

المقدمة

تشمل الآتي :

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد :

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

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

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

(1) Goldman D. (2000), "Leadership that Gets Result" Harvard Business Review (March/April2000) Vol. (78) No.(2),pp.78-90.

(2)Coats, JF. (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 Auditors Responsibility in Expressing An Opinion" the Journal of Accountancy, 1980, pp.63-69

الي نطاق جديد وهو تقديم الخدمات الإدارية للمنشأة .

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

والواقع ان بعض المحاسبين والمراجعين يقدمون لعملائهم خدمات ومساعدات فنية تخرج في طبيعتها عن نطاق الخدمات التقليدية للمراجعة المالية ، إلا أن ذلك لم يكن يعرف دائماً علي أنه خدمات إدارية للإدارة⁽¹⁾ ومن أمثلة هذه الخدمات تصميم النظم المحاسبية ، دراسات الجدوي الإقتصادية ، المساعدة في إختيار المدراء ، الحكم في المنازعات المالية بين المنشأة والغير ، وفي مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات ، وفي مجال إختيار وتعيين الموظفين ، وتنظيم وإعداد برامج التدريب ، ودراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة ومدي ملائمتة للسرعة والدقة في إنجاز أهدافها⁽²⁾ ودراسة معدلات الأداء وأساليب تطويرها .وتستمد بعض هذه الخدمات الي المعرفة المحاسبية . كما ان بعضها يتطلب الإلمام الكافي بجوانب أخرى للمعرفة بجانب المحاسبة ، ولذلك إتخذت الجمعيات المهنية بالخارج خطوات إيجابية بتشجيع أعضائها علي مواءمة أنفسهم مع هذه التغيرات حتي يتسني لهم تقديم مساعدات فنية لإدارة المنشآت في مواجهة المشكلات التي تتعرض لها .

كما إننا إذا أخذنا في الحسبان طبيعة الخدمات الإدارية فإن الأمر يستلزم بالمراجع الإداري الإستعانة بمختصين في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة مثل : القانون ،التأمين ، التسويق ، مشاكل البيئة والتلوث ، وبحوث العمليات ، والهندسة ...الخ ،أي إستخدام عمل الفريق .

(1)AI cpA **committee on management Services Statement on management Advices** No (1) February 1969 As Edited "CICPA" professional Standards "Vol.1.As of Jun 1981.

(2)Hines, A. (2002), "A practitioners view of the future Studies "future Vol. (34) No.(3-4), PP.337-347.

مشكلة الدراسة :

أصبح المنشآت في حوجة الي وجود وسيلة فاعلة لمعرفة نقاط القوة والضعف في الأداء الإداري والمالي للمنشأة تمكن الإدارة من الوقوف في إكتشاف أي خلل أو قصور في الأداء ، حيث أصبح من الضروري معرفة مشكلة تدني مستوي الإنتاجية في المنشآت وإسهامها في التنمية لا يتناسب مع إمكانية هذه المنشآت حيث أنها تعاني من ضعف في الكفاءة الإدارية وارتفاع تكلفة الإنتاج وضعف القدرة التنافسية في الأسواق⁰

تكمن مشكلة الدراسة علي التساؤلات التالية :

- 1- هل المراجعة الإدارية تساعد في مراجعة الهيكل الإداري ورفع كفاءته ؟
- 2- هل يساعد أسلوب المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء الإداري و المالي ؟
- 3- هل إستخدام أسلوب المراجعة الإدارية يساعد علي إيجاد الإجراءات التصحيحية المناسبة مما ينعكس علي كفاءة الأداء ؟

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1- دراسة مفهوم المراجعة الإدارية وأهدافها وأهميتها وأنواعها ومعاييرها وعلاقتها بالمراجعة المالية.
- 2- معرفة دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري و المالي وإبعاد منظمات الأعمال عن الفشل المالي. وذلك عن طريق إجراء الدراسة التحليلية والتطبيقية⁰
- 3- إبراز دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري و المالي وذلك عن طريق مراجعة الخطط والسياسات، وكل النواحي الإدارية التي لها علاقة بالنواحي المالية.
- 4- القيام بدراسة تطبيقية على شركة الأمن الغذائي للوقوف على مدى اتساق دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي .

أهمية الدراسة :-

تستمد هذه الدراسة أهميتها من مجموعة من الاعتبارات متمثلة في الآتي :

أ - الأهمية العلمية :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الآتي :

- 1- عدم الإتيافاق علي تحديد مفهوم المراجعة الإدارية من قبل الكتب أو من قبل الباحثين ليتم من خلاله وضع إجراءات للمراجعة الإدارية .
- 2- دراسة ومعرفة دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي عن طريق الدراسة الميدانية التي يجريها الباحث .

ب - الأهلية العملية :

أما من الناحية العملية فإنه في ظل التغيرات التي تشهدها البيئة الإقتصادية السودانية أصبح من الضرورة الإهتمام بالمراجعة الإدارية وتطويرها وتحديد العوامل المؤثرة عليها بالإضافة الي الوسائل التي يمكن إستخدامها في تحسين وتطوير جودة أدائها مما ينعكس علي زيادة المصداقية علي مخرجات التقارير والقوائم المالية في منظمات الأعمال بصفة عامة وشركة الأمن الغذائي بصفة خاصة .

فرضيات الدراسة :-

كانت فرضيات الدراسة تتمثل في الاتي:

الفرضي الأولي : المراجعة الإدارية تؤثر في مراجعة الهيكل الإداري ورفع كفاءته.

الفرضية الثانية : يساعد أسلوب المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في الاداء الاداري والمالي.

الفرضية الثالثة : يساعد أسلوب المراجعة الإدارية علي إيجاد الإجراءات التصحيحية المناسبة مما ينعكس علي كفاءة الأداء.

مناهج الدراسة :-

إتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة وصياغة الفرضيات و المنهج الاستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة و المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وكذلك المنهج الوصفي التحليلي للقيام بالدراسة التطبيقية للوقوف على مدى اتساق دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري المالي في منظمات الأعمال.

حدود الدراسة :

أولاً : الحدود الزمانية :

وتمثلها حدود سنة الدراسة من 2013م إلى 2014م

ثانياً : الحدود المكانية :

دراسة ميدانية شركة الأمن الغذائي ولاية الخرطوم – السودان

مصادر جمع البيانات :-

إشتملت الدراسة علي المصادر الآتية :

مصادر أولية : تتمثل في الإستبانة

مصادر ثانوية : وتتمثل الكتب ، الدوريات ، الرسائل الجامعية ، الإنترنت ، تقارير شركة الأمن الغذائي 0

هيكلة الدراسة :

تتكون الدراسة من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة إشملت المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة وقسمت الفصول الي مباحث حيث تناول الفصل الأول مفهوم المراجعة الإدارية مقسم الي ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول المراجعة الإدارية المفهوم والأهمية والمبحث الثاني أساليب ومجالات المراجعة الإدارية والمبحث الثالث معايير الاداء المنهجي للمراجعة الإدارية تناول الفصل الثاني كفاءة الأداء الإداري والمالي مقسم الي ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول مفهوم كفاءة الاداء والمبحث الثاني الاداء الاداري والمالي والمبحث الثالث المراجعة الإدارية وكفاءة الاداء الإداري والمالي وتناول الفصل الثالث الدراسة الميدانية مقسم الي ثلاثة مباحث المبحث الأول نبذة تعريفية عن شركة الأمن الغذائي المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية المبحث الثالث تحليل البيانات واختبار الفرضيات .اماالخاتمة إشملت علي النتائج والتوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة

إطلع الباحث علي العديد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات :

1- دراسة، عبد الوهاب(1992م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في تطوير الخدمات المهنية لمراجع الحسابات مع التركيز علي مراجعة المعايير الرقابية 0

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد ما اذا كانت المراجعة الإدارية تعتبر مدخلاً ملائماً لتطوير الخدمات المهنية التي يقوم بها مراجع الحسابات، لوضع الإطار الملائم لأدائها، وتحديد من يقوم بها وكيفية تدريبه 0 تكمن أهمية الدراسة بأنها تقدم محاولة منطقية متقدمة لكيفية ممارسة مراجع الحسابات كمراجع إداري مستقل لهذه المراجعة، عملاً من مراجعة المعايير الرقابية بالوحدات الإقتصادية، كما تساهم في إقتراح المعايير المهنية الملائمة للمراجعة الإدارية كإمتداد للمراجعة المالية 0

هدفت الدراسة الي معرفة مدي إمكانية الإعتماد علي مدخل المراجعة الإدارية في تطوير مهنة المراجعة وتدعيم دور مراجع الحسابات في عرض خدمات مهنية جديدة تساهم في الوفاء بأهم أنواع الطلب المستحدث علي خدمات المهنة 0

إتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي في إستطلاع رأي مستخدمي القوائم المالية ، حول مدي إمكانية الإعتماد علي مدخل المراجعة الإدارية في تطوير مهنة المراجعة ، والمنهج الإستنباطي في تحديد أنماط المشكلة ، والإستقرائي في إثبات صحة الفرضيات 0

توصلت الدراسة الي نتائج منها، أن يكون المراجع الإداري الخارجي مؤهلاً وكفاءاً ومدرباً، ويجب أن تؤدي المراجعة الإدارية بواسطة فريق عمل . من الممكن ممارسة المراجعة الإدارية ميدانياً في المنشآت الصناعية 0

أوصت الدراسة بضرورة تطوير برنامج تأهيل مراجع الحسابات للعمل كمراجع إداري مستقل، كما يجب أن تهتم المنظمات المهنية القائمة علي إدارة شؤون مهنة المراجعة في مصر بتطوير وتنظيم الممارسة المهنية ، ويتطلب ذلك عقد مؤتمرات وإجراء الدراسات والبحوث المهنية 0

ركزت هذه الدراسة في تناولها علي مشكلة تطوير الخدمات المهنية التي يقوم بها مراجع الحسابات ، وذلك لوضع الإطار الملائم لأدائها. بينما ركزت الدراسة الحالية علي دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء 0

(1) عبد الوهاب نصر عيسي، دور المراجعة الإدارية في تطوير الخدمات المهنية لمراجع الحسابات مع التركيز علي مراجعة المعايير الرقابية ، (المنصورة : جامعة الإسكندرية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 1992) .

2- دراسة: باعيسي، (1997م) (1)

تناولت الدراسة أساليب المراجعة الإدارية ودورها في تقييم الأداء .
تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الي صحة المعلومات عن أداء المشروعات الإقتصادية في السعودية ،
المراجعة الإدارية المطبقة حالياً ليست مواكبة للظروف المتغيرة المحيطة بالمجتمع السعودي .
تستمد الدراسة أهميتها من خلال زيادة الطلب علي المعلومات الخاصة بأداء الإدارة، وحاجة المستثمرين
إضافة الي الثقة لتلك المعلومات ، يكون مصدرها رايًا محايداً يتمثل في رأي المراجع عن أداء الإدارة .
هدفت الدراسة الي المحاولة للوصول الي أفضل المعايير لقياس أداء التنظيم بمستوياته المختلفة. والبحث
عن الوسائل المحاسبية من خلال المراجعة الإدارية .
نبعت أهمية الدراسة من أهمية المراجعة الإدارية أصلاً من علاقة الإدارة بالمجتمع ، والتأثير المتبادل بين
المنظمة والمجتمع .
إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد أنماط المشكلة ، والمنهج الاستقرائي في إثبات الفرضيات،
والمنهج التاريخي في عرض الدراسات سابقة .
توصلت الدراسة الي نتائج منها، ضرورة إيجاد حلول للمشاكل الخاصة بتأثير المراجعة الإدارية علي
إستقلالية المراجع الخارجي. و المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع والإدارة العليا ، أهية المراجعة الإدارية
تتبع .

أوصت الدراسة بضرورة الإتجاه الي تطوير مهنة المراجعة ، ووضع مناهج للمراجعة الإدارية بحيث
تعمل علي تحقيق الهدف من القياس والتقييم .

هدفت هذه الدراسة الي البحث عن الوسائل المحاسبية من خلال المراجعة الإدارية. بينما الدراسة الحالية
هدفت الي تناول أساليب المراجعة الإدارية ودورها في تقييم الأداء . وأن كليهما تناولتا المراجعة الإدارية 0

3- دراسة :عبد الرحمن ، (1998م) (2)

تناولت الدراسة المراجعة الإدارية ودورها في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة .
تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة المستمرة لترشيد القرارات الإدارية ، ومعرفة نقاط القوة والضعف في
الأداء الإداري عبر تقييم منتظم لكل فروع وأقسام المشروع .
تكمن أهمية الدراسة في تطبيقها علي بيانات فعلية في قطاع شركة السكر بهدف رفع كفاءة الإنتاجية و
تحقيق الأهداف بفعالية تامة.

(1) محمود عمر باعيسي ، أساليب المراجعة الإدارية ودورها في تقييم الأداء، (المنصورة :جامعة المنصورة ، المجلة المصرية
للدراسات التجارية، المجلد الحادي والعشرون، السنة الثانية، 1997م) .

(2) عبد الرحمن إسماعيل محمد احمد، المراجعة الإدارية ودورها في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة (الخرطوم: جامعة امدرمان
الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1998م) .

هدفت الدراسة الي تحديد مفهوم المراجعة الإدارية وأهدافها ووسائلها. وإقتراح مجموعة من النماذج لتقويم الأداء الإداري، ووضع مجموعة من معايير المراجعة الإدارية الملائمة .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد أنماط المشكلة ، والمنهج الإستقرئي لتأكيد صحة الفروض، والمنهج الوصفي للدراسة الميدانية من خلال أسلوب العينة في دراسة الحالة.

توصلت الدراسة الي نتائج منها، قياس كفاءة وفاعلية الإدارة يعني تطبيق المراجعة الإدارية، المصطلحات المتعددة للمراجعة الإدارية نابعة من إختلاف رؤي الكتاب.

أوصت الدراسة بأهمية تطبيق المراجعة الإدارية كأسلوب فعال وأداة تحكم موضوعي علي جميع المشروعات. وأن يتم البحث عن مستويات موضوعية لقياس الأداء الإداري وأهمية ، تطوير معايير المراجعة الإدارية.

هدفت هذه الدراسة الي إقتراح مجموعة من النماذج لتقويم الأداء الإداري ، ووضع مجموعة من معايير المراجعة الإدارية الملائمة ، بينما دراسة الباحث تناولت دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي.

4- دراسة : محمد أحمد، (1998م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في قياس كفاءة الإدارة.

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف رقابة الملاك وعدم تمكن الإدارة من متابعة أعمالها علي نحو كفاء نتيجة لنمو وكبر حجم المشروعات وازدهارها.

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تقدمه المراجعة الإدارية في قياس كفاءة الإدارة عن طريق دراسة هيكلها التنظيمي وخططها وسياساتها وإجراءاتها. المراجعة الإدارية ذات جدوي وأثر واضح في الرقابة علي الأداء.

هدفت الدراسة الي دراسة مفهوم المراجعة الإدارية وأهدافها ومرتكزاتها وإقتراح مجموعة من النماذج لتقويم الأداء الإداري. ووضع مجموعة من معايير المراجعة الإدارية الملائمة.

إتبعت الدراسة ، المنهج الإستنباطي في تحديد أنماط المشكلة ، والمنهج الإستقرئي في إثبات صحة الفرضيات ، والمنهج الوصفي التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها، المراجعة الإدارية كأسلوب فاعل لتقييم الأداء في المشروعات يمكن تطبيقها علي جميع أنواع المشاريع سواء كانت مشروعات إقتصادية اوخدمية ، قياس فعالية الإدارة يتطلب تطبيق المراجعة الإدارية 0

(1) محمد احمد محمد، المراجعة الإدارية ودورها في قياس فعالية الإدارة (الخرطوم : جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة، 1998م)

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية علي المشروعات الإقتصادية لرفع كفاءتها الإنتاجية، أن تعمل الدولة علي إصدار توجيهات بإتباع المراجعة الإدارية في مؤسساتها المختلفة. تختلف هذه الدراسة في تناولها مشكلة ضعف رقابة الملاك ، وعدم تمكن الإدارة علي متابعة أعمالها علي نحو كفاء . بينما الدراسة الحالية تناولت مشكلة قصور تقارير المراجعة المالية لإعطاء صورة كاملة عن الإدارة .

5- دراسة : محمد إسماعيل ، (1999م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر تطبيق المراجعة الإدارية في شركات التصدير للمنتجات السلعية. تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف القدرة التنافسية والتصديرية للمنتجات السلعية . تستمد الدراسة أهميتها نتيجة للتغيرات الإقتصادية والإجتماعية عالمياً وإقليمياً ومحلياً في السنوات الأخيرة وإرتفاع أسعار البترول في الأسواق العالمية المنافسة مما أدي الي إعادة النظر الي السياسات الإقتصادية .

هدفت الدراسة الي محاولة لتحديد طبيعة هيكل المراجعة الإدارية لتحقيق الفاعلية والكفاءة في الشركات المصرية العاملة في مجال الصادرات السلعية في ضوء الاتفاقيات الدولية التي وقعتها مصر في مجال التجارة الخارجية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد أنماط المشكلة والمنهج الإسقراطي في وضع الفرضيات وإثباتها، والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة الي نتائج منها ، المراجعة الإدارية لها من الخصائص ما يؤهلها لتوفير وتوثيق المعلومات المتعلقة بالتحقق ، والتقرير عن مدي الكفاءة والفعالية والإقتصاد. فضلا عن إهتمامها بالتحقق والتقرير عن الأحداث المالية وغير المالية بما يتناسب مع طبيعة العمل في شركات تصدير المنتجات السلعية.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في شركات التصدير لما يمكن أن تساهم به وبشكل خاص في تحقيق أعلي مستوي ممكن من الإقتصاد والكفاءة ، ضرورة مواجهة المشاكل المتعلقة بالترويج وعدم كفاية التمويل.

هذه الدراسة تناولت أثر تطبيق المراجعة الإدارية في شركات التصدير، مستهدفة شركات التصدير المصرية. وتختلف عن الدراسة الحالية في إهتمامها بإعادة النظر الي السياسات الإقتصادية لمواكبة التغيرات الإقتصادية عالمياً وإقليمياً.

(1) محمد إسماعيل عبد الله ، أثر تطبيق المراجعة الإدارية في شركات التصدير،(الزقازيق: جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية -السنه التاسعه عشر، العدد الثاني 1999م) .

6- دراسة: ثناء ، (2000م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة الإتجاهات الحديثة للمراجعة الإدارية ودورها في تقييم أداء المنظمات. تمثلت مشكلة الدراسة في تجاهل تطبيق المراجعة الإدارية بالرغم من إهتمامها في ترشيد القرارات الإدارية ودورها في رفع كفاءة وفعالية المنظمات من خلال تعظيم القيمة المضافة للمعلومات المحاسبية. تكمن أهمية الدراسة في التأسيس العلمي للمراجعة الإدارية من خلال وضع إطار عام لمفهوم ومعايير أدائها، ودورها في مساعدة المنظمة علي مواجهة التغيرات البيئية والإقتصادية المعاصرة. هدفت الدراسة الي وضع إطار شامل للمراجعة الإدارية من خلال تحقيق الأهداف الفرعية للمراجعة الإدارية المتمثلة في الإطار النظري وتحديد المعايير اللازمة لنجاح المراجعة الإدارية. إتبتت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، والمنهج الإستقرائي في إثبات الفرضيات، والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها، المراجعة الإدارية تمثل أداة فحص وتقييم شامل للمنظمة ككل بهدف رفع الكفاءة والفعالية ، المراجعة الإدارية حقيقة علمية وعملية لابد من تطبيقها علي الوحدات الإقتصادية.. أوصت الدراسة بضرورة وجود إدارة للمراجعة الإدارية داخل وحدات إدارات منظمات الأعمال ضمن إختصاصات قسم المراجعة الداخلية تحوي بداخلها التخصصات اللازمة لرفع كفاءة أدائها من ناحية وتحقيق أهداف المنظمة من ناحية أخرى، والإرتقاء بالجانب العملي لمهنة المراجعة. تختلف هذه الدراسة في تناولها مشكلة تجاهل تطبيق المراجعة الإدارية. بينما الدراسة الحالية تناولت مشكلة قصور المراجعة المالية في التقارير الناتجة عنها في إعطاء صورة كاملة عن الإدارة.

7- دراسة : سهير، (2002م)⁽²⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة في ترقية الأداء المالي. تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الأداء المالي وعدم ترقية لمواكبة التغيرات العالمية ، وكان لابد من وجود إتجاهات حديثة في المراجعة لكي تلعب دوراً كبيراً في ترقية الأداء المالي. تستمد الدراسة أهميتها في تناولها موضوع مراجعة تقييد العمليات فور الإنتهاء منها ، بغرض تصحيح الأخطاء المكتشفة بصورة سريعة ، تساعد علي إنجاز عمل المراجعة في أقصر وقت. هدفت الدراسة الي مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف علي الأهداف ودراسة الأسباب التي تحول

(1) ثناء عطية فراج، المراجعة الإدارية المفهوم بالتحديات، (القاهرة :جامعة القاهرة، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، بحث مقدم لمؤتمر المحاسبة علي الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، 2006م) .

(2) سهير أحمد قنديل، دور المراجعة في ترقية الأداء المالي، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م) .

دون الوصول إليها ، تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق تقليل الإسراف في المشروعات .
إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد المشكلة ، والإستقرائي في صياغة الفرضيات وإثباتها،
والتاريخي في عرض الدراسات السابقة.
توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها ، ضرورة مراقبة خطط العمل الموضوعة بالمنشأة ومتابعة تنفيذها ،
والتعرف علي ما حققته من أهداف مرسومة. ضرورة تطبيق المبادي المحاسبية تطبيقاً سليماً .
أوصت الدراسة العمل باستمرار علي ترقية الأداء المالي بإتباع الإتجاهات الحديثة في مجال المراجعة بما
يتناسب مع التطورات الحديثة ، الحرص علي تطبيق اللوائح والقواعد التي تنظم العمل الداخلي.
هذه الدراسة هدفت الي مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف علي الأهداف ودراسة الأسباب التي تحول
دون الوصول إليها ، بينما الدراسة الحالية هدفت الي ابراز الدور الفعال للمراجعة الإدارية لرفع كفاءة
الأداء.

8- دراسة: شاهين، (2002م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة إستخدام أساليب المراجعة الإدارية كأداة لتطوير الإفصاح المحاسبي لخدمة سوق المال
(إطار مقترح).

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور تقارير المراجعة المالية لمراقبي الحسابات في تغطية إحتياجات
المستثمرين من المعلومات في سوق المال والمشكلات المحاسبية عن الإفصاح المحاسبي لصناديق
الإستثمار.

تستمد الدراسة أهميتها في المحاولة العلمية لتطوير دور مراقب الحسابات في توسيع نطاق عملية
البحث ليشمل المراجعة الإدارية بجانب المراجعة المالية بهدف تطوير الإفصاح المحاسبي ، إقتراح إطار
علمي لأساليب المراجعة الإدارية لتطوير الإفصاح المحاسبي لخدمة سوق المال.

إتبعَت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في إستطلاع رأي مستخدمي التقارير المالية حول مدي قدرة
إطار أساليب المراجعة الإدارية المقترح في حل مشكلات الإفصاح المحاسبي .

توصلت الدراسة الي نتائج منها: قصور أساليب المراجعة المالية المطبقة حالياً في النهوض بمهنة
المراجعة ، إمكانية تكوين إطار علمي لأساليب المراجعة الإدارية يساعد في تطوير الإفصاح المحاسبي
لخدمة سوق المال والتنبؤ المالي.

أوصت الدراسة بضرورة إستخدام أساليب المراجعة الخارجية ، ووضع معايير وإرشادات المراجعة
الخارجية تسير خطي معايير المحاسبة ، ضرورة التنسيق بين القوانين والقرارات الخاصة بقواعد ومعايير

(1) ابراهيم محمد عطية شاهين ، إستخدام أساليب المراجعة الإدارية كأداة لتطوير الإفصاح المحاسبي لخدمة سوق المال(السويس):
جامعة قناة السويس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ،2002م) .

المحاسبة في مصر .

تناولت هذه الدراسة إستخدام أساليب المراجعة الإدارية كأداة لتطوير الإفصاح المحاسبي لخدمة سوق المال ، بينما الدراسة الحالية تناولت دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي.

9- دراسة : نصر الدين ، (2002 م) ⁽¹⁾

تناولت الدراسة زيادة فعالية دور المراجعة الإدارية في البنوك المصرية. تمثلت مشكلة الدراسة في تدهور الأداء الإداري وظهور مشاكل التعثر والإفلاس في بعض الحالات وضعف كفاءة الأداء الإداري بشكل عام .

تكمن أهمية الدراسة في الحاجة الي إيجاد وسيلة تساهم في القضاء علي الإسراف والضياع ، وتمكن من خفض التكاليف للإرتقاء بكفاءة الإنتاجية وزيادة الإيرادات.

هدفت الدراسة الي التعرف علي مفهوم المراجعة الإدارية ودراسة أبعادها المختلفة للوقوف علي معايير تطبيق هذا المفهوم ، البحث الي الأساليب التي تكشف مدي كفاءة وفعالية الأداء الإداري في البنوك.

إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، والمنهج الإستقرائي في إثبات صحة الفرضيات ، والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة الي نتائج منها، قصور تطبيق أنشطة المراجعة الإدارية في البنوك المصرية ، ضرورة البحث عن أساليب رياضية وإحصائية تساعد علي تجويد الأداء الإداري.

أوصلت الدراسة الي إقتراح إطارا متكاملأ يعتمد علي معايير تقييم الأداء الإداري وفقا لمستوي يعتمد علي مجموعة من المعايير والمؤشرات التي تقيس كفاءة العمل المصرفي ومستوي لمعايير الأداء المهني.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ناقشت مشكلة تدهور الأداء الإداري وظهور مشاكل التعثر والإفلاس.بينما دراسة الباحث تناولت دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي.

10 - دراسة: سمير،(2003م) ⁽²⁾

تناولت الدراسة المراجعة الإدارية مفهوم متطور للخدمات الإستشارية.

تمثلت مشكلة الدراسة في الجدل والنقاش حول طبيعة الخدمات التي يؤديها المراجع لإدارة المشروعات التي تتجاوز مهمة فحص القوائم المالية الختامية، و الدور الذي ينبغي أن يلعبه المراجع في أداء المهنة .

تكمن أهمية الدراسة في تفرض ظروف الإصلاح الإقتصادي في مصر ،والإتجاه نحو خصخصة شركات قطاع الأعمال الي إذ دياد الطلب علي خدمات المراجعة . للوفاء بتوقعات وإحتياجات مجتمع

(1) نصر الدين محمد علي هندي ، زيادة فعالية دور المراجعة الإدارية في البنوك المصرية (مصر: جامعة جنوب الوادي ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد السادس، العدد الثاني ، ديسمبر2002م) .

(2) سمير عبد الغني محمود، دور المراجعة الإدارية مفهوم متطور للخدمات الإستشارية للإدارة (مصر:جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني،2003م) .

الأعمال وتأكيد دورها الريادي في حماية برنامج الإصلاح الإداري.

هدفت الدراسة السعي الي توحيد المصطلحات والمسميات المتعددة التي تطلق علي الخدمات التي تؤديها مهنة المراجعة لإدارية للوحدات الإقتصادية. والتي تتجاوز مهمة فحص القوائم المالية الختامية ، التعرف علي أوجه التوافق بين الخدمات الإستشارية والمراجعة الإدارية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، والمنهج الإستقرائي في إثبات الفروض ، والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، والمنهج الإستقرائي في إثبات الفروض والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها، تعدد المصطلحات والمسميات التي أطلقت علي الخدمات الإستشارية . التي يؤديها المراجع لإدارة الوحدات الإقتصادية ، سواء كانت صورة خدمات إستشارية اومراجعة إدارية الا أنها تتوافق في التعريف والمجال والهدف ومعايير الأداء .

أوصت الدراسة بأهمية الإتفاق علي مفهوم واضح ومحدد بين أعضاء المهنة للخدمات التي تؤديها المهنة لمجتمع الأعمال ، والتي تتجاوز مهمة فحص القوائم المالية الختامية، تدعيم مكاتب المراجعة المهنية بالخبرات والتخصصات اللازمة لأداء تلك الخدمات .

هذه الدراسة تناولت المراجعة الإدارية مفهوم متطور للخدمات الإستشارية . ويختلف الباحث عن هذه الدراسة في أن المراجعة الإدارية ليست مفهوم متطور للخدمات الإستشارية للإدارة ، وإنما المراجعة الإدارية كمفهوم عام تركز عادة نحو إكتشاف المشاكل أكثر من حلها بينما الخدمات الإستشارية هدفها إقتراح الحلول لبعض المشاكل التي تواجه الإدارة.

11 - دراسة: عصام الدين، (2004م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة وفاعلية الإداء الإداري للوحدات الإقتصادية . تمثلت مشكلة الدراسة في قصور المراجعة المالية في الإيفاء بمتطلبات تقويم الإداء الإداري للمنشآت . تكمن أهمية الدراسة في إلغاء الضوء علي المراجعة الإدارية ودورها في ترقية الإداء الإداري ، وتوفير معلومات تفيد مراجعي الحسابات بأهمية المراجعة الإدارية.

هدفت الدراسة الي دراسة طبيعة المراجعة الإدارية ، أهدافها ، ومعايير جودتها ، التعرف علي دور وأهمية المراجعة الإدارية بالتحليل والتقويم للخطط والسياسات والإجراءات ، دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، المنهج الإستقرائي في إختبار الفرضيات

(1)عصام الدين احمد محمد بدري ، دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة وفاعلية الإداء الإداري للوحدات الإقتصادية(السودان، جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004) .

والمنهج الوصفي التحليلي عن طريق وصف وتحليل الدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، تعددت المسميات والتعريفات الخاصة بالمراجعة الإدارية ، ولكن جميعها تدور في إنها تهدف الي فحص وتقويم أهداف ، وسياسات وموارد الوحدات الإقتصادية. إستخدام المراجعة الإدارية المستمر طوال العام لكافة اقسام المنشأة يؤدي الي تحقيق الكفاءة والفاعلية. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في جميع الوحدات الإقتصادية ، إصدار التوجيهات اللازمة من قبل جهات الاختصاص بتطبيق المراجعة الإدارية في جميع المنشآت الإقتصادية. هذه الدراسة تناولت مشكلة قصور المراجعة المالية في الإيفاء بمتطلبات تقويم الأداء الإداري للمنشآت ، وتختلف الدراسة الحالية في تناولها المراجعة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة وفاعلية الأداء الإداري

12 - دراسة: علي ، (2005م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة رقابة الأداء ودورها في الإرتقاء بكفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف . تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الرقابة المالية في مد الإدارة ببعض البيانات والمعلومات دون ان تقوم بعملية تحليل الأعمال والأنشطة والإجراءات والسياسات، ورقابة الكفاءة الإنتاجية والموفق التنافسي للمنظمة تكمن أهمية الدراسة في الإهتمام المتزايد من قبل الجهات التي تستخدم القوائم المالية ، بقياس الكفاءة والفعالية ونظم الأداء بمراقبة الخطط ، ومتابعة تنفيذها في المنظمات المختلفة. هدفت الدراسة الي بيان دور مراجعة الأداء في مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء الإداري و تحديد الأسس والمعايير العلمية لرقابة الأداء بغرض تطبيق أسلوب وأسس رقابة الأداء بشكلها العلمي . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، المنهج الإستقرائي في إطار جمع وتحليل البيانات من واقع المصادر الاولية والثانوية ، المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة. توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها ، أن تطبيق رقابة الأداء تساعد في الإرتقاء بكفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف، إستخدام النسب ومؤشرات تقييم الأداء تساعد الشركة في معرفة موضع الضعف والخلل والعمل علي تجنبها مستقبلاً .

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق رقابة الأداء كأسلوب فعال وأداة حكم موضوعي علي جميع المشروعات الإقتصادية، تحديد الأسس والمعايير العلمية لرقابة الأداء. هذه الدراسة هدفت الي بيان دور مراجعة الأداء في مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ، تحديد الأسس والمعايير العلمية ، وتختلف عن الدراسة الحالية في تناولها رقابة الأداء ودورها في الإرتقاء بكفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف .

(1) علي أحمد علي محمد ، رقابة الأداء ودورها في الإرتقاء بكفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف (الخرطوم : جامعة

السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) 0

13- دراسة : تاج السر، (2005م) ⁽¹⁾

تناولت الدراسة إطار علمي لمراجعة التشغيل .

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الى وجود وسيلة فاعلة لمعرفة نقاط الضعف والقوة في الأداء الإداري والتشغيلي للمنشأة ، تمكن الإدارة من الوقوف في إكتشاف أي خلل أو قصور في الأداء .

تكمن أهمية الدراسة في الإهتمام المتزايد بأهمية مراجعة النواحي الإدارية المتمثلة في: مراجعة التشغيل كفرع من المراجعة الإدارية ، الدور الذي تلعبه في تحسين كفاءات الأنشطة وزيادة مستوى الرقابة على الموارد المالية والبشرية للمنشآت .

هدفت الدراسة الى تعريف مراجعة التشغيل كفرع من المراجعة الإدارية ومحاولة وضع معايير لها وإبرازها كأداة مهمة من أدوات تقييم الأداء في المشروعات الصناعية.

إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة والمنهج الإستقرائي في إختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي عن طريق وصف وتحليل الدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، ضرورة تطبيق مراجعة التشغيل في المشروعات الصناعية لتجويد كفاءة المنتجات ، زيادة الإهتمام بالمراجعة الإدارية.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مراجعة التشغيل ، أن يعمل ديوان الحسابات مع ديوان المراجعة العامة على وضع معايير موضوعية لقياس الأداء الإداري في جميع المشروعات .

هذه الدراسة تناولت مشكلة ضعف الأداء الإداري والتشغيلي للمنشآت ، وتختلف عن الدراسة الحالية في تناولها إطار علمي لمراجعة التشغيل .

14- دراسة : مبارك ، (2006م) ⁽²⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في رفع الكفاءة الإنتاجية لمشروعات القطاع العام

تمثلت مشكلة الدراسة في تدني مستوى إنتاجية شركة السكر السودانية وإسهامها في التنمية لا يتناسب مع إمكانية هذه الشركة. حيث ظلت تعاني من عدة مشاكل تتمثل في: ضعف الكفاءة الادارية ، وارتفاع تكلفة الإنتاج وضعف القدرة التنافسية في الأسواق .

تكمن أهمية الدراسة في أن تقويم أداء المشروعات الإنتاجية من خلال المراجع الإداري يساعد في الحكم علي مدى كفاءة الاداء في المشروعات الانتاجية عامة .

هدفت الدراسة الي تحديد المشكلات التي تواجه مصانع شركة السكر السودانيه والتي تؤدي الي

(2) تاج السر ابراهيم محمد ، إطار علمي لمراجعة التشغيل (الخرطوم : جامعة ام درمان الاسلاميه ، رسالة ماجستير غير منشور 2005م) 0

(2) مبارك اسحاق محمد يوسف ، دور المراجعة الادارية في رفع الكفاءات الانتاجية لمشروعات القطاع العام ، (السودان : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – رسالة ماجستير غير منشور، 2006م) .

إنخفاض وتدني مستوى الانتاجية، وإستنباط مجموعة من المؤشرات يمكن الحكم علي كفاءة الأداء علي مستوي مركز التكلفة ، وبيان دور مؤشر العائد علي الإستثمار كمؤشر رئيسي لتقييم الاداء الكلي للشركة. إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور المشكلة ووضع الفروض ، والمنهج الاستقرائي والقواعد المستخدمة في الشركة لرفع الكفاءة الإنتاجية .

لإختبار مدى صحة الفرضيات ، والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام اسلوب دراسة الحالة لمعرفة الأسس توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: الأهمية البالغة للمراجعة الادارية في قياس وتقويم كفاءة الاداء الاداري ورفع فاعية السياسات الإستثمارية ، كما أكدت الدراسة على إمكانية قياس الاداء العام للمشروع من خلال العائد على الاستثمار والمؤشرات المالية المساعدة.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في منشآت ووحدات القطاع العام لرفع الكفاءة الإنتاجية وتحسينها. ضرورة تولي ديوان المراجعة العامة تدريب وتأهيل المراجعين .

هذه الدراسة هدفت الي تحديد المشكلات التي تواجه مصانع شركة السكر السودانية ، وتختلف عن الدراسة الحالية في تناولها موضوع المراجعة الإدارية في رفع الكفاءات الإنتاجية في قطاع الأعمال.

15 - دراسة، بشير(2007م) (1)

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في تطبيق الجودة الشاملة وأهميتها في قطاع الخدمات بالسودان بالتطبيق على الشركة السودانية للإتصالات (سوداتل).

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس أثر المراجعة الادارية في تطبيق الجودة الشاملة وأهميتها في تمكين الإدارة من بلوغ أهدافها المختلفة 0

تكمن أهمية الدراسة في دراسة تقويم الاداء في قطاع الخدمات بالسودان، على اساس الجودة الشاملة وأهمية دراسة امكانية استخدام اساليب المراجعة الادارية في تحقيق الكفاءة والفاعلية ، دراسة المشاكل والمعوقات التي تواجه تطبيق الجودة الشاملة في الشركات التجارية ومعالجتها .

هدفت الدراسة الى دراسة مفهوم وأهمية مقومات الجودة الشاملة وأثرها على التحسين المستمر وتعزيز الكفاءة التشغيلية والادارية في قطاع الخدمات بالسودان ، دراسة ومعرفة دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في قطاع الخدمات بالسودان.

إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد المشكلة ، والمنهج الاستقرائي في إختبار فرضيات الدراسة ، والمنهج الوصف التحليلي لدراسة الحالة والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، ان مراجعة الهيكل التنظيمي والمسؤوليات والإجراءات والعمليات

(1) بشير صالح محمد الخير ، دور المراجعة الادارية في تطبيق الجودة الشاملة في قطاع الخدمات بالسودان (الخرطوم :جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشور ، 2007م) .

يؤدي الى تحقيق الجودة في قطاع الخدمات بالسودان و تساهم في تحسين كفاءة وفاعلية الاداء لاداري .
هذه الدراسة تناولت دور المراجعة الإدارية في تطبيق الجودة الشاملة واهميتها في قطاع الخدمات بالسودان ،
بينما ركزت الدراسة الحالية علي دور المراجعة الادارية المراجعة في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي.

16- دراسة : مصطفى، (2007م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة إطار علمي لتحديد دور المراجعة الإدارية في تقويم الأداء التشغيلي والتسويقي للمنشآت الصناعية السودانية – شركة سكر كنانة.

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور الإداري في التنسيق بين الأنشطة وتحديد المهام والمسؤوليات ،
وقصور في إستخدام موارد الوحدات الصناعية .

تكمن أهمية الدراسة من خلال تزايد المهام الإدارية ، وصعوبة تحقيق أهداف المنشآت في ظل
التطورات والمتغيرات المتلاحقة. مما يتطلب الأمر ضرورة مراجعة الأداء وتقويمه بهدف تحديد الأنشطة
المهمة التي يتوقف عليها نجاح أهداف هذه المنشآت .

هدفت الدراسة الى دراسة مفهوم المراجعة الإدارية التشغيلية ، التسويقية ومفهوم تقييم الأداء التشغيلي
والتسويقي للمنشآت ، تحديد الإطار العلمي للمراجعة الإدارية لتقويم الأداء التشغيلي والتسويقي بالمنشآت
الصناعية السودانية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي لإختبار صحة الفرضيات، والمنهج الإستنباطي لتحديد محاور المشكلة
، والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة .

توصلت الدراسة الى نتائج منها ، المراجعة الإدارية أداة فعالة في تقييم أعمال المنشأة ، إستخدام
المراجعة الإدارية يساعد في الحكم على مدى كفاءة الأداء التشغيلي للوحدات الصناعية.

أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالمنشآت الصناعية ومنظمات الأعمال بالمراجعة الإدارية ، تنبيه
الملاك والمساهمين بمزايا وفوائد المراجعة الإدارية وبأنها تقيس كفاءة اداء الإدارة .

يرى الباحث أن الدراسة تناولت مشكلة القصور الإداري في التنسيق بين الأنشطة وتحديد المهام ،
والقصور في إستخدام الموارد ، وتختلف عن دراسة الباحث في تناولها الإطار العلمي لتحديد دور
المراجعة الإدارية في تقويم الأداء التشغيلي والتسويقي للوحدات الصناعية السودانية .

17- دراسة : رميساء ، (2008م)⁽²⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في الرقابة وتقويم الأداء في قطاع الصناعة في السودان .

(1) مصطفى هرون عز الدين ابوبكر ، اطار علمي لتحديد دور المراجعة الادارية في تقويم الاداء التشغيلي والتسويقي للمنشآت
الصناعية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة 2007م) .

(2) رميساء عبدالمنعم عبدالله ، دور المراجعة الادارية في الرقابة وتقويم الاداء في قطاع الصناعة في السودان ، (الخرطوم :
جامعة ام درمان الاسلامية – رسالة ماجستير غير منشورة 2008م) .

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف إنتاجية مصنع أسمنت عطبرة المحدودة وإسهامها في التنمية وفي الناتج المحلي الاجمالي لا يتناسب مع إمكانية هذه المصنع ، معاناه المصنع من انخفاض كفاءة التشغيل وتدني الانتاجية وضعف قدرة التنافسية في السوق.

تكمن أهمية الدراسة في معالجة مشكلة تقويم أداء القطاع الصناعي من خلال إستخدام أسلوب المراجعة الادارية ، تقويم وقياس كفاءة الاداء في منشآت ذلك القطاع .

هدفت الدراسة الى تحديد مفهوم المراجعة الإدارية ووسائلها ومرتكزاتها ، التعرف علي أهمية القطاع الصناعي وصناعة الأسمنت والدور الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور المشكلة ، والمنهج الاستقرائي لإختيار فرضيات الدراسة والمنهج التحليلي في وصف و تحليل الدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، الأهمية البالغة للمراجعة الإدارية في قياس وتقويم كفاءة الأداء الإداري توفير معايير موضوعية عند إجراء عملية المراجعة الادارية .

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في جميع أقسام المشروعات الاقتصادية ، ضرورة إستخدام المؤشرات والنسب المالية.

هذه الدراسة تناولت مشكلة ضعف إنتاجية مصنع أسمنت عطبرة المحدودة ، بينما دراسة الباحث تناولت مشكلة قصور المراجعة المالية والتقارير الناتجة عنها في إعطاء صورة كامل عن الإدارة .

18 - دراسة : تهاني، (2009م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة الإتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل العولمة.

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور مراجعة الحسابات في الوفاء بمتطلبات العصر الحالي لما فيه من متغيرات إقتصادية و تركيزها فقط علي إبداء رأي فني محايد عن مدي تعبير القوائم المالية تعبيراً صادقاً علي نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي .

تكمن أهمية الدراسة في المحاولة لوضع إطار للإتجاهات الحديثة للمراجعة في عصر العولمة بشكل يؤدي الي تمكين المراجعين في تحقيق المزيد من الثقة والأمان في أداء المهنة.

هدفت الدراسة الي تحديد مفاهيم وأهداف ومعايير ومجالات المراجعة الإدارية ، توضيح مفهوم وأسباب ظهور العولمة وأسباب إنتشار العولمة المحاسبية .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، الإستقرائي لإختبار صحة إثبات الفرضيات والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

(1) تهاني أحمد نصر، الإتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل العولمة (الخرطوم: جامعة امدرمان الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) .

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها ، المراجعة الإدارية تلعب دوراً كبيراً فعلاً في إستمرار المنشأة والمنافسة ، تهتم المراجعة الإدارية بفحص وتقييم الأداء الإداري والتحقق من الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية .

أوصت الدراسة على زيادة الأبحاث الخاصة بمفهوم العولمة المحاسبية وأثر أدلة الإثبات ، ضرورة وجود إدارات للمراجعة الإدارية داخل وحدات و أقسام المنشآت الصناعية ضمن إختصاصات المراجعة الداخلية . هذه الدراسة تناولت مشكلة قصور مراجعة الحسابات في الوفاء بمتطلبات المنشآت الصناعية ، أنها تركزت فقط علي إداء راي فني محايد عن مدي تعبير القوائم المالية تعبيراً صادقاً ، وتختلف عن الدراسة الحالية في تناولها الإتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل العولمة .

19- دراسة ، صباح (2009م) ⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور مراجعة الكفاءة والفاعلية في تطوير أداء مؤسسات القطاع العام في السودان . تمثلت مشكلة الدراسة في إيجاد وسيلة فاعلة تمكن الإدارة من إكتشاف أي خلل أو قصور، البحث عن مقاييس للأداء تستطيع بها الإدارة الحكم على مستوى الأداء في الأنشطة المختلفة . تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تقوم به مراجعة الكفاءة والفاعلية و المساهمة في رفع كفاءة الأداء في مؤسسات القطاع العام بالسودان.

هدفت الدراسة الي معرفة مراجعة الكفاءة والفعالية وبيان الدور الذي تساهم به في رفع كفاءة الأداء في المؤسسات، البحث عن وسائل تساعد علي تقليل الإخطاء الإدارية. إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة والإستقرائي لإختبار الفروض .

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، مراجعة الكفاءة والفاعلية تلعب دوراً كبيراً في تطوير أداء المؤسسات ، عدم تطور نظام مراجعة النواحي الغير مالية داخل الوحدات الحكومية في السودان بما يتفق مع المهام الحديثة للرقابة .

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مراجعة الكفاءة والفعالية في جميع مؤسسات القطاع العام بالسودان ، ضرورة مراجعة النواحي غير المالية عند إجراء مراجعة وحدات القطاع العام .

هذه الدراسة تناولت مشكلة البحث عن وسيلة فاعلة تمكن الإدارة من إكتشاف أي خلل او قصور، بينما مشكلة الدراسة الحالية في تناول قصور المراجعة المالية و تقارير الناتجة عنها في إعطاء صورة كاملة عن الإدارة .

(1) صباح الطيب علي الطيب، دورمراجعة الكفاءة والفعالية في تطوير أداء مؤسسات القطاع العام في السودان(الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة) .

20 - دراسة: مني ، (2011م) ⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات في المنشآت الصناعية .
تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الي وجود وسيلة للرقابة الإدارية بسبب نمو وكبر حجم المشروعات.
وتعقيد النواحي الإدارية والمالية والتنظيمية .
تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه المراجعة الإدارية في تحسين كفاءة الأنشطة ، وزيادة مستوي الرقابة علي الموارد المالية والبشرية للمنشآت الصناعية .
هدفت الدراسة الي وضع إطار للمحافظة علي الموارد الإقتصادية للمشروعات ، معرفة مدي إهتمام المراجعين الخارجيين بمراجعة نظم الإدارة و توفير معلومات عن مدي إلتزام المنشأة محل المراجعة بمسؤوليتها الإدارية.
إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة ، المنهج الإستقرائي لإثبات الفرضيات والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحليل الدراسة الميدانية .
توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها ، تحسن مؤشرات الأداء المالي للشركة بعد تطبيق المراجعة الإدارية، قلة كفاءة وفاعلية الأداء في قطاعات الصناعة بالسودان ترجع لعدم تدريب العاملين.
أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في جميع الوحدات الإقتصادية ، إصدار التوجيهات اللازمة من جهات الاختصاص بتطبيق المراجعة الإدارية ، ووضع معايير خاصة للمراجعة الإدارية.
هذه الدراسة هدفت الي وضع إطار للمحافظة علي الموارد الإقتصادية للمشروعات ، ومدي إهتمام المراجعين الخارجيين بمراجعة نظم الإدارة . ، وتختلف عن الدراسة الحالية في تناولها دور المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات في المنشآت الصناعية .

21 - دراسة ، هاله (2012م) ⁽²⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في التنبؤ بالفشل المالي .
تمثلت مشكلة الدراسة في التعثر المالي الذي تواجهه الشركات وذلك لإيجاد الأساليب الحديثة التي تساعد في التنبؤ بالفشل المالي مبكراً .
تكمن أهمية الدراسة في تطبيقها علي بيانات فعلية في قطاع الشركة السودانية الكويتية للمقاولات بهدف تقويم أداء الإدارة في التنبؤ بالفشل المالي للوحدات الإقتصادية .

(1) مني إسحاق أحمد ، دور المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات في المنشآت الصناعية بالسودان(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة ،2011م) .

(2) هالة عبد الرحمن إسماعيل ، دور المراجعة الإدارية في التنبؤ بالفشل المالي (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) .

هدفت الدراسة الي دراسة مفهوم المراجعة الإدارية وأهدافها ومعاييرها ، التعرف علي دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة أداء الإدارة في التنبؤ بالفشل المالي .

إتبعنا الدراسة المنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة وصياغة الفرضيات ، والإستقرائي لإختبار الفرضيات ، لتحليل الدراسة التطبيقية ، والمنهج التاريخي في سرد الدراسات السابقة .

توصلنا الدراسة الي نتائج منها ، المراجعة الإدارية تصلح كأداة لقياس كفاءة وفاعلية الإدارة ، عدم وجود مراجعة إدارية مستمرة وبالصورة المطلوبة أدي الي إنخفاض كفاءة إدارة الشركة السودانية الكويتية في التنبؤ بالتعثر المالي للشركة .

أوصنا الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في جميع الوحدات الإقتصادية ، ينبغي أن توكل مهمة الإنذار المبكر عن حوادث تعثر الشركات علي المراجعين الإداريين .

هذه الدراسة تناولنا مشكلة التعثر المالي الذي تواجهه الشركات ، بينما الدراسة الحالية تناولنا مشكلة قصور المراجعة المالية والتقارير الناتجة عنها في إعطاء صورة كاملة عن الإدارة .

الفصل الأول

مفهوم المراجعة الإدارية

يشتمل علي الآتي :

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وأهمية المراجعة الإدارية

المبحث الثاني : أساليب ومجالات المراجعة الإدارية

المبحث الثالث : معايير الأداء المهني للمراجعة الإدارية

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية المراجعة الإدارية

تمهيد :

تتميز البيئة التي تمارس فيها المشروعات الاقتصادية أنشطتها الحالية بدرجة كبيرة من التعقيد ، وعلي مستوى القطاع الخاص تتخذ إدارة هذه المشروعات يومياً العديد من القرارات التي تتعلق بالشراء والسلع والإنتاج والتسويق والتخزين ، والإستثمار والتمويل الآخر الذي يستلزم من إدارة هذه المشروعات ضرورة توفير كافة المعلومات عن هذه الأنشطة فضلاً عن المعلومات التفصيلية عن مواردها والتزاماتها لتقديم المعلومات الملائمة والصادقة عن أوجه النشاط الي المستثمرين والموردين والأطراف الاخرى التي يعتمدون علي هذه المعلومات في إتخاذ قراراتهم .

في المشروعات الاقتصادية التي يمتلكها القطاع العام يقوم المسؤولين عن هذا القطاع ما اذا كانت إدارة شركات القطاع العام المملوكة للدولة تتبع السياسات المحددة لها وما إذا كانت إدارة هذه الوحدات تزاوّل كافة أوجه نشاطها بكفاءة وفعالية .

لهذه الأسباب إتجه الفكر المحاسبي منذ أوائل سبعينيات القرن العشرين الي الإهتمام بالمراجعة الإدارية كمجال جديد في الفكر حظي بإهتمام المنظمات المهنية والمراجعين والكتاب والباحثين بسبب الظروف والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بمنظمات الأعمال ، فضلاً عن كبر حجم المشروعات الاقتصادية علي إختلاف أهدافها وتعدد وتعقد عملياتها ، وانفصال الملكية عن الإدارة والرغبة في الحكم علي فاعلية وكفاءة إدارة هذه المشروعات علي كافة مستوياتها للإستخدام الأمثل لمواردها في تحقيق أهدافها المنشودة .

كما لم يتفق الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية عن مدلول وتعبير محدد للمراجعة الإدارية التي تعني بفحص وتقويم أداء الإدارة وعمليات المشروعات الرئيسية حيث تعددت رؤي الكتاب والباحثين حولها بسبب إختلاف وجهات النظر التي ينظر من خلالها هؤلاء لتلك النوع من المراجعة . فاستخدموا أكثر من مدلول للتعبير عن مفهومها ووظيفتها وطبيعتها ويعزدي تعدد المسميات الي تركيز كل كاتب أو باحث عن زاوية معينة في هذا المفهوم وحصر إهتمامه من أحد جوانبه فمنهم من إهتم بمدى فائدتها للإدارة وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية وقياس كفاءة وفاعلية الإدارة أطلق عليها المراجعة الإدارية . ومن ركز إهتمامه عن طبيعتها باعتبارها أداة للفحص والتقويم للأداء الإداري والعمليات فقد أطلق عليها مراجعة التشغيل ومن أطلق عليها مراجعة الأعمال و العمليات فقد أهتم بدورها في مجال تحسين وتطوير العمليات الإنتاجية .

1- مفهوم المراجعة الإدارية :

عرفت المراجعة الإدارية بأنها، الفحص والتقييم لأداء الإدارة بواسطة مراجع خارجي مستقل⁽¹⁾، وهي أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد الأقسام الإدارية داخل الهيكل التنظيمي نفسه⁽²⁾، والمراجعة الإدارية هي فحص لا يستقيم أمره إلا بتوافر الإستقلال التام في من يقوم به⁽³⁾، وكما عرفت بأنها مراجعة أهداف المنظمة وخططها وسياساتها وإمكانياتها المادية والبشرية بغرض تحديد مساهماتها أو عدم مساهماتها في تحقيق الكفاءة⁽⁴⁾. كما عرفت بأنها تلك المراجعة التي يستطيع المحاسب القانوني أن يصدر بعدها تقريراً عن رايه في أداء وظيفة الإدارة⁽⁵⁾، وعرفت أيضاً بأنها فحص للمشروع ابتداءً من المستويات الإدارية العليا الي الدنيا لتحديد مدي إتباع الأسس الإدارية السليمة للوصول الي أفضل العلاقات فعالية مع العالم الخارجي وكفأ تنظيم إداري وسلالة في العمل داخلياً⁽⁶⁾. وأيضاً المراجعة الداخلية نشاط يتضمن مراجعة منتظمة وتقييم لمشروع أو وحدة من وحداتها الفرعية في مجال تقييم الإدارة ووسائلها في مراقبة العمليات بهدف تقديم توصيات تؤدي الي زيادة الكفاءة⁽⁷⁾ وعرفت المراجعة الإدارية بأنها تقييم للخطط والسياسات والأساليب والإجراءات ونشاطات المدراء بواسطة معايير وأنماط متنوعة، سواء كان هذا التقييم كلياً أو رقمياً⁽⁸⁾.

وعرفت بأنها فحص وتحليل وتقييم لأداء الإدارة بواسطة مراجع خارجي مستقل لإبداء رأي فني محايد عن أداء الإدارة بشأن الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات وإعطاء شهادة عن كفاءة الإدارة في أداء وظائفها والقيام بمسؤولياتها علي ان يتم هذا التقييم طبقاً لمعايير إدارية متفق عليها⁽⁹⁾. وهي عملية منظمة تعتمد علي الموضوعية في تجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الإقتصادية للمشروع وذلك للتحقق عن مدي تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية⁽¹⁰⁾.

(1) عبد الرحمن محمد عليان ، المراجعة الإدارية تقييم للأداء الإداري ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، لا يوجد مجلد ، لا يوجد عدد ، 1982م) ص 139.

(2) محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ص 9.

(3) عبد السميع الدسوقي ، دراسات في المراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1992) ص 20.

(4) عباس الشافعي ، المراجعة الإدارية ودورها في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف (حلب : مجلة الإقتصاد والإدارة ، دار عكاظ للطباعة والنشر ، العدد الاول ، 1403هـ) ص 72.

(5) عباس الشافعي ، دراسات في المراجعة (القاهرة : مكتبة التعاون والتجارة ، بدون سنة نشر) ص 15.

(6) جلال مطاوع إبراهيم ، المراجعة الإدارية (القاهرة : دار الثقافة العربية ، بدون سنة نشر) ص 168.

(7) محمود شوقي عطا الله ، مرجع سابق ، ص 22.

(8) محمد نصر الهواري ، وآخرون ، أساسيات المراجعة في الوحدات الإقتصادية (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1992) ص 161.

(9) محمود عمر باعيسي ، أساليب المراجعة الإدارية (المنصورة : جامعة المنصورة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الحادي والعشرون ، السنة الثالثة ، 1997م) ص 189 .

(10) محمد الفيومي ، عوض لبيب، أصول المراجعة (الإسكندرية : مكتبة ومطبعة الإشعاع ، 2004م) ص 11.

عرفت بأنها عملية تغطي كافة الجوانب بالمنظمة فيما يتعلق بالكفاءة والفعالية وبالتالي يمكن أن تشمل قدراً واسعاً من الأنشطة⁽¹⁾.

عرفها معهد المراجعين الداخليين (I.I.A) Institute of Internal Auditors المراجعة الإدارية التشغيلية علي أنها عملية منظمة لتقييم فعالية الرقابة وتحكم الإدارة والتقرير الي الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم بالإضافة الي تقديم مقترحات التحسين الممكن⁽²⁾. وهي ايضاً أداة تحفيز وتفحص بصورة بناءه الهيكل التنظيمي نفسه ويشمل الفحص والاختبار للخطط الموضوعه بما تحققة من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية⁽³⁾. عرفت أيضاً بأنها نشاط شامل لأداء كل المستويات الإدارية⁽⁴⁾. والمراجعة الإدارية عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية ، والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومسقل لإبداء رايه الفني المحايد ، عن مدي تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة إقتصادية ، للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الراي للمهتمين بشؤون الوحدة الإقتصادية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات⁽⁵⁾.

والمراجعة الإدارية تمثل عملية منظمة تركز علي الجانب الرقابي والتخطيطي واتخاذ القرارات أي أن معلوماتها ذات قيمة تنبؤية مرتفعة⁽⁶⁾.

كما عرفت بأنها بأنها هي تحليل وفحص مستقل للأنشطة والعمليات والسياسات والبرامج ووسائل الرقابة الإدارية بهدف قياس وتقييم فعالية الكيان الإداري . وعرفت⁽⁸⁾ أيضاً بأنها العملية التي يقوم المراجع من خلالها بتحديد ما إذا كانت الإدارة تستخدم الموارد المتاحة لديها بأكثر الطرق إقتصاداً وكفاءة لتحقيق أكثر النتائج فعالية للعمليات⁽⁷⁾.

-
- (1) الفين أرينز جيمس لوبك ، بدون . ت المراجعة مدخل متكامل (السعودية : الرياض ، دار المريخ للنشر ، 2002م) ص 104.
 - (2) أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 162.
 - (3) محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق (القاهرة : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1988م) ص 374.
 - (4) الشحات محمد عطوه الزنقراني ، إطار لمعايير المراجعة الإدارية الحكومية (القاهرة : المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، العدد الثاني، 1991م) ص 147.
 - (5) منصور أحمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية علي معايير المراجعة المصرية والدولية (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ص 12.
 - (6) محمد السيد الناغي ، منهج المراجعة الإدارية تقييم برامج التدريب للموارد البشرية (الكويت : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مؤتمر التدريب من اجل المستقبل 1993م) ص ص 4-5.
 - (7) أحمد عبد المولي الصباغ ، الإتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1990) ص 9.
 - (8) مختار إسماعيل أبو شعيع ، استخدام الأساليب الكمية كأداة لزيادة فعالية المراجعة الإدارية (مصر : جامعة قناة السويس ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1984) ص 7.

بتحليل التعريفات السابقة للمراجعة الإدارية يتضح للباحث الآتي :

- 1- تقارير المراجعة الإدارية تساعد في التنبؤات والنظرة الي المستقبل .
 - 2- تقارير المراجعة الإدارية تتماشى مع تحول الفكر الإستثماري .
 - 3- المراجعة الإدارية مراجعة خارجية يقوم بها مراجع خارجي مستقل ويمكن الإستعانة بغير المحاسبين في بعض الأمور الفنية .
 - 4- المراجعة الإدارية تستهدف التحقق من توافر عناصر الإقتصاد والتكلفة والكفاءة .
 - 5- تهدف عملية الفحص والتحليل الي ترشيد القرارات الإقتصادية عن طريق بيان نطاق الضعف وإقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجه إدارة المشروع .
 - 6- الهدف من المراجعة الإدارية ليس مجرد تقرير للواقع كما هو الحال في المراجعة المالية ولكن تتضمن المراجعة الإدارية نشاطين أساسيان هما مراجعة التشغيل ومراجعة السياسات .
 - 7- المراجعة الإدارية تفحص وتحلل وتقيم أداء الإدارة .
 - 8- يمكن إستخدام أساليب إحصائية وكمية كأداة للمراجعة الإدارية للتنبؤ بالمعلومات .
 - 9- المراجعة الإدارية تستهدف التحقق من توافر عناصر الإقتصاد والكفاءة والفعالية ، وتجميع أدلة الإثبات الممكنة وكتابة تقرير عن ذلك .
 - 10- المراجعة الإدارية تقييم للخطط والسياسات ونشاطات المدراء.
 - 11- يتصف الفحص الذي تجريه المراجعة الإدارية بالصفات التالية :
 - ا- أن يكون منظماً : أي يستند علي برنامج محدد مبني علي دراسة متأنية ومجموعة من الإجراءات المدروسة .
 - ب- أن يكون شاملاً : بمعنى أن يضم كل وجه من وجوه النشاط الإداري ، وليس معني ذلك أن كل مراجعة إدارية يجب أن تغطي النواحي الإدارية الشاملة للمنشأة ، ولكن معناها أنها لا تقصر علي ناحية دون الاخرى .
 - ج- أن يكون إقتصادياً : بمعنى التقييم لا يقتصر علي إثبات الحالة أو تقرير الواقع ولكن ينتقد هذا الواقع ويظهر مافيه من عيوب.
- يستطيع الباحث تعريف المراجعة الإدارية بأنها : مراجعة خارجية تقوم علي فحص وتحليل أنشطة الوحدة الإقتصادية بأساليب علمية (وصفية -كمية-إحصائية) لتفسير نتائج الأعمال وتقويم أداء الإدارة وأداء الوحدة الإقتصادية ، من حيث الكفاءة والفعالية والإقتصاد والتنبؤ بمستقبل هذه الوحدة الإقتصادية في ضوء معايير مهنية ، يتم توصيل نتائج المراجعة عن طريق تقرير مكتوب يوضح فيه نتيجة المراجعة الإدارية .

2- أهمية المراجعة الإدارية :

تكمن أهمية المراجعة الإدارية من أهمية قياس وتقويم أداء المنشآت من أجل رفع الكفاية الإنتاجية لمشروعات القطاع الصناعي والذي يعد دعامة النهضة الاقتصادية والاجتماعية حيث لايزال دور القطاع الصناعي في الإقتصاد ضعيفاً ولساهمه في الناتج الإجمالي المحلي لايتناسب مع إمكانية هذا القطاع. المراجعة الإدارية تعتبر أحد المداخل في الحكم علي مدي كفاءة الأداء في المنشآت الصناعية وقدرة الإدارة بمختلف مستوياتها في إستخدام الموارد المتاحة والإستخدام الإقتصادي الأمثل ولكتشاف الإنحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط ومعرفة أسبابها وتحليلها وتقويم نتائج هذا التحليل للحكم علي درجة الكفاءة التي نفذت بها الأهداف ، للتعرف علي نواحي الكفاءة والقوة والنجاح والعمل علي تشجيعها وتنميتها (1). نجد أن أهمية المراجعة الإدارية من خلال الموازنة بين الأطراف المهمة الآتية: (2)

أ - أهمية المراجعة الإدارية بالنسبة للعاملين في المنظمة :

عن طريق مراجعة تقارير المراجعة الإدارية والإطلاع علي ما بها من أسباب الضعف أوالقصور في الأنشطة والعمليات ، ومعوقات التنفيذ يمكن العاملين تحسين أدائهم للعمل في ضوء التوصيات التي يصدرها المراجع الإداري مما ينعكس علي كفاءتهم وحسن أداء أعمالهم .

ب - أهمية المراجعة الإدارية بالنسبة للمنظمة ككل:

تتبع أهمية المراجعة الإدارية من أنها تساهم في :

- 1- بث الإطمئنان لدي أصحاب المنظمة الي حسن إدارة نشاطها وأن الجهاز الإداري يعمل باستمرار علي ترشيد الأداء بما يؤدي الي زيادة الكفاية والفعالية .
- 2- تكوين كوادر إدارية جديدة مؤهلة ومدرية وقادرة علي أداء العمل ونواحي النشاط من بين المراجعين الإداريين لشغل المناسب الإدارية بالمنظمة .
- 3- إنشاء مركز للمعلومات من خلال أوراق وتقارير المراجعة الإدارية.

ج - أهمية المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة :

تلعب المراجعة الإدارية دوراً مهماً في رفع كفاءة الأداء الإداري ، ومن ثم تحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المشروع المادية والبشرية ، وكذلك تعمل علي رفع فعالية الأداء الإداري عن طريق تمكين الإدارة من الوصول الي أهدافها بكفاءة . تساعد المراجعة الإدارية في ترشيد إدارة المنظمة ومساعدتها في إتخاذ القرارات من خلال توافر البيانات التحليلية والمعلومات الضرورية في مجال إتخاذ القرارات ، وذلك

(1) تاج الدين الدين محمد فيروز، تقويم الأداء في القطاع الصناعي السوداني(الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2001م) ص ص32-33.

(2) ثناء عطية فراج ، مرجع سابق ،، 2005 ص 7.

بالمراجعة الفعلية لأنشطة وعمليات المنظمة .

ويري وليم ⁽¹⁾ إن المراجعة الإدارية ممكن إن تخدم الإدارة في المجالات الآتية .

1- في مجال السياسات :

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

2- في مجال إتخاذ القرار :

يساعد المراجع الإداري في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق بإستراتيجية تحديد الأهداف والتأكد مما إذا كانت البيانات والمعلومات تتناسب الي الأهداف العليا بشكل سليم وملائم لإتخاذ القرارات .

3- في مجال التخطيط :

يساعد المراجع الإداري في وضع ومراجعة نظام التخطيط ذاته - فهو يساعد في عملية وضع الخطط حيث يقوم بفحصها فحصاً وثيقاً وعميقاً لتفادي إحتمال الفشل في المستقبل .

4- في مجال تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات :

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

5- في مجال الإتصالات :

يلعب المراجع الإداري دوراً هاماً في تحسين نظام الإتصالات داخل المشروع ويساعد في تصميم قنوات الإتصال الملائمة فيما بين الإدارات العليا والوسطي والدنيا في الإتجاهين وكذلك فيما بين الإتجاهات الأفقية والرأسية - كما انه يعمل علي تحسين وتوحيد لغة الإتصال لتصبح محددة ومفهومة لجميع الأطراف .

6- في مجال قياس النتائج :

يساعد المراجع الإداري في تحديد المناطق والعمليات التي تسهم في تحسين صورة الربحية مع العمل علي وضع نظام سليم لتقييم الأداء .

(1)William I. Campfield."Tends in Auditing Management: Plans and Operations: the journal of Accountancy, July1961, pp41-46.

شكل يوضح العلاقة بين عناصر الإقتصاد الكفاءة والفعالية وهي مرتكزات أساسية لقيادة الإدارة

شكل رقم (1/1/1)

العلاقة بين الإقتصاد والكفاءة والفعالية

الإقتصاد وتكلفة العمليات	الإقتصاد بدون التضحية بالكفاءة	الكفاءة بأقل تكلفة بدون التضحية بالنتائج
--------------------------	--------------------------------	--

المنشأة الخاضعة للمراجعة الإدارية

طرق التشغيل

أمثلة :

- 1- معالجة البيانات يدوياً
- 2- مقابل المعالجة الآلية
- 3- تدفق العمل الورقي
- 4- النظم والإجراءات
- 5- الهيكل التنظيمي والإتصال
- 6- إزدواجية الجهد

الفعالية والكفاءة

أمثلة :

- 1- الإنتاج والخدمات المقدمة
- 2- نظام التخطيط شاملاً الأهداف
- 3- النتائج المحققة
- 4- التوقعات

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة (الإسكندرية : الدار الجامعية للكتب، 2005م) ص195.

من الشكل أعلاه يتضح للباحث أن المراجعة الإدارية تركز علي ثلاثة مرتكزات أساسية لقيادة الإدارة هي:

1- الإقتصاد : (تكلفة العمليات)

يمكن المراجع الإداري أو مراجع الحسابات أن ينظر الي قيام المنشأة بالأتي⁽¹⁾ : —

- أ - مدي السماح بوجود موارد زائدة عن الحاجة .
- ب - إتباع أساليب مشتريات جديدة .
- ج - مدي وجود موظفين يقومون بأداء وظائفهم الأساسية بشكل جيد .
- د - مدي إستخدام معدات غالية أكثر من اللازم .
- هـ - مدي تفادي إهدار الموارد .

(1)عباس الشافعي ، مرجع سابق ، ص 166.

2- الكفاءة :

يجب أن يهتم المراجع الإداري بتقييم مدي قيام المنشأة بمسؤولياتها بأقل ميزول وتتمثل الأمثلة علي عدم كفاءة العمليات التي يجب الإنتباه إليها فيما يلي .:

أ- الإستخدام غير الملائم للإجراءات اليدوية والإلكترونية .

ب- عدم كفاءة تدفق العمل الورقي .

ج- خطوات العمل غير الضرورية .

3- الفعالية ونتائج العمليات :

يتعين علي المراجع الإداري التحقق من مدي إنجاز المنشأة للنتائج المرجوه في ضوء الأهداف والمعايير الأخرى القابلة للقياس ، وعادةً ما يشمل فحص نتائج العمليات ما يلي :

أ- تقييم كفاية النظام الإداري في قياس الفعالية .

ب- تقييم النظام التخطيطي للمنشأة فيما يتعلق بتحديد الأهداف والغايات والخطط المفصلة الواقعية .

ج- تحديد مدي تحقيق النتائج .

هـ - تحديد العوامل التي تعوق الأداء المرضي للنتائج .

إعتماداً علي ماتقدم يمكن إبراز أهمية المراجعة الإدارية في الآتي

1- تحديد مجالات المشاكل والأسباب المرتبطة بها والبدائل الخاصة بإجراء التحسينات (1) .

2- تحديد فرص القضاء علي إهدار أوعدم الكفاءة وهو مايعرف بتحقيق التكلفة .

3- تحديد فرص زيادة الإيرادات وبالتالي تحسين الدخل .

4- تحديد أهداف وغايات وسياسات وإجراءات المنشأة .

5- التوصية بتحسين سياسات وإجراءات الهيكل التنظيمي .

6- فحص الأداء بواسطة الافراد ووحدات المنشأة .

7- توفير تقييم مستقل وحيادي عن العمليات .

8- تقييم نظم المعلومات والرقابة الإدارية .

ويستطيع الباحث إضافة أهمية المراجعة الإدارية في الآتي:

1- كبر حجم المشروعات ونموها بالإضافة الي ضعف رقابة الملاك نتيجةً لإنفصال الملكية عن الإدارة

2- شدة التنافس بين المشروعات الإقتصادية الناتجة من سرعة التطور والتقدم التكنولوجي في جميع

المجالات .

وجود إهتمام بالغ من الموظفين وفهمهم لأسباب ضعف الكفاءة الإدارية.

(1) محمود عمر عيسي ، أحمد سلطان محمد ، أصول المراجعة (جدة: شركة المدينة للطباعة والنشر ، 1989م) ص 167.

3- أهداف المراجعة الإدارية:

تهدف المراجعة الإدارية الي إصدار تقرير عن الأداء الإداري وإكتشاف مواطن الضعف للعمل علي معالجتها للوصول الي الإستثمار الأمثل للموارد⁽¹⁾

تهدف أيضاً الي:

أ- إبداء الراي فيما إذا كانت الإدارة قد إستخدمت الموارد المتاحة (بشرية ومادية) بشكل إقتصادي وبأفضل طريقة ممكنة .

ب- معاونة الإدارة علي ترشيد قراراتها عن طريق إكتشاف أوجه القصور والمشاكل والاختفاء التي يتعرض لها المشروع وإقتراح وسائل التصحيح الملائمة ثم مد الإدارة بهذه المعلومات بغرض مساعدتها في تحسين كفاءة إنجازها في المستقبل.

ج- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة .

وقد تم تقسيم أهداف المراجعة الإدارية الي الآتي⁽²⁾ :—

1- الأهداف الرئيسية :

تتمثل في الآتي :

أ- تقويم أداء الهيكل التنظيمي للمنشأة بمستوياتها المختلفة .

ب- فحص وإختبار الخطط والسياسات التي وضعتها الإدارة والتعرف علي أهداف وطرق وأساليب تنفيذ هذه الخطط والسياسات .

ج- قياس كفاءة وفاعلية الأداء الإداري للمنشأة من خلال مجموعة من المقاييس والمؤشرات للتعرف علي مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات .

إبداء راي فني محايد يستند علي مجموعة من أدلة وقرائن الإثبات عن مدى إستخدام إدارة المنشأة لمواردها علي الوجه الأنسب .

2- الأهداف الفرعية وتتمثل في الآتي:

تتمثل في الآتي :

أ- رفع الكفاءة الإدارية للمنشأة عن طريق ترشيد القرارات الإدارية من خلال مراجعة المعلومات المالية المرتبطة بالتشغيل والتمويل ،ومراجعة العمليات المالية الخاصة بسياسات الإنتاج والتسويق والتمويل والإستثمار وسياسات توزيع الأرباح .

(1) محمد سمير الصبان ،1988، مرجع سابق،ص ص 40،41.

(2) عصام الدين أحمد متولي ، دراسات في الإتجاهات المعاصرة في المراجعة (الخرطوم : جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة

ماجستير غير منشورة ،2001م) ص ص 32-33

ب- تقييم أداء العاملين في المستويات الإدارية المختلفة من خلال مقارنة معدلات الأداء الواجب تحقيقها بالأداء الفعلي للمهام التي تم أدائها في كل هذه المستويات .

ج- مساعدة الإدارة في تقييم طرق ووسائل الرقابة بطرق تحقيق أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة علي كافة المستويات الإدارية .

من أهداف المراجعة الإدارية الفرعية أيضاً⁽¹⁾ تحسين الكفاءة والفعالية فهي تهدف الي تقييم الكفاية في استخدام الموارد الطبيعية والبشرية المتاحة للمنشأة ، والفعالية في تحقيق الأهداف المرغوبة ، واقتراح الأساليب المناسبة لزيادة الفعالية الإدارية لتحقيق الأرباح فهي تهتم برفع الكفاءة الإنتاجية وكشف أي ضياع أوخلل في استخدام الموارد والبحث عن معوقات تحسين الربحية بكشف كافة نواحي القصور الإداري وأسبابه.

كما أشارة بعض الكتاب بالتطور التاريخي للأهداف الفرعية للمراجعة الإدارية وبيان الإتجاهات لما ستكون عليه المهنة في المستقبل وهي⁽²⁾ :—

1- زيادة الإعتماد علي نظام الرقابة الداخلية ، وسوف تصبح المراجعة الداخلية أساس نظام مراجعة الإجراءات وسوف تستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوباً لإكتشاف الأخطاء أو عند تقييم مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية .

2- قيام مراقب الحسابات بإختبارات لازمة لإكتشاف الاخطاء الجوهرية إن وجدت ، حيث إن مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر علي مدي سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز ونتيجة الأعمال .

3- الهدف من المراجعة الإدارية هو تحديد مدي سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي نتيجة أعمال المشروع . ومن الملاحظ أن هذه الإتجاهات تساعد في تطور المراجعة الإدارية مستقبلاً .

يستطيع الباحث إضافة الأهداف الاتية للمراجعة الإدارية :

1- إبداء الراي في مدي كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة وإظهار نواحي القصور وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة .

2- ترشيد قرارات الإدارة عن طريق إكتشاف أوجه القصور واقتراح الحلول المناسبة للمشكلة التي يتعرض لها المشروع. واقتراح الحلول المناسبة لها.

3- تقييم أداء الأفراد، وذلك بمتابعة سير العمل وواجبات ومسؤوليات كل منهم.

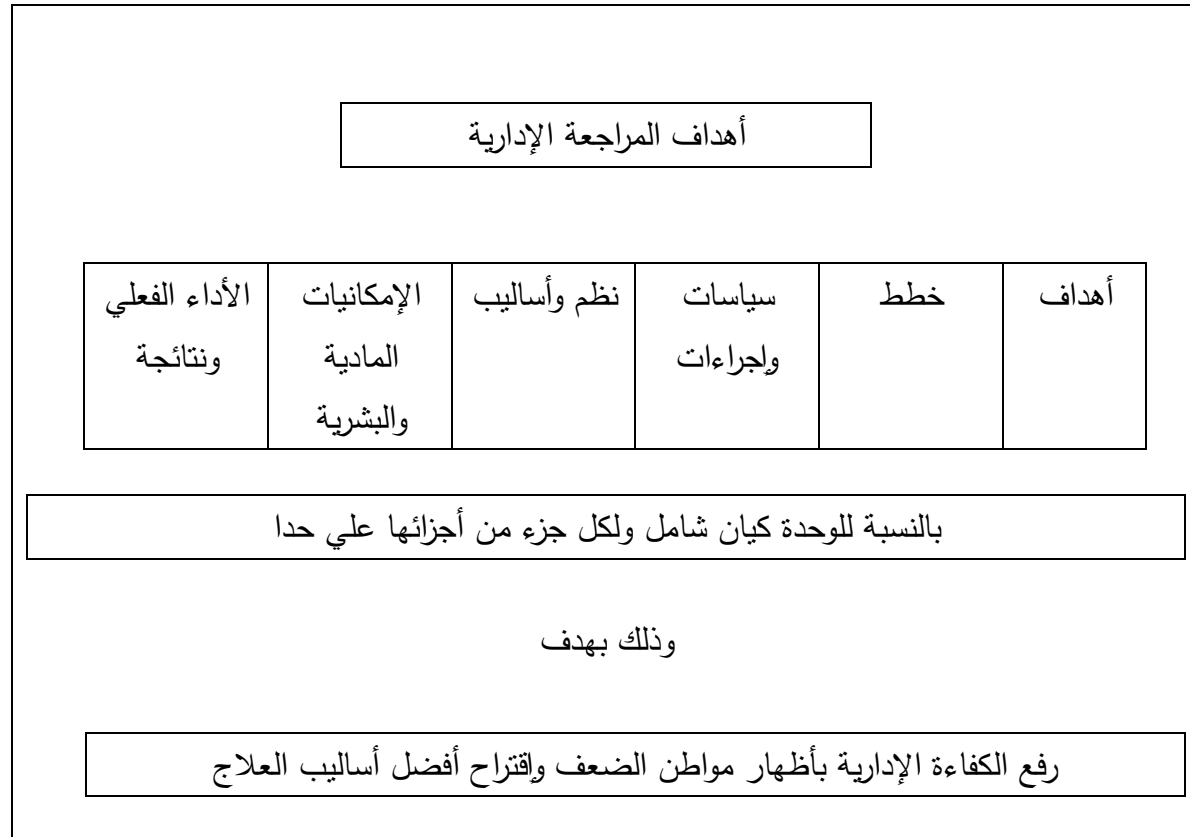
(1) عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان ، شريف علي الحسن ، أسس المراجعة (الإسكندرية : الدار الجامعية ،2004م) ص 12، 13.

(2) سمير عبد الغني محمود، المراجعة الإدارية مفهوم متطور للخدمات الإستشارية للإدارة (مصر: بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة الثالثة والعشرون ، العدد الأول ، 2003م) ص 14.

يمكن توضيح أهداف المراجعة الإدارية والتي تتمثل في تقويم كفاءة أداء الهيكل التنظيمي

شكل رقم (2/1/1)

أهداف المراجعة الإدارية



المصدر: عباس الشافعي ،المراجعة الإدارية ودورها في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف ، مجلة الإقتصاد والتجارة (حلب : دار عكاظ للطباعة والنشر ،العدد الأول ،1403هـ) ص 73

من خلال الشكل أعلاه يتضح للباحث الآتي :- أن أهداف المراجعة الإدارية تتمثل في تقويم كفاءة وفعالية أداء الإدارة والهيكل التنظيمي للمنشأة بمستوياتها بواسطة معايير ثابتة وذلك من خلال فحص واختبار الخطط والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب والإمكانات المادية والبشرية والأداء الفعلي ونتائج التي وضعتها الإدارة لإبداء رأي فني محايد يساعد الإدارة في رفع الكفاءة والفعالية .

يلخص الباحث أهداف المراجعة الإدارية بأنها تتمثل في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة المشروع وترتبط المراجعة الإدارية بالأقسام التشغيلية من المشروع وليس الإدارة المالية . ويركز مراجع الحسابات الخارجي علي المراجعة المحاسبية لما لها من تأثير علي صدق وسلامة القوائم المالية وحتى يستطيع أن يحدد درجة الاختبارات الجوهرية التي يجب أن يقوم بها ، كذلك قياس كفاءة وفعالية الأداء الإداري للمشروع.

4- الإختلاف بين المراجعة الإدارية والمراجعة المالية:

هنالك العديد من الإختلافات بين المراجعة الإدارية والمراجعة المالية نورد منها ما يلي

أ - من حيث الهدف: (1)

يهتم المراجع الحالي (الخارجي) بفحص السجلات والمستندات المؤيدة للعمليات المالية وفحص نظام الرقابة الداخلية ، ثم تحقيق عناصر المركز المالي وحسابات النتيجة وإبداء رأي فني محايد عن مدي دلالتها . اما المراجع الإداري فيهتم بدراسة أهداف المشروع والمحيط الذي يعمل فيه وهيكله التنظيمي وسياسته ولجرائته وموارده المادية والبشرية وغيرها لتحديد مدي مساهمة تلك العناصر في رفع كفاءة مساهمة الإدارة في تخفيض التكاليف . أي ان المراجعة الإدارية في فحصها لنواحي النشاط تهتم بدراسة التنظيم الموضوع وتقييم سير العمل بالمشروع وتبحث عن مواطن زيادة الربحية .

ب - من حيث النطاق والمجال:

يعتمد المراجع المالي علي مهارته المحاسبية في فحص السجلات المالية . بينما يحتاج المراجع الإداري الي معرفة أوسع ومهارة أعلى لان عمله يتعدي السجلات المالية ويتجه نحو عمليات المشروع.

ج - من حيث زمن المراجعة:

تميل المراجعة المالية الي الإرتباط بالماضي والأداء الذي تم فيه والمنتج الأساسي لها هو رأي المراجع في أمانة العرض . وهذا ليس الا علاقة محدودة بتحسين الاداء في المستقبل . بينما تتجه المراجعة الإدارية بطبيعتها نحو المستقبل ولا توجد مبررات قانونية لوجودها ، وانما تتعلق بالأداء الأفضل ويجب الا تستخدم اذا لم تتوفر المبررات لوجودها وهو تخفيض التكاليف وأحداث الوفورات .

د - من حيث الوسائل الفنية المستخدمة :

رغم ان المراجع الإداري يستخدم وسائل فنية في فحصه وتحليله تشبه الوسائل التي يستخدمها المراجع المالي مثل الإستقصاءات والمقابلات الشخصية الا ان معظم المعلومات التي يسعى الي الحصول اليها تختلف عن تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع المالي . والمراجع الإداري في فحصه وتقييمه للكيان الإداري للمشروع يهدف الي التعرف علي كفاءته الإدارية ، وقد يكشف بعض المشاكل ونقاط الضعف في الخطط والأهداف والسياسات والإجراءات ويقدم توصيات ومقترحات لعلاج هذه المشاكل فور اكتشافها .

هـ - من حيث الشخص الذي يقوم بالمراجعة:

يقوم بالمراجعة المالية شخص خارجي مستقل عن المنشأة ، اما المراجعة الإدارية فيمكن ان يقوم بها المراجع الخارجي او قد تستند الي قسم المراجعة الداخلية .

(1) منصور حامد محمود ، الإتجاهات المعاصرة في المراجعة الإدارية (مصر: دار النهضة العربية ن والتوزيع ، 1989م) ص 43

5- الأسس العامة التي يعتمد عليها المراجع الإداري :

يستند عمل المراجع الإداري الي مجموعة من الأسس العامة التي يجب مراعاتها عند قيامه بوظيفة. وتتلخص هذه الأسس فيما: (1)

1- معرفة الأهداف :

لعل المبدأ الاول الذي يستند اليه المراجع الإداري هو تحديد هدف أو أهداف الوحدة موضوع المراجعة سواء كانت هذه الوحدة هي المنشأة ككل أو قسم من أقسامها أو إدارة من إداراتها أو فرع من فروعها أو نشاط من أنشطتها.

ولا يتم تحديد الأهداف عن طريق قراءة الأدلة والنشرات التي تصدرها الإدارة عن أهدافها وأهداف الوظائف والأقسام المكونة لها . فكثيرة ما تكون الكلمات التي تحويها هذه الكتيبات تحمل أكثر من معناها وحجمها الحقيقي . فالعبرة بالأهداف الحقيقية والواقعية ولا تتحدد هذه الأهداف الا عن طريق الدراسة الميدانية لكل نشاط خاضع للمراجعة مع صياغة مايمكن ان يطلق عليه الاهداف الحقيقية فهذه الاهداف الحقيقية هي مجال نشاط المراجعة الإدارية . فالمراجع الإداري يجب أن يتأكد من وضوح هذه الأهداف ومن واقعيتها.

يراعي المراجع الإداري إمكانية تحقيق الاهداف عن طريق الإمكانيات المتاحة ومدي إقتناع العاملين بالمشروع بهذه الأهداف .

وكثير ما تكشف عملية المراجعة الإدارية أن الوحدة الإقتصادية أقل ربحية وكفاءة مما يجب أن تكون عليه ، وذلك لان الإدارة قد بلغت في تحديد الأهداف بل وفشلت في الوصول الي تحديد دقيق لها، وفشلت أيضاً في وضع الخطط طويلة وقصيرة الاجل التي تقودها الي الأهداف المرسومة.

ب- تحديد أسلوب الرقابة المتبع:

من المعروف أن وظائف الإدارة الأساسية هي التخطيط والتنظيم والرقابة ، ولعل هذه الوظيفة الاخيرة وهي الرقابة هي أقرب الي إهتمامات المراجع الاداري وتخصصه وعلي المراجع أن يعرف تماماً مفهوم الرقابة وأهدافها ومقوماتها .

فعلي المراجع أن يتأكد أولاً من :

- 1- وجود المعايير – اي الاداء المخطط الذي تضعه الإدارة لموظفيها حتي يسيروا علي هداه في تنفيذهم لأعمالهم وإضطلاعهم بمسؤولياتهم .
- 2- عليه أن يتأكد من أن الإدارة قد أبلغت هذه المعايير للأفراد وأنهم يعرفون تماماً كيفية وإمكانية الوصول اليها .

(1) منصور حامد محمود ، 1989م مرجع سابق ، ص45.

- 3- من وجود الإجراءات التي تمكن من إجراء القياس بين الأداء الفعلي وبين المعايير .
- 4- من أن الرئيس المباشر يعرف تماماً ما يفعله العاملون تحت إشرافه ورئاسته.
- 5- من أن رئيس القسم يستطيع ان يقيم أعمال موظفيه عن طريق إجراء الاختبارات لأدائهم الفعلي ومدي مطابقته للمعايير .
- 6- من ان البيانات عن الاداء تصل الي جهاز المحاسبة بالوحدة الإقتصادية وأن التقارير المطلوبة تصل الي من يحتاج إليها من المسؤولين .
- بهذه تكتمل حلقات الرقابة من معايير ومتابعة وتقارير وتقييم اداء وعلاجه.

ج - دراسة المعايير:

المعايير هي أدوات القياس التي يعتمد عليها تقييم الاداء ولابد أن تكون أداة القياس سليمة حتي يكون الحكم علي الاداء سليماً .

وليس من الضروري أن تكون المعايير دائماً عبارة عن معدلات فنية موضوعة علي أسس علمية بعد دراسة عملية مكثفة . فقد يكون الاداء بعيداً عن إمكانية تطبيق مثل هذا النوع من المعايير غير موجود أساساً فإذا كان الاداء محل القياس يعتمد علي معايير كمية وإطمأن المراجع الي سلامتها اخذ بها .والا فيمكن للمراجع أن يحدد المعايير علي أساس متوسطات الأداء السابق او أن يرجع الي عقود معينة يلزم تنفيذها ، او قرارات حكومية مطلوب تطبيقها، او سياسات وإجراءات موضوعة في لائحة تنفيذية يجب الإلتزام بها فكل هذه أيضاً تعتبر معايير للقياس⁽¹⁾ .

د - الوصول الي الحقائق :

يجب أن تعتمد المراجعة الإدارية علي الحقائق .فما يتوصل اليه المراجع الإداري من نتائج يفقد قيمته إن لم يكن مستنداً الي حقائق موضوعية ،فليس للمراجع أن يبني حكمه علي مجرد آراء سمعها من الغير دون أن يتأكد بالدليل القاطع علي أن ما سمعه يمثل حقيقة .

وما دامت المراجعة الإدارية تتمثل بالدرجة الاولى في مراجعة الأنشطة فلا بد من الدراسة الميدانية والملاحظة الشخصية للحصول علي الحقائق عن أوجه النشاط . فإذا اعتمد المراجع علي بيانات لم يتأكد بنفسه من سلامتها يعتبر مقصراً في البحث عن الحقيقة ، فالإدارة تحتاج الي رأي المراجع ذاته وليس الي آراء أشخاص آخرين . ولذلك فان مهمة الوصول الي الحقائق هي مهمة المراجع ذاته وليس مهمه أشخاص آخرين.

هـ - معرفة الأسباب:

كثير من المشاكل الي يكتشفها المراجع الإداري أثناء فحصه لايمكن أن تترك هكذا بدون حل .ولا يكفي

(1) منصور حامد محمود ، 1989م مرجع سابق ، ص46.

أن يشير المراجع في تقريره الي وجود المشاكل بل عليه أيضاً ان يتعرف علي الأسباب التي أحدثت هذه المشاكل حتي يمكن له او الإدارة إقتراح العلاج المناسب لها .فأن كان التخطيط سليماً وإذا كانت إجراءات التنفيذ واضحة ومحددة، وإذا كانت معايير القياس متفقاً عليها فلن اي مشكلة تحدث تعتبر خروجاً او إنحرافاً عن هذه المعايير .ولذلك فإن سبب المشكلة ينحصر في واحد من إثنين :إما أن الأداء الفعلي غير سليم . أو أن المعايير الموضوعية غير سليمة وكلاهما يحتاج الي قرار مناسب ، وفي تقييمه لأسباب الإنحراف لابد وأن يحدد المراجع الإداري المشكلة تحديداً واضحاً وأن يذكر الأسباب التي يعتقد أنها السبب في حدوث الإنحراف ومن ثم يترك للإدارة إتخاذ القرار بعد إقتراح العلاج المناسب .

و - الإلمام بالإتجاهات العلمية الحديثة:

مجال المراجعة الإدارية يرتبط بالدرجة الاولى بتلك المنشآت الإقتصادية كبيرة الحجم . ومثل هذه المنشآت تحاول الإستفادة دائماً من التطورات العلمية الحديثة في مختلف المجالات ومن أمثلتها : (1)

1- الوسائل الحديثة في فرز البيانات عن طريق الحاسبات الإلكترونية .

2- الأساليب الإحصائية الحديثة في إختبار العينات .

3- بحوث العمليات وأساليبها مثل البرامج الخطية وأسلوب بيرت .

إتصال المراجع بهذه التطورات العلمية يجعله في موفق أفضل عند قيامه بمهمته كمراجع إداري . فطالما ان الإدارة تستفيد من التطورات الحديثة في مختلف المجالات فهي لن تستطيع الإستفادة من المراجع الإداري الا اذا كان ملماً بهذه التطورات .

هـ - المشاكل التي تواجه المراجع الإداري:

تتركز المشاكل التي تواجه المراجع الإداري في أمرين :

1- الأمر الأول ويدور حول إستقلال المراجع الإداري اذا ما قام بالمراجعة الإدارية بجانب قيامه أيضاً بالمراجعة التقليدية ، وهل يظل محتفظاً برأيه المستقل والمحايد عند إعداد لتقريره عن القوائم المالية .

2- الأمر الثاني يتعلق بمدي قدرة وإستعداد المراجع الخارجي بتنفيذ المراجعة الإدارية.

يري الباحث :

أن من أهم المعايير ومستويات الأداء المهني التي لابد بأن يقوم بها المراجع الإداري في ادائه هو مبدأ الإستقلال أي أن علي المراجع أن يحتفظ بشخصيته وتفكيره المستقل بعيداً عن أي مؤثرات أخرى ، وذلك في كل ما يتعلق بالعمل الموكل عليه ، ويقول معهد المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الامريكية في تفسيره لمعني الإستقلال أن يكون المراجع أميناً مع نفسه ومع غيره ، وأن يكون غير مصلحة في إبداء رأي معين وهكذا يعني الا يكون متحيزاً في حكمه وان يكون موضوعياً في دراسته .

(1) منصور حامد محمود ، 1989م ، مرجع سابق ، ص 47.

للحقائق التي تنتهي بتكوين رايه الشخصي .ولابد أن يراعي المراجع مسؤوليته تجاه أصحاب راس المال وتجاه الدائنين وتجاه الجهات الحكومية المعنية وتجاه كل من يعتمد علي تقريره في تكوين راي عن المنشأة لذلك علي المراجع أيضاً أن يراعي مسؤوليته تجاه المجتمع ككل .

وطبقاً لمفهوم إستقلالية المراجع عند قيامه بالمراجعة الإدارية نجد انه يقوم بذلك النوع من المراجعة لصالح المنشأة ويهدف الي رفع الكفاءة الإنتاجية و التسويقية و التمويلية بها.وليس للإدارة مصلحة في ان يبدي المراجع رايًا لا يحقق الكفاءة المنشودة ، أي أنه ليس في قيامه بعمله كمراجع إداري مجالاً للتحيز .

والسؤال الآن ..هل قيام المراجع الإداري بمهمته في هذا المجال يؤثر علي إستقلاله عند إبداء رايه كمراجع للحسابات وبعبارة أخرى هل يستطيع المراجع أن يبدي رايًا غير متحيز عن القوائم المالية وان يكون متمتعاً بالإستقلال وهو في نفس الوقت يعمل لحساب الإدارة كمراجع للأنشطة ، وفي واقع الأمر أن قيام المراجع الخارجي بعمله كمراجع إداري لا يخلق منه موظفاً لدي المنشأة ، وهو ممنوع بحكم إنتمائه الي مهنة المحاسبة والمراجعة و إلزامه بدستور المهنة من أن يعمل لدي عميلة بأجر أو بدون أجر أو يكون مساهماً أو ذا مصلحة مادية من قريب او من بعيد . لذلك فإن دستور المهنة الذي يراعيه ويلتزم به المراجع القانوني سوف يبعده عن شبهة عدم الإستقلال . وليس في عمله كمراجع إداري أي إخلال بدستور المهنة .والإستقلال يرجع أولاً وأخيراً الي ضمير المراجع وثقته بنفسه والتزامه قبل المهنة التي يشرف بالإنتماء إليها وقبل المجتمع الذي يعتمد علي رايه غير المتحيز .

أما عن الأمر الثاني :

والذي يتعلق بقدرة المراجع القانوني علي القيام علي القيام بالمراجعة الإدارية يري الباحث: أن كثيراً من الأمور المتصلة بالمراجعة الإدارية متصلة أيضاً بخبرته العملية كمراجع ، فإن تأهيله المهني يجعله علي صلة بفروع التنظيم والإدارة والمحاسبة والتكاليف والموازنات وإعداد المعايير، وإذا كان ذا خبرة أيضاً في تقديم الخدمات الإستشارية للإدارة في مجالات غير محاسبية ومالية بل تبعد عن نطاق دراسته وخبرته كالنواحي الإحصائية والهندسية وإذا كان قد دعم مكتبه بأفراد متخصصين في هذه المجالات فإنه من باب اولي يستطيع أن يقدم خدماته في مجال المراجعة الإدارية بكل كفاءة ولا شك أن محافظته علي سمعته كمراجع قانوني سوف تجعله يحجم عن كل ما يعرض اسمه وسمعته للخطر .

المبحث الثاني

أساليب ومجالات المراجعة الإدارية

تمهيد

المراجعة الإدارية مراجعة خارجية في المقام الاول، ومن ثم فهي تتم لمصلحة جهات خارجية (طرف) ثالث ، وقد يظهر بعض مستخدمي التقارير المالية رغبة في رأي أو تصديق مستقل في بعض البيانات والمعلومات المقدمة لهم خارج القوائم المالية العادية التي يتم إعدادها والتصديق عليها من قبل المراجع الخارجي في إطار ما يعرف بالمراجعة التقليدية ، مثل هذا الرأي أو التصديق قد يقوم به المراجع الخارجي عن طريق التوسع في المراجعة المالية بما لا يخل بإطارها وبما يمكنه من إبداء رأيه في كثير من البيانات والمعلومات مثل :- معدلات قياس أوجه النشاط المختلفة ، معدل دوران الموظفين ... الخ وقد يتعدي الحاجة مثل هذا التصديق أو الرأي إطار المراجعة الخارجية التقليدية الى ما يعرف بالمراجعة الإدارية مثل وجود تصديق مستقل لمدي فاعلية الإدارة في تسيير نشاط المنشأة ككل وفي أداء وظائفها المختلفة ، أن ذلك يتطلب ضرورة التأكد من معقولية ورشد أهداف المشروع وخططه وسياساته ثم مشروعية الإجراءات المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف والسياسات التي يجب أن تتطابق ومبادئ الإدارة المتعارف عليها أو المقبولة ومن ثم يجب علي المراجعين الإداريين ان يكونوا علي دراية بهذه المبادئ والقواعد وأن ينسجموا معها .

إن تقييم المقدرة الإدارية والمحاسبية عن الأداء لقياس مدي نجاح المنشأة في تحقيق الأداء المستهدف يعتمد علي مجموعة من المؤشرات التي لا يمكن الحصول عليها من القوائم المالية التقليدية ، أيضاً فإن تقييم نظم إتخاذ القرارات ونماذجها والذي يمثل عصب وظيفة الإدارة لا يمكن أن يتم دون تحديد الأساليب والإجراءات الصحيحة للمراجعة الإدارية ومجالاتها .

وللمراجعة الإدارية كثير من الأساليب المستخدمة في زيادة كفاءة العملية الإدارية ومنها علي سبيل المثال لا الحصر أساليب المراجعة الإدارية المستخدمة في التنبؤ المالي والتنبؤ بمدي إستمرارية المنشأة وكذلك أساليب المراجعة الإدارية المستخدمة في تقويم الأداء الإداري مثل مؤشر الطاقة الإنتاجية ومؤشر الإنتاجية والعائد علي رأس المال .

ويعتقد الباحث ان إستخدام المراجعين الإداريين لأساليب المراجعة الإدارية في مراجعة عمليات المنشأة والإدارة يساعد علي تقويم الأداء ورفع الكفاءة والفعالية الإدارية في تلك المنشآت .

1- أساليب المراجعة الإدارية:

هنالك العديد من أساليب المراجعة الإدارية المستخدمة في عملية الفحص وتجميع البيانات نورد منها ما يلي

أولاً : التمهيد المبدئي لإجراء المراجعة الإدارية :

يقصد بالتمهيد المبدئي تحديد الخطوات والإجراءات اللازمة للإعداد لعملية المراجعة ويتطلب ذلك من المراجع ما يلي (1):

1- التعرف والحصول على بيانات توضح تنظيم المشروع وعلاقات إدارته الداخلية ببعضها البعض ، وتحديد البرنامج الزمني لأداء عملية المراجعة .

2- تحديد النشاط أو المنطقة الوظيفية التي ستخضع لعملية المراجعة وموقع هذا النشاط أو المنطقة الوظيفية في الهيكل التنظيمي وعدد العاملين بهذا النشاط والموارد المادية والمالية المتاحة حيث يفيد ذلك في تقييم طبيعة النظام الإداري ووسائل الرقابة الإدارية .

3- التعرف على الأهداف المحددة من قبل الإدارة لهذا النشاط أو المنطقة الوظيفية (مثل الإنتاج ، الأفراد) وتحديد النتائج التي تم التوصل إليها في ضوء الأهداف المحددة ومعايير الأداء مع مراعاة السلطات الممنوحة لتلك المنطقة الوظيفية .

4- فحص وتقييم وسائل الرقابة الإدارية الخاصة بهذا النشاط وتشمل الموازنات التخطيطية، ومستويات أداء العاملين ومدى مشاركتهم في التخطيط والإستفسار عن العلاقات والسياسات والإجراءات وتدفق المعلومات ومراكز إتخاذ القرارات، وذلك للوقوف على ما إذا كانت الإدارة قد وضعت ترتيبات مثلي لإدارة هذا النشاط أم لا .

5- تحديد درجة كفاية وسائل الرقابة الإدارية وتحديد مدى ملائمة المعايير الإدارية في رقابة هذا النشاط وذلك من خلال الإجابة عن بعض الأسئلة مثل :

هل السياسات والإجراءات ومستويات الإدارة والتقارير ملائمة للنشاط الخاضع للرقابة ؟

هل هناك مجالات يجب خضوعها للرقابة الإدارية ؟

هل يتم الأداء بما يتناسب مع وسائل الرقابة الإدارية الحالية ؟

هل يتم تدفق البيانات والمعلومات لهذا النشاط في الوقت المناسب ؟

مع تحديد نوعية البيانات المتدفقة من هذا النشاط وما إذا كانت الإدارة تحصل على المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات ومن ثم يتمكن المراجع من تقييم درجة كفاية وملائمة وسائل الرقابة الإدارية وأيضاً تقييم الأسلوب المتبع

(1) أحمد حامد حجاج ، دور المراجعة الإدارية في رفع كفاية النشاط ، المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة 1989

6- يجب بذل العناية المهنية في تقييم الرقابة الداخلية لهذا النشاط والإعتماد علي المقابلات الشخصية للمستويات الإدارية المعنية ودراسة نظم ولوائح تدفق وتبادل البيانات والمعلومات المالية في الوحدة الاقتصادية .

وقد يحتاج المراجع عند قيامه بواجباته الي إستخدام وسائل التحليل المالي ومقارنة النتائج بمعايير الأداء المالية الملائمة ، والإستعانة بأي وسائل قد يراها المراجع مناسبة أثناء قيامه بعمله .
يرى الباحث عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها فتحصر إدارة الشركة علي التركيز علي نقاط معينه دون نقاط اخري ، كما انها لا تمكن المراجع من الحصول علي أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يرى ضرورة الحصول عليها ، اما خوفاً من كشف تلاعبها أو حرصاً علي بعض الأسرار

ثانياً : تحديد الأساليب الفنية المستخدمة عند القيام بالفحص وجمع البيانات

حتي يتمكن المراجع الإداري من إجراء عملية الفحص وإبداء رأي فني يستخدم في سبيل ذلك بعض الأساليب الفنية ⁽¹⁾ تشبه تلك الأساليب التي يستخدمها المراجع المالي وذلك لتنفيذ وإتمام عملية المراجعة.
لذلك نجد ان المراجع الإداري عندما يقوم بتجميع البيانات والمعلومات عن النشاط موضع الفحص بغرض قياس كفاءة الأداء الإداري وتقييمه للوقوف علي المعوقات والمشاكل الي تحول دون الكفاءة ، ينتقي من الأساليب الفنية المستخدمة في المراجعة المالية والتي تتفق وطبيعة المراجعة الإدارية مثل الإستفسارات والمصادقات الخارجية والمقارنات بالإضافة الي بعض الأساليب الاخرى التي تتيح للمراجع تقييم الاداء الإداري لأوجه النشاط المختلفة بالمنشأة مثل أساليب السلاسل الزمنية ، سلاسل ماركوف للتنبؤ وغيرها من أساليب المراجعة الإدارية ، حتي يتمكن المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري في الوحدة الاقتصادية الخاضعة للمراجعة والتعرف علي مدي تحقيق الأهداف الكمية والنوعية لهذا الوحدات . ومن تلك الأساليب ما يلي ⁽²⁾.

1- أساليب المراجعة الإدارية المستخدمة في التنبؤ

أ- أساليب المراجعة الإدارية للتنبؤ المالي منها :

أولاً : أساليب السلاسل الزمنية

يعتمد التنبؤ بالمستقبل بهذه الأساليب علي القيم التاريخية للمتغير موضع الإهتمام ويكون هدف التنبؤ هو إكتشاف نمط السلوك الذي تتضمنه البيانات التاريخية ثم مد هذا النمط الي المستقبل كوسيلة لتغير قيمة المتغير في هذا المستقبل ومن اهم الأساليب التي تنتمي لأساليب السلاسل الزمنية ما يلي :

(1) مصطفى عيسى خضير ، المراجعة - المفاهيم والمعايير والإجراءات (الرياض ، جامعة الملك سعود، 1999) ص261.

(2) احمد مصطفى ، طرق وأساليب الإحصاء ، (1993) ص310.

1 - أسلوب المتوسطات المتحركة البسيطة :

يعتمد هذا الأسلوب في استخدام علي إتباع الخطوات الآتية :

أولاً : تحديد قيمة المشاهدة عن الفترات التاريخية التي ستخضع للدراسة ويلاحظ أن عدد الفترات التاريخية التي ستستخدم لحساب المتوسط تتوقف علي عدد الفترات التاريخية المتاحة وكلما زادت هذه الفترات كما كان ذلك أفضل.

ثانياً : حساب المتوسط للقيم المشاهدة للفترات محل الدراسة .

ثالثاً : يستخدم المتوسط السابق حسابه في التنبؤ بالقيمة المطلوبة للتنبؤ بها من الفترة القادمة .

رابعاً : تعاد الخطوات السابقة مرة أخرى علي أن يتم في كل مره إستبعاد أول فترة من الفترات محل الدراسة ويتم إضافة أحدث فترة وهكذا.

يري الباحث أن هذا الأسلوب يعطي أهمية للفترات الحديثة في السلسلة الزمنية عند التنبؤ .

2 - أسلوب المتوسط المتحرك المرجح بالاوزان :

يعتبر هذا الأسلوب تطويراً لأسلوب المتوسطات السببية ، حيث يتم إعطاء وزن الفترات الحديثة أكبر من الوزن الذي يعطي الفترات القديمة وذلك علي أساس ان الفترات الحديثة أقرب الذي يعطي الفترات القديمة وذلك علي أساس ان الفترات الحديثة أقرب للمستقبل الذي تتنبأ به بدرجة أكبر من الفترات القديمة⁽¹⁾.

3- أسلوب التسوية الأسية أو التمديد الأسّي :

هو عبارة عن أسلوب للتنبؤ يتميز بالسهولة في التطبيق مع إمكانية تطبيقه بإستخدام الحاسب الآلي وبالرغم من انه يعد نوعاً من انواع أساليب المتوسطات المتحركة إلا انه يختلف عن الأساليب السابق عرضها في نقطتين رئيسيتين هما:

أ - لا يتم الإعتماد علي سلسلة زمنية طويلة ولكن كل المطلوب لتطبيق هذا الأسلوب بيانات الفترة السابقة سواء البيانات الفعلية أو البيانات التي يتم التنبؤ بها.

ب - لا يتم حساب متوسط طبقاً لهذا الأسلوب ولكن يتم تحديد وزن ثابت للوصول الي التنبؤ المطلوب .

2- مزايا استخدام أساليب السلاسل الزمنية في التنبؤ :

- أ - إمكانية إختبار مدي صحتها ودقتها .
- ب - سهولة تطبيقها حيث أنها لا تحتاج الي عمليات معقدة للوصول الي التنبؤ المطلوب .
- ج - لا يتطلب تطبيق هذه الأساليب وجود مجموعة من الخبرات و المتخصصين عل .

3- عيوب استخدام أساليب السلاسل الزمنية في التنبؤ:

يري الباحث انه من أهم عيوب استخدام أساليب السلاسل الزمنية في إعداد التنبؤ المالي ما يلي :

(1) احمد مصطفى ، مرجع سابق ، ص 311

- أ - إنخفاض معدل دقة التنبؤات التي يتم الحصول عليها من خلال إستخدام تلك الأساليب .
- ب - لايمكن إستخدام بعض تلك الأساليب إلا إذا كانت البيانات الموجودة بالسلسلة الزمنية تتخذ إتجاهاً مستقراً .

ثانياً : الأساليب السببية :

هي مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تستخدم لإعداد التنبؤات المالي وتعد أكثر الاساليب الإحصائية إستخداماً وانتشاراً وتعتمد علي عاملين أساسيين لإعدادالتنبؤات المالية هما :

أ - توافر بيانات تاريخية عن الموضوع محل التنبؤ .

ب - إيجاد علاقة سببية بين العنصر المطلوب للتنبؤ وبين العناصر الاخرى التي تؤثر فيه .ومن أهم الأساليب التي تنتمي لمجموعة الأساليب السببية أسلوب الإنحدار البسيط وأسلوب الإنحدار المتعدد . ويهتم الباحثون في مجال المراجعة بأسلوب تحليل الإنحدار بأعتباره إمداداً طبيعياً لإسلوب تحليل الإتجاه ، وتعتبر معادلة إنحدار المربعات الصغرى أنسب وسيلة لتحديد العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة حيث تمتاز هذه الطريقة بأنها توفر وسيلة موضوعية لتقدير معالم نموذج الإنحدار .

إستخدامات أسلوب السلاسل الزمنية في التنبؤ

إستخدم أبو شعيعش⁽¹⁾ أسلوب السلاسل الزمنية في التنبؤ بالإرباح المتوقعة والتنبؤ بمعدل عائد السوق للأسهم العادية والتنبؤ بمعدل الخطر لعائد الأسهم العادية بالمنشأة وقياس معدل العائد المتوقع علي الإستثمار بالمنشأة

كما إستخدم باحث آخر⁽²⁾ هذه التنبؤات بالنسبة لصناديق الإستثمار ويعرض الباحثين بعض هذه التنبؤات كما وردت بدراسة هذين الباحثين :

1- التنبؤ بالأرباح المتوقعة لحملة الاسهم العادية :

يتم التنبؤ بالأرباح المتوقعة لحملة الأسهم العادية بالمنشأة عن طريق قياس الاتجاه العام (ص) للأرباح علي المحققة لحملة الأسهم العادية بالمنشأة عن سلسلة محاسبية مناسبة في الماضي (مدتها خمسة الف سنوات مثلاً) وفقاً لمنحني الإتجاه العام التالية:

$$ص = أ + ب س + ج س^2$$

يتم تقديرالأرباح المتوقعة لحملة الاسهم العادية بالمنشأة (ص*) وذلك عن طريق إستخدام نتيجة معادلة منحني الاتجاه العام (ص) الخاصة بقياس الإتجاه العام للأرباح المحققة في الماضي .

(1) مصطفى علي الباز ، معيار محاسبي مقترح للقياس والإفصاح عن القيمة السوقية العادلة لمنشأة الأعمال المستمرة ، (المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الثالث ، 1993 م) ص ص 212- 223 .

(2) مختار إسماعيل أبو شعيعش ، المداخل المقترحة لإستخدام المراجعة الإدارية في صناديق الإستثمار ، المجلة المصرية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول ، 1996 م ، ص ص 949 - 956 .

يتم قياس متوسط متوسط الارباح لمتوقعة لحملة الأسهم العادية بالمنشأة عن سنوات السلسلة المحاسبية المستقبلية وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{س ص}^* = \text{مج ص}^1 + \text{ص}^2 + \dots + \text{ص}^3$$

ن

حيث أن (ص*) الارباح المتوقعة لحملة الأسهم العادية في كل سنوات السلسلة المحاسبية وهي (ص* ص*....ص*ن)

ن عدد سنوات السلسلة المحاسبية المستقبلية

2- التنبؤ بمعدل عائد السوق للأسهم العادية :

يتم التنبؤ بمعدل عائد السوق المتوقع للأسهم العادية المتداولة في سوق الأوراق المالية و الذي يمثل متغيراً محاسبياً أساسياً في معادلة قياس معدل العائد العادل المتوقع علي الأستثمار في الاسهم العادية بالمنشأة وذلك وفقاً للخطوات التالية :—

أ - يتم قياس الإتجاه العام لعائد السوق الفعلي المحقق للأسهم العادية المتداولة في سوق الأوراق المالية عن سلسلة محاسبية مناسبة (خمسة سنوات مثلاً) في الماضي بإستخدام معادلة منحي الإتجاه العام لعائد السوق .

ب. يتم تقدير معدلات عائد السوق المتوقع للأسهم العادية

ج. يتم قياس معدل عائد السوق المتوقع كمتوسط لمعدلات عائد السوق المتوقعة للأسهم العادية المتداولة وسوق الأوراق المالية بإستخدام المعادلة التالية .:

$$\text{س ع}^* = \text{مج ع}^1 + \text{ع}^2 + \dots + \text{ع}^{\text{ن}}$$

حيث ان

ن

ع = عائد السوق المتوقع للأسهم العادية في كل سنة من سنوات السلسلة المحاسبية المستقبلية وهي :
ع*1 + ع*2 + + ع*ن

ن= عدد سنوات السلسلة المحاسبية المستقبلية.

هذا يمكن إستخدام نفس الأسلوب في التنبؤ بالفوائد المتوقعة لوثائق صناديق الإستثمار والتنبؤ بمعدل عائد لوثائق الإستثمار المتداول في سوق الأوراق المالية والذي يمثل متغيراً محاسبياً أساسياً في معادله قياس معدل العائد المتوقع علي وثائق الإستثمار .

2- أساليب المراجعة الإدارية التي يستخدمها المراجع للتنبؤ بمدى إستمرارية المنشأة

يهدف إستخدام أساليب المراجعة الإدارية التي يستخدمها المراجع للتنبؤ بمدى إستمرارية المنشأة الي تحقيق

الهدفين التاليين :

1- الإرتقاء بتقرير المراجع بتمكين مستخدمي التقارير والقوائم المالية من التميز بين المنشآت المتوقع تعثرها وبين غيرها من المنشآت ، مما يساعد المستثمر علي إتخاذ القرار المناسب لتخصيص الموارد وتوجيهها الي المكان الصحيح ومن ثم يصبح المحتوي الإخباري لتقرير المراجع أكثر تأثيراً علي أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية .

2- تضيق فجوة التوقعات بين ما يقوم به المراجع وما يتوقعه جمهور المهتمين بالأداء المهني به وقد استخدم الباحثون نماذج التنبؤ بالإفلاس كمؤشر للحكم والتنبؤ بمدى قدرة المنشأة علي الإستمرار مايلي:

أ - إستخدام مراقب الحسابات سلاسل ماركوف في التنبؤ:

تعتبر سلاسل ماركوف ⁽¹⁾ من النماذج الإحتمالية والتي تهدف الي فحص وتحليل سلوك المتغيرات المختلفة للنظام بهدف التنبؤ بقيم واتجاهات تلك المتغيرات في الفترات المقبلة مما يساعد في توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات المختلفة.

ويعتقد نموذج سلاسل ماركوف علي أساس ان السلوك الذي تتخذه المتغيرات للنظام في المستقبل والقيم والاتجاهات التي تكون عليها في الفترات المقبلة تتوقف علي سلوك وقيم والاتجاهات عناصر ذلك النظام في الفترة او الفترات السابقة مباشرة مع الأخذ في الإعتبار إحتمالات التغير من فترة زمنية لاحري، ويمكن تطبيق نموذج ماركوف عند ثلاثة مستويات من التحليل يشمل : المستوى الأول
الأعتماد علي تحليل سلوك المتغير المراد التنبؤ به خلال الفترة السابقة مباشرة كمؤشر لقيمه واتجاهاته في الفترة المقبلة ويعرف هذا التحليل بنموذج ماركوف ذات المستوى الأول اما في حالة الإعتماد علي تحليل كل من الفترتين السابقتين لسلوك المتغير للتنبؤ به في الفترة المقبلة ، فإننا نكون امام نموذج ماركوف ذات المستوى الثاني ، اما نموذج ماركوف ذات المستوى الثالث يعتمد التنبؤ فيه علي دراسة سلوك المتغير خلال الفترات الثلاثة السابقة ⁽²⁾.

ب - استخدام سلاسل ماركوف في التنبؤ بالتدهور المالي:

قام البعض ⁽³⁾ بدراسة تطبيقية للتنبؤ بالتدهور بإستخدام نموذج سلاسل ماركوف الإستيعابية وكيفية تطبيقه علي المؤشرات المالية لوضع توزيعات إحصائية يمكن من خلالها تقدير إحتمال تعرض وحدة ما لحالة التدهور المالي أو عدم تعرضها .ويقوم النموذج علي فرض ثبات إحتمال الإنتقال الأولية .حيث يفترض

(1) سعيد محمود الهلباوي ، بحوث العمليات في المحاسبة (طنطا : كلية التجارة ، الجزء الاول ، 1993م) ص125.

(2) أحمد سيد قطب واخرون ، أساليب وبحوث العمليات وإستخداماتها في المجالات المحاسبية ، (طنطا كلية التجارة ، 1998) ص63.

(3) صفاء محمد مصطفى ، إستخدام سلاسل ماركوف في التنبؤ بالتدهور المالي في الوحدات الإقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1998، ص ص126 - 130.

تحرك المؤشرات المالية علي المدى الزمني بإحتمال لا تتغير ولا تتبدل . بالإضافة الي فرض إستقلال المؤشرات المحاسبية المقترحة ، حيث يقاس إرتباط كل مؤشر مقترح علي حدة بظاهرة التدهور المالي وبصفة مستقلة عن المؤشرات الأخرى .

وللنموذج مميزات عديدة ، وذلك بالمقارنة بنموذج التميز الإحصائي الذي إستخدمه الإئتمان وهي :

1- عدم حاجة النموذج الي بيانات مالية لعدة سنوات سابقة وبالتالي إمكانية خضوع إي منشأة حديثة للتحليل وعدم إستبعاد أي منشأة تكون عرضة للتدهور المالي .

2- مرونة النموذج وبالتالي يمكن للمنشأة إختبار المؤشرات التي يعتقد انها لها قدرة تنبؤية معينة .

3- يمتاز النموذج بقدرته علي التقدير الزمني الذي يمكن ان تتعرض خلاله المنشأة لحالة التدهور المالي

4- يتم التحليل في النموذج التميز الإحصائي سواء بالنسبة لعينة تقدير معاملات النموذج او عينه إختيار قدرته التنبؤية علي منشآت يكون معلوم مسبقاً اي أنها تعرضت للعجز المالي وأيضاً لم يتعرض له في حين يقوم نموذج سلاسل ماركوف بتصنيف منشآت العينة الي متدهورة واخرى غير متدهورة بعد التطبيق أي انه يقوم علي تحليل المنشآت قبل حدوث التدهور وليس بعد حدوثه.

ويري الباحث أن اساليب المراجعة الإدارية المستخدمة في التنبؤ المالي بالرغم من عيوب بعضها إلا ان الإدارة تستطيع من خلالها الإستفادة من التنبؤات المالية وذلك لمعرفة توقعات المستقبل .

3- اساليب المراجعة الإدارية التي يستخدمها مراقب الحسابات في تقويم الاداء:

تركز معظم نظم قياس وتقويم الاداء التقليدية علي إستخدام مقاييسها الداخلية للاداء لإجراء مقارنات بين اداء الشركة في الفترة الحالية مع اداء الشركة في الفترة او الفترات السابقة ومع الاداء المخطط في الموازنات لنفس الفترة ، وعلي الرغم من أهمية المعلومات التي تخرجها هذه المقارنات الداخلية الغ انها بمفردها غير كافية لضمان إستمرارية الشركة وتجاوبها مع المتغيرات في البيئة التنافسية الحالية .فقد يؤي التركيز علي مقاييس الاداء والمقارنات الداخلية فقط الي انجاز ادارة الشركة بما تحقق من تحسنات ملحوظة في تكاليف المنتجات ولكن بمعدلات أقل من معدلات الإنخفاض في التكاليف التي يحققها المنافسون أيضاً قد تحقق الشركة تحسناً ملحوظاً في جودة منتجاتها يتضح فيما بعد أنها أصبحت متقدمة ولم يعد الطلب عليها مشجعاً في السوق .

لذلك يجب ان يشمل نظام قياس وتقييم الاداء علي مقاييس داخلية وخارجية للاداء (مقارنات خارجية بين اداء الشركة وبين اداء المنافسين الرئيسيين) .

وفي هذا الصدد يري احد الباحثين⁽¹⁾ ان مقاييس الاداء التقليدية لم تعد مناسبة للمنشآت التي تستهدف

(1) احمد محمد زامل ، قياس الاداء ، بعض مقترحات التطوير ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببها ، العدد الاول ، 1994م ، ص219.

إحتلال موقع القيادة والريادة في وقتنا الحاضر ، الامر الذي ادي للمناداه بضرورة التركيز علي تطوير المقاييس المالية بما يجعلها أكثر مناسبة ،في حين ظهور راي اخر ينادي بنسيان تلك المقاييس المالية والتركيز علي تحسين وتطوير المقاييس التشغيلية علي أساس أن النتائج المالية سوف تكون نتاجاً لهذا التطوير ، ففي الوقت الحاضر تواجه إدارة المنشأة ضغوطاً كبيرة منها :

- 1- تركيز المستثمرين والمقرضين علي جانب الاداء والسيولة في الأجل القصير .
- 2- التحديات الخاصة بالمنافسة وأثرها علي حصة المنشأة في السوق .
- 3- المحافظة علي إستمرار المنشأة في الاجل الطويل .

وقد إقترح البعض مدخلاً يقوم عليه النظام الجديد لقياس وتقويم الاداء يشتمل علي مجموعة من من المقاييس التي تعطي إدارة الشركة معلومات شاملة عن وضع الشركة ككل. وتشمل هذه المقاييس علي مقاييس مالية تعطي نتائج أفعال وقرارات تم إتخاذها بالفعل بالإضافة الي مقاييس تشغيلية مكملية للمقاييس المالية تركز علي رضا العميل والعمليات الداخلية والإبتكارات والتحسين المستمر في الشركات وبذلك فقد اشتمل المدخل المقترح علي أربعة نواحي أو اتجاهات لقياس وتقويم الاداء وهي (1):—

أ - مقاييس العملاء (كيف يرانا العملاء) لتحقيق أربعة أهداف رئيسية وهي : الدقة في مواعيد التسليم ، إرتفاع الجودة ، تحسين الخدمة ، تخفيض التكلفة .

ب- مقاييس العمليات الداخلية (ما الذي يجب ان نتفوق فيه) لتحقيق أربعة أهداف رئيسية وهي : تقصير زمن دورة الإنتاج ، وتحسين الجودة ، تنمية مهارات العاملين ، وزيادة الإنتاجية .

ج- مقاييس الإبتكار والتعلم (هل نستطيع الإستمرار في التحسين والإبتكار) لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي: سرعة تقديم المنتجات جديدة ، تحسين المنتجات الحالية ، وزيادة كفاءة العمليات .

د - مقاييس مالية (كيف ننظر الي الملاك) لتحقيق أهداف رئيسية منها: إستمرار الشركة ، زيادة الحصة في السوق ، ونمو المبيعات والأرباح التشغيلية .

يري الباحث ان الاداء التشغيلي للشركة هو الذي يسبب النتائج المالية للشركة ، فالمقاييس المرتبطة بعوامل مثل الجودة وزمن دورة التصنيع ، ومواعيد المرونة وتخفيض التكاليف (مقاييس تشغيلية غير مالية هي التي تؤدي في النهاية الي النتائج . المقاييس المالية مثل العائد علي الإستثمار ومعدل دوران الأصول وعائد الأسهم وماشابه ذلك وبناءً علي ذلك يمكن إستخدام أساليب المراجعة الإدارية لتقويم الاداء علي نحو مايلي:

- 1- مؤشر إستغلال الطاقة الإنتاجية :

ان زيادة الإستثمار في الأصول الثابتة يترتب عليه ارتفاع نقطة التعادل حيث يصحب الزيادة في الإنفاق

(2)R.S.Kplan and D.P Norton the Balanced Scorecard - Measures that Drive performance Harvard Business Review - (Januaey-1992) P.P 71-79.

علي شراء الأصول الثابتة زيادة في الكثير من عناصر التكاليف الثابتة مثل مقابل قسط الإهلاك وتكاليف التأمين ومن المحتمل ان يترتب ذلك أيضاً زيادة في تكاليف الصيانة وذلك من شأنه ان يفرض علي المنشأة إنتاج وبيع حجماً أكبر من إنتاجها لكي تنقص هذه التكاليف وتبدأ في تحقيق الأرباح . ومن جهة اخري فأن البيئة التنافسية التي تعيشها المنشآت الصناعية اليوم تفرض عليها ضرورة الإستفادة من التطور التكنولوجي في مجال الصناعة . وهذا من شأنه أن يجعل القرار الإستثماري غاية في الأهمية والخطورة في نفس الوقت بل انه يعد من أصعب القرارات الإدارية ويزيد من صعوبة ما تتميز به مثل هذه الإستثمارات من التعرض للمخاطر التي من أهمها خطر التقادم الذي ربما يصيب الأصل الثابت حتي قبل ان يستخدم في الإنتاج.

مما سبق تبدو أهمية وخطورة إستغلال الطاقة الإنتاجية ولقد إعتادت الشركات التعبير عن إستغلال الطاقة في صورة مقارنة بين الفعلي والمستهدف وفصل السنة السابقة في الإنتاج ،وقد أظهر الواقع الفعلي والدراسات المتعددة أن الإدارة تضع رقم متواضع للمستهدف من الإنتاج لضمان تحقيق المستهدف بسهولة مما يبعد رقم المستهدف عن رقم الطاقة المتاحة الفعلية بالشركة، وبالتالي تكون مقارنة الفعلي بالمستهدف ليست ذات دلالة علي مدي إستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة وأما تدل المقارنة علي مدي تحقيق الخطة ويعرض احد الباحثين ⁽¹⁾ مؤشراً يقيس الطاقة الإنتاجية علي النحو التالي :

قيمة الإنتاج

معدل إستغلال الطاقة الإنتاجية =

متوسط تكلفة الطاقة الإنتاجية

ويمكن عرض المؤشر السابق كما يلي :

معدل إستغلال الطاقة الإنتاجية =

5 + 4 + 3

حيث ان :

- 1- الإنتاج التام خلال فتر التشغيل للغير والخدمات المباعة وذلك علي أساس سعر البيع .
- 2- التغير في مخزون الإنتاج غير التام والمشغولات الداخلية وذلك علي أساس التكلفة .
- 3- التكلفة التاريخية المعدلة بالتغير العام في الأسعار للأصول الثابتة الجاهزة للإستخدام طوال العام .
- 4- التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المضافة خلال الفترة محل المحاسبة وذلك عن فترة الإستهلاك مع تعديلها بالتغير العام للأسعار .
- 5- التكلفة التاريخية المعدلة بالتغير العام في الأسعار للأصول الثابتة المستفيدة خلال الفترة عن فترة

(1) علي مجاهد أحمد ، تحليل سلوك الإدارة العليا لاعد تخطيط إستغلال الطاقة الإنتاجية بإستخدام نظرية الوكالة بالتطبيق علي أحدي الوحدات الصناعية التابعة للقطاع العام المصري ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة طنطا ، 1994م.

يري الباحث انه من الأفضل تحديد مدي معياري لمعدل إستغلال الطاقة الإنتاجية بحيث يعتبر مستوى الاداء الفعلي مقبولا اذا وقعت القيمة الفعلية للمعدل داخل حدود هذا المدي المعياري المحدد ويعتقد الباحث ان هذا المؤشر يفيد المستثمرين معرفة مدي قدرة الإدارة علي إستغلال الطاقة الإنتاجية ،ونسبة الطاقة المستغلة التي حققت الإيرادات والطاقة العاطلة ومدي أهميتها للمنشأة وهذه المعلومات تعطي مؤشر قوي للتنبؤ بمستقبل المنشأة.

2- مؤشر الإنتاجية:

ان الإنتاجية والإفصاح عنها له أهمية لسوق المال وذلك للآثار السالبة التي تنتج عن انخفاض الإنتاج مثل التضخم وخفض الأرباح نتيجة عدم مقابلة الزيادة في التكاليف الزيادة في الاسعار ،وهذا يؤدي بدوره الي انخفاض في حجم المبيعات وانخفاض حصة المنشأة من مبيعات السوق . ووضع المنشأة في مركز غير تنافسي بين المنشآت المماثلة .

اما انخفاض الأرباح فيؤثر علي نسبة الأرباح الموزعة علي المساهمين وقد يؤثر علي قرارات المستثمرين وتؤدي هذه الآثار الي التأثير علي المركز المالي للمنشأة

وعرض احد الباحثين المزايا التي يمكن تحقيقها من قياس الإنتاجية كما يلي⁽¹⁾ :

1- يقيس مؤشر الإنتاجية مدي نجاح المنشأة في الأجل الطويل ويعتبر وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة علي أداء الإنتاجية .

2- من أهداف قياس الإنتاجية مقارنة اداء المنشأة مع منافسيها والتعرف علي مناطق الضعف ومحاولة القضاء عليها .

3- من أهم العوامل التي يمكن للإدارة التحكم فيها زيادة الربحية هي الإنتاجية .

4- تسمح مقاييس الإنتاجية بإجراء المقارنات الفعالة للاداء الإنتاجي بين جميع المنشآت التي تنتمي الي صناعة واحدة او الي صناعات مختلفة.

ويمكن تعريف الإنتاجية بشكل واسع (بأنها العلاقة بين الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية والمستخدم من العمليات الإنتاجية والمخرجات الناتجة عن هذا الإستخدام سواء كانت سلعاً او خدمات)⁽²⁾

وعلي ذلك فيمكن زيادة الإنتاجية بأحد الطرق التالية :—

1- زيادة الناتج النهائي (المخرجات) مع بقاء الموارد المستخدمة .

(1)Miller david .m and Rao .Analysis of profit Linked .tota l factor productivity .measurement Models at the firm level Management science June 1989.

(2) محمد أحمد البدوي ، نظم المعلومات المحاسبية وقياس الإنتاجية علي المستوي الكلي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، 1995م ، ص 155.

2- ثبات الناتج النهائي (المخرجات) وانخفاض المدخلات .

3- زيادة الناتج النهائي بنسبة معينة وزيادة المدخلات بنسبة أقل .

4- إنخفاض الناتج النهائي بنسبة معينة وانخفاض المدخلات بنسبة أكبر .

وهناك أيضاً مستوي لقياس الإنتاجية تعبر عن مدي نجاح المنشأة في تحقيق الأهداف ، الكفاءة ، الفعالية ، رقابة الاداء التطور

1- قياس مدي تحقيق الأهداف :

تقاس قدرة المنشأة علي تحقيق الأهداف وفقاً لهذا النموذج عن طريق إجمالي أرباح التشغيل علي النحو التالي :

إجمالي أرباح التشغيل = قيمة المبيعات - تكلفة المبيعات

2- قياس مدي كفاءة المنشأة :

تقاس كفاءة المنشأة وفقاً لهذا النموذج والتي تعكس قدرتها علي تحقيق المخرجات المطلوبة بإستخدام المدخلات المتاحة والتي توضع ايضاً درجة إستغلال الطاقة علي النحو التالي :

الكفاءة

المخرجات = المدخلات + الأرباح = 1+ الأرباح

المدخلات المدخلات المدخلات

3- قياس مدي الفاعلية :

تعكس الفاعلية قياساً مقارناً لمستوي الإنجاز الفعلي بما كان ممكناً تحقيقه لو أحسن إستخدام الموارد المتاحة وتقاس الفعالية علي النحو التالي :

المخرجات المستهدفة

المدخلات المستهدفة

4- رقابة الاداء (المقارنة)

يتم تقييم الاداء الذي تحقق وفقاً لهذا النموذج علي أساس إجراء المقارنة بين الاداء الفعلي وكل من :

أ- الاداء في سنة الأساس .

ب- الاداء المخطط (الأهداف) .

ج- الاداء الفعلي في المنشآت المماثلة أو علي مستوي الصناعة أو القطاع النوعي .

5- قياس مدي التطور في الإنتاجية :

وهذا يتطلب قياس مدي التحسن في الإنتاجية عن طريق تحديد معدل الزيادة في الإنتاجية في الفترة

موضع القياس مقارنة بسنة الأساس .

يرى البعض ان الجودة هي المستوى المتوقع أو الخدمة (إنتاجاً وتسويقاً) والذي يفي بمتطلبات مواصفات المستهلك بحيث تؤدي إلى إنتاج مخرجات مماثلة وبالتالي تقليل عمليات إعادة التشغيل والعيوب الناتجة وبالتالي تقليل نسبة التالف وبالتالي زيادة المخرجات بأقل جهد ممكن وبأقل تكلفة ممكنة وبناءً على ذلك يمكن التعبير عن الإنتاجية في ضوء الجودة بالمعادلة التالية⁽¹⁾:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{مج (قيمة المنتج التام الصنع} \times \text{مستوي جودته)}}{\text{إجمالي تكاليف الإنتاج العام}}$$

يرى الباحث ان ربط الإنتاجية بمستوي الجودة يعطي صورة اوضح عن المنشأة ومدى نموها واستقرارها في السوق.

ويرى البعض انه لكي يمكن تحسين الإنتاجية يجب الفصل بين العوامل التي يمكن التحكم فيها والعوامل التي لا يمكن التحكم فيها ويمكن قياس التحسن في الإنتاجية بالمؤشرات التالية⁽²⁾

إنتاجية الفترة الحالية _ إنتاجية الفترة السابقة

مؤشر قياس الإنتاجية =

إنتاجية الفترة السابقة

ويعتبر هذا مؤشراً جيداً في ظل طرق ثبات الأسعار وعدم تغيرها ، ولكن عملياً فإن هذا الفرض غير واقعي فقد يبدو ظاهرياً وجود تحسن في الإنتاجية في الوقت الذي يحدث فيه انخفاض الإنتاجية إذا ما تم إستبعاد أثر المتغيرات السعرية وهذا يؤكد الحاجة الى مقياس الربحية المرتبط بالإنتاجية والذي يقدم تقدير مالي للتغيرات في الإنتاجية وأثرها على ربحية المنشأة في التغير في ربحية المنشأة هو نتيجة عملية مباشرة للتغيرات في ادائها الإنتاجي بالإضافة الى التغير في أسعار المدخلات والمخرجات .

(1) شعبان يوسف الباز ، تقييم اداء المنشأة من منظور الجودة الشاملة بإستخدام أساليب البرمجة الرياضية مع التطبيق على قطاع البنوك التجارية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة بن سويف ، العدد الثامن ، (يوليو) ، السنة الرابعة ، 1994 ، ص 66 - 67.

(2) صفاء محمد عبد الدائم ، إستخدام مؤشر الإنتاجية في نمو الربحية كمعيار لتقييم اداء المنشآت ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع، الجزء الثاني، 1995م ، ص 69.

2- مجالات المراجعة الإدارية :

ان تحديد مجال المراجعة الإدارية ونطاقها يمثل احد الاركان المهمة في الإطار العلمي لها ، مما يوضح معالمها ويؤصل مفهومها وبالتالي ينعكس أثر ذلك علي إمكانية تنفيذها وأسلوب التنفيذ المطلوب وعلي الرغم من تعرض الكثير من الكتاب لدراسة وتحديد مجال المراجعة الإدارية إلا أنهم لم يتفقوا علي مدخل واحد مناسب لمجالها ويرجع هذا الاختلاف الي الزاوية التي ينظر منها كل منهم للمراجعة الإدارية وتصوره لما تهدف اليه وما يمكن ان تقدمه من خدمات لأصحاب المشروع وإدارته.

فمجال المراجعة الإدارية يقصد به تحديد عمل المراجع الإداري من الناحية الجغرافية أو التنظيمية أو مايمكن تسميته "وحدة المراجعة ، كما أن هناك بعض العوامل التي يتوفق عليها إختيار مجال المراجعة الإدارية منها إهتمام الإدارة بمناطق معينة دون غيرها ، غرض المراجعة والهدف منها ، إمكانيات المراجعين وقدراتهم المتاحة وبيري بعض الكتاب ان مجالات المراجعة الإدارية التي يتناولها المراجع الإداري في عملية الفحص والتحليل والتقويم تتمثل في النقاط التالية:⁽¹⁾

1- الخطط والاهداف .

2- الهيكل التنظيمي للمشروع .

3- السياسات والإجراءات .

4- طرق ووسائل الرقابة .

5- طرق وأساليب التشغيل .

6- الموارد البشرية والمادية .

7- المقاييس الكمية والنوعية .

8- الاداء الفعلي ونتائجه .

أقسام مجالات المراجعة الإدارية :

يمكن تقسيم مجالات المراجعة الإدارية الي :

أولاً : مراجعة التشغيل

مراجعة التشغيل هي الشق الأول من المراجعة الإدارية وتعني بفحص وتحليل وتقويم طرق التشغيل ولستخدام الموارد البشرية والمادية للمشروع للتحقق من مدي كفاءة وفعالية التشغيل ويؤدي هذا الفحص الي إعداد تقرير للإدارة يهدف الي تحقيق التحسن المستمر في ربحية المشروع .وتنفذ مراجعة التشغيل بعدة طرق منها ⁽²⁾

(1) محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002-2003) ص 413.

(2) جلال مطاوع ابراهيم ، المراجعة الإدارية (القاهرة : دار الثقافة العربية ، بدون سنة نشر،) ص171.

أ - المراجعة النابعة من الشخص المسؤول:

يعتمد نظام المراجعة النابعة عن الشخص المسؤول علي إستقصاءات تقدم للإدارة وعن طريقها تستطيع الإدارة ان تكون رايأً وتقويماً عما اذا كانت الامور تسير علي ما يرام ام لا شريطة أن يتم الإجابة علي الإستفسارات بأمانة ودقة .

يتوفق نجاح هذا الاسلوب او الطريقة علي كيفية صياغة الاسئلة التي يحتوي عليها الإستقصاء ويعاب عليه في انه لا يقدم حلاً للمشكلة التي يلزم حلها سواء عن طريق الإدارة او بواسطة مستشاريين من خارج المشروع وكذلك يصعب علي الإدارة إعطاء إجابات موضوعية عن إستقصاء يخص نشاطها .

ب - طريقة المراجعة الداخلية المتوسعة:

بناءً علي تعريف معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة وتوصياته بانه يمتد عمل المراجع الداخلي الي الأنشطة التشغيلية وان يبدي العناية بأي جانب من المشروع يمكن ان يخدم الإدارة مؤكداً مدي الإلتزام بالسياسات والخطة والإجراءات وهذا يوضح ان مراجعة التشغيل يمكن ان تكون نوعاً من المراجعة الداخلية بعد تدعيمها بالأفراد القادرين علي القيام بهذا النوع من المراجعة بكفاءة.

ج - المراجعة التشخيصية :

وتعني هذه الطريقة بتحديد مدي تنفيذ عمليات المشروع بشكل مرضي مع تجاهل إيجاد حل لأي مشكلة تبرز خلال التشخيص .

أهداف مراجعة التشغيل :

ان الغرض الرئيسي لمراجعة التشغيل هو خدمة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات التي تستطيع من خلالها الحكم علي مدي كفاءة تشغيل المشروع ، لذلك يجب أن تمتد مراجعة التشغيل الإدارة بالاتي:⁽¹⁾

أ - ما اذا كان المشروع يعمل بكفاءة واذا كان خلاف ذلك بيان المراكز والمجالات التي تتطلب إجراءات تصحيحية لرفع كفاءة الاداء.

ب - إعطاء تحذير مبكر عن الصعوبات التي تحدث مستقبلاً حتي يمكن إتخاذ الإجراءات الوقائية قبل حدوثها.

ج - تقديم معلومات عن مراكز الإسراف والضياع والكفاية حتي تستطيع الإدارة من إتخاذ الإجراءات اللازمة مبكراً .

د - تقديم إقتراحات وتوصيات الي الإدارة العليا ومجاس الإدارة من شأنها ان تؤدي الي تحسين ربحية المشروع.

(1) جلال مطاوع ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 173.

نطاق مراجعة التشغيل:

طالما ان غاية مراجعة التشغيل هو إختبار الإدارة بمدي كفاءة التشغيل فلا بد ان تمتد مراجعة التشغيل الي كل الأنشطة وعمليات المشروع التشغيلية ويتبعها من البداية حتي يقدم توصياته ، وقبل شروع مراجع التشغيل بفحص الجوانب المختلفة بالمشروع ووظائفه الرئيسية عليه القيام أولاً بفحص المسائل العمومية مثل التأكد من ان تفويض الرؤساء لبعض إختصاصاتهم قد تم بشكل سليم ،/ وكذلك التأكد من تحديد الإختصاصات الوظيفية تحديداً دقيقاً ،والتأكد من مدي تلقي الإدارة التقارير التي يحتاج اليها القيام بوظائفها بانتظام ، وبعد الفراغ من فحص تلك المسائل العمومية ، يقوم مراجع التشغيل بفحص الجوانب المختلفة والوظائف الرئيسية للمشروع والتي يستطيع العمل بدونها والتي تشمل :

1/مراجعة وظيفة الشراء والتخزين

2/مراجعة وظيفة الإنتاج

3/مراجعة وظيفة التسويق والتوزيع

4/مراجعة وظيفة التمويل

5/مراجعة إدارة الأفراد

ثانياً: مراجعة السياسات :

ادي نمو المشروعات وانتشارها الجغرافي ولشتداد المنافسة بينها الي الإهتمام باداء الإدارة ومدي فعالية سياساتها في تحقيق أهداف المشروع ومدي قدرة المشروع علي البقاء والنمو والمحافظة علي حصته السوقية ، فأضحى ملاك المشروع والمساهمون في حاجة الي تقارير موثوق فيها للوقوف والإطمئنان علي اداء علي اداء الإدارة ومدي كفاءتها في توظيف الموارد المتاحة ومن ثم إتجه الفكر المحاسبي لتوسيع نطاق المراجعة لتشمل اداء الإدارة (مراجعة السياسات) .

تهدف مراجعة السياسات الي إختيار المساهمين وأصحاب المشروع عن مدي كفاءة الإدارة وتحديد مدي ما ادت اليه قراراتها التي إتخذتها في الماضي الي نتائج مقبولة في المستقبل وقد قوبلت مراجعة اداء الإدارة ،باعتراض شديد من جانب المراجعين والمحاسبين وذلك للأسباب الأتية:⁽¹⁾

- 1- عدم توفر مستويات للاداء الإداري متعارف عليها للقياس الموضوعي لكفاءة اداء الإدارة.
- 2- حرص المراجعين علي إستمرار وجود علاقات طيبة مع إدارة المشروع.
- 3- إعتقاد المراجعين بأن المراجعة الإدارية تحتاج الي كفاءة تختلف عن الكفاءة المطلوبة حالياً وان قيام المراجعين بالمراجعة الإدارية في ظل قدراتهم الحالية قد يعرض سمعة المهنة للخطر، من خلال فقدان الثقة
- 4- إعتراض شديد من جانب إدارات المشروعات علي أساس أنها امر غير مرغوب فيه.

(1) محمود شوقي عطا الله ، دراسات وبحوث في المراجعة (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983) ص55.

مبررات مراجعة السياسات :

هنالك عدة مبررات لمراجعة التشجيع منها :

- 1- نسبة لإشتداد المنافسة وإنكماش هامش الربحية أصبح بقاء المشروعات في مزاولة أنشطتها والمحافظة علي حصصها السوقية رهيناً بمدى كفاءة وفاعلية الإدارة التي تتولي امر توظيف موارد المشروع وبالتالي إرتباط نشاط المشروع في تحقيق أهدافه بمدى كفاءة الإدارة وفعاليتها سياستها.
- 2- عجز تقارير المراجعة المالية عن توفير معلومات للحكم علي كفاءة الأداء.
- 3- تقارير المراجعة الإدارية تستطيع تقديم معلومات عن أداء الإدارة وتقديم تقرير من شأنه ان يؤدي الي ترشيد القرارات الإستثمارية والتمويلية والإنتاجية والتسويقية.

نطاق مراجعة السياسات :

تشمل مراجعة السياسات مراجعة الهيكل التنظيمي والخطط والأهداف والسياسات والإجراءات وطرق ووسائل الرقابة والبرامج وإمكانات المراجع الإداري للقيام بمراجعة السياسات علي ضوء المتطلبات الآتية :

- 1- هل الأهداف واضحة وواقعية ؟
- 2- هل من الممكن تنفيذها عملياً ؟
- 3- هل هي مناسبة لنمو المشروعات ؟
- 4- عند تعدد الأهداف هل هناك تنسيق بينها ، حيث ان التعارض بين الأهداف سيؤدي الي أضرار جسيمة بالمشروع .
- 5- عند ما يتناول المراجع بالفحص طرق ووسائل المشروع فعليه ان يدرس اولاً تخطيط ورقابة الإنتاج وان يقوم بزيارات الي المصنع وفحص تصميمات المنتج ومناقشة المسؤولين في هذا الصدد كما يشمل مجال المراجعة الإدارية فحص ودراسة الأمور التالية :⁽¹⁾

ا - مدى ملائمة وصلاحيه التنظيم الإداري الحالي لتحقيق أهداف المشروع:

فقد اثبتت الخبرة والتجربة ان التنظيم الإداري في كثير من الوحدات الإقتصادية علي درجة من الضعف وعدم الكفاية بحيث لا يمكن معه تحقيق الأهداف العلمية المطلوب الوصول اليها ، كما ان الأهداف التي توضع تكون في كثير من الأحيان غير واضحة او محددة ولذلك علي المراجع الإداري ان يتعرف علي الأهداف الحقيقية ثم يدرس مدى ملائمة وفعالية التنظيم الإداري الحالي في تحقيق الأهداف .

وعند تقييم المراجع لأهداف المشروع فهو يستند الي المعايير التالية:

- 1- هل هي محددة وواضحة ؟
- 2- هل هي ممكنة التحقيق ؟

(1) منصور حامد محمد ، مرجع سابق ، ص ص 43-45

3- هل تتضمن هدف التنمية ؟

4- هل تتواءم مع التغيرات الجارية والمستقبلية ؟

5- هل الأهداف الفرعية متلائمة مع الهدف العام ؟

ب - موقف الوحدة الاقتصادية من المحيط الصناعي والتجاري الذي تعمل فيه وموقفها بالنسبة للمجتمع ككل:

يستطيع المراجع الإداري ان يقيم موقف الوحدة الاقتصادية الحالي من حيث علاقتها بالمجتمع ومن حيث مكانها في المحيط الاقتصادي الذي تعمل فيه وقد يلجأ المراجع في تقييمه هذا الي الإتصال المباشر بالجمهور عن طريق الإستقصاءات مثلاً بالإضافة الي مايقوم بهى من دراسات.

ج - عائد الإستثمار علي رأس المال:

قد يكون هدف المراجع هو دراسة عائد الإستثمار الجاري وهل هو مناسب وضعيف مع مقارنته بالمشروعات المماثلة .

وواضح ان مثل هذا التحليل يدخل تماماً في نطاق تخصصه وهو التحليل المالي . وواضح ايضاً ان هذا التحليل سوف يشمل دراسة هيكل رأس المال ويكشف عن مدي سلامة ، ويشمل دراسة معدل الربحية أي بنسبة الدخل من العمليات الي إيراد المبيعات متطورة مع مقارنته بالمشروعات الاخرى المماثلة . ويوضح مثل هذا التحليل :

1- مدي كفاية عائد الإستثمار .

2- سلوك تكاليف الإنتاج وعلاقتها بالمبيعات .

3- مدي سلامة رأس المال العامل .

4.مدي كفاية العمليات الإنتاجية .

5- تقييم سياسات الإستثمار ومدي تحقق العوائد المخططة للمشروعات الإستثمارية .

د - علاقة الإدارة بالقوة البشرية العاملة في المشروع:

من أهم العوامل التي تسبب عدم كفاءة الأداء بالمشروعات الاقتصادية هو المشاكل القائمة بين الإدارة وبين القوة البشرية العاملة بالمشروع ، فالأفراد هم الذين يقومون بالاداء في كل المجالات .وتحكمهم في ذلك مجموعة من العوامل الإنسانية ، ويستطيع المراجع الإداري ان يدرس العلاقة بين الإدارة والعاملين من مختلف جوانبها ، سواء تلك المتعلقة بوسائل الإتصال السليمة التي يجب توافرها بين الرؤساء والمؤسسين ،او بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية داخل التنظيم ،او ماهو متعلق بالأجور والحوافز ،او ما هو متعلق بالترقيات والتقارير عن الاداء او ببرامج التدريب.

هـ - فحص واجبات المستويات الإدارية وقياس مدي فعالية الإدارة :

ان المراجعة الإدارية تشمل جميع المستويات عبر الهيكل التنظيمي إبتداءً من الإدارة العليا وانتهاءً بالإدارة المباشرة ، ولعل فحص المراجع الإداري لمدي فعالية الإدارة علي مختلف مستويات يعتبر من أهم وأدق واجبات المراجع ، وهنا يستطيع المراجع الإداري ان يبرز مواهبه بخبراته بأقتراح التعديلات البناءة التي تزيد من الكفاية الإدارية والصعوبة الأساسية في إجراء هذا النوع من المراجعة الذي يهدف الي تقييم أداء الوظيفة الإدارية تتركز حول عدم وجود المعايير المتعارف عليها والتي يمكن بموجبها تقييم الإدارة العليا والوسطي علي وجه الخصوص لا يمكن في أغلب الأحيان ترجمته الي وحدات قياس كمية ، بل يعتمد علي معايير نوعية يرجع تحديدها الي الحكم الشخصي للمراجع.

و - تقييم السياسات المالية :

يدرس المراجع الإداري السياسات المالية ومدي فعاليتها ومدي إلتزام المنفذين لها. ويهتم في هذا المجال بتحديد المعايير التي يستند اليها في تقييم هذه السياسات وتنفيذها ، كما يهتم أيضاً بتدفق المعلومات وهل هي تصل من والي المحتاجين اليها في الوقت والصورة المناسبة . وعلي المراجع أيضاً أن يدرس القرارات المتعلقة بالسياسات المالية وكيفية إتخاذها ومدي سلامتها.

ز - تقييم سياسات الإنتاج :

يتناول هذا المجال دراسة التكاليف وتخطيط الإنتاج والرقابة عليه وتخطيط المصنع ومدي توافر عوامل الإنتاج ومستلزماته . ويحتاج المراجع الإداري هنا ان يدرس علي الطبيعة خط سير العملية الإنتاجية ويقيم مدي سلامة ودقة الإجراءات المتبعة في مختلف نواحي النشاط كالشراء وتخطيط الإنتاج .

ح - تقييم سياسات البيع والتوزيع :

ويدرس المراجع الإداري هنا تخطيط المبيعات ، وسجلاته وكفاءة رجال البيع وسياسات الإعلان وقنوات التوزيع ومدي كفاءتها في تحقيق خطة المبيعات، كذلك دراسة تكاليف التسويق وأساليب التحليل المتبعة تلعب المراجعة الإدارية دوراً مهماً في رفع كفاءة الإداء الإداري والمالي ، ومن ثم تحقيق الإستخدام والإستغلال الامثل لموارد المشروع المادية والبشرية ، وكذلك تعمل علي رفع فعالية الأداء الإداري عن طريق تمكين الإدارة من الوصول الي أهدافها .

المبحث الثاني

معايير الأداء المهني المراجعة الإدارية

تمهيد:

ما من مهنة الا ولها قواعدها وأصول ممارستها و المراجعة كغيرها من المهن الاخرى لها قواعدها وأصول ممارستها وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة الي وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة ، ولأهمية مهنة المراجعة وبالأخص في إختفاء المزيد من المصادقية علي البيانات المالية فقد بدأ التفكير في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والإحتكام الي قواعدها وأصول ممارستها حيثما لزم .وقد سجلت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة المراجعة يمكن الرجوع إليها والإلتزام بأحكامها عوضاً لما كان متعارف عليه وبالتالي قللت من الإجتهادات في هذا المجال .

ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير في إيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة المراجعة متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً⁽¹⁾ ومنذ اوئل الستينيات ولأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة المراجعة في النشاط الإقتصادي ودورها في المجتمعات ، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والإقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور الذي وكان لتلك التساؤلات أثار بليغة في المهنة وممارسيها فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة في البلدان الصناعية وشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة فقد قام علماء وخبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية في محاولة للإستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الاخرى ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة امراً سهلاً وبقي ضعفاً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة الي ان خرجت الي الوجود اللجنة الدولية لمهنة المراجعة وهي إحدى لجان الأتحاد الدولي للمحاسبين وكان أهدافها الرئيسية لتحسين جودة وحدة ممارسة المهنة في العالم ، وتم إصدار هذه المعايير الدولية بشأن رقابة الجودة والمراجعة وعمليات التدقيق والتأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة لتسهيل فهم نطاق وسلطة البيانات.

1- مفهوم المعيار :

عرف المعيار بأنه بيان كتابي يتعلق بعنصر محدد للقوائم المالية نوع من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها⁽¹⁾.

قد عرف أيضاً ان المعيار هو مجموعة من القواعد تنظم الممارسة المحاسبية وتغطيها حتي لا يكون هنالك تبايناً كبيراً في نتائج العمليات والمعلومات التي تقدمها التقارير المالية⁽²⁾

2- الهدف من المعيار

أن الهدف من المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات للمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت اخري ولتحقيق هذا الهدف بين هذا المعيار لإعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتويات البيانات المالية المعدة بموجب اساس بشأن المعاملات الخاصة والأحداث الاخرى فتناولها معايير اخري من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام⁽³⁾

3- النطاق

1- يجب تطبيق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية لأغراض خاصة المعدة والمعروضة بموجب اساسي للإستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

2- ان البيانات المالية للأغراض العامة هي البيانات المعدة لتلبية حاجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يتيح لهم طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبي إحتياجاتهم من معلومات معينة ، وتشمل مستخدمو البيانات المالية للأغراض العامة دافعي الضرائب ودافعي الرسوم وأعضاء الهيئات التشريعية والدائنين و المزودين والإعلاميين والموظفين ، وتتضمن البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المفروضة بشكل منفصل او ضمن مستند عام اخر مثل التقرير السنوي ولا ينطبق هذا المعيار علي المعلومات المالية المرحلية المختصرة

3- يطبق هذا المعيار علي حد سواء علي البيانات المالية الخاصة بمنشأة فردية وعلي البيانات المالية الموحدة مثل البيانات المالية الخاصة بالحكومة بأكملها .

4- ينطبق هذا المعيار علي كافة منشآت القطاع العام بإستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية

(1) جمعية المجمع العربي للمحاسبين ،إصدارات المعايير الدولية لمقارنة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة (عمان:

كلية طلال أبوغزالة للأعمال الجامعية الأردنية الألمانية ، 2007) ص 10 .

(2) مصطفى نجم البشاري ،مدخل الي معايير المحاسبة الدولية (الخرطوم :شركة مطابع السودان العالمية ، 2007) ص ص6-7.

(3) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام(عمان: طباعة المطابع المركزية ، 2006) ص 26

معايير الأداء المهني للمراجعة الإدارية :

تهدف الدراسة في هذا المبحث الى تحديد معايير المراجعة الإدارية والتي ينبغي إن تحكم الأداء المهني لمراجع الحسابات في هذا المجال الجديد الذي يعتبر أهم مدخل لتطوير مهنة المراجعة ولم يتم الإعتماد في صياغة المعايير على ما استقر عليه العمل بالنسبة لمعايير المراجعة المالية حيث أن معايير المراجعة المالية المتعارف عليها لا يمكن تطبيقها بالكامل في هذه الحالة ولكن الأمر يتطلب استخدام ما يتلاءم مع تلك الطبيعة المميزة مع تطور أو خلق بعض المعايير الأخرى الضرورية ، ويذكر معايير المراجعة المتمثلة في الأقسام الآتية :

أ - المعايير العامة للمراجعة الإدارية .

ب - معايير الفحص الميداني للمراجعة الإدارية .

ج - معايير إعداد التقرير في المراجعة الإدارية بالإضافة إلى المعايير الأخرى.

تتكون المعايير العامة للمراجعة المالية من ثلاثة معايير رئيسية هي : الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي الاستغلال وبالحيادية وبذل العناية المهنية الملائمة⁽¹⁾ ، وسيحاول الباحث

الاسترشاد بهذه المعايير وما استقر عليه العمل بشأنها في صياغة المعايير الملائمة للمراجعة الإدارية .

أولاً : معيار الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي :

1 - معيار الإعداد والتأهيل العلمي في المراجعة المالية :

اجتمعت معظم الدراسات في مجال معايير المراجعة المالية عن إن الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي لمراجع الحسابات يتحققان من خلال التعليم والتدريب في المحاسبة والمراجعة ، وبصورة مستمرة ، وذلك من خلال إجراء البحوث المهنية في هذا الصدد .

وقد ركزت بعض البحوث ، في مجال تأهيل وتدريب مراجع الحسابات على أهمية تخصص المراجع . ففي دراسة قام بها ewis⁽²⁾ اتضح أهمية العمل على زيادة التخصص في ممارسة المهنية .

من الذي يقوم بالمراجعة الإدارية:

حاولت الكثير من الدراسات السابقة⁽³⁾ في المراجعة الإدارية ، الإجابة على هذا السؤال ، وذلك من خلال

(1) أحمد نور ، معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية وما يجري بشأنها من دراسات نظرية وما يتعرض له تطبيقها من مشاكل عملية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (مصر : جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ن المجلد السابع عشر ، 1980) ص 77 .

(2) Eldon G. Lewis (specialization, Have we Reached true professional maturity , Accounting Horizons (Decembew 1989) p.p 11-23.

(3) Edwin G. Bomelis "Management Review by Scandinavia Accounts "the Journal of accountancy (July 1964) pp.33-34

مناقشة أسلوب تنفيذ المراجعة الإدارية وهل سيتم ذلك بواسطة فرد واحد او فريق عمل وفي حالة استخدام فريق بالعمل ، ما هو الإعداد العلمي المطلوب لأعضاء الفريق ومن الذي سيقود الفريق ث، وماهية مؤهلاته وسلطاته ومسؤولياته . وما هي مقومات تشكيل الفريق وأسس التنسيق بين أعضائه . وتتفق هذه الدارسات على أن مراجع الحسابات لن يستطيع أن يقوم بالمراجعة الإدارية بمفرده ويجب الاعتماد على فريق عمل للمراجعة الإدارية وأنه من الضروري أن يكون أعضاء الفريق ملمين بنظرية المراجعة ، وعلى دراية كاملة بأساسيات التنظيم والإدارة وعلى علم بمبادئ وأساليب وأدوات الرقابة ، ولديه خلفية محاسبية قوية ويفهمون في الإحصاء والاقتصاد والتمويل والإنتاج والشراء والتسويق والهندسة والصناعة .

ويتفق الباحث على الرأي السابق الخاص بضرورة الأخذ بفكرة فريق العمل للقيام بالمراجعة الإدارية ، كما يعتقد الباحث أن مراجع الحسابات هو الأجدر على قيادة هذا الفريق ، باعتبار إن المراجعة الإدارية تمثل امتداد للفحص والتقييم الذي تمارس عليه . وتجدر الإشارة إلى أن موضوع تشكيل فريق المراجعة الإدارية لم يحظ باهتمام الباحثين ، خاصة فيما يتعلق بتكوين الفريق والخبرات المطلوبة فيه وعلاقة رئيس الفريق بأعضائه وكيفية الإعداد العلمي وأعضاء الفريق .

2- تأهيل وإعداد المراجع الإداري :

يتفق معظم الكتاب⁽¹⁾ على ضرورة تأهيل المراجع الإداري وإعداده بطريقة مختلفة عما هو عليه الوضع الإل في المراجعة المالية . ويرون أن تأهيل المراجع الإداري يجب أن يمكنه من اكتساب مهارات مثل إدارة المقابلات وعملية الاتصال، القدرة على فهم الأحداث الاجتماعية وقياسها ، فهم وقياس المتغيرات البيئية المؤثرة في أنشطة المشروع .

ومن الضروري أن يدرس المراجع الإداري، قبل ممارسة المهنة : مشاكل الأعمال ، اتخاذ قرارات ، التخطيط الإداري ، المحاسبة الإدارية ، محاسبة التكاليف ، الإدارة المالية ، نظم المعلومات ، نظرية المراجعة ، الرقابة الإدارية ، الرقابة باستخدام الموازنة التخطيطية.

التدريب والتعليم المستمر للمراجع الإداري :

يعتبر تدريب المراجع الإداري ضرورة حتى يستمر في تقديم الخدمات المطلوبة منه. وينبغي أن يكون التدريب شاملاً لجميع المجالات التي تغطيها المراجعة الإدارية ، كما يغطي أوجه القصور في عملية الإبعاد الأساسية للمراجع . وينبغي أن يكون التعليم المستمر للمراجع الإداري متاحاً وملزماً في نفس الوقت

(1) محمد سمير العباس ، المراجعة الاجتماعية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (مصر :جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، السنة السادسة عشرة ، 1979م) ص ص 149 - 153.

ويتحقق ذلك من خلال برامج بهذا التعليم ، معدة جيداً بمعرفة المؤسسات العلمية - ويجب إن تتيح هذه البرامج للعضو عمل تحديث مستمر لمعرفة واستكمال هذه المعرفة بما يحدث ، وباستمرار ، من تطورات في مجالات بالمراجعة الشاملة خاصة إجراءاتها وأدواتها وأساليب ممارستها وتوصيل نتائجها⁽¹⁾

ثانياً : معيار استقلال المراجع وحياده :

سنتعرض أولاً لمفهوم معيار وحياد مراجع الحسابات وفقاً لما استقر عليه العمل في المراجعة المالية . ثم نتعرض بعد ذلك لمفهوم استقلال وحياد المراجع الإداري وفريق المراجعة الإدارية وذلك على النحو التالي

1- معيار الاستقلال والحياد والمراجعة المالية :

حطي مفهوم استقلال مراجع الحسابات باهتمام كبير في المنظمات المهنية ، فقد بدأ مجمع المحاسبين القانونيين الامركي يهتم بمفهوم الاستقلال منذ سنة 1947م ومنذ ذلك التاريخ ومازال الجدل قائماً بشأن تحديد مفهوم الاستقلال ومحدداته ووجه نظر المهتمين بالمراجعة في كيفية تحقيقه عملياً وقد استقر الكتاب علي أن الإستغلال يعني إستغلال الحالة الذهنية للمراجع عند قيامه بالفحص ، ويوضح أهم الكتابات في هذا المجال ، إن استقلال المراجع فيرتبط بوظيفة إبداء الرأي في القوائم المالية . ويعني الموضوعية وعدم التحديد عند إبداء الرأي. وطبقاً لوجه نظر القضاء الأمريكي فالاستقلال هو استقلال المراجع في وضع برنامج المراجعة وإجراء الفحص وإعداد التقرير .

2- إستقلال وحياد المراجع الإداري :

لم يحظ معيار استقلال وحياد المراجع الإداري بالقدر الكافي من الاهتمام ، من جانب معظم كتاب المراجعة الإدارية . ويعتقد الباحث أن سبب ذلك واعتقاد معظم الكتاب أن مراجع الحسابات سوف يمد نطاق عمله الحالي ليقوم بقيادة فريق العمل عن أداء المراجعة الإدارية، وبالتالي يجب أن يحافظ على استقلاله الذي هو حريص عليه . ويعتقد الباحث أن وجهة النظر السابقة وإن كانت منطقية من زوايا الدفاع عن المراجعة الإدارية ، كامتداد للمراجعة المالية ، مما يدعم الأخذ بمفهوم استغلالية مراجع الحسابات للعمل به في مجال المراجعة الإدارية على مفهوم الاستقلال والحياد . وفي هذا المجال يرى بيرتون⁽²⁾ ، إن عدم توافر الإتفاق الإداري يجعل من الصعب الاستقرار التام على معايير ومبادئ الإدارة المتعارف عليها ، مثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً في المراجعة المالية ، وسوف يفرض على المراجع الإداري أن يقوم بالقياس ليتحقق من مدى التزام الإدارة بمعايير السلوك الإداري الرشيد ، التي الموضوعية في إصدار الأحكام. تكفل فعالية الإدارة في تحقيق أهداف التنظيم ، وذلك حتى يمكن تحقيق أفضل مستوى ممكن 0

(1)أحمد نور ، مرجع سابق ، ص ص 169-170.

(2)joh G Burton (manage ment Auditing the Journal of Accountancy, may 1968) p.41- 45

ثالثاً : معيار بذل المراجع للعناية المهنية الملائمة :

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات إن يبذل العناية المهنية الملائمة عند قيامه بالفحص وعند إعداد التقرير ، وسوف نعارض موضوع العناية المهنية الملائمة في المراجعة المالية وفقاً لما استقر عليه العمل في هذا المجال تم تعرض ذات المفهوم في المراجعة الإدارية على النحو التالي :

1- معيار بذل المراجع للعناية المهنية الملائمة في المراجعة المالية :

من المتفق عليه بين الكتاب إن تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة يتطلب دراسة مسؤوليات المراجع القانوني أو المهنية ، وأن المسؤولية القانونية للمراجع تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توفرها في أعمال المراجعة ، وإن ما تتضمنه المهنة من مسؤوليات مهنية سوف يعمل على دفع العناية المهنية عن الحد الأدنى الذي يوجبه القانون . ومن ناحية أخرى فإنه من الصعب الاتفاق على وضع حدود معيارية للعناية المهنية ، التي يجب أن يبذلها مراجع الحسابات ، ولكن يمكن وضع استرشادية لما يجب عمله مهنياً في ظل الظروف العادية ، دون الإخلال بمسؤولية المراجع القانونية

2- معيار بذل العناية المهنية الملائمة في المراجعة الإدارية :

يتفق معظم الكتاب⁽¹⁾ في مجال المراجعة الإدارية، على أهمية أن يبذل المراجع الإداري المستقل العناية المهنية الملائمة ، سواء في مرحلة الفحص أو في مرحلة صياغة الرأي وإعداد التقرير ، ويؤخذ على هؤلاء الكتاب أنهم لم يتعرضوا لمدى إمكانية وفاء المراجع الإداري بمتطلبات الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة ومجالات المسؤولية المهنية والقانونية المتزايدة ، كما هو الحال في المراجعة المالية من ناحية وما هو التأثير المحتمل لطبيعة وأهداف المراجعة الإدارية على مفهوم معيار بذل المراجع للعناية المهنية الملائمة من ناحية أخرى . ويجب على المراجع الإداري كرئيس لفريق المراجعة الإدارية إن يسأل عن اكتشاف لإخفاء ، ومظاهر التلاعب الإداري، ذات التأثير الجوهري في الداء الشامل للإداري والإفصاح عن ذلك لمستخدمي تقريره خاصة الملاك كما يكون المراجع الإداري مسؤولاً عن تحديد مدى تمشى إجراءات وأساليب وسياسات الإدارة في أدائها لوظائفها ، مع مبادئ السلوك الإداري الرشيد كما يسأل المراجع الإداري عن تحديد مدى صحة وسلامة إجراءات التنبؤ الإداري وقت التنبؤ على أن لا يسأل عن فشل الناتج عن وجود متغيرات بيئية ولم يكن في استطاعة الإدارة التنبؤ بها وقت إجراءات التنبؤ أو لم يثبت لديه أن الإدارة قد أخطأت أو تلاعبت أو أهملت في إجراء التنبؤ اللازم بالفشل. وترجع أهمية مسائلة المراجع الإداري عن اكتشاف التلاعب الإداري علي أنه كثير ما ارتبطت حالات إفلاس الشركات بوجود تلاعب إداري وأن إفلاس وفشل المشروعات يبين ضرر كبير لأصحاب المصلحة في

(1) joh G Burton (management Auditing the Journal of Accountancy, may 1968) p.41-45

المشروع خاصة المساهمون والدائنون وبعض الجهات الحكومية⁽¹⁾

يتضح من التحليل السابق على أهمية بذل المراجع الإداري ، وفريق المراجعة الإدارية العناية المهنية الملائمة وكافة مراحل عمليات المراجعة الإدارية واكتشاف التزوير عن أوجه الأخطاء والتداعيات الإدارية مثلما ما الحال في المراجعة المالية وينطبق أن يسأل المراجع الإداري عن ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الإدارية واكتشاف والتزوير عن أوجه الأخطاء والتداعيات الإدارية ذات التأثير الجوهري في الأداء .

رابعاً : معيار الفحص الميداني للمراجعة الإدارية :

تهدف الدراسة في هذا الجانب إلى الوقوف على ما استقر عليه العمل بشأن معايير الفحص الميداني في المراجعة الإدارية ، بهدف مناقشة مدى ملائمة هذه المعايير في مجال المراجعة الإدارية ، وتتطوي معايير الفحص الميداني في المراجعة المالية على : التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين ، تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، وضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة . وسوف يتم التطرق لكل معيار في مجال المراجعة المالية ثم في مجال المراجعة الإدارية

1- التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين في مجال المراجعة المالية :

يتطلب تطبيق هذا المعيار ، من مراجع الحسابات ، أن ينفذ عملية المراجعة وفق خطة ملائمة ، وأن يقوم بتخصيص العمالة المتاحة بالمكتب تخصيصاً سليماً على الأعمال المختلفة ، وأن يحسن الإشراف على مساعديه ومتابعة مدى تقدمهم في أداء الأعمال الموكلة إليهم .⁽²⁾

وتركزت البحوث الحديثة بشأن مفهوم هذا المعيار في مجال المراجعة المالية على ثلاثة اتجاهات وهي التخطيط السليم للعمل ، والإشراف الملائم على المساعدين وتخصيص الموارد البشرية بالمكتب على المهام فمن ناحية التخطيط السليم للفحص تعتبر بيئة المراجع ، ومرونة خطة المراجعة ، واتساق الخطوات ذاتها مع إجراءات ومدخل الفحص ، من أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها مراجع الحسابات في الاعتبار عن تخطيط العمل كما توضح إحدى الدراسات عن التخطيط السليم لعملية المراجعة يتطلب من المراجع دراسة بيئة العمل. خاصة نظام الرقابة الداخلية لديه وأنه كلما زادت خبرة المراجع ، وكان متخصصاً في نشاط معين كلما أمكنه إعداد خطة المراجعة الملائمة التي تتفق مع بيئة عمل العميل.⁽¹⁾ كما يرى البعض أن تخطيط عملية المراجعة يتطلب حرص المراجع على تحقيق الربط بين الخطة ومدخل عملية المراجعة وأخيراً يجب أن يدرك المراجع عند تخطيط عملية المراجعة . وأن نجاحه في هذه المرحلة

(1) zoe – vonna palmrose , **litigation and independent Auditor** : the Role of Business failure and Management fraud Auditing A journal of practice and theory (v o l 6 , no 2 1987) pp .85 – 94.

(2) أحمد نور ، مرجع سابق ، ص ص 126-129.

(2) Mark E. Haskin, Client Control Environment; An Examination of Auditors perceptions the **Accounting Review** (july) 1987 pp. 542- 558.

من مراحل العمل ، سوف يساعده على حسن تعين المساعدين ووضع هيكل واضح لمتطلبات سير العمل في باقي خطوات عملية المراجعة (1)

2- معيار تخطيط العمل والإشراف على المساعدين في مجال المراجعة الإدارية :

فيما يتعلق بالتخطيط السليم للعمل يفيد تخطيط المراجع الإداري لعملية المراجعة الإدارية مهما تكون هذه المراجعة هذه المراجعة حديثة وأن مجالها يشتمل على وظائف إدارية مالية ونوعية ويتطلب التخطيط السليم للمراجعة الإدارية أن يعد المراجع الإداري بمعاونة مساعديه برنامجاً مبدئياً للفحص ، وفق تحليله ودراسته لطبيعة أعمال المنشأة محل الفحص ، وهيكل الرقابة الداخلية الشاملة بها ، وعلاقة المشروع بالمنافسين والمنظمات الحكومية الرسمية ، وينبغي أن يعد المراجع الإداري في هذه المرحلة موازنة للوقت توضح بالتفصيل العمليات المطلوب من فريق العمل إنجازها.

وأن حرص المراجع الإداري على مرونة خطة المراجعة الإدارية يعتبر عاملاً مهماً في أداء العمل بكفاءة كما هو الحال في المراجعة المالية . وينبغي أن يدرس المراجع الإداري أثر التدخلات الرسمية المركزية إن وجدت ، على كفاءة الإدارة في أداء وظائفها ومدى ثبات أو تغير هذه التدخلات وعلى ضوء نتيجة هذه الدراسة يمكنه تحديد مرونة خطة المراجعة وأوجه هذه المرونة وأهم سبل الحفاظ عليها أثناء سير الفحص وفيما يتعلق بالإشراف الملائم على المساعدين فقد ألزم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المراجع بضرورة فحص وتقييم العمل الذي ينجزه كل فرد من مساعديه لكي يحدد مدى اتساق نتائج عمل المساعدين مع النتائج التي سيوضحها تقرير المراجعة . ويعد هذا التزام أكثر أهمية في مجال المراجعة الإدارية . لأنها يجب أن تؤدي بواسطة فريق عمل . ويتطلب إشراف المراجع الإداري عمل أعضاء الفريق أن يكون لمكتب المراجعة الإدارية – أو قسم المراجعة الإدارية بالمكاتب التي تنفذ المراجعة الشاملة هيكل تنظيمي واضح وسوف يساعد هذا الهيكل على تحديد المهام لفريق الفحص ورؤسائها بصورة أفضل ، كما يساعد على تشغيل نظام الرقابة على جودة العمل وينبغي أن يتضمن نظام العمل بالمكتب برامج لتنمية الموارد البشرية ودفع مستوى قدرات الأفراد التحليلية والابتكارية وزيادة إنتاجهم وسوف يعمل ذلك على زيادة نفقة أعضاء الفريق في مساهماتهم وقدراتهم ويرفع من مستوى رضاهم على الإشراف ونظام سير العمل (2) ينبغي ان يوضح المراجع الإداري نظاماً ملائماً للإشراف على أعضاء الفريق يراعي فيه أن يتمشى مع الهيكل التنظيمي للمكتب وأن يوفر أسساً عادلة لقياس وتقييم الأداء ، ان يتضمن سياسة عادلة ومعلنة

(1) Abraham D. Akrashm, Audit Approaches and techniques in A.R. Abelkhalik and Ira Solomon (Eds), **Research opportunities in Auditing: the second Decade** (American Accounting Association 1988 pp. 13 –16).

(2) Nelson the Human Resource Dilemma in accounting the journal of a ccounting (A ugust 19 pp. 46 – 52.

للثواب والعقاب ، أن يعتمد على شبكة اتصال تساعد على توصيل الأهداف للأعضاء وتوفير تغذية عكسية عن كفاءة أدائهم ورد فعلهم نحو سلوك القيادة وأن يراعى حسن توزيع العمل . وأن يعمل على دعم قدرات الأعضاء العلمية والعملية من خلال برامج التدريب والتعليم المستمر ومن المتوقع أن يعمل هذا النظام على تخفيض معدل دوران الأعضاء . والحد من توترهم تجاه العمل وحفز رضاهم عن العمل واستشارة دافعتيهم للانجاز ، ويمكن أن يستخدم المراجع الإداري بعض النماذج الكمية في تخصيص المساعدين على مهام المراجعة الإدارية وتخطيط ومتابعة ومراقبة العمل. إلا أن استخدام تلك النماذج في مجال المراجعة الإدارية ما زال في حاجة إلى المزيد من الدراسات والميدانية في هذا الصدد .

تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية :

تعرض معيار تقييم مدى إمكانية اعتماد مراجع الحسابات على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لكثير من الجدل ن وتركز هذا الجدل بدرجة كبيرة حول مدى قابلية النماذج الرياضية التي يشاع استخدامها في هذا الشأن للتطبيق . وانتهى هذا الجدل صعوبة تطبيق هذه النماذج في الواقع العملي . ومن ناحية أخرى ثار جدل آخر بشأن مدى ضرورة إعداد المراجع لتقرير غير دوري منفصل عن نظام الرقابة الداخلية للطرف الثالث وانتهى هذا الجدل إلى عدم جدوى إعداد هذا التقرير⁽¹⁾

حاول بعض الكتاب دراسة سبب الاختلاف بين المراجعين وتقييم الرقابة الداخلية وتوصل هؤلاء الكتاب إلى أن هذا الاختلاف يرجع علي تباين خبرة المراجعين واختلاف أسلوب البحث عن المعلومات والبدائل المتاحة للتقييم . وللتغلب على الاختلافات بين تقييم مراجع وآخر يفضل إجراء عملية التقييم بواسطة فريق أو ثلاثة فقد اتضح أن مجموعة أداء الفريق سيكون أفضل من أداء كل مراجع على حدة⁽²⁾.

ويتضح مما سبق أنه من المفضل مهنيًا أن يقوم فريق من المراجعين بتقييم مدى سلامة وجود نظام الرقابة الداخلية ، كما يتضح أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يوجي إعداد مراجع الحسابات التقرير عن مظاهر الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية . يرى معظم الكتاب عدم ملائمة معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية في مجال المراجعة الإدارية وذلك لأن مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لا يؤثر على تحديد نطاق فحص واختبارات المراجع الإداري الخارجي لوظائف إدارة المشروع ، وهي وظائف بلا شك لها انعكاساتها مالية ولكنها تتطلب إتباع إجراءات وأدوات وأساليب وسياسات تتأثر بمدى وجود نظام للرقابة الداخلية الإدارية في المقام الأول ويعتقد الباحث إن

(1) أحمد نور " معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية وما جرى بشأنها من دراسات نظرية وما تعرض له تطبيقها من مشاكل علمية . مرجع سابق ، ص 159 - 135 .

(2)Stinley f.Biggs and .T.J. mock **An investigation of Auditor Decision process in the intel**

Evaluation of control and . Audit Scope Decisionse journal of Accounting Research (spring, , 1983.p.p.234-253

المراجع الإداري يجب أن يلزم بهذا المعيار ، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ومجالات وأهداف المراجعة الإدارية ويكون مطلوب منه أن تقيم نظام الرقابة الداخلية الشاملة توضح إحدى الدراسات . أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يرى أن نوع الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية مكملان لبعضهما البعض لأن الرقابة المحاسبية تركز على البعد المالي للرقابة ، بينما تركز الرقابة الإدارية على التخطيط واتخاذ القرارات والاستخدام الاقتصادي لموارد المشروع وتحقيق أهدافه ولقد أصدر المجمع سنة 1988، معيار المراجعة رقم 55 ليطبق اعتباراً 1990/1/1⁽¹⁾

ويجب أن تكون الرقابة في المستوى التنظيمي الأوسط رقابة جارية إستراتيجية على نتائج القرارات قصيرة الأجل ، وفي المستويات التنظيمية الدنيا رقابة تشغيلية على الأعمال الروتينية ويتضح مما سبق أن المعايير الرقابية هي حجر الزاوية في نظام الرقابة الشاملة. ولذلك يجب أن يتحقق المراجع الإداري ، عند تقييم نظام الرقابة الشاملة من أن هذه المعايير مشتقة من الأهداف وترتبط بها وأن المعايير يمكن أن تقارن بينها وبين التصرفات المستقبلية والحاضرة والماضية وأنها تعكس الوقت والمخرجات والجودة والتكاليف والأرباح . كما يجب أن تكون هذه المعايير شاملة لجوانب الأداء المالي وغير المالي 0

يري الباحث إن المراجع الإداري المدرب سيكون على دراية بمبادئ السلوك الإداري الرشيد . بشأن النظام الأمثل للرقابة الداخلية الشاملة على سلوك الإدارة ، في بناء واشتقاق المعايير الرقابية للمشروع وأقسامه ومراكزه ويمكن إن يعد المراجع الإداري تقريراً وصفيًا عن نظام الرقابة الداخلية الشاملة أو يعتمد على قائمة (استقصاء نموذجية وذلك لدراسة مدى إمكانية الاعتماد على النظام . من خلال تحديد مدى وفائه بمبادئ السلوك الإداري الرشيد . وملاءمته لطبيعة نشاط المشروع وأهدافه .

خامساً : ضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة :

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مراجع الحسابات بجمع الأدلة الكافية الملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية .

1- ضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة في مجال المراجعة المالية :

وهناك تقسيمات كثيرة لأدلة الإثبات في المراجعة المالية ومن أفضل هذه التقسيمات ذلك التقسيم الذي يجمع بين مصادر أدلة الإثبات وأنواعها وإمكانية الحصول عليها وفقاً لهذا التقسيم تنقسم الأدلة إلى تسعة أقسام وهي : الأدلة الطبيعية أو الحقيقية الإقرارات من الغير سواء كانت شفوية أو رسمية العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع نظام الرقابة الداخلية السليم الإحداث والتصرفات التالية بواسطة المنشأة والغير ، السجلات الفرعية التي لا تيسر إلي أي احتمال لعدم الانتظام .⁽²⁾

(1)Frederick L.Neuman ' internal control objectives" in Abdel khalik internal control and the impact of the foreign corrupt practices Act (university of folrida, 1982) p.p.1-3

(2) أحمد نور ، " مراجعة الحسابات من النظرية والعلمية ، (الاسكندرية ، دار المعرفة الجامعية ، 1982 م ، ص 103 – 104

2- ضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة في مجال المراجعة الإدارية :

يرى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن قيام المراجع بفحص وتقييم التنبؤات المالية يتطلب البحث عن أدلة موضوعية . وهو أمر في منتهى الصعوبة لأن جانباً كبيراً من الفحص سيكون غير موضوعي وسوف يعتمد المراجع في هذا المجال على بعض الأدلة مثل : بحوث السوق التي قام بها العميل دراسات أعدها خبراء التنبؤ لبعض المؤشرات الاقتصادية الحكومية المنشورة بعض البيانات الإحصائية التي تنشرها جهات اقتصادية رسمية ، تحليل النسب والاتجاهات وفقاً للتاريخ المالي للعميل ، وتنبؤات بمعدلات التضخم والفائدة وعوامل اقتصادية أخرى قامت بها جهات متخصصة في هذا المجال . يتضح مما سبق أن : المراجع الإداري عندما ينفذ المراجعة الإدارية فإنه يزاول مراجعة غير تقليدية مهنيّاً تقوم على بعض الافتراضات وأهم هذه الافتراضات أن المراجعة الإدارية تحتاج إلى أدلة قاطعة بشأن الإفصاح الإداري ويرجع ذلك إلى أن الإفصاح الإداري هو الأدلة الصادرة الكافية قدر الإمكان بشأن عملية اتخاذ القرارات وليس نتائج هذه القرارات ومن ناحية أخرى تفترض المراجعة الإدارية في حالة عدم توفر الدليل على العكس فإنه من المتوقع ألا يتغير النظام .

سادساً : معايير إعداد التقرير :

تهدف الدراسة في هذا الجزء الي عرض معايير التقرير في المراجعة المالية ، واستعراض لغة وشكل تقرير مراجع الحسابات ومناقشة مدى ملائمة معايير وشكل التقرير في المراجعة المالية .

1- معايير التقرير في المراجعة المالية :

تتمثل معايير إعداد التقرير في المراجعة المالية : ضرورة إشارة التقرير إلى استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة ، ضرورة إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية لتحقيق من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية او الإشارة إلى غير ذلك ، وضرورة الإفصاح عن رأى المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة . وتوصلت إحدى الدراسات ⁽¹⁾ إلى أن هذه المعايير لم تسبب مشاكل نظرية كثيرة ، وأنها تنطبق بشكل موحد ومتقارب في بيوت المحاسبة والمراجعة الكبرى والولايات المتحدة الأمريكية وتركز أهم البحوث بالنسبة لتقرير مراجع الحسابات ، على ثلاثة اتجاهات رئيسية وهي : أنه يجب البحث عن ثلاثة سبل تدعم التأثير المرغوب للتقرير في سلوك مستخدمه بصدد اتخاذ القرارات ، وضرورة تطوير التقرير بما يحقق أفضل استجابة لطلب مستخدميه في هذا الشأن ولمكانية استخدام مفاهيم ومقومات الاتصال الفعال في دعم تحقيق التقرير الجديد لأهدافه خاصة فيما يتعلق بالقيمة المضافة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية لمستخدميها بعد إن يتم مراجعتها وإعداد تقرير إلى المراجع فيها يتضح مما سبق أن تقرير مراجع

(1) أحمد نور " معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية وماجرى بشأنها من دراسات نظرية وما تعرض له تطبيقها من مشاكل علمية . مرجع سابق ، ص ص 143 - 158 .

الحسابات ، بما يتضمنه من رأى يؤثر على سلوك مستخدمي القوائم المالية خاصة النظيف والمتحفظ ، تؤثر بدرجة متفاوتة في سلوك مستخدمي تقرير المراجع . وبسبب أهمية هذا الدور التأثيري للتقدير ، والذي يدركه مستخدمو التقرير جيداً ، فقد زاد طلبهم بشأن تطوير محتوى ولغة تقرير مراجع الحسابات . ولقد أصدر المجمع قائمة معايير المراجعة رقم 58 لسنة 1988⁽¹⁾ بشأن التقرير النمطي الجديد للمراجع ، والذي يتكون من ثلاثة فقرات هي الفقرة التمهيدية وفقرة الرأي وفقرة النطاق . وأصبح هذا التقرير ملزماً لمراجعي الحسابات اعتباراً من 1989/1/1 ويتناسب هذا التقرير مع اتجاه مراجع الحسابات للوفاء بمسؤولياته المتطورة ويحدد بوضوح مسئولية للإدارة .

كما يوضح البعض ⁽²⁾ إن المراجعة تستوفي أيضاً مقومات أو أركان الاتصال بصفة عامة ، وتمثل هذه الأركان المصدر والمرسل وهو المراجع والرسالة وهي الرأي الذي يبديه مراجع الحسابات وقناة الاتصال وهي تقرير المراجع والمستقبل وهم مستخدمو التقرير والتأثير المنشود وهو تأثير رأى المراجع على مستخدمي تقريره عند اتخاذهم قرارات أو تصرفات معينة .

ويتضح مما سبق أن تقرير مراجع الحسابات كأداة اتصال يقدم رسالة لمستخدمي التقرير متمثلة في الرأي الذي يبديه مراجع الحسابات في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة وأن هذه الرسالة تؤثر على سلوك هؤلاء المستخدمين عند اتخاذ القرارات أو القيام بالتصرفات المطلوبة منهم .

2- معيار التقرير في المراجعة الإدارية :

لقد اقترح بعض الكتاب ⁽³⁾ شكلاً لتقرير المراجع الإداري ، يتضمن أن يحق المراجع في بداية التقرير مجالات النشاط والوظائف الإدارية والمعلومات والحقائق المرتبطة بها والبيانات التي غطتها المراجعة . وبالإضافة إلى ذلك فقد رأى هؤلاء الكتاب أن يشير المراجع الإداري إلى المعايير إلى المعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الإدارية والتي وجدها ملائمة الفحص وتقييم الأداء الإداري . وأن ينقسم التقرير إلى خمسة أقسام يحتوي القسم الأول على وصف المجالات الفحص ، ويحتوي القسم الثاني على معايير ولجرائات المراجعة التي تم استخدامها ، ويحتوي القسم الثالث على شهادة المراجع الإداري بشأن الأداء الإداري ، ويحتوي القسم الرابع على وصف نتائج الفحص ، بينما يحتوي القسم الخامس على بيان بأوجه عدم الكفاءة الإدارية ، ليعرض على الإدارة مصحوباً باقتراح سبل العلاج الملائمة وترى اللجنة الإستشارية للجمعيات المحاسبية أن المراجع الإداري يجب أن يوجه تقريره للطرف الثالث خاصة المساهمون والحكومة

(1) American institute of contified public Accountants Reports on Audited financial statements : statement on Auditing standards No 59 , April 1988.

(2) أحمد رجب عبد العال ، دراسة تحليلية لقياس القيمة المضافة من مراجعة المعلومات المحاسبية ، (مصر جامعة الاسكندرية ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، المجلد السابع عشر ، العدد الثاني ، 1980) ص ص 9 - 15.

(3) محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص ص 149 - 153 .

وجهات الإشراف والبرلمان كما ترى اللجنة أن يسمح المراجع الإداري للإدارة بالاطلاع على تقريره والاستفادة منه ، خاصة إذا كان يحقق أهداف الطرف الثالث . وأوضحت اللجنة أهم ملامح التقرير وهي توضح هدف المراجعة ونطاق الفحص بالقيود المفروضة على الفحص إن وجدت وأهم مجالات تحسين الكفاءة . كما أظهرها المراجع وتعليقات الإدارة عليها كلما أمكن .

يتضح مما سبق إن المحاولات السابقة بشأن معايير وشكل التقرير في لمراجعة الإدارية تقدم صوراً كاملة لما يجب أن تكون عليه هذه المعايير ، وما هو الشكل المقترح لتقرير المراجع الإداري المستقل وقد اتفقت معظم هذه المحاولات على أن يقدم التقرير للطرف الثالث والإدارة معاً وهذا ما يتعارض مع هدف المراجعة الإدارية الخارجية ، ويؤخذ على هذه المحاولات أيضاً أنها ترى أن المراجع الإداري يجب أن يبدي رأيه في أسباب عدم الكفاءة الإدارية إن وجدت ويقترح أهم سبل العلاج ويعرضها على الإدارة مما يتعارض مع معيار استقلال وسيادة المراجع الإداري الخارجي ويجعله يقوم بدور المراجع والمستشار الإداري في آن واحد ، يرى الباحث إن اقتراح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، بشأن تقرير مراجع الحسابات في مجال مجال فحص التنبؤات المالية يعتبر أقرب المحاولات السابقة لما يكون على تقرير المراجع الإداري المستقل ، خاصة إذا تم أخذ جميع بدائل إبداء الرأي في الجمعيات بما فيها الرأي المتحفظ ، ومن أهم إيجابيات اقتراح المجمع ، أن يشير المراجع إلي مدى تمشي إجراءات وفروق التنبؤات المالية مع دليل المجمع في هذا الشأن وهو الوضع الذي يلائم بعض مجالات المراجعة الإدارية إلي إن معايير هذه المهنة الجديدة بالقبول العام .

يرى الباحث إن بدائل الرأي الأربع المتعارف عليها في مجال المراجعة المالية تلائم مجال المراجعة الإدارية . ولذلك يمكن للمراجع الإداري المستقل أن يبدي رأياً نظيفاً أو متحفظاً أو يتمتع عن إبداء الرأي أو يبدي رأياً معاكساً في شأن مدى كفاءة الإدارة⁽¹⁾

ومن الطبيعي أن المراجع الإداري سيبدي رأياً نظيفاً بشأن مدى كفاءة الإدارة إذا ثبت لديه بالدليل الكافي الملائم إن الإدارة قد اتبعت الإجراءات واستخدمت الأدوات والأساليب والسياسات الملائمة ، المتفقة على مبادئ السلوك الإداري الرشيد في هذا المجال وإذا تمت المراجعة وفق معايير المراجعة الإدارية المتفق عليها .

تقرير المراجعة في الحالة على ثلاثة فقرات ، وهي الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق وفقرة الرأبلي الصورة التالية :

اسم المراجع الإداري

عنوان مكتبه.....

(1) أحمد نور ، مرجع سابق ، ص ص 576 – 582 .

تقرير المراجع الإداري

مساهمو شركة

راجعنا الإجراءات والأدوات والأساليب والسياسات التي اعتمدت عليها الإدارة في بناء المعايير الرقابية للشركة وأقسامها ومراكزها خلال السنة المنتهية في 12/31 _ وتعتبر إدارة الشركة مسئولة مسئولية كاملة عن بناء هذه المعايير الرقابية .بينما تنحصر مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول مدى كفاءة الإدارة في هذا المجال ، بناء على ما قمنا به من مراجعة .

لقد قمنا بمراجعتنا وفق معايير المراجعة الإدارية المقبولة . وتتطلب منا هذه المعايير إن تخطط وتؤدي المراجعة بمعاونة مساعدينا للحصول على تأثير معقول ، بشأن مدى كفاءة وفعالية الإدارة ولقد قمنا بمراجعتنا على أساس اختباري لمجمع الأدلة المؤيدة . كما اشتملت مراجعتنا على تحديد مدى تمشي الإدارة مع مبادئ السلوك الإداري الرشيد .

أن مراجعتنا تقدم أساساً معقولاً يمكننا من إبداء رأينا وفي رأينا إن ما اتبعته الإدارة من أدوات ولإجراءات وأساليب وسياسات خلال السنة المنتهية في 12/31 / يعتبر ملائماً ومتفقاً على مبادئ السلوك الإداري الرشيد ويعد بالتالي عن كفاءة الإدارة في بناء وإشتقاق المعايير الرقابية وأقسامها ومراكزها .

المراجع الإداري :

التاريخ

التوقيع.....

سابعاً : معايير أخرى :

كما توجد معايير أخرى في تقييم الأداء الإداري وهي :.

1- المجموعة الأولى - المعايير الاجتماعية :

نجد أن أي نشاط أو وظيفة لا بد أن يكون لها أثر واضح على المجتمع أو البيئة المحيطة بهذا النشاط ، فكل وظيفة لها نظر الخدمة الخاصة للمشروع نفسه فمثلاً قرار التسعير له أثر كبير على حياة الأفراد بالإضافة إلى معدلات الأجور التي تضعها إدارة المشروع لها أثر كبير على المجتمع بصفة عامة وعلى مستوى حياة الأفراد بصفة خاصة .

2- المجموعة الثانية - المعايير الاقتصادية :

هناك متطلبات اقتصادية تتمثل في ما يمكن أن تقدمه الوحدات من منافع وخدمات للمجتمع فيحقق الرفاهية الاقتصادية سواء في المدى القصير أو الطويل ونجد في هذا السياق أن المعايير التي يمكن استخدامها وفي هذه الحالة يجب إن نتمكن بواسطتها بالحكم على مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها وإن تراعي الظروف والمتغيرات الاقتصادية المتوقعة أثناء رسم الخطط والسياسات . وتوجد بعض المعايير والأنماط

الاقتصادية التي يمكن بواسطتها تقييم النشاط الاقتصادي منها : (1)

أ - قدرة الهيئة الإدارية على مواجهة المنافسة المتزايدة .

ب - مدى القدرة على المحافظة على رأس المال سليماً 0

3- المجموعة الثالثة - المعايير القانونية :

نجد أنه في هذا الإطار يجب على جميع التنظيمات الاقتصادية أن تعمل وفق خطط وسياسات تتفق مع القوانين واللوائح الحكومية مع مراعاة أن هذه القوانين تختلف باختلاف نوع التنظيم وطبيعة النشاط والشكل القانوني ، حيث نجد أن شركات المنافع العامة والكهرباء والماء وغيرها تخضع في كثير من الدول بشكل مباشر إلى القوانين الحكومية ولذلك يمكن اعتبار هذه القوانين بمثابة معايير يمكن استخدامها في تقييم الأداء الإداري إضافة إلى معايير أخرى مثل قوانين العمل والعمال الخ.

4- المجموعة الرابعة - معايير مستمدة من مسئولية الإدارة الرقابية على المشروع :

نجد إن إدارة المنشأة هي المسئولة عن الرقابة على الأنشطة والمعايير التي تصلح إستخدامها في هذا المجال لتقييم خطط الإدارة وسياساتها ونشاطاتها .

5- المجموعة الخامسة: معايير تتعلق بالمهارة الإدارية :

وهي لتقييم الكفاءة الإدارية واستخدام الأساليب الفنية التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة .

(1) عبد القادر عبد الله عبد العزيز ، دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية ، (السعودية ، ندوة تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 1410هـ) ص 90.

الفصل الثاني:

المراجعة الإدارية وكفاءة الأداء الإداري والمالي

يشتمل على الآتي :

المبحث الأول : كفاءة الأداء المفهوم والأهمية .

المبحث الثاني : الأداء الإداري والمالي .

المبحث الثالث : المراجعة الإدارية ورفع كفاءة الأداء الإداري والمالي .

المبحث الأول: كفاءة الاداء المفهوم والأهمية

1- مفهوم الكفاءة :

الكفاءة لغة : المماثلة فى القوة والشرف ومنه الكفاءة فى العمل وهو القدرة عليه وحسن تعرفه.

الكفاء: هو القوى القادر على تصريف العمل.الجمع أكفاء وكفاء⁽¹⁾

الكفاءة إصطلاحاً تعنى تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات والمخرجات⁽²⁾ هى قياس نسبة تكلفة المدخلات الى قيمة المخرجات⁽³⁾ ، وتشير الكفاءة الى مدى حسن تحويل المدخلات الى مخرجات اوانتاج⁽⁴⁾ . وترتبط الكفاءة بشبه مخرجات النشاطات الى مدخلات⁽⁵⁾ وعرفت بأنها النتائج التى تم تحقيقها الى المدخلات لذلك هى معيار مناسب وجوهري لكل القرارات فى المنشأة⁽⁶⁾ . وعرفت بأنها القدرة العالية على اداء وظيفة او مهمة معينة علمياً بالمعرفة بها وعملياً بالتجربة او الممارسة⁽⁷⁾ . وعرفت بأنها عدم إهدار الموارد واستخدامها بالشكل الصحيح, فحسن إستخدام الموارد المالية يشير الى إستثمارها فيما له عائد كبير وان الموارد البشرية مستخدمة بالشكل الأمثل⁽⁸⁾.

يستنتج الباحث من المفاهيم السابقة للكفاءة ما يلى:

- 1- العلاقة الأمثل بين المدخلات والمخرجات .
- 2- المدخلات الى المخرجات أو النتائج .
- 3- جودة تحويل المدخلات الى مخرجات .
- 4- العلاقة بين المدخلات والمخرجات .
- 5- قياس العلاقة بين المدخلات والمخرجات .

يستطيع الباحث ان يعرف الكفاءة بأنها إستخدام المدخلات بصورة صحيحة للحصول على المخرجات المخططة ويتم قياسها بنسبة المخرجات(النتائج) الى المدخلات.

(1) المعجم الوسيط ، الطبعة الثانية(القاهرة : مجمع اللغة العربية،1972).ص. 826

(2) د . احمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيق (الاسكندرية : مؤسسة شباب الخاصة 1986) ص ص 325 326.

(3) د. صباح نوري عبد الوهاب ، اتممة المكاتب (عمان : دار حنين للنشر والتوزيع 1999م) ص83.

(4) النور فرق نوحى ، التخطيط الاستراتيجى واثره على الفعالية الادارية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة 2000 م) ص53

(5) د.نهال فريد مصطفى ، اساسيات ادارة الاعمال (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر 2003م) ص294

(6) هيربرت اى .سايمون ، السلوك الادارى لعمليات اتخاذ القرار فى المنظمات الادارية، ترجمة .د. عبد الرحمن احمد هيجا ، و د.عبد

الله امنية (الرياض : الادارة العامة للطباعة والنشر بمعهد الادارة العامة 2003م) ص403

(7) عبد الله بن عبد اللطيف العقيل ، الادارة القيادية الشاملة (الرياض : مكتبة الملك فهد الوطنية 2004م) ص 55 ,

(8) د.احمد ماهر ، الادارة .المبادئ المهارات (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) ص22

2- مفهوم الأداء :

يعرف الأداء لغة بأنه : إتيان الحقوق المؤقتة وغير المؤقتة .وهو بمعنى القضاء وقيل انه خاص بالحقوق التى فى التخلف عن ادائها قضاء.

فإتيان الديون والزكوات : اداء وهو مايؤديه الانسان على الوجه الذى امر به والناقص بخلافه ⁽¹⁾.
ولصطلاحاً : يشير الاداء الى المواصفات التشغيلية ⁽²⁾. وعرف بانه العمل المنجز ⁽³⁾ وعرف أيضاً بأنه النتائج المتعلقة بالكم المالى او الإنتاجية والجودة التى تم الحصول عليها فى الماضى ⁽⁴⁾ والاداء = القدرة الاداء ⁽⁵⁾. وعرف بأنه النتيجة او الحصيلة التى تسعى المؤسسات والمرافق الحكومية وغيرها من المنشآت الاخرى الى تحقيقها والوصول إليها ودرجة الاداء تختلف من منظمة الى أخرى بإختلاف نوع القيادة الإدارية والمكونات المالية والبشرية والمقومات الاخرى ذات الصلة بتلك المؤسسات والمنشآت ⁽⁶⁾.
وعرف الاداء بانه درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد ويعكس الكيفية التى يحقق او يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة ويقاس على اساسه النتائج التى حققها الفرد ⁽⁷⁾ . ويقصد بمفهوم الاداء المخرجات أو الأهداف التى يسعى النظام الى تحقيقها خلال فترة زمنية محددة ⁽⁸⁾
يستنتج الباحث من المفاهيم السابقة للأداء مايلي :

1- يعتبر من الخصائص التشغيلية.

2- مقدار العمل الذى تم انجازه .

3- النتائج التى تم الحصول عليها .

4- النتيجة التى تم الحصول عليها وتحقيقها.

5- نتائج تفاعل القدرة مع الدافعية .

(1) محمد عمارة , قاموس المصطلحات الاقتصادية من الحضارة الإسلامية (بيروت : دار الشروق ,1993م)ص37.

(2-)David.Gawivan, Competing on the Eight Dlmentions of Quality (Hawvard: Hauwvard Business Review. (November, December 1987) .p.p. 101 – 109.

(3) عبد الغفار حنفى و د. حسين القزاز ، السلوك التنظيمى وأدارة الأفراد (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ،1996) ص589.

(4) لایل م .سينسر وسيجان م .، الجدارة فى العمل نماذج للاداء المتفوق (الرياض : الادارة العامة للطباعة والنشر بمعهد الادارة العامة ، ترجمة اشرف فضيل عبد الحميد ، 1999م) ص 383 .

(5) د.عبد الرحمن العيسوى ، الكفاءة الادارية (الاسكندرية : الدار الجامعية،2000) ص40.

(6) عبد الرحمن الزين النور ، تقويم الاداء واثره على تحسين كفاءة العمليات فى الشركات والاسواق الحرة (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة .2003م) ص71 .

(7) راوية حسن ، ادارة الموارد البشرية (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004) ص209 .

(8) توفيق محمد عبد المحسن ، اتجاهات حديثة فى التقييم والتميز فى الاداء (القاهرة : دار الكتاب الحديث ،2006م) ص3.

6- درجة تحقيق واكمال العمل.

7- المخرجات او الاهداف التى ينتجها نظام.

يعرف الباحث الاداء بأنه مقدار العمل الذى انجز فى تاريخ معين ويتم قياسه وفق معيار معين ويعرف كفاءة الاداء بأنها : تحقيق الخطة المعتمدة أو إنجاز العمل المخطط بصورة سليمة ويتم وضع كفاءة الاداء ببلوغ أهداف الخطة أو إنجاز العمل بأقل من التكاليف المعيارية وبالجودة المتوقعة.

3- مقومات الأداء الجيد :

يقصد بمفهوم الأداء الجيد مجموعة من الخصائص التي يلزم توفرها للحكم علي مدي جودة وكفاءة وفعالية الاداء وهذه المقومات هي :

أ - الإدارة الإستراتيجية :

هي ذلك الأسلوب الذي من خلاله تقوم الإدارة العليا ببناء إستراتيجيات المؤسسة بتحديد التوجيهات طويلة الأجل وتحقيق الأداء من خلال التصميم الدقيق لكيفية التنفيذ المناسب والتقييم المستمر للإستراتيجيات الموضوعية من خلال :

1 - التخطيط السليم الذي يقوم علي دراسة أداء الماضي ولستشراف المستقبل وأمل الواقع القائم والتخطيط السليم يرتكز علي :

أ - وضوح الأهداف وقابلية تحويلها الي أرقام إن أمكن ذلك .

ب - إمكانية قياس العمل المنجز وتحديد المدخلات والمخرجات بالنسبة لكل برنامج أو مركز مسؤولية .

2 - وجود هيكل تنظيمي سليم ومناسب للجهة ويتضمن تبويب وتوصيف سليم للوظائف ووضوح للسلطات والمسؤوليات وتصنيف للأنشطة والبرامج المحددة بالهيكل التنظيمي .

3- وجود نظام للمتابعة وتقويم الأداء الذاتي يمكن من خلاله متابعة تنفيذ النشاط وكشف الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح أولاً بأول ورصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي الي تعميمها وترسيخ السبل التي ساهمت في إيجادها بما يحقق رقابة الكفاءة والفاعلية في هذه الوحدة الإدارية .

ب - الشفافية :

هي حق كل مواطن في الوصول الي المعلومات ومعرفة آليات إتخاذ القرار المؤسسي وحق الشفافية مطلب ضروري لوضع معايير أخلاقية وميثاق عمل مؤسسي لما يؤدي إليه من الثقة والمساعدة في إكتشاف الفساد⁽¹⁾.

ج - إقرار مبدأ المساءلة الفعالة :

ممارسته فعلياً من الإدارات العليا كمبدأ مكمل لتقييم الأداء فالموظف العام الذي يعطي مسؤوليات

(1) علي السلمي ، السياسات الإدارية في عصر المعلومات(القاهرة : دار غريب للنشر والتوزيع ، 1995م ص26.

وصلاحيات أداء وظيفة محددة يكون مسؤولاً عن أداء مهام تلك الوظيفة طبقاً لما هو محدد سلفاً فعند قيام استخدام المساءلة كآلية لتقويم الأداء يكون التركيز علي كل من مستوى الاداء الذي تم تحقيقه ومدى فعالية نظام المساءلة الذي تم إتباعه في ظل توفر عناصر تطبيق المساءلة الفعالة .

د - تطوير النظم المحاسبية :

إذ أن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول علي البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعتبر إحدى مرتكزات رقابة الأداء كما أنه يساهم في بيان مدى تقييد الأجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة ويسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة⁽¹⁾.

4- أهداف كفاءة الاداء:

أن كفاءة الاداء تحقق الأهداف التالية :- (1)

أ - خفض التكلفة الكلية للتشغيل وتحقيق وفورات في وقت تشغيل العاملين والالات والمعدات وخفض الفاقد في الوقت والجهد والمواد بالمنشأة .

ب - زيادة فاعلية وسلامة إتخاذ القرار فيما يختص بالتنظيم والتخطيط وقوة العمل والاتصالات داخل المنشأة.

ج - وضع مستوى الجودة وخفض نسبة الحوادث والاقلال من أعطال المعدات وخفض نسبة المعيب من السلع والخدمة المنتجة .

د - تحسين بيئة العمل برفع الروح المعنوية للعاملين وزيادة التعاون المستمرينهم وتحقيق الرضا الوظيفي مما ينعكس على زيادة دافعيتهم لاداء العمل .

هـ - تطبيق تكنولوجيا جديدة مناسبة تؤدي الى رفع كفاءة العمليات وخفض التكلفة وتحسين اداء المنتج. كما يضمن الباحث الاهداف التالية:-

أ - منع ضياع الموارد والامكانيات المحدودة في المنشأة بالحفاظ عليها وضمان استغلالها حسب ما هو مخطط ومرغوب لبلوغ الخطة الموضوعية .

ب - المساعدة في إنتاج سلع او تقديم خدمات ذات جودة عالية تلبي توقعات المستهلكين وتسهل إستمرارية المنشأة في السوق .

ج - تحسين اداء الأفراد العاملين بإتقانهم الأعمال الموكلة إليهم ،الإستخدام الأمثل لاصول المنشأة وضبط تكاليفها في الحدود المخططة وتحقيق إيراداتها المتوقعة.

(1) د.إيناس محمد نبوى . اساسيات ادارة العمليات (القاهرة :مطابع الدار الهندسية ، 2006م)، ص250.

(2) رجاء حجلان المطيري ، أحمد عبدالله العلي ، تقويم كفاءة الموظف بين النظرية والتطبيق (القاهرة : مركز الكتاب للنشر ،1996م) ص27.

5- معايير كفاءة الاداء :

معايير كفاءة الاداء هى أنماط تعكس الظروف المتوقعة عند تطبيقه ، وتستخدم فى القياس والمقارنة والحكم على تصرف أو سلوك معين ، والمعايير الفنية تنصب على قيام علاقة مباشرة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات يمكن التحكم فيها ورقابتها (1).

وعرفت بأنها المقاييس الموضوعية لقياس نتائج الأعمال ، ويم إتخاذ الأهداف التخطيطية كمعيار ويعبر عنها بشكل كمى مادي أو فى شكل نقود (2). وعرفت أيضا بأنها ، الطريقة التى تمكن إدارة المنشأة من الحكم الموضوعى على الاداء بحيث يسهل عليها التفرقة بين العمل المرضى وغير المرضى (3). وتعتبر معايير كفاءة الاداء وسيلة للتمييز بين العمل المرضى وغير المرضى اوبين الاداء السليم وغير السليم (4). وعرفت بأنها المعايير الموضوعية التى تستخدم لقياس النتائج الفعلية ، وهى الأهداف التخطيطية للمنشأة أو إحدى إداراتها أو أقسامها ويعبر عنها بشكل يجعل من الممكن إستخدامها للقياس فعلاً ، ويعبر عنها بشكل يقيس الاداء (5).

يستنتج الباحث من مفاهيم معايير كفاءة الأداء ما يلى :-

أ - أنها أنماط تستخدم فى القياس والمقارنة والحكم على الكفاءة .

ب - مقاييس موضوعية لقياس نتائج الاعمال .

ج - طريقة تمكن من الحكم الموضوعى على الاداء .

د - اسلوب للتمييز بين الاداء السليم وغير السليم .

هـ - وسيلة تتم بمقتضياتها مقارنة شئ آخر .

يعرف الباحث معايير كفاءة الاداء بأنها، المستوى المخطط والمطلوب من الاداء فى شكل كمى أو نقدى أو أى شكل آخر يسهل قياس الاداء الفعلى عليه لكشف وتحديد الانحرافات ، وهى تمثل الأهداف المحددة التى تسعى إدارة المنشأة الى تحقيقها.

يري الباحث ان معايير الكفاءة يمكن من خلالها تقييم أداء الأفراد داخل الإدارات والأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المنوط بهم القيام بها، أيضاً مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات الإدارية ، وذلك بإكتشاف مواطن القصور والأخطاء واقتراح وسائل التصحيح

(1) عبد الحى مرعى وآخرون ، الموازنة والتخطيط فى النظام المحاسبى الموحد (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة 1993).ص

(2) محمود امين زويل ، الفكر الادارى والادارة فى التطبيق العملى (الاسكندرية : دار المعارف الحديثة ، بدون تاريخ النشر)ص109.

(3) محمد كامل مصطفى الكردى ، اساسيات الادارة (الاسكندرية : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2001م)ص23.

(4) صديق محمد عفيفى ، ادارة الاعمال فى المنظمات المعاصرة (القاهرة : مكتبة عين شمس 2006م)ص313.

(5) على المبيض ود. عمرو محمد عواد ، الادارة العامة (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 2008)ص158.

6- خصائص معايير كفاءة الاداء :-

تتمثل خصائص معايير كفاءة الاداء بالاتي: (1)

- أ- الصلاحية : لوضع كل عوامل التلف والضياع العادى فى الحسابان ليكون المعيار هدفا ممكن التحقق.
- ب- الوضوح : بان تكون مفهومة وتبين بالتفصيل كيفية استخدامها لتصبح للقياس والتقييم.
- ج- القبول: تكون مقنعة ومقبولة للمنفذين بطريقة عملية تفصيلية وليس بطريقة تقديرية إجمالية .
- د- الثبات : تحوز على ثقة منفذيه ولايتم تعديلها الا بتغير الظروف التى تواجهها .
- هـ- الملائمة : تلائم ظروف العمل باستخدام الاساليب المتاحة والممكنة فى التنبؤ ودراسة الاتجاهات .
- و- المناسبة : ان تتناسب المعايير مع إمكانية وكفاءة المنشأة وتوضح الإستخدام الأفضل لها كذلك هنالك خصائص اخرى هي : (2)

أ- الواقعية : بان تبرز المعايير الاستخدام الامثل للامكانيات والموارد المتاحة للمنشأة .

ب-الصدق : بان تقيس المعايير المخرجات التى اعد لقياسها فعلا.

ويضيف الباحث الخصائص التالية:-

أ- السهولة : لكى تحقق المعايير اهدافها بالصورة المطلوبة عليها ان تكون سهلة التطبيق .

ب-اقتصادية :بان تكون الفائدة المرجوة من المعايير أقل من تكاليف إعدادها وتطبيقها .

7- أهداف معايير كفاءة الاداء:

ان معايير كفاءة الاداء تحقق الأهداف التالية : (3)

أ- تقويم ادا المنشأة والعاملين بدقة وموضوعية ومساعدة الادارة فى مراقبة التقدم فى العمل ومقارنته

بمعايير كفاءة الأداء لتحديد نقاط الضعف ، وكشف الأخطاء عند وقوعها وتصحيحها قبل إتمام العمل .

ب- إعداد تقارير فعالة ،لأنها تشير الى الانشطة والاعمال التى يجب ان تركز التقارير عليها لتحديد

البيانات المطلوبة ، وطريقة إستخدامها ومضمونها وشموليتها وبالتالي تساعد فى توفير وقت الإدارة.

ج- المساعدة فى رفع كفاءة الادارة بتحديد ومعرفة اماكن ضعفها لتركيز جهودها فى تحسين ادائها .

د- تقوية الإتصال داخل المنشأة و الإدارة والعاملين بغرض تسهيل وضمان إنجاز الأهداف المخططة .

ويستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية :-

أ- تمكين الفرد العامل من رقابة ادائه بنفسه وجعله مطابقا للاداء المطلوب .

ب- رفع كفاءة اداء العاملين بتحديد مهاراتهم وقدراتهم بدقة فتمكن الادارة من إتباع طرق لتحسينها.

(1) صلاح بسيونى ود.عبد المنعم فليح عبد الله ، المحاسبة الادارية - الطبعة الثانية (القاهرة : كلية التجارة - مركز توزيع الكتب ،2005م) ص279.

(2) عبد المسيح باسيلي ،نظام التكاليف المعيارية (المنصورة :المكتبة العصرية ، 2002م)ص46.

(3) صديق محمد عفيفى،مرجع سابق ص314.

8- أسس وضع معايير كفاءة الاداء:

- ان وضع معايير كفاءة الاداء عملية تقدير علمى للادوات والمعدلات المستقبلية ،لذلك توجد صعوبة فى تطابق الاداء الفعلى على معايير الاداء المخططة ،ولكن هنالك اسس تراعى عند وضع واستخدام تلك المعايير لرفع كفاءة الاداء ، لذلك يتطلب نجاحها مراعاة مجموعة من الاسس العامة الاتية :-⁽¹⁾
- أ - الأعتامد على الظروف المحيطة بالمنشأة فى التوصل الى معايير الأداء لتعكس الظروف الخاصة بها.
- ب - مشاركة العاملين فى اعداد المعايير للاستفادة من خبراتهم وقبولها والالتزام بها.
- ج - ان تقوم التقديرات على الموارد والإمكانيات المتاحة وواقع المنشأة.
- د - التركيز على المعيار الكمى لسهولة القياس.
- هـ - الإلتزام بالأهداف والبرامج المرسومة بوضوح ودقة .
- و - الوضوح فى المعيار وإمكانية التطبيق ، من الناحية الإجرائية واللغوية .
- ذ - الإلتزام بعنصر الزمن لإنجاز أعمال معينة بمواصفات محددة فى فترة معلومة .
- ح - ضرورة ترتيب المعايير بين الفترة والاخرى، بناءً على الإنجازات الفعلية والإتجاه العام .
- ط - الإسترشاد بالإتجاه العام لنوعية النشاط ، والإحصائات التى تصدر بهذا الصدد .
- ظ - المرونة ، يوضع كل عوامل التلف والضياغ العادى فى الحسبان ليكون المعيار هدفاً واقعياً .
- ك - ان تكون المعايير للأعمال المحددة بوضوح ودقة دون التعرض للأعمال غير المحددة .
- هنالك أسس اخرى لوضع معايير كفاءة الأداء كما يلى⁽²⁾:
- أ - تحديد خصائص الاداء المطلوب بناءً على النتائج والتكلفة وانسب استخدام للموارد المتاحة للمنشأة .
- وكلما كانت الاهداف والمعايير كمية عديدة سهلت قياسها وتقديرها بصورة علمية صحيحة .
- ب - تحديد مقياس لكل خاصية بتحديد المستويات المطلوبة للاداء ،فاذا كان الاداء وظيفة او خدمة بتكلفة بسيطة اعتبر ذلك خاصية رئيسية وبالتالي تتحول الخاصية الى معيار محددة ومفهوم يمكن استخدامهم فى الرقابة الادارية والمالية .
- ج - ربط النتائج بمسؤولية كل فرد لكى تستطيع إدارة المنشأة محاسبته عن نتائج أعماله التى تحت رقبته ومعرفة كفاءته.
- د - مراجعة النقاط المرتبطة بأهداف الأنشطة بغرض تفادى حدوث أخطاء تهدد إستمرارية المنشأة.
- يرى الباحث ان وضع أسس معايير كفاءة الاداء اذا التزمت بها ادارة المنشأة واتبعت فى جميع الخطوات التى تمر بها اعداد المعايير فانها تساعد فى التخطيط والتنسيق والرقابة وتقويم الاداء .

(1) د.خالد يوسف الخلف ود.سعيد يس عامر ، الانتاجية القياسية ، معايير الاداء قياس الاداء الفعلى (الرياض : دار المريخ للنشر، 1984) ص 74 .

(2) عبد الرحمن الصباح ، مبادئ الرقابة الإدارية (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 1997) ص 104 .

9- أنواع معايير كفاءة الاداء:

يمكن وضع معايير كفاءة الأداء لكل نشاط يؤدي الى تحقيق أهداف المنشأة ، وتختلف أنواع المعايير من نشاط الى اخر ، وتتمثل بالاتي :

أ - المعايير من حيث زمن المخرجات:

تنقسم معايير كفاءة الأداء من حيث زمن المخرجات (1):

1- معايير الزمن:

تحدد فترة زمنية معينة لإنجاز مشروع او نشاط معين وهي تقيس مدى كفاءة البرامج الزمنية المستخدمة في المنشأة حيث يتم الإعتماد على عنصر الزمن لتقويم الأداء لأهميته في تحقيق الأهداف المخططة وفق أنشطة وأعمال محددة تؤثر في عمليات التمويل والإنتاج والتسويق وتؤثر أيضا في الوظائف الإدارية خلال تلك الفترة الزمنية المعينة.

2- معايير البرامج الإنتاجية :

تعكس مدى كفاءة البرامج الزمنية الإنتاجية المستخدمة في المنشأة وتأثيرها على تحسين جودة الإنتاج وزيادة حجم إيرادات المبيعات في منشأة الأعمال ، وهي تساعد الإدارة على تأكيد فاعلية البرامج الحالية في المنشأة او تعديلها اذا كان ذلك ضرورياً ، او إلغائها واستبدالها ببرامج أخرى تمكن المنشأة من بلوغ أهدافها المخططة بالصورة المرغوبة ، وتستخدم في ذلك الموازنات التخطيطية بمختلف أنواعها (2).

ب - المعايير من حيث طبيعة المخرجات:

تنقسم معايير كفاءة الاداء من حيث طبيعة المخرجات الى (3)

1- المعايير المادية :

هي التي تتعلق بقياس نتائج غير مالية،قد تكون هذه المعايير كمية تعبر عن الخصائص الطبيعية للأنشطة الملموسة وتقيس مدى كفاءة استخدام الموارد الطبيعية والحصول على النتائج المطلوبة، ويتم اعداد التقارير للمستويات الادارية المسؤلة عنها محددا فيها اسباب او مصدر الانحرافات مادية مع تحديد المراكز المسؤلة عنها وكيفية معالجة الانحرافات لكي يمكن بلوغ الاداء المطلوب في الوقت المناسب .

2- المعايير النقدية :

هي التي تعكس كفاءة وكفاية الإستثمارات المستخدمة بالمنشأة ومدى مقابقتها للتكاليف والعوائد المتوقعة حيث تستخدم الحصة النقدية كوسيلة لتقويم الاداء ، والتقارير الإدارية تحدد أسباب الإنحرافات النقدية مع

(1) محمود احمد الخطيب , الإدارة الحديثة (القاهرة : الاسراء للطباعة والنشر, 2000م)ص293 .

(2) عمر نمر على احمد, مبادئ ادارة الاعمال (القاهرة : دن, 2002م)ص198 .

(3) محمود احمد الخطيب , مرجع سابق ، 2002، ص293 .

تحديد المسئول عنها والإجراءات اللازمة لتصحيحها في الوقت الصحيح⁽¹⁾.

ج - المعايير من حيث ظروف تشغيل المدخلات:

تنقسم معايير كفاءة الاداء من حيث ظروف التشغيل بالمنشأة الى⁽²⁾

1- المعايير الثابتة :

هذه المعايير تحدد في ظل المتغيرات والظروف المتوقعة والمنتظر سريانها خلال فترة استخدامها مع بقائها ثابتة طوال فترة الإستخدام ، فهي لا تراجع ولا تغير الا في حالات محدودة .المعايير الثابتة تعتبر معيار للحكم والقياس يقارن به الاداء الفعلى بقصد تحديد اتجاهه ،الا ان ثباتها وعدم اخذها للمتغيرات والظروف المستجدة في الحسبان بجعلها غير صالحة كاساس لقياس الكفاءة في كل الحالات .

2- المعايير المتوقعة:

هي المعايير التي تتحدد في ظل مستوى كفاءة يمكن الحصول عليها وعلى درجة معقولة من الدقة وظروف التشغيل المتوقعة خلال فترة سريانها ، لذلك تعبر عن اهداف واقعية يمكن الوصول اليها وتحقيقها ، وتوضع على اساس الدراسة العلمية والتجارب العملية الا انها تتضمن بعض المسموحات لا يمكن تجنبها، ويتم النظر فيها اذا ما تغيرت الظروف التي وضعت في ظلها .

3- المعايير العادية:

هي المعايير التي تتحدد في ظل ظروف تشغيل عادية لدورة تشغيل كاملة للمنشأة ،انها تتحدد على اساس اهداف يسهل تحقيقها ويمكن التوصل اليها عملياً بناءً على ما حققته المنشأة من نتائج في الماضي او مايمكن تحقيقه قياسا على ما حققته المنشأة المنافسة لها في السوق ،وهي توضع على اساس تجارب فنية والخبرة العملية حيث يتحدد بناءً على ما حدث في عدة سنوات سابقة.

4- المعايير المختلطة :

هذه المعايير تضم بين طياتها مقومات او اكثر ،وتعتبر افضل انواع المعايير تلك التي تتضمن خليطاً من المعايير الثابتة او الاساسية لمستوى الاداء وحجم الانتاج والمعايير العادية لمستوى اسعار عناصر الانتاج وهي بهذا تجمع بين مزايا كل من المعايير الثابتة والمعايير العادية .

د - المعايير من حيث تكلفة المخرجات:

تنقسم معايير كفاءة الاداء من حيث التكلفة المالية للمخرجات لنشاط معين في فترة زمنية معينة الى الأقسام التالية⁽³⁾

(1) محمد العيرفى ، الرقابة الإبداعية (القاهرة : مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع 2006م) ص40.

(2) عبد الرحمن عليات ود. ماجدة حسين ، التكاليف المعيارية .رقابة وتصحيح أداء (القاهرة : د.ن 2008م) ص.ص20-22.

(3) محمود احمد الطيب ، مرجع سابق ص293.

1- المعايير المثالية :

تعبر عن الأداء الذى يجب ان يكون فى ظل ظروف التشغيل المثالية ، وهى لاتسمح بحدوث أعطال او أخطاء او نقص مادى يؤدى الى خسائر تشغيل ، لذلك يستحيل تحقيقها لأن الانحراف فى الأداء قد يكون نتيجة لطبيعة العملية الإنتاجية وليس نتيجة قصوراً فى الاداء.

2- المعايير الجارية :

انها معايير قابلة للتحقق ببلوغ اقصى كفاءة ممكنة فى ظل ظروف التشغيل العادية التى تاخذ فى الحسبان الاعطال او النقص الذى يحدث فى ظل الظروف الطبيعية للعملية الانتاجية ، وتمثل الانحرافات عن المعايير الجارية تعكس عدم كفاءة التشغيل التى تدفع ادارة المنشأة لاتخاذ الاجراءات التصحيحية.

3- المعايير الطبيعية :

تعبر عن الاداء المتوسط للمنشأة على مدى فترة زمنية تعكس الظروف الطبيعية .ان المعايير الطبيعية تحدد بناءا على الاحداث الماضية ،لذلك هى لاتصلح للاستخدام فى المستقبل ولكنها توفر للادارة بيانات صحيحة تساعد فى تحسين قدرتها على ممارسة وظائفها بصورة افضل .

4- المعايير المتوسطة :

تحدد هذه المعايير على اساس الخبرة العملية والتجارب السابقة ،فهى تمثل متوسط التكاليف الفعلية التى حدثت فى الماضى بما تتضمن من اخطاء وعدم كفاءة ، وهى يمكن تحقيقها بسهولة وفى مستوى اداء غير كفاء ،لذلك لا تصلح كاداء لقياس الكفاءة.وهى تمثل فى احسن مستويات الاداء للفترات السابقة او مستوى الاداء الاكثر تكرارا.لذلك هى تقديرات لان الاداء الفعلى رقيب عليها⁽¹⁾.

ان ادارة المنشأة تستخدم اربع طرق لتحديد معايير التكاليف وهى ،تقرير المشرفين على الاقسام بالمنشأة ، المعايير الهندسية ،تحليل النتائج السابقة من السجلات والاساليب الإحصائية⁽²⁾.

هـ - المعايير من حيث مقارنة المخرجات :

تنقسم معايير كفاءة الاداء من حيث مقارنة المخرجات الى⁽³⁾

1/المعيار التاريخى:

يتم مقارنة اداء المنشأة الحالى بادائها فى الماضى ،وهذا المعيار يعكس مدى التطور فى انشطة واعمال المنشأة ،فان كانت النتيجة اكبر كان اعلى من المتوسط ،اما اذا كانت النتيجة اقل من المعيار التاريخى كان دون المتوسط ويتطلب ان تعمل الادارة على تحديد المشكلات والعقبات التى ادت الى تلك النتيجة ومحاولة حلها لترفع النتيجة الى المستوى المطلوب.

(1) عبد الرحمن عليان و د. ماجدة حسين ، مرجع سابق، 2008، ص23 .

(2) محمود احمد الطيب ،مرجع سابق ص293 .

(3) محمد سعيد عبد الهادى ، الإدارة المالية (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع 2006م) ص ص163-165.

2- المعيار النمطى :

يقارن معدل الأداء السائد فى المنشأة بالمعيار النمطى فان كان كما هو مطلوب او قريب منه يكون الوضع سليما. والا فان الامر يستوجب المزيد من البحث عن الاسباب التى حالت دون بلوغ الاداء المرغوب لى تتمكن الادارة والجهة المسؤلة من اتخاذ الاجرات التصحيحية التى توجه الاداء نحو الإتجاه الصحيح التى تؤدى الى بلوغ الاهداف المحددة .

3- المعيار الوضعى :

يتم مقارنة اداء المنشأة الحالى بالمعيار الوضعى فان كانت النتيجة متطابقة معه فالامور سليمة ولا يتطلب الامر اجراء تصحيحى بعد البحث وتحديد الاهداف والاسباب والعوامل التى ادت الى ضعف الاداء الحالى حتى يمكن ايجاد الوسائل والاساليب اللازمة لرفعها الى الكفاءة المطلوبة .

4- معيار الصناعة :

هو المعدل السائد للاداء فى الصناعة التى تنتمى لها المنشأة ،اذا كان اداء المنشأة اكثر من معيار الصناعة فانه اعلى من المتوسط واذا كان اقل فهو دون الوسط ومعيار الصناعة يفيد الادارة من معرفة مدى قدرة المنشأة على التنافس واتخاذ القرارات المناسبة التى تضمن استمراريتها فى السوق .

5- معيار المركز النسبى :

يتم تحديد المركز النسبى للمنشأة بعد ترتيب المنشأة تنازليا بموجب معيار معين اما داخل القطاع الذى تنتمى اليه المنشأة واما شكل عام بحيث يقيم اداء المنشأة بموجب الرقم المتسلسل الذى تحصل عليه فى جدول الترتيب ،وبناء على نتيجة ترتيب المنشأة تتخذ ادارتها القرارات التى تراها ضرورية لتتمكن المنشأة من الوصول الى الترتيب المرغوب .

6- معيار الاتجاه :

يتم دراسة اداء المنشأة فى السنوات السابقة لاكتشاف اتجاه نسبة الاداء ،هل هو نحو الزيادة او النقص او الثبات ،لتتمكن إدارتها من معرفة الى اى مدى استطاعت المنشأة تحقيق اهدافها ،وكيفية علاج اى مشكلات او عقبات حالت دون تحقيق الاهداف بالكفاءة المرجوة وما زالت تهدد استمرارية المنشأة من ممارسة انشطتها التى انشئت من اجلها .

7- معايير الأهداف :

توضح مدى اتجاه الادارة نحو تحسين الاداء ،لأنها تضع اهداف تحاول تحقيقها ،والاهداف تعتبر معايير تعرفها على نقاط القوة والضعف فى ادائها واداء مروضيها ،وبذلك تستطيع الادارة من تعزيز نقاط القوة ودراسة اسباب الضعف واتخاذ القرارات التصحيحية السليمة التى تحسن الاداء بالمنشأة⁽¹⁾.

(1) محمد نمر على احمد ، مرجع سابق ، ص198.

و - المعايير من حيث مواصفات المخرجات :

تنقسم معايير كفاءة الاداء من حيث مواصفات المخرجات الى الاتى:

1- معايير وصفية :

هى معايير تقيس مدى كفاءة الانشطة التى يغلب عليها الطابع الخدمى ، ويتم الاعتماد على الشكل الخارجى للمنتج كوسيلة لتقييم كفاءة الاداء ، ويكون شكل المنتج حسب ماهو مخطط ومرغوب .

2- معيار الجودة :

ان جودة المنتج بالمنشأة يصعب قياسها كميا ونقديا ، ولكن المنشأة تستخدم بحوث تطوير المنتجات لتحقيق الجودة ،بالاضافة الى ملاحظات العملاء حول مدى قبول المستهلكين للمنتج ،ومقترحاتهم لتطوير وتحسين نوعية المنتج التى توفر معايير نوعية يمكن القياس عليها لمعرفة الانحراف عن المواصفات المطلوبة وعن ما إذا تم تصحيحها (1).

يستنتج الباحث من انواع معايير كفاءة الاداء العديد من المهام منها : تمكن ادارة المنشأة من إختيار النوع الذى يوفر لها مؤشرات توضح الكم والكيف المرغوب فيه لكل نشاط داخل المنشأة ، والمعايير تمكن الادارة من تقويم الاداء بطريقة علمية تساعد على دفع سير الانشطة والجهود نحو تحقيق الاهداف المخططة ،الا ان عدد وحجم المعايير يتوقف على اعتبارات عديدة منها،حجم واحتياجات المنشأة ، وتنوع انشطتها والاهداف المطلوب تحقيقها ،ومدى كفاءة الادارة فى وضع واستخدام المعايير بصورة علمية وصحيحة.

6- الآثار السلبية لمعايير كفاءة الاداء على السلوك :

ان لمعايير كفاءة الاداء اثر سلبى على سلوك الادارة والعاملين فى الحالات الاتية (2):

أ - المبالغة فى وضع المعايير يفوق القدرات والامكانيات المادية والبشرية للمنشأة .

ب - عدم فهم الاطراف فى المنشأة للمعايير فهما موحدا يمنع اوبصعب تحقيقها كما هو مطلوب0

ج - عدم اهتمام الادارة بعلاج المعوقات والمشكلات الحادثة بالمنشأة قبل وضع المعايير لاجل تهيئة بيئة العمل وظروف العاملين .

د - شعور بان المعايير الموضوعية تمثل قيودا على الاداء وانها لا تلبي حاجاتهم ولا تراعى اتجاهاتهم ومتطلباتهم السلوكية 0

وهناك اثار سلبية اخرى كما يلى (3):

(1)على عباس، الرقابة الادارية على المال والاعمال فى الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية (عمان: مكتبة تلاح العلي،1995م) ص33.

(2) محمد المحدثى الماضى وآخرون ، أساسيات الإدارة (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح،2001م) ص41.

(3) خالد يوسف الخلف و د.سعيد يس عامر مرجع سابق ،ص78.

أ- فى حالة الانحرافات السالبة تبدأ المستويات الادارية التنفيذية بالدفاع عن قسمها بعدم دقة المعايير .
ب- فى حالة الانحرافات الايجابية يبدأ المستويات المسؤلة عن التنفيذ بنسبة الوفورات لنفسها والاعتقاد بان المعايير عادلة ولا يمكن تعديلها .

ج- ان تستخدم الادارة العليا الانحرافات التى تظهر فى تقارير الادارة للادارة الوسطى والدنيا كاداة لترفع الجزاءات او توجيه اللوم للشخص المختص⁽¹⁾.

يرى الباحث انه يمكن التغلب على الآثار السلبية لمعايير كفاءة الاداء بالآتى :

1- ربط اهداف العاملين باهداف المنشأة لحث العاملين لبذل الجهود المطلوبة لانجاز الاهداف العامة حسب الخطة وتحقيق اهداف العاملين من خلالها.

2- ان تضع الادارة معايير واقعية حسب ظروف وكفاءة المنشأة الداخلية والخارجية التى تؤثر على انشطتها واعمالها المختلفة.

3- ان تكون المعايير بسيطة وواضحة ومفهومة لكافة المستويات الادارية بالمنشأة لتعكس الاهداف بدقة وتسهل اجراءات تقييم الأداء.

4- ان تستطيع المعايير تحقيق الاهداف المحددة بمنع الانحرافات وتوقع حدوثها وارشاد وتوجيه الادارات المسؤلة عنها.

5- تحقيق رضا وقبول العاملين فى المستويات الادارية المختلفة باشراكهم فى وضع المعايير للحد من التأثير .

6- ان تعد الادارة معايير لاي نشاط مهم لكى تستطيع معرفة مواطن ضعف وقوة الاداء بالمنشأة.

7-مراجعة وتعديل المعايير كلما استجدت ظروف ومتغيرات مؤثرات على أنشطة المنشأة حتى تكون معايير واقعية وفعالة.

يتضح للباحث ان الادارة العلمية تسعى الى تحقيق كفاءة الاداء عن طريق استخدام اساليب علمية تحسن المركز المالى والانتاجى والتسويقي للمنشأة لكى تستطيع المنافسة فى السوق والاستمرار فى تحقيق الاهداف والغاية التى انشئت من اجلها ، ويتم رفع كفاءة الاداء بإستغلال امثل لموارد وامكانيات المنشأة النادرة فى الأنشطة المحددة لها، ويتم التأكد من سير الأنشطة نحو انجاز الاهداف المعينة عن طريق وضع مجموعة من معايير كفاءة الاداء لكل نشاط بالمنشأة والمعايير تقيس كفاءة الخطط والسياسات والاجراءات والبرامج وغيرها من أنشطة المنشأة ، وتكشف وتحدد انحرافات الاداء التى تمنع بلوغ الاهداف ، وتوضح بالتفصيل مدى فعالية المعايير المستخدمة فى قياس وتقويم الاداء ، وبذلك المعايير تمكن الادارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة وتساعد فى تحقيق كفاءة الاداء.

(1) جمال صلاح الدين عوض ود.امال محمد كامل ، دراسات تطبيقية للتكاليف (القاهرة : د،ن 2002م)ص224

المبحث الثاني : الأداء الإداري والمالي

تمهيد :

تعد عملية تقييم الأداء المالي والإداري واحدة من الموضوعات الرئيسية في الفكر الإداري وبما أن المنشأة تعد في حالة تغيير مستمرة بسبب بيئتها المتغيرة باستمرار ، فإن ذلك يلزم الإدارة بضرورة التعديل المستمر لخططها وسياساتها وقراراتها وفقاً لما تمارسه من عملية تقييم للأداء .

يقصد بعملية التقييم قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقاً للتخطيط المعد مسبقاً املاً في إكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف ، وتتم عملية المقارنة هذه في منشأة ما بلاعتماد علي معايير محددة مسبقاً ، أن عملية التقييم من الوسائل المهمة في مجال تحسين الأداء وتطويره ، إلا أن هذه الوسائل لم تعد تقي بالغرض المطلوب منها ، والسبب في ذلك يعود الي الضعف الذي بدأ يظهر فيها ، لأن هذه الوسائل لم تطور بالشكل الذي يتماشى مع المتغيرات التي حدثت في البيئة المحيطة ، لذلك لابد من تطوير معايير قياس الأداء وتقييمه علي إعتبار أن عملية تقييم الأداء هي الأساس في نجاح أية شركة ، نظراً لان قرارات الشركة لتحسين مستوي أدائها تبني علي المعلومات المتولدة من عملية قياس الأداء وتقييمه ، عليه إن المعايير التقليدية التي تستخدم في التحليل وتقييم الأداء أصبحت لا تفي بالغرض المطلوب منها ، لان البيئة المحيطة إختلفت عما كانت عليه سابقاً ، حيث أن هذه البيئة تغيرت من المنافسة المحدودة النطاق الي المنافسة العالمية ، ومن عملاء بمتطلبات محدودة الي عملاء أكثر وعياً بمتطلبات غير محدودة ، ونتيجة لهذه التغيرات أصبح من الضروري علي أية شركة السعي لتقديم المنتجات أو الخدمات بالجودة المناسبة ، وفي الوقت المناسب والسعر المنافس وبمواصفات ترضي العملاء ولابد من تطوير أنظمة قياس الأداء وتقييمه ، وإعادة النظر بشكل دوري في المعايير المستخدمة في تقييم الأداء ، وتعديل هذه المعايير وتحديثها لتتلائم مع أية تغيرات تحدث في البيئة المحيطة بحيث كلما حدثت تغيرات في بيئة الأعمال المحيطة بالمنشأة ، تطلب الأمر ضرورة تعديل المعايير المستخدمة لتتلائم وتلك التغيرات .

قد يستخدم الأداء للتعبير عن مدي بلوغ الأهداف أو عن مدي الإقتصاد في إستخدام الموارد كما نجده في كثير من الاحيان يعبر عن إنجاز المهام أن الاداء لغة يقابل لفظ اللاتينية Perfomare التي تعني إعطاء كلية الشي ما والتي إشتقت منها اللفظة الإنجليزية Performans والتي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.

أولاً : الأداء الإداري :

1- مفهوم الأداء الإداري :

يمثل الجانب الأول من مجالات الأداء الذي تمارس المنظمة نشاطاتها ويتمثل في الأداء الإداري للخطط وسياسات التشغيل بطريقة ذات كفاية وفعالية ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى المخرجات الممكنة لتقييم الأداء الإداري ويمكن استخدام الأساليب الإحصائية⁽¹⁾ 0 يقصد بمفهوم الأداء الإداري المخرجات والأهداف التي تسعى المنظمة الي تحقيقها عن طريق العاملين فيها لذا فهو مفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى الي تحقيقها المنظمات عن طريق مهام وواجبات يقوم بها العاملين داخل تلك المنظمات عرف أيضاً بأنه النتائج العملية التي تنتج من الفعاليات والإنجازات أو مايقوم به الأفراد من أعمال داخل المنظمة وكذلك يعرف بأنه المسؤوليات والواجبات والأنشطة والمهام التي يتكون عمل الفرد الذي يجب عليه القيام به علي الوجه المطلوب في ضوء معدلات في إستطاعة العامل الكفاء المدرب القيام بها ، ويعبر بالأداء الإداري أحياناً بالفعالية والكفاءة ، ومفهوم الأداء الإداري يتضمن معايير أخرى إضافة الي معياري الكفاءة والفاعلية مثل معدلات دوران الموظفين والحوادث والغياب والتأخير عن العمل حيث أن الفرد العامل الجيد هو الذي تكون إنتاجيته عالية ويسهم أداؤه في تقليل المشاكل المرتبطة بالعمل كالإنتظام في العمل وقلة حوادثه لذلك يمكن القول أن الأداء المرضي يتضمن مجموعة من المتغيرات من حيث أداء العمل بفاعلية وكفاءة مع حد أدني من المشاكل والمعوقات الناجمة عن سلوكه في العمل⁽²⁾.

2- تعريف الأداء الإداري :

(هو قدرة الإدارة علي تحويل المدخلات الخاصة بالتنظيم الي عدد من المنتجات بمواصفات محددة وبأقل تكلفة ممكنة)⁽³⁾ ويعرف أيضاً الأداء الإداري بأنه (عبارة عن ما يقوم به موظف أو مدير من أعمال وأنشطة مرتبطة بوظيفة معينة ويختلف من وظيفة لآخري وإن وجد بينهما عامل مشترك)⁽⁴⁾ كما أن الأداء الإداري الجيد هو المدخل السليم لتحقيق أهداف التنمية والتقدم⁽⁵⁾.

(1) عمر حامد ، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي(القاهرة : منشورات المطبعة العربية للتنمية الإدارية ، 2009) ص117.

(2) [http\www.kenanaonline.com](http://www.kenanaonline.com) accessed in (5/5/2010)

(3) حنفي محمود سليمان ، السلوك التنظيمي والأداء (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، د. ت) ص49.

(4) مهدي إبراهيم مجبر ، الأمانة في الأداء الإداري (جدة : مكتبة الخدمات الحديثة ، 1994م) ص49.

(5) أمجد حسن عبد الرحمن ، استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات (جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1995) ص 10.

ويتضح مما سبق للباحث تعدد تعريف الأداء الإداري وذلك ناتج عن تعدد الدراسات والأبحاث في هذا المجال سواء كانت دراسات نظرية أم ميدانية بإحتلاف مدراس وخلفيات الباحثين وتوجههم وعلي الرغم من إختلاف الباحثين في تعريفهم للأداء الإداري إلا أن هناك عوامل مشتركة تجمعهم ويعبر إختلافهم جزئي وليس جوهري فهم يشتركون بعدة عناصر تجمعهم تقريباً في تعريف الأداء الإداري .

يري الباحث إن تقييم الأداء الإداري هو الأساس في تحسين الاداء وكفاءته لذا فإن عملية قياس سلوك العاملين في الوحدة يعتبر من أهم الركائز التي تعتبر جوهر عملية الرقابة من أجل تحليل الانحرافات الإضافية لإتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والتأكد من التنفيذ الفعلي أو إجراء الفحص الدقيق والتحليل المنتظم لكل إتجاهات التنظيم داخل العمل .

3- عناصر الأداء الإداري:

تتنوع العناصر المرتبطة بالأداء الإداري والتي يفترض بالعاملين معرفتها والتمكن منها بشكل جيد ويشير كثير من الباحثين الي أن أهمها ما يلي :

أ - المعرفة بمتطلبات الوظيفة : وتشمل المعارف والمهارات الفنية والخلفية العامة عن الوظيفة والمجالات المرتبطة بها .

ب - كمية العمل المنجز : أي مقدار العمل الذي يستطيع الموظف إنجازه في الظروف العادية ومقدار سرعة هذا الإنجاز .

ج - المثابرة والثوق : وتشمل الجدية والتفاني في العمل والقدرة علي تحمل مسؤولية العمل وإنجازه في الوقت المحدد ومدي حاجة الموظف للإرشاد والتوجيه من قبل المشرفين وتقييم نتائج عمله .⁽¹⁾

العوامل المؤثرة علي الأداء الإداري :

من أهم العوامل المؤثرة علي الأداء الإداري ما يلي :

أ - غياب الأهداف المحددة :

فالمنظمة التي لا تمتلك خطط تفصيلية لعملها وأهدافها ومعدلات الإنتاج المطلوب أدائها لن تستطيع قياس ما تحقق من إنجاز أو محاسبة موظفيها علي مستوي أدائهم لعدم وجود معيار محدد مسبقاً لذلك فلا تملك المنظمة معايير أو مؤشرات للإنتاج والأداء الجيد فعندها يتساوي الموظف ذو الأداء الجيد مع الموظف ذو الأداء الضعيف .

ب - عدم المشاركة في الإدارة :

إن عدم مشاركة العاملين في المستويات الإدارية المختلفة في التخطيط وصنع القرارات يساهم في وجود فجوة بين القيادة الإدارية والموظفين في المستويات الدنيا وبالتالي يؤدي الي ضعف الشعور بالمسؤولية

(1) صلاح عبد الله ، فعالية تقييم الأداء (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1979) ص18.

والعمل الجماعي لتحقيق أهداف المنظمة وهذا يؤدي الي تدني مستوى الأداء لدي هؤلاء الموظفين لشعورهم بأنهم لم يشاركوا في وضع الاهداف المطلوب إنجازها أو في الحلول للمشاكل التي يواجهونها في الاداء وقد يعتبرون أنفسهم مهمشين في المنظمة .

ج - إختلاف مستويات الأداء :

من العوامل المؤثرة علي أداء الموظفين عدم نجاح الأساليب الإدارية التي تربط بين معدلات الأداء والمردود المادي والمعنوي الذي يحصلون عليه فكلما إرتبط مستوى أداء الموظف بالترقيات والعلاوات والحوافز التي يحصل عليها كلما كانت عوامل التحفيز غير مؤثرة بالعاملين وهذا يتطلب نظاماً متميزاً لتقييم أداء الموظفين ليتم التميز الفعلي بين الموظف المجتهد ذو الأداء العالي والموظف المجتهد ذو الأداء المتوسط والموظف الكسول والموظف غير المنتج.

د - مشكلات الرضي الوظيفي :

فالرضي الوظيفي من العوامل الأساسية المؤثرة علي مستوى الأداء للموظفين فعدم الرضا الوظيفي أو إنخفاضه يؤدي الي أداء ضعيف وإنتاجية أقل والرضا الوظيفي يتأثر بعدد كبير من العوامل التنظيمية والشخصية للموظف مثل العوامل الإجتماعية كالسن والمؤهل التعليمي والجنس والعادات والتقاليد والعوامل التنظيمية كالمسؤوليات والواجبات ونظام الترقيات والحوافز في المنظمة .

هـ - التسبب الإداري :

فالتسبب الإداري في المنظمة يعني ضياع ساعات العمل في أمور غير منتجة بل قد تكون مؤثرة بشكل سلبي علي أداء الموظفين الآخرين وقد ينشأ التسبب الإداري نتيجة لإسلوب القيادة أو الإشراف أو للثقافة التنظيمية السائدة في المنظمة .

4- أهمية تقويم الأداء الإداري :

تكمن أهمية تقويم الأداء الإداري في عدة محاور أهمها:⁽¹⁾

أ - أداة او وسيلة لقياس مدي قدرة العاملين وكفائته في تحقيق الهدف المنشود اليه في عمله بمعني مدي قدرته علي الملائمة والتكيف مع المتطلبات ، كما يفيد تقويم الأداء مؤشر علي مدي نجاح سياسات الأفراد بالمنظمة .

ب - تمكين العاملين من معرفة نقاط ضعفهم وقدرتهم في اداء أعمالهم ومن ثم تحسين أدائهم ومعالجة نقاط الضعف .

ج - تحديد نقاط القوة والضعف أيضاً في اللوائح والقوانين والسياسات المنظمة للعمل بالمنظمة والعمل علي

(1) عالم الحاج آدم عبد الرحيم ، تقويم الأداء الإداري في المؤسسات العامة من منظور الإدارة الإستراتيجية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2009) ص 30.

علاجها عن طريق إصدار لوائح وقوانين.

د - تمكن المنظمة من تقييم المشرفين والمدراء ومدي فاعليتهم في تنمية وتطوير مؤسسيهم ، الأمر الذي يؤدي الي تزويد المنظمة بمؤشرات عن أداء العاملين .

هـ - يؤدي الي رفع الروح المعنوية للعاملين خاصة عند إرتباطتهم بعمليات الترقية او العلاوات ويسهم في تحقيق معدلات دوران العمل ويؤدي الي دعم عمليات بالتقييم والترفيه او الموضوعية ، كذلك إستقلال في نظم الحوافز ، وقد يؤدي أيضاً الي إجراء مراجعات وتغير معدلات الأجور .

و - تزويد إدارة الأفراد (الموارد البشرية) بمعلومات عن أداء العاملين بالمنظمة .

5- أهداف وأغراض تقويم الأداء الإداري :

لا شك أن عملية تقويم الأداء الإداري مجموعة من الأهداف التي يجب أن يحققها وذلك حتي يكتب لها الفعالية والنجاح في تحقيق ما ترمي اليه من أهداف ويتم تحديدها فيما يلي:

أ - تهدف الي تحقيق العدالة والدقة في عمليات المكافآت .

ب - تحديد الإحتياجات التدريبية وذلك علي ضوء نتائج تقييم الأداء .

ج - تحديد الأفراد الممكن ترقيةهم .

د - تحديد مستوي الأداء الماضي للعاملين والمساعدة في تحسين المسار الوظيفي من جهة اخري .

هـ - خلق الثقة والتعاون بين الإدارات والعاملين من خلال عدالة عمليات التقييم .

و - مساعدة الإدارة في توجيه كل فرد للوظيفة التي تتفق مع قدرته الشخصية .

ز - قياس مدي نجاح المنظمة في سياساتها الخاصة بشؤون العاملين كسياسات الإختبار والتوظيف والترقية والنقل .

6- قياس الأداء الإداري :

إن قياس الاداء الإداري في المنشأة يعتبر وظيفة إدارية مستمرة تصاحب الأداء الفعلي في قياس العمل قبل إنتهاء الأداء للتأكد من مطابقة نتائج العمل مع الأهداف المحددة⁽¹⁾ ، القياس الإداري هو تجميع البيانات عن الأداء الفعلي ومقارنه بالموازنات والمعايير الموضوعية مسبقاً⁽²⁾ وهو يعني التساؤلات التي تهدف الي التعرف علي مدي الإلتزام بالخطط الموضوعية⁽³⁾ أيضاً يقصد به قياس النتائج المحققة ومقارنتها بأهداف معينه .ويعتبر مرحلة من مراحل الرقابة في سلسلة العمليات الإدارية⁽⁴⁾

(1)علي السلمي ، إدارة الأفراد لرفع الكفاءة الإنتاجية (القاهرة : دار المعارف ، 1980) ص 30.

(2) منير محمد سالم ، المحاسبة الإدارية (القاهرة : دار النهضة العربية) ص243.

(3) محمد محمد الجزار ، بحوث في المحاسبة الإدارية (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1990) ص 69.

(4)Golan Runny, **Management and Cost Accounting** (long man –El BS with Chapman .and Hall, 1993 p.442.

عرف بأنه مقارنة العمل الفعلي الذي تم إنجازه مع المعايير الموضوعية مسبقاً لمعرفة مقدار الانحراف⁽¹⁾ يستنتج الباحث من مفاهيم قياس الأداء الإداري بأنه :-

أ - وظيفة إدارية مستمرة تقيس الأداء الفعلي .

ب - مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعية لمعرفة مدى الالتزام بها أو الانحراف عنها .

يعرف الباحث قياس الأداء الإداري بأنه ، تحديد مدى مطابقة الأداء الفعلي للأفراد مع الأداء المخطط ، وأدائه بالكفاءة المطلوبة التي تحقق الأهداف المحددة مقدماً في إطار وجود تنظيم كفاء وتخطيط سليم ورقابة فاعلة تستطيع إ كشف الأخطاء والفروقات عن الخطأ في الوقت المناسب .

7- أهداف قياس الأداء الإداري :

يحقق قياس الأداء الإداري الأهداف التالية⁽¹⁾:

أ - كشف الضعف في الأداء الفعلي للأفراد من أجل إيجاد أفضل الطرق التحسين والتطوير .

ب - التغذية المرتجعة التي توفر معلومات عن مدى كفاءة عملية إختيار الأفراد للعمل .

ج - زيادة الدافعية لدى الأفراد العاملين بالمنشأة .

د - تحديد الموارد والإمكانات الكامنة وكشف متطلبات التدريب .

هـ - حل مشكلات الوظيفة وتحديد المرتب ومنح الحوافز بالمنشأة .

و - توضيح أهداف المنشأة للأفراد والأداء المتوقع منهم .

ز - توفير معلومات تتصل بتخطيط الموارد البشرية في المنشأة .

كما أن هناك أهداف أخرى كما يلي⁽²⁾ :

أ - قياس الموارد التي تحقق الدخل أو المحافظة عليها من أجل إستمرار تدفق الدخل .

ب - تأمين الإستغلال الأمثل للموارد بكشف الفرصة البديلة التي تزيد الدخل وتقلل التكاليف .

ويضيف الباحث أهداف أخرى كما يلي :

أ - كشف مدى صلاحية وملائمة أدوات وأساليب القياس التي تستخدمها المنشأة في تحقيق القياس وتحديد كيفية تحديثها وتطويرها لضمان إستمرار فعاليتها .

ب - تسهيل عملية تقويم الأداء بتوفير معلومات دقيقة وصحيحة عن إنحرافات الأداء الفعلي عن المخطط مما يؤدي الي إتخاذ قرارات رشيدة .

ج - تحقيق الرضي الوظيفي لدي الأفراد لإدراكهم بأن أدائهم يقاس علي أسس وقواعد علمية عادلة .

د - تحديد مدى ملائمة الفرد لنوع العمل الذي يمارسه والحاجة لنقله الي عمل آخر يتفق مع إمكانياته

(1) محمد عيسى الفاتوري ، الإدارة بالرقابة (عمان : دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، 2008) ص 73.

(2) Margaret foot and Caroline Hook, Human, Resource Management Singapore: long man (Singapore Publisher, LTD1996) P 212-214.

ثانياً : مفهوم الأداء المالي :

يعد الأداء المالي مفهوماً ضيقاً لأداء العمل حيث انه يركز علي إستخدامات مسبقة بالإسناد الي مؤشرات مالية يفترض إنها تعكس إنجاز الأهداف الإقتصادية للمنشأة وبعد الأداء المالي أيضاً بأنه وصف لوضع المنشأة الآن وتحديد الاتجاهات التي إستخدمتها للوصول إليه من خلال دراسة المبيعات ، الإيرادات الموجودات المطلوبة وصافي الثروة (1) .

1- مفهوم تقويم الأداء المالي :

يحتل تقويم الأداء المالي مكانه مميزة لما له من أهمية كبيرة في تحديد كفاءة المنشأة ومدي تحقيقها لأهدافها . وقد إختلف الباحثون حول تقييم الأداء وأدواته ومعايير والأسلوب المنهجي الذي يعتمد في تطبيقه وما إذا كان محاسباً أو إدارياً ، إقتصادياً أم إحصائياً .

ويعزي سبب هذا الإختلاف الي التباين في وجهات النظر المرتبطة في كل المجالات أعلاه حيث ينظر كل واحد منها الي هذا الأمر من زاويته الخاصة وأن عملية تقويم الاداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات معدة مسبقاً للوقوف علي الإنحرافات ثم يلي ذلك إتخاذ الخطوات اللازمة لتصحيحها وتكون المقارنة عادةً بين ماهو متحقق فعلياً وبين ماهو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة والتي عادةً ما تكون سنة وبذهب البعض الآخر الي القول بأن عملية تقويم الأداء ماهية إلا دراسات وبحوث تستهدف الوقوف علي العلاقات التي تربط بين الموارد المتاحة وبين كفاءة إستخدامها من قبل الوحدة الإقتصادية وكيفية تطوير هذه العلاقة خلال فترة زمنية معينة عن طريق مقارنة ما تحققه فعلاً مع معايير محددة مسبقاً (2)

2- أهمية تقويم الأداء المالي:

أيا كانت المنشأة خاصة أو عامة تهدف الي الربح لأنها تواجه إلتزامات مالية لتحقيق الأهداف المرجوه حتي تشبع دوافعهم ، لذلك فتقويم الأداء يقدم أداء رئيسي للإجراء الرقابي في المنظمة وهي تظهر عن طريق تصحيح وتعديل الإستراتيجية والخطة وترشيد إستخدام الموارد المتاحة .

عليه يمكن تحديد أهمية تقويم الأداء المالي في النقاط التالية (2)

أ - إكتشاف الإنحرافات ومعرفة أسبابها لكي تتخذ الإجراءات التصحيحية منعاً لتكرارها ويتم إكتشاف الإنحرافات لكل الأنشطة بالمنشأة حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة علي ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالإستثناء اذ يركز المديرون علي الإنحرافات المكتشفة وفي الوقت نفسه يستطيعون التفرغ لمصالحهم الاخرى .

ب - ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية إستخدام المنشأة لمواردها المتاحة وهل كان هذا الإستخدام

(1) فلاح حسن حسين ، مؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر (ص 235.

(2) السعيد قرحات جمعة ، الأداء المالي (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000) ص 41.

يؤدي الي هدر أوضاع أو عطل وهل للمنشأة طموح ما أعلي وأكثر إتساعاً ومدي الأهداف المرسومة من خلال الإستخدام الأمثل والأفضل للموارد الإقتصادية المتاحة .

ج-التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع المتمثلة في الإنتاج والتسويق والتمويل والأفراد وذلك ضماناً لتحقيق الوفورات الإقتصادية ولتلافي الضياع الإقتصادي والإسراف المالي .

3- أغراض عملية تقويم الاداء المالي :

لقد ركز احد الباحثين أن أغراض عملية تقويم الأداء المالي تتمثل في الاتي :

أ - متابعة تنفيذ الأهداف بغرض التعرف علي مدي تحقيق الوحدة الإقتصادية للأهداف المقدرة في الوقت المحدد .

ب - متابعة الكفاية في الأداء بغرض التحقق من التنفيذ الفعلي بأعلي درجة ممكنة من الكفاية مع تجنب الإسراف والأخطاء في التنفيذ .

ج - تقويم نتائج التنفيذ بعد تحديد المراكز الإدارية المسؤلة عن متابعة التنفيذ .

تقويم الأداء المالي للوحدة يعني تقديراً حكماً ذو قيمة علي إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة الوحدة وعلي طريقة الإستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة وبمعني حتي يفيد تقويم الأداء المالي للوحدة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً⁽¹⁾

وتقويم الأداء يهدف الي الوقوف علي تحقيق أهداف وحدات الأعمال في إستخدام الموارد المتاحة أفضل إستخدام وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية⁽²⁾

ويري الباحث أن تقويم الأداء المالي يعتبر أحد العناصر الاساسية للعملية الإدارية حيث يوفر معلومات وبيانات تستخدم في قياس أهداف المؤسسة والتعرف علي إتجاهات الأداء فيها.

4- أهداف الأداء المالي :

بما أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم علي عملية التحليل المالي فإن أهدافه تتبع من أهداف التحليل المالي والذي يهدف بشكل عام الي تقييم الأداء المالي للمنشأة من زوايا متعددة بشكل يخدم أهداف مستخدمي المعلومات وأيضاً تحويل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية الي معلومات تستعمل كأساس لإتخاذ قرارات تتعلق بترشيد القرارات ذات العلاقة بالمنشأة .

ويمكن خصر أهداف التحليل المالي في الجوانب التالية⁽³⁾:

أ - التعرف علي الوضع المالي الحقيقي للمنشأة .

(1) السعيد فرحان جمعة ، الأداء لمنظمات الأعمال (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000) ص 38.

(2) حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي وتقويم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي (عمان : مؤسسة الوارق ، 2000) ص ص 81-82.

(3) عبدالحليم كراجه وآخرون ، الإدارة والتحليل المالي (عمان : دار صفاء للنشر ، 2002م) ص 153 .

ب - معرفة قدرة المنشأة علي خدمة ديونها وقدرتها علي الإقتراض .

ج - تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة .

د - الحكم علي كفاءة الإدارة .

هـ - الإستفادة من المعلومات المتاحة .

و - التعرف علي مصادر وإستخدامات الأموال .

5- معايير الأداء المالي :

تبرز في التحليل المالي أهمية تحديد المعايير التي تستخدم في متابعة تغير النسب المالية من سنة لآخري لأن النسب المالية لا تعني شيئاً بحد ذاتها لذا يقتضي الأمر مقارنتها مع معايير أو نسب أخرى حيث أن المقارنة ستلقي الضوء علي ما تعينه كل نسبة من النسب التي تم إستخراجها فيها إذا كانت مرتفعة أم منخفضة وهناك أربعة معايير رئيسية للأداء المالي كما يلي⁽¹⁾ :

أ - المعايير التاريخية Historical Standards

وتكون مستمدة من فعاليات المنشأة ذاتها إذا تمكن المحلل المالي الداخلي فيها من حساب النسب المالية من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة العليا والمالية والكشف عن مواطن الضعف في المنشأة لكي تتم معالجتها .

ب - المعايير القطاعية (الصناعية) Industry Standards

وهي معايير مستمدة من القطاع الذي تعمل فيه المنشأة ويستفيد المحلل المالي بدرجة أكبر من المعايير القطاعية في قابة الأداء وتمثل هذه المعايير أساساً جيدة لمقارنة أداء المنشأة ومتابعتها دورياً خاصة وأن المنشأة المعنية تتشابه في العديد من خصائصها مع النشاط القطاعي الذي تقارن به علي الرغم من وجود إختلافات عديدة بين المنشآت موضوع المقارنة في القطاع الواحد من حيث المنتجات ، نسب إستخدام الطاقة الإنتاجية ، درجة التباعد الجغرافي .

ج - المعايير المطلقة Absolute Standards

وهي تعني وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المنشآت تقاس بها النسبة ذات العلاقة في منشأة معينة .

هـ - المعايير المستهدفة Target Standards :

وهي نسب تستهدف إدارة المنشأة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنة أو الخطة بالتالي فإن مقارنة النسب المتحققة بالفعل بتلك المستهدفة تبرز وجه الإنحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط للمنشأة المعنية وبالتالي إتخاذ الإجراء التصحيحية اللازمة.

(1) منير إبراهيم هندي ، الإدارة المالية في المملكة العربية (الإسكندرية : المكتب العربي الحديث ، 1989) 82

6- الجهات المستفيدة من دراسة الأداء المالي للمنشأة وتحليله :

هناك العديد من الجهات المستفيدة من دراسة الاداء المالي عن طريق التحليل المالي وتختلف هذه الجهات باختلاف القرارات التي يريدون إتخاذها كما وقد تم تقسيم هذه الأطراف الي مجموعتين هما⁽¹⁾

أ - الإدارة :

حيث أن الإدارة في المنشأة تهتم بالتحليل المالي لغرض إتخاذ القرارات المالية والإنتاجية والتسويقية والتخطيطية والتنظيمية والتوجيهية والعديد من القرارات التي تسعى من خلالها الي تقييم الأداء المالي ومدي النجاح في الوصول الي الأهداف المرجوة .

ب - الموظفون والعمال :

حيث تهتم هذه الفئة بالتحليل المالي حتي تطمئن علي الإستقرار الوظيفي لها وعلي قدرة المنشأة علي الإستقرار وتهتم أيضاً بمعرفة الأرباح حتي يطمئن العمال والموظفون علي قدرة المنشأة في سداد أجورهم ومكافأتهم ونوعية الخدمة المقدمة لهم .

المجموعة الثانية : وتضم الأطراف الخارجيون وأهم هذه الأطراف هم :

أ - المستثمرون الحاليون والمرقبون :

وهم أصحاب الأسهم في الشركات المساهمة أو الملاك ومن يريدون الإستثمار في مؤسسات أخرى ويهتمون كثيراً بالعائد علي المال المستثمر كنسبة من نسب التحليل ويوفر لهم التحليل معلومات عن الأرباح المحققة والمتوقعة مما يوفر لديهم القناعة الكافية عن الوضع المالي للمنشأة وبالتالي إتخاذ القرار المناسب .

ب - البنوك المقرضون :

تهتم البنوك بالتحليل المالي لمعرفة قدرتها في إتخاذ القرارات المالية ومعرفة المركز المالي للأفراد الذين تتعامل معهم أما المقرضون فيقومون بالتحليل من أجل معرفة قدرة المقترضين علي سداد إلتزاماتهم .

ج - أطراف خارجية أخرى :

هناك أطراف خارجية تهتم بالتحليل المالي مثل بيوت الخبرة المالية والغرف التجارية والصناعية والجهات الحكومية .

(1) مؤيد راضي حنفر، غسان المطاونة ، تحليل القوائم المالية (عمان : دار المسيرة ،2006م)ص73

المبحث الثالث : المراجعة الإدارية وكفاءة الاداء الإداري والمالي

1- مفهوم التقييم المالي والإداري :

تمهيد :

كثر الحديث في السنوات الأخيرة عن التقييم (Evaluation) و أطلق علي هذا المفهوم تسميات مختلفة منها : نظام التقييم ، وإدارة التقييم ، ونظام الأداء وغير ذلك .

وعقدت خلال السنوات القليلة الماضية ندوات ومؤتمرات خصصت لهذا الموضوع نظراً لأهميته ، ونسبةً إليه التحسن الكبير الذي طرأ علي الإنتاجية وعلي رفع وتائر ومعدلات الأداء⁽¹⁾ .

وأصبح التقييم إحدي الكلمات الأساسية في مفردات التحديث الإداري ، لأنه مبني علي الأسس والمعايير والقياس والحساب ، فهو تقييم للسياسات والمؤسسات ولأداء الأفراد .

يعرف التقييم بأنه قياس للعمل والنتائج التي يؤدي إليها النشاط في الوحدات الاقتصادية ، ويتم ذلك من خلال مقارنة ما تحقق فعلاً بما كان مستهدفاً تحقيقه ، ومقارنة ما تحقق فعلاً بمعايير نمطية لما كان ممكن تحقيقه . وتتمثل عملية التقييم المالي والإداري في إستخدام البيانات المتاحة عن أوجه نشاطات المنشأة بصورة توضح وحدات التنفيذ الفعلية والانحرافات عن الخطط الموضوعة مع قياس النتائج ، وإظهار المشكلات والمعوقات ، و تقييم نشاط المستويات المختلفة من الإدارة داخل المنشأة الواحدة عن طريق مقارنة البيانات المخططة ، والبيانات الفعلية مع بيانات السنوات السابقة⁽²⁾ .

وهو عملية هادفة إلي قياس النشاط الذي يتم تأديته في كل قسم من أقسام المنشأة و معرفة نتائجه ، وبيان كون هذا النشاط متفقاً في نتائجه و الأهداف التي سعي إلي تحقيقها ، و إذا كان أسلوب أداء النشاط ، و وسائل تحقيق نتائجه تمثل أفضل وأكفاً ما أمكن إتباعه لتحقيق تلك النتائج والأهداف⁽³⁾ .

التقييم المالي والإداري للأداء هو عبارة عن دراسة جوانب القوة والضعف التي تكشف إنجاز الأنشطة وتحليلها سواء علي مستوي الفرد أو المنظمة أو أي جزء من أجزائها⁽⁴⁾ .

إن تقييم أي مشروع هو العملية التي يتم بواسطتها التعرف علي مدي المطابقة بين الأداء الفعلي لهذا المشروع و الأهداف المبررة لإنشائه ، وإن عملية التقييم الإداري تتضمن بحث الوضع القانوني للمشروع والتسلسل الرئاسي ومسؤولية اتخاذ القرارات ، والهيكل الإداري والسياسات العامة للتشغيل والأجور⁽¹⁾ .

(1) محمد مرعي ، دليل نظام التقييم في المؤسسات والإدارات (دمشق : دار الرضا للنشر ، الطبعة الأولى ، 2001) ص 9.

(2) عدنان نجيب كركور ، سليمان خليل الفارس ، التقويم الإداري في المؤسسات (سوريا : منشورات جامعة دمشق ، 2000) ص 232.

(3) غسان قلعاوي ، رقابة الأداء (دمشق: دار كنعان للدراسات والنشر ، الطبعة الأولى ، 1998) ص 13.

(4) عبد الغفار حنفي ، عبد السلام أبو قحف ، تنظيم وإدارة الأعمال (الإسكندرية : المكتب العربي الحديث، 1993) ص 567.

(5) إبراهيم حياتي ، التقويم الإداري للمشروعات (سوريا : منشورات جامعة حلب ، 1991) ص 275.

كذلك عند تقييم أي مشروع من الناحية الإدارية لابد أن يرافقه تقييم آخر هو التقييم المالي من أجل التأكد من احتياجات المشروع وإمكانية تغطية نفقاته ، وتأمين الأموال اللازمة لتنفيذه وتقدير الإيرادات السنوية المتوقعة ، وعلي اعتبار أن عملية التقييم هنا تراعي التكاليف و الإيرادات أي تأخذ صفة مالية بحتة فهنا يطلق عليها عملية التقييم المالي .

إن عملية التقييم المالي والإداري تهدف إلى التحقق من حسن تنفيذ الخطة بحسب المعدلات المرسومة لها ومدى استخدام الموارد بالكفاءة المطلوبة، ومعرفة معدلات تطور الأداء الفعلي من عام إلى آخر، وبيان الانحرافات وأماكن الخلل في التنفيذ من خلال تحليل أسبابها من أجل اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح مسار الخطة وبما يكفل تحقيق الأهداف والخطط المرسومة.

من خلال ما سبق تم التوصل إلى أن عملية التقييم المالي والإداري تهدف بشكل أساسي إلى تحسين وتطوير الأداء في المنشآت، وتأتي جميع الأهداف الفرعية الأخرى للتقييم مكملية لهذا الهدف الأساسي، والذي تتحول فيه عملية التقييم من مجرد البحث عن الأخطاء إلى مستوى دراسة كامل النشاط، والهدف من ذلك هو معرفة مستوى تحقيق هذا النشاط لأهدافه، من أجل بيان المعوقات والانحرافات ومظاهر الضعف والقصور التي تسفر عنها عملية التقييم، ومعرفة أسباب هذه الانحرافات للوصول إلى الطرق الكفيلة بعلاجها لمنع حدوثها في المستقبل، أو من أجل إبراز مظاهر الكفاءة في الأداء ومعرفة أسبابها والحرص على استمرارها وتطويرها في المستقبل.

وأخيرا : بهذا المفهوم للتقييم يمكن اعتبار أن التقييم عملية لابد منها لكل نشاط إنساني، إنها وقفة لابد منها للتأكد من مدى سلامة النشاط وملائمته، و من ثم الاستمرار في هذا النشاط بوسائل أكثر ملائمة وتطوراً في ضوء النتائج التي تمخّضت عنها وقفة التقييم. بحيث يفترض من خلال التقييم محاولة الإجابة على الأسئلة الثلاثة التالية (1)

أ - ما مستوى الأداء الحالي..؟

ب - هل يمكن تحسين مستوى الأداء الحالي وتطويره..؟

ج - كيف يمكن ذلك..؟

2- أهمية التقييم المالي والإداري:

يرى فريق من الكتاب أن عملية التقييم تمثل سلسلة متكاملة ومتداخلة من مراحل العملية الإدارية ، التي تبدأ عادة بتحديد الأهداف المأمول تحقيقها نتيجة استخدام الموارد المتاحة، ثم متابعة تحقيق هذه الأهداف بغية كشف الانحرافات وتحديدها، وذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المتوقعة وتنتهي عملية الرقابة بالمرحلة الأخيرة من سلسلة العملية الإدارية وهي مرحلة التقييم بقصد توجيه المسؤولين إلى مواطن

(1)Wally B.H.Efficiency Auditing (London: the Mas Millans press Ltd, 1984) p.340.

- الانحرافات وأسبابها واقتراح الحلول الكفيلة بمعالجتها. وتتجلى أهمية التقييم في النقاط التالية⁽¹⁾
- أ - معرفة العناصر الكفوءة، ووضعها في المواضيع الأكثر إنتاجية، والاستغناء عن العناصر غير المنتجة، ومساعدة العناصر التي تحتاج إلى مساعدة للنهوض بأدائها إلى مستوى الأداء الطموح.
- ب - الموضوعية وتحديد المكافآت التشجيعية: إن تقييم الأداء القائم على الموضوعية في المعاملة بين العاملين وفق أسس وقواعد عادلة، يحقق لدى الأفراد انطباعاً بأن ما يستحقونه يتناسب مع أدائهم وكفاءتهم، وأنه تمت معاملتهم معاملة واحدة دون تمييز أي فرد عن الآخر، فالنظام العادل لتقييم الأداء يكافئ كل موظف بحسب قدرته وجهده وكفاءته في العمل، وليس على أساس المصالح الشخصية التي تعطي لبعض الموظفين تقييماً أعلى، ويكون ذلك على حساب زملائهم الذين يبذلون جهوداً كبيرة.
- ج - تساعد عملية التقييم في تحديد المسؤولين عن الانحرافات، وخاصة عندما تقترب بتحديد واضح لمراكز المسؤولية
- د - إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات المماثلة بالشكل الذي يدفعها إلى تحسين مستوى أدائها.
- هـ - بيان مدى إسهام المنشأة في عملية التنمية الاقتصادية عن طريق تحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل التكاليف، والتخفيض من عوامل التبذير في جميع الموارد الاقتصادية.
- و - اكتشاف التغيرات التي لها تأثير على أنشطة المنظمة، واكتشاف القرارات الخاطئة فوراً لاتخاذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب.
- ز - يوفر نظام تقييم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية.
- ح - يظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المنشأة خلال مسيرتها.
- 3- أهداف عملية التقييم المالي والإداري:**
- بشكل عام إن الهدف الرئيسي من عملية التقييم هو تحسين الأداء وتطويره وتحقيق عملية التقييم هدفها الرئيسي من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية المتعلقة أساساً برصد الوظيفة التخطيطية والإشرافية بالبيانات والمعلومات اللازمة، والتي تمكنها من حسن التخطيط والإشراف والتوجيه، ومساءلة الإدارة التنفيذية عن مستوى أدائها للنشاط. وهذه الأهداف الفرعية هي⁽²⁾
- أ - **التزويد بالمعلومات:** إن عملية التقييم تزود الإدارة بالمعلومات الموضوعية عن النتائج التي حققتها الإدارة التنفيذية، وكذلك تزويدها بالمعلومات الضرورية لوضع السياسات المستقبلية المتعلقة بالتدريب والترقية وغيرها.

(1) محمد مرعي ، مرجع سابق ، ص 22.

(2) John.M.Ivacevich et al, Managing for performance, Revised Edition (American) Business Publications, I.n.c, 1983) P.480.

ب - ترشيد عملية التخطيط :

ويتم ذلك من خلال تزويد عملية التخطيط والجهات القائمة عليها بالبيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ ومستوى كفاءة التنفيذ، معوقات عملية التنفيذ وسبل علاجها على نحو يضمن تطوير وتحسين مستوى أداء الوظيفة التخطيطية نفسها، يضمن تحديد الأهداف المستقبلية بشكل أفضل.

ج - ترشيد القرارات الإدارية :

ويتم ذلك من خلال:

إن عملية التقييم توفر للإدارة البيانات اللازمة، التي تمكنها من متابعة تنفيذ النشاط خطوة بخطوة، وعلى نحو يكفل تصحيح مسار النشاط في الوقت المناسب، وهذا يساعد في تدارك انحرافات التنفيذ في وقت مبكر من أجل اتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة.

ضمان حسن استخدام وإدارة الموارد البشرية والمادية، وبحث الأسباب التي أدت إلى مظاهر الهدر والإسراف في تلك الموارد.

إن عملية تقييم أداء الموارد البشرية في المنشأة تمكن من التعرف على مستوى أداء كل فرد ومعرفة الأشخاص ذوي الأداء المرتفع، وهذا يساعد المنشأة في توزيع المكافآت للأفراد على أساس الأداء، وليس على أساس المعرفة والمصالح الشخصية إلغاء التحيز والمحسوبيات عند اتخاذ القرارات الإدارية، وتجنب التأثير السلبي الناتج عن ذلك، والذي قد يخلق نوعاً من علاقات التوتر بين الرؤساء والمرؤوسين ويتم تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على معايير تقييم موضوعية.

د - تشجيع تقييم الأداء الداخلي :

إن عملية التقييم التي تقوم بها هيئات الرقابة الخارجية لها دوراً كبيراً في تشجيع إدارة المنشآت على ممارسة تقييم الأداء الذاتي أو الداخلي، باتالي فإن عملية التقييم هذه تساعد الموظفين في إدراك نقاط الضعف والقوة لديهم، ومعرفة كيفية تطوير أدائهم وقدراتهم، وكيفية تحسين مستوى الأداء العام للمنشأة التي يعملون فيها.

هـ - بيان الأهمية الاقتصادية :

إن عملية التقييم تساعد في معرفة أهمية النشاط أو القطاع موضوع التقييم، وتبين مدى مساهمة هذا القطاع في تحقيق أهداف التنمية على الصعيد الوطني.

و - إرساء مبدأ المساءلة :

إن عملية تقييم الأداء المالي والإداري تعد الأساس الذي يبنى عليه مبدأ المساءلة، ومما لا شك أن المساءلة لها أهمية كبيرة، على اعتبار أن هناك علاقة قوية بين المساءلة والفساد الإداري، ففي الحالات التي يغيب فيها نظام المساءلة أو يكون غير فعال، تزداد فرص حدوث الفساد الإداري، بل إن غياب المساءلة يشجع على حدوث الفساد الإداري.

4- الشروط الواجب توافرها في نظام التقييم الجيد

تم تحديد الشروط الواجب توافرها لنظام التقييم الجيد في الآتي (1):

أ - إقناع المسؤولين في الجهات الخاضعة للتقييم إلى أهمية وضرورة التقييم، لأنه متى توفرت هذه القناعة بأهمية التقييم أصبح بالإمكان الاستفادة من نتائج عملية التقييم.

ب - يجب أن تتمتع العناصر القائمة بعملية التقييم بمستوى عالٍ من التأهيل العلمي والعملية، بشكلٍ يستطيع من خلاله العنصر المكلف بالتقييم تفهم طبيعة عمل ونشاط المنشأة موضوع التقييم.

ج - الاستمرارية في عملية التقييم : فعملية التقييم يجب أن لا تقتصر على فترة محددة، وإنما يجب التقييم بصورة دورية ومنظمة، وعلى فترات قصيرة حتى يمكن معها مواجهة الانحرافات في الوقت المناسب وفور حدوثها، قبل أن تتطور ويستفحل أمرها.

د - وضع نظام متكامل لتقييم الأداء يستمد عناصره من المعلومات التي تكشف عن الأداء الجاري في نشاط معين داخل المنشأة، وذلك من خلال متابعة الأداء ومعرفة الإنجازات التي تحققت.

هـ - يجب أن يعتمد نظام التقييم على وضع معايير تشمل كافة العمليات التي تمثل أوجه النشاط في المنشأة، لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط على ضوءها، ولابد أن تتصف هذه المعايير بالدقة والموضوعية وأن تكون مدروسة بشكلٍ علمي.

و - أن يتمتع نظام التقييم بالكفاءة العالية، والقدرة على تحسين مستوى الأداء ورفع كفاءة المعايير بالدقة والموضوعية المنشأة وتحقق أهدافها المنشودة.

ز - أن يراعى في نظام التقييم تحقيق التنسيق والتعاون مع أجهزة الرقابة المختلفة وعدم تعارض أهدافهما.

ح - ضرورة فهم نظام التقييم من قبل واضعي تقارير الأداء من مشرفين ورؤساء، لأن عدم فهمه سينتهي به إلى الفشل الأكيد أخيراً تم استنتاج أن توفّر الشروط السابقة مجتمعة من شأنه أن يؤدي إلى نجاح عملية التقييم واكتشاف الانحرافات في الوقت المناسب، واقتراح الحلول .

4- النتائج الإيجابية المتحققة من عملية التقييم:

إن الغرض الرئيسي من عملية التقييم هو ضمان تنفيذ الأداء بأفضل كفاءة ممكنة، وهذا يستدعي أن تكون النتيجة النهائية لعملية التقييم هي تصحيح الانحرافات والأخطاء من أجل الوصول إلى أعلى مردود، وتحقيق أهداف المنشأة. فالنتائج الإيجابية لعملية التقييم هي: (2)

أ - بيان مدى تنفيذ برامج الأداء الموضوعية، والتعرف على ما تحقق منها، وما لم يتحقق، ودراسة

(1) محمد عبد الغني حسن هلاي ، مهارات إدارة الاداء (مصر الجديدة : مركز تطوير الإدارة والتنمية ، الطبعة الثانية ، 1998- 1999) ص 131

(2) محمد كويقاتية ، الرقابة المالية ودورها الإقتصادي في القطاع العام (رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة حلب ، كلية الإقتصاد، 1991) ص 126.

أسباب ذلك ومعالجة الانحرافات ونقاط الخلل فيها.

ب - تحديد الأنشطة التي يمكن تحسين العمل فيها، أو تحقيق وفر في التكاليف، وذلك من خلال وضع السياسات الإدارية الصحيحة، ومباشرة الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ج - قياس مدى تحقق الكفاءة في تقدير عناصر الموازنة، واقتراح السبل الكفيلة بترشيدها ووضعها على أسس علمية، لكي لا تكون هناك انحرافات ناتجة عن التقديرات العشوائية لبنود الموازنة.

د - ترشيد الإدارات العليا وأجهزة الرقابة والتخطيط على مستوى المنشأة، أو على المستوى القومي، من خلال تقديم المعلومات اللازمة والتي تتمتع بالدقة والواقعية.

هـ - إن التقييم من خلال المعرفة الدقيقة للحقائق الإدارية يسمح بزيادة كفاءة أداء الإدارات . وأخيراً يمكن إيجاز المنافع المتحققة من عملية التقييم لكل من الفرد، والمدير، والمنشأة وهذه المنافع تتمثل فيما يلي (1) :

أ - بالنسبة للفرد : إن عملية التقييم تحسن إدراك الفرد ومفاهيمه المرتبطة بعملية التقييم، وتوضح له الأساليب التي يمكن إتباعها من أجل تحسين مستوى أدائه، لكي تزيد ثقة الفرد بنفسه وتجعله يشعر بتشجيع ودعم الإدارة له.

ب - بالنسبة للمدير : إن عملية التقييم تعرف المدير بالطرق الواجب إتباعها من أجل تشجيع الأفراد لتحسين مستوى أدائهم، وكذلك مساعدة المديرين في تخطيط القوى العاملة، وتدعيم ثقتهم بأنفسهم.

ج - بالنسبة للمنشأة : إن عملية التقييم توفر طرق التنبؤ بالأداء المتوقع، وتحديد جوانب الضعف وكيفية علاجها، وكذلك توفير المعلومات الإدارية اللازمة من أجل اتخاذ القرارات أو التحفيز، وتحديد متطلبات عمليات التدريب اللازمة التي من شأنها رفع مستويات الأداء.

5- مراحل عملية التقييم المالي والإداري :

أجمع مفكرو الإدارة في إطار الرقابة والتقييم على ضرورة التأكد من أن ماتم تحقيقه أو مايتحقق مطابق للأهداف المرسومة لاي نشاط، لأن ترك الأمور تسير دون رقابة وتقييم قد يؤدي إلى نتائج سلبية منها(2)

أ - عدم التعرف على مدى تحقيق الأهداف المحددة.

ب - عدم معرفة ماهية المشكلات القائمة إن وجدت.

ج - عدم معرفة كيفية علاج أو منع تكرار هذه المشكلات.

وقد تتفاقم الأمور دون أن تتم ملاحظتها، لتبلغ حد سوء استغلال الموارد المادية والبشرية وبالرغم من الجدل القائم بين المدارس الفكرية المختلفة، فقد أقرت أنه لكي يتم التحقق من حدث مطابق.

(1) عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم والإدارة (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2003) ص 484.

(2) ديابا الحج عارف ، مرجع سابق ، ص 133.

لما هو مقرر ومخطط له، لابد أن تكون هناك معايير أو مقاييس يتم قياس الأداء بها، فتظهر بذلك الانحرافات إن وجدت، ويصبح من الضروري تشخيصها ثم علاجها، من أجل تصحيح المسار، أو وضع أهداف جديدة. فلا بد لعملية التقييم من أن تمر إذن بمراحل متعددة تعد الخطوات الأساسية لها وهي:

أولاً : مرحلة تحديد الأهداف 0

ثانياً : مرحلة تحديد معايير التقييم 0

ثالثاً : مرحلة القياس والتقييم 0

رابعاً : مرحلة مقارنة الأداء بالمعيار والكشف عن الانحرافات 0

خامساً : مرحلة تصحيح الانحرافات 0

أولاً : مرحلة تحديد الأهداف:

إن عملية التعرف على الأهداف تعد من المراحل الأولى لعملية التقييم، وهي الخطوة الأساسية للرقابة على كفاءة الأداء. في هذه المرحلة يتم تحديد الأهداف والخطط، أي النتائج المطلوب الوصول إليها فقد تكون الأهداف هي تحقيق مبلغ معين من الأرباح، أو إنتاج عدد معين من الوحدات، أو تأدية خدمة معينة، وقد يكون الهدف هو الحصول على رقم معين من العملات الأجنبية من خلال تصدير المنتجات أو القيام بتأدية الخدمات. ومن الملاحظ أن معظم الإداريين لم يذكر عملية وضع الأهداف كخطوة أولى من مراحل عملية التقييم، ويعود ذلك في الغالب إلى قناعتهم بأنها الخطوة الأولى في العمل الإداري والذي يبدأ بعملية التخطيط، وعدم إيرادها من ضمن الخطوات لا يعني إغفالها أو إنقاص أهميتها فهي قائمة في عملية التقييم والرقابة التي تبدأ بتحديد معايير التقييم المرتبطة بالأهداف والمنبثقة عنها، والتي يؤدي عدم وضوحها وفهمها لدى جميع المعنيين بتحقيقها وتطبيقها إلى تعثر تحديد المعايير اللازمة لتقييم الأداء الفعلي، ومن ثم انعدام فعالية عملية التقييم. ولهذا فقد رأى بعضهم " أن دورة عملية التقييم تبدأ بوضع الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة، وتنتهي بتحقيق هذه الأهداف

طبيعة الأهداف:

1- الأهداف الوصفية :

الأهداف الوصفية هي الأهداف التي يتم التعبير عنها بشكلٍ وصفي دون تحديدها بشكلٍ كمي أو رقمي، وبذلك فالهدف الوصفي لا يمكن استخدامه كأداة للقياس، بل لابد من تحديده بشكلٍ كمي أو رقمي ليصبح معياراً مباشراً يمكن استخدامه كأداة للتقييم

2- الأهداف المحددة :

هي الأهداف التي يعبر عنها بشكلٍ كمي أو رقمي، في هذه الحالة عندماتُحدد الأهداف تصبح معياراً يمكن من خلاله الحكم على كفاءة الأداء الفعلي المنفّذ 0

3- الأهداف العامة والأهداف الجزئية :الهدف العام هو الهدف الأساسي الذي تسعى المنشأة أو أي قطاع

دور المراجعة الإدارية في تقييم الاداء:

يتبلور دور المراجعة الادارية في هدفها الرئيسي وهو تقييم كفاءة الاداء الاداري ، بمعنى ان دور المراجعة الادارية يتركز على تشخيص الأداء 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 (1) ومن هذا التعريف لدور المراجعة يري ان تقييم نظم الرقابة الادارية في المشروع من حيث كفايتها وفاعليتها يعد جزءا من الرقابة الداخلية الشاملة ، وبالتالي على المراجع الاداري ان يهتم بتحسين الاداء العام للمشروع والا يقتصر اهتمامه 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 وبذلك تتحقق الاهداف المرجوه.

1- 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:

والمجهودات التي بذلت لتحقيق هذه النتائج من تخطيط وطرق ووسائل وبرامج التشغيل المتصلة بكفاءة استخدام الموارد المتاحة

أ- أن التقييم لا يقتصر على الانجازات والنتائج النهائية فحسب ، بل يمتد إلى تقييم الأنشطة
ب- أن تقييم الأداء هو بالأساس تحليل للتكلفة والعائد ونتائج عملية التقييم هي بمثابة تحديد لكفاءة الإدارة وفاعليتها ، فالإدارة توصف بالكفاءة حينما تكون قيمة ما تم انجازه من أعمال تفوق بكثير مما تتحمله من موارد وتكاليف مختلفة في سبيل الوصول لهذا الإنجاز .

ج- أن التقييم لا يقصد به التركيز على الجانب الاقتصادي للإنجاز فقط بل قد يتضمن أحيانا عناصر اجتماعية مختلفة تسهم في تحديد القيمة الحقيقية للإنجاز وذلك بتقديم خدمة أو سلعة مطلوبة اجتماعياً

2- علاقة تأثير عملية تقييم الأداء الإداري بالعملية الإدارية:

أن عملية تقييم الأداء الإداري تتأثر بمراحل العملية الإدارية كما أنها تؤثر فيها أيضا الأمر الذي يتطلب

(1) أمجد حسن عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص 34.

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 " فإن " تقييم الأداء هو أداة من أدوات الرقابة الإدارية الشاملة. " وحتى تكون الرقابة الإدارية شاملة لكل جوانب وأبعاد التنظيم فإن تقييم الأداء الإداري يجب أن يكون شاملا لكل عمليات وأنشطة المشروع ومنجزاته.

يرى الباحث 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.

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 .

يستنتج الباحث بناءً 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 ، أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين الوظيفة الأولى

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

و 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 وتنفيذ أهدافها بأعلى درجة من الكفاية فضلا عن التأكد من تحقيق الترابط والتوازن والتكامل بين نشاط الوحدة الاقتصادية في كل مجالات العمل فيها.

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- الحقائق المرتبطة بعملية تقييم الأداء الإداري :

أ - 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 بذاتها0

ب - تتعلق عملية تقييم الأداء الإداري بالمستقبل فوجودها لاحق بوجود النشاط ذاته حيث لا توجد إلا حيثما يوجد نشاط تراقبه.

ج - 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 .

د - أن عملية تقييم الأداء عملية شاملة حيث يجب اشتغال تقييم الأداء على كل أوجه النشاط للمشروع سواء الأنشطة الإدارية أو الإنتاجية المباشرة وغير المباشرة ، وإن يمتد التقييم ليغطي كل أجزاء التنظيم ومستوياته ولا يقتصر على بعضها فقط.

هـ - 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 أجلها0

4- مزايا قياس الأداء الإداري :

أهم المزايا التي تستفيد منها الشركات عند قياس الأداء الإداري ما يلي : (1)

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

ب - المساعدة في تحديد احتياجات التدريب من خلال اكتشاف قدرات العاملين وانجازهم ومقارنته بالإنتاج المعياري المطلوب تحقيقه ويؤدي ذلك إلى اكتشاف بعض نواحي القصور 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 ايجابي على مستقبل الفرد وترقيته عن طريق استخدام الوسائل الايجابية لتقييم الأداء وإعطاء الأفراد الثقة بأن الهدف من التقييم هو العلاج وليس العقاب.

ج - 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.

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

هـ - 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.

5- 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

الوجه الأول : دراسة وتقييم الجدوى الاقتصادية للمشروعات الاستثمارية وذلك بهدف تأسيس منشأة جديدة.

(1) محمد محسن أسعد ، تقييم أداء الأفراد في الأجهزة الحكومية ، مجلة الإدارة ، 1981 ، ص 96.

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.

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

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

حيث 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 متشابهة
انصب اهتمامهم على معرفة مستوى الأداء والتأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة لديها وذلك لتحقيق
أهدافها .

6- المفاهيم الأساسية التي تستخدم في قياس نجاح الوحدة الاقتصادية

أ- الفعالية :وتعني مدى تحقيق المنشأة لأهدافها.

ب- الكفاءة :وتعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في إطار مجموعة من المحددات والظروف الداخلية
والخارجية. (1)

هناك ارتباطاً 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 .

يرى 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.

يستنتج الباحث 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

(1) محمد رشاد الحملوي وآخرون ، إدارة الإنتاج والعمليات ، مكتبة عين شمس ، 1995 ص 84.

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 مرادفا 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.

ويتم قياس الكفاءة الإنتاجية بإحدى صورتين:

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

ب - 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 ويتم تحقيق ذلك بحسن إختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى المخرجات الممكنة لتقييم الأداء الإداري والذي بدوره تستطيع المنشأة من تحقيق أهدافها المخططة .

7- موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري:

حتى يكون المراجع الإداري قادرا على النجاح في مهمته يجب عليه اكتشاف المشاكل والصعوبات التي تحول دون تحقيق الكفاءة في أداء الأعمال والحكم على مدى جودة الأداء الإداري في المنشأة المراد مراجعتها ولذلك يجب عليه تجميع البيانات والمعلومات 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⁾

أ - 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.

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

ج - 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.

د - فحص الإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية في تقييم الأنشطة وتفاصيل تلك الإجراءات ومدى

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

ملائمتها لتقييم تلك الأنشطة.

هـ - 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 :

أ - معرفة السلطة المخولة لإدارة النشاط محل المراجعة -دراسة الإجراءات المتبعة في الإدارة أو القسم محل المراجعة.

ب - تحديد هدف الوظيفة أو النشاط محل المراجعة استنتاج السبب الكامن وراء الحالة القائمة.

ج - تقرير الوضع القائم بالنشاط أو القسم محل المراجعة. الوصول إلى نتيجة والتوصية بشأنها ومن ثم يتمكن المراجع من توفير الوقت اللازم لكتابة تقريره في زمن قياسي .

8- الكفاءة في مؤسسات الأعمال والهيئات الحكومية :

تعنى الكفاءة : أفضل إستخدام ممكن للموارد المتاحة وبأقل ضياع أو فقد "أو هي أقصى إنتاج ممكن باستخدام كمية محدودة من العناصر"⁽³⁾. 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 ، 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. الكفاءة في الهيئات الحكومية ، 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 والإقتصاد والخزانة فنظراً لصعوبة توفير هذه الخدمات إقتصاديا وبسهولة إلا عن

(1) محمد نصر الهوري ، المراجعة دراسة علمية وتطبيقية متقدمة (مصر : مكتبة عين شمس ، 1989) ص 183.

(3) عابدة سيد خطاب ، تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع الخدمات (مصر : جامعة عين شمس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 1979) ص 30-33 .

طريق الحكومة ، حيث أن خدمات هذه الوزارات والمصالح لا تباع في السوق بل إنها تقدم في الأصل مجاناً 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 الحكومية⁽¹⁾

مقياس الربح :

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

9- العلاقة بين الأداء الإداري والفعالية والكفاءة

تم 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⁽²⁾. ويتطلب نجاح المنظمة في ذلك تحقيق الأهداف توافر العناصر الآتية:

1- الاتزان.

2- التكيف.

3- النمو.

4- الكفاءة.

5- المرونة : (وتعتبر الكفاءة كما سبق الإشارة أحد المتغيرات المهمة 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. يستخلص الباحث 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.

(1) علي السلمي ، مرجع سابق ، 1980، ص306.

(2) عابدة سيد خطاب ، مرجع سابق، 1979، صص 34- 36 .

أ - العلاقة بين الكفاءة والكفاية الإنتاجية :

تشمل الكفاءة الاستخدام الكامل للموارد المتاحة والاهتمام بكل من 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⁽¹⁾.

ب - 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 والمواصلات... 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 والنقدم.

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⁽¹⁾.

(1) محمد رشاد الحماوي وآخرون ، مرجع سابق، 1995، ص273 .

ج - 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 مرحلتين الرقابة الإدارية ومراقبة العمليات ، أي بالاقتناء والاستخدام الكافي والفعال للموارد الاقتصادية ، مالية ومادية وبشرية ، وأيضاً بتنفيذ العمليات داخل المشروع.

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

- 1- مدى التناسب بين حجم العمالة وطبيعة أعمال الأنشطة المختلفة بالمشروع
- 2- وجود نظام متكامل للتنمية البشرية والتدريب.
- 3- تطور معدل دوران العمالة.
- 4- مدى تناسب الأجور مع القيمة المضافة 0
- 5- مدى توافر ظروف العمل الملائمة.
- 6- الاحتياجات الجديدة من العمالة ونوعية هذه العمالة.
- 7- 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.

(1) حافظ حسن شعيب ، الاتجاهات الحديثة في اعداد معايير الاداء المهني للمراجعة الإدارية (مصر : جامعة حلوان ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 1986.

دور المراجعة الإدارية في تقييم فاعلية الهيكل التنظيمي بالمنشأة :

تلعب المراجعة الإدارية دوراً كبيراً في تقييم فاعلية الهيكل التنظيمي من خلال النقاط التالية :

أ - مدى مناسبة التنظيم الإداري للمنشأة لتحقيق أهدافها.

ب - وجود خطوط واضحة للسلطة والمسؤولية لكافة المستويات الإدارية.

ج - مدى تناسب السلطات مع المسؤوليات.

د - مدى وجود مجالات مناسبة للرقابة .

هـ - التأكد من تطبيق مبدأ وحدة الأوامر داخل التنظيم.

و - مدى إتباع مبدأ تقسيم العمل والتخصص داخل التنظيم.

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

أ - وضوح الأهداف وسهولة فهمها لكافة المستويات الإدارية.

ب - التحديد الدقيق للأهداف الفرعية وشمولها لكافة الأنشطة بالمشروع.

ج - واقعية الأهداف وتناسبها مع المسؤوليات المحددة للمستويات الإدارية.

د - مدى التناسق والتكامل بين الأهداف وبعض وجود برنامج زمني لتحقيق هذه الأهداف.

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

أ - مدى ملائمة الخطط مع الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الاقتصادية.

ب - مدى مشاركة العاملين من مختلف المستويات في وضع الخطط.

ج - مدى واقعية الخطط من خلال اعتمادها على الإمكانيات المتاحة وكفاءة وخبرة أعضاء التنظيم مما يساعد على تحقيق الأهداف.

د - مدى مرونة الخطط في مقابلة التغيرات والتوقعات.

هـ - مدى التناسق بين الخطط والتفويض السليم للسلطات والمسؤوليات.

و - إمكانية خضوع الخطط للقياس لتحديد مدى النجاح أو الفشل في تنفيذها .

ونظراً 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 (2)

أ - تقييم الأداء: تقييم الأداء هو قياس ومراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف الموضوعية.

(1) حافظ حسن شعيب ، مرجع سابق ، 1986 ، ص 40 .

(2) هشام أحمد حسبو ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي (مصر : مكتبة عين شمس ، 1992 ص 270 .

- ب - 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) .
- ج - الموازنات التخطيطية : وهي ترجمة رقمية لأهداف المنشأة وما يلزم لتحقيقها من موارد مالية ومادية وبشرية ومن ثم يمكن اعتبارها معيارا كميا لقياس وتقييم الأداء الإداري.
- د - 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.
- هـ - 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..
- بناءً على ماتقدم يري الباحث أن للمراجعة الإدارية دور كبير في تقييم أهداف المشروع ووضع السياسات الخطط المستقبلية والتي بدورها تؤدي الي رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي في مؤسسات الأعمال .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الاول : نبذة عن شركة الأمن الغذائي بولاية الخرطوم

المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث : تحليل البيانات واختبار الفرضيات .

المبحث الأول : نبذة عن شركة الأمن الغذائي بولاية الخرطوم

1- نشأة شركة الأمن الغذائي :

تم تأسيس شركة الأمن الغذائي وسجلت بموجب قانون الشركات لعام 1925م في العام 1982م برأسمال اسمي قدره 500.000 جنيه مقسم على (200) سهم.⁽¹⁾

بدأت الشركة نشاطها بعد مرحلة التأسيس بتنفيذ مجمع المخابز الآلية الذي تم التعاقد عليه في إطار برتكول التعاون الاقتصادي بين السودان وفرنسا بمبلغ (30) مليون فرنك فرنسي، وتم افتتاح هذه المخابز رسمياً في يناير 1984م بموقعها الحالي بالخرطوم بحري.

خلال الفترة من العام 1984 إلى 1986م تراجع نشاط الشركة تدريجياً الأمر الذي أدى إلى استصدار قرار من مجلس الإدارة المركزي للهيئة العسكرية الاقتصادية آنذاك بإيقاف نشاط الشركة وتوزيع العاملين بها على شركات الهيئة الأخرى وذلك نتيجة للخسارة المستمرة والتي كانت بواقع (3.600) دينار شهرياً وظلت الشركة متوقفة عن العمل حتى العام 1988م عام السيول والفيضانات بسبب محنة السيول والفيضانات التي أدت إلى توقف معظم المخابز بولاية الخرطوم عن العمل وحاجة المواطنين الملحة للخبز أصدر السيد/ وزير التجارة الداخلية في العام 1988م قراراً بتشغيل مجمع المخابز الآلية وبالتالي إعادة الشركة للعمل مرة أخرى ، وذلك لمقابلة هذه الاحتياجات المضطربة للخبز. بعد استئناف الشركة لنشاطها منذ ذلك التاريخ (3/8/1988م) وحتى تاريخه تطورت الشركة وتوسعت في أنشطتها لتحقيق أغراضها ومازالت مستمرة بعون الله وتوفيقه. تم تعديل لوائح تأسيس الشركة ونصت علي أن يكون المؤسسين هما الهيئة الاقتصادية الوطنية (199 سهم) وشركة الخرطوم للتجارة والملاحة عدد واحد سهم.

أيضاً تم زيادة رأسمال الشركة بمبلغ (600) مليون دينار وذلك بموجب قرار السيد/ وزير الدفاع الوطني رئيس مجلس الإدارة المركزي للهيئة الاقتصادية الوطنية رقم 99/1 بتاريخ 1999/2/24م.

2- أغراض الشركة:

- 1- أن تباشر أعمال الصناعات الغذائية والخدمات العامة.
- 2- أن تباشر أعمال الخدمات الغذائية 3. أن تقوم بإنشاء وإدارة المخابز الآلية.
- 3- أن تقوم بإنشاء وإدارة ومباشرة أعمال المطاحن والقشارات ومخازن الغلال وكل ما يتصل بها.
- 4- أن تقوم بأعمال التجارة العمومية والإستيراد والتصدير والتوكيلات التجارية.
- 6- أن تباشر أعمال النقل والطرق والجسور والترحيل بالبر والبحر والجو وأعمال الشحن والتفريغ والتخليص.

(1)الكتيب الخاص بشركة الأمن الغذائي ، 2014م ص 1

3- مجلس الإدارة:

يتم تعيين مجلس الإدارة بموجب قرار من السيد/ وزير الدفاع الوطني ورئيس مجلس الإدارة المركزي للهيئة الاقتصادية الوطنية.⁽¹⁾

يتولى رئاسة مجلس الإدارة السيد/ نائب رئيس هيئة الأركان/ إمداد بحكم منصبه وعضوية عدد من قادة الوحدات والمؤسسات المالية والشركات ذات الصلة.

4- القوانين واللوائح المنظمة لأعمال الشركة :

هنالك عدد من القوانين واللوائح المنظمة لأعمال الشركة تتمثل في:

أ - قانون الهيئة الاقتصادية الوطنية لسنة 1994م.

ب - قانون الشركات لسنة 1925م.

ج - قانون العمل لسنة 1997م.

د - لائحة تنظيم أعمال مجلس إدارة الشركة.

هـ - لائحة شروط خدمة العاملين بالشركة.

و - اللائحة المالية المنظمة لأعمال الشركة.

ز - لائحة المخازن.

ح - لائحة المشتريات .

5- مناشط الشركة :

هنالك العديد من المناشط التي تقوم بها الشركة ومن أهم هذه المناشط يتمثل في الآتي:

1. صناعة الخبز:

تمتلك الشركة أكبر مجمع للمخابز الآلية بالبلاد وقد كانت المخابز العاملة مخابز آلية فرنسية الصنع وقد تم تجديدها لمخابز آلية تركية الصنع ، لمخابز الشركة السبق والريادة في محاربة مادة برومات البوتاسيوم الممنوع استخدامها من الجهات المختصة في صناعة الخبز وتم استخدام بدلاً عنها محسنات طبيعية تلبي مخابز الشركة احتياجات السوق المحلي (مؤسسات وأفراد) والمناسبات من الخبز الخالي من مادة برومات البوتاسيوم المسرطنة بالإضافة إلى حاجة مراكز تدريب القوات المسلحة وقوات الدفاع الشعبي بولاية الخرطوم. تلبي مخابز الشركة أيضاً متطلبات ذوي الاحتياجات الخاصة (مرضى السكري والحمية والمصران) وأيضاً تنتج مخابز الشركة شرائح الخبز الجاف والكيك والبسطة باستخدام أحدث تقنية وعمالة مهرة مدربة وأجهزة ومعدات متطورة.

2. صناعة الطحنية:

(1) المصدر السابق ، ص ، 5

تم إنشاء مصنع طحنية القوات المسلحة التابع للشركة في العام 1992م بطاقة إنتاجية قدرها (5) طن في اليوم الواحد تم تطوير آليات ومعدات المصنع بصورة كبيرة قللت من العمل اليدوي ورفعت الطاقة الإنتاجية للمصنع إلى (7) طن في اليوم الواحد يضع المصنع سلامة البيئة ونظافتها أهم شروط الإنتاج فتم تغيير غلاية البخار التي تعمل بنظام الفيرنس إلى غلاية آلية تعمل بنظام الغاز الطبيعي ، يوفر المصنع كافة احتياجات القوات المسلحة من سلع الطحنية ويطرح المتبقي من إنتاجه إلى السوق المحلي (طحنية الثريا). ينتج المصنع أيضاً بعض الحلويات الشعبية (حلاوة المولد) ومن المتوقع بإذنه تعالى في القريب العاجل أن يدخل في إنتاج حلاوة التوفي.

3. صناعة زيوت الطعام:

تعمل الشركة في مجال صناعة زيوت الطعام، يتم توفير قدر كبير من احتياجات القوات المسلحة من سلعة زيت الطعام عن طريق الشركة. كما أن الشركة تمتلك مصنع للزيوت وقشارة فول سوداني بولاية جنوب دارفور بمدينة نيالا مصحوبة بعدد مقدر من المخازن.

4. صناعة البصل المجفف والليمون المحمص:

تنتج وتوفر الشركة احتياجات القوات المسلحة من البصل المجفف ويتم طرح الفائض في السوق المحلي ودخلت الشركة مؤخراً في إنتاج الليمون المحمص وذلك لأغراض الصادر.

5. صناعة وجبة الطوارئ الجاهزة:

لأغراض العمليات تصنع الشركة كل احتياجات القوات المسلحة من وجبة الطوارئ وبصفة منتظمة. أيضاً تم إنتاج وجبة جاهزة لمقابلة طلاب المدارس والنازحين واللاجئين.

6. صناعة وإعداد الطعام لمراكز التدريب :

توفر الشركة الإعاشة الكاملة للأفراد بمراكز تدريب القوات المسلحة ومراكز تدريب قوات الدفاع الشعبي وبعض مراكز التدريب بالشرطة الموحدة.

7. الثريا لخدمات المناسبات:

إستفادة الشركة من خبرتها التراكمية الطويلة في مجال الخدمات الغذائية وذلك بإنشاء فرع استثمارمخصص في مجال خدمات المناسبات ويغطي الفرع معظم مناسبات وحدات وأفراد القوات المسلحة والمناسبات العامة وكثيرمن الأفراح داخل ولاية الخرطوم.

8. الفنادق و المطاعم السياحية:

مطعم كافوري السياحي:

تطوراً للخبرات التراكمية المكتسبة في مجال تقديم خدمات الثريا للمناسبات فقد تم إيجار المطعم السياحي العالمي الذي يقع على شارع النيل وذلك لتقديم خدمات طعام على مستوى عالي من الجودة (سياحية).

9. تصنيع الخضر والفاكهة:

ازدهرت صناعة تعليب الخضر والفاكهة في السودان في نهاية السبعينات حيث عملت الدولة علي إنشاء عدد كبير من المصانع كان من ضمنها مصنع كسلا لتعليب الفاكهة وقد تم افتتاحه بعد إعادة تأهيله بتاريخ 2008/11/17م ، يقع المصنع في مدينة كسلا وقد تم تشييده في العام 1979م وبدأ التشغيل التجريبي ثم الإنتاج التجاري في العام 1980م حيث يقع المصنع في منتصف الطريق البري المسفلت الممتد من الخرطوم حتى مدينة بور تسودان مما يمكنه من خلق مراكز في جميع المدن الواقعة علي جانبية كمدينة القضارف ومدني واروما وسنكات كما يمكن توزيع منتجاته في مدينة كسلا عاصمة الولاية والمحليات التابعة لها وكذلك مدينة بور تسودان عاصمة ولاية البحر الأحمر والمحليات التابعة للولاية هذا بالإضافة إلى محافظات الولايات التي يمر بها الطريق كولاية الجزيرة و ولاية الخرطوم ، تأسست الشركة كشركة محدودة وفقا لقانون الشركات لعام 1925م بواسطة المساهمين الآتية :

- مؤسسة التنمية السودانية .

- مجلس تنفيذي محافظة كسلا .

- اتحاد أصحاب السواقي والمشاريع بكسلا .

- شركة هولندا للتمويل – الأقطار النامية .

- شركة هولندا للزراعة والصناعات .

بدأت الشركة إنتاجها التجاري في أبريل 1980م بمصانع معدة لإنتاج 600 طن من عصير الفواكه 180 طن من المربيات و 50طن من مركزات الطماطم سنوياً .

أقيم مصنع الشركة في كسلا مما جعل الحاصل علي المواد الخام من الفاكهة أمراً سهلاً . تم شراء أسهم شركة FMO الهولندية بواسطة مؤسسة التنمية السودانية ومن ثم تم شراء أسهم مؤسسة التنمية السودانية بواسطة شركة الأمن الغذائي التابعة للهيئة الاقتصادية الوطنية. لكي تؤدي معدات وآليات المصنع عملها بصورة حسب ما هو مطلوب منها وزيادة هذا الأداء إلى أقصى ما يمكن بصورة منتظمة وفاعلة قامت شركة الأمن الغذائي بحزمة من الأنشطة وتمت الاستعانة ببيوتات خبرة وشركات متعددة منها الوطني والأجنبي ومهندسين من العمالة السابقة بالمصنع وفنيين تابعين للقوات المسلحة للقيام بأعمال الصيانة اللازمة في قسم الغسيل الاستخلاص، قسم تحضير العصائر، قسم المركزات وقسم البخار، قسم تغذية المياه، قسم توليد الكهرباء، الأعمال المدنية. أما الإضافات فشملت صهريج كامل، الصرف الصحي ومعالجة المياه الراجعة ، وحدات تخزين ، جهاز بسترة ، معمل ضبط الجودة كامل المعدات والأجهزة والمواد، طلبات مختلفة ، محركات مختلفة وأثاثات مختلفة.

وضعت إدارة شركة الأمن الغذائي خطة لإعادة تأهيل المصنع لمواكبة التطور في مجال تصنيع الفاكهة مع اخذ الاعتبار لطاقة وحجم الخطوط القائمة وتم إضافة ماكينات آلية إيطالية الصنع حائزة علي شهادة

الآيزو في مجال التصنيع الغذائي وشملت ماكينة تعبئة ، ماكينة قفل ، جهاز بستر ، ماكينة الديباجة ، خطوط ناقلة وماكينة طباعة الشعار وصلاحيات الإنتاج.

تبلغ الطاقة الإنتاجية السنوية للمصنع في العام بعد التأهيل، عدد (1125) طن من المربي، عدد (1600) طن من العصير الطبيعي وعدد (100) طن من الصلصة.

10. صناعة طحن القمح :

لقد تم الدخول في هذا المجال لتأمين توفير كميات الدقيق اللازمة إعاشة الأفراد بمراكز التدريب ولضمان استقرار أسعار الدقيق بطرح الكميات الفائضة للسوق المحلي. يتم الطحن عن طريق إيجار المطاحن.

11. صناعة ملح الطعام:

تعمل الشركة على توفير الاحتياج الكلى لإدارة الإمداد والتموين من سلعة ملح الطعام بصفة منتظمة من ملاحات بورتسودان فضلاً عن احتياجات مصنع الطحنية وإدارة الإمدادات الغذائية بالشركة وبعض احتياجات السوق المحلي. تمكنت الشركة من الحصول على تصديق من السلطات المختصة بإنشاء ملاحه بمدينة بورتسودان ، ومن المتوقع أن يبدأ العمل في تنفيذ أعمال الملاحه بغرض الاستغلال التجاري وأن ينتهي العمل فيها قبل نهاية هذا العام 2013 م .

12. التوكيلات التجارية:

تنوعياً لمصادر الدخل تمكنت الشركة من الحصول على توكيل حصري لزيوت وشحوم محركات ماركة (مير) من شركة جيرمان ميرور الألمانية. تعمل الشركة على توفير 50% من إحتياجات القوات المسلحة من زيوت شحوم المحركات ويتم طرح المتبقي في السوق المحلي عن طريق البيع المباشر والوكلاء بولاية الخرطوم والولايات الأخرى.

13. التوكيلات البحرية:

لمواكبة متطلبات الإنفتاح الإقتصادي والإستثماري بالبلاد تمكنت الشركة من الحصول على ترخيص من هيئة الموانئ البحرية بإنشاء توكيلات للخدمات الملاحية واللوجستيات بمدينة بورتسودان.

14. التجارة العمومية:

تقوم الشركة بنشاط مقدر في مجال التجارة العمومية في عدد من السلع المتنوعة (ذرة - ملح الطعام - الفاصوليا - عسل القصب - الملح - الفول المصري - العدس - الخميرة - الأرز... الخ) ، أيضاً تعمل الشركة على استيراد بعض احتياجات مصانعها من مدخلات الإنتاج من خارج البلاد.

5- رؤية مستقبلية :

لقد تم وضع خطط متوسطة وطويلة الأجل لتطوير توسيع أنشطة الشركة في ظل المتغيرات الماثلة للوصول إلى الإكتفاء الذاتي في مجال الأمن الغذائي والمساهمة في سد قدرات البلاد ودعمًا للإقتصاد الوطني وقد شملت الخطط المشروعات الآتية :

- أ - تحديث آليات ومعدات مصنع الطحنية بالخرطوم بحري وإضافة خط لإنتاج حلويات التوفي.
- ب - تحديث آليات ومعدات مجمع المخابز الآلية بالخرطوم بحري.
- ج - مشروع إنشاء مصنع لتجفيف المنتجات الزراعية بالخرطوم بحري (تجفيف البصل - تجفيف البامية والملوخية - تحميص الليمون).
- د - مشروع إنشاء مجمع متكامل بمدينة كوستي يحوي:
- 1- مصنع الإنتاج وتكرير الزيوت.
 - 2- مصنع لإنتاج أعلاف الحيوان.
 - 3- مصنع لإنتاج صابون الغسيل.
- هـ - مشروع إنشاء منتزه الثريا العائلي.
- و - مشروع إنشاء مصنع لإنتاج العبوات البلاستيكية المختلفة بالخرطوم بحري.
- ز - مشروع إنشاء مصنع لإنتاج الكرتون بالخرطوم بحري.
- ح - مشروع إنشاء مطاحن للغلال بالخرطوم بحري.

المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة الميدانية، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج ، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين بـ (شركة الأمن الغذائي ولاية الخرطوم - وزارة الدفاع - إدارة الشؤون المالية). ديوان المراجع القومي .

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع (75) استمارة استبيان على المستهدفين بتلك الجهات، وقد استجاب (70) فراد حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته (93%) من المستهدفين وتعتبر هذه النسبة عالية الأمر الذي ينعكس تحسن أفراد عينة الدراسة لموضوع الدراسة وحرصهم على المشاركة في تكملة الجانب التطبيقي لها

2- أداة الدراسة:

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات من عينة الدراسة وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين :

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي على بيانات حول العمر ، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة ، المركز الوظيفي.

القسم الثاني: يحتوي الإستبيان على عدد (24) عبارة تُحلل وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربعة بواقع (8) عبارات للفرضيات الثلاث.

وقد أعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة وله عدة مزايا منها: يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عديدة ، قلة تكلفته وسهولة تطبيقه ، سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه ، يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير ، يشعر المجيبون بالحرية في التعبير عن آراءهم

3- الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للإستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

4- الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي: طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون ، معادلة الفا - كرونباخ ، إعادة تطبيق الاختبار ، طريقة الصور المتكافئة ، معادلة جوتماناً الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح .

والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت له، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداء لقياس ما وضعت له. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي :

$$\text{الصدق} = \frac{\text{الثبات}}{2}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان - براون بالصيغة الآتية :

$$\text{الثبات} = 2 \times r + 1$$

حيث (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية؟

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كالآتي:

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات
0.91	0.83

يتضح من نتائج الجدول أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بالاستبيان كانت أكبر من (50%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

القسم الأول : تحليل البيانات الشخصية :

فيما يلي البيانات الشخصية

العمر:

جدول رقم (1/2/3)

التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
من 25 سنة فأقل	7	10
من 26 - 35 سنة	35	50
من 36 - 45 سنة	19	27.1
من 46 - 50 سنة	6	8.6
أكثر من 50 سنة	3	4.3
المجموع	70	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013م

من الجدول رقم (1/2/3) والشكل البياني رقم (1/2/3) يتضح أن 10% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم من 25 سنة فأقل ، و 50% تتراوح أعمارهم من 26 - 35 سنة ، و 27.1% تراوحت أعمارهم من 36 - 45 سنة ، بينما 8.6% أعمارهم من 46 - 50 سنة ، و 4.3% اعمارهم أكثر من 50 سنة.حيث يتضح أن 90% من أعمار أفراد عينة الدراسة هي فوق الـ 25 سنة مما يشير إنهم راشدين مما يكفي لإعتماد آراءهم

المؤهل العلمي

جدول رقم (2/2/3)

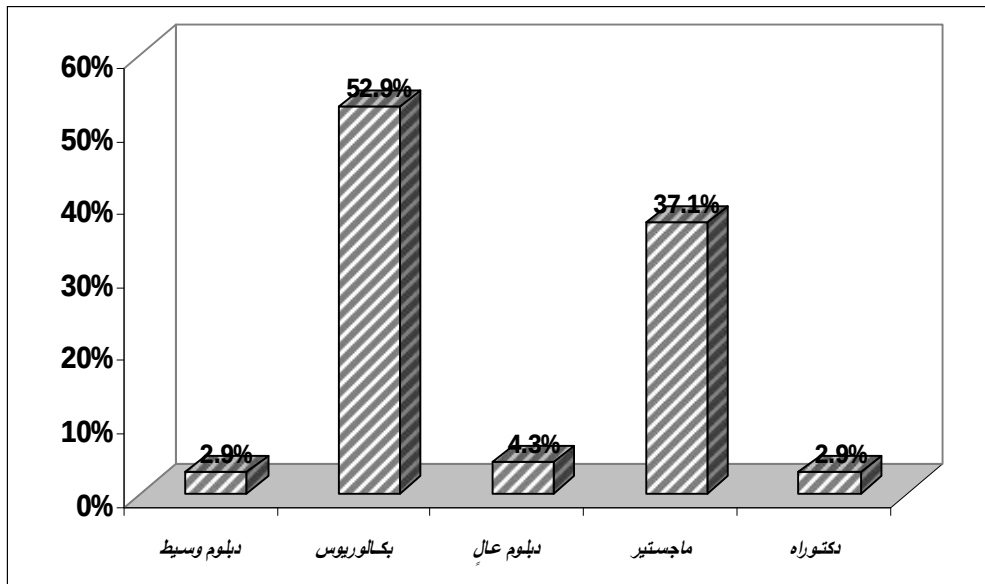
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
دبلوم وسيط	2	2.9
بكالوريوس	37	52.9
دبلوم عالٍ	3	4.3
ماجستير	26	37.1
دكتوراه	2	2.9
المجموع	70	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل رقم (2/2/3)

أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (2/2/3) والشكل البياني رقم (2/2/3) فإن 2.9% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم وسيط ، و 52.9% مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، بينما 4.3% مؤهلهم دبلوم عالٍ ، و 37.1% مؤهلهم ماجستير ، و 2.9% مؤهلهم العلمي دكتوراه.

المؤهل المهني

جدول رقم (3/2/3)

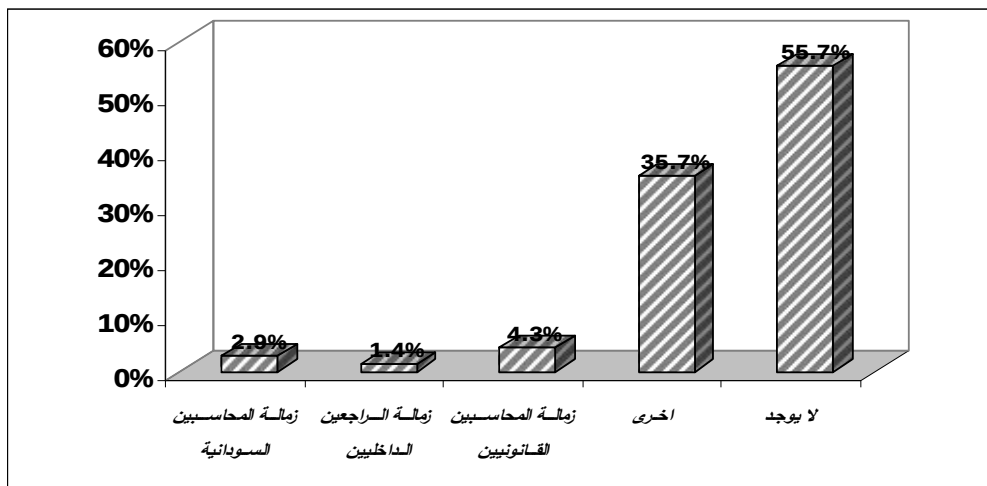
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة %
زمالة المحاسبين البريطانية	-	-
زمالة المحاسبين السودانية	2	2.9
زمالة المراجعين الداخليين	1	1.4
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	3	4.3
زمالة المحاسبين الإداريين	-	-
أخرى	25	35.7
لا يوجد	39	55.7
المجموع	70	100

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (3/2/3)

لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (3/2/3) والشكل البياني رقم (3/2/3) فإن 2.9% من أفراد العينة مؤهلهم المهني زمالة المحاسبين السودانية ، و 1.4% مؤهلهم المهني زمالة المراجعين الداخليين ، بينما 4.3% زمالة المحاسبين القانونيين ، و 35.7% لديهم مؤهلات مهنية أخرى، و 55.7% لا يوجد لديهم مؤهل مهني.

التخصص العلمي

جدول رقم (4/2/3)

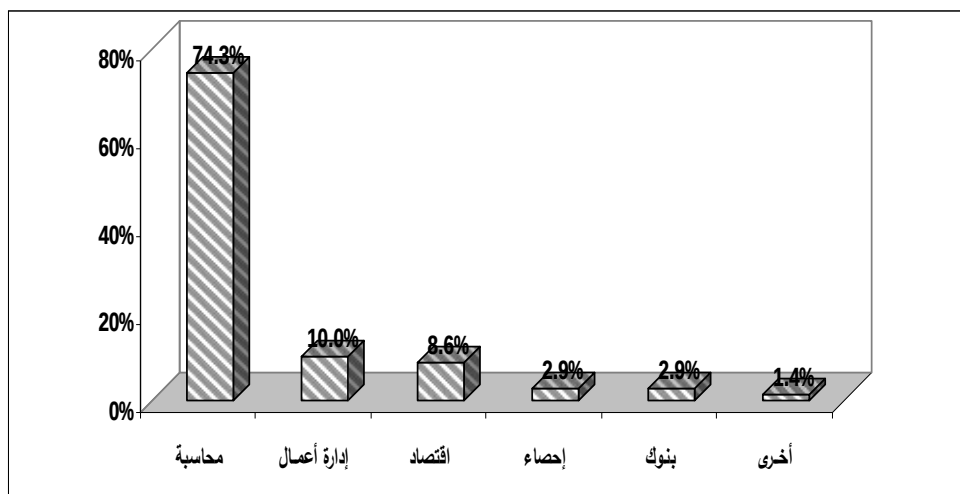
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
74.3	52	محاسبة
10	7	إدارة أعمال
8.6	6	اقتصاد
2.9	2	إحصاء
-	-	تكاليف ومحاسبة إدارية
2.9	2	بنوك
1.4	1	أخرى
100	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل رقم (4/2/3)

التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (4/2/3) والشكل البياني رقم (4/2/3) فإن 74.3% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة ، و 10% منهم تخصصهم العلمي إدارة أعمال، بينما 8.6% تخصصهم اقتصاد، و 32.9 تخصصهم العلمي إحصاء ، و 2.9% تخصصهم بنوك ، و 1.4% لديهم تخصصات علمية أخرى.

المركز الوظيفي

جدول رقم (5/2/3)

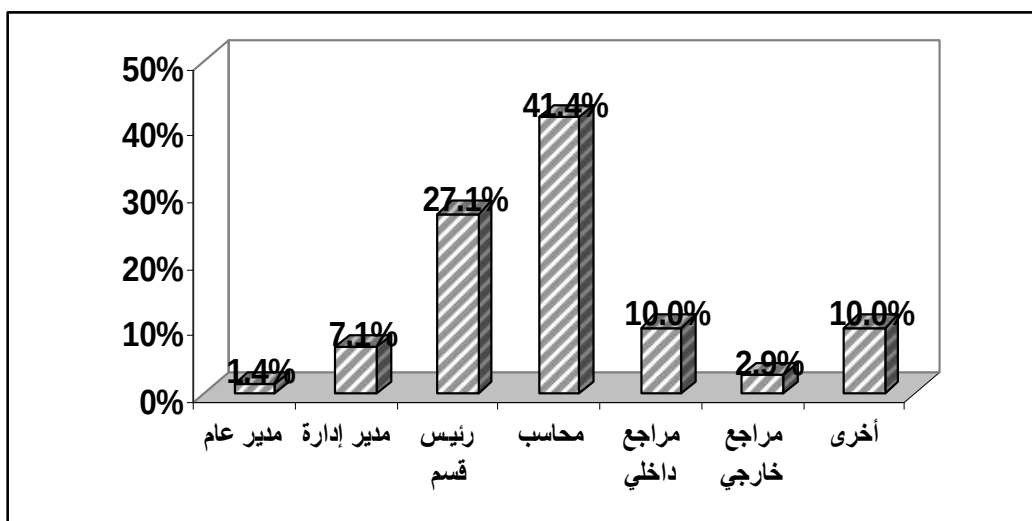
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة %
مدير عام	1	1.4
مدير إدارة	5	7.1
رئيس قسم	19	27.1
محاسب	29	41.4
مراجع داخلي	7	10
مراجع خارجي	2	2.9
أخرى	7	10
المجموع	70	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (5/2/3)

لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م من الجدول رقم (5/2/3) والشكل البياني رقم (5/2/3) فإن 1.4% من أفراد العينة يشغلون وظيفة مدير عام، 7.1% مدراء إدارة، بينما 27.1% رؤساء أقسام، و 41.4% محاسبين، و 10% مراجعين داخليين، و 2.9% مراجعين خارجيين، بينما 10% يشغلون وظائف أخرى.

سنوات الخبرة

جدول رقم (6/2/3)

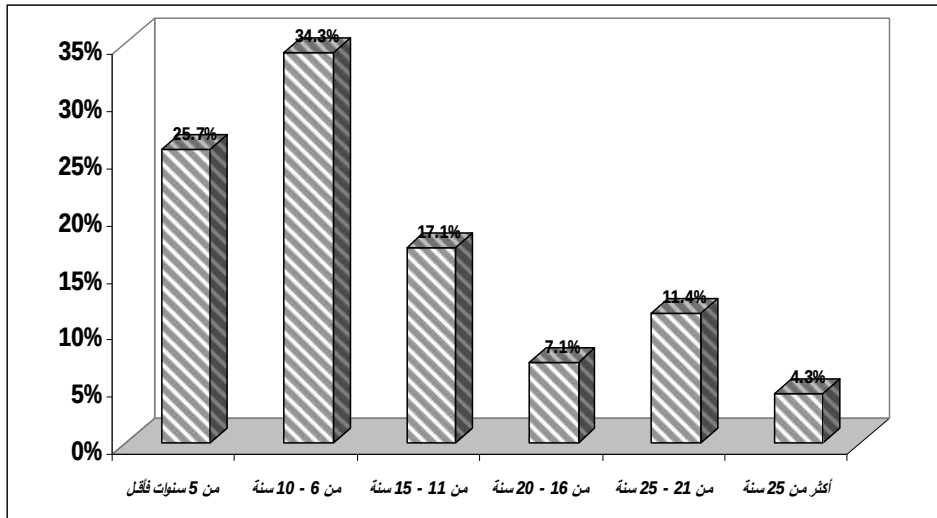
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
من 5 سنوات فأقل	18	25.7
من 6 - 10 سنة	24	34.3
من 11 - 15 سنة	12	17.1
من 16 - 20 سنة	5	7.1
من 21 - 25 سنة	8	11.4
أكثر من 25 سنة	3	4.3
المجموع	70	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بيان رقم (6/2/3)

أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



لمصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (6/2/3) والشكل البياني رقم (6/2/3) فإن 25.7% من أفراد العينة سنوات خبرتهم 5 سنوات فأقل ، و 34.3% سنوات خبرتهم من 6 - 10 سنة ، بينما 17.1% سنوات خبرتهم من 11 - 15 سنة ، و 7.1% تراوحت سنوات خبرتهم من 16 - 20 سنة، و 11.4% خبرتهم من 21 - 25 سنة، و 4.3% سنوات خبرتهم أكثر من 25 سنة.

المبحث الثالث :

اختبار الفرضيات

أولاً : الترميز :

تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسب الآلي للتحليل الإحصائي حسب الأوزان الآتية:

5	وزنها	موافق بشدة
4	وزنها	موافق
3	وزنها	محايد
2	وزنها	غير وافق
1	وزنها	غير موافق بشدة
$\text{الوسط الفرضي} = \frac{\text{مجموع الأوزان}}{\text{عددها}} = \frac{5 + 4 + 3 + 2 + 1}{5} = 3$		

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا قل الوسط الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة .
ثانياً : الأسلوب الإحصائي :

استخدم برنامج أـ (SPSS) لمعالجة البيانات إحصائياً SPSS مختصر لـ statistical package for social sciences والتي تعنى بالعربية الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل هذه البيانات هو التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأوزان إجابات المبحوثين .

الوسط الحسابي يستخدم لوصف البيانات أي لوصف اتجاه المبحوثين نحو العبارة هل هو سلبي أم إيجابي للعبارة فإذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الحسابي الفرضي (3) فهذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين إيجابي للعبارة أي يعني الموافقة على العبارة.

ولاختبار تكرارات إجابات المبحوثين هي في الاتجاه السلبي أم في الاتجاه الإيجابي أستخدم اختبار مربع كأي لجودة التطابق .

أي لاختبار الفرض الآتي إلى أي مدى التكرارات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب متساوية (منتظمة) للعبارات : (موافق بشدة ، موافق ، محايد، غير موافق ، غير موافق بشدة)، فإذا كان حجم العينة 70 يتوزعون بنسب متساوية للإجابات الخمسة (14 لكل إجابة) فإذا كان هنالك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوقع (14 لكل أجابه) وبين التكرارات المتحصل عليها هذا يعني أن إجابات

المبحوثين تميل نحو الإيجابية أو السلبية حيث يمكن تحديد ذلك من خلال الوسط الحسابي الفعلي هل هو اكبر من الوسط الحسابي الفرضي أم اقل من الوسط الفرضي . اختبار مربع كأي نحصل فيه على قيمة مربع كأي

$$X^2 = \sum_{i=1}^n \frac{(O_i - E)^2}{Ei}$$

حيث أن:

O_i : هي التكرارات المشاهدة (المتحصل عليها من العينة)

Ei : هي التكرارات المتوقعة (14 في هذه الدراسة)

$\sum_{i=1}^n$: المجموع

n : عدد أفراد العينة

i : 1 . 2 . 3

كما أن القيمة الاحتمالية فهي التي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية (0.05) فإذا كانت اقل من 0.05 فهذا يدل على أنه توجد فروق بين التكرارات والمشاهدة والتكرارات المتوقعة . وفي هذه الحالة نقارن الوسط الحسابي الفعلي للعبارة بالوسط الفرضي فإن كان أقل من الوسط الفرضي دليل كافي على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا كان أكبر من الوسط الفرضي فهذا دليل على موافقة المبحوثين على العبارة .

القسم الثاني : اختبار الفرضيات

عرض ومناقشة الفرضية الأولى والتي تنص علي : المراجعة الإدارية تؤثر في مراجعة الهيكل الإداري ورفع كفاءته .

جدول رقم (1/3/3)

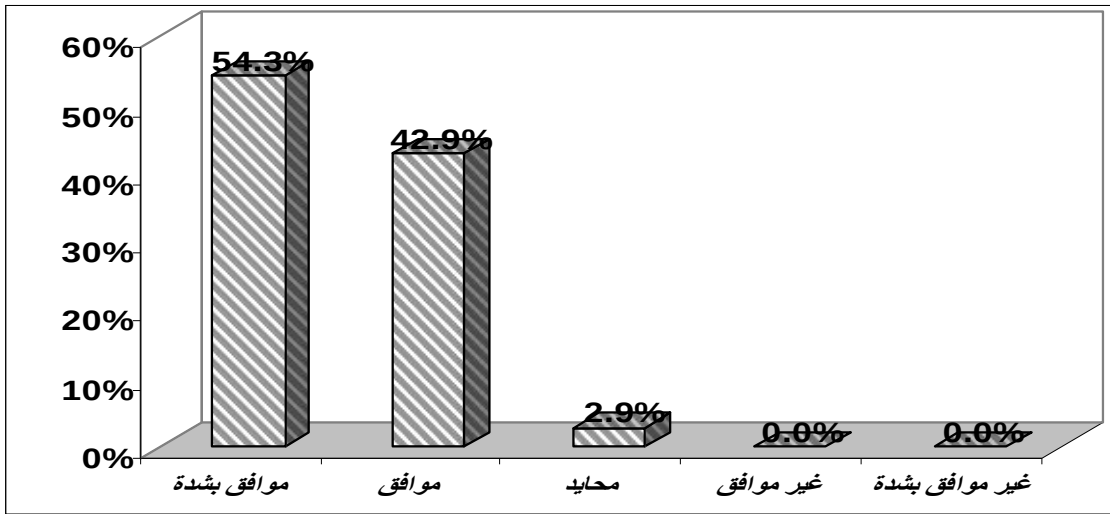
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
1. تساهم المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال فحص المشروع ابتداءً من المستويات الإدارية العليا الي الدنيا لتحديد مدي إتباع الأسس الإدارية السليمة .	38	30	2	-	-	70
	%54.3	%42.9	%2.9	-	-	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (1/3/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (1/3/3) والشكل البياني رقم (1/3/3) فإن 54.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تساهم في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال فحص المشروع ابتداءً من المستويات الإدارية العليا إلى الدنيا لتحديد مدي إتباع الأسس الإدارية السليمة ، و 42.9% منهم موافقون ، بينما 2.9% محايدون .

جدول رقم (2/3/3)

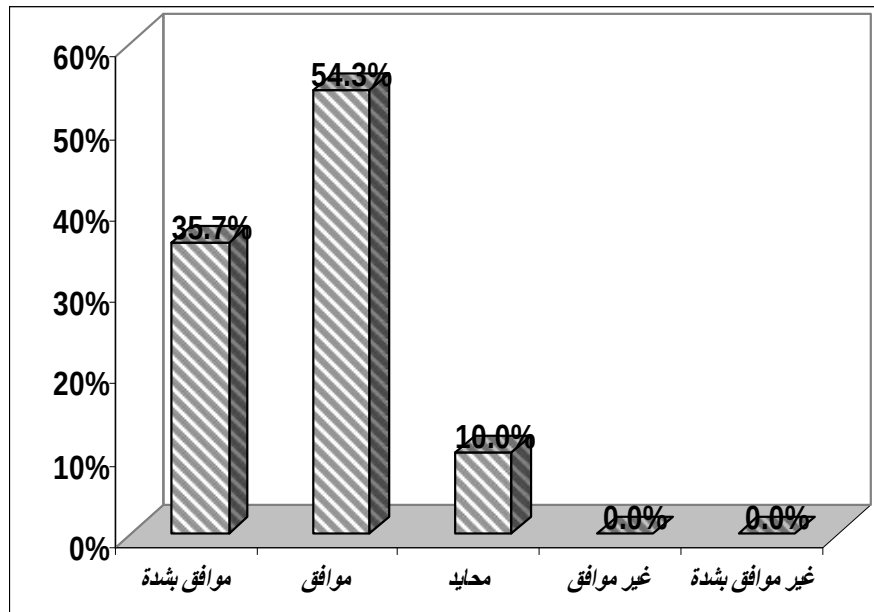
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
2. المراجعة الإدارية أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للشركة .	25	38	7	-	-	70
	35.7%	54.3%	10%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (2/3/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (2/3/3) والشكل البياني رقم (2/3/3) فإن 35.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للشركة ، و 54.3% منهم موافقون ، بينما 10% محايدون.

جدول رقم (3/3/3)

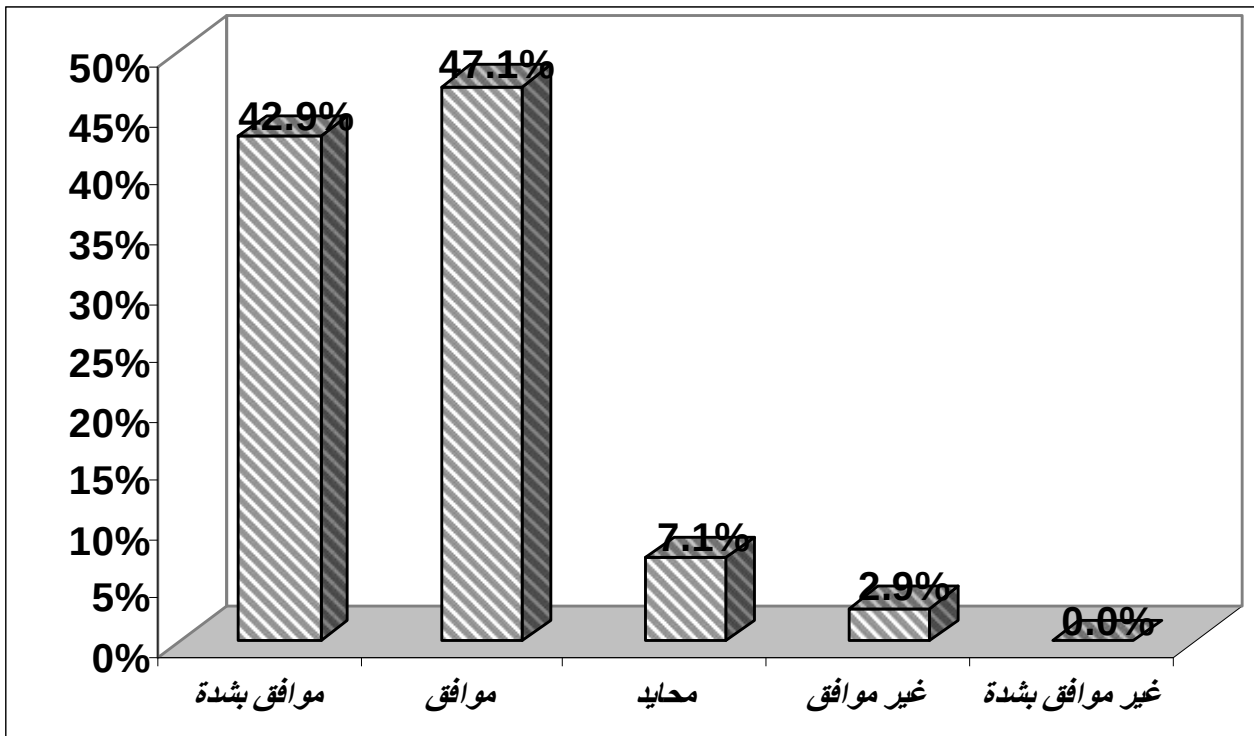
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
3. المراجعة الإدارية تعمل على تقويم الخطط والإجراءات والسياسات الإدارية .	30	33	5	2	-	70
	42.9 %	47.1 %	7.1 %	2.9 %	-	100 %

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (3/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (3/3/3) والشكل البياني رقم (3/3/3) فإن 42.9% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تعمل على تقويم الخطط والإجراءات والسياسات الإدارية ، و 47.1% منهم موافقون، بينما 7.1% محايدون ، و 2.9% غير موافقون.

جدول رقم (4/3/3)

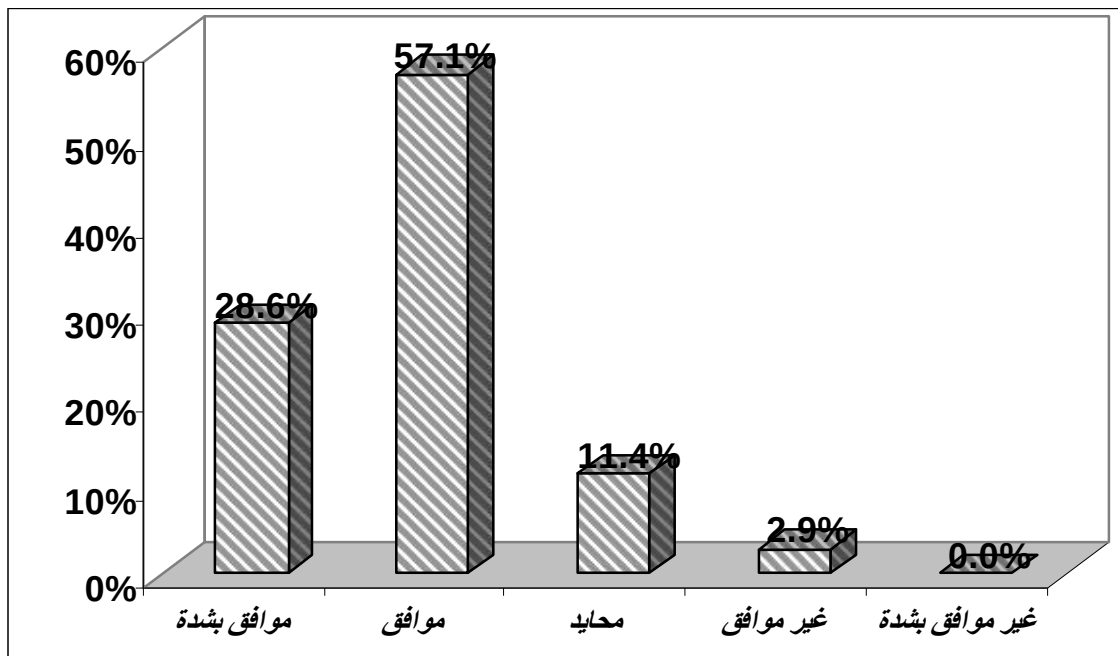
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
4. المراجعة الإدارية أداة ومدخل متكامل لرفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال تقديم التوصيات والمقترحات .	20	40	8	2	-	70
	%28.6	%57.1	%11.4	%2.9	-	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (4/3/3) والشكل البياني رقم (4/3/3) فإن 28.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية أداة ومدخل متكامل لرفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال تقديم التوصيات والمقترحات ، و 57.1% منهم موافقون، بينما 11.4% محايدون ، و 2.9% غير موافقون.

جدول رقم (5/3/3)

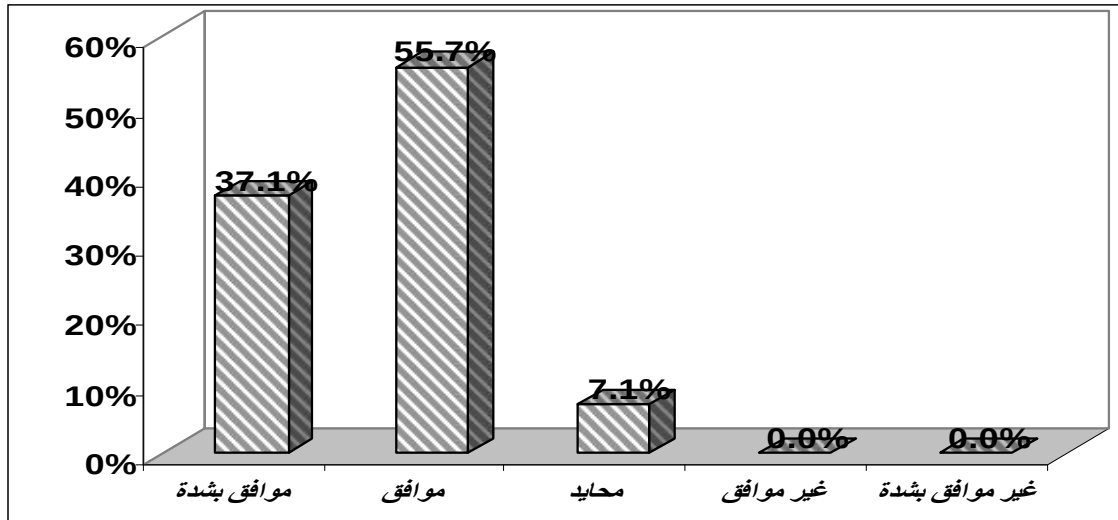
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
5. تؤدي المراجعة الإدارية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية الإدارية من خلال فحص وتحليل وتقويم الأداء الإداري .	26	39	5	-	-	70
	37.1 %	55.7 %	7.1 %	-	-	100 %

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل رقم (5/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (5/3/3) والشكل البياني رقم (5/3/3) فإن 37.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية الإدارية من خلال فحص وتحليل وتقويم الأداء الإداري ، و 55.7% موافقون ، بينما 7.1% محايدون .

جدول رقم (6/3/3)

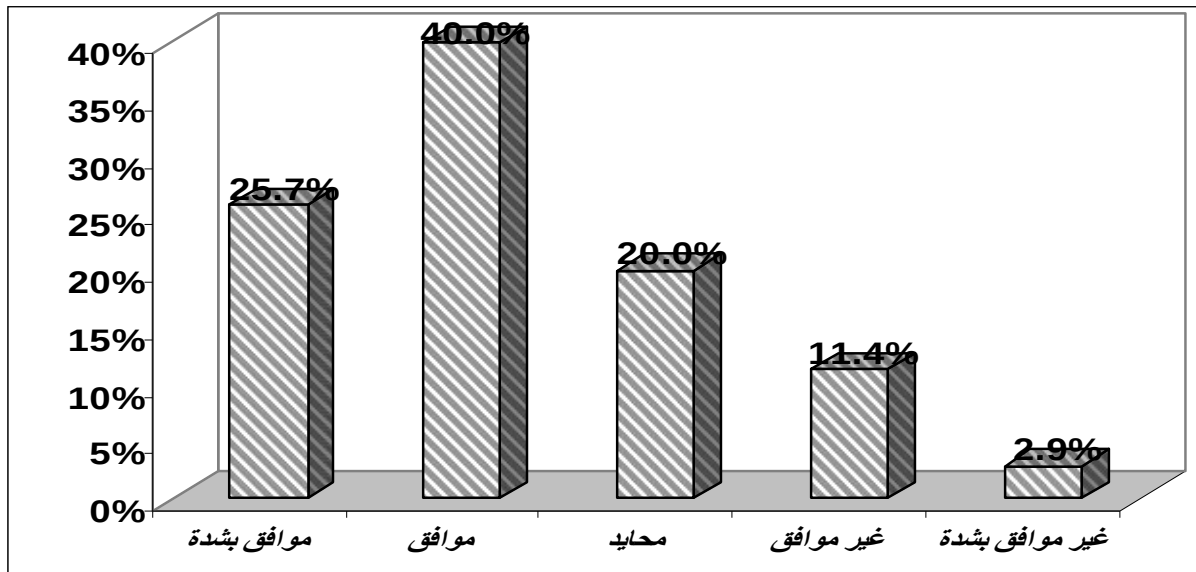
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
6. المراجعة الإدارية تساعد في المحافظة علي قياس كفاءة الأداء الإداري والمالي في الشركات .	18	28	14	8	2	70
	%25.7	%40	%20	%11.4	%2.9	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (6/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (6/3/3) والشكل البياني رقم (6/3/3) فإن 25.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تساعد في المحافظة علي قياس كفاءة الأداء الإداري والمالي في الشركات ، و 40% موافقون ، بينما 20% منهم محايدون ، و 11.4% غير موافقون، و 2.9% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (7/3/3)

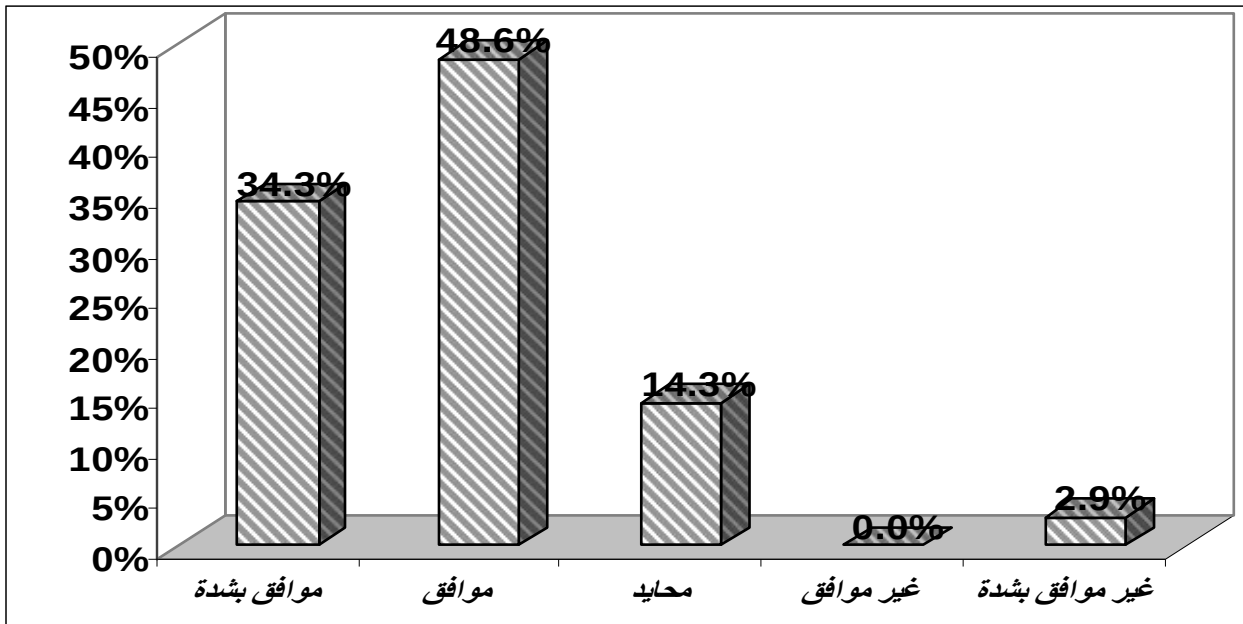
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
7. تطبيق المراجعة الإدارية يساعد علي قياس كفاءة الأداء الإداري والمالي في الشركات .	24	34	10	-	2	70
	%34.3	%48.6	%14.3	-	%2.9	100 %

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (7/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (7/3/3) والشكل البياني رقم (7/3/3) فإن 34.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق المراجعة الإدارية يساعد علي قياس كفاءة الأداء الإداري والمالي في الشركات ، و 48.6% موافقون ، بينما 14.3% منهم محايدون، و 2.9% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (8/3/3)

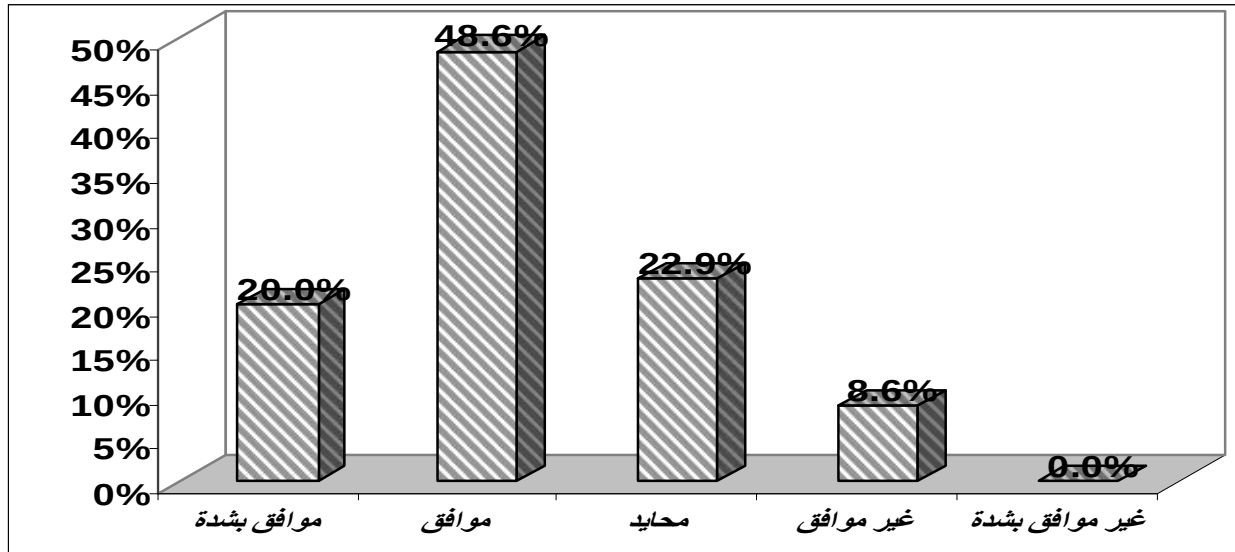
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الأولى.

العبارة	موافق بشدة	موافق //	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
8. المراجعة الإدارية أداة حكم موضوعي علي جميع المشروعات الاقتصادية لرفع كفاءتها الإدارية .	14	34	16	6	-	70
	%20	%48.6	%22.9	%8.6	-	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (8/3/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (8/3/3) والشكل البياني رقم (8/3/3) فإن 20% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية أداة حكم موضوعي علي جميع المشروعات الاقتصادية لرفع كفاءتها الإدارية ، و 48.6% منهم موافقون ، بينما 22.9% محايدون، و 8.6% غير موافقون.

جدول رقم (9/3/3) : الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لآراء أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الأولى:

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
1. تساهم المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال فحص المشروع ابتداءً من المستويات الإدارية العليا الي الدنيا لتحديد مدي إتباع الأسس الإدارية السليمة .	4.5	0.6	30.1	2	0.01
2. المراجعة الإدارية أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للشركة .	4.3	0.6	20.8	2	0.02
3. المراجعة الإدارية تعمل علي تقويم الخطط والإجراءات والسياسات الإدارية .	4.3	0.7	45.3	3	0.01
4. المراجعة الإدارية أداة ومدخل متكامل لرفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال تقديم التوصيات والمقترحات .	4.1	0.7	48.2	3	0.01
5. تؤدي المراجعة الإدارية إلي تحقيق الكفاءة والفعالية الإدارية من خلال فحص وتحليل وتقويم الأداء الإداري .	4.3	0.6	25	2	0.03
6. المراجعة الإدارية تساعد في المحافظة علي قياس كفاءة الأداء الإداري والمالي في الشركات .	3.7	1.1	28	4	0.01
7. تطبيق المراجعة الإدارية يساعد علي قياس كفاءة الأداء الإداري والمالي في الشركات .	4.1	0.9	34.9	3	0.02
8. المراجعة الإدارية أداة حكم موضوعي علي جميع المشروعات الاقتصادية لرفع كفاءتها الإدارية .	3.8	0.9	23.9	3	0.01

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (9/3/3) أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها. أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.6 – 1.1) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

بناءً على هذا نتأكد صحة الفرضية التي نصها : المراجعة الإدارية تؤثر في مراجعة الهيكل الإداري ورفع كفاءته .

2/3/3 عرض ومناقشة الفرضية الثانية والتي تنص علي: يساعد أسلوب المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء الإداري والمالي.

جدول رقم (10/3/3)

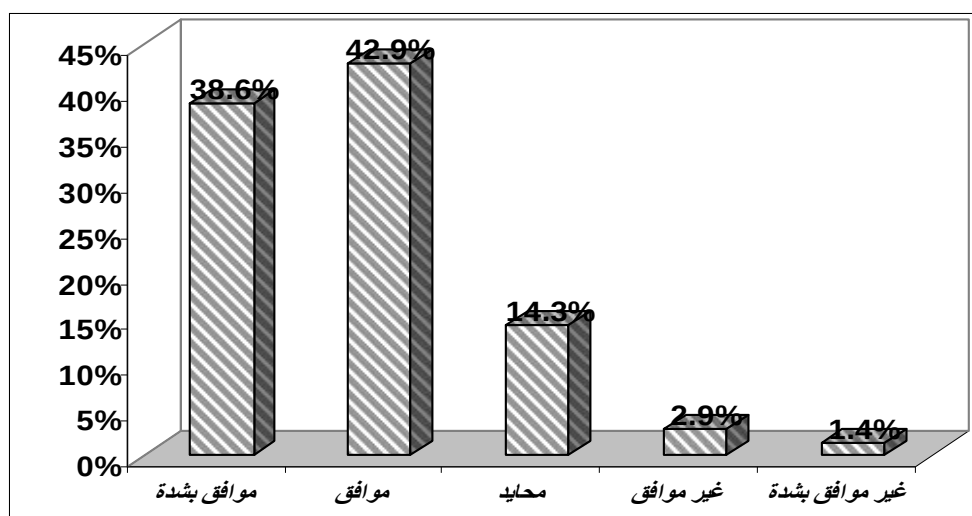
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
1. تساهم المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الإدارية وآلية علاجها بشكل فعال .	27	30	10	2	1	70
	%38.6	%42.9	%14.3	%2.9	%1.4	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (10/3/3)

إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (10/3/3) والشكل البياني رقم (10/3/3) فإن 38.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية في تساهم حديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الإدارية والية علاجها بشكل فعال ، و 42.9% منهم موافقون ، بينما 14.3% محايدون، و 14.3% غير موافقون، و 1.4% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (11/3/3)

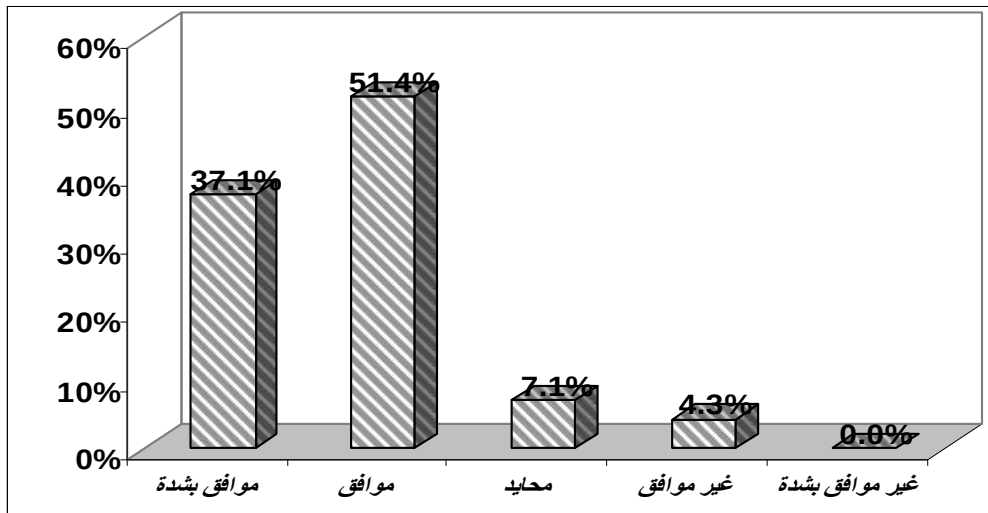
التكرارات لأراء أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
2. عدم تطبيق المراجعة الإدارية	26	36	5	3	-	70
يعيق تحقيق الأهداف المخططة للشركة .	37.1%	51.4%	7.1%	4.3%	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (11/3/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (11/3/3) والشكل البياني رقم (11/3/3) فإن 37.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن عدم تطبيق المراجعة الإدارية يعيق تحقيق الأهداف المخططة للشركة، و 51.4% منهم موافقون ، بينما 7.1% محايدون، و 4.3% غير موافقون.

جدول رقم (3 / 12/3)

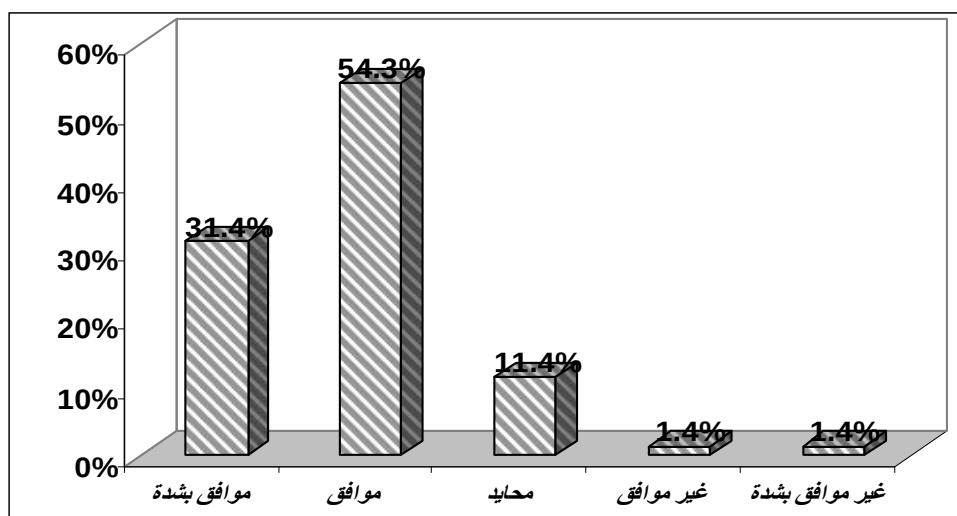
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
3. تساعد المراجعة الإدارية في تشخيص وتحديد المعوقات والمشاكل الإدارية .	22	38	8	1	1	70
	%31.4	%54.3	%11.4	%1.4	%1.4	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (3/12/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (3/12/3) والشكل البياني رقم (3/12/3) فإن 31.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تساعد في تشخيص وتحديد المعوقات والمشاكل الإدارية ، و 54.3% منهم موافقون، بينما 11.4% محايدون ، و 1.4% غير موافقون ، و 1.4% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (13/3/3)

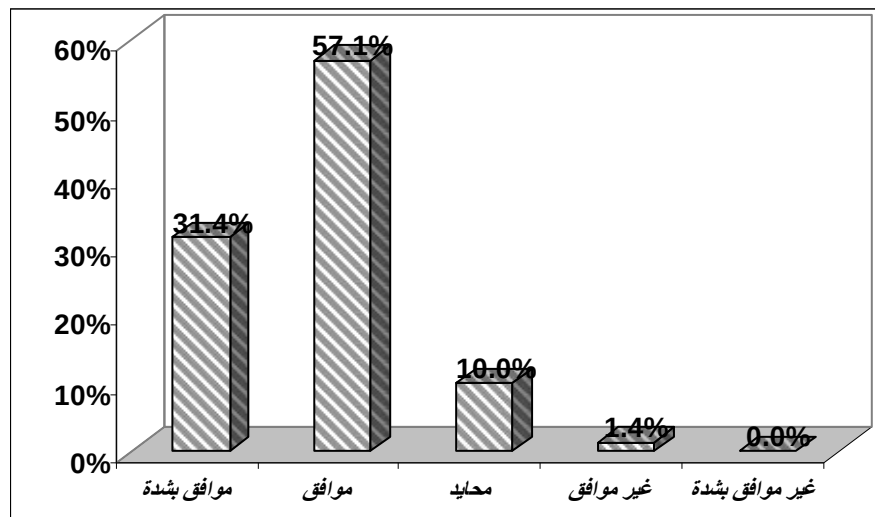
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	-	1	7	40	22	4. المراجعة الإدارية أداة لترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط القوة والضعف والمشاكل الإدارية .
%100	-	%1.4	%10	%57.1	%31.4	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

كل بياني رقم (13/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (13/3/3) والشكل البياني رقم (13/3/3) فإن 31.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية أداة لترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط القوة والضعف والمشاكل الإدارية ، و 57.1% منهم موافقون، بينما 10% محايدون، و 1.4% غير موافقون.

جدول رقم (14/3/3)

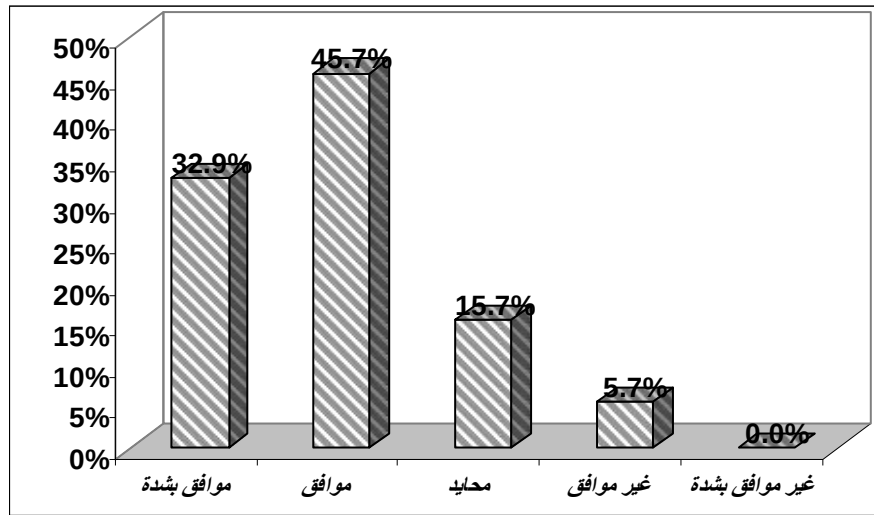
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	-	4	11	32	23	5. المراجعة الإدارية أداة لتقييم الإدارة من مدراء ورؤساء الأقسام من خلال تقييم الخطط والسياسات التي يضعونها في تسير العمل لبلوغ الأهداف المرجوة.
%100	-	%5.7	%15.7	%45.7	%32.9	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل رقم (14/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (14/3/3) والشكل البياني رقم (14/3/3) فإن 32.9% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية أداة لتقييم الإدارة من مدراء ورؤساء الأقسام من خلال تقييم الخطط والسياسات التي يضعونها في تسير العمل لبلوغ الأهداف المرجوة ، و 45.7% موافقون ، بينما 15.7% محايدون ، و 5.7% غير موافقون.

جدول رقم (15/3/3)

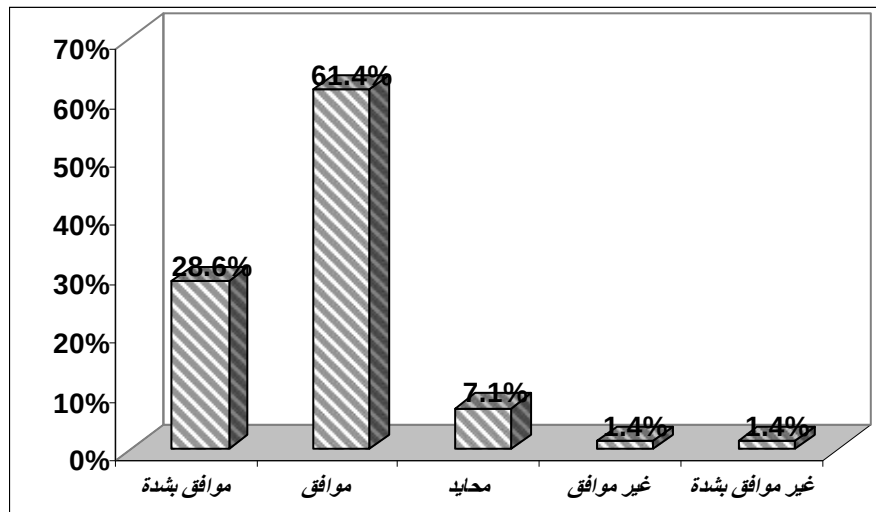
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
6. كفاءة نظم وإجراءات التشغيل والاستخدام الملائم للإجراءات يؤدي إلي خفض التكلفة.	20	43	5	1	1	70
	%28.6	%61.4	%7.1	%1.4	%1.4	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (15/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (15/3/3) والشكل البياني رقم (15/3/3) فإن 28.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن كفاءة نظم وإجراءات التشغيل والاستخدام الملائم للإجراءات يؤدي إلي خفض التكلفة ، و 61.4% موافقون ، بينما 7.1% منهم محايدون ، و 1.4% غير موافقون ، و 1.4% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (16/3/3)

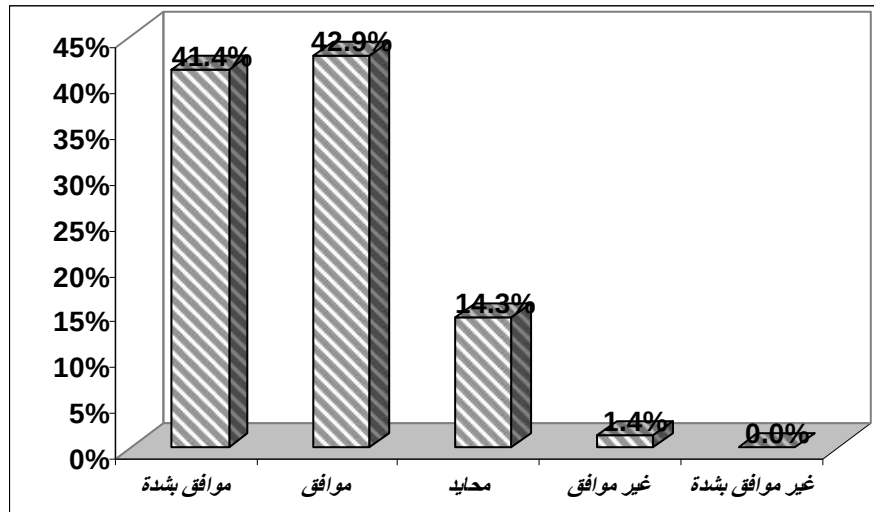
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثانية.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	-	1	10	30	29	7. إجراءات عملية المراجعة الإدارية تتطلب دراسة وفحص شامل وتقييم للخطط والسياسات والإجراءات.
100 %	-	1.4%	14.3%	42.9%	41.4%	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (16/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (16/3/3) والشكل البياني رقم (16/3/3) فإن 41.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن إجراءات عملية المراجعة الإدارية تتطلب دراسة وفحص شامل وتقييم للخطط والسياسات والإجراءات ، و 42.9% موافقون ، بينما 14.3% منهم محايدون ، و 1.4% غير موافقون.

جدول رقم (17/3/3)

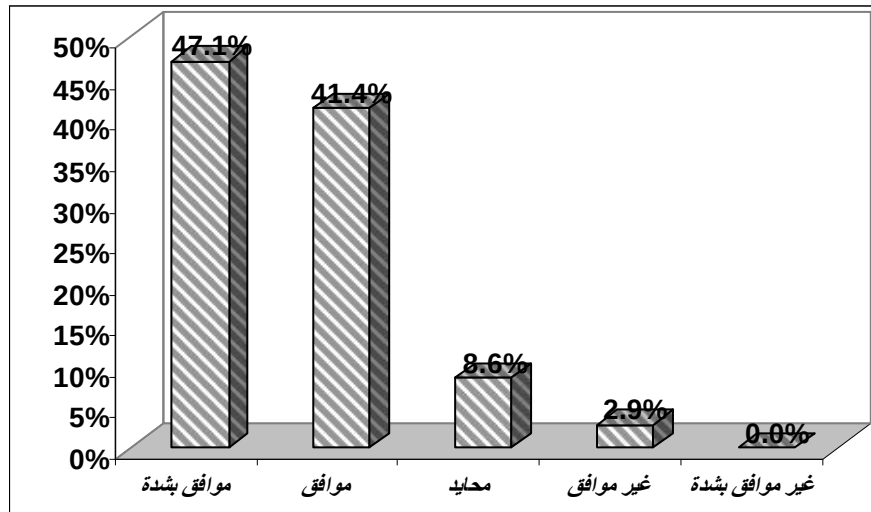
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثانية.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	-	2	6	29	33	8. تعمل المراجعة الإدارية علي
%100	-	%2.9	%8.6	%41.4	%47.1	كشف الخلل الإداري والمعوقات التي تواجه العملية التشغيلية بالشركة.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (17/3/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (17/3/3) والشكل البياني رقم (17/3/3) فإن 47.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تعمل علي كشف الخلل الإداري والمعوقات التي تواجه العملية التشغيلية بالشركة ، و 41.4% منهم موافقون ، بينما 8.6% محايدون، و 2.9% غير موافقون.

جدول رقم (17/3/3) : الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الثانية:

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
1. تساهم المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الإدارية وآلية علاجها بشكل فعال .	4.5	0.6	31	2	0.01
2. عدم تطبيق المراجعة الإدارية يعيق تحقيق الأهداف المخططة للشركة .	4.1	0.9	53.8	4	0.01
3. تساعد المراجعة الإدارية في تشخيص وتحديد المعوقات والمشاكل الإدارية .	4.2	0.8	44.6	3	0.02
4. المراجعة الإدارية أداة لترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط القوة والضعف والمشاكل الإدارية .	4.1	0.8	72	4	0.01
5. المراجعة الإدارية أداة لتقييم الإدارة من مدراء ورؤساء الأقسام من خلال تقييم الخطط والسياسات التي يضعونها في تسيير العمل لبلوغ الأهداف المرجوة.	4.2	0.7	51.9	3	0.01
6. كفاءة نظم وإجراءات التشغيل والاستخدام الملائم للإجراءات يؤدي إلى خفض التكلفة	4.1	0.8	26.6	3	0.04
7. إجراءات عملية المراجعة الإدارية تتطلب دراسة وفحص شامل وتقييم للخطط والسياسات والإجراءات	4.1	0.7	92.7	4	0.01
8. تعمل المراجعة الإدارية علي كشف الخلل الإداري والمعوقات التي تواجه العملية التشغيلية بالشركة.	4.2	0.8	35.3	3	0.02

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (17/3/3) أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها. أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.6 – 0.9) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات فهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها. مما سبق تتأكد صحة الفرضية التي نصها : يساعد أسلوب المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء الإداري والمالي.

اختبار الفرضية الثالثة :

عرض ومناقشة الفرضية الثالثة والتي تنص علي : يساعد أسلوب المراجعة الإدارية علي إيجاد الإجراءات التصحيحية المناسبة مما ينعكس علي كفاءة الأداء.

جدول رقم (18/3/3)

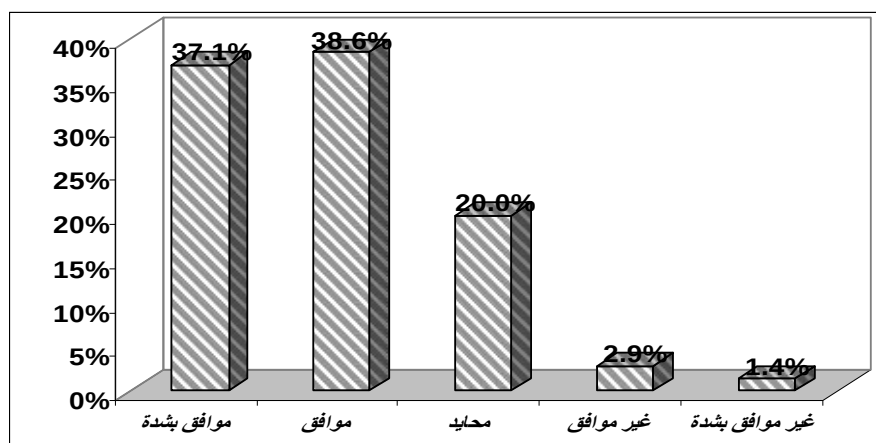
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	1	2	14	27	26	1. تساعد المراجعة الإدارية في تحقيق أعلى مستوي من الكفاءة والفعالية الإدارية.
%100	%1.4	%2.9	%20	%38.6	%37.1	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (18/3/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (18/3/3) والشكل البياني رقم (18/3/3) فإن 37.1% من أفراد عينة الدراسة

يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تساعد في تحقيق أعلى مستوي من الكفاءة والفعالية الإدارية ، و 38.6% منهم

موافقون ، بينما 20% محايدون ، و 2.9% غير موافقون، و 1.4% غير موافقون بشدة

جدول رقم (19/3/3)

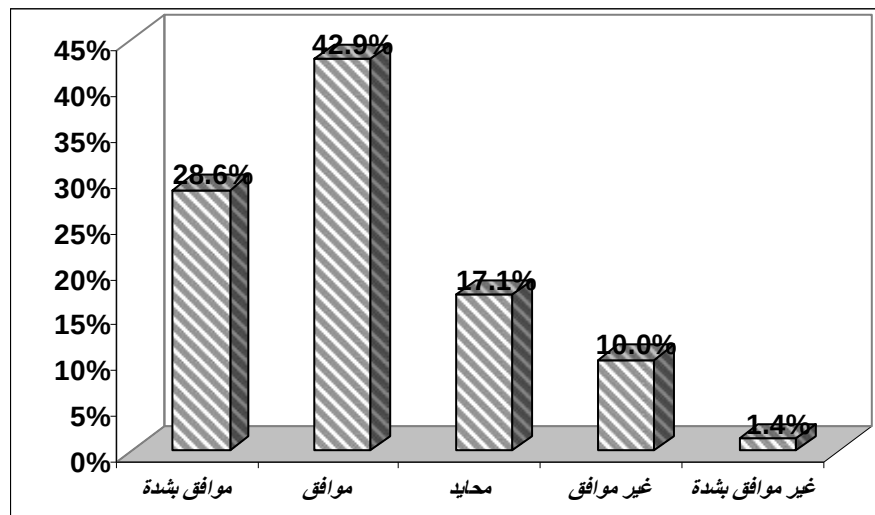
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	1	7	12	30	20	2. تساعد المراجعة الإدارية في تحسين الأداء والإنتاج وزيادة ربحية المشروعات بأقل تكلفة ممكنة.
%100	1.4%	10%	17.1%	42.9%	%28.6	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (19/3/3)

آراء أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (19/3/3) والشكل البياني رقم (19/3/3) فإن 28.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تساعد في تحسين الأداء والإنتاج وزيادة ربحية المشروعات بأقل تكلفة ممكنة ، و 42.9% منهم موافقون ، بينما 17.1% محايدون ، و 10% غير موافقون، و 1.4% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (20/3/3)

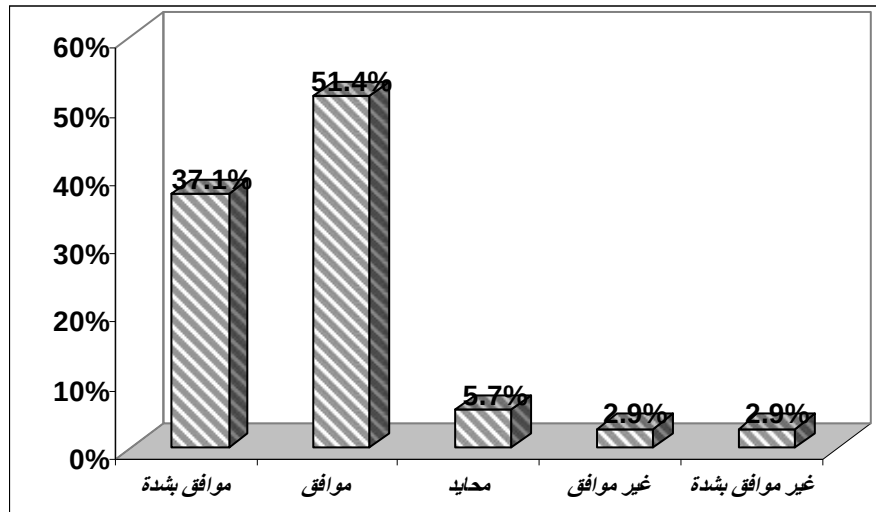
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	2	2	4	36	26	3. تساعد المراجعة الإدارية في تقويم الأنظمة الرقابية في المشروعات من خلال فحص وتقويم المشروعات بأقل تكلفة ممكنة.
%100	%2.9	%2.9	%5.7	%51.4	%37.1	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (20/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (20/3/3) والشكل البياني رقم (20/3/3) فإن 37.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تساعد في تقويم الأنظمة الرقابية في المشروعات من خلال فحص وتقويم المشروعات بأقل تكلفة ممكنة ، و 51.4% منهم موافقون ، بينما 5.7% محايدون ، و 2.9% غير موافقون، و 2.9% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (21/3/3)

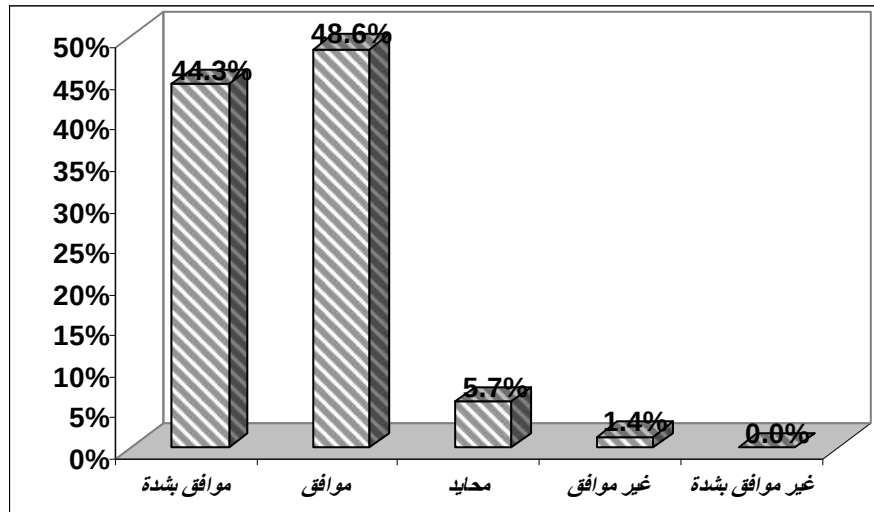
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
4. تساعد المراجعة الإدارية في رفع الكفاءة التشغيلية في الشركات وتقدم توصيات ومقترحات للإدارة.	31	34	4	1	-	70
	%44.3	%48.6	%5.7	%1.4	-	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (21/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الاستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (21/3/3) والشكل البياني رقم (21/3/3) فإن 44.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تساعد في رفع الكفاءة التشغيلية في الشركات وتقدم توصيات ومقترحات للإدارة ، و 48.6% منهم موافقون، بينما 5.7% محايدون ، و 1.4% غير وافقون.

جدول رقم (22/3/3)

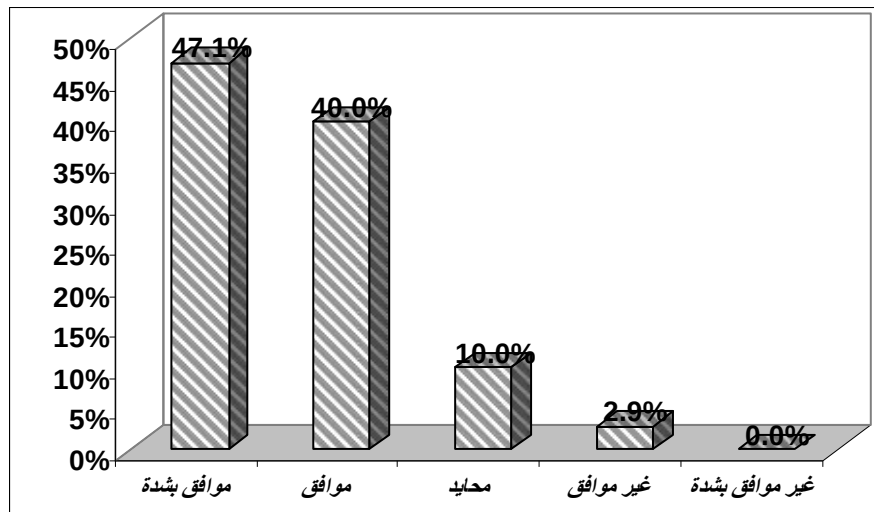
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	-	2	7	28	33	5. تطبيق المراجعة الإدارية يساعد في توظيف الموارد المادية والبشرية وفق خطط وسياسات تتماشى مع أهداف المنشأة.
%100	-	%2.9	%10	%40	%47.1	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

شكل رقم (22/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (22/3/3) والشكل البياني رقم (22/3/3) فإن 47.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق المراجعة الإدارية يساعد في توظيف الموارد المادية والبشرية وفق خطط وسياسات تتماشى مع أهداف المنشأة ، و 40% موافقون، بينما 10% محايدون ، و 2.9% غير موافقون.

جدول رقم (23/3/3)

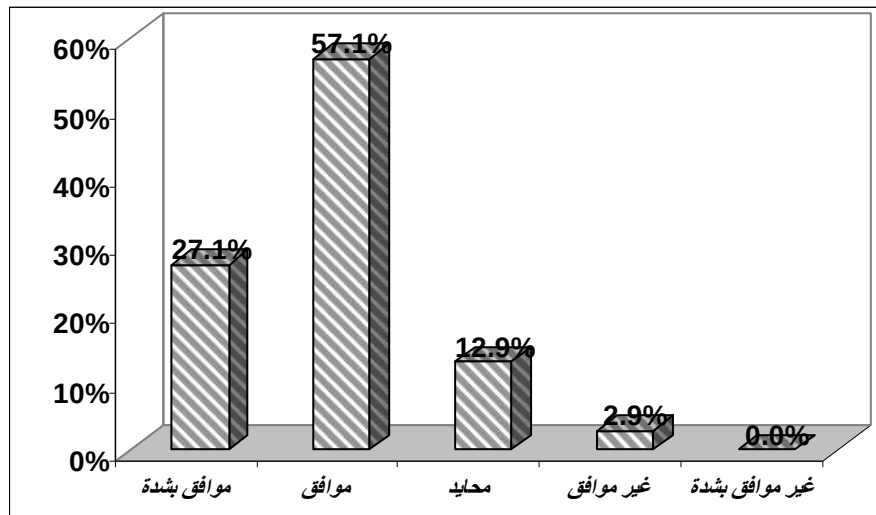
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	-	2	9	40	19	6. غياب المراجعة الإدارية
100 %	-	%2.9	%12.9	%57.1	%27.1	يؤدي إلى تدني الكفاءة والفعالية الإنتاجية .

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (23/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (23/3/3) والشكل البياني رقم (23/3/3) فإن 27.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن غياب المراجعة الإدارية يؤدي إلى تدني الكفاءة والفعالية الإنتاجية ، و 57.1% موافقون ، بينما 12.9% محايدون، و 2.9% لا يوافقون.

جدول رقم (24/3/3)

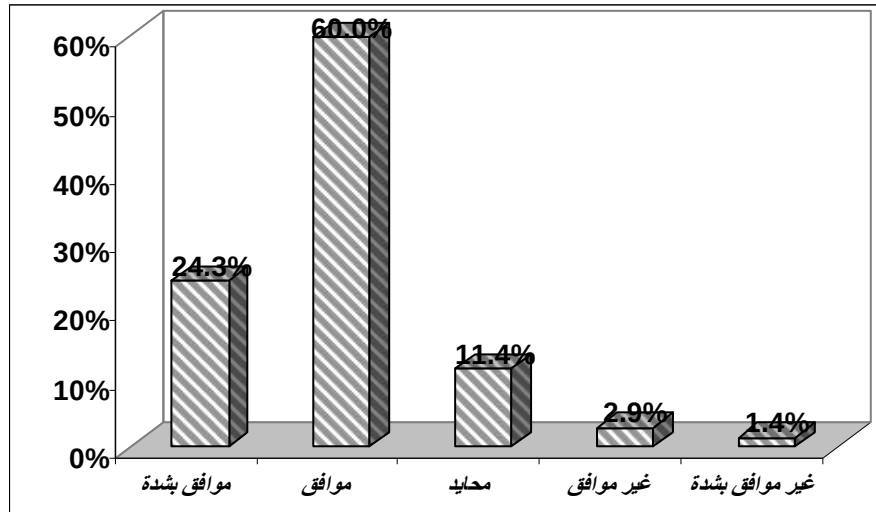
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثالثة.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
7. تقوم المراجعة الإدارية بقياس الكفاءة والفعالية وتقويم أداء العاملين داخل الشركة.	17	42	8	2	1	70
	%24.3	%60	%11.4	%2.9	%1.4	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (24/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (24/3/3) والشكل البياني رقم (24/3/3) فإن 24.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تقوم بقياس الكفاءة والفعالية وتقويم أداء العاملين داخل الشركة ، و 60% موافقون ، بينما 11.4% منهم محايدون ، و 2.9% غير موافقون، و 1.4% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (25/3/3)

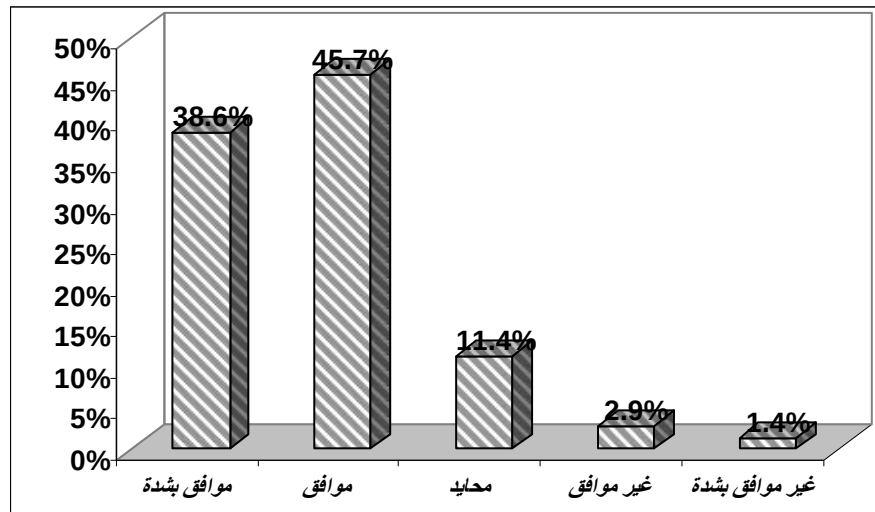
التكرارات لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثالثة.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
70	1	2	8	32	27	8. المراجعة الإدارية تهدف إلي ترشيد القرارات الاقتصادية عن طريق بيان نطاق الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل.
%100	%1.4	%2.9	%11.4	%45.7	%38.6	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (25/3/3)

لآراء أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (25/3/3) والشكل البياني رقم (25/3/3) فإن 38.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المراجعة الإدارية تهدف إلي ترشيد القرارات الاقتصادية عن طريق بيان نطاق الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل ، و 45.7% منهم موافقون ، بينما 11.4% محايدون ، و 2.9% غير موافقون، و 1.4% غير موافقون بشدة.

جدول رقم (26/3/3): الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لآراء أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة:

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
1. تساعد المراجعة الإدارية في تحقيق أعلى مستوي من الكفاءة والفعالية الإدارية .	4.3	0.8	42.6	3	0.02
2. تساعد المراجعة الإدارية في تحسين الأداء والإنتاج وزيادة ربحية المشروعات بأقل تكلفة ممكنة.	4.1	0.9	44.7	3	0.01
3. تساعد المراجعة الإدارية في تقويم الأنظمة الرقابية في المشروعات من خلال فحص وتقويم المشروعات بأقل تكلفة ممكنة .	3.9	1.0	36.7	4	0.02
4. تساعد المراجعة الإدارية في رفع الكفاءة التشغيلية في الشركات وتقديم توصيات ومقترحات للإدارة.	4.2	0.9	72.6	4	0.01
5. تطبيق المراجعة الإدارية يساعد في توظيف الموارد المادية والبشرية وفق خطط وسياسات تتماشى مع أهداف المنشأة.	4.4	0.7	51.9	4	0.01
6. غياب المراجعة الإدارية يؤدي إلى تدني الكفاءة والفعالية الإنتاجية .	4.3	0.8	40	3	0.03
7. تقوم المراجعة الإدارية بقياس الكفاءة والفعالية وتقويم أداء العاملين داخل الشركة.	4.1	0.7	46.9	3	0.01
8. المراجعة الإدارية تهدف إلى ترشيد القرارات الاقتصادية عن طريق بيان نطاق الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل.	4.0	0.8	81.5	3	0.01

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (26/3/3) أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها.

أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.7 – 1) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين. بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات فهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

عليه تتأكد صحة الفرضية التي نصها : يساعد أسلوب المراجعة الإدارية علي إيجاد الإجراءات التصحيحية المناسبة مما ينعكس علي كفاءة الأداء

الخاتمة

تشتمل علي الآتي :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً النتائج :

من خلال المراجعة النظرية للكتب والدوريات والدراسات السابقة ذات الصلة ، ومصادر المعلومات الأخرى وتحليل بيانات شركة الأمن الغذائي توصل الباحث الي النتائج التالية :

- 1- المراجعة الإدارية تساهم في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال فحص المشروع ابتداءً من المستويات الإدارية العليا الي الدنيا لتحديد مدي إتباع الأسس الإدارية السليمة .
- 2- المراجعة الإدارية أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للشركة
- 3- المراجعة الإدارية تعمل علي تقويم الخطط والإجراءات والسياسات الإدارية .
- 4- المراجعة الإدارية أداة ومدخل متكامل لرفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال تقديم التوصيات والمقترحات .
- 5- المراجعة الإدارية تؤدي الي تحقيق الكفاءة والفعالية الإدارية من خلال فحص وتحليل وتقويم الأداء الإداري .

النتائج من 1 — 5 تثبت صحة الفرضية الاولى والتي تنص علي أن المراجعة الإدارية تؤثر في مراجعة الهيكل الإداري ورفع كفاءته .

6- المراجعة الإدارية تساهم في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الإدارية وآلية علاجها بشكل فعال .

7- المراجعة الإدارية تعمل علي كشف الخلل الإداري والمعوقات التي تواجه العملية التشغيلية بالشركة

8- إجراءات عملية المراجعة الإدارية تتطلب دراسة وفحص شامل وتقييم للخطط والسياسات والإجراءات

9- المراجعة الإدارية أداة لترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط القوة والضعف والمشاكل الإدارية .

النتائج من 6 — 9 تثبت صحة الفرضية الثانية والتي تنص علي أن المراجعة الإدارية تؤثر في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء الإداري والمالي .

10- المراجعة الإدارية تساعد في تقويم الأنظمة الرقابية في المشروعات من خلال فحص وتقويم المشروعات بأقل تكلفة ممكنة .

11- المراجعة الإدارية تساعد في رفع الكفاءة التشغيلية في الشركات وتقديم توصيات ومقترحات للإدارة.

12- تطبيق المراجعة الإدارية يساعد في توظيف الموارد المادية والبشرية وفق خطط وسياسات تتماشى مع أهداف المنشأة.

13- غياب المراجعة الإدارية يؤدي إلى تدني الكفاءة والفعالية الإنتاجية .

14- تقوم المراجعة الإدارية بقياس الكفاءة والفعالية وتقويم أداء العاملين داخل الشركة.

15-المراجعة الإدارية تهدف إلي ترشيد القرارات الاقتصادية عن طريق بيان نطاق الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل.

النتائج من 10 — 15 تثبت صحة الفرضية الثالثة والتي تنص علي أن إستخدام المراجعة الإدارية يؤثر علي إيجاد الإجراءات التصحيحية المناسبة مما ينعكس علي كفاءة الأداء

ثانياً : التوصيات:

بناءً على نتائج البحث يوصي الباحث بالآتي :

- 1- ضرورة إهتمام المنشآت الصناعية ومنظمات الأعمال الإقتصادية بالمراجعة الإدارية وذلك لما لها من دور فعال يحقق الكفاءة والفعالية في الأنشطة والعمليات .
- 2- تطبيق المراجعة الإدارية يساعد في توظيف الموارد المادية والبشرية وفق خطط وسياسات تتماشى مع أهداف المنشأة .
- 3- علي مكاتب المراجعة والمحاسبة بلاهتمام بالمراجعة الإدارية وجعلها مهنة أساسية تماماً كأهتمامها بالمراجعة المالية والحسابات خاصة في ظل تغيرات الظروف التكنولوجية والإقتصادية والإجتماعية والسياسية والتنافسية وما تتطلبه الآثار والنتائج من هذه التغيرات .
- 4- تنبيه الملاك والمساهمين بمزايا وفوائد المراجعة الإدارية وبأنها تقيس كفاءة أداء إدارات المنشآت ليكون ذلك حافزاً يدعوهم الي إلزام إدارات المنشآت بالتطبيق خاصة عند كبر حجم المنشآت الصناعية مع تنوع منتجاتها وتعقيد عملياتها الإنتاجية والتشغيلية .
- 5- الأخذ بالتوصيات المقترحة المقررة نتيجة لأداء المراجعة الإدارية بأنها ملزمة للتطبيق خاصة عندما يستنتج أن هناك إسراف أو نقصان في الموارد المادية المادية أو البشرية أو حتي في ضعف التخطيط والرقابة والسياسات والنظم والإجراءات .
- 6- أهمية الإتفاق علي مفهوم واضح ومحدد بين أعضاء المهنة للخدمات التي تؤديها المهنة لمجتمع الأعمال ، والتي تتجاوز مهمة فحص القوائم المالية الختامية.
- 7- ضرورة الإتجاه الي تطوير مهنة المراجعة ، ووضع مناهج للمراجعة الإدارية بحيث تعمل علي تحقيق الهدف من القياس والتقييم .
- 8- ضرورة تطوير برنامج تأهيل مراجع الحسابات للعمل كمراجع إداري مستقل و البحث عن مستويات موضوعية لقياس الأداء الإداري لتطوير معايير المراجعة الإدارية.
- 9- ضرورة تطبيق مراجعة الكفاءة والفعالية في جميع مؤسسات القطاع العام بالسودان .
- 10- ينبغي أن توكل مهمة الإنذار المبكر عن حوادث تعثر الشركات الي المراجعين الإداريين .

مقترحات لبحوث مستقبلية :

- 1- دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الإنتاج .
- 2- المراجعة الإدارية أداء لإتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية 0
- 3- المراجعة الإدارية ودورها في زيادة كفاءة اداء البنوك التجارية 0

المصادر والمراجع

قائمة المراجع والمصادر

القران الكريم

أولاً : المراجع والمصادر باللغة العربية

أ: الكتب

- 1- أبراهيم رسلان حجازي ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1987م)
- 2- إبراهيم حياتي ، التقويم الإداري للمشروعات (سوريا : منشورات جامعة حلب ، 1991) 3/أحمد نور ، معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامركية وما يجري بشأنها من دراسات نظرية وما يتعرض له تطبيقها من مشاكل عملية ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (مصر : جامعة ، جامعة القاهرة
- 3- أحمد نور ، مراجعة الحسابات من النظرية والعلمية ، (الاسكندرية ، دار المعرفة الجامعية ، 1982 م
- 4- أحمد سيد قطب واخرون ، أساليب وبحوث العمليات وإستخداماتها في المجالات المحاسبية ، (طنطا كلية التجارة، 1998) .
- 5- احمد مصطفى ، طرق وأساليب الإحصاء ، 1993) .
- 6- أحمد عبد المولي الصباغ ، الإتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1990) .
- 7- أحمد رجب عبد العال ، دراسة تحليلية لقياس القيمة المضافة من مراجعة المعلومات المحاسبية ، (مصر جامعة الاسكندرية ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، المجلد السابع عشر ، العدد الثاني ، 1980)
- 8- احمد ماهر ، الادارة .المبادئ المهارات (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) .
- 9- احمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيق (الاسكندرية : مؤسسة شباب الخاصة 1986) .
- 10- أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة (الإسكندرية : الدار الجامعية للكتب ، 2005م) .
- 11-الفين أرينز جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل (السعودية : الرياض ، دار المريخ للنشر، 2002م)
- 12- السعيد فرحان جمعة ، الأداء لمنظمات الأعمال (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000) .
- 13- السعيد قرحات جمعة ، الأداء المالي (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000) .
- 14- المعجم الوسيط ، الطبقة الثانية(القاهرة : مجمع اللغة العربية، 1972).
- 15- إيناس محمد نبوى . اساسيات ادارة العمليات (القاهرة :مطابع الدار الهندسية 2006 م .

- 16-** توفيق محمد عبد المحسن ، اتجاهات حديثة فى التقييم والتميز فى الاداء (القاهرة : دار الكتاب الحديث ، 2006م) .
- 17-** جمال صلاح الدين عوض ، آمال محمد كامل ، دراسات تطبيقية للتكاليف (القاهرة : د، ن2002م) ص224.
- 18-** جلال مطاوع إبراهيم ، المراجعة الإدارية (القاهرة : دار الثقافة العربية ، بدون سنة نشر) .
- 19-** حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي وتقويم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي (عمان : مؤسسة الواروق 2000) .
- 20-** حسن محمد القاضي ، أصول المراجعة: مراجعة الحسابات والإجراءات (دمشق : جامعة دمشق .
- 21-** حنفي محمود سليمان، السلوك التنظيمي والأداء (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية، د.ن ص49)
- 22-** خضير ، المراجعة-المفاهيم والمعايير والإجراءات (الرياض ، جامعة الملك سعود، 1991) .
- 23-** خالد يوسف الخلف ود.سعيد يس عامر، الانتاجية القياسية ، معايير الاداء قياس الاداء الفعلى (الرياض : دار المريخ للنشر، 1984).
- 24/**راوية حسن ، ادارة الموارد البشرية (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004) ص209 .
- 25-** سعيد محمود الهلباوي ، بحوث العمليات في المحاسبة (طنطا ، كلية التجارة ،الجزء الاول ،1993م،
- 26-** صباح نوري عبد الوهاب ، اتمتة المكاتب (عمان : دار حني للنشر والتوزيع 1999م) .
- 27-** صديق محمد عفيفي ، ادارة الاعمال فى المنظمات المعاصرة (القاهرة : مكتبة عين شمس 2006م).
- 28-** صلاح بسيونى ود .عبد المنعم فليح عبد الله ، المحاسبة الادارية -الطبعة الثانية (القاهرة : كلية التجارة - مركز توزيع الكتب ،2005م) ..
- 29-** صلاح عبد الله ، فعالية تقييم الأداء(الرياض : معهدالإدارة العامة ،1979) ص18
- 30-** عباس الشافعي ، دراسات في المراجعة (القاهرة : مكتبة ال اون والتجارة ، بدون سنة نشر) .
- 31-** نعبد السميع الدسوقي ، دراسات في المراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية ،1992) .
- 32-** عبد الله بن عبد اللطيف العقيل ، الادارة القيادية الشاملة (الرياض : مكتبة الملك فهد الوطنية 2004م) .
- 33-** عبد الغفار حنفي و د. حسين القزاز ، السلوك التنظيمي وأدارة الأفراد (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ،1996).
- 34-** عبد المسيح باسيلي ،نظام التكاليف المعيارية (المنصورة :المكتبة العصرية ، 2002م).

- 35-** عبد الرحمن عليات ود. ماجدة حسين ، التكاليف المعيارية -رقابة وتصحيح أداء (القاهرة : د.ن. 2008م).
- 36-** عبد الرحمن العيسوي ، الكفاءة الادارية (الاسكندرية : الدار الجامعية،2000) .
- 37-** عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم والإدارة (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر،2003)
- 38-** عبد الرحمن الصباح ، مبادئ الرقابة الإدارية (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ،1997).
- 39-** عبد الرحمن احمد هيجا ، و د. عبد الله امنية (الرياض : الادارة العامة للطباعة والنشر بمعهد الادارة العامة 2003م) .
- 40-** عبد الغفار حنفي ، عبد السلام أبو قحف ، تنظيم وإدارة الأعمال (الإسكندرية : المكتب العربي الحديث، 1993) .
- 41-** عدنان نجيب كركور ، سليمان خليل الفارس ، التقويم الإداري في المؤسسات (سوريا : منشورات جامعة دمشق ، 2000).
- 42-** عمر حامد ، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي(القاهرة : منشورات المطبعة العربية للتنمية الإدارية .
- 43-** عمر نمر على احمد، مبادئ ادارة الاعمال (القاهرة : د.ن،2002م .
- 44-** على المبيض ود. عمرو محمد عواد ، الادارة العامة (القاهرة : مكتبة عين شمس ،2008).
- 45-** على عباس، الرقابة الادارية على المال والاعمال فى الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية (عمان: مكتبة تلاح العلي،1995م) .
- 46-** علي السلمي ، إدارة الأفراد لرفع الكفاءة الإنتاجية (القاهرة : دار المعارف ، 1980) .
- 47-** غسان قلعاوي ، رقابة الأداء (دمشق: دار كعنان للدراسات والنشر، الطبعة الأولى،1998) .
- 48-** فلاح حسن حسين ،مؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر (.
- 49-** لايل م .سينسر وسيجان م .، الجدارة فى العمل نماذج للاداء المتفوق (الرياض : الادارة العامة للطباعة والنشر بمعهد الادارة العامة ، ترجمة اشرف فضيل عبد الحميد ، 1999م).
- 50-** محمد العيرفى ، الرقابة الإبداعية (القاهرة : مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع 2006م) .
- 51-** محمد الفيوم ، عوض لبيب، أصول المراجعة (الإسكندرية : مكتبة ومطبعة الإشعاع ،2004م) .
- 52-** محمد المحدثى الماضى وآخرون ، أساسيات الإدارة (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح،2001م) .
- 53-** محمد رشاد الحملوي وآخرون ، ادارة الإنتاج والعمليات ، مكتبة عين شمس ، 1995 .
- 54-** محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق (القاهرة : د.ن نهضة العربية للطباعة والنشر ، 1988م) .

- 55-** محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002- 2003).
- 56-** محمد سعيد عبد الهادي ، الإدارة المالية (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع 2006م) .
- 57-** محمد عمارة , قاموس المصطلحات الاقتصادية من الحضارة الإسلامية (بيروت : دار الشروق , 1993م).
- 58-** محمد عيسى الفاتوري ، الإدارة بالرقابة (عمان : دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، 2008).
- 59-** محمد كامل مصطفى الكردي ، اساسيات الادارة (الاسكندرية : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2001م) .
- 60-** محمد محمد الجزار ، بحوث في المحاسبة الإدارية (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1990) .
- 61-** محمد مرعي ، دليل نظام التقييم في المؤسسات والإدارات (دمشق : دار الرضا للنشر ، الطبعة الأولى ، 2001) .
- 62-** محمد نصر الهوري ، المراجعة دراسة علمية وتطبيقية متقدمة (مصر : مكتبة عين شمس ، 1989).
- 63-** محمد نصر الهواري , وآخرون ، أساسيات المراجعة في الوحدات الاقتصادية (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1992) .
- 64-** محمد نصر الهواري ، دراسات في المراجعة (القاهرة : مكتبة غريب، 1987) .
- 65-** محمود احمد الخطيب , الإدارة الحديثة (القاهرة : الاسراء للطباعة والنشر, 2000م) .
- 66-** محمود امين زويل ، الفكر الإداري والادارة فى التطبيق العملى (الاسكندرية : دار المعارف الحديثة ، بدون تاريخ النشر) .
- 67-** محمود عمر عيسى ، أحمد سلطان محمد ، أصول المراجعة (جدة: شركة المدينة للطباعة والنشر ، 1989م) .
- 68-** مصطفى نجم البشاري ،مدخل الي معايير المحاسبة الدولية (الخرطوم :شركة مطابع السودان العالمية ، 2007) .
- 69-** منصور أحمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية علي معايير المراجعة المصرية والدولية (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) .
- 70-** منصور حامد محمود ، الإتجاهات المعاصرة في المراجعة الإدارية (مصر: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، 1989م) .
- 71-** منير محمد سالم ، المحاسبة الإدارية (القاهرة : دار النهضة العربية) .
- 72-** مؤيد راضي حنفر، غسان المطاونة، تحليل القوائم المالية (عمان : دار المسيرة ، 2002م) ص73

73- مهدي إبراهيم مجبر، الأمانة في الأداء الإداري (جدة : مكتب الخدمات ،1994) ص49 .

74- نهال فريد مصطفى ، اساسيات ادارة الاعمال (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر 2003م)

75- هشام أحمد حسبو ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي (مصر : مكتبة عين شمس

76- هيربرت اى .سايمون , السلوك الادارى لعمليات اتخاذ القرار فى المنظمات الادارية .

77- يحي محمد أبو طالب ، المحاسبة الإدارية ، مكتبة عين شمس ، 1986،.

ب:الدوريات والمجلات العلمية

1- احمد محمد زامل ، قياس الاداء ، بعض مقترحات التطوير ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببنها، العددالاول ،1994م ،

2- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام(عمان: طباعة المطابع المركزية ،2006)

3- الشحات محمد عطوه الزنقراني ، إطار لمعايير المراجعة الإدارية الحكومية (القاهرة : المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ،العدد الثاني،1991م).

4- ثناء عطية فراج،المراجعةالإدارية المفهوم -التحديات،(مصر:جامعة القاهرة،الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، بحث مقدم لمؤتمر المحاسبة علي الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة،2006م).

5- جمعية المجمع العربي للمحاسبين ،إصدارات المعايير الدولية لمقارنة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة (عمان: كلية طلال أبوغزالة للأعمال الجامعية الأردنية الألمانية ، 2007)

6- سمير عبد الغني محمود، دور المراجعة الإدارية مفهوم متطور للخدمات الإستشارية للإدارة (مصر:جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني،2003م) .

7- شعبان يوسف الباز ، تقييم اداء المنشأة من منظور الجودة الساملة بإستخدام أساليب البرمجة الرياضية مع التطبيق علي قطاع البنوك التجارية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة بن سويق ، العدد الثامن ، (يوليو) ، السنة الرابعة ، 199

8- صفاء محمد عبد الدائم ، إستخدام مؤشر الإنتاجية في نمو الربحية كمعيار لتقييم اداء المنشآت ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع، الجزء الثاني ،1995م .

9- عباس الشافعي ، المراجعة الإدارية ودورها في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف (حلب : مجلة الإقتصاد والإدارة ، دار عكاظ للطباعة والنشر ، العدد الاول ، 1403هـ)

10- عبد الحى مرعى وآخرون ، والموازنة والتخطيط فى النظام المحاسبى الموحد (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة 1993).

11- عبد الرحمن محمد عليان ، المراجعة الإدارية تقييم للأداء الإداري ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، لا يوجد مجلد ، لا يوجد عدد ، 1982م) .

- 12-** عبد القادر عبد الله عبد العزيز ، دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية ، (السعودية ، ندوة تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 1410هـ).
- 13-** محمد أحمد البدوي ، نظم المعلومات المحاسبية وقياس الإنتاجية علي المستوي الكلي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، 1995م .
- 14-** محمد إسماعيل عبد الله، أثر تطبيق المراجعة الإدارية في شركات التصدير، (مصر: جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية - السنة التاسعة عشر، العدد الثاني 1999م).
- 16-** محمد سمير العباس ، المراجعة الاجتماعية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (مصر : جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، السنة السادسة عشرة ، 1979م).
- 17-** محمد محسن أسعد ، تقييم أداء الأفراد في الأجهزة الحكومية ، مجلة الإدارة ، 1981 .
- 18-** محمود عمر باعيسي ، أساليب المراجعة الإدارية (مصر: جامعة المنصورة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الحادي والعشرون ، السنة الثالثة ، 1997م).
- 19-** مصطفى علي الباز ، معيار محاسبي مقترح للقياس والإفصاح عن القيمة السوقية العادلة لمنشأة الأعمال المستمرة ، (المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الثالث ، 1993م) .
- 20-** نصر الدين محمد علي هندي ، زيادة فعالية دور المراجعة الإدارية في البنوك المصرية (مصر: جامعة جنوب الوادي ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد السادس، العدد الثاني ، ديسمبر 2002م)

ج : الرسائل العلمية

- 1-** ابراهيم محمد عطية شاهين ، إستخدام أساليب المراجعة الإدارية كأداة لتطوير الإفصاح المحاسبي لخدمة سوق المال (مصر : جامعة قناة السويس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2002م) .
- 2-** أمجد حسن عبد الرحمن ، إستخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات (جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1995).
- 3-** النور فرق نوحى ، التخطيط الاستراتيجي وأثره على الفعالية الادارية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة 2000م) .
- 4-** بشير صالح محمد الخير ، دور المراجعة الادارية في تطبيق الجودة الشاملة في قطاع الخدمات بالسودان (الخرطوم :جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشور ، 2007م) .
- 5-** تاج الدين الدين محمد فيروز، تقويم الأداء في القطاع الصناعي السوداني (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2001م).
- 6-** تاج السر ابراهيم محمد ، إطار علمي لمراجعة التشغيل (الخرطوم : جامعة ام درمان الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشور 2005م) .

- 7- تهناني أحمد نصر، الإتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل العولمة (الخرطوم: جامعة امدرمان الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) .
- 8- حافظ حسن شعيب ، الاتجاهات الحديثة في اعدا معايير الاداء المهني للمراجعة الإدارية (مصر : جامعة حلوان ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 1986.
- 9- حمزة الشيخ محمد صالح ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المصارف في السودان (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007) .
- 10- سمير عبد الغني محمود، المراجعة الإدارية مفهوم متطور للخدمات الإستشارية للإدارة (مصر: بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة الثالثة والعشرون، العدد الأول ، 2003م.
- 11- سهير أحمد قنديل، دور المراجعة في ترقية الأداء المالي،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م) .
- 12- صباح الطيب علي الطيب، دورمراجعة الكفاءة والفعالية في تطوير أداء مؤسسات القطاع العام في السودان(الخرطوم:جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة) .
- 13- صفاء محمد مصطفى ، إستخدام سلاسل ماركوف في التنبؤ بالتدهور المالي في الوحدات الإقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1998، .
- 14- عالم الحاج آدم عبد الرحيم ، تقويم الأداء الإداري في المؤسسات العامة من منظور الإدارة الإستراتيجية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2009) .
- 15- عايذة سيد خطاب ، تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع الخدمات (مصر : جامعة عين شمس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 1979) .
- 16- عبد الرحمن الزين النور ، تقويم الاداء واثره على تحسين كفاءة العمليات فى الشركات والاسواق الحرة (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة . 2003م) ص71
- 17- عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان ، شريف علي الحس(2) عصام الدين أحمد متولي ، دراسات في الإتجاهات المعاصرة في المراجعة (الخرطوم : جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001م) .
- 18- عبد الرحمن إسماعيل محمد احمد، المراجعة الإدارية ودورها في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة (الخرطوم: جامعة امدرمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1998م) .
- 19- عبد الوهاب نصر عيسي، دور المراجعة الإدارية في تطوير الخدمات المهنية لمراجع الحسابات مع التركيز علي مراجعة المعايير الرقابية،(مصر:جامعة الإسكندرية، رسالة دكتوراة غير منشورة، 1992)
- 20- عصام الين احمد محمد بدري ، دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة وفاعلية الإداء الإداري للوحدات الإقتصادية (السودان، جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004)

- 21-** علي أحمد علي محمد ، رقابة الأداء ودورها في الإرتقاء بكفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا)
- 22-** علي مجاهد أحمد ، تحليل سلوك الإدارة العليا عند تخطيط إستقلال الطاقة الإنتاجية بإستخدام نظرية الوكالة بالتطبيق علي أحدي الوحدات الصناعية التابعة للقطاع العام المصري ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة طنطا، 1994م.
- 23-** مبارك اسحاق محمد يوسف ، دور المراجعة الادارية في رفع الكفاءات الانتاجية لمشروعات القطاع العام ، (السودان : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – رسالة ماجستير غير منشور، 2006م) .
- 24/** مختار إسماعيل أبو شعيشع ، إستخدام الأساليب الكمية كأداة لزيادة فعالية المراجعة الإدارية (مصر : جامعة قناة السويس، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1984) .
- 25-** محمد احمد محمد، المراجعة الإدارية ودورها في قياس فعالية الإدارة(الخرطوم : جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1998م) .
- 26-** محمد كوفاتية ، الرقابة المالية ودورها الإقتصادي في القطاع العام (رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة حلب ، كلية الإقتصاد، 1991)
- 27-** مصطفى هرون عز الدين ابوبكر ، اطار علمي لتحديد دور المراجعة الادارية في تقويم الاداء التشغيلي والتسويقي للمنشات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة 2007م)
- 28-** مني إسحاق أحمد ، دور المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات في المنشآت الصناعية بالسودان(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستيرغير منشورة ، 2011م) .
- 29/** رميساء عبدالمنعم عبدالله ، دور المراجعة الادارية في الرقابة وتقويم الاداء في قطاع الصناعة في السودان ، (الالخرطوم : جامعة ام درمان الاسلامية – رسالة ماجستير غير منشورة 2008م) .
- 30-** هالة عبد الرحمن إسماعيل ، دور المراجعة الإدارية في التنبؤ بالفشل المالي (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م)

د: المؤتمرات والندوات

- 1-** أحمد حامد حجاج ، دور المراجعة الإدارية في رفع كفاية النشاط ،المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة
- 2-** محمد السيد الناغي ، منهج المراجعة الإدارية تقييم برامج التدريب للموارد البشرية (الكويت : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مؤتمر التدريب من اجل المستقبل 1993م) ص ص 4-5.

A : Books

- 1- Abraham D.Akrashm, Audit Approaches and techniques in A.R. Abelkhalik and Ira Solomon (ads), Research opportune unities in Auditing: the second Decade (American AccountingAssociation 1988
- 2- Accounting (long man –El BS with Chapman .and Hall, 1993
- 3-Margaret foot and Caroline Hook, Human, Resource Management Singapore: long man Singapore Publisher, LTD1996)P
- American institute of countrified public Accountants Reports on 3/Audited financial statements: statement on auditing standards No 59, April 1988
- 4-David.Gawivan, Competing on the Eight Dimensions of Quality (Hawvard: Hauvard Business Review. (November, December 1987)
- 5-David.Gawivan, Competing on the Eight Dimensions of Earl strong . P. Robert smith D, Management control,(New York, Rinehart and Winston, 1990) .
- 6-Edwin G. Borealis “Management Review by Scandinavia Accounts “the Journal of accountancy (July 1964) .
- 7/Eldon Glows (specialization, Have we Reached trove profess tonal fatuity, Accounting Horizons (December 1989) .
- 8-Frederick Lineman ' internal control objectives” in Abdel khalik internal control and the impact of the foreign corrupt practices Act (university of Florida, 1982.
- 9-Golan Runny, Management and Cost Accounting (long man –El BS with Chapman .and Hall, 1993 .
- 10- john G Burton (management Auditing the Journal of Accountancy, May 1968) .
- 11-John.M.Ivacevich etal, Managing for performance, Revised Edition (American) Business Publications, I.n.c, 1983) .
- 12- Miller David .m and Rae .Analysis of profit Linked .total I factproductivity .measurement Models at the firm level Management science June 1989

- 13- Mark E. Haskin, Client Control Environment; An Examination of Auditors perceptions the Accounting Review (July) 1987 .
- 14-Nelson the Human Resource Dilemma in Accounting the journal of A counting (A august
- 15-Quality (Hawvard: Hauwvard Business Review. (November, December 1987)
- 16-R.S.Kplan and D.P Norton the Balanced Scorecard- Measures that Drive performance Harvard Business Review-(Januaey-1992).
- 17- Stanley f.Biggs and .T.J. mock An investigation of Auditor Decision process in the Evaluation of internal control and . Audit Scope Decisions journal of Accounting Research (spring, 1983.253.
- 18-Wally B.H.Efficiency Auditing (London: the Mas Milan's press Ltd, 1984)
- 19William I. Campfield."Tends in Auditing Management.
- 20 - Zoë – vonna palmrose, litigation and indecent dent Auditor: the Role of Business failure and Accountancy, July1961.

ثالثاً : أخري

- 1- [http// www.kenana online](http://www.kenanaonline.com) accessed in(5/5/2010)

الملاحق



بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق رقم (1)

الإستبانة

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الأخ الكريم / الأخت الكريمة :

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع إستمارة إستبيان

إرتقاءً بالبحث العلمي أرفق إليكم هذه الإستبانة والتي تمثل إحدى أدوات جمع البيانات المتعلقة بتكملة الجانب العملي للرسالة التي يعدها الباحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان / دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي.

التمس منكم التعاون الفعال والعناية الفائقة والإهتمام بالإدلاء بآرائكم الصريحة والتي تسهم بكل تأكيد في الوصول الي الحقائق العلمية المبتغاه.

نحيطكم علماً بأن ما تدلون به من بيانات يتم التعامل بها بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحث:

محمد بابكر حسن بابكر

ت: 0111759069

إستبانة الدراسة

القسم الأول : البيانات الشخصية.

يرجي التكرم بوضع علامة () أمام الإجابة التي تناسبك .

1-العمر:

☐	25 سنة فأقل	☐	35-26 سنة	☐	36 - 45 سنة
☐	50 - 46 سنة	☐	أكثر من 50 سنة	☐	

2- المؤهل العلمي:

☐	دبلوم وسيت	☐	بكالوريوس	☐	دبلوم عالي
☐	ماجستير	☐	دكتوراه	☐	

3- المؤهل المهني:

☐	زمانة المحاسبين البريطانية ACCA	☐	الزمانة السودانية SCCA
☐	زمانة المراجعين الداخليين CIA	☐	زمانة المحاسبين القانونيين CPA
☐	زمانة المحاسبين الإداريين CMA	☐	

4- التخصص العلمي :

☐	محاسبة	☐	إدارة أعمال	☐	إقتصاد
☐	إحصاء	☐	تكاليف و محاسبة إدارية	☐	بنوك
☐	اخرى .	☐		☐	

5-المركز الوظيفي:

☐	مدير عام	☐	مدير إدارة	☐	رئيس قسم
☐	محاسب	☐	مراجع داخلي	☐	مراجع خارجي
☐	اخرى	☐		☐	

6- سنوات الخبرة:

☐	5 سنة فأقل	☐	10-6 سنة	☐	11-15 سنة
☐	16-20 سنة	☐	21-25 سنة	☐	أكثر من 25 سنة

القسم الثاني :عبارات الإستبانة

يرجي التكرم بوضع علامة () أمام الإجابة المناسبة

الفرضية الأولى :

المراجعة الإدارية تؤثر في مراجعة الهيكل الإداري ورفع كفاءته .

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تساهم المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال فحص المشروع ابتداءً من المستويات الإدارية العليا الي الدنيا لتحديد مدي إتباع الأسس الإدارية السليمة.					
2	المراجعة الإدارية أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للشركة.					
3	المراجعة الإدارية تعمل علي تقويم الخطط والإجراءات والسياسات الإدارية .					
4	المراجعة الإدارية أداة ومدخل متكامل لرفع كفاءة الأداء الإداري والمالي من خلال تقويم الاداء وتقديم التوصيات والمقترحات.					
5	تؤدي المراجعة الإدارية الي تحقيق الكفاءة والفعالية الإدارية من خلال فحص وتحليل وتقويم الأداء الإداري.					
6	المراجعة الإدارية تساعد في المحافظة علي إستمرارية الشركة من خلال التنبؤات والنظرة المستقبلية.					
8	تطبيق المراجعة الإدارية يساعد علي قياس كفاءة الأداء الإداري والمالي في الشركات.					
9	المراجعة الإدارية أداة حكم موضوعي علي جميع المشروعات الإقتصادية لرفع كفاءتها الإدارية .					

الفرضية الثانية :

يساعد أسلوب المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء الإداري والمالي .

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تساهم المراجعة الإدارية في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الإدارية وآلية علاجها بشكل فعال .					
2	عدم تطبيق المراجعة الإدارية يعيق تحقيق الأهداف المخططة للشركة.					
3	تساعد المراجعة الإدارية في تشخيص وتحديد المعوقات والمشاكل الإدارية.					
4	المراجعة الإدارية أداة لترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط القوة والضعف والمشاكل الإدارية.					
5	المراجعة الإدارية أداة لتقييم الإدارة من مدراء ورؤساء الأقسام من خلال تقييم الخطط والسياسات التي يضعونها في تسير العمل لبلوغ الأهداف المرجوه.					
6	كفاءة نظم وإجراءات التشغيل والإستخدام الملائم للإجراءات يؤدي الي خفض التكلفة .					
7	إجراءات عملية المراجعة الإدارية تتطلب دراسة وفحص شامل وتقييم للخطط والسياسات والإجراءات.					
8	تعمل المراجعة الإدارية علي كشف الخلل الإداري والمعوقات التي تواجه العملية التشغيلية بالشركة.					

الفرضية الثالثة :

يساعد أسلوب المراجعة الإدارية علي إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة مما ينعكس علي كفاءة الاداء

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تساعد المراجعة الإدارية في تحقيق أعلى مستوي من الكفاءة والفعالية الإدارية.					

					2	تساعد المراجعة الإدارية في تحسين الأداء والإنتاجية وزيادة ربحية المشروعات بأقل تكلفة ممكنة .
					3	تساعد المراجعة الإدارية في تقويم الأنظمة الرقابية في المشروعات من خلال فحص وتقويم المشروعات بأقل تكلفة ممكنة.
					4	تساعد المراجعة الإدارية في رفع الكفاءة التشغيلية في الشركات و تقديم توصيات ومقترحات للإدارة.
					5	تطبيق المراجعة الإدارية يساعد في توظيف الموارد المادية والبشرية وفق خطط وسياسات تتماشى مع أهداف المنشأة .
					6	غياب المراجعة الإدارية يؤدي الي تدني الكفاءة والفعالية والإنتاجية .
					7	تقوم المراجعة الإدارية بقياس الكفاءة والفعالية وتقويم أداء العاملين داخل الشركة.
					8	المراجعة الإدارية تهدف الي ترشيد القرارات الإقتصادية عن طريق بيان نطاق الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل .

ملحق رقم (2)
محكمو الإستبانة

م	الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	البروفسير . عبدالماجد عبد الله حسن	أستاذ المحاسبة	كلية العلوم الإدارية – جامعة أم درمان الإسلامية
2	د. فتح الرحمن الحسن منصور	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	د. هلال يوسف صالح	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	د. عبد الرحمن البكري منصور	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية التجارة – جامعة النيلين