، (٢٠٠٩)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، *المراجعة وحوكمة الشركات ومسئوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة العالمية وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية*، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص ٥٥٩.
- ٢٣- غالي، أشرف أحمد محمد، (٢٠١٧)، *المراجعة المتقدمة*، مطبعة أكتوبر الهندسية، ص ٤١.
- ٢٤- غالي، أشرف أحمد محمد، (٢٠١٣)، *الانعكاسات الحوكمية لدور المراجعة الداخلية كاستراتيجية لتعزيز أداء إدارة المخاطر بالمنشآت الصناعية - إطار مقترح - بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة - تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري - كلية التجارة، جامعة بني سويف*.
- ٢٥- غنام، غريب جبر، (٢٠١٣)، تفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر باستخدام نموذج تحليل أثار الإخفاق، *مجلة التمويل والتجارة*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثالث.
- ٢٦- غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٦)، محندات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي - دراسة ميدانية في البيئة السعودية، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.
- ٢٧- لبيب، خالد عبد المنعم، (٢٠٠٦)، القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية في ظل إطار حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري، *مجلة البحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول.
- ٢٨- متولي، أحمد زكي حسين، (٢٠١٤)، استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٢٢٣ - ٢٩٣.
- ٢٩- محمد، رضوه أحمد ماهر، (٢٠١١)، مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثالث، ص ١٤٥ - ١٨٢.
- ٣٠- مؤمنة، هبه محمود، (٢٠٠٤)، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ص ٩٥ - ٩٧.
- ٣١- هاشم، محمد صالح، (٢٠١٠)، ضوابط تطوير الرقابة الداخلية المحاسبية بالنظام المحاسبي الحكومي لمواكبة متطلبات الحكومة الإلكترونية في مصر، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ٦٣ - ١٠٥.

ثانياً: المراجع الانجليزية:

- 1- Aabo, T., F, John, R., S., and Simkins, B., J., (2005), *The Risk and Evolution of Applied Corporate Finance* 17, June.
- 2- Ali, A., M., Aidi, A., Saidin, S., Z., Sahdan, M., H., Rasit, M., H., and Rahim, M., S., (2012), Internal Audit in the Federal Government organizations of Malaysia: The Good, The Bad and the very ugly, *Asian Journal of Business and Governance*,

- 3- Alzeban, A., and Sawan, N., (2013), The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector, **African Journal of Business Management**, vol. 7, p.p.443 – 454.
- 4- Andrei, y., and Tatyana, v., E., (2016), using ABC to Enhance Throughput Accounting: An Integrated Management Approach, **Academy of strategic, Management Journal**, vol. 15, Special Issue 4.
- 5- Amanuddin, S., Azihan, N., and Athirah, N., (2015), Perception of Managers on the effectiveness of The internal Audit Functions: A case Study in TNB, South east Asia, **Journal of Contemporary Business Economic and law**, vol. 7, Issue 1.
- 6- Badara, M., S., and Saidin, S., Z., (2013), Impact of the effective Internal Control System on the Internal Audit effectiveness at local Government level, **Journal of Social and development Sciences**, vol. 4, no. 1, p.p 16-23.
- 7- CommiHee of Sponsoring Organization of Tread way Commission (COSO), (2004), **Enterprise Risk Management, Integrated Frame Work**, September, New York, NY.
- 8- Coso, " Integrating the triple bottom Line into an enterprise Risk Management program" , 2013, **www. Coso. org**
- 9- Cristian, D., (2016), **Analysis of the Risk in the Process of internal Audit**, Universitatii Maritime Constanta, Analele, p.223.
- 10- Enofe, A.,O., Mgbame, C.,J.,osa-Erhabor, V.,E.,and Ehiorabo, A.,J.,(2013), The Role Of internal Audit in effective Management in Public Sector, Research, **Journal of Finance and Accounting**, Vol. 4, No. 6, p.p 162-168.
- 11- Hilmola, O., P., and Weidong Li., (2016), **Through put Accounting heuristics is still adequate**, Response to criticism, Expert Systems With Applications, P.P 221 – 228.
- 12-HMTreasury, (2011), **Government Internal Audit Standards**, P.P 1 – 42, available at: [http:// www.hm-treasurv. Gov.uk](http://www.hm-treasurv. Gov.uk).
- 13- Hofmann, Mark,A., (2008), Public Sector Faces Unique Enterprise Risk Management Business, **Insurance**, Vol 42, Iss. 14, P.P 14-15.
- 14- IIA (2014)Standards For the Professional Practices of Internal Auditing, **The Inistute of internal Accounting**, P.P 1 – 17.
- 15- Kenneth, W., et al, (2010), Relation Ships among Toc Use Toc out comes and organizational the of Analysis Performance, **Journal of operations**.
- 16- Nicale, V., Audoussel, S., and Katunen, J., (2013), Joint Audit issues and challenges for Researchers and Policy makers, Accepted paper Series Accounting, **Europe Journal**, Vol.10, Issue 2, P.P 175 – 199.
- 17- Novak, P., Papadaki,S., Hrabec, D., and Popesko, B., (2016), Comparison of Managerial Implications for utilization of variable costing and Through Put Accounting Methods Original **Scientific Paper**, Paper number, P.P 351-389

المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي

الدكتورة / رشا علي إبراهيم الفقي

- 18- Parkhi,S., Madhusudhan , T., and Lavesh, P., Shilpa, P., (2016), Through put Accounting: an over view and frame Work, **International Journal of Services and operations Management**, P.P 1-20.
- 19- Ravi,J.,(2014) **Atool for business value**: available at [http://www. Eisner ampler. Com/ internal-audit benefits – Controls Risks. Aspx](http://www.Eisner.ampl.com/internal-audit-benefits-ControlsRisks.aspx).
- 20- Stciokas, R., and Rupsys, R., (2005), **Application of Internal Audit in Enterprise Risk Management Engineering Economics**, No. 2, P. 23.
- 21- Turlea, E., and Stefanescu, E., (2009), Internal Audit and Risk Management in public sector Entities, Between Tradition and Actuality, Annuals universities Opulence's **Series oe conmoi cu**, vol. 11, No., 1.
- 22- Tutueanu, G., (2015), The Analysis of the Relation ship between the public Domain of the Ministry of public Finance and the Risk level in the Public Internal Audit, **Audit Financier**, 13, P. 130.
- 23- Tom, T., D., (2013), **Through put Accounting**, April.
- 24- ViDA, A., (2015), Internal Audit Practice and corperate Governance at Ghana post company Limited Ashanti Region, **Master thesis** college of Human lies and Social sciences.

ملحق رقم (١) قائمة الأسئلة لاستطلاع الرأي المبني

أولاً: بيانات عامة:

(١) الاسم

(٢) الوظيفة الحالية

(٣) عدد سنوات الخبرة

ثانياً: الأسئلة الشفهية وتتضمن الردود نعم أم لا:-

- (١) هل تتميز أساليب مراجعة إدارة المخاطر داخل الشركة بالكفاءة والفعالية؟
- (٢) هل ساهمت التغييرات المعاصرة في البيئة الداخلية والخارجية والمخاطر التي تتعرض لها الشركة في الاهتمام بتفعيل دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر؟
- (٣) هل يرتبط تفعيل دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بضرورة العمل على توفير أدوات حديثة لإدارة المخاطر؟
- (٤) هل يتلائم مدخل المحاسبة عن الانجاز مع طبيعة وخصائص الشركة؟
- (٥) هل يقدم مدخل المحاسبة عن الانجاز مؤشر عن الأنشطة عالية المخاطر في الشركة؟
- (٦) هل يؤثر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز على ضبط وتخطيط توقيت تنفيذ الخدمات في الشركة؟
- (٧) هل تساهم انعكاسات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في تطوير دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الأداء داخل الشركة؟