



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية .

" دراسة تحليلية : لأراء مدراء الشركات المساهمة ، المراجعين الداخليين ، المراجعين الخارجيين
في الأراضي الفلسطينية "

إعداد

محمد أحمد الأشقر

إشراف

الأستاذ الدكتور: سالم عبد الله حلس

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

1429هـ - 2008م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَأَنْزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن

تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا "

صدق الله العظيم

(سورة البقرة - الآية 113)

إهداء

إلى روح والدي رحمهما الله،،،

إلى زوجتي رفيقة النجاح،،

إلى أبنائي وبناتي،،

إلى كل من أسهم في أتمام هذه الدراسة،،،

شكر وتقدير

أحمد الله تبارك وتعالى أن وفقني لإتمام هذه الرسالة ، واصلي واسلم وأبارك على اشرف خلق الله سيدنا ونبينا وشفيعنا وقائدنا محمد وعلى اله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين ،، اللهم يا ربنا علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما انك أنت مولانا وعلى كل شيء قدير ، وبعد

يطيب لي في هذا المقام أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الدكتور سالم عبد الله حلس لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة ، وتقديم يد العون والمساعدة والتوجيه لإتمام هذا البحث ، أدام الله عليه الصحة والعافية وجزاه الله خير الجزاء .

و يسعدني أن أتقدم بخالص الشكر والاحترام والتقدير للدكتور علي شاهين ، والدكتور عصام البحيصي لتفضلهما بالاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة ، أدامهما الله ذخرا للعلم والبحث العلمي ، وأدام عليهما الصحة والعافية ، وأنه ليسرني ويشرفني أن استزيد من علمهما وملاحظتهما القيمة .

ويسعدني أيضا أن أتقدم بجزيل شكري وتقديري إلى الجامعة الإسلامية ، هذا الصرح الشامخ منارة العلم ، لما قدمته من انجازات علمية وتدريبية ولا زالت تقدمه ليزداد طلاب العلم علما ومعرفة وخبرة . ممثلة بإدارتها ، وكذلك إلى كلية التجارة و كلية الدراسات العليا ممثلة بهيئتها التدريسية كما أتقدم بجزيل شكري وتقديري للأستاذ الدكتور يوسف جربوع لما قدمه من مساعدة وإرشاد لإتمام هذا البحث ، كما اشكر جميع أساتذتي في الجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر وكل من ساهم وأرشدني خلال تحكيم استبانته الدراسة .

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الإخوة مدققي الحسابات في قطاع غزة ، والمراجعين الداخليين والمدراء في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي باعتبارهم عينة الدراسة لما مساهموا في المساعدة في ملئ الاستبانة والرد على الاستفسارات .

والشكر والامتنان والعرفان ، لكل من ساهم مشكورا بتقديم العون والنصح ، لإتمام هذه الرسالة وفي الختام ادعوا الله أن أكون قد وفقته فيما هدفت إليه وما توفيقى إلا بالله العلي القدير .

الباحث

رقم الصفحة	بيان المحتويات	م
ا	أية قرآنية	
ب	إهداء	
ج	شكر وتقدير	
د	فهرس المحتويات	
ز	فهرس الجداول	
ح	فهرس الملاحق	
ط	ملخص الدراسة	
ي	Abstract	
	الفصل الأول "الإطار العام للدراسة "	
2	مقدمة الدراسة	1.1
4	مشكلة الدراسة	1.2
4	أهمية الدراسة	1.3
5	أهداف الدراسة	1.4
5	فرضيات الدراسة	1.5
5	منهجية الدراسة	1.6
6	الدراسات السابقة	1.7
6	الدراسات العربية	1.7.1
7	الدراسات الأجنبية	1.7.2
	الفصل الثاني " الإطار العام للمراجعة الإدارية "	
10	المراجعة الإدارية ماهيتها وأهدافها	2.1
10	مفهوم المراجعة الإدارية	2.1.1
11	أهمية المراجعة الإدارية	2.1.2
11	أهمية المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة	2.1.2.1
12	مجالات أخرى قد يساهم فيها المراجع الإداري	2.1.2.2
13	أهمية المراجعة الإدارية كاداه لترشيد القرارات الاستثمارية	2.1.2.3

13	أهداف المراجعة الإدارية	2.1.3
14	معايير المراجعة الإدارية	2.2
16	تنوع مسؤولية الإدارة لغرض وضع المعايير	2.2.1
18	مبادئ وإطار معايير المراجعة الإدارية	2.2.2
20	تصنيف تفصيلي لمعايير داخل مجالات المسؤولية الإدارية العامة	2.2.3
25	مسؤولية المراجع عن معايير التقييم	2.2.4
26	معايير الأداء المهني للمراجع الخارجي	2.2.5
29	المراجع الإداري - مدخل كفاية التأهيل	2.3
33	أساليب المراجعة الإدارية المستخدمة في التقييم	2.4
37	الضغوط التي تمارسها المنشأة للنيل من استقلالية المراجع الإداري	2.5
39	التحديات والمشاكل التي تواجه المراجعة الإدارية	2.6
	الفصل الثالث "تقييم كفاءة الأداء الإداري"	
42	مفهوم الأداء الإداري	3.1
42	أهداف تقييم الأداء	3.2
42	تحديد مفهوم تقييم الأداء	3.2.1
44	دور المراجعة الإدارية في تقييم الأداء	3.3
44	تقييم الأداء الإداري	3.4
45	علاقة وتأثير عملية تقييم الأداء الإداري بالعملية الإدارية	3.4.1
47	الحقائق المرتبطة بعملية تقييم الأداء الإداري	3.4.2
47	مزايا قياس الأداء الإداري	3.4.3
48	مفهوم كفاءة الأداء الإداري	3.4.4
50	موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري	3.4.5
52	الكفاءة في مؤسسات الأعمال والهيئات الحكومية	3.5
53	العلاقة بين الأداء الإداري والفعالية والكفاءة	3.5.1
53	العلاقة بين الكفاءة والكفاية الإنتاجية	3.5.2
54	أهمية تحقيق الفعالية والكفاءة في قطاع الخدمات	3.5.3
55	مراحل ممارسة الإدارة لعمليات الرقابة في المنشأة	3.5.4

56	دور المراجعة الإدارية في تقييم فاعلية الهيكل التنظيمي بالمنشأة	3.5.5
	الفصل الرابع " الطريقة والإجراءات "	
60	منهجية الدراسة	4.1
61	مجتمع وعينة الدراسة	4.2
61	خصائص وسمات عينة الدراسة	4.3
65	أداة الدراسة	4.4
66	صدق الاستبانة	4.5
66	صدق أداة الدراسة	4.5.1
66	صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة	4.5.2
68	ثبات الاستبانة	4.6
68	طريقة ألفا كرونباخ	4.6.1
69	طريقة التجزئة النصفية	4.6.2
69	المعالجات الإحصائية	4.7
	الفصل الخامس " نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها "	
71	اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف)	5.1
71	تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة	5.2
71	تحليل فقرات المجال الأول	5.2.1
75	تحليل فقرات المجال الثاني	5.2.2
78	تحليل فقرات المجال الثالث	5.2.3
	الفصل السادس " النتائج والتوصيات "	
82	النتائج	6.1
84	التوصيات	6.2
86	المراجع	
91	الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	م
	يوضح الفئات العمرية للشركات في العينة	1
	يوضح نوع النشاط للشركات في العينة	2
	يوضح عدد العاملين داخل الشركات في العينة	3
	يبين المؤهل العلمي لأفراد العينة	4
	يبين التخصص العلمي لأفراد العينة	5
	يبين سنوات الخبرة لأفراد العينة في مجال عملهم	6
	يوضح معاملات الارتباط بين مجالات الدراسة والدرجة الكلية للاستبانة	7
	يوضح معاملات الارتباط بين فقرات المجال الاول والدرجة الكلية للمجال	8
	يوضح معاملات الارتباط بين فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني	9
	يوضح معاملات الارتباط بين فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال الثالث	10
	معاملات ألفا كرونباخ للأستبانة ومجالاتها	11
	معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية للأستبانة ومجالاتها	12
	يبين نتائج اختبار كلمرجوف سمرنوف لاختبار التوزيع الطبيعي للمجالات	13
	نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة لفقرات المجال الأول	14
	نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة لفقرات المجال الثالث	15
	نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة لفقرات المجال الثالث	16

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	بيان الملحق	م
	الاستبانة الموجهة إلى مجتمع الدراسة	1
	رسالة موجهة من عمادة كلية الدراسات العليا - الجامعة الإسلامية للجهات المعنية بالاستبانة	2
	كشف بأسماء المحكمين للاستبانة .	3
	كشف بأسماء المدققين القانونيين المسجلين في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية .	4
	كشف بأسماء الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية حتى 2008/6.	5

ملخص الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة ، وترشيد قراراتها ، وقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للوظيفة الإدارية بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية في قطاع غزة - فلسطين .

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من ثلاث أجزاء وزعت على مدراء الشركات المساهمة ، المراجعين الداخليين ، والمراجعين الخارجيين ، بلغ عددها (101) استبانة ، كما بلغت الردود (70) استبانة وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها (70%) .

ومن نتائج هذه الدراسة أن المراجعة الإدارية لم تلق الاهتمام الكافي حتى الان من قبل الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في قطاع غزة ، وكان من نتيجة ذلك عدم ظهور مفهوم متفق عليه لهذا الفرع من فروع المراجعة أسوة بالمراجعة المالية نتيجة للطبيعة المميزة لمجالات عمل المراجعة الإدارية في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في الشركات المساهمة ، فإنه من الأفضل تطبيق نظام الفريق للقيام بالاستشارات الإدارية ، بحيث يتكون من متخصصين مهنيين للقيام بأعمالهم بشكل سليم .

وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ، ضرورة إيجاد نظام متكامل لمراجعة الأنشطة التي يزاولها المشروع ، فعن المراجعة المالية التقليدية يتم مراجعة الجانب المالي لتلك الأنشطة كما يظهر في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، والمراجعة الإدارية ستتولى قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء عن أعمال المنشأة ، ضرورة قيام الجمعيات المهنية المتواجدة في قطاع غزة بتطوير إرشادات ومعايير تتعلق بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمشروعات الاقتصادية .

Abstract

This study aims to identify the contribution fields of managerial auditing in serving the management, the rationalizing of its decisions, measuring the efficiency, effectiveness and evaluating the performance of the managerial job at the Palestinian Public Corporations in Gaza Strip , Palestine.

To achieve these objectives, a questionnaire has been designed, depending on previous studies and theoretical studies: consisted of three parts, distributed to the managers of Corporations, internal auditors and external auditors. The questionnaires were (101), the replied were (70),which represent (70%), The researcher used the statistical program package in social sciences(spss) for analyzing information, the researcher used many of tests.

The results of this study showing that the managerial auditing did not achieve a sufficient importance from accounting and auditing professional associations in Gaza Strip, as a result there is unacceptable concept such as the financial auditing. Because of the distinguishment nature of the managerial auditing work in measuring the efficiency, effectiveness and evaluating the performance of the Public Corporations, it is better to utilize the "Team System" in providing consulting services.

The researcher introduce a set of recommendations, the most important from them: the necessity to finding out an integrated system for auditing the activities of the projects, through the financial auditing, the income statement and the Balance sheet can be verified. The professional Associations of Accounting and Auditing in Gaza Strip must develop the instructions and standards related to the measurement of efficiency, effectiveness and the evaluating of performance for the economic projects.

الفصل الأول
"الإطار العام للدراسة"

0.0 مقدمة الدراسة :-

ظهرت المراجعة الإدارية حديثاً نتيجة لتطور المحاسبة والمراجعة مع تطور الفكر الإداري ، حيث ساهمت المحاسبة في مساعدة الإدارة على دعم هذا التطور عن طريق المحاسبة الإدارية التي اهتمت بالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية وكذلك بنظم المعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة في تحقيق أو الوصول إلى القرارات الإدارية الرشيدة . كما ظهرت العديد من العوامل التي أدت إلى طلب الرأي والمشورة في حقل تنفيذ الأعمال ، ومن هذه العوامل ، عالمية وتعقيد الأسواق المالية ، والتطور التكنولوجي والحاجة إلى معلومات حديثة ودقيقة ، وقد تأخذ الاستشارات الإدارية شكل دراسة توقعات أو على شكل توصيات حول الخدمات التي تقدم إلى رجال الأعمال والمؤسسات العامة ويقوم بتقديم مثل هذه الخدمات أشخاص متخصصين لتحديد المشكلات والتحقق منها ووضع الإجراءات التنظيمية وتحديد السياسات ، وتقديم التوصيات العملية المناسبة التي تساعد على تطبيق هذه التوصيات.(1)

كما انه بسبب كبر حجم المشروعات ، وتعدد أوجه نشاطها ، أصبحت إدارة المشروع غير قادرة على التعرف بنواحي القصور والمعوقات التي تواجه التنفيذ وتحليل نتائج الأداء الفعلي لسياسات المشروع ، ومن ثم فقد نبعت الحاجة إلى إيجاد آداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال ، وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في استخدام الموارد المتاحة (2).

ولقد ساهمت الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في تطوير دور المراجعة من حماية أصول المنشأة من الضياع والسرقة والاختلاس إلى تقديم الخدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة (الإنتاج ، التسويق ، التمويل ، ... الخ) ، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والإسراف في استخدام الموارد . ولقد كان من مظاهر هذا التطور ما أصدرته هذه الجمعيات من آراء وتوصيات لتوسيع نطاق عمل المراجع الداخلي لكي يذهب إلى ما وراء الرقابة المحاسبية والمالية ، ليغطي جميع نواحي النشاط داخل المنشأة . وكذلك خروج المراجع الخارجي عن النطاق التقليدي لعمله والذي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد (3) عن مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي ، إلى نطاق جديد وهو تقديم الخدمات الإدارية للمنشأة .

(1) Goldman, D. (2000), "Leadership that Gets Results", Harvard Business Review,(March/April 2000), Vol. (78),No.(2), PP.78-90.

(2) Coats, J.F. (2001), "The Future As A Factor in Business Planning and Management", Futures Research Quarterly, Vol. 17,No. 3, 2001.

(3)Grinaker, R.L.(1980),"The Auditor's Responsibility in Expressing An Opinion". The Journal of Accountancy, 1980,PP. 63-69.

ولقد كان من نتيجة ذلك الاتجاه الأخير ، قيام العديد من مكاتب المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية بتكوين قسم خاص بالخدمات الإدارية ، وفي حقيقة الأمر لم تكن هذه المحاولات كافية لحل مشاكل الإدارة للوقوف على المشاكل التي تعترض التنفيذ ، ومن ثم ظهرت الحاجة إلى إيجاد أداء جديدة مستقلة تعمل على خدمة الإدارة ، وترشيد قراراتها ، كما تستخدم كوسيلة لقياس كفاءة وفاعلية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات ، وهذه الاداء هي المراجعة الإدارية .

والواقع إن بعض المحاسبين والمراجعين يقدمون لعملائهم خدمات ومساعدات فنية تخرج في طبيعتها عن نطاق الخدمات التقليدية للمراجعة المالية، إلا أن ذلك لم يكن يعرف دائما على انه خدمات إداريه للإدارة⁽¹⁾، ومن أمثلة هذه الخدمات تصميم النظم المحاسبية،دراسات الجدوى الاقتصادية،المساعدة في اختيار المديرين، الحكم في المنازعات المالية بين المنشأة والغير،وفى مجال التشغيل الالكتروني للبيانات،وفى مجال اختيار وتعيين الموظفين،وتنظيم وإعداد برامج التدريب،ودراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة ومدى ملاءمته للسرعة والدقة في انجاز أهدافها⁽²⁾ ودراسة معدلات الأداء وأساليب تطويرها. وتستند بعض هذه الخدمات إلى المعرفة المحاسبية. كما أن بعضها يتطلب الإلمام الكافي بجوانب أخرى للمعرفة بجانب المحاسبة،ولذلك اتخذت الجمعيات المهنية بالخارج خطوات ايجابية بتشجيع أعضائها على مواصلة أنفسهم مع هذه التغيرات حتى يتسنى لهم تقديم مساعدات فنية لإدارة المنشآت في مواجهة المشكلات التي تتعرض لها .

كما أننا إذا أخذنا في الحسبان طبيعة الخدمات الإدارية فإن الأمر يستلزم بالمراجع الإداري الاستعانة بمتخصصين في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة مثل : القانون ، التأمين ، التسويق، الإدارة ، مشاكل البيئة والتلوث ، وبحوث العمليات ، والهندسة ... الخ ، أي استخدام عمل الفريق .

1.2 مشكلة الدراسة :-

تعانى الأنظمة المحاسبية المالية ومراجعة الحسابات ، من القصور وعدم الاكتمال في معالجة المشاكل ومنها قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وترشيد قرارات الإدارة في المشروعات الاقتصادية،تكمن مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي : " ما مدى مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها؟".

⁽¹⁾ AICPA Committee on Management Services Statement on Management Advices No. (1), February 1969 As Edited in "CICPA" professional standards", Vol. 1, As of Jun 1, 1981.

⁽²⁾ Hines,A. (2002), "A practitioner's View of the Future of Futures Studies", Futures, Vol. (34), No. (3-4), PP. 337-347.

ويتفرع منه عدة أسئلة :

1- ما مدى وجود علاقة بين قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في الشركات المساهمة العامة في فلسطين وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها؟

2- ما مدى وجود علاقة بين تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة في الشركات المساهمة العامة في فلسطين وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها ؟

3- ما مدى وجود علاقة بين تقييم العمليات التشغيلية وإظهار المعوقات وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها،واقترح طرق التصحيح المناسبة بالشركات المساهمة العامة في فلسطين وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها ؟

1.3 أهمية الدراسة :-

وتكمن أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية :

- تبرز أهمية هذه الدراسة كونها تساعد إدارة الشركات المساهمة العامة في فلسطين على تدعيم الثقة في ادائها مما يساهم في مساعدتها في الحصول على التمويلات اللازمة لدعم مواردها .
- مساعدة الإدارة على ترشيد قراراتها،عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع واقترح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة انجازها في المستقبل .
- مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.
- تقديم المساعدة للإدارة في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة، والتي إذا ما استغنى عنها قد يتحقق وفر في التكاليف و زيادة في الإيرادات.

1.4 أهداف الدراسة :-

إن المراجعة الإدارية تسعى إلى تحقيق أهداف كثيرة، من أهمها:-

1- الوقوف على قدرة الإدارة على استخدام الموارد المتاحة البشرية والمادية بأفضل طريقة ممكنة.

2- تحليل الإطار العام لمعوقات المراجعة الإدارية .

- 3- الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها ، وإظهار الأسباب التي أدت إليها،واقترح طرق التصحيح المناسبة.
- 4- الوقوف على المتطلبات اللازمة لتقييم الأداء الإداري .

1.5 فرضيات الدراسة:ـ

لقد اعتمد الباحث في الإجابة على مشكلة البحث وأهدافه بالفرضيات التالية:ـ

الفرضية الأولى:ـ

يعتبر دور قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

الفرضية الثانية :ـ

يعتبر تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة في الشركات كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

الفرضية الثالثة :ـ

يعتبر تقييم العمليات التشغيلية كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

1.6 منهجية الدراسة :-

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء هذه الدراسة لأنه من انسب المناهج المستخدمة في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، وقد اعتمد الباحث في جمع البيانات علي المصادر الثانوية والتي تشمل الكتب والمراجع والأبحاث المنشورة في مجلات علمية محكمة متخصصة تناولت الموضوع بصورة مباشرة أو غير مباشرة ونظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية فقد تم اللجوء إلى المصادر الأولية المتمثلة في قائمة الاستبيان والتي سوف يتم إعدادها لهذا الغرض كما سيتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) في تفرغ وتحليل الاستبيان، ومن ثم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة.

1.7 الدراسات السابقة :-

1.7.1 الدراسات العربية :-

(0) دراسة (فاعوري، 1991) بعنوان : " حول تقديم خدمات متكاملة للعميل " ، حيث بينت الدراسة أن أعمال الاستشارات الإدارية قد تطورت من مجرد كونها عمل ثانوي يدور في فلك المحاسبة والمراجعة إلى وجه منفرد مستقل يقدم العديد من الخدمات التي تساعد في تطور ونمو أعمال العميل مثل تصميم النظم المحاسبية، دراسات الجدوى الاقتصادية ، المساعدة في اختيار الموظفين والمديرين ، التحكيم في المنازعات المالية بين المنشأة والغير، المساعدة في مجال التشغيل الالكتروني للبيانات ، ودراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة ومدى ملاءمته للسرعة والدقة في انجاز أهدافها . كما أن أعمال الاستشارات الإدارية قد أصبحت على مستوى عال ولها أهدافها الخاصة والمحددة والتي يتم تحقيقها من خلال الممارسة العملية وهي تقديم أفضل للخدمات الإدارية باستقلالية وموضوعية في العمل مع المسؤولية الكاملة عن الأعمال المنفذة .

(0) دراسة (المليجي ، 1992) ، بعنوان : " مدى ملاءمة معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية ومدى تطبيقها على الشركات القابضة والتابعة في جمهورية مصر العربية " ، حيث استعرض المليجي في هذه الدراسة معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية التي أعدها مجمع المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية . واعد دراسة تطبيقية أظهرت نتائجها إمكانية تطبيق هذه المعايير في الشركات القابضة والتابعة في جمهورية مصر العربية ، ومن ثم فقد أوصى بضرورة توسيع نطاق عمل المراجع الداخلي في هذه الشركات ليشمل التحقق من مدى الالتزام بالأهداف المخططة وفاعلية النتائج التي تم التوصل إليها.

(3) دراسة (بدران ، 1994)، بعنوان: " تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية " ، الذي أوضح نتائجها إن خدمات المراجعة الداخلية في غالبية المنشآت الاقتصادية المصرية تكاد تقتصر على النواحي المالية والمحاسبية وتقييم نظم الرقابة الداخلية. وقد بينت الدراسة إن السبب في ذلك هو تبعية قسم المراجعة الداخلية لإدارة المالية، وعدم تمتعه بالاستقلال الكافي لتحقيق الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية. كماوضحت الدراسة الميدانية إن العائد المتحقق من تطبيق مفاهيم المراجعة الحديثة في بعض المنشآت الاقتصادية يفوق تكلفة وجود قسم متخصص داخل المنشأة للقيام بها .

(4) دراسة (يوسف ، 1995) بعنوان "مراجعة الكفاءة والفاعلية لأداء المستشفيات- دراسة ميدانية " ، وقد بينت الدراسة الجوانب التي يجب أخذها في الاعتبار عند مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء ، كما حددت الدراسة ، المؤشرات التي يمكن الاستعانة بها في تقييم الكفاءة وفاعلية المستشفيات ، وكان من أهم نتائجها اكتشاف العديد من جوانب القصور السائدة في المستشفى محل الدراسة ومن ثم اقتراح الوسائل الكفيلة بعلاج أوجه القصور لرفع كفاءة أداء المستشفى وزيادة فاعليتها.

(5) دراسة (السقا،1997) بعنوان: "المراجعة الداخلية _ الجوانب المالية والتشغيلية"،يوكل إلى المراجع الخارجي تحقيق هدف إيداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للمشروع، إذ إن درجة استقلاله وحياده تؤهله لذلك. وان يوكل إلى المراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد الإدارة نظرا لمعرفته بأحوال وظروف المشروع بدرجة اكبر من المراجع الخارجي وذلك لتواجهه المستمر في المشروع.

(6) دراسة (الحسنى، 1999)، بعنوان: "دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية، والتشريعات المنظمة للمهنة"، وأوضحت الدراسة أن الخدمات الاستشارية والإدارية هي خدمات مهنية يفترض إن يقوم بها أشخاص مؤهلون علميا وعمليا لتقديم المشورة والمساعدة على أساس مهني ،وذلك عن طريق تحديد المشاكل واقتراح الحلول الخاصة بالتخطيط والتنظيم والرقابة،ويجب على المستشار إن يعطى الاستشارة دون التدخل في اتخاذ القرارات أو إدارة عمل العميل، أي إن مهمته تنحصر في البحث وجمع المعلومات والبيانات وتحليل البدائل.

1.7.2 الدراسات الأجنبية:ـ

(1) دراسة (Barnes, "et.al.",1991)، "ماهية أدلة الإثبات من حيث الكمية والتنوع لدعم رأى المراجع في مدى كفاءة وفاعلية الإدارة "، والذين أوضحوا فيها أن هناك أصوات عديدة تنادي بضرورة أن تشمل معايير المراجعة المتعارف عليها مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء. كما تطالب نظرية المراجعة - في نفس الوقت - بأن الأساليب العلمية التي تساعد على تطبيقها. ومساهمة من الدراسة في هذا المجال فقد كان هدفها الرئيسي هو تحديد ماهية أدلة الإثبات الكافية من حيث العدد والمناسبة في نفس الوقت ، ومن حيث النوعية لتأييد ودعم رأى المراجع الخارجي في مدى كفاءة وفاعلية الإدارة .

(2) دراسة (Braiotla, 1992) "دليل الممارسة العملية لخدمات المراجعة الداخلية"، حيث أوضحت الدراسة إن نشاط المراجعة الداخلية يعتبر جزءاً من بيئة الرقابة الداخلية التي تنشئها إدارة المنشأة، وأن مفهوم الاستقلال الوارد بمعايير الممارسة المهنية لمعهد المراجعين الداخليين يختلف عن الاستقلال الواجب صيانتته وفقاً لقواعد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. كما يرى (Braiotla) إننا إذا اعتبرنا حسب مفهوم المخالفة أن المراجعين الداخليين مستقلين، فأنه في هذه الحالة يمكننا إن نعتبرهم مؤهلين للقيام بعملية مراجعة القوائم المالية.

(3) دراسة بعنوان (The Institute of Internal Auditors, 1998) "حول قصور استقلال المراجع الداخلي، حيث يرى المعهد إن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعمتين هما المركز التنظيمي، بحيث يكون لمدير المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، والموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.

(4) دراسة (forrest, 1999)، بعنوان: "The Internal audit and Activity Based Management"

"المراجعة الداخلية ونظم الإدارة على أساس الأنشطة"، حيث أدركت المؤسسة الناجحة إن تحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في مجالي التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هو مدخل أصبح قديماً وغير مستخدم، ومن ثم فقد وسعت هذه المنشآت نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة العمليات، الاستشارات، اقتراحات تحسين العمليات، وذلك كوسائل لزيادة العائد.

وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي :

- 0- بينت هذه الدراسة أهمية العمل كفريق واحد في مجال المراجعة والتدقيق بين كل من المرجع الداخلي والمراجع الخارجي والمتخصصين بمجالات فنية مختلفة .
- 0- تم دراسة المراجعة الإدارية بمفهومها الشامل بحيث لم يتم التطرق فقط إلى المراجعة الداخلية في الشركة بل تم الاهتمام بالمراجعة الداخلية والخارجية .
- 0- في حدود علم الباحث أن هذه الدراسة تعتبر الأولى من نوعها التي تتطرق للموضوع بصورة مستقلة في غزوة والصفة .

الفصل الثاني
"الإطار العام للمراجعة الإدارية"

2.1- المراجعة الإدارية ماهيتها وأهدافها :-

2.1.1- مفهوم المراجعة الإدارية :

تعرف المراجعة الإدارية من خلال عدة محاور واهتمامات ، فمن حيث مضمون المراجعة الإدارية تعرف المراجعة الإدارية بأنها تقييم للخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والأنشطة وتقارير المدراء في المشروعات المختلفة بواسطة معايير وأنماط متنوعة سواء اتخذ هذا التقييم ناحية كمية أو قيمة⁽¹⁾.

وعرفها الصباغ⁽²⁾:

"أن المراجعة الإدارية هي تحليل وفحص مستقل للأنشطة والعمليات والأنشطة والأنظمة والسياسات والبرامج ووسائل الرقابة الإدارية بهدف قياس وتقويم كفاءة الكيان الإداري ووسائل الرقابة في المنشآت كما تهدف إلى قياس وتقويم فعالية التشغيل والعمليات واستخدام الموارد المتاحة وإصدار التوصيات للإدارة بهدف ترشيد قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة".

ومن هنا يتضح أن التعاريف السابقة اشتملت على إبراز طبيعة المراجعة الإدارية وتحديد العناصر التي يشملها الفحص ، وتحديد الهدف من إجراء عملية المراجعة ، ولكنها لم تحدد من الذي سيقوم بعملية المراجعة وأيضا لم تتطرق هذه التعاريف إلى أن المراجعة الإدارية لها اثر على خفض التكاليف والعمل على رفع هامش الربح .

أما من حيث مساهمة المراجعة الإدارية في تخفيض التكاليف فتعرف المراجعة الإدارية بأنها " الأساليب الفنية التي تغير المراجعة من مجرد الضبط والرقابة إلى المراجعة بهدف تعظيم الربح "كما عرفها أبو شعيشع " أن المراجعة الإدارية هي العملية التي يقوم المراجع من خلالها بتحديد ما إذا كانت الإدارة تستخدم الموارد المتاحة لديها بأكثر الطرق اقتصادا وكفاءة لتحقيق أكثر النتائج فعالية للعمليات"⁽³⁾.

يتضح من التعاريف السابقة أن الاهتمام اقتصر على خفض التكاليف وتعظيم الأرباح ولم يتطرق إلى شخصية من يقوم بعملية المراجعة هل هو المراجع الخارجي الذي يتمتع بخاصية الحياد

(1) محمد نصر الهوارى وآخرون ،"أساسيات المراجعة في الوحدات الاقتصادية" ، مكتبة الشباب - القاهرة ، 1992 .

(2) أحمد عبد المولى الصباغ ،"الاتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية" ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، دار الثقافة العربية ، 1990.

(3) مختار إسماعيل أبو شعيشع ، " استخدام الأساليب الكمية كأداة لزيادة فعالية المراجعة الإدارية" ،رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 1984،ص 7 .

الكامل مما يتيح له أبداء رأي غير متحيز ، أم المراجع الداخلي ، مع عدم إغفال التبعية الإدارية عند قيامه بالمراجعة ، وهذا ما سيتم التطرق له لاحقا .

أما تعريف المراجعة الإدارية من حيث دور المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة " أن المراجعة الإدارية تهدف إلى إبراز نقاط الضعف والقوة في الهيكل التنظيمي للمنشأة وفريق الإدارة . ووضع التوصيات التي تؤدي إلى تعظيم فعالية المنشأة ، وتحقيق أهدافها الإستراتيجية .

ويرى عبد الرحمن " أن المراجعة الإدارية تهدف إلى خدمة ومساعدة إدارة المنشأة ، حيث تهتم المراجعة الإدارية بالتحليل والتقييم والتوصيات والاستشارات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي يتم مراجعتها"⁽¹⁾.

ويتضح من التعاريف السابقة أن مجال الاهتمام للباحثين في تعريف معنى المراجعة انصب على اعتبار أن المراجعة الإدارية وسيلة وأداة لخدمة الإدارة وذلك من خلال إن المراجعة تنبه وترشد الإدارة عن أخطاء ومشاكل قبل حدوثها ، كما أن المراجعة الإدارية ترشد الإدارة وتساعد في تنمية مواردها البشرية والمادية ، كما أنها تفيد الإدارة في تقييم أداء العاملين والعمل على رفع مستوى أدائهم وتجنب الأخطاء وتجنب نقاط الضعف ورفع مستوى تدريب الأفراد والعاملين في كافة الأقسام الإدارية والإنتاجية وخاصة الأقسام التي يتضح وجود ضعف أداء أو ضعف إنتاج فيها .

2.1.2- أهمية المراجعة الإدارية :

2.1.2.1- أهمية المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة :

تلعب المراجعة الإدارية دورا هاما في رفع كفاءة الأداء الإداري ، ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المشروع المادية والبشرية ، وكذلك تعمل على رفع فعالية الأداء الإداري عن طريق تمكن الإدارة من الوصول إلى أهدافها بكفاءة .

ويرى وليم ، أن المراجعة الإدارية ممكن أن تخدم الإدارة في المجالات التالية⁽²⁾

0- في مجال السياسات :

يساعد المراجع الإداري في تجميع وتبويب وتحليل البيانات المحاسبية والاقتصادية اللازمة للإدارة من اجل وضع السياسات الملائمة .

⁽¹⁾ امجد حسن عبد الرحمن ،"استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1995 ، ص10 .

⁽²⁾ William I. campfield. "Trends in Auditing Management: Plans and operations:The journal of Accountancy, July 1961, pp,41 – 46

0- في مجال اتخاذ القرارات :

يساعد المراجع الإداري في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق بإستراتيجية تحديد الأهداف والتأكد مما إذا كانت البيانات والمعلومات تناسب إلى الأهداف العليا بشكل سليم وملائم لاتخاذ القرارات .

0- في مجال التخطيط :

يساعد المراجع الإداري في وضع ومراجعة نظام التخطيط ذاته - فهو يساعد في عملية وضع الخطط حيث يقوم بفحصها فحصا وثيقا وعميقا لتفادي احتمال الفشل في المستقبل .

0- في مجال تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات :

يساعد المراجع الإداري على توفير نظام سليم لتفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات - وذلك باشتراكه مع الإدارة العليا في القيام بهذا التحديد . حيث يقدم المساعدة في تقوية وتوسيع تدفق المعلومات بين مراكز المسؤولية .

0- في مجال الاتصالات :

يلعب المراجع الإداري دورا هاما في تحسين نظام الاتصالات داخل المشروع ويساعد في تصميم قنوات الاتصال الملائمة فيما بين الإدارات العليا والوسطى والدنيا في الاتجاهين وكذلك فيما بين الاتجاهات الأفقية الرئيسية _ كما انه يعمل على تحسين وتوحيد لغة الاتصال لتصبح محددة ومفهومة لجميع الأطراف .

0- في مجال قياس النتائج: يساعد المراجع الإداري في تحديد المناطق أو العمليات التي تسهم في تحسين صورة الربحية مع العمل على وضع نظام سليم لتقييم الأداء .

2.1.2.2_ مجالات أخرى قد يسهم فيها المراجع الإداري: (1)

0- تقديم المشورة لتحسين وتطوير شكل ونوع التعليمات المتعلقة بالموازنات الإيرادات والمصروفات لكل مركز مسؤولية

0- فحص أو تقديم الرأي في إعداد قوائم معايير الأداء ووحدات القياس التي يمكن تطبيقها في منطقة رئيسية للقرار أو الأداء .

0- يساعد في عملية تصحيح الأنماط غير السليمة - كذلك يقوم بالفحص الانتقائي لوحدات القياس المستخدمة في كل مركز من مراكز القرار - كذلك يساعد في تصميم أنماط واقعية للأداء تساهل مسؤوليات العمل لكل فرد من الأفراد .

(1) محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ،"مشكلات تطبيق المراجعة الإدارية كاداه لرفع كفاءة الأداء "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، سنة 1986.

2.1.2.3 - أهمية المراجعة الإدارية كأداة لترشيد القرارات الاستثمارية :

تلعب المراجعة الإدارية دوراً بالغ الأهمية في ترشيد قرارات الاستثمار في المشروعات . ويرى جاكسون ، "أن المراجعة الإدارية قد نشأت أصلاً كإداة لتقييم الاستثمار في المشروعات الاقتصادية"⁽¹⁾ .

وتقوم المراجعة الإدارية بهذا الدور من خلال تقرير المراجعة الإدارية الذي يوضح النتائج التي توصل إليها المراجع الإداري من جراء الفحص الانتقائي الشامل الذي قام به - حيث يتبين لأصحاب المشروع وكذلك للمستثمرين المرتقبين مدى كفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف التي قام من أجلها المشروع - وكذلك يتبين من التقرير مناحي القوة والضعف في الأداء الإداري - كما ينطوي تقرير المراجعة الإدارية على اتجاهات الأداء في المستقبل ، وهو الأمر الذي لم يكن ليتحقق من خلال تقرير المراجعة المالية التقليدية ، الذي يعبر عن عدالة الأرقام التي توضح المركز المالي للمشروع وكذلك نتيجة عملياته من ربح أو خسارة عن فترة ماضية ، وهي الفترة التي تمت عنها عملية المراجعة المالية .

إن تقرير المراجعة المالية لا ينبأ إلا عن دقة وأمانة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية فقط _ في حين يفشل عن تبيان الكفاية الإدارية التي أدت إلى الوصول إلى هذه الأرقام . وعلى ذلك فإنه يتحتم أن تكون هناك مبادئ متعارف عليها وتلقى القبول العام فيما يتعلق بإعداد تقارير المراجعة الإدارية وذلك لما لهذه التقارير من أهمية في ترشيد قرارات الاستثمار .

2.1.3 - أهداف المراجعة الإدارية :

يمكن تحديد أهداف المراجعة الإدارية كما يلي :⁽²⁾

1. إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد البشرية والموارد المادية المتاحة بكفاءة ، وبتحقيق أقصى النتائج وفقاً لأهداف المشروع المحددة مقدماً ، وإبراز نواحي الضياع وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة والعمليات للتغلب عليها وعلاجها وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع .

(¹) Martindell, Jackson, The management audit, as cited in 'greenwood, Wiliam, Op. cit, pp. 83-91.

(²) عبد الفتاح الصحن، "المراجعة-مدخل فلسفي تطبيقي"،الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ،الإبراهيمية،الإسكندرية،1986،ص400.

2. مساعدة الإدارة في ترشيدها القرارات الإدارية ، وذلك باكتشاف مواطن القصور والأخطاء واقتراح وسائل التصحيح الملائمة وإمداد الإدارة بتلك المعلومات بغرض مساعدتها في تحسين كفاءة أداءها بالمستقبل .
3. تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى كفايته في تحقيق الأهداف والخطط للمشروع وإرشاد الإدارة عن مواطن الضعف والقوة في النظم المحاسبية والرقابية .
4. تقييم أداء الأفراد داخل الإدارات والأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المنوط بهم القيام بها .
0. إبراز المعوقات ومواطن الاختناقات في تنفيذ العمليات ومسبباتها بهدف الوصول لأقصى كفاءة ممكنة .
0. تقديم العون للإدارة في تحديد النواحي غير الضرورية في أنشطة المشروع ، والتي إذا ما تم الاستغناء عنها قد يتحقق وفر في التكاليف ومن ثم زيادة في الأرباح .

وعلى الرغم من تعدد أهداف المراجعة الإدارية إلا إنها تدور حول هدفين أساسيين هما :

0. تقييم كفاءة الأداء الإداري في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة في ضوء الأهداف والسياسات الموضوعية للوحدة الاقتصادية .
0. تقييم كفاءة الأداء للأنشطة والإدارات والإجراءات المعمول بها في الوحدة الاقتصادية والتأكد من خضوعها لمراقبة داخلية جيدة .

2.2- معايير المراجعة الإدارية :

تعرف معايير المراجعة بصفة عامة بأنها " بمثابة مفاهيم أساسية للمراجعة يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من أن مستوى أداءه المهني يتفق مع مستويات الأداء التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة⁽¹⁾ ."

ويختلف القياس كما ونوعا حسب طبيعة الشيء المراد قياسه . وفي العلوم الطبيعية يتم القياس بدقة تامة وبأسلوب كمي ، وفي العلوم الاجتماعية قد لا تتوفر المقاييس الكمية بنفس الدرجة من الدقة . ومع ذلك تبذل المحاولات لانتشار المقاييس الكمية فيها . وتدخل معايير المراجعة ضمن معايير العلوم الاجتماعية وتتولى إعدادها وتطويرها هيئات مشرفة على ممارستها بما يتناسب مع احتياجاتها .

(1) محمد عباس حجازي ، " المراجعة (الأصول العلمية والممارسة الميدانية) " مكتبة التجارة والتعاون ، 1980 .

وتوضع المعايير " لضمان نوعية واحدة من الأداء والسلوك في عمل المراجعة ، كما أصبحت مرشدا للمراجع في أدائه لعمله .

وتصنف معايير الأداء المهني في المراجعة المالية التي تتم بواسطة مراجع خارجي مستقل إلى مستويات ثلاث (1):

2. مستويات عامة أو شخصية تحدد التأهيل العلمي والعملية والممارسة بأسلوب مستقل ، وبذل العناية المهنية .

2. مستويات تنفيذ العمل الميداني ، لوضع خطط العمل الميداني والإشراف على المساعدين وتقييم نظام المراقبة الداخلية وتحديد الاختبارات اللازمة وضرورة الحصول على إثباتات كافية .

2. مستويات إعداد التقرير ، يبين ما إذا كانت القوائم والحسابات الختامية تم إعدادها وعرضها وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها ، وثباتها والإفصاح عن أي بيانات جوهرية ، مع بيان طبيعة الفحص ومسؤوليته عنها وتشمل معايير المراجعة الداخلية كما وضعها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (2):

- أن يتوافر للمراجع قدر من الاستقلال وسلطة كافية تضمن تغطية مجال أوسع للمراجعة وأعداد تقاريرها وإصدار أحكام موضوعية لا تتأثر بسلوك الآخرين .

- أن تتوفر فيها عناصر الثقة والنزاهة والكفافية المهنية والخبرة اللازمة لتحمل مسؤوليات المراجعة بما يتطلب وجود بعض الخبراء والمستشارين في تخصصات معينة بجانب المحاسبة والمراجعة ، وتوفير مستوى إشراف مناسب .

- القدرة على خدمة إدارة المشروعات ، وان توفر المراجعة تقييما وتحليلا للنشاطات وتقييما للاستثمارات اللازمة للإدارة ، وتقييما لمناسبة وفاعلية نظم المراقبة الداخلية ونوعية الأداء وتطبيق مؤشرات الإدارة واتجاهاتها العامة .

- أن يحصل على المعلومات التي تدعم نتائج المراجعة ، وتحديد الاختبارات اللازمة وان يمارس المراجعة شخص ذو مستوى معقول في وضع تنافس في نفس الظروف دون الحاجة إلى مساعدة في المجالات المحاسبية .وان يقيم أهمية الانحراف عن المبادئ الإدارية السليمة والقيام بالبحوث والدراسات لتحديد مجالات الأخطاء والضياع ونقص الكفاءة وتعارض المصالح

(1) متولي محمد الجمل ، ومحمد محمد الجزار -"أصول المراجعة الجزء الأول" ، القاهرة ، مطبعة لجنة البيان العربي، 1964.

(2) The Institute of internal Auditors, "Standards For the Professional practice of internal Auditing", The Internal Auditor, Inc., October, 1978.

والظروف غير العادية ويقدم تقارير مناسبة تتضمن توصيات التطوير ، والإشادة بالأداء المرضي .

2.2.1 - تنوع مسؤولية الإدارة لغرض وضع المعايير :

تم مناقشة معايير المراجعة الإدارية امتدادا من مجالات المسؤولية المختلفة لإدارة الوحدات الاقتصادية ، فتنوع مسؤولية الإدارة يفرض وضع أنواع من المعايير تتفق وكل منها ، وسيتم مناقشة مجالات وأنواع المعايير ثم تصنيف المعايير فرعيا بهدف الوصول إلى إطار متكامل لمعايير المراجعة الإدارية ، ويعتمد هذا الأسلوب في وضع معايير المراجعة على مبدأ عمومية المعيار وقابليته للانطباق في كل الحالات وعلى كل المسؤوليات الإدارية ، وإتباعا لمبدأ عمومية المعيار وشمولها ، تقسم معايير المراجعة الإدارية كالتالي ⁽¹⁾

0. المعايير الاجتماعية :

تقيس كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية لوظيفتها الاجتماعية وتتبع فكرتها من أن أي نشاط إداري لا بد أن يكون له اثر واضح على المجتمع الذي يؤدي فيه هذا النشاط ، فالوظائف الإدارية لها مظهر خدمة المجتمع ، فالقرارات الإدارية تؤثر في الحياة العامة ، ويتم تقييم الخطط والسياسات والنشاطات الإدارية ببعض المعايير من ناحية تأثيرها على المجتمع وتقبله لهذه القرارات ومن أمثلة المعايير الاجتماعية أعداد وعرض التقارير المالية طبقا لسياسة الإفصاح والعلانية لتوضيح جميع الحقائق ، وتبني سياسة أجور وتوظيف عادلة ، واتخاذ احتياطات الأمان ومنع الإسراف والضياع والإضرار بالعاملين .

ويضيف البعض بأن المعايير الاجتماعية يمكن إن تشمل أيضا "مشاركة الوحدات الاقتصادية في دعم أنشطة الهيئات الاجتماعية داخل وخارج الوحدات، وتطوير سياسات الاشتراك في الإرباح والاهتمام بتطورات الصناعة وتشجيع تطبيق الأفكار الجديدة لاستحداث صناعات أقل خطرا وخفض وترشيد استهلاك الطاقة "

0. المعايير القانونية :

تستخدم معايير تحدد مدى تطبيق القوانين واللوائح العامة أو الخاصة بالشركة ونظامها الأساسي مثل المدة القانونية للاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات ، وتطبيق قوانين

(1) محمد نصر الهواري وآخرون ، "أساسيات المراجعة في الوحدات الاقتصادية" ، مرجع سابق، ص 249 .

العاملين والالتزام بسياسات التسعير الجبري وتوزيعات الأرباح . حيث تمثل المتطلبات القانونية أحد عناصر كفاءة الأداء الإداري .
ومن المعايير القانونية أيضا أمساك السجلات والدفاتر التي يتطلبها القانون بحيث تمكن من الإفصاح عن النشاطات محل التساؤلات والاستفسارات والخاصة بالرقابة على النشاطات غير القانونية للوحدات الاقتصادية .

0. المعايير الاقتصادية :

تشكل مجموعة من المعايير للحكم على مدى وفاء الإدارة بمسؤوليتها عند وضع الخطط والسياسات والنشاطات المختلفة بحيث تراعي الظروف والتغيرات الاقتصادية المتوقعة عند أعدادها في ظل اقتصاد حركي حتى تأتي موافقة للظروف الاقتصادية السائدة ، ومنها مقدرة الإدارة على مواجهة المنافسة الزائدة ، ونجاح سياسات التوسع ، وتنبؤات الطلب العام على السلع والخدمات ، والمحافظة على رأس المال سليما والآثار الاقتصادية للمنتجات الجديدة وتنويع السلع ، والحملات الإعلانية التي تقوم بها الإدارة ، والاستخدام غير الاقتصادي لمستلزمات التعبئة والتغليف ، والتعقيد في الأنظمة المحاسبية وإتباع سياسات غير اقتصادية في التأمينات العامة .

0. المعايير الرقابية:

تعمل الإدارة والرقابة على النشاطات المختلفة للوحدات الاقتصادية ، ومن المعايير الرقابية اتخاذ القرارات في حدود اللوائح العامة المنظمة للوحدة واتفاقها مع غايات وأهداف المجتمع ككل ، ومنها استخدام القانون النظامي للشركة والسياسات التي يوافق عليها المساهمون بالإجماع ، ومنها كفاءة الشركة في التنسيق بين المستويات والإدارات المختلفة وتحقيق قنوات اتصال مناسبة .

0. معايير المهارة الإدارية :

وهي التي تقيس مقدرة الإدارة على استخدام الأساليب العلمية في التخطيط ورسم السياسات والتنفيذ ، كما أن القرارات التي تتخذها الإدارة لتنفيذ العمليات اليومية يجب إن تسير حسب المنهج العلمي للإدارة . والمعايير التي يمكن استخدامها في هذا المجال لتقييم الكفاءة الإدارية هي استخدام الأساليب الفنية التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية وخاصة وان ضعف الإدارة قد يؤدي إلى فشل المشروع .

2.2.2 - مبادئ وإطار معايير المراجعة الإدارية⁽¹⁾ :

- عمومية المعيار : وتعني صلاحية التطبيق على كل ممارسات المراجعة الإدارية ، وفي كل المنشآت ، لا تتغير تبعا لعمليات المراجعة أو الحكم والاختيار الشخصي للمراجع واعتمادا على خبرته .
- شمول المعيار : ينبغي إن تقيس المعايير كل مجالات العمل الإداري في المنشأة ، ويمكن تطبيقها على المستويات الإدارية المختلف بهدف تقييم الأداء الإداري الشامل .
- أمكانية التطبيق : ليس ممكنا حاليا تطبيق معايير أداء كمية على كل مجالات العمل الإداري ، لذلك ينبغي أن تتضمن قياسا كميا وآخر نوعيا ، والنوع مرادف للكلمة وأحيانا يكون أكثر أهمية ، ولا تعني المعايير النوعية أن تكون وصفية أو شخصية ، وإنما يتم اتخاذ أسلوب موحد يعتبر أساسا لقياس نوعية العمل المؤدى .
- الجودة : بحيث لا تشمل المعايير ما ترغب الإدارة في تحقيقه بل تتمشى مع مبادئ الإدارة العلمية وتطبيقاتها ، وإلا تمثل توقعات شخصية للإدارة ، فمعايير الأداء أساسا من صنع الإدارة ، ولكن واجب المراجع إن يقيس مدى جودة المعايير .
- المرونة والقابلية للتطور ، تتطور الأساليب الإدارية والواجبات ، ولذلك تسمح المعايير بإدخال المستجدات في الأداء الإداري ، كما تكون مرنة بحيث تسمح بإضافة معايير وواجبات جديدة .
- الاقتصاد في المعايير : وهذا يساعد المراجع لأنه يعتمد عليها كأساس للتقييم المستمر لعمل الإدارة بما يفرض سرعة تطبيقها وانخفاض الجهد اللازم لتطبيقها ومراجعتها .
- الثقة في المعايير : تستخدم المعايير لتقييم عمل الإدارة وإيداء رأي فني فيه يكون المراجع مسئولا عنها لذلك تشترط الثقة لاستخدامها كأساس لإعداد تقارير المراجعة الإدارية .

ويرى حماد، إن الإطار المناسب لمعايير المراجعة الإدارية والمبني على المبادئ السابقة يعتمد على :

1. مفهوم المراجعة الإدارية باعتبارها تقييما للخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والتقارير لمستويات الإدارة المختلفة ونشاطاتها بهدف الرقابة والتقييم وترشيد القرارات .

(¹) إبراهيم حماد محمد- "تطوير فاعلية المراجعة الإدارية كاداه للرقابة والتقييم وترشيد القرارات"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1980 .

2. إن المراجعة الإدارية تشمل أوجه للفحص ، مالية وإدارية واجتماعية ، للحاجة إلى التقييم الشامل للأداء الإداري .

0. أساس معايير المراجعة هو القياس الكمي ، مع الاعتماد على القياس النوعي في الحالات التي تتطلب ذلك .

0. يتضمن إطار معايير المراجعة الإدارية ، معايير عامة يتم تبويبها تبعاً لمجالات المسؤولية الإدارية للوحدات ، فتشمل معايير للمجالات الاجتماعية والاقتصادية والقانونية والرقابية ، والمهارة الإدارية ، ينظر إلى نشاطات الإدارة من خلالها وذلك تحقيقاً لمبدأ العمومية في المعايير وشمولها وقابليتها للتطبيق على المستويات الإدارية ، والوحدات كأساس للتقييم .

0. تقييم الأداء الإداري يعني قياس كفاءة الإدارة في أدائها الوظيفي للنشاط وتشمل تخطيط النشاط وأسلوب تنفيذه بإجراءات معينة ، وما ينتج عن النشاط ويصلح أساساً للتقييم ، ولأن النتائج لها أهميتها لتوفيرها مجالاً للقياس الكمي ، ولا يكفي مجرد عرضها بل استخلاص حقائق تفيد في تقييم كفاءة الأداء الإداري وتقسيم المجالات العامة للمعايير إلى مجالات فرعية إدارية ومالية .

0. تصنيف المعايير الفرعية يعتمد على مفهوم للأداء الإداري ، له أهداف يسعى لتحقيقها ، ويتم تحقيقها بأسلوب معين يمثل النواحي الفنية في الأداء ، يتم قياسه بأدوات قياس معينة ، يحقق نتائج قابلة للقياس .

أدارية : وتشمل :معايير أهداف الأداء الإداري وتسمى معايير أهداف ، معايير أسلوب الأداء الإداري وتسمى معايير أداء أو تنفيذ .

مالية : وتشمل معايير أسلوب القياس وتسمى معايير محاسبية ، معايير نتائج القياس وتسمى معايير تحليل .

فمعايير الأهداف توضع لقياس كفاءة الإدارة في وضع أهداف للنشاط داخل المجال المحدد ، فتكون هناك معايير لأهداف المجال الاجتماعي ، والمجال الاقتصادي ، والمجال القانوني ، والمجال الرقابي ، ومجال المهارة الإدارية .

إما معايير أسلوب الأداء أو تنفيذه ، فتشمل معايير لتقييم أساليب تنفيذ أو أداء الواجبات وتفيد نظم المراقبة الإدارية والمحاسبية في التقييم.

وتهتم المعايير المحاسبية بقياس كفاءة النظام المحاسبي وتوفيره لمتطلبات المجالات الرئيسية ، فمثلاً هل يحقق النظام المحاسبي المطبق الوفاء باحتياجات قياس وعرض التكلفة الاجتماعية .

وتستند معايير التحليل إلى النتائج التي تم قياسها ويتم تحليلها باستخدام أدوات التحليل المختلفة مالية وإدارية كأحد أوجه الحكم على كفاءة الأداء .

2.2.3 - تصنيف تفصيلي للمعايير داخل مجالات المسؤولية الإدارية العامة :

أولا _ المجال الاجتماعي للإدارة :

1. معايير أهداف المجال الاجتماعي للوحدات الاقتصادية : توضع المعايير لتقيس مدى مراعاة الوحدة للأهداف الاجتماعية للنشاطات عند تخطيطها وتنفيذها . وتعتبر الأهداف نفسها معايير ، فهي تمثل المستوى التي تسعى الإدارة لتحقيقه ، ولذلك فأن معايير الأهداف تتلخص في وضع ومقارنة الأهداف بمستويات أخرى لتحديد مناسبتها في المجال الاجتماعي . و ذلك مقارنة الأهداف الموضوعية بالحد الأدنى أو المتطلبات القانونية للأهداف الاجتماعية . كالحد الأدنى من إجراءات الأمن والسلامة في ظروف العمل ، وفي السلع المنتجة ، ومقارنة أهداف السنة الحالية مع السنوات السابقة سواء المخططة أو الفعلية لقياس التطور ، وكذلك المقارنة مع المنشآت المماثلة لقياس موقف المنشأة من الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية خلال مرحلة وضع الأهداف .
2. معايير أداء وتنفيذ : توضع لقياس كفاءة الإدارة في تنفيذ الأهداف الاجتماعية المخطط من زاوية أسلوب التنفيذ وتشمل معايير زمنية للتقدم في تنفيذ الأهداف الاجتماعية . ومعايير نوعية مثل تطور حالات الإصابة بسبب ظروف العمل وقياس درجة التقدم في إنشاء مباني الخدمات الاجتماعية أو إسكان العاملين ، ومعايير لقياس مناسبة الأساليب الموضوعية للتنفيذ وجهود الوحدة في هذا الصدد .
3. معايير محاسبية ، وتتعلق بتوفير نظام محاسبي للتكاليف الاجتماعية ، أو شموله لعناصر تمكن من قياسها وتشمل المعايير المحاسبية قياس جودة أعداد قوائم الإفصاح عن المشاركة الاجتماعية ، وتخصيص جزء من قائمة الدخل لتكاليف الأنشطة الاجتماعية ، ومن ناحية أخرى للموارد المخصصة لأدائها ومقارنة التكاليف بالموارد لتحديد العجز اللازم في التمويل وقياس التماثل في تطبيق المبادئ المحاسبية لمعالجة التكاليف الاجتماعية مثلا من حيث تحميلها لحساب الأرباح والخسائر أو رسمتها واحتساب اهلاكات لها وأسس تحديد قسط الإهلاك ، وأسس تكوين المخصصات لمواجهة التكاليف الاجتماعية التي لم يتم الوفاء بها طبقا للخطة .

4. معايير تحليل : للبيانات الواردة في القوائم المالية والتقارير الأخرى لتقييم كفاءة الخدمات الاجتماعية ومنها (1) :

- قياس تطور علاقة التكاليف الاجتماعية بأسعار السلع .
- دراسة آثار التكاليف الاجتماعية على تكاليف الإنتاج .
- معايير قياس ظروف العمل .
- معايير جودة السلع المنتجة وتقاس بتطور شكاوي العملاء أو بتقارير أقسام التفقيش داخل وخارج الوحدة .
- معايير قياس الخدمة بعد البيع ، وتقاس بحالات إصلاح العيوب التي تم تنفيذها من بين الشكاوي الواردة من العملاء.

ثانيا - المجال الاقتصادي للإدارة :

0. معايير الأهداف : الوحدات الاقتصادية كيان اقتصادي في المحل الأول له أهداف يسعى لتحقيقها ، ويمكن إن تشمل :

- معايير أهداف الربحية في الوحدات ، تطورها ومقارنتها بالمشروعات الأخرى .
- معايير حصة السوق ، نصيب الوحدة الاقتصادية في شكل نسبة من سوق السلعة أو السلع التي تقدمها ، مناسبتها بالمقارنة مع المنشآت الأخرى وتطورها .
- أهداف خفض التكلفة ورفع معدلات الأداء الاقتصادي للمشروع .
- أهداف تطوير الإنتاجية في المشروعات ، من خلال تطوير معايير الإنتاجية الإجمالية ، أو التفصيلية كإنتاجية العمالة ووحدة الأموال المستثمرة وغيرها .
- أهداف الأسعار وتشمل مقارنة الأسعار مع الوحدات المنافسة ومع اتجاهات الأسعار العامة وبالرقم القياسي العام للأسعار لمعرفة اتجاهات الوحدة بشأن رفع أسعار بعض السلع .

2- معايير أداء أو تنفيذ : تقيس كفاءة الإدارة في تحقيق الاستخدام الاقتصادي للموارد المتاحة مادية أو بشرية لتحقيق الأهداف الاقتصادية وتشمل معايير تتنوع حسب الوظائف في قياس اقتصادياتها ، ففي مجال المشتريات مثلا .

- معايير الحجم الاقتصادي لأمر الشراء .
- معايير الحجم الاقتصادي للتخزين .
- معايير الوقت اللازم لتنفيذ أمر الشراء .

(1) Sigel, Joel & Lehman, Martin, " Own Up to Social Responsibility" Financial Executive The Financial Executive Institute, November 1976, pp.45-48.

- معايير تكلفة المشتريات كوظيفة ، والمشتريات كسلعة .
- معايير الشروط المناسبة لتوريد المشتريات من حيث التوقيت وشروط السداد ، وخصم المشتريات ... الخ
- 3- معايير محاسبية : تقيس كفاءة النظام المحاسبي المطبق في قياس وعرض بيانات الأداء الاقتصادي ومنها :
- صلاحية النظام المحاسبي لعرض أرقام التكلفة الجارية ، ورأس المال المستثمر في شكل وحدات ثابتة .
- معايير لقياس قدرة التقارير المحاسبية لتحليل القيمة الاقتصادية للمشروع ، والقدرة الكسبية ، وعرض البيانات المقارنة .
- 4- معايير تحليل : إجراء التحليلات المالية لإعداد ومقارنة معايير :
 - القيمة المضافة وتطويرها في الوحدة الاقتصادية .
 - جدوى المشروعات الاقتصادية التي تنفذها الوحدة .
 - آثار العوامل الترجيحية على قيمة المشروع الاقتصادية .

ثالثاً- المجال القانوني للإدارة :

0. معايير أهداف : تقيس خطة الإدارة في التوافق ومسايرة القوانين وتشمل :
 - تعديل اللوائح الداخلية بما يتماشى مع تغيرات القوانين .
 - معايير السلامة القانونية عند إجراء التعاقدات والشراء .
 - معايير توفير الضمانات القانونية في علاقة الوحدة الاقتصادية بالعملاء والموردين .
 - الوفاء بمتطلبات القوانين والنظام الأساسي للوحدة عند تطوير النظم المحاسبية والقانونية والإدارية .
0. معايير أداء التنفيذ : تقيس كفاءة الإدارة في تنفيذ المتطلبات القانونية .
 - معايير تقيس تطور القضايا المرفوعة من الشركة وديتها وصدور أحكام لصالحها فيها .
 - معايير تقيس تطور القضايا المرفوعة من العاملين ، والإطراف الخارجة ، والإحكام الصادرة بها ، ووضع إجراءات لعدم تكرارها مستقبلاً .
 - معايير عن عدد الشكاوي التي تم فحصها مقارنة بالشكاوي المقدمة للوحدة وتطورها .
0. معايير محاسبية : تقيس كفاءة النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية في الوفاء بالمتطلبات القانونية بالإفصاح وعرض البيانات وتحدد
 - هل تمسك الوحدة دفاتر قانونية .

- هل توفر متطلبات القانون النظامي من المعلومات .
 - مدى تطور بيانات القوائم والتقارير المنشورة والمقارنة مع السنوات الماضية والمنشآت المماثلة .
 - التزام الوحدة الاقتصادية بتقديم البيانات للجهات المختلفة وتوقيتها والتأخر فيها من واقع مكاتبات تلك الجهات والاستعجالات الواردة منها .
0. معايير تحليل :
- تحليل تكاليف الإكراميات المدفوعة والنفقات غير المؤيدة بمستندات أو بمستندات تبين أنها غير سليمة وتطورها .
 - تناسب تكاليف العلاقات العامة والإعلانات مع طبيعة النشاط ومنع الإسراف في الإنفاق.
 - الصفقات التي اضطرت الوحدة لعقدها لأسباب غير اقتصادية ، أو إسنادها لغير تلك الأسباب وهل تحمل شبهة تصرفات مشكوك فيها .
 - تطور تكاليف القضايا والشؤون القانونية مقارنة بحجم القضايا ، وتطورها مع السنوات السابقة ، والمخطط لها .

رابعاً- المجال الرقابي للإدارة :

0. معايير أهداف : (تقيس كفاءة الأهداف التي وضعتها الإدارة لتحقيق رقابة فعالة على الأنشطة والوظائف وتشمل :
- هل تضع الإدارة معايير رقابية عند إنشاء النظم ومدى حدوتها .
 - هل تضمن المعايير الموضوعية عدم ازدواجية الرقابة وتقسيم الوحدة إلى مراكز مسؤولية مناسبة لضمان تحقيق الرقابة الفعالة .
 - قياس كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة على العمليات والوظائف .
 - هل يتم تحديد أهداف الواجبات في وضع إجراءات تنفيذها .
 - هل يتم وضع معايير للتصحيح .

2. معايير أداء وتنفيذ :

- تقيس كفاءة الإدارة في تحقيق المراقبة الإدارية ويتضمن تنفيذها :
- هل هناك نظام مناسب للضبط الإداري .
 - هل يتم تقييم نظام الضبط الإداري ، وهل يتم إجراء التطوير المناسب سنويا .
 - تقييم فاعلية نظام الضبط الإداري حيث تأثيره على رفع إنتاجية الوظائف والأفراد .

- تقييم معايير التصحيح من حيث ، سرعة مقارنة الأداء الفعلي بالمتوقع ، الإشارة بوضوح للانحرافات عن التوقعات ، إجراء تحليل لأسباب الانحرافات ، تحديد مجالات الإجراءات المصححة ومجالات تحسين الأداء وتطويرها ، وضمان السرعة المناسبة لاتخاذ الإجراءات المصححة ، وضمان استمرار العلاقة بين الموارد المخرجات طبقا للخطة والهدف (1)

3. معايير محاسبية: لقياس كفاءة النظام المحاسبي في تحقيق الرقابة على القيود والمجالات والمستندات المحاسبية.

- معايير المستندات ، من حيث الشكل ، المحتويات ، تداول ، وحفظ المستندات .
- معايير الضبط الداخلي للعمليات المحاسبية .
- معايير كفاءة نظم الرقابة ، مثل الموازنات التخطيطية ، التكاليف المعيارية .. الخ
- هل يتم تقديرها وتقييمها سنويا لإدخال التطويرات اللازمة .

4. معايير تحليل :

- تكاليف نظم الرقابة بالمنشأة وتناسبها واتجاهاتها .
- الوفورات المحققة عند تعديل أو استبدال نظم الرقابة .
- الوفورات المحققة عند القيام بالتصحيح بالأسلوب المناسب .
- الآثار المالية لضعف نظم الرقابة .

خامسا:- معايير المهارة الإدارية :

وتمثل تلك المجموعة معايير تقيس إتباع الإدارة للمبادئ العلمية السليمة وممارستها .

0. معايير أهداف :

- معايير لقياس التطوير الإداري في الوحدات الاقتصادية .
 - تناسب الأهداف الإدارية مع باقي الأهداف الأخرى .
 - هل تطور الإدارة معايير للأداء الإداري تتناسب مع إمكانيات الوحدة .
0. معايير أداء وتنفيذ :

- هل يتم تطبيق معايير الأداء الإداري التي وضعتها الإدارة
- هل يتم قياس الانحرافات عنها .
- سرعة تصحيح الانحرافات عن المعايير .

(1) إبراهيم حماد محمد،"تطوير فاعلية المراجعة الإدارية كاداه للرقابة والتقييم وترشيد القرارات"، مرجع سابق، ص96 .

- جودة الأداء الإداري مقارنة بالمنشآت الأخرى مثل سرعة التسليم، سرعة تحرير الشيكات ، سرعة القيام بعمليات الصيانة .
- جودة الأداء الإداري بالوظائف الأساسية ، التخطيط ، التنفيذ ، الرقابة .. الخ .
- تحقق النتائج المرغوب فيها من الأداء .
- 3. معايير محاسبية : تستهدف قياس كفاءة النظام المحاسبي ونظم المعلومات في الوفاء باحتياجات الإدارة وتقيس :
 - سرعة توفير البيانات مقاسة بالفترة بين تواريخ طلبها وتواريخ تقديمها .
 - جودة البيانات مقاسة بعدد مرات طلب تعديلها .
 - التعديلات المتكررة في النظام المحاسبي .
 - موقف العاملين من النظام المحاسبي ونظام المعلومات .
 - المقاييس الكمية لشكاوى العملاء من الأخطاء في أرصدهم أو شكاوى العاملين من تأخر صرف مستحقاتهم الخ (1)
- 4. معايير تحليل :
 - النسب المالية للمهارة الإدارية الشاملة والتفصيلية كإنتاجية الأجر وإنتاجية استثمارات المنشأة .
 - تطور المهارة الفنية للعاملين ، والدورات الفنية والتدريبية المقدمه لهم ومقارنتها مع المستهدف أو المنشآت الأخرى .

2.2.4- مسؤولية المراجع عن معايير التقييم :

تتمثل عناصر المسؤولية عن معايير التقييم في :

1. المعايير الموضوعية للأداء مسؤولية إدارية أصلا ، ولكن يتعين على المراجع في حالة عدم توفرها استخدام معايير لغرض التقييم .
2. بالنسبة للمعايير الموضوعية ، تتلخص مسؤوليتها بالتأكد من وجودها ، وإنها هي التي تستخدم فعلا ، وتحديد مدى مناسبة المقاييس الموضوعية للحكم على تحقيق النتائج ، وهل يتم استخراج الانحرافات عن المعايير ، واتخاذ الإجراءات المصححة فور اكتشافها .
3. في حالات استخدام المعايير النوعية والتي رغم انه لا يمكن قياسها بصورة كمية فإن التحقق منها يتم بالملاحظة وتحليل النتائج الرئيسية وخطط التطوير .

(¹) Sawyer Lawrence B., "Operational" as cited in cashin ,James A,(ed),Op,Cit, chapter 51,P,7.

4. إجراء المناقشات مع المسؤولين ، واتخاذ تقارير السلطات وقوائم للسياسات والإجراءات كأساس لاستنباط المعايير إذا لم تضعها الإدارة .

5. إن الصعوبات التي تواجه المراجع في وضع واستنباط وتطبيق معايير التقييم يجب إن تخلق أثرا ايجابيا ، وذلك للوصول إلى طرق بناءة لحل مشكلاتها وكلما كان التغيير أكثر صعوبة كلما كان حافزا على خلق نظام جديد ورغم المعارضة التي قد يؤديها هذا الأسلوب إلى إن الحماس وتوجيه جهود الباحثين والمهنيين الذين يهتمون بالإيجابيات أكثر من السلبيات يمكن إن يغير الماضي بما ينعكس على الحاضر والمستقبل لخدمة المجتمع ككل والمهنة بصفة خاصة .

2.2.5- معايير الأداء المهني للمراجع الخارجي :

تهدف معايير المراجعة بصفة عامة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة ، وتعتبر بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل . ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ، وتحدد معايير المراجعة المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص .

وعلى هذا فإن للمعيار وظيفتين أساسيتين أولهما أنه أداة اتصال وشرح وتوضيح عملية المراجعة وتبليغها إلى كافة الأطراف ، وثانيهما انه وسيلة للحكم على الأداء المهني للمراجع بعد قيامه بعملية المراجعة ولهذا فان هناك معايير مهنية يجب توافرها بالمراجع الإداري حيث إن هذه المعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفية المراجعة الإدارية وتعبر عن مدى التزام المراجع بالجودة وحسن الأداء المطلوب منه إثناء تأديته لمهام عمله ومن هذه المعايير المهنية :⁽¹⁾

أولاً:- التعليم ، التدريب ، الخبرة :

- يجب فيمن يرغب بالحصول على لقب مراجع الحسابات القانوني ، إن يحصل على درجة معينة من التعليم في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات :إن يكون حاصلا على درجة البكالوريوس في العلوم المالية والتجارية (تخصص محاسبة) .
- يجب عليه التدريب في احد مكاتب المحاسبة والمراجعة من سنة واحدة إلى سبع سنوات حسب نظام الحصول على هذا اللقب في الدول المختلفة.

(1) يوسف محمود جربوع ،"مراجعة الحسابات المتقدمة "، الطبعة الأولى فبراير 2002.

- بعد اكتساب الخبرة الكافية يتقدم الخريج لامتحانات التأهيل للحصول على لقب مراجع حسابات قانوني في حالة نجاحه .
- بعد ذلك يجب على الناجحين في امتحان التأهيل والذين حصلوا على لقب مراجع حسابات قانونيين التسجيل لدى ديوان المحاسبة حسب نص القانون داخل البلد وهو قانون ممارسة مهنة تدقيق الحسابات ، ويعطى المراجع رخصة لممارسة المهنة على النموذج المقرر موقعة من رئيس الدولة وذلك بعد أن يدفع الرسوم القانونية المقررة بموجب النظام الصادر بمقتضى هذه القوانين .
- يقسم المراجع الذي منح الرخصة قبل ممارسة المهنة اليمين القانونية أمام الرئيس ، ثم تنشر قرارات المجلس بمنح رخصة ممارسة المهنة في الجريدة الرسمية .

ثانياً: - استقلال المراجع في ممارسة مهنته :

- يعتبر استقلال وحياد مراجع الحسابات من المفاهيم الأساسية في عملية المراجعة ويقصد بالاستقلال والحياد هي التزام المراجع بالعدالة تجاه الشركة التي يراجع حساباتها ، وملاك المشروع من المساهمين ، والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة مثل المستثمرين ، الدائنين ، البنوك ومانحي الائتمان ، والدوائر الحكومية المعنية ، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة .
- وقد أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والمناقشات بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من المهتمين بالمهنة ، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع ، كما إن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة موضوع المراجعة بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوكاً من الغير حول استقلال المراجع وحياده .
- وكما سبق إن ذكرنا أن الاستقلال يعتبر من المفاهيم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات ، ويعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية ، والاستقلال الذهني هو من الخصائص التي لا يمكن الاستغناء عنها بالنسبة للمراجعين ، فيجب إن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب إن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة ، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل أراءه غير منحازة .
- ويجب إن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع ، فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع ، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فأن أرائهم لا تكون لها قيمة ، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين ، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين ، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع

العلاقات والظروف التي تدعوا إلى الشك في استقلالهم ، فيجب على المراجع الاحتفاظ بمظهر الاستقلال بالإضافة إلى احتفاظه باستقلاله الذهني .

- أن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال يعزز من ثقة الجمهور بخدماته ، ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام ، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية ، أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكننا من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلاله وحياده وتخرجه عن الاستقلال التام ، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع .
- أن إدارة الشركة تمثل دائما مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات ، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية ، مما ينشأ عنه اضطراب هؤلاء للاعتماد على رأي مراجع الحسابات في صدق وعدالة عرض تلك القوائم للمركز المالي ونتائج الأعمال .
- إن الضغوط التي تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات الخارجي المستقل تتكون في الغالب من ثلاث نواحي :

0- عند قيامه بوضع برنامج المراجعة وتحديده للاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها ، فتحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون نقاط أخرى ، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يرى ضرورة الحصول عليها ، أما خوفا من كشف تلاعبها ، أو حرصا على الإسرار .

0- عند قيامه بعملية فحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها ، وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير ، والتحقق من صحة تقويمها ، والقيام بالمراجعة التحليلية ، ومراعاة عمليات الحد الفاصل ، ومتابعة الإحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية ، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى .

0- عند قيامه بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

2.3- المراجع الإداري - مدخل كفاية التأهيل :

إن التأهيل العلمي هو نقطة الانطلاق للتأهيل العملي يكاد ان يتساوى لدى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي . وهذا يعني بطبيعة الحال أن قدرات وإمكانات كل منهما تكاد ايضا ان تكون متقاربة فالفرق الرئيسي بين عمل كل منهما هو النطاق الذي يعمل فيه كل منهما فبينما نجد ان مجال عمل المراجع الداخلي محدود بالمنشأة التي عمل فيها فقط نجد أن نظيره الخارجي يعمل في نطاق اوسع ، حيث لا يقتصر خدماته على ان تقدم الى منشأة واحدة فقط بل الى عديد من المنشآت قد تختلف في نوعية النشاط الذي تمارسه ، كذلك قد تتباين في اشكالها القانونية وفي اللوائح والقوانين التي تحكمها .

هذا ولما كان نشاط المراجعة الإدارية المتطور يمتد الى ما وراء السجلات والارقام الصماء" (1) فعليه فقد انقسم الباحثون الى اتجاهين رئيسيين ، اتجاه يؤيد قيام المراجع الداخلي بمهمة المراجعة الادارية واتجاه اخر يؤيد قيام المراجع الخارجي بتلك المهمة . وفيما يلي استعراض كل من هذين الاتجاهين من حيث الاسباب ووجهات النظر التي يؤيدها كل اتجاه ، لنرى من يقوم بأداء المراجعة الادارية هل هو المراجع الداخلي ام المراجع الخارجي ؟

المراجع الداخلي : يستند الفريق المؤيد لقيام المراجع الداخلي بمهمة المراجعة الادارية الى، أنه أقرب شخص للسياسات والخطط الادارية الموضوعة من أجل التوصل الى تحقيق الاهداف المرجوة . وبالتالي يكون اقدر من يقوم بالحكم على درجة فعاليتها وذلك على أساس أنه متعايش معها داخل المنشأة ، كل وقته يعمل بها ومن خلالها . وفي هذا الصدد يرى ليونارد (2) ، أنه يكفي كحد ادنى لتأهيل المراجع الاداري ان يكون حاصلًا على درجة جامعية مع إلمام تام بالمعلومات التالية :-

- أسس ومبادئ تنظيم المشروعات - النظرية المحاسبية واصول المراجعة -
- الموضوعات المرتبطة بالنشاط المالي والعمليات مثل الاقتصاد بانواعه - التمويل -
- المشتريات - التسويق - الاحصاء - التكاليف - الهندسة الصناعية .

(1) Winter,John,W.,Coordination between internal and external Auditors, The Internal Auditor, December 1976,p.18.

(2) Leonard,William,P., The Management Audit, Prentice Hall ine, Englewood cliffs,N.J, 1962,P.35

وقد يخرج المراجع عن نطاق عمله في مراجعة الحسابات والدفاتر الى المراجعات التشغيلية بالمنشأة ولكن هذا لا يجعلنا ان نسلم بأن تأهيله الحالي يمكنه من خوض جميع المجالات التي تتطرق اليها المراجعة الادارية ويقوم بدوره فيها على وجه سليم .

وبعد وضوح اهمية الاستعانة بفريق من المتخصصين في بعض المجالات الفنية الدقيقة ، كيف سيتسنى لقسم المراجعة الداخلية بالمنشأة توفير هذا الفريق ؟
في هذا المجال هناك ثلاثة اتجاهات لعلاج هذه المشكلة نتاولها فيما يلي : (1)

الاتجاه الأول :

تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين تم تأهيلهم فنيا واداريا عن طريق اعطائهم بعض المحاضرات النظرية وتدريبهم في الاقسام العملية .
ويرى الباحث ان هذا التأهيل الفني او التدريب العملي مهما كانت درجة جديته ومهما كانت درجة استيعاب المحاسبين له ، فانه بأي حال من الاحوال لن يعدوا ان يكون نوعا من المعلومات العامة التي يتلقاها المحاسبون او المراجعون - كذلك فإنه لن يمكنهم الالمام التام بدقائق العمليات الفنية داخل المصنع مثلا - اذا كانت المنشأة صناعية مثلا .

الاتجاه الثاني :

تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين وعند الحاجة الى الخبرة الفنية المتخصصة ، فأنها تطلب من الأشخاص المتخصصين داخل الادارة والاقسام المختلفة .
ويؤخذ على هذا التوجه انه لا يجب الالتجاء اليه بأي حال من الاحوال وذلك لانه يطلب من من قام بالعمل ان يقيم نتاج عمله وهذا بطبيعة الحال امرا غير منطقي يفقد المراجع الداخلي استقلاله وبالتالي حكمه على الامور ، كما أن هناك نقص في المعلومات في علم المراجعة حول العلاقة بين الكفاءة والاستقلال - ولكن حتى يكون المراجع مستقلا حقيقة يجب ان يكون لديه معرفة فنية كاملة وملائمة وذلك حتى يمكنه الحكم السليم . وعندما لا يملك مثل تلك المعرفة فإن احتمال قيامه بالحكم السليم يكون محدودا . وسوف يخاف ممن سوف يراجع اعماله وبالتالي يفقد استقلاله.

(¹) نجيب خلة الجندي، " المراجعة الداخلية طبيعتها -معايير أدائها "، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، سنة 1972.

الاتجاه الثالث :

تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين ومجموعة من الفنيين المتخصصين كالكيميائيين مثلا في شركة أدوية او الجيولوجيين في شركة البترول ..الخ ، ان هؤلاء الخبراء بطبيعة الحال يكونون من غير العاملين بالاقسام الفنية - وعليه فأن هذا يعتبر افضل الاتجاهات عند ارادة التقييم الموضوعي _ ولكن يلاحظ انه يلقي باعباء مالية ثابتة على المنشأة ، وبالطبع فأن ذلك لن يكون بطبيعة الحال الا في المنشآت او الشركات الكبرى ، ويجب ايضا مقارنة المنافع التي تأتي من وراء استخدام هؤلاء الخبراء بتكاليف استخدامهم ، ولكن على أي الاحوال يبدو أن هذا الرأي هو الأقرب للمنطق وللصحة .

المراجع الخارجي :

من جهة اخرى نجد ان هناك اراء ينادي اصحابها بضرورة قيام المراجع الخارجي بمهمة المراجعة الادارية لانه يكون قادرا على انجاحها فيرى البعض لتأييد ذلك ما يلي⁽¹⁾

1. " أن وظيفة المراجع المالي تتيح للمراجع الخارجي الفرصة للتعرف على نشاط المشروع .

استنادا إلى هذه النقطة فان المراجع الخارجي يكون مرتبطا بمراجعة اكثر من منشأة بعضها يتماثل في نوعية النشاط والبعض الاخر يختلف ، ويكون مطلوبا منه دراسة انشطتها بطبيعة الحال وهذا يقوده الى معرفة اشمل وادراك اعمق بتفاصيل النشاط بكل منشأة ، كما ان ذلك يتيح له دراسة تنظيمات ادارية ومحاسبية عديدة ويتعرف على انواعا مختلفة من السياسات وانماطا من الخطط ، التي تجعله يكاد يكون خبيرا في السياسات والخطط والنظم المحاسبية والادارية .

2- كذلك يلاحظ انه من وقت لآخر يقدم نصائحه للادارة بالرغم من انه غير مطالب بذلك وفي السنوات الاخيرة نمت بسرعة وظيفته كمستشار للادارة .

ويرى الباحث استنادا الى هذه النقطة ايضا ان وظيفة المراجع الخارجي كمستشار للادارة وخصوصا وان هذه الوظيفة قد انتشرت بصورة كبيرة في السنوات الأخيرة ، تعني قدرته على القيام بالمراجعة الإدارية على أساس أن الخدمات الاستشارية للادارة تبدأ من النقطة التي تنتهي عندها المراجعة الادارية .

(¹) محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح مرجع سبق ذكره، ص 77 .

0- ان المراجع الخارجي يتمتع اليوم باعتراف مهني . كما ان مستويات الكفاية والاستقلال معترف بها من الجميع ، والمراجع الخارجي مطالب دائما بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمشروع للاغراض المالية - وتتضمن المراجعة الادارية الى حد كبير تقييمها مماثلا - ولكي نتحاشى الحاجة الى الارتباط بمهنيين اخرين للقيام بالمراجعة الادارية فإنه يفضل قيام المراجع الخارجي بأعمال المراجعة الادارية ايضا .

وهنا يتضح بأن المراجع الخارجي يكون له نظرة اشمل وافق اوسع من المراجع الداخلي على اساس ان الأخير لا يعرف الا نظام المنشأة التي يعمل بها فقط بعكس الاول حيث ان من يعيش المشكلة ذاتها قد تغيب عنه بعض الجوانب التي يدركها من ينظر اليها من بعيد⁽¹⁾.

مما سبق نجد انه اذا سلمنا بإمكانية قيام المراجع الخارجي بالمراجعة الادارية (ان تأهيله يمكنه بالقيام بها - فإنه يجب زيادة عدد التخصصات والكوادر الفنية في مهنة المحاسبة والمراجعة .

وعلى ذلك فإن مكاتب المحاسبة والمراجعة الراغبة في تقديم خدمات المراجعة الادارية يجب ان تضم خبراء فنيين ومتخصصين في مجالات تختلف ولا تنتمي الى حقل المحاسبة والمراجعة . اضافة الى ذلك ان المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة الادارية سوف تدفعه الى الاستعانة بالمختصين ، وذلك لضمان سلامة التقييم وموضوعيته .

من هو المراجع الاداري في ضوء كفاية التأهيل ؟

إن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يمكن ان يكون له دورا فعالا بالقيام بالمراجعة الادارية . فالتقييم الذي تقوم به المراجعة الادارية يمكن ان يتم على مستويين على المستوى الجزئي للمشروع وعلى المستوى الكلي .

فطالما أن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يكون لديه الاستعداد للقيام بالمراجعة الادارية ، فإنه يمكن استثمار جهد كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في انجاح عملية المراجعة الادارية .

(¹) perry,E,Hadder, The operational Auditing and its place in the company, The Interral Audit ,1972

ومن الضروري أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بتنفيذ عملية التقييم على المستوى الجزئي للمشروع ، فيتناول تقييم اداء جميع اقسام وادارات المشروع بخططها وسياساتها التفصيلية على اساس ان المراجع الداخلي يكون لديه الوقت الكافي للقيام بهذه العملية .

اما المراجع الخارجي فإنه يكون عليه دور القيام بعملية التقييم على المستوى الكلي للمشروع ، بالإضافة الى اشرافه على عمل المراجعين الداخليين .

معنى ذلك " انه يجب ان يخطط كل من المراجع الخارجي والداخلي برامجهما بشكل يمنع التكرار بالعمل كأن يهتم المراجع الداخلي بالتفاصيل في حين يهتم المراجع الخارجي بالعموميات عند تقييم كفاية النشاط "(1).

اضف الى ذلك ان تعاون المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي في القيام بعملية المراجعة الادارية سوف يجنب الاخير وقوعه في عملية تصارع الادوار (2) التي قد يقع فيها اذا حاول القيام منفردا بعملية المراجعة الادارية . ذلك انه في هذه الحالة لن يستطيع ان يوف المراجعة التقليدية حقها وكذلك المراجعة الادارية بما تتطلبه من فحص للكفاءة والفعالية والتقارير عن ذلك . حيث سيصبح في حالة من التشتت .

2.4- اساليب المراجعة الادارية المستخدمة في التقييم :

وفي هذا المجال تناولنا الإجراءات التمهيدية لإجراء المراجعة الإدارية والأساليب الفنية المستخدمة في الفحص وتجميع البيانات ، واساليب المراجعة الادارية المستخدمة في التقييم من خلال جانبين الجانب الاول دور المراجعة الادارية في تقييم الاداء، والجانب الثاني موقف المراجع الاداري من تقييم الاداء الاداري .

أولا :التمهيد المبدئي لإجراء المراجعة الادارية :

ويقصد بالتمهيد المبدئي تحديد الخطوات والإجراءات اللازمة للإعداد لعملية المراجعة ويتطلب ذلك من المراجع ما يلي :

- 0- التعرف والحصول على بيانات توضح تنظيم المشروع وعلاقات ادارته الداخلية ببعضها البعض ، وتحديد البرنامج الزمني لاداء عملية المراجعة .

(1) د.أحمد حامد حجاج _ دور المراجعة الإدارية في رفع كفاية النشاط _ المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة _1989
(2) Chamber,A.D., Internal Auditing ,Theory and practice,pitman,1972

- 0- تحديد النشاط او المنطقة الوظيفية التي ستخضع لعملية المراجعة وموقع هذا النشاط او المنطقة الوظيفية في الهيكل التنظيمي وعدد العاملين بهذا النشاط والموارد المادية والمالية المتاحة حيث يفيد ذلك في تقييم طبيعة النظام الاداري ووسائل الرقابة الادارية .
- 0- التعرف على الاهداف المحددة من قبل الادارة لهذا النشاط او المنطقة الوظيفية (مثل الانتاج-الافراد ...الخ) وتحديد النتائج التي تم التوصل اليها في ضوء الاهداف المحددة ومعايير الاداء مع مراعاة السلطات الممنوحة لتلك المنطقة الوظيفية .
- 0- فحص وتقييم وسائل الرقابة الادارية الخاصة بهذا النشاط وتشمل الموازنات التخطيطية ، ومستويات اداء العاملين ، ومدى مشاركتهم في التخطيط والاستفسار عن العلاقات والسياسات والاجراءات وتدفق المعلومات ومراكز القرارات ، وذلك للوقوف على ما اذا كانت الادارة قد وضعت ترتيبات مثلى لادارة هذا النشاط أم لا .
- 0- تحديد درجة كفاية وسائل الرقابة الادارية وتحديد مدى ملائمة المعايير الادارية في رقابة هذا النشاط ، وذلك من خلال الاجابة عن بعض الاسئلة مثل :
- هل السياسات والاجراءات ومستويات الادارة والتقارير ملائمة للنشاط الخاضع للرقابة ؟
- هل هناك مجالات يجب خضوعها للرقابة الادارية ؟
- هل يتم الاداء بما يتناسب مع وسائل الرقابة الادارية الحالية ؟
- هل يتم تدفق البيانات والمعلومات لهذا النشاط في الوقت المناسب ؟
- مع تحديد نوعية البيانات المتدفقة من هذا النشاط وما اذا كانت الادارة تحصل على المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .
- ومن ثم يتمكن المراجع من تقييم درجة كفاية وملاءمة وسائل الرقابة الادارية وايضا تقييم الاسلوب المتبع في تطبيق هذه الوسائل .
- 0- يجب بذل العناية المهنية في تقييم الرقابة الداخلية لهذا النشاط والاعتماد على المقابلات الشخصية للمستويات الادارية المعنية ودراسة نظام تدفق وتبادل المعلومات في الوحدة الاقتصادية .
- وقد يحتاج المراجع عند قيامه بواجباته الى استخدام وسائل التحليل المالي ومقارنة النتائج بمعايير الاداء المالية الملائمة ، والاستعانة بأي وسائل قد يراها المراجع مناسبة أثناء قيامه بعمله .

ثانيا : تحديد الاساليب الفنية المستخدمة عند القيام بالفحص وجمع البيانات :

حتى يتمكن المراجع الاداري من اجراء عملية الفحص وابداء رأي فني يستخدم في سبيل ذلك بعض الاساليب الفنية تشبه تلك الاساليب التي يستخدمها المراجع المالي وذلك لتنفيذ واتمام عملية المراجعة .

ولذلك نجد ان المراجع الاداري عندما يقوم بتجميع البيانات والمعلومات عن النشاط موضع الفحص بغرض قياس كفاءة الأداء الإداري وتقييمه للوقوف على المعوقات والمشاكل التي تحول دون الكفاءة ، ينتقي من الاساليب الفنية المستخدمة في المراجعة المالية والتي تتفق وطبيعة المراجعة الادارية مثل الاستفسارات والمصادقات الخارجية والمقارنات بالاضافة الى بعض الاساليب الاخرى التي تتيح للمراجع تقييم الاداء الاداري لوجه النشاط المختلفة بالمنشأة مثل الفحص الميداني والمشاهدة الفعلية والتحليل والمقابلات الشخصية والاستقصاء حتى يتمكن المراجع الاداري من تقييم الأداء الإداري في الوحدة الاقتصادية أو النشاط الخاضع للمراجعة والتعرف على مدى تحقيق الاهداف الكمية والنوعية لهذا النشاط .

ويمكن الاشارة الى بعض الاساليب الفنية التي يمكن ان يستخدمها المراجع الاداري في تنفيذ المراجعة الادارية كما يلي :⁽¹⁾

0- أسلوب الاستبيان :

يتيح هذا الاسلوب للمراجع الاداري تقييم الاداء في الوحدات الاقتصادية أو النشاط محل المراجعة حيث يتمكن من معرفة الانحرافات ومسبباتها وتحديد طرق العلاج لتفادي حدوثها في المستقبل ، والتعرف على مسببات زيادة النفقات واقتراح وسيلة لتخفيضها ، وذلك من خلال استفسار المراجع الاداري عن اتجاهات الانتاجية في القسم أو النشاط وكفاية القوى العاملة ومعرفة الاجراءات التي يمكن اتباعها لمواجهة أي زيادة في الاعباء ومقارنة التكاليف التقديرية المحددة بالميزانيات التقديرية مع التكاليف الفعلية ، وان يهتم بفحص الانحرافات والاستفسارات عن أسبابها .

0- أسلوب الاستعلام والمقابلات الشخصية :

ويعتمد هذا الاسلوب على الملاحظة المباشرة واجراء المقابلات الشخصية وعقد اللقاءات والمناقشات مع المسؤولين في الوحدة محل الفحص ، كما يعتمد أيضا على قيام المراجع بفحص تقارير الادارة بانتظام وذلك بغرض الحصول على معلومات تفيد في تحديد مدى التقدم

(1) مصطفى عيسى خضير ،"المراجعة-المفاهيم والمعايير والاجراءات"كلية العلوم الادارية -جامعة الملك سعود ، 1991.

في العمل وايضا فحص المراجع لتقارير التفنيس يعتبر مصدرا قيما للمعلومات لكشف المشاكل وحالات التراخي والثغرات الموجودة في الاجراءات والتي تهدر موارد الوحدة محل المراجعة .

0- أسلوب الدراسة والتحليل والاستنباط :

ويعتمد هذا الاسلوب على دراسة الخريطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية لتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات عن اتخاذ القرارات .

ويمكن استخدام هذا الاسلوب مع اسلوب الاستبيان عن طريق توجيه الاسئلة والاستفسارات للعاملين بالمنشأة ثم اجراء تحليل لتلك الاراء واستنتاج المعلومات المفيدة لاداء واتخاذ القرارات.

0- أسلوب الجرد الفعلي والمعاينة :

يعتبر اسلوب الجرد الفعلي والمعاينة أفضل الاساليب عند دراسة وفحص بعض المجالات التي تحظى باهتمام المراجع مثل : العمالة الزائدة عن حاجة الوحدة الاقتصادية ، وسوء استخدام الموارد المتاحة مالية ومادية ، ومدى جودة اداء الخدمة ، ومدى كفاءة الافراد في انجاز المهام المسندة اليهم ، وتحديد فعالية الاجراءات المتبعة في انجاز الاعمال والمهام المختلفة بالوحدة محل المراجعة ومدى الوضوح في تلك الاجراءات والتعليمات .

0- الملاحظة الفعلية :

يعتبر اسلوب الملاحظة الفعلية من الاساليب الهامة عند اجراء الدراسة التمهيدية بهدف تجميع البيانات والمعلومات ، فقد يقوم المراجع بمصاحبة الموظف للاطلاع على عمله ودورته خلال اليوم وملاحظة نشاط الموظفين وسلوكهم خلال فترة الراحة أو عند بدء العمل اليومي .

ثالثا :أساليب المراجعة الادارية المستخدمة في تقييم الاداء :

من خلال التعريفات السابقة للمراجعة الإدارية من حيث كونها وسيلة لتقديم توصيات تؤدي الى زيادة الكفاءة الادارية لادارة المشروع حيث تقوم بفحص وتقييم ومراقبة الاعمال والعمليات الادارية وايضا تقييم وسائل الادارة في مراقبة العمليات وتقييم الخطط والسياسات والاهداف والاساليب والاجراءات لمختلف الانشطة وذلك بهدف تقديم تقرير يتضمن نتيجة التقييم

والتوصيات التي تؤدي الى زيادة كفاءة الأنشطة والعمليات الإدارية. فقد ذكر الهواري⁽¹⁾ أن عدم نجاح بعض المشروعات الاقتصادية يرجع في المقام الاول - وبغض النظر عن الاسباب الخاصة- الى ضعف الكفاءة الإدارية في تلك المشروعات وبالتالي سوف تظهر أهمية المراجعة الادارية في تقييم فعالية الادارة في قيادة المشروع نحو تحقيق أهدافه"

وبناء على ذلك فإن اسلوب تقييم الاداء يعتبر صلب المراجعة الادارية وأحد وسائلها في أداء الرأي الفني في مدى كفاءة الأداء الإداري للمنشأة. وفيما يلي توضيح لما سبق ذكره من خلال جانبين :

2.5- الضغوط التي تمارسها المنشأة للنيل من استقلالية المراجع الاداري⁽²⁾ :

تقوم إدارة المنشأة بإتباع طرق كثيرة تستطيع بموجبها الضغط على مراجع الحسابات وجعله متحيزا لمصلحتها ، وقد تكون تلك الضغوط مباشرة أو غير مباشرة ، وحتى يستطيع مراجع الحسابات الخارجي الاحتفاظ باستقلاله وحياده عن المنشأة التي يراجع حساباتها يجب إيضاح بعض النقاط التي تساعده بهذا الشأن

1- في مجال التعيين :

إن قيام إدارة المنشأة بتعيين المراجع يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها اقترحت تعيينه ، لذلك فإن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) حرصا منها على دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل بأن أوكلت هذا الحق بالتعيين وتحديد الإلتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارة المنشأة الضغط على المراجع .

2- في مجال عزل المراجع :

كما أن بقاء صلاحية عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل بيد إدارة المنشأة ، يمثل مصدر تهديد لاستقلاله وحياده بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم ينفذ مطالبها وتوجيهاتها لذلك تدخلت الجمعيات والمؤسسات والمعاهد المهنية لدعم استقلال المراجع والوقوف أمام عزله ، مطالبة من المراجع الجديد الاتصال بالمراجع السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه .

(¹) محمد نصر الهواري وآخرون ، "أصول المراجعة - الاطار العلمي والممارسة العملية" ، مكتبة الشباب، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 1991.

(²) يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره ، ص ، 106.

3- في مجال الأتعاب :

ممارسة إدارة المنشأة الضغط في تحديد أتعاب المراجع الخارجي يجعله معرضا لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتوجيه هذه الإدارة .

4- في مجال وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة :-

فمن الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي أن يحتفظ الجمهور بثقته باستقلاله ، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد عدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي ، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه إن يكون مستقلا ذهنيا ، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب إن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته .

5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة :-

من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام مراجع الحسابات ببعض الخدمات الإدارية الاستشارية للمنشأة الذي يقوم بمراجعة حساباتها ، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية الإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله ، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية ، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية ، كما ويرى بعض الكتاب انه طالما أن المراجع يقصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يساهم في اتخاذ القرارات فأن استقلاله لا يتأثر كما أن قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يراجع حساباته فهذا يقدم ضمانا إلى دائرة ضريبة الدخل بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع للإرباح حسب التعليمات المطلوبة ، كما انه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبررا قانونيا مقبولا يؤيد هذا الموقف .

6- بذل العناية المهنية الملائمة :

يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه بطريقة كافية وملائمة عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة موضوع المراجعة ، كما يجب عليه إن يتحقق من أن جميع بنود قائمة الدخل والمركز المالي ونتائج الأعمال معروضة بطريقة عادلة وصادقة . ويسترشد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية ، إن المسؤولية القانونية ، التي يحددها القانون ، للمراجع تمثل الحد

الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة . ومن ناحية أخرى فإن المهنة وما تضعه من مسؤوليات مهنية تحاول رفع مستوى العناية المهنية عن ذلك الحد الأدنى الذي يحتمه القانون .

إن العناية المهنية الملائمة تتطلب من مراجع الحسابات الخارجي القيام بالتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين ، وهذا يوجب على المراجع ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة ، كما يتطلب التخصيص السليم للعمالة المتاحة داخل المكتب على الأعمال المختلفة وتحقيق الإشراف على المساعدين ومتابعة تقدمهم في أداء المهام الموكلة إليهم .

كما أن بذل العناية المهنية تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة ، إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في عملية المراجعة ، وإنما يحدد أيضا درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة ، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها .

كما أن بذل العناية المهنية تتطلب من المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة والاستفسارات والمعلومات وذلك لتوفير أساس ملائم لإبداء الرأي على القوائم المالية ، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع ، كما يجب إن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة .

كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يبذل العناية المهنية الملائمة في شكل وصياغة تقرير المراجعة ، وتأكده من توافر معايير إعداد التقرير ، بحيث تكون متفقة مع معايير المراجعة المتعارف عليها .

2.6- التحديات والمشاكل التي تواجه المراجعة الإدارية⁽¹⁾:

أ- التأهيل العلمي والعملي للمراجع الإداري .

لم تلق المراجعة الإدارية قدرا كبيرا من الاهتمام مثل المراجعة المالية نظرا لما تتطلبه من تأهيل علمي وعملي وعناية مهنية حيث يجب على المراجع الإداري بذل العناية المهنية الكافية والجهد الكافي عند قيامه بالمراجعة وإعداد التقرير ، حيث أن المراجعة الإدارية الفعالة تعتمد بقدر كبير على المراجع وحالته الذهنية .

(1) محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، مرجع سبق ذكره ، ص 48 .

- توفير البيانات في الوقت المناسب .
صعوبة توفير البيانات والمعلومات عند التنفيذ الفعلي للخطط والبرامج والأهداف في الوقت المناسب وبالقدر الكافي والدقة العالية .
- عدم وجود معايير واضحة ومحددة .
يستلزم تقييم الأداء الإداري وجود معايير واضحة ومحددة عند الاستخدام للموارد الاقتصادية المتاحة سواء بشرية أو مادية أو مالية .
- استقلال المراجع الإداري.
حيث أن خضوع المراجع الإداري للإدارة العليا يتعذر معه مناقشة رؤسائه في أي بند مخالف للقواعد العلمية ولا يتمكن من إبداء رأي فني محايد عن مستويات الإدارة العليا ، إلا أن المراجع الإداري الخارجي يستطيع إبداء رأيه في أداء جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات العليا وبالتالي فهو يفيد الوحدة الاقتصادية أكثر مما إذا كان تبعا للإدارة العليا ومن هنا يتضح أن احد مقومات نجاح المراجعة الإدارية هي بالتعاون والتنسيق التام بين المراجع الداخلي العارف بالأمور المالية والإدارية للمنشأة والمراجع الخارجي ، وصفة الحياد الكامل للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي تؤدي إلى نتائج في قياس كفاءة الأداء الإداري في جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة .

الفصل الثالث
"تقييم كفاءة الأداء الإداري"

في هذا الفصل تم التطرق للعناصر التالية، تحليل مفهوم كفاءة الأداء الإداري من خلال معرفة ما هو مفهوم الأداء الإداري وأهداف تقييم الأداء ومفهوم تقييم الأداء ومفهوم تقييم الأداء الإداري، ومزايا قياس الأداء الإداري، الحقائق المرتبطة بعملية تقييم الأداء الإداري :

3.1- مفهوم الأداء الإداري :

ويقصد بمفهوم الأداء الإداري القدرة على انجاز الأهداف وتوجيه عناصر العملية الإنتاجية في الاتجاه الصحيح لبلوغ تلك الأهداف .

ويرى عبد الرحمن " أن مفهوم الأداء الإداري يعكس كل الوسائل والإجراءات أُلزام إتباعها ويربط بين أوجه النشاط والأهداف التي تسعى هذه الأنشطة لتحقيقها والأداء الإداري مفهوم يعكس الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها ، وان هذه الأهداف هي التي تبرر وجود المنظمة واستمرارها في المجتمع وبالتالي نجاحها في أداء مهامها وبلوغ أهدافها وتحقيق النتائج المنوط بها ، لذا فإن الأهداف هي المعيار الوحيد لفاعلية الأداء . ويرتبط الأداء الإداري باتجاهات الافراد وكفاءة الإدارة القائمة بتوجيههم والقوانين واللوائح والنظام التي تحكم سير العمل بالوحدة الاقتصادية كما أن الاداء الاداري الجيد هو المدخل السليم لتحقيق أهداف التنمية والتقدم " (1).

3.2- أهداف تقييم الاداء : (2)

يمكن تحديد اهداف عملية تقييم الاداء فيما يلي :

- 0- التحقق من أن تنفيذ الخطة يسير في الطريق الصحيح وأن الموارد الاقتصادية تستخدم بالكفاية المطلوبة ، ويساعد على تحقيق ذلك دقة نظام الموازنات التخطيطية .
- 0- التعرف على مواطن الانحراف وأسبابه من خلال مقارنة الأداء المنفذ بالأنماط المحددة مقدما .
- 0- تشخيص أسباب الانحراف وتحليله حسب عوامله الفنية والاقتصادية والإدارية .
- 0- اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح مسار الخطة كلما تطلب الأمر بما يكفل تحقيق الأهداف المطلوبة .

3.2.1- تحديد مفهوم تقييم الاداء :

هو اكتشاف مدى جودة أداء الأفراد للأعمال الملقاة على عاتقهم والمسؤوليات المنوط بهم القيام بها. والغرض من هذا التقييم هو التأكد من انجاز العمل ، وأدائه بدرجة عالية من الكفاءة في

(1) أمجد حسن عبد الرحمن ، (استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات)، مرجع سابق، ص 51.

(2) محمد محمد الجزار ،"بحوث في : المحاسبة الإدارية " مكتبة عين شمس ،1990،ص72.

ظل وجود تنظيم فعال وتخطيط سليم وأهداف واضحة ومحددة في إطار منظم ومتابعة حقيقية لأداء الأعمال والأنشطة وتقييم مستمر للجهود المبذولة داخل الوحدة الاقتصادية .

كما أن الرغبة في تحقيق مستويات أعلى من كفاءة الأداء في الوحدة الاقتصادية يتطلب إجراء تقييم وتحليل شامل لكل الأعمال التي تم إنجازها في ظل سياسات وخطط وأهداف الوحدة الاقتصادية وتحديد درجة الفعالية الكلية للمشروع .

ويرى السلمي ، إن مفهوم تقييم الأداء في أي منظمة يعني التأكد من مطابقة نتائج العمل مع الأهداف المحددة ، مؤكداً اشتغال تقييم الأداء على العناصر الآتية : (1)

0- تحديد الأهداف أو المستويات التي يجب أن يحققها الأداء .

0- قياس النتائج الفعلية للأداء .

0- تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بما كان يجب تحقيقه وتحديد مصادر الفروق .

كما أن تقييم الأداء يعتبر وظيفة إدارية مستمرة يجب إن تصاحب الأداء الفعلي في تقييم العمل والنتائج أولاً بأول ولا يجب الانتظار حتى انتهاء الأداء ثم يبدأ التقييم .

كما أن مفهوم تقييم الأداء هو التساؤلات التي تهدف إلى التعرف على مدى الالتزام بالخطط الموضوعية .

ووفقاً لما سبق نستنتج وجود نوعين من التقييم :

0- التقييم المستمر للأداء : ويهدف إلى متابعة عمليات التنفيذ الفعلي واكتشاف أي انحرافات ويطلق على هذا النوع من التقييم (التقييم المانع) .

0- التقييم بعد انتهاء التنفيذ : وهنا لا يمكن منع وقوع الانحرافات وتصبح مهمة التقييم محدودة في الاستعداد للمستقبل وهذا النوع من التقييم يطلق عليه (التقييم المصحح أو العلاجي) .

ويرى كولين ، (2) أن تقييم الأداء يستهدف قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف ، وتعتبر مرحلة تقييم الأداء هي المرحلة الأخيرة من مراحل الرقابة في سلسلة العمليات الإدارية . ويرى الباحث أن تحليل النتائج النهائية وتقييمها يمثلان احد أشكال الوظيفة الرقابية ، مما يعني أن تقييم الأداء يمثل الشكل المتطور لوظيفة الرقابة .

(1) علي السلمي ، "إدارة الأفراد لرفع الكفاءة الإنتاجية" ، دار المعارف بالقاهرة ، 1980، ص330-331.

(2) Drury, Colin., "Management and cost Accounting", El Bs with chapman & Hall, 1993, P.442.

ومما سبق يمكن تعريف تقييم الأداء على انه شكل من أشكال الرقابة يركز على تحليل النتائج التي تم التوصل إليها من كافة الجهود المبذولة بمختلف المستويات الإدارية بهدف الوقوف على مدى تحقيق أهداف الوحدة باستخدام الموارد المتاحة لديها أفضل استخدام وترشييد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية .

3.3- دور المراجعة الإدارية في تقييم الاداء :⁽¹⁾

يتبلور دور المراجعة الادارية في هدفها الرئيسي وهو تقييم كفاءة الاداء الاداري ، بمعنى ان دور المراجعة الادارية يركز على تشخيص الداء مع اقتراح سبل العلاج أن امكن فالمراجعة الادارية تسعى الى الكشف عن جوانب القصور في الاداء الاداري لمختلف الانشطة في الوحدة الاقتصادية وتحديد ما يلزم من خطوات واجراءات تصحيحية لتلافي هذا القصور في المستقبل .

ومن هذا التعريف لدور المراجعة نرى ان تقييم نظم الرقابة الادارية في المشروع من حيث كفايتها وفعاليتها يعد جزءا من الرقابة الداخلية الشاملة ، وبالتالي على المراجع الاداري ان يهتم بتحسين الاداء العام للمشروع والا يقتصر أهتمامه على تحسين الاداء أداء أي مجال فرعي بل يجب أن ينظر للوحدة الاقتصادية كوحدة واحدة متكاملة مع ملاحظة العلاقات الداخلية التي تنشأ في المشروع ومساهمة كل فرع من فروع النشاط في تنمية الفروع الاخرى والمشروع ككل .

3.4- تقييم الأداء الإداري :

في إطار النظم القائمة والأوضاع الحالية لمنظمات الأعمال والخدمات نجد أن هناك تعددا وترابطا بين الأنشطة المختلفة ومن ثم يتطلب الأمر إجراء عملية التقييم لكل جزء من أجزاء المنشأة لتحديد كفاءة كل نشاط في المنشأة .

ومن ثم تستدعي عملية تقييم الأداء الإداري استخدام المنطق والأساليب الموضوعية في الحكم على الانجازات المحققة للمنظمة بعد تنفيذ المشروعات والأنشطة المختلفة ، بهدف التأكد من أن ما تم انجازه من أعمال قد تم وفقا للأهداف والخطط الموضوعية وبدرجة عالية من الكفاءة ويجب أن يشمل تقييم الأداء الإداري على الجوانب الثلاث الآتية :

(¹) امجد حسن عبد الرحمن ، مرجع سبق ذكره ، ص34.

- 1- أن التقييم لا يقتصر على الانجازات والنتائج النهائية فحسب ، بل يمتد إلى تقييم الأنشطة والمجهودات التي بذلت لتحقيق هذه النتائج من تخطيط وطرق ووسائل وبرامج التشغيل المتصلة بكفاءة استخدام الموارد المتاحة .
- 2- أن تقييم الأداء هو بالأساس تحليل للتكلفة والعائد⁽¹⁾ ونتائج عملية التقييم هي بمثابة تحديد لكفاءة الإدارة وفعاليتها ، فالإدارة توصف بالكفاءة حينما تكون قيمة ما تم انجازه من أعمال تفوق بكثير مما تتحمله من موارد وتكاليف مختلفة في سبيل الوصول لهذا الانجاز .
- 0- أن التقييم لا يقصد به التركيز على الجانب الاقتصادي للانجاز فقط بل قد يتضمن احيانا عناصر اجتماعية مختلفة تسهم في تحديد القيمة الحقيقية للانجاز وذلك بتقديم خدمة أو سلعة مطلوبة اجتماعيا .

3.4.1- علاقة وتأثير عملية تقييم الأداء الإداري بالعملية الإدارية :

أن عملية تقييم الأداء الإداري تتأثر بمراحل العملية الإدارية كما أنها تؤثر فيها أيضا الأمر الذي يتطلب عدم معالجة موضوع تقييم الأداء بصفة مجردة وكموضوع مستقل إنما يجب النظر لهذا الموضوع في إطار العملية الإدارية وأهدافها .

ويتمثل المفهوم الإداري لعملية تقييم الأداء في اعتبار عملية تقييم الأداء عملية جزئية في نطاق نشاط إداري أوسع وأشمل وهو الرقابة الشاملة . فإذا كانت الرقابة الإدارية هي " تلك العملية التي تستهدف التحقق من أن ما كان يجب انجازه قد أنجز بالفعل وتبين متى يحدث الانحراف عن المستهدف " فأن " تقييم الأداء هو أداة من أدوات الرقابة الإدارية الشاملة " .

وحتى تكون الرقابة الإدارية شاملة لكل جوانب وأبعاد التنظيم فأن تقييم الأداء الإداري يجب أن يكون شاملا لكل عمليات وأنشطة المشروع ومنجزاته .

نستخلص مما تقدم أن عملية تقييم الأداء الإداري تستلزم إجراء مسح شامل لكل أنشطة الوحدة الاقتصادية وتحديد العلاقات بين مراحل النشاط وكيفية سير العمل بالوحدة الاقتصادية بهدف التعرف على كيفية الاستفادة والانتفاع بكل عوامل الإنتاج وكل الموارد المتاحة في إطار مجموعة محددة من الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات اللازمة لسير العمل داخل الوحدة الاقتصادية .

(1) أمجد حسن عبد الرحمن ، مرجع سبق ذكره ، ص 54 .

ويرى أبو طالب (1) أنه يمكن تقسيم تقييم الأداء إلى نوعين :

النوع الأول : يتعلق بتقييم الأداء من ناحية الأهداف .

النوع الثاني : يرتبط بالناحية الوظيفية بالوحدة الاقتصادية التي تتصل بكفاءة استخدام الموارد المتاحة لديها سواء كانت هذه الموارد طبيعية أو بشرية أو رأسمالية .

ولذلك يمكن النظر إلى تقييم الأداء على أنه تقييم لنشاط الوحدة الاقتصادية ككل في ضوء ما توصلت إليه من نتائج مع مقارنتها بالأهداف المرسومة .

وفي الواقع نجد أن نجاح الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية يتوقف بدرجة كبيرة على النجاح في أداء كل نشاط من الأنشطة الموجودة بالوحدة الاقتصادية سواء كان هذا النشاط إنتاجيا أو تسويقيا أو إداريا أو تمويليا ودرجة التفاعل بين هذه الأنشطة والتنسيق بينهما مما يجعل عملية تقييم الأداء الإداري شاملة ومتكاملة .

كما أن تحديد أوجه القصور في الأداء وتفسيرها وتحديد المسئول عنها يتطلب ضرورة تقييم كل وجه من أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية وتقدير كفاءة وفاعلية كل نشاط ومحاولة اكتشاف تأثير أداء كل نشاط على أداء الأنشطة الأخرى بالوحدة الاقتصادية .

وبناء على ما سبق نجد أن عملية تقييم الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية بمثابة الخطوة الأخيرة من الدورة الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف ، لذلك يجب النظر إلى موضوع تقييم الأداء في ضوء الإطار العام للعملية الإدارية وأهدافها .

ويرى السلمي ، (2) أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين :

الوظيفة الأولى: هي محاولة دفع الأنشطة بالاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف.

الوظيفة الثانية : هي تصحيح مسار الأنشطة .

ومن الممكن تقسيم وظائف تقييم الأداء إلى ثلاث وظائف:

الوظيفة الأولى:

متابعة تنفيذ الأهداف : مع قارنه ما تم من هذه الأهداف بما كان مقررا الوصول إليه .

الوظيفة الثانية :

الرقابة على كفاءة الأداء : وتعني التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بممارسة أوجه نشاطها وبتنفيذ أهدافها بأعلى درجة من الكفاية فضلا عن التأكد من تحقيق الترابط والتوازن والتكامل بين نشاط الوحدة الاقتصادية في كل مجالات العمل فيها .

(1) يحيى محمد أبو طالب ، " المحاسبة الإدارية " ، مكتبة عين شمس ، 1986 ، ص 517 .

(2) علي السلمي ، "الإدارة العامة" ، مكتبة جامعة القاهرة ، 1980 ، ص 305 .

الوظيفة الثالثة :

تقييم النتائج : أي تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات وذلك في إطار التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي تحدث نتيجة تنفيذ الخطة واكتشاف الانحرافات والعمل على مواجهة تلك الانحرافات .

3.4.2- الحقائق المرتبطة بعملية تقييم الأداء الإداري :

- 1- أن عملية تقييم الأداء الإداري وظيفة من وظائف الإدارة وليست وظيفة قائمة بذاتها بمعنى أن وجودها مقترن بوجود فروع أخرى من الوظيفة الإدارية وليست سلطة قائمة بذاتها .
- 2- تتعلق عملية تقييم الأداء الإداري بالمستقبل فوجودها لاحق بوجود النشاط ذاته حيث لا توجد إلا حينما يوجد نشاط تراقبه .
- 3- إن تقييم الأداء الإداري عملية دائمة ومستمرة . بمعنى إن عملية تقييم الأداء ليست عملية ساكنة ، بل عملية مستمرة ومتحركة ، يقصد منها الوقوف على مدى تطور وارتقاء المنظمة على مدى الفترات الزمنية المختلفة .
- 4- أن عملية تقييم الأداء عملية شاملة حيث يجب اشتمال تقييم الأداء على كل أوجه النشاط للمشروع سواء الأنشطة الإدارية أو الإنتاجية المباشرة وغير المباشرة ، وإن يمتد التقييم ليغطي كل أجزاء التنظيم ومستوياته وألا يقتصر على بعضها فقط .
- 5- أن التقييم يعبر عن فكرة نسبية أو مقارنة ، حيث تعني نسبية عملية التقييم أنها لا تخرج عن كونها أسلوب لتقييم موقف يتم دراسته بهدف معين .

فتقييم أي نشاط يسعى إلى التعرف على مدى تحقيق هذا النشاط للهدف أو الأهداف التي تنشأ من أجلها .

1.0.0- مزايا قياس الأداء الإداري⁽¹⁾:

أهم المزايا التي تستفيد منها الشركات عند قياس الأداء الإداري ما يلي

0- يعتبر قياس الأداء الإداري هو الأساس للإصلاح الإداري ومنطلق تحسين أداء العاملين حيث يسهم في توفير معلومات هامة عن المستويات الإدارية للعاملين وبذلك يتحدد الأساس السليم لهذا الإصلاح .

1- المساعدة في تحديد احتياجات التدريب من خلال اكتشاف قدرات العاملين وانجازهم ومقارنته بالإنتاج المعياري المطلوب تحقيقه ويؤدي ذلك إلى اكتشاف بعض نواحي القصور

(¹) محمد محسن أسعد ،"تقييم أداء الأفراد في الأجهزة الحكومية"، "مجلة الإدارة" سنة 1981.

في أداء الأفراد أو في سلوكهم الوظيفي والعمل على تفادي المساوئ في المستقبل . بالإضافة إلى أن تقديرات الكفاءة للأفراد تعطيهم الفرصة للتنمية الذاتية وتحسين أدائهم الوظيفي حيث يعرف كل موظف نواحي قصوره ، والغالبية تقتنع بأهمية العلاج الذاتي لما له من أثر إيجابي على مستقبل الفرد وترقيته عن طريق استخدام الوسائل الإيجابية لتقييم الأداء وإعطاء الأفراد الثقة بأن الهدف من التقييم هو العلاج وليس العقاب .

0- الكشف عن مدى صلاحية العاملين للوظيفة والطاقات والمواهب والقدرات الكامنة للعاملين والتي قد لا تكون مستغلة في عملهم الحالي فتسند إليهم الوظائف المناسبة . بالإضافة إلى اعتبار قياس الأداء الإداري الأساس الموضوعي في منح المكافآت لأصحاب المهارات . ومن ثم فإن عملية التقييم ستؤدي إلى وضع الرجل المناسب في المكان المناسب .

0- بدون عملية تقييم الأداء لا يمكن القيام بوظيفة الرقابة والتي تعد أهم عناصر العملية الإدارية.

0- المساعدة في معرفة وقياس مدى التقدم في عمل الأفراد وذلك عن طريق استخدام معايير محددة مما يؤدي لدعم الكفاءات من الموظفين ورفع المستوى الوظيفي للموظفين في جميع مستويات التنظيم .

3.4.4 - مفهوم تقييم كفاءة الأداء الإداري :

تعددت وجهات النظر حول تفسير مفهوم كفاءة الأداء الإداري "فقد ذهب البعض إلى اعتباره بمثابة الحلقة الأخيرة في سلسلة الوظائف الإدارية ويعني ذلك أنها ليست وظيفة مستقلة عن الوظائف التي تمارسها الإدارة ". وهناك من يرى "أن مفهوم تقييم كفاءة الأداء الإداري هو عبارة عن فحص استنتاجي شامل للهيكل التنظيمي والخطط والأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد المادية والبشرية للمنشأة أو المنظمة أو المصلحة الحكومية أو أي جهة أخرى كقسم أو إدارة "

وهذا يعني أن التقييم لن يقتصر على النتائج النهائية فقط بل يمتد إلى تقييم الخطط وطرق ووسائل تنفيذها لاكتشاف مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها ، بالإضافة إلى تقييم النتائج النهائية التي تبلورت عن الجهود التي بذلتها الإدارة في أدائها لوظائفها .

وهناك وجهان لمفهوم تقييم كفاءة الأداء الإداري :

الوجه الأول : دراسة وتقييم الجدوى الاقتصادية للمشروعات الاستثمارية وذلك بهدف تأسيس منشأة جديدة أو بغرض التوسع في منشأة قائمة حيث أن هذه الدراسة لها تأثير على أداء المنشأة بعد إتمام عملية التنفيذ .

الوجه الثاني: التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية المتاحة للمنشأة لتحقيق الأهداف المطلوبة ويستلزم ذلك .

0- تعظيم المخرجات ، أي قدرة المنشأة على تحقيق أقصى المخرجات من المدخلات المحدودة مما يؤدي إلى تعظيم المخرجات .

0- تقليل المدخلات ، أي قدرة المنشأة على تحقيق نفس القدر من المخرجات باستخدام قدر أقل من المدخلات ، أي أن المنشأة تستهدف تقليل المدخلات إلى ادني قدر ممكن .

وحيث أن المنشآت عموماً تمارس وظائفها المختلفة ضمن مجموعة معينة من الموارد المادية والبشرية والمالية المتاحة لها خلال فترة زمنية معينة للوصول إلى هدف محدد .

ولكي يتسنى للمنشأة تحقيق أهدافها ، عليها توجيه مواردها المتاحة نحو الاستخدام الأمثل الذي يحقق لها أعلى مخرجات في حدود الإمكانيات المتاحة إليها . ونتيجة لذلك فإن إدارة المنشأة وجميع الأطراف الذين تربطهم بالمنشأة مصالح متشابكة انصب اهتمامهم على معرفة مستوى الأداء والتأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة لديها .

والمفاهيم الأساسية التي تستخدم في قياس نجاح الوحدة الاقتصادية (1) :

0- الفعالية : وتعني مدى تحقيق المنشأة لأهدافها .

2- الكفاءة : وتعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في إطار مجموعة من المحددات والظروف الداخلية والخارجية .

هناك ارتباط بين مفهومي الكفاءة والإنتاجية يؤثران في قياس كفاءة المنشأة من خلال قيامها بتحويل المدخلات إلى مخرجات من سلع وخدمات .

وتتمثل الإنتاجية في العلاقة بين المخرجات وعناصر الإنتاج (المدخلات) التي استخدمت للحصول عليها ، وعلى ذلك فالإنتاجية تتمثل في النسبة بين كمية المخرجات المنتجة خلال فترة زمنية معينة وكمية المدخلات المستخدمة في تحقيق ذلك القدر من المخرجات خلال نفس الفترة .

ويرى الحملوي ، أن ندرة الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة لأي وحدة اقتصادية للحصول على أكبر العوائد من استخدامها تستدعي توجيه الاهتمام إلى زيادة الإنتاجية الذي تعني الوصول إلى أفضل علاقة بين المدخلات والمخرجات وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة .

(1) محمد رشاد الحملوي وآخرين ، "إدارة الإنتاج والعمليات" ، مكتبة عين شمس ، 1995

نستنتج مما تقدم أن مفهوم الكفاءة وزيادة الإنتاجية يعنيان شيئاً واحداً إذا ما كان الهدف هو قياس كفاءة نشاط إنتاجي معين .

في حين أن الإنتاجية في حد ذاتها لا تعني الكفاءة فهي تمثل أي علاقة بين المدخلات والمخرجات وليس أفضل علاقة بينهما .

كما أن مفهوم الكفاءة كما سبق الإشارة إليه يرتبط بإستراتيجية المنشأة في الأجل الطويل ، أما الكفاية الإنتاجية فهي مقياس يرتبط بالأجل القصير .

كما أن زيادة الإنتاج لا تعتبر مرادفاً لزيادة الإنتاجية كما يتصور البعض ، فزيادة الإنتاج تعني زيادة عدد الوحدات المنتجة بصرف النظر عن تأثير حجم المدخلات في حين أن الثاني يرتبط بثبات أو تخفيض حجم المدخلات .

ويمكن قياس الكفاءة الإنتاجية بإحدى صورتين :

1- الكفاءة الكلية : ويتضمن ذلك جميع المدخلات التي ساهمت في الحصول على المخرجات لغرض قياس كفاءة أداء المنشأة ككل .

2- الكفاءة الجزئية : ويتضمن ذلك أحد أو بعض المدخلات بغرض قياس كفاءة أداء أحد أنشطة المنشأة .

ونفهم مما تقدم أن مفهوم كفاءة الأداء الإداري يعني تقييم الانجازات والنتائج التي تحققت بفعل السياسات والأهداف والخطط وتحديد درجة الفعالية الكلية للوحدة الاقتصادية .

3.4.5- موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري :

حتى يكون المراجع الإداري قادراً على النجاح في مهمته يجب عليه اكتشاف المشاكل والصعوبات التي تحول دون تحقيق الكفاءة في أداء الأعمال والحكم على مدى جودة الأداء الإداري ولذلك يجب عليه تجميع البيانات التي تيسر له القيام بمهمته وتكوين رأي مناسب عن كفاءة الأداء الإداري وما إذا كان ذلك يمثل الأداء الأمثل أم لا ؟ إلا إن ذلك يتطلب من المراجع الإداري الآتي⁽¹⁾:

1- تصميم وإعداد قائمة استقصاء على اعتبار أنها إحدى الوسائل الرئيسية في تجميع البيانات والمعلومات وذلك للأنشطة الرئيسية وأهدافها وسلطاتها وأدائها والمشاكل ونقاط القوة والضعف في كل نشاط خاضع للمراجعة مع الاستعانة ببعض الأساليب الأخرى كالملاحظة الفعلية.

(1) محمد نصر الهوارى، "دراسات في المراجعة"، مكتبة غريب ، القاهرة ، 1987، ص 277 .

2- القيام بتحليل التغيرات كأساس لمراجعة وتقييم الأداء وذلك عن طريق تقييم التغيرات لتحديد مدى اتجاهاتها بالنسبة للوحدة .

5- القيام بفحص وتقييم مؤشرات قياس الأداء بغرض تحديد مدى كفايتها ودرجة تفصيلها وشمولها لكافة جوانب النشاط محل المراجعة ومدى الاعتماد عليها في الحكم على الكفاءة الإدارية .

5- فحص الإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية في تقييم الأنشطة وتفاصيل تلك الإجراءات ومدى ملائمتها لتقييم تلك الأنشطة .

5- أعداد تقرير يتضمن النتائج المستخلصة من إجراء عملية التقييم ، وإبداء الرأي الفني في كفاءة الأداء الإداري موضحا المعايير والأساليب التي استخدمت في إجراء التقييم ، والتوصيات المقترحة لرفع كفاءة الأداء سواء كانت تتعلق بأسلوب الأداء أو أسلوب التقييم المتبع أو معايير التقييم المطبقة أو الإجراءات والسياسات المحددة من قبل الإدارة لأداء الأعمال .

ويرى الهواري ، ⁽¹⁾ أن المراجع الإداري عند قيامه بتقييم كفاءة الأداء الإداري عليه أن يتبع الخطوات التالية :

68- معرفة السلطة المخولة لإدارة النشاط محل المراجعة .

68- تحديد هدف الوظيفة أو النشاط محل المراجعة .

68- تقرير الوضع القائم بالنشاط أو القسم محل المراجعة .

68- تحديد الأثر الناتج عن الحالة القائمة .

68- دراسة الإجراءات المتبعة في الإدارة أو القسم محل المراجعة .

68- استنتاج السبب الكامن وراء الحالة القائمة .

68- الوصول إلى نتيجة والتوصية بشأنها .

ومن ثم يتمكن المراجع من توفير الوقت اللازم لكتابة تقريره في زمن قياسي .

(1) محمد نصر الهواري،"المراجعة دراسة علمية وتطبيقية متقدمة"،مكتبة عين شمس،1989، ص 183- 186.

3.5 - الكفاءة في مؤسسات الأعمال والهيئات الحكومية :

تعنى الكفاءة⁽¹⁾ "أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة وبأقل ضياع أو فقد" أو هي أقصى إنتاج ممكن باستخدام كمية محدودة من العناصر. ولذلك تعتبر الكفاءة مقياس يصور عملية تحويل المدخلات من موارد وعمل ورأس مال إلى مخرجات تتمثل في سلع أو خدمات. ويختلف مفهوم الكفاءة في مؤسسات الأعمال عنة في الحكومة.

1- الكفاءة في مؤسسات الأعمال : عادة ما يتحدد نجاح أو فشل مؤسسات الأعمال بحجم الربح أو معدله حيث انه كلما كانت نتيجة النشاط هي الربح كان ذلك حافزا للاستمرار. وان كانت هناك أهداف اجتماعية أخرى غير الربح إلا أن القاعدة العامة هي إن أي مؤسسة لا تستطيع الاستمرار دون أن يكون الربح من أهدافها.

وخلاصة القول: فان نظام السوق وتوافر المحاسبة التجارية بجميع فروعها وقدرتها في حساب الربح وبيان القوائم والمؤشرات المحاسبية والمالية قد مكن من قياس الإنتاجية أو الكفاءة في مؤسسات الأعمال الخاصة والعامة وبالتالي ساعد في اتخاذ القرارات السليمة والفعالة فيها.

2- الكفاءة في الهيئات الحكومية⁽²⁾: أما بالنسبة للوزارات والمصالح الحكومية والوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة وتلك الوحدات التي تقوم بتوفير الخدمات مثل الدفاع والشرطة والعدل، والتعليم والصحة والشؤون الاجتماعية والزراعة والصناعة والنقل والاقتصاد والخزانة فنظرا لصعوبة توفير هذه الخدمات اقتصاديا وبسهولة إلا عن طريق الحكومة، حيث أن خدمات هذه الوزارات والمصالح لا تباع في السوق بل إنها تقدم في الأصل مجانا للمواطنين أو بمقابل رسوم رمزية على بعض هذه الخدمات والتي تقوم الحكومة بتمويل جانب كبير منها عن طريق الضرائب.... وبذلك يصعب تطبيق المحاسبة التجارية على الوزارات والمصالح أو المديرية الحكومية. كما ينتفي فيها مقياس الربح.

وقد أدت الصعوبة في توفير معيار أو معايير لقياس الكفاءة في الوزارات والمصالح الحكومية إلا أن أصبحت الحكومات في كثير من الدول هدفا للنقد الذي لا يسهل الرد عليه. وسيظل النقد

(1) عابدة سيد خطاب ،تقييم كفاءة الأداء في قطاع الخدمات"رسالة دكتوراه غير منشورة،كلية التجارة ،جامعة عين شمس،سنة 1979.

(2) علي السلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 306 .

قائماً إلى إن يتم توفير وسائل للمقارنة بين الكفاءة في مؤسسات الأعمال وهيئات الحكومة أو على الأقل توفير بعض المعايير التي نستطيع من خلالها أن نحكم على الكفاءة في الوزارات والمصالح والوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في تقديمها للخدمات العامة للمواطنين. وبيان تطور الأعمال من خلال معايير لقياس الكفاءة أو معدلات الأداء التي نحكم من خلالها على كفاءة هذه الهيئات.

3.5.1 - العلاقة بين الأداء الإداري والفعالية والكفاءة⁽¹⁾:

يمكن تحديد معنى الفعالية بأنها درجة نجاح المنظمة في تحقيق الأهداف حيث توجد علاقة طردية بين درجة الفعالية وتحقيق الأهداف، فكلما زادت درجة الفعالية زادت القدرة على تحقيق أهداف المنظمة والعكس صحيح. ويمكن قياس الفعالية بنسبة الأهداف المحققة إلى الأهداف المخططة. ويتطلب نجاح المنظمة في تحقيق الأهداف توافر العناصر الآتية: (الاتزان_التكيف_النمو_الكفاءة_المرونة)

وتعتبر الكفاءة كما سبق الإشارة أحد المتغيرات الهامة في تحقيق الفعالية للمنظمة والكفاءة مفهوم يعبر عن درجة الاقتصاد في استخدام الموارد والاستخدام الأمثل لتلك الموارد في كل من الأجل الطويل والأجل القصير.

وتظهر بوضوح أهمية تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة خصوصاً في الدول النامية التي تتصف بندرة بعض أو معظم عناصر الإنتاج الأمر الذي يستدعي كفاءة استخدام الموارد المتاحة ومحاولة تعظيم المنافع من هذه الموارد بما يساهم في تحقيق فعالية المنظمة.

نستخلص مما سبق إن مفهوم الأداء الإداري يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالفعالية والكفاءة بمعنى أن يتوافر لدى المنظمة القواعد الحاكمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تربط الحاضر بالمستقبل بالإضافة إلى ضرورة تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية المتاحة.

3.5.2 - العلاقة بين الكفاءة والكفاية الإنتاجية⁽²⁾:

سبق الإشارة إلى أن هدف الكفاءة في استخدام الموارد أفضل استخدام ممكن، يعتبر أكثر شمولاً من هدف الإنتاجية، حيث تشمل الكفاءة الاستخدام الكامل للموارد المتاحة والاهتمام بكل من

(1) عايدة سيد خطاب ، مرجع سبق ذكره ، ص 34-36 .

(2) محمد رشاد الحملاوي وآخرين ، مرجع سبق ذكره ، ص 273 .

الأجل الطويل والقصير أي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وفي الوقت نفسه الاهتمام بالإنتاجية.

بينما يستخدم مقياس الكفاية الإنتاجية في قياس الكفاءة في استخدام الموارد وإنتاجيتها وترتفع الكفاية الإنتاجية كلما ارتفعت نسب الناتج إلى المستخدم من الموارد.

حيث يرتبط مفهوم الكفاية الإنتاجية بإمكانية الحصول على أقصى إنتاج ممكن باستخدام كميات محدودة من تلك العناصر ، لذلك فهو مقياس يصور مدى كفاءة استخدام أو تحويل المدخلات من مواد وعمل ورأس مال إلى مخرجات تتمثل في سلع وخدمات. لذلك فان مفهوم الكفاءة يرتبط بإستراتيجية المنظمة في الأجل الطويل بينما مفهوم الكفاية الإنتاجية هو مقياس يرتبط بالأجل القصير.

3.5.3 - أهمية تحقيق الفعالية والكفاءة في قطاع الخدمات :

على الرغم من ارتفاع حجم الاستثمارات الموجهة لمشروعات الخدمات إلا أن هناك انخفاضا في كفاءة الأداء بالإضافة إلى إن الإيرادات المحققة من خدمات المنافع العامة كالصحة،التعليم،النقل،المواصلات.....الخ لا ترتبط في العادة بأدائها ونتائجها.

وبالتالي فالإدارة لا تتمتع هنا بالحرية الكافية في اتخاذ القرارات الخاصة بتقديم أجود هذه الخدمات.كما أن المستهلك عليه أن يدفع الرسم مقابل الحصول على هذه الخدمة وان كان صغيرا نسبيا بالمقارنة بحصوله على تلك الخدمة من جهات أخرى ،وبالتالي ليست هناك فرصة للتعرف على مدى رضا المستهلك عن هذه الخدمة أو عدم رضاه.

يقتصر الأمر في المنظمات الحكومية على مراجعة زيادة بنود المصروفات والنفقات والإجراءات الخاصة بها فقط ، ولا يتم توجيه الاهتمام الكافي لتقييم الخدمات، والعمل على رفع جودة تلك الخدمة ويرجع سبب ذلك إلى أن رقابة مثل هذه الأمور يصعب قياسها من خلال معايير ثابتة مما يجعل هناك تركيزا أكثر على بنود المصروفات والإجراءات المصاحبة لها، وترك أمر الرقابة الذاتية والمتابعة الخاصة بتحسين الخدمة دون اهتمام.وينصب التركيز بالتالي على الأهداف قصيرة الأجل دون الأهداف طويلة الأجل مما يؤثر في النهاية على فعالية هذه المنظمات.

ومن ثم تظهر بوضوح الحاجة إلى كل من الفعالية والكفاءة في منظمات الخدمات لتحقيق أهداف النمو والرفاهية والتقدم.

ونظرا لان الكفاءة والفعالية في أي منظمة مرتبطة بالعمل الإداري.الذي يتبلور في مجموعة متلاحقة من القرارات ذات التأثير الفعال على مستقبل المنظمة. فمن هنا تظهر حاجة الإدارة على كافة المستويات في المنظمة إلى توفير نظام لتقييم الأداء الإداري لترشيد اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى رفع كفاءة هذا الأداء.

3.5.4- مراحل ممارسة الإدارة لعملية الرقابة في المنشأة :

المرحلة الأولى:

مرحلة التخطيط: وتختص بتحديد الاهداف للمشروع ، والموارد المستخدمة في تحقيقها ، والسياسات التي تحكم عمليات اقتناء واستخدام والتصرف في هذه الموارد .

المرحلة الثانية :

مرحلة الرقابة الادارية : وهي التي تؤكد للإدارة أن الموارد التي يحصل عليها المشروع يستخدمها بكفاية وفاعلية في تحقيق الأهداف .

المرحلة الثالثة :

مرحلة مراقبة العمليات :وتشمل التأكد من أن عمليات معينة وأنشطة محددة يتم تنفيذها داخل المشروع بكفاية وفاعلية

وينصب اهتمام المراجعة الإدارية على مرحلتي الرقابة الإدارية ومراقبة العمليات ، أي بالاقتناء والاستخدام الكافي والفعال للموارد الاقتصادية ، مالية ومادية وبشرية ، وأيضا بتنفيذ العمليات داخل المشروع.

فمثلا عند قيام المراجع الإداري بتقييم أداء الموارد البشرية يجب أن يشتمل التقييم على العناصر التالية⁽¹⁾.

6- مدى التناسب بين حجم العمالة وطبيعة أعمال الأنشطة المختلفة بالمشروع.

6- وجود نظام متكامل للتنمية البشرية والتدريب .

6- تطور معدل دوران العمالة .

6- مدى تناسب الأجور مع القيمة المضافة .

(¹) حافظ حسن شعيب،"الاتجاهات الحديثة في اعداد معايير الاداء المهني للمراجعة الادارية في ج.م.ع، رسالة دكتوراه غير منشورة،جامعة حلوان ، كلية التجارة،1986

6- مدى توافر ظروف العمل الملائمة .

6- الاحتياجات الجديدة من العمالة ونوعية هذه العمالة .

6- بحث أسباب بذل الجهد الإضافي وما إذا كان ذلك يرجع إلى نقص العمالة ، أو انخفاض مستوى الخبرة ، أو زيادة حجم العمل أو كثرة غياب العاملين أو تراكم العمل .

3.5.5- دور المراجعة الإدارية في تقييم فاعلية الهيكل التنظيمي بالمنشأة :

3- مدى مناسبة التنظيم الإداري للمنشأة لتحقيق أهدافها .

3- وجود خطوط واضحة للسلطة والمسؤولية لكافة المستويات الإدارية .

3- مدى تناسب السلطات مع المسؤوليات .

3- مدى وجود مجالات مناسبة للرقابة

3- التأكد من تطبيق مبدأ وحدة الأوامر داخل التنظيم .

3- مدى إتباع مبدأ تقسيم العمل والتخصص داخل التنظيم .

أما عند تحليل وتقييم أهداف المشروع نجد أن اهتمام المراجع الإداري ينصب على النواحي التالية:

6- وضوح الأهداف وسهولة فهمها لكافة المستويات الإدارية .

6- التحديد الدقيق للأهداف الفرعية وشمولها لكافة الأنشطة بالمشروع .

6- واقعية الأهداف وتناسبها مع المسؤوليات المحددة للمستويات الإدارية .

6- مدى التناسق والتكامل بين الأهداف وبعضها البعض .

6- مدى وجود برنامج زمني لتحقيق هذه الأهداف .

أما عند تقييم الخطط نجد أن دور المراجعة الإدارية يتبلور في النقاط التالية (1):

(1) المرجع السابق، ص 40 .

- 1- مدى ملاءمة الخطط مع الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الاقتصادية .
- 2- مدى مشاركة العاملين من مختلف المستويات في وضع الخطط .
- 3- مدى واقعية الخطط من خلال اعتمادها على الإمكانيات المتاحة وكفاءة وخبرة أعضاء التنظيم مما يساعد على تحقيق الأهداف .
- 4- مدى مرونة الخطط في مقابلة التغيرات والتوقعات .
- 5- مدى التناسق بين الخطط والتفويض السليم للسلطات والمسؤوليات .
- 6- إمكانية خضوع الخطط للقياس لتحديد مدى النجاح أو الفشل في تنفيذها .

ونظرا لشمول المراجعة الإدارية لعناصر وأنشطة لا يمكن إخضاعها للقياس الكمي (عيني أو مالي) مثل السياسات وكذلك الإجراءات وعناصر أخرى يمكن إخضاعها للقياس العيني أو المالي لذلك يمكن للمراجع الإداري في هذه الأحوال أن يستعين بالأساليب والأدوات التي تسهل له القيام بمهمته بكفاءة ، ومن الأساليب والأدوات التي يمكن أن يستعين بها المراجع الإداري عند إجراء المراجعة الإدارية :⁽¹⁾

- 1- تقييم الأداء: تقييم الأداء هو قياس ومراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف الموضوعية.
- 2- التكاليف المعيارية: وهو تحديد ما يجب أن تكون عليه التكلفة بالاعتماد على الأسس العلمية وسلوك التكلفة في الماضي وذلك لعناصر التكاليف المختلفة (مواد - أجور - مصروفات) .
- 3- الموازنات التخطيطية : وهي ترجمة رقمية لأهداف المنشأة وما يلزم لتحقيقها من موارد مالية ومادية وبشرية ومن ثم يمكن اعتبارها معيارا كميًا لقياس وتقييم الأداء الإداري .
- 4- التحليل المالي : ويقصد به دراسة وفحص الدفاتر والتقارير الخاصة بالعمليات المالية (القوائم المالية) والتغيرات التي طرأت عليها خلال فترة معينة ، اثر تلك التغيرات على الهيكل المالي للوحدة الاقتصادية .

(¹) هشام احمد حسبو، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي"، مكتبة عين شمس، 1992 .

5- استخدام الأساليب الكمية : حيث انه من الممكن استخدام الأساليب الكمية كأداة لزيادة فعالية المراجعة الإدارية وذلك مثل ، البرمجة الخطية ، أسلوب المحاكاة ، شجرة القرارات ، نماذج الرقابة على المخزون ، تحليل الانحرافات وشبكات الأعمال .

الفصل الرابع

إجراءات الدراسة الميدانية

W منهج الدراسة

W مجتمع الدراسة

W عينة الدراسة

W أدوات الدراسة

W إجراءات التطبيق

W المعالجة الإحصائية

إجراءات الدراسة الميدانية

من خلال هذا الفصل تتضح الخطوات والإجراءات التي تمت في الجانب والمجال الميداني من الدراسة ويتضمن تحديد منهجها والمجتمع الأصلي والعينة وتتضمن كذلك أدوات الدراسة وإجراءات تطبيق الاستبانة وتحديد الأسلوب الإحصائي المستخدم في الدراسة، وذلك على النحو التالي:

4.1- منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الأسئلة المحددة، باعتباره طريقة في البحث عن الحاضر، وذلك لوصف وبيان الظاهرة المراد دراستها، وصفا دقيقا كما توجد في الواقع .

و من خلال هذا المنهج تناولنا دراسة أحداث وظواهر وممارسات قائمة موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي، وذلك لإثبات فروض معينة تمهيداً للإجابة عن تساؤلات محددة سلفاً بدقة تتعلق بالظواهر الحالية، دون تدخل في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها بشكل علمي وموضوعي (الأغا، 1997:41+73) وسوف تعتمد الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات هما :

0- البيانات الثانوية :

حيث تم مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والمتعلقة بالموضوع قيد الدراسة ، كذلك الكتب والمراجع العلمية المتخصصة في المراجعة الإدارية ، وأية مراجع أو دراسات قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي .

0- البيانات الأولية :

تم القيام بدراسة ميدانية لجميع المعلومات ، من خلال أستبانة تم إعدادها لهذا الغرض ، وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

4.2- مجتمع وعينة الدراسة:

نظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة فإن عينة الدراسة شملت كل افراد مجتمع الدراسة ، وكان مجتمع وعينة الدراسة كالتالي :

أولا : بخصوص مدققي الحسابات القانونيين أشتملت الدراسة على عدد (65) مراجع خارجي والمسجلين في جدول المراجعين حسب دليل مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطيني الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لسنة 2003 (ملحق رقم 4) .

ثانيا : بخصوص الشركات المساهمة العامة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية حتى 2008/7 ، والبالغ عددها 36 شركة مساهمة حيث وجهت الاستبانة لعدد 36 مراجع داخلي أو موظف ممن يوظفون بمسؤوليات وظيفية عالية داخل الشركات المساهمة العامة (ملحق رقم 5) .

تم توزيع الاستبيانات وعددها 101 استبانة عليهم ، وتم استرداد 70 أستبانة ، وبعد الفحص الاستبيانات تبين أن لا حاجة لاستبعاد أي منها وذلك لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على تلك الاستبيانات وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة (70) استبانة .

4.3- خصائص وسمات عينة الدراسة :

تألفت عينة الدراسة من عينتين:

• عينة استطلاعية:

تم تطبيق الاستبانة على 50 فرد من الأفراد في قطاع غزة والضفة الغربية، وتم اختيار الأفراد بالطريقة العشوائية البسيطة لغرض التأكد من صلاحية أداة الدراسة واستخدامها لحساب الصدق والثبات .

• عينة الدراسة الكلية:

بلغت العينة الكلية في الدراسة 70 فرد وشركة في الأراضي الفلسطينية ، و يتضح من التالي مواصفات الشركات التي تم تطبيق الاستمارة عليها وعلى أفراد الشركات في عينة الدراسة :

المتغيرات الديموغرافية للشركات في الدراسة :

يناقش هذا الجزء مواصفات الشركات في العينة ، والتي توضح من خلال التالي :

* الفئات العمرية للشركات في العينة .

أشارت النتائج إلى أن 40% من أعمار الشركات تتراوح بين (11-15) سنة ، بينما 38.6% من أعمار الشركات أكثر من 15 سنة ، و 10% من أعمار الشركات أقل من 5 سنوات ، ويتضح ذلك من خلال جدول (1) :

جدول (1) الفئات العمرية للشركات في العينة

النسبة %	التكرار	الفئات العمرية
10.0	7	أقل من 5 سنوات
11.4	8	5- 10 سنوات
40.0	28	11 – 15 سنة
38.6	27	أكثر من 15 سنة
100.0	70	المجموع

* نوع النشاط للشركات في العينة .

أشارت النتائج إلى أن 23.9% من الشركات تعمل في مجال الصناعة ، بينما 57.1% تعمل في مجال الخدمات ، و 4.3% تعمل في مجال التجارة ، و 5.7% تعمل في مجالات أخرى ، ويتضح ذلك من خلال جدول (2) :

جدول (2) يوضح نوع النشاط للشركات في العينة

النسبة %	التكرار	نوع النشاط
32.9	23	صناعة
4.3	3	تجارة
57.1	40	خدمات
5.7	4	أخرى
100.0	70	المجموع

* عدد العاملين داخل الشركات في العينة .

أشارت النتائج إلى أن 42.9% من الشركات يعمل داخلها أقل من 10 موظفين ، و 31.4% من الشركات يعمل داخلها أكثر من 30 موظف ، ويتضح ذلك من خلال جدول (3) :

جدول (3) يوضح عدد العاملين داخل الشركات في العينة

عدد العاملين	التكرار	النسبة %
أقل من 10 أفراد	30	42.9
11- 20 فرد	9	12.9
21 – 30 فرد	9	12.9
أكثر من 30 فرد	22	31.4
المجموع	70	100.0

2- البيانات الديمغرافية لأفراد العينة :

يناقش هذا الجزء مواصفات افراد العينة ، والتي كانت كالتالي:

• المؤهل العلمي لأفراد العينة.

الغالبية العظمى من أفراد العينة حاصلين على الشهادة الجامعية وبنسبة 71.4% ، بينما 24.3% من أفراد العينة حاصلين على شهادة الماجستير ، ويتضح ذلك من خلال جدول (4):

جدول (4) المؤهل العلمي لأفراد العينة

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ثانوية عامة	2	2.9
دبلوم	1	1.4
بكالوريوس	50	71.4
ماجستير	17	24.3
المجموع	70	100.0

• التخصص العلمي لأفراد العينة

الغالبية العظمى من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة وبنسبة 88.6% ، بينما 7.1% من أفراد العينة تخصصهم العلمي إدارة أعمال ، و 4.3% تخصصات أخرى ، ويتضح ذلك من خلال جدول (5):

جدول (5) التخصص العلمي لأفراد العينة

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
88.6	62	محاسبة
7.1	5	إدارة أعمال
4.3	3	تخصصات أخرى
100.0	70	المجموع

• سنوات الخبرة لأفراد العينة

تبين أن 14.3% من أفراد العينة كانت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات ، بينما 12.9% تراوحت سنوات الخبرة لديهم بين 5 - 9 سنوات ، و 32.9% منهم تراوحت سنوات الخبرة لديهم بين 10-15 سنة ، في حين 40% من أفراد العينة كانت سنوات الخبرة ليهم أكثر من 15 سنة ، ويتضح ذلك من خلال جدول وشكل (7):

جدول (7) سنوات الخبرة لأفراد العينة في مجال عملهم

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
14.3	10	أقل من 5 سنوات
12.9	9	5 - 9 سنوات
32.9	23	10 - 15 سنة
40.0	28	أكثر من 15 سنة
100.0	70	المجموع

4.4- أدوات الدراسة:

استخدام الباحث الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة ،وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي :

القسم الأول :

يتكون من الأسئلة المتعلقة بخصائص عينة الدراسة وتتكون من 9 فقرات .

القسم الثاني:

يتكون من ثلاث مجالات تتعلق بقياس مدى مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة في فلسطين ، وتتكون مجالات الدراسة من التالي :

المجال الأول :

يتعلق بمدى دور قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها، يتكون هذا المجال من (15) فقرة تجيب على رأي أفراد العينة حول هذا المجال.

المجال الثاني:

يتعلق بمدى أعتبار تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها، يتكون هذا المجال من (14) فقرة تجيب على رأي أفراد العينة حول هذا المجال.

المجال الثالث :

يتعلق بمدى أعتبار تقييم العمليات التشغيلية كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها، يتكون هذا المجال من (8) فقرة تجيب على رأي أفراد العينة حول هذا المجال .
حيث تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي للأجابة على فقرات أداة الدراسة والمتمثلة في التالي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

4.5- صدق الاستبانة:

قام الباحث بالتحقق من صدق وثبات الاستبانة بالطرق التالية :

4.5.1- صدق أداة الدراسة :

تم التحقق من صدق الاستبانة حيث تم عرضها على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم ثمانية محكمين من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الفلسطينية من المتخصصين في المحاسبة والمراجعة ، بهدف تحديد مدى وضوح كل عبارة ومدى ملاءمته لقياس ما وضع من أجله ، وقد طلب الباحث من السادة المحكمين أبداء رأيهم حول مدى ملاءمة عبارات الاستبانة ومدى شمولها للجانب المدروس ، وحذف ما يرونه غير مناسب ، واقتراح وإضافة ما يرونه مناسباً من عبارات وأفكار جديدة ، وتم تفرغ جميع الأحكام الواردة على عبارات الاستبانة وأجراء التعديلات سواء باستبعاد بعض الفقرات أو إضافة بعض الفقرات أو تعديل بعض الفقرات .

4.5.2- صدق الاتساق الداخلي Internal consistency :

تم حساب معاملات الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة وكذلك إيجاد معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال والدرجة الكلية الخاصة بالمجال الخاص بها ، وذلك لمعرفة مدى ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية للمجال الخاص بها ، ولهدف التحقق من صدق الاستبانة ، ويتضح ذلك من خلال الجداول التالية :

جدول (8) معاملات الارتباط بين مجالات الدراسة والدرجة الكلية للاستبانة

الأبعاد	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المجال الأول	0.88	0.01 دالة إحصائياً
المجال الثاني	0.75	0.01 دالة إحصائياً
المجال الثالث	0.81	0.01 دالة إحصائياً

تبين من جدول رقم (8) أن مجالات الاستبانة تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً ، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.75 - 0.88)، وهذا يدل على أن مجالات الاستبانة تتمتع بمعامل صدق عالي. وبما أن الاستبانة لديها ثلاث مجالات فقد تم إجراء معاملات الارتباط بين فقرات كل مجال والدرجة الكلية لكل مجال على حده ، ويتضح ذلك من خلال الجداول التالية:

جدول (9) معاملات الارتباط بين فقرات المجال الاول والدرجة الكلية للمجال

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.43	0.01 دالة إحصائياً	9	0.45	0.01 دالة إحصائياً
2	0.41	0.01 دالة إحصائياً	10	0.53	0.01 دالة إحصائياً
3	0.31	0.01 دالة إحصائياً	11	0.40	0.01 دالة إحصائياً
4	0.43	0.01 دالة إحصائياً	12	0.43	0.01 دالة إحصائياً
5	0.20	0.15 غير دالة	13	0.48	0.01 دالة إحصائياً
6	0.50	0.01 دالة إحصائياً	14	0.72	0.01 دالة إحصائياً
7	0.38	0.01 دالة إحصائياً	15	0.58	0.01 دالة إحصائياً
8	0.58	0.01 دالة إحصائياً			

تبين من جدول رقم (9) أن فقرات المجال الأول تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً ، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.31 - 0.72)، وهذا يدل على أن المجال الأول يتمتع بمعامل صدق عالي. ما عدا الفقرة رقم (5) غير دالة إحصائياً فلذلك يجب حذفها من المجال.

جدول (10) معاملات الارتباط بين فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.32	0.01 دالة إحصائياً	8	0.47	0.01 دالة إحصائياً
2	0.45	0.01 دالة إحصائياً	9	0.41	0.01 دالة إحصائياً
3	0.41	0.01 دالة إحصائياً	10	0.52	0.01 دالة إحصائياً
4	0.69	0.01 دالة إحصائياً	11	0.64	0.01 دالة إحصائياً
5	0.58	0.01 دالة إحصائياً	12	0.58	0.01 دالة إحصائياً
6	0.70	0.01 دالة إحصائياً	13	0.67	0.01 دالة إحصائياً
7	0.64	0.01 دالة إحصائياً	14	0.69	0.01 دالة إحصائياً

تبين من جدول رقم (10) أن فقرات المجال الثاني تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً ، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.32 - 0.70)، وهذا يدل على أن المجال الثاني يتمتع بمعامل صدق عالي.

جدول(11) معاملات الارتباط بين فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال الثالث

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0.01 دالة إحصائياً	0.72	1
0.01 دالة إحصائياً	0.72	2
0.01 دالة إحصائياً	0.70	3
0.01 دالة إحصائياً	0.77	4
0.01 دالة إحصائياً	0.66	5
0.01 دالة إحصائياً	0.78	6
0.01 دالة إحصائياً	0.77	7
0.01 دالة إحصائياً	0.86	8

تبين من جدول رقم (11) أن فقرات المجال الثالث تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائية ، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.66-0.86)، وهذا يدل على أن المجال الثالث يتمتع بمعامل صدق عالي.

4.6- ثبات الاستبانة:

تم حساب الثبات للاستبانة ومجالاتها بطريقتين وهما كالتالي:

4.6.1- الثبات بطريقة ألفا - كرونباخ Alpha :

تم تطبيق الاستبانة على عينة قوامها (50) فرد ، وبعد تطبيق الاستبانة تم حساب معامل الفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث وجد أن قيمة ألفا كرونباخ للاستبانة الكلية تساوي 0.84، وهذا دليل كافي على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع، حيث بلغ معامل الفا كرونباخ للمجال الأول 0.70 ، ومعامل الثبات للمجال الثاني بلغ 0.81 ، ومعامل الثبات للمجال الثالث بلغ 0.87 ، وهذا يدل على أن الاستبانة ومجالاتها يتمتع بمعامل ثبات عالٍ.

جدول(12) معاملات ألفا كرونباخ للأستبانة ومجالاتها

معامل ألفا كرونباخ	الأبعاد
0.70	المجال الأول
0.81	المجال الثاني
0.87	المجال الثالث
0.84	الاستبانة الكلية

4.6.2- الثبات بطريقة التجزئة النصفية Split_half methods :

تم تطبيق الاستبانة على عينة من (50) فرد ، وبعد تطبيق الاستبانة تم حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية، حيث تم قسمة بنود الاستبانة إلى نصفين وكذلك بنود كل مجال إلى قسمين ، حيث تم حساب معامل الارتباط بين مجموع فقرات النصف الأول ومجموع فقرات النصف الثاني للمقياس ،حيث بلغ معامل الارتباط لبيرسون للأستبانة بهذه الطريقة (0.54)، وبعد استخدام معادلة سبيرمان - براون المعدلة أصبح معامل الثبات (0.70) ، ويدل هذا على أن الأستبانة لديها درجة ثبات مرتفعة، حيث بلغ معامل الثبات بهذه الطريقة للمجال الأول 0.71 ، و معامل الثبات بهذه الطريقة للمجال الثاني بلغ 0.75 ، معامل الثبات بهذه الطريقة للمجال الثالث بلغ 0.83 ، وهذا يدل على أن الاستبانة بمجالاتها تتمتع بمعامل ثبات عالٍ.

جدول(13) معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية للأستبانة ومجالاتها

المجالات	معامل ارتباط بيرسون	معامل الثبات بطريقة سبيرمان براون المعدلة
المجال الأول	0.55	0.71
المجال الثاني	0.60	0.75
المجال الثالث	0.72	0.83
الاستبانة الكلية	0.54	0.70

4.7- المعالجات الإحصائية:

من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة وفرضياتها قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- 3- التكرارات والنسب المئوية
- 3- اختبار الفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation.
- 3- اختبار التجزئة النصفية للثبات
- 3- اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا
- 3- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي.
- 3- اختبار "ت" لعينة واحدة One Sample T-test لاختيار متوسط الفقرات .

الفصل الخامس

"نتائج الدراسة وتفسيرها"

5.1- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (1-Sample K-S)) :

التساؤل الأول : هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي :

للتعرف على هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا ، قام الباحث باستخدام اختبار كلمرجوف سمرنوف Z Kolmogorov-Smirnov ، وهو اختبار ضروي في حالة الاختبارات المعلمية التي تشترط أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، ومن خلال النتائج الموجود في الجدول التالي تبين أن قيمة اختبار Z أقل من واحد صحيح ومستوى الدلالة لكل مجال كان (P -value>0.05)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، مما يدعم استخدام الاختبارات المعلمية عند اختبار الفروض .

جدول (14) يبين نتائج اختبار كلمرجوف سمرنوف لاختبار التوزيع الطبيعي للمجالات

المجالات	قيمة اختبار Z	مستوى الدلالة
المجال الأول	0.92	0.35 غير دالة
المجال الثاني	0.94	0.33 غير دالة
المجال الثالث	0.53	0.93 غير دالة

* دالة عند 0.05 // غير دالة

5.2- تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة :

5.2.1- تحليل فقرات الفرضية الأولى : يعتبر دور قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار "ت" للعينة الواحدة (One Sample T-Test) لفحص وجود فرق بين متوسط درجة أفراد العينة حول فقرات المجال الأول المتمثل في

(قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها) وبين المتوسط الطبيعي وهو 3 درجات. حيث أشارت النتائج إلى وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين متوسط الدرجة الكلية للمجال الأول والمتوسط الطبيعي ، وقد بلغ متوسط المجال الأول 3.9 وهو أكبر من المتوسط الطبيعي ، وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء يعتبر أحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 77.2% .

أما بالنسبة لفقرات المجال الأول فقد لوحظ أن قيمة "ت" المحسوبة لجميع فقرات المجال الأول كانت لها مستوى معنوية أقل من 0.05 و كذلك متوسط درجات فقرات المجال الأول أكبر من المتوسط الطبيعي ، وهذا يعطي مؤشر على أن قيام المراجعين الداخليين بقياس الكفاءة والفاعلية يعتبر أحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة ، ولمزيد من المعلومات عن فقرات المجال الأول ، فقد لوحظ أن أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الداخلي يقوم بقياس الكفاءة والفاعلية ويقيم أداء العاملين في الشركة وبوزن نسبي 74.9% ، و وافق افراد العينة على أن قرب المراجع الداخلي من الإدارة واحتكاكه بالإدارات والأقسام المختلفة في الشركة يجعله مؤهلا للقيام بمهامه وبوزن نسبي 80% .

وكذلك وافقوا على ان المراجع الداخلي يساهم في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والية علاجها بشكل فاعل. وبوزن نسبي 83.1%، وكذلك وافقوا على أن المراجع الداخلي يعتبر مسئول عن إعداد واستخدام الكفاءة للتحقق من مناسبتها وكفايتها وبوزن نسبي 72.6% . وكذلك وافقوا على أن يقوم المراجع الداخلي بدوره المنوط به بشأن مراجعة الأرقام الموجودة في القوائم المالية قبل إحالتها للمراجع الخارجي للشركة وبوزن نسبي 82.9% . وكذلك وافقوا على أن يقوم المراجع الداخلي عند اكتشاف أخطاء محاسبية في القوائم المالية للشركة بإبلاغ الدائرة المالية بها ، ومتابعة اثر ذلك على السجلات والقوائم المالية وبوزن نسبي 79.1% . وكذلك وافقوا على أن يتم تدقيق حسابات الشركة من قبل المراجع الداخلي للتأكد من صحتها وذلك وفقا للوائح والتعليمات المالية بشكل فاعل وبوزن نسبي 82.6% . وكذلك وافقوا على أن يدقق المراجع الداخلي النفقات الرأسمالية بشكل مسبق وشامل وبوزن نسبي 70.3% و كذلك وافقوا على أن يدقق المراجع الداخلي بشكل مسبق وشامل العمليات المالية المتعلقة بالنفقات التشغيلية والإدارية بالشركة وبوزن نسبي 71.7% .

كذلك وافقوا على أن يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقارير ومقترحات لها علاقة بتطوير أعمال التدقيق المالية التي تشمل العقود والتوريدات وكافة النفقات والإيرادات وبوزن نسبي 71.7%، وكذلك وافقوا على أن يقوم المراجع الداخلي بإعادة تقييم ودراسة التعليمات المالية والسجلات المحاسبية المستخدمة وذلك بهدف تطويرها وتقديم توصيات لتحسينها وبوزن نسبي 79.4%، وكذلك وافقوا على أن يتم دراسة القوانين والإجراءات والتعليمات المالية المعمول بها بالشركة وذلك لإصلاحها وتطويرها بما يكفل إحكام الرقابة بشأنها وبوزن نسبي 80.6%، وكذلك وافقوا على أن هناك ضرورة لتوسيع عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة ليشمل التحقق من مدى التزام الشركة بالأهداف الموضوعة وفاعلية نتائج هذه الأهداف وبوزن نسبي 78.6% .

كذلك وافقوا على أن يوكل للمراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد قرارات الإدارة وذلك بسبب تواجده المستمر في الشركة وبوزن نسبي 68.9%، و وافقوا على أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التي تؤهله القيام بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الاداء بالشركة وبوزن نسبي 74.9%. والنتائج السابقة توضح من خلال الجدول التالي :

جدول (15) نتائج اختبار "ت" للعينات الواحدة لفقرات المجال الأول (قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة

والفاعلية كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة) وقيمة الاختبار = 3

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الوزن النسبي %	قيمة "ت"	مستوى الدلالة
1	يقوم المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وقيم أداء العاملين في الشركة	1.4	15.7	2.9	67.1	12.9	3.7	74.9	6.7	0.001**
2	قرب المراجع الداخلي من الإدارة واحتكاكه بالإدارات والأقسام المختلفة في الشركة يجعله مؤهلاً للقيام بمهامه	0.0	12.9	7.1	47.1	32.9	4.0	80.0	8.7	0.001**
3	يساهم المراجع الداخلي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والية علاجها بشكل فاعل.	0.0	4.3	7.1	57.1	31.4	4.2	83.1	13.2	0.001**
4	يعتبر المراجع الداخلي مسئول عن إعداد واستخدام الكفاءة للتحقق من مناسبتها وكفايتها .	0.0	17.1	11.4	62.9	8.6	3.6	72.6	6.0	0.001**
5	يقوم المراجع الداخلي بدوره المنوط به بشأن مراجعة الأرقام الموجودة في القوائم المالية قبل إحالتها للمراجع الخارجي للشركة .	0.0	5.7	10.0	48.6	35.7	4.1	82.9	11.6	0.001**
6	يقوم المراجع الداخلي عند اكتشاف أخطاء محاسبية في القوائم المالية للشركة بإبلاغ الدائرة المالية بها ، ومتابعة اثر ذلك على السجلات والقوائم المالية .	1.4	15.7	2.9	45.7	34.3	4.0	79.1	7.5	0.001**
7	يتم تدقيق حسابات الشركة من قبل المراجع الداخلي للتأكد من صحتها وذلك وفقاً للوائح والتعليمات المالية بشكل فاعل .	0.0	7.1	11.4	42.9	38.6	4.1	82.6	10.7	0.001**
8	يدقق المراجع الداخلي النفقات الرأسمالية بشكل مسبق وشامل	0.0	17.1	24.3	48.6	10.0	3.5	70.3	4.8	0.001**
9	يدقق المراجع الداخلي بشكل مسبق وشامل العمليات المالية المتعلقة بالنفقات التشغيلية والإدارية بالشركة .	0.0	21.4	10.0	57.1	11.4	3.6	71.7	5.1	0.001**
10	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقارير ومقترحات لها علاقة بتطوير أعمال التدقيق المالية التي تشمل العقود والتوريدات وكافة النفقات والإيرادات .	0.0	17.1	17.1	55.7	10.0	3.6	71.7	5.5	0.001**
11	يقوم المراجع الداخلي بإعادة تقييم ودراسة التعليمات المالية والسجلات المحاسبية المستخدمة وذلك بهدف تطويرها وتقديم توصيات لتحسينها .	0.0	5.7	10.0	65.7	18.6	4.0	79.4	11.3	0.001**
12	يتم دراسة القوانين والإجراءات والتعليمات المالية المعمول بها بالشركة وذلك لإصلاحها وتطويرها بما يكفل إحكام الرقابة بشأنها .	1.4	2.9	12.9	57.1	25.7	4.0	80.6	10.8	0.001**
13	هناك ضرورة لتوسيع عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة ليشمل التحقق من مدى التزام الشركة بالأهداف الموضوعية	0.0	8.6	12.9	55.7	22.9	3.9	78.6	9.3	0.001**
14	يوكل للمراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد قرارات الإدارة وذلك بسبب تواجده المستمر في الشركة .	1.4	22.9	17.1	47.1	11.4	3.4	68.9	3.6	0.001**
15	يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التي تؤهله القيام بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بالشركة	2.9	12.9	14.4	45.7	24.3	3.7	74.9	3.6	0.001**
	الدرجة الكلية						3.9	77.2	63.7	0.001**

// غير دالة

** دالة عند 0.01

* دالة عند 0.05

5.2.2- تحليل فقرات الفرضية الثانية : يعتبر تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة في الشركات كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار "ت" للعينة الواحدة (One Sample T-Test) لفحص وجود فرق بين متوسط درجة أفراد العينة حول فقرات المجال الثاني المتمثل في (تقييم أداء الأفراد كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها) وبين المتوسط الطبيعي وهو 3 درجات. حيث أشارت النتائج إلى وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين متوسط الدرجة الكلية للمجال الثاني والمتوسط الطبيعي ويساوي ، وقد بلغ متوسط المجال الثاني 4.10 وهو أكبر من المتوسط الطبيعي ، وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام في الشركات يعتبر أحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 82.1% .

أما بالنسبة لفقرات المجال الثاني فقد لوحظ أن قيمة "ت" المحسوبة لجميع فقرات المجال الثاني كانت لها مستوى معنوية أقل من 0.05 و كذلك متوسط درجات فقرات المجال الثاني أكبر من المتوسط الطبيعي ويساوي 3 ، وهذا يعطي مؤشر على أن تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام في الشركات يعتبر أحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة ، ولمزيد من المعلومات عن فقرات المجال الثاني فقد لوحظ أن أفراد العينة يوافقون على أنه يتم تقييم الأداء من خلال متابعة مدى تنفيذ الأفراد الأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة وبوزن نسبي 84.6% .

كما وافق أفراد العينة على أن عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحديد العناصر الأكثر كفاءة وأيضا تحدد الأقسام والعناصر التي تكون بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب وبوزن نسبي 88%، وكذلك وافقوا على أن عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحديد العناصر غير الكفوءة لعلاجها أو استبعادها من العمل وبوزن نسبي 85.1%، كما وافقوا على أن تقييم أداء الأفراد داخل المنشأة يساعد في توجيه العاملين في أداء أعمالهم وتنفيذ مهامهم الوظيفية مما يساعد في ربط الأجر بالإنتاجية وبوزن نسبي 81.7%.

كما وافق أفراد العينة على أن وجود نظام لتقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة يعمل على ترسيخ نظام سليم وفعال للاتصالات والحوافز والمكافآت وبوزن نسبي 86%. وكذلك وافقوا على أن إنتاجية العمل داخل المنشأة تستخدم للتعبير عن كفاءة العمل المبذول من قبل المشاركين في إنتاج السلع والخدمات وبوزن نسبي 81.4%. وأيضاً وافق أفراد العينة على أن المنشأة تنظر إلى عنصر العمل بأهمية كبيرة باعتباره من أهم مقاييس الإنتاجية وذلك نظراً لارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات ، وسهولة قياسه ، والعلاقة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد وبوزن نسبي 82.4%.

كما وافقوا على أن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لاسيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات في القيمة المضافة وبوزن نسبي 78.3% ، كما وافقوا على إن وجود إجراءات تقييم رسمية يقلل من احتمال إهمال الأفراد الذين يستحقون تدريباً أو زيادة في أجورهم أو ترقيتهم أو تكليفهم بواجبات عمل جديدة وبوزن نسبي 78.9%، وكذلك وافقوا على أنه عند الرغبة في ترقية العامل يتم الاعتماد على تقارير تقييم الأداء للعامل والاطلاع على ملفه وسجله لدى المنشأة ، وكذلك على التوصيات المكتوبة بحقه وبوزن نسبي 83.4%، كذلك وافقوا على أن تقدير كفاءة العامل تعني تحليل وتقييم أدائه في عمله وسلوكه وتصرفاته وقياس مدى صلاحيته وكفاءته في القيام بأعباء عمله الموكلة له وتحمله لمسؤوليات وإمكانات تكليفه بوظائف ذات مستويات أعلى وبوزن نسبي 87.1% .

كذلك وافقوا على أن كفاية العامل تعني الحكم الموضوعي على مدى مساهمته في انجاز الأعمال التي توكل إليه وعلى سلوكه وتصرفاته أثناء العمل ، وعلى مقدار التحسن الذي طرأ على أسلوبه في أداء العمل وعلى معاملته لزملائه ومرؤوسيه وبوزن نسبي 83.1%، وكذلك وافقوا على أن الهدف من قياس كفاية العامل هو تقييم عمله الذي أنجزه خلال فترة زمنية محددة وتصرفاته مع من يعملون معه وبوزن نسبي 76.9%، وكذلك وافقوا على أن مقاييس كفاية العامل تستخدم بهدف تحديد العلاوات والمزايا والصعوبات التي تواجههم أثناء العمل وبوزن نسبي 73.7%، والنتائج السابقة توضح من خلال الجدول التالي :

جدول (16) نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة لفقرات المجال الثالث (تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام في الشركات

كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة) وقيمة الاختبار = 3

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الوزن النسبي %	قيمة "ت"	مستوى الدلالة
1	يتم تقييم الأداء من خلال متابعة مدى تنفيذ الأفراد الأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة ؟	0.0	2.9	0.0	68.6	28.6	4.2	84.6	17.3	0.001**
2	عملية تقييم الأداء تؤدي الى تحديد العناصر الأكثر كفاءة وأيضا تحدد الأقسام والعناصر التي تكون بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب .	0.0	0.0	4.6	51.4	44.3	4.4	88.0	20.4	0.001**
3	عملية تقييم الأداء تؤدي الى تحديد العناصر غير الكفوءة لعلاجها أو استبعادها من العمل .	0.0	2.9	4.3	57.1	35.7	4.3	85.1	15.6	0.001**
4	تقييم أداء الأفراد داخل المنشأة يساعد في توجيه العاملين في أداء أعمالهم وتنفيذ مهامهم الوظيفية مما يساعد في ربط الأجر بالإنجازية .	0.0	8.6	7.1	51.4	32.9	4.1	81.7	10.5	0.001**
5	وجود نظام لتقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة يعمل على ترسيخ نظام سليم وفعال للاتصالات والحوافز والمكافآت	0.0	0.0	8.6	52.9	38.6	4.3	86.0	17.5	0.001**
6	إنتاجية العمل داخل المنشأة تستخدم للتعبير عن كفاءة العمل المبذول من قبل المشاركين في إنتاج السلع والخدمات .	0.0	1.4	12.9	62.9	22.9	4.1	81.4	13.9	0.001**
7	تتظر المنشأة الى عنصر العمل بأهمية كبيرة باعتباره من أهم مقاييس الإنتاجية وذلك نظرا لارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات ، وسهولة قياسه ، والعلاقة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد .	0.0	2.9	8.6	62.9	25.7	4.1	82.3	13.9	0.001**
8	إن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لاسيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات في القيمة المضافة .	0.0	7.1	14.3	58.6	20.0	3.9	78.3	9.6	0.001**
9	إن وجود إجراءات تقييم رسمية يقلل من احتمال إهمال الأفراد الذين يستحقون تدريباً أو زيادة في أجورهم أو ترقية لهم ، أو تكليفهم بواجبات عمل جديدة .	0.0	4.3	14.3	64.3	17.1	3.9	78.9	11.3	0.001**
10	عند الرغبة في ترقية العامل يتم الاعتماد على تقارير تقييم الأداء للعامل ، والإطلاع على ملفه وسجله لدى المنشأة ، وكذلك على التوصيات المكتوبة بحقه .	0.0	0.0	8.6	65.7	25.7	4.2	83.4	17.4	0.001**
11	تقدير كفاءة العامل تعني تحليل وتقييم أدائه في عمله وسلوكه وتصرفاته وقياس مدى صلاحيته وكفاءته في القيام بأعباء عمله الموكلة له وتحمله مسؤوليات وإمكانات تكليفه بوظائف ذات مستويات أعلى .	0.0	0.0	4.3	55.7	40.0	4.4	87.1	20.1	0.001**
12	كفاية العامل تعني الحكم الموضوعي على مدى مساهمته في انجاز الأعمال التي توكل إليه ، وعلى سلوكه وتصرفاته أثناء العمل ، وعلى مقدار التحسن الذي طرأ على أسلوبه في أداء العمل وعلى معاملته لزملائه ومرؤوسيه .	0.0	0.0	7.1	70.0	22.9	4.2	83.1	18.3	0.001**
13	الهدف من قياس كفاية العامل هو تقييم عمله الذي أنجزه خلال فترة زمنية محددة وتصرفاته مع من يعملون معه	0.0	2.9	21.4	64.3	11.4	3.8	76.9	10.8	0.001**
14	إن مقاييس كفاية العامل تستخدم بهدف تحديد العلاوات والمزايا والصعوبات التي تواجههم أثناء العمل .	0.0	11.4	28.6	40.0	20.0	3.7	73.7	6.2	0.001**
0.001**	الدرجة الكلية						4.1	82.1	91.1	0.001**

** دالة عند 0.01

* دالة عند 0.05

5.2.3- تحليل فقرات الفرضية الثالثة : يعتبر تقييم العمليات التشغيلية كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار "ت" للعينة الواحدة (One Sample T-Test) لفحص وجود فرق بين متوسط درجة أفراد العينة حول فقرات المجال الثالث المتمثل في (تقييم العمليات التشغيلية كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها) وبين المتوسط الطبيعي وهو 3 درجات. حيث أشارت النتائج إلى وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين متوسط الدرجة الكلية للمجال الثالث والمتوسط الطبيعي ، وقد بلغ متوسط المجال الثالث 4.04 وهو أكبر من المتوسط الطبيعي ، وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن تقييم العمليات التشغيلية يعتبر أحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 80.8% .

أما بالنسبة لفقرات المجال الثالث فقد لوحظ أن قيمة "ت" المحسوبة لجميع فقرات المجال الثالث كانت لها مستوى معنوية أقل من 0.05 و كذلك متوسط درجات فقرات المجال الثالث أكبر من المتوسط الطبيعي ويساوي 3 ، وهذا يعطي مؤشر على أن تقييم العمليات التشغيلية تعتبر أحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة ، ولمزيد من المعلومات عن فقرات المجال الثالث ، حيث أشارت النتائج إلى موافقة أفراد العينة على أن الرقابة الفعالة على مدخلات العمل بكافة مراحلها تعمل على الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 81.1% .

كذلك تبين أن أفراد العينة يوافقون على أن الرقابة الفعالة على استخدام القوى العاملة في العمليات الصناعية ، تؤدي إلى الكشف عن المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساعد المراجع على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 79.7% ، كذلك تبين أن أفراد العينة يوافقون على أن وضع خطط للحوافز في مجالات الإنتاج والتوزيع ، تؤدي إلى التقليل من وجود معوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذه الخطط لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 80.6% .

كما وافق أفراد العينة على أن وجود تخطيط وجدولة الإنتاج ، يؤدي الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذا التخطيط وجدولة الإنتاج لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 80%، و تبين أن أفراد العينة يوافقون على أن طرق الرقابة على جودة المنتجات تؤدي إلى الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساعد المراجع على تطوير الرقابة على الجودة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 82.6% .

كذلك تبين أن أفراد العينة يوافقون على أن الرقابة عند وجود مشكلات في استخدام المواد الأولية في عمليات التصنيع داخل المنشأة ، تؤدي بالمراجع الإداري إلى الوقوف على المعوقات و الأسباب التي أدت إليها واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 81.4%، و وافق أفراد العينة على أن وضع البرامج والخطط ومتابعتها في مجالات الإنتاج والتوزيع داخل المنشأة ، يؤدي بالمراجع إلى الوقوف على المعوقات واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 81.1% .

و تبين أن أفراد العينة يوافقون على أن وجود أدوات للرقابة على جودة المنتجات داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع إلى الوقوف على المعوقات و تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة وترشيد قراراتها وبوزن نسبي 79.7%، والنتائج السابقة توضح من خلال الجدول التالي :

جدول (17) نتائج اختبار "ت" للعيينة الواحدة لفقرات المجال الثالث (تقييم العمليات التشغيلية كأحد مجالات مساهمة

المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة) وقيمة الاختبار = 3

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الوزن النسبي %	قيمة "ت"	مستوى الدلالة
1	الرقابة الفعالة على مدخلات العمل بكافة مراحلها تعمل على الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .	0.0	4.3	2.9	75.7	17.1	4.1	81.1	14.5	0.001**
2	الرقابة الفعالة على استخدام القوى العاملة في العمليات الصناعية ، تؤدي إلى الكشف عن المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساعد المراجع على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .	0.0	8.6	7.1	61.4	22.9	4.0	79.7	10.2	0.001**
3	ان وضع خطط للحوافز في مجالات الإنتاج والتوزيع ، تؤدي إلى التقليل من وجود معوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذه الخطط لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .	0.0	4.3	11.4	61.4	22.9	4.0	80.6	11.9	0.001**
4	وجود تخطيط وجدولة الإنتاج ، يؤدي الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذا التخطيط وجدولة الإنتاج لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .	0.0	4.3	7.1	72.9	15.7	4.0	80.0	13.1	0.001**
5	طرق الرقابة على جودة المنتجات ، يؤدي إلى الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساعد المراجع على تطوير الرقابة على الجودة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .	0.0	2.9	8.6	61.4	27.1	4.1	82.6	13.9	0.001**
6	الرقابة عند وجود مشكلات في استخدام المواد الأولية في عمليات التصنيع داخل المنشأة ، يؤدي بالمراجع الإداري إلى الوقوف على المعوقات و الأسباب التي أدت إليها واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .	0.0	1.4	11.4	65.7	21.4	4.1	81.4	14.4	0.001**
7	إن وضع البرامج والخطط ومتابعتها في مجالات الإنتاج والتوزيع داخل المنشأة ، يؤدي بالمراجع إلى الوقوف على المعوقات واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .	0.0	4.3	8.6	64.3	22.9	4.1	81.1	12.6	0.001**
8	وجود أدوات للرقابة على جودة المنتجات داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع إلى الوقوف على المعوقات وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة وترشيد قراراتها .	0.0	4.3	11.4	65.7	18.6	4.0	79.7	11.9	0.001**
	الدرجة الكلية						4.04	80.8	68.2	0.001**

** دالة عند 0.01

الفصل السادس

" النتائج والتوصيات "

6.1 - النتائج :

مما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية :

- الاستقلال مطلوب لمزاولة المراجعة الإدارية ، ويدعم الاستقلال توفر الخبرة الفنية المطلوبة لتقييم الأداء الإداري ، وقد لا يكون ممكنا توفر كل الخبرات اللازمة في شخص المراجع نفسه بما يفرض دعم مكتب المراجع الخارجي ، وجهاز المراجعة الداخلية بتوفير مجموعة من الخبرات في المجالات الإدارية والرياضية والإحصائية والاقتصادية والهندسية ، وهذا التوسع في مكتب المراجع ليس جديدا ، فقيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية جعل فريق المساعدين يضم بعض هذه الخبرات .

- تعتبر المراجعة الإدارية أسلوب يخدم و يعاون الإدارة على أداء عملها بصورة أفضل ، وإذا كان العمل الإداري يتميز بأن جزءا من مكوناته هو العمل في ظل عدم التأكد واتخاذ القرارات ، وتمثل مراجعة القرارات محور المراجعة الإدارية ، فإذا كان مطلوبا ترشيد السياسات والخطط والإجراءات التي وضعتها الإدارة ، فإن القرارات هي التي يتم ترشيدها .

- لم يتم حتى الآن وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المتعارف عليها للمحاسبة والمراجعة الإدارية كما هو الحال في المحاسبة المالية ، حيث من خلال هذه المبادئ يستطيع المحاسبين والمراجعين القيام بعملهم وفق مبادئ ومعايير متعارف عليها .

- بالرغم من وضوح الايجابيات والمزايا العديدة في حال تطبيق واستخدام المراجعة الإدارية في المنشآت والمجتمع بكافة شرائحه ، وعلى الرغم من موضوعية هذه المزايا التي تتصف بها المراجعة الإدارية ، إلا انه لا يوجد اهتماما كافيا بالمراجعة الإدارية .

- نتيجة للطبيعة المميزة لمجالات عمل المراجعة الإدارية في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في الشركات المساهمة العامة ، إلا انه من الأفضل تطبيق نظام الفريق للقيام بالاستشارات الإدارية ، بحيث يتكون هذا الفريق من المتخصصين المهنيين لأداء أعمالهم بشكل سليم .

- يساعد تقييم الأداء في عملية ترشيد القرارات وحل المشكلات ومواجهة المواقف الطارئة التي تحتاج إلى دراسة لإبداء الرأي فيها .

- تتضمن معايير المراجعة معايير أداء مهني للمراجع ترشده في أداء مهمته ، ومعايير للقياس والتقييم والحكم الموضوعي على أداء الوحدات ، ويعتمد تطوير فاعلية المراجعة الإدارية على وجود معايير مناسبة لتقييم الأداء الإداري .
- أن الرقابة الفعالة على استخدام المواد الأولية والقوى العاملة في العمليات الصناعية ، تؤدي إلى عدم وجود معوقات في العملية التشغيلية ، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
- أن وجود مشكلات في طرق الرقابة على جودة المنتجات داخل المنشأة ، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها ، واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة وترشيد قراراتها .
- أن وجود تخطيط وجدولة الإنتاج ، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العملية التشغيلية ، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذا التخطيط وجدولة الإنتاج لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
- لا بد من دراسة القوانين والإجراءات والتعليمات المالية المعمول بها بالشركة وذلك لإصلاحها وتطويرها بما يكفل إحكام الرقابة بشأنها ، وخدمة هذا الإصلاح للإدارة وترشيد قراراتها .
- أن تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام في الشركات يعتبر أحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها .
- أن المنشأة تنظر إلى عنصر العمل بأهمية كبيرة باعتباره من أهم مقاييس الإنتاجية وذلك نظرا لارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات ، وسهولة قياسه ، والعلاقة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد .
- لم تلق المراجعة الإدارية الاهتمام الكافي حتى الآن من الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في الأراضي الفلسطينية ، وكان من نتيجة ذلك عدم ظهور مفهوم متفق عليه لهذا الفرع من فروع المراجعة أسوة بالمراجعة المالية .
- أن وضع البرامج والخطط ومتابعتها في مجالات الإنتاج والتوزيع داخل المنشأة ، يؤدي بالمراجع إلى الوقوف على المعوقات واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها

6.2 - التوصيات :

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن اقتراح التوصيات التالية للمعالجة :

- معايير تقييم الأداء مسؤولية إدارية في المحل الأول ، ويتعين على المراجع التأكد من وجودها وإنها تستخدم فعلا ، وتحديد مناسبتها للحكم على النتائج ، وانه يتم استخراج الانحرافات عنها ، واستخراج الإجراءات المصححة بشأنها فور اكتشافها وأعلام الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات .
- يوصي الباحث بتطوير التأهيل العلمي للمراجع بتناول بعض التخصصات الإضافية اللازمة لتنفيذ المراجعة الإدارية .
- ضرورة قيام خبراء متخصصين علميا وعمليا في مجالات الاقتصاد والهندسة والإدارة والتأمين ، وبحوث العمليات ، والتحليل المالي ، والتحليل الإحصائي ، وفي الصناعة التي ينتمي إليها المشروع ، بالإضافة إلى المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وذلك للمساهمة في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمنشأة التي سيقدم التقرير لإدارتها .
- توفر هذه التخصصات لا يؤثر على المراجع الإداري بل يدعمه ، بتمكينه في إيداء الرأي في كفاءة الأداء الإداري في الوحدات الاقتصادية المختلفة ، ويتولى المراجع الإداري الإشراف على قوة العمل اللازمة لأداء المراجعة الإدارية ، وأجراء التنسيق المناسب ، وتحديد ما ينبغي التركيز عليه ، وتلقي تقاريرهم وإعداد التقارير النهائية للمراجعة الإدارية .
- ضرورة أن يتمتع هذا الفريق المكون من الخبراء المتخصصين بالحياد والاستقلال عند قيامهم بتنفيذ المهام الموكلة إليهم .
- ضرورة إيجاد نظام متكامل لمراجعة الأنشطة التي يزاولها المشروع ، فعن طريق المراجعة المالية التقليدية يتم مراجعة الجانب المالي لتلك الأنشطة كما يظهر في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، والمراجعة الإدارية ستتولى قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء عن أعمال الشركة .

- يجب على الجمعيات المهنية المتواجدة في الأراضي الفلسطينية أن تقوم بتطوير إرشادات ومعايير تتعلق بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية ، وتجميع الجهود لعمل مشترك لكل من له علاقة وخصوصا المحاسبين والمراجعين الإداريين .
- ضرورة قيام المراجع الإداري بدراسة المشكلات المتعلقة بالمواد الخام والأيدي العاملة في العمليات التشغيلية داخل المنشأة ، والقيام بتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها ، واقتراح طرق التصحيح المناسبة ، لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
- ضرورة الاستعانة بالأساليب الحديثة والمتطورة في تقييم الأداء الإداري بما يتناسب مع طبيعة عمل كل منشأة أو إدارة أو ربط كفاءة التشغيل ونتائجه الفعلية لكل إدارة بالإيرادات والمصروفات ومقارنتها بالمعايير المعدة وفقا للأداء الاقتصادي للتشغيل .

"وقالوا الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله"

صدق الله العظيم

(سورة الأعراف آية 43)

المراجع

المراجع العلمية: -

المراجع العربية: -

أ - الكتب :

- أحمد عبد المولى الصباغ ،"الاتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية " ،
كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، دار الثقافة العربية ، 1990.

- عبد الفتاح الصحن،"المراجعة-مدخل فلسفي تطبيقي"،الدار الجامعية للطباعة والنشر
والتوزيع،الإبراهيمية،الإسكندرية،1986.

- علي السلمي ، "إدارة الأفراد لرفع الكفاءة الإنتاجية " ، دار المعارف بالقاهرة ،1980.

- علي السلمي ،"الإدارة العامة"،مكتبة جامعة القاهرة ،1980.

- متولي محمد الجمل ، ومحمد محمد الجزار،"أصول المراجعة الجزء الأول" ،القاهرة ،مطبعة
لجنة البيان العربي،1964.

- محمد رشاد الحملاوي وآخرين ،"أدارة الإنتاج والعمليات"،مكتبة عين شمس ،1995.

- محمد عباس حجازي ، " المراجعة،"الأصول العلمية والممارسة الميدانية" ، مكتبة التجارة
والتعاون ، 1980.

- محمد نصر الهوارى وآخرون،"أصول المراجعة - الإطار العلمي والممارسة العملية " ،مكتبة
الشباب،كلية التجارة ،جامعة عين شمس،1991.

- محمد نصر الهوارى وآخرون ،"أساسيات المراجعة في الوحدات الاقتصادية " ، مكتبة
الشباب - القاهرة ، 1992 .

- مصطفى عيسى خضير ،"المراجعة-المفاهيم والمعايير والإجراءات"،كلية العلوم الإدارية-
جامعة الملك سعود ، 1991.

- هشام احمد حسبو، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي"، مكتبة عين شمس ، 1992.

- يحيى محمد أبو طالب ، " المحاسبة الإدارية "، مكتبة عين شمس ، 1986.

- يوسف محمود جربوع ، "مراجعة الحسابات المتقدمة"، الطبعة الأولى ،فبراير 2002.

ب - الرسائل والأبحاث :

- إبراهيم حماد محمد ، "تطوير فاعلية المراجعة الإدارية كاداه للرقابة والتقييم وترشيد القرارات"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1980.

- أحمد حامد حجاج ، " دور المراجعة الإدارية في رفع كفاية النشاط"، المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة ، 1989.

- أمجد حسن عبد الرحمن ، " استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات"، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1995.

- حافظ حسن شعيب ، "الاتجاهات الحديثة في إعداد معايير الأداء المهني للمراجعة الإدارية في ج.م.ع"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،جامعة حلوان ، كلية التجارة ، 1986.

- عايدة سيد خطاب ، "تقييم كفاءة الأداء في قطاع الخدمات"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ،جامعة عين شمس، سنة 1979.

- محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، "مشكلات تطبيق المراجعة الإدارية كاداه لرفع كفاءة الأداء"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، سنة 1986.

- محمد محمد الجزار ، "بحوث في : المحاسبة الإدارية " مكتبة عين شمس ، 1990.

- مختار إسماعيل أبو شعيشع ، " استخدام الأساليب الكمية كأداة لزيادة فعالية المراجعة الإدارية ،رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 1984 .

- نجيب خلة الجندي، " المراجعة الداخلية طبيعتها -معايير أدائها "، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، سنة 1972 .

ج - المجلات العلمية :

- محمد محمود خيرى، " اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية"المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة"، كلية التجارة جامعة عين شمس ، 1980، ص 42 .

- محمد محسن أسعد ،"تقييم أداء الأفراد في الأجهزة الحكومية "،"مجلة الإدارة"،سنة 1981 .

- المراجع الأجنبية :-

- Arthur, and Jr. Schulte (1996) "Management Services" **A challenge to Audit Independence**" The Accounting Review.

- AICPA Committee on Management Services Statement on **Management Advisory Services** No. (1), February 1969, As Edited in "CICPA" professional standards", Vol. 1, As of Jun 1, 1981.

- Coats, J.F. (2001), "**The Future As A Factor in Business Planning and Management**", Futures Research Quarterly, Vol. 17, No. 3, 2001.

- Connell, D.W and Apostolou, B. (1992), "**the Internal Auditor's Responsibility for Environmental Issues**", Internal Auditing, (Spring 1992),p.51.

- Chamber,A.D., **Internal Auditing ,Theory and practice**,pitman,1972

- Drury,Colin.,"**Management and cost Accounting** ",El Bs with chapman & Hall, 1993,P.442.

- Goldman, D. (2000), "**Leadership that Gets Results**", Harvard Business Review,(March/April 2000), Vol. (78),No.(2), PP.78-90.

- Grinaker, R.L.(1980), "**The Auditor's Responsibility in Expressing An Opinion**". The Journal of Accountancy, 1980,PP. 63-69.
- Hylton, D.P. (1964), "**Are Consulting and Auditing Computable A Contrary View**", The Accounting Review, (July 1964).
- Hines,A. (2002), "**A practitioner's View of the Future of Futures Studies**", Futures, Vol. (34), No. (3-4), PP. 337-347.
- Leonard,William,P., **The Management Audit**, Prentice- Hall Inc, Englewood cliffs,N.J, 1962,P.35
- Martindell,Jackson, **The management audit**, as cited in 'greenwood,Wiliam, Op. cit, pp. 83–91.
- Perry,E,Hadder, **The operational Auditing and its place in the company**, The Internal Audit ,1972
- Sigel, Joel &Lehman, Martin," **Own Up to Social Responsibility**" Financial Executive The Financial Executive Institute, November 1976, pp.45-48.
- Sawyer Lawrence B., "**Operational**" as cited in cashin ,James A,(ed),Op,Cit, chapter 51,P,7.
- The Institute of internal Auditors,"**Standards For the Professional practice of internal Auditing**",The Internal Auditor, Inc., October,1978.
- William I. campfield. "**Trends in Auditing Management: Plans and operations: The journal of Accountancy**, July 1961, pp,41 – 46
- Winter,John,W., **Coordination between internal and external Auditors**, The Internal Auditor, December 1976,p.18.

الملاحق

ملحق رقم (1)

"الاستبانة"

الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

استبانة

تهدف هذه الاستبانة إلى التعرف إلى " مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة "، كمنظلب مكمل لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة .

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على ما ورد في هذه الاستبانة من أسئلة بدقة وموضوعية وذلك بوضع علامة إمام الإجابة التي تعبر عن وجهة نظركم ، علما بان المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لإغراض البحث العلمي فقط .

شاكرين لكم تعاونكم،

وتفضلوا بقبول الاحترام ،،،

الباحث

محمد أحمد الأشقر

القسم الأول :- معلومات عن الشركة والشخص الذي سيقوم بتعبئة الاستبانة.

أولا :- معلومات تتعلق بالشركة

. أسم الشركة (اختياري)

.....

. عمر الشركة :

أقل من 5 سنوات من 5الى أقل من 10 من 10الى أقل من 15 أكثر من 15سنة

. نوع نشاط الشركة :

صناعة تجارة خدمات أخرى (حدد) _____

. إجمالي عدد العاملين بالشركة :

أقل من 10 من 11-20 من 21-30 أكثر من 30

ثانيا :- معلومات تتعلق بالشخص الذي سيقوم بتعبئة الاستبانة .

5. المؤهل العلمي :

الثانوية العامة دبلوم بكالوريوس دراسات عليا

6. التخصص العلمي :

محاسبة إدارة أعمال علوم مالية ومصرفية تخصص آخر

7. مسمى الوظيفة :

رئيس مجلس إدارة مدير عام الشركة المدير التنفيذي رئيس قسم

8. سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات من 5الى أقل من 10 من 10الى أقل من 15 أكثر من 15سنة

القسم الثاني: - (مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة في الأراضي الفلسطينية)

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
	الفرضية الأولى :- "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في الشركات المساهمة العامة ، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها".					
1	يقوم المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية و يقيم أداء العاملين في الشركة .					
2	قرب المراجع الداخلي من الإدارة واحتكاكه بالإدارات والأقسام المختلفة في الشركة يجعله مؤهلاً للتقييم بمهامه .					
3	يساهم المراجع الداخلي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والية علاجها بشكل فاعل .					
4	يعتبر المراجع الداخلي مسئول عن إعداد واستخدام الكفاءة للتحقق من مناسبتها وكفايتها .					
5	يقوم المراجع الداخلي بدوره المنوط به بشأن مراجعة الأرقام الموجودة في القوائم المالية قبل إحالتها للمراجع الخارجي للشركة .					
6	يقوم المراجع الداخلي عند اكتشاف أخطاء محاسبية في القوائم المالية للشركة بإبلاغ الدائرة المالية بها ، ومتابعة اثر ذلك على السجلات والقوائم المالية .					
7	يتم تدقيق حسابات الشركة من قبل المراجع الداخلي للتأكد من صحتها وذلك وفقا للوائح والتعليمات المالية بشكل فاعل .					
8	يدقق المراجع الداخلي النفقات الرأسمالية بشكل مسبق وشامل .					
9	يدقق المراجع الداخلي بشكل مسبق وشامل العمليات المالية المتعلقة بالنفقات التشغيلية والإدارية بالشركة .					
10	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقارير ومقترحات لها علاقة بتطوير أعمال التدقيق المالية التي تشمل العقود والتوريدات وكافة النفقات والإيرادات .					
11	يقوم المراجع الداخلي بإعادة تقييم ودراسة التعليمات المالية والسجلات المحاسبية المستخدمة وذلك بهدف تطويرها وتقديم توصيات لتحسينها .					
12	يتم دراسة القوانين والإجراءات والتعليمات المالية المعمول بها بالشركة وذلك لإصلاحها وتطويرها بما يكفل إحكام الرقابة بشأنها .					
13	هناك ضرورة لتوسيع عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة ليشمل التحقق من مدى التزام الشركة بالأهداف الموضوعة وفاعلية نتائج هذه الأهداف .					
14	يوكل للمراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد قرارات الإدارة وذلك بسبب تواجده المستمر في الشركة .					
15	يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التي تؤهله القيام بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الاداء بالشركة .					

					الفرضية الثانية :- "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة بالشركة وبين أثرها في خدمة الإدارة وترشيدها قراراتها".
1					يتم تقييم الأداء من خلال متابعة مدى تنفيذ الأفراد الأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة ؟
2					عملية تقييم الأداء تؤدي الى تحديد العناصر الأكثر كفاءة وأيضا تحدد الأقسام والعناصر التي تكون بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب .
3					عملية تقييم الأداء تؤدي الى تحديد العناصر غير الكفوءة لعلاجها أو استبعادها من العمل .
4					تقييم أداء الأفراد داخل المنشأة يساعد في توجيه العاملين في أداء أعمالهم وتنفيذ مهامهم الوظيفية مما يساعد في ربط الأجر بالإنتاجية .
5					وجود نظام لتقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة يعمل على ترسيخ نظام سليم وفعال للاتصالات والحوافز والمكافآت .
6					إنتاجية العمل داخل المنشأة تستخدم للتعبير عن كفاءة العمل المبذول من قبل المشاركين في إنتاج السلع والخدمات .
7					تنظر المنشأة الى عنصر العمل بأهمية كبيرة باعتباره من أهم مقاييس الإنتاجية وذلك نظرا لارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات ، وسهولة قياسه ، والعلاقة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد .
8					إن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لاسيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات في القيمة المضافة .
9					إن وجود إجراءات تقييم رسمية يقلل من احتمال إهمال الأفراد الذين يستحقون تدريبا أو زيادة في أجورهم أو ترقيتهم ، أو تكليفهم بواجبات عمل جديدة .
10					عند الرغبة في ترقية العامل يتم الاعتماد على تقارير تقييم الأداء للعامل ، والإطلاع على ملفه وسجله لدى المنشأة ، وكذلك على التوصيات المكتوبة بحقه .
11					تقدير كفاءة العامل تعني تحليل وتقييم أدائه في عمله وسلوكه وتصرفاته وقياس مدى صلاحيته وكفاءته في القيام بأعباء عمله الموكلة له وتحمله مسؤوليات وإمكانات تكليفه بوظائف ذات مستويات أعلى .
12					كفاية العامل تعني الحكم الموضوعي على مدى مساهمته في انجاز الأعمال التي توكل إليه ، وعلى سلوكه وتصرفاته أثناء العمل ، وعلى مقدار التحسن الذي طرأ على أسلوبه في أداء العمل وعلى معاملته لزملائه ومروءتيه .
13					الهدف من قياس كفاية العامل هو تقييم عمله الذي أنجزه خلال فترة زمنية محددة وتصرفاته مع من يعملون معه .
14					إن مقاييس كفاية العامل تستخدم بهدف تحديد العلاوات والمزايا والصعوبات التي تواجههم أثناء العمل .

				الفرضية الثالثة :- "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم العمليات التشغيلية كأحد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في الشركات المساهمة العامة وخدمة الإدارة وترشيد قراراتها " .
1				الرقابة الفعالة على مدخلات العمل بكافة مراحلها تعمل على الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
2				الرقابة الفعالة على استخدام القوى العاملة في العمليات الصناعية ، تؤدي إلى الكشف عن المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساعد المراجع على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
3				ان وضع خطط للحواجز في مجالات الإنتاج والتوزيع ، تؤدي إلى التقليل من وجود معوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذه الخطط لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
4				وجود تخطيط وجدولة الإنتاج ، يؤدي الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية ، مما يساعد المراجع على تطوير هذا التخطيط وجدولة الإنتاج لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
5				طرق الرقابة على جودة المنتجات ، تؤدي إلى الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساعد المراجع على تطوير الرقابة على الجودة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
6				الرقابة عند وجود مشكلات في استخدام المواد الأولية في عمليات التصنيع داخل المنشأة ، يؤدي بالمراجع الإداري إلى الوقوف على المعوقات و الأسباب التي أدت إليها واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
7				إن وضع البرامج والخطط ومتابعتها في مجالات الإنتاج والتوزيع داخل المنشأة ، يؤدي بالمراجع إلى الوقوف على المعوقات واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها .
8				وجود أدوات للرقابة على جودة المنتجات داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع إلى الوقوف على المعوقات وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة وترشيد قراراتها .

ولكم جزيل الشكر،،،

الباحث
محمد أحمد الأشقر

ملحق رقم (2)

رسالة موجهة من الجامعة الإسلامية لتسهيل مهمة الباحث

ملحق رقم (3)
كشف بأسماء المحكمين للاستبانة

كشف بأسماء المحكمين للاستبانة

م	الاسم	المسمى الوظيفي
1	أ.د يوسف جربوع	أستاذ المراجعة والتدقيق كلية التجارة -الجامعة الاسلامية .
2	أ.د سالم عبد الله حلس	عميد كلية التجارة - الجامعة الاسلامية
3	د . علي شاهين	مساعد رئيس الجامعة للشؤون الادارية وأستاذ المحاسبة - الجامعة الاسلامية
4	د. حمدي زعرب	رئيس قسم المحاسبة - كلية التجارة - الجامعة الاسلامية
5	د . ماهر درغام	أستاذ المحاسبة - كلية التجارة _ الجامعة الاسلامية
6	د . عبد الله الهبيل	عميد كلية التجارة - جامعة الازهر - غزة
7	د. علي النعامي	رئيس قسم المحاسبة - جامعة الازهر - غزة
8	د. جبر الداغور	نائب رئيس الجامعة للشؤون الادارية - جامعة الازهر

ملحق رقم (4)

كشف بأسماء المدققين المسجلين في جمعية
المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

ملحق رقم (5)
كشف بأسماء الشركات المدرجة في سوق فلسطين
المالي حتى 2008/7

