



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي

مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء

- دراسة ميدانية -

إشراف الأستاذة:

لطيفة بكوش

إعداد الطالبات:

سناء قزي

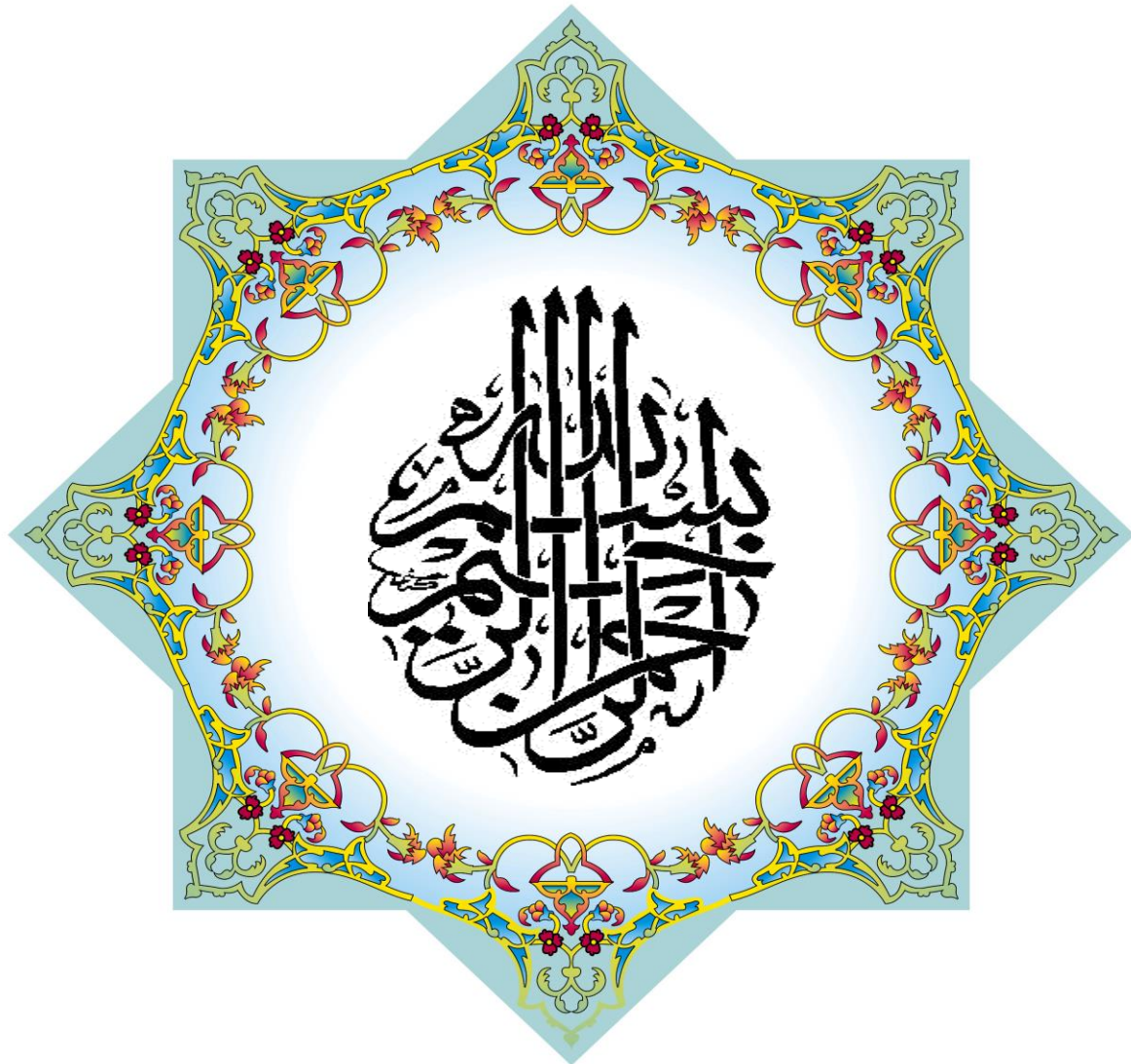
نادية باي

نسرين ونيسي

لجنة المناقشة:

الأزهر عزة	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيسا
لطيفة بكوش	أستاذ مساعد - أ -	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
حورية بديدة	أستاذ مساعد - أ -	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	عضوا مناقشا

الموسم الجامعي: 2017/2016



﴿وَاتَّقُوا اللَّهَ وَيُعَلِّمُكُمُ اللَّهُ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ﴾

[البقرة: 282]

الشكر و العرفان

نشكر الله العلي العظيم الذي هدانا لهذا

و ما كنا لنهتدي لهدا لو أن هدانا الله ...

أتقدم بشكري إلى الأستاذة المشرفة " بكوش لطيفة " على

مجهوداتها المبذولة و أقدر جهدا و أفتخر بوجود بصمتها في

مذكرتنا

كذلك أتقدم بشكري إلى كل من ساهم في هذا العمل و بالأخص

الذكر إلى الأستاذ " يحيى بلبي " والزملاء " مسعود بهاوي " و " سرحد

البشير " و " سالم نصر الدين " " محي الدين تحريبي " ...

فلها منا جزيل الشكر ...

تلعب المراجعة الإدارية دورا هاما في تقييم أداء منظمات الأعمال ورفع كفاءتها و التحقق من الإستغلال الأمثل لمواردها، كذلك تعمل على رفع فعالية الأداء الإداري عن طريق تمكين الإدارة من الوصول إلى أهدافها بكفاءة ،وتساعدها على ترشيد إدارة المنظمة لإتخاذ القرارات السليمة.من ثم ظهرت الحاجة إلى أداة جديدة مستقلة تعمل على خدمة الإدارة وتستخدم كوسيلة لقياس الكفاءة وفاعلية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات هذه الأداة هي المراجعة الإدارية، كما تعرف المراجعة الإدارية بأنها: " أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وتتعلق بالفحص والتحليل الإقتصادي المنظم للهيكل التنظيمي للمنظمة، وما بها من خطط و سياسات وأساليب وإجراءات وأنظمة. وأيضا جميع الإمكانيات المادية والبشرية، كما تهدف المراجعة الإدارية إلى فحص الخطط والسياسات وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية. ويشمل كل من نطاق المراجعة الإدارية المتمثلة في: الخطط والأهداف الهيكل التنظيمي للمنظمة، طرق العمل وأساليب التنفيذ والإمكانيات المادية والبشرية.ومحاورها الرئيسية المتمثلة في: المراجعة الإدارية الوظيفية والتنظيمية والمراجعة الإدارية للحالات الخاصة، ويقابل عمل المراجع الإداري العديد من المشاكل أثناء ممارسته لعملية المراجعة الإدارية من إستقلال وتأهيل علمي وذلك من أجل إرساء مستقبل مهنة المراجعة الإدارية في جميع النواحي المختلفة.

Abstract

A review of the administrative performance in assessing the performance of business organizations and raising their efficiency and verify the optimal utilization of their resources.

And helps to rationalize the management of the organization to make the right decisions and then emerged the need for a new tool to operate on the management service and used as a means to measure the efficiency and effectiveness of administrative function in all fields. This tool is an administrative review. The administrative review is defined as one of the modern trends in the internal audit and related to the examination and economic analysis of the organizational structure of the organization and its plans, policies, methods, procedures and systems. As well as all material and human possibilities. The administrative review aims to examine the plans and policies and strengthen the internal control systems. The scope of the administrative review includes. Plans and objectives as organizational structure of the organization, methods of work, methods of implementation, and financial and human resources. Its main axes are. administrative, regulatory and administrative review of special cases. The work of the administrative auditor corresponds to many problems in the exercise of the administrative review process of independence and scientific qualification in to establish the future of the profession of administrative review in all respects.

الإهداء

الحمد لله تعالى حمدا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه وجزيل نعمه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين والمبعوث رحمة للعالمين

أهدي ثمرة عملي المتواضع
إلى صاحبة الأحضان الدافئة والقلب الطيب
إلى من كبرتني بين ذراعيها
إلى أعز إنسانة على قلبي
إلى "أمي الغالية" أطال الله في عمرها ووفقني إلى مرضاتها
إلى الذي يعود له الفضل بعد الله تعالى في ما وصلت إليه
والذي صنع من شقائه سعادتي وجد وكد لأنعم بالحياة
"أبي الكريم" أطال الله في عمره
وأخواتي وإخوتي
وإلى كل من قدم لي الدعم وسندني في مشواري

سناء

الإهداء

الحمد لله تعالى حمدا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه وجزيل نعمه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين والمبعوث رحمة للعالمين

أهدي ثمرة عملي المتواضع
إلى صاحبة الأحضان الدافئة والقلب الطيب
إلى من كبرتني بين ذراعيها
إلى أعز إنسانة على قلبي
إلى "أمي الغالية" أطال الله في عمرها ووفقني إلى مرضاتها
إلى الذي يعود له الفضل بعد الله تعالى في ما وصلت إليه
والذي صنع من شقائه سعادتي وجد وكد لأنعم بالحياة
"أبي الكريم" أطال الله في عمره
وأخواتي وإخوتي
وإلى كل من قدم لي الدعم وسندني في مشواري

نادية

الإهداء

الحمد لله تعالى حمدا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه وجزيل نعمه والصلاة
والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين والمبعوث رحمة للعالمين

أهدي ثمرة عملي المتواضع
إلى صاحبة الأحضان الدافئة والقلب الطيب
إلى من كبرتني بين ذراعيها
إلى أعز إنسانة على قلبي
إلى "أمي الغالية" أطال الله في عمرها ووفقني إلى مرضاتها
وإلى
"أبي الغالي" رحمه الله
وأخواتي وإخوتي
وإلى كل من قدم لي الدعم وسندني في مشواري

نسرين

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوعات
	الشكر والعرفان
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
II	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ح	مقدمة العامة
الفصل الأول: مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء	
11	تمهيد
12	المبحث الأول: ماهية المراجعة الإدارية
12	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الإدارية أهدافها وأهميتها
12	أولاً: مفهوم المراجعة الإدارية
13	ثانياً: أهداف المراجعة الإدارية
14	ثالثاً: أهمية المراجعة الإدارية
15	المطلب الثاني: نطاق ومحاور المراجعة الإدارية
17	أولاً: نطاق المراجعة الإدارية
18	ثانياً: محاور المراجعة الإدارية
19	المطلب الثالث: التحديات و المشاكل التي تواجه المراجعة الإدارية
20	المبحث الثاني: مدخل عام لتقييم الأداء
20	المطلب الأول: مفهوم الأداء و أنواعه
21	أولاً: مفهوم الأداء
22	ثانياً: أنواع الأداء
23	المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء وأهدافه وأهميته في المؤسسة
23	أولاً: مفهوم تقييم الأداء
24	ثانياً: أهداف تقييم الأداء
25	ثالثاً: أهمية تقييم الأداء
26	المطلب الثالث: مجالات تقييم الأداء

27	المبحث الثالث: دور المراجعة الإدارية في تقييم الأداء
27	المطلب الأول: تأثير المراجعة الإدارية في تقييم الأداء
27	أولاً: الحقائق المرتبطة بعملية تقييم الأداء الإداري
28	ثانياً: موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري
28	ثالثاً: العوامل التي تؤثر على إستقلال المراجع الإداري
29	المطلب الثاني: نموذج الدراسة
30	أولاً: تأثير المراجعة الإدارية على تخطيط الأداء
34	ثانياً: تأثير المراجعة الإدارية على قياس الأداء
40	ثالثاً: تأثير المراجعة الإدارية على تحليل الأداء
45	رابعاً: تأثير المراجعة الإدارية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية
49	خلاصة
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
51	تمهيد
52	المبحث الأول: الإطار المنهجي لدراسة الميدانية
52	المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة
52	أولاً: مجتمع الدراسة
52	ثانياً: عينة الدراسة
53	المطلب الثاني: إعداد الاستبيان
53	أولاً: إعداد الاستبيان
53	ثانياً: هيكل الاستبيان
54	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
54	المطلب الأول: صحة وثبات الإستبيان
55	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
58	أولاً: تحليل خصائص العينة المدروسة
59	ثانياً: التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان
63	المطلب الثالث: إختبار الفرضيات
67	خلاصة
68	الخاتمة
75	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
52	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	(02/01)
53	مقياس ليكارت الخماسي	(02/02)
54	معامل الثبات الفا كرونباخ ومعامل الصدق الدراسة	(02/03)
55	توزيع الأفراد حسب العمر	(02/04)
56	توزيع الأفراد حسب المؤهل العلمي	(02/05)
57	توزيع الأفراد حسب الوظيفة الحالية	(02/06)
58	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(02/07)
59	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الأول	(02/08)
60	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثاني	(02/09)
61	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثالث	(02/10)
62	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الرابع	(02/11)
63	معامل الارتباط (سبيرمان)	(02/12)
64	معامل الارتباط (سبيرمان)	(02/13)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
26	مجالات تقييم الأداء	(01/01)
29	نموذج الدراسة	(01/02)
55	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(02/01)
56	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(02/02)
57	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	(02/03)
58	توزيع الأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(02/04)

قائمة الملاحق

رقم	عنوان الملحق
01	تحكيم الإستبيان
02	استمارة الاستبيان
03	مخرجات (spss)

مقدمة عامة

تسعى المؤسسات الاقتصادية لاتخاذ مواقع هامة في السوق لتحسين أدائها و وضعيتها التنافسية وذلك في ظل الانفتاح نحو العالم الخارجي، حيث تعمل المؤسسة على تحقيق العديد من الأهداف ومن أهمها ضمان استمرارها وبقائها في مجال نشاطها، ذلك يتطلب معرفة دقيقة بالتغيرات الخارجية، كذا التنبؤ الدقيق بالتغيرات المستقبلية لوضع الخطط المناسبة لمواجهتها كما يجب تحديد الانحرافات الناتجة عن الخطط والأهداف، وذلك بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط مسبقا ثم العمل على تصحيحها لتحديد مستوى الأداء الذي توصلت إليه المؤسسة.

كما أن ظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة لها أهمية كبيرة في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية، فمن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات ومحاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياس هذا الاداء. لذلك لا بد من تطوير معايير قياس الأداء على اعتبار أن عملية تقييم الأداء هي الأساس في نجاح أي مؤسسة، نظرا لأن قرارات المؤسسة لتحسين أدائها تبنى على المعلومات المتولدة من عملية قياس الاداء وتقييمه.

حيث أن عملية تقييم الأداء في منظمات الأعمال هي التعرف على كافة التغيرات الموجودة بالمؤسسة وكذلك تحديد طرق علاجها ومتابعة تنفيذ مقترحات العلاج حتى يتم تحقيق الأهداف المخططة. وتتمثل عملية تقييم الأداء في مجموعة من المراحل المتكاملة والمتراطة التي تعكس مدى نجاح المؤسسة ونموها وتطورها والتي يمكن إستخدامها كمعايير لقياس فعالية وكفاءة نتائج النشاط بالمنظمة.

ونظرا للدور الهام الذي تقوم به المؤسسة في تحقيق أهدافها فإنه يتطلب ضرورة تقييم الأداء من قبل أطراف خارجية من بينهم المراجعين الأمر الذي يتطلب من المراجع الإداري تقييم كفاءة الأداء الإداري. ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها أولا وهل حققتها بالوسائل المعقولة، فإنها بحاجة إلى قياس وتقييم نتائجها أو بالأحرى تقييم أدائها ومن ثم ظهرت الحاجة إلى إيجاد أداة جديدة مستقلة تعمل على خدمة الإدارة، وترشيد قراراتها، كما تستخدم كوسيلة لقياس كفاءة وفعالية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات، وهذه الأداة هي المراجعة الإدارية.حيث تعتبر المراجعة الإدارية بمفهومها أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها وتعمل على الحكم على أداء أنشطتها المختلفة. مما جعل من المراجعة الإدارية، تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على تنفيذ التزاماتها المختلفة. مما تقدم يتضح ضرورة طرح الاشكالية التالية:

كيف تساهم مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء؟

يمكن تقسيم هذه الاشكالية الى التساؤلات الفرعية كما يلي:

- كيف تساعد المراجعة الادارية على تخطيط الاداء؟
- كيف تعمل المراجعة الادارية على قياس الاداء؟
- كيف تساعد المراجعة الادارية على تحليل الاداء؟
- كيف تعمل المراجعة الإدارية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة ؟

الفرضيات

على أساس التساؤلات الفرعية السابقة يمكننا طرح إشكالية الفرضيات التالية:

- تساعد المراجعة الادارية على تخطيط الاداء؛
- تعمل المراجعة الادارية على قياس الاداء؛
- تساعد المراجعة الادارية على تحليل الاداء؛
- تعمل المراجعة الإدارية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

أسباب إختيار الموضوع

• الاسباب الموضوعية

- بحكم أن الموضوع يدخل في صميم التخصص؛
- الرغبة في التوسع أكثر في مجال المراجعة كالتعرف على أسلوب المراجعة الإدارية؛

• الأسباب الذاتية

- الميل الشخصي لدراسة كل ما يتعلق بالمراجعة الإدارية؛
- الرغبة الخاصة في السعي نحو الحصول على خبرات، وذلك لممارسة المهنة مستقبلا،

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأتي:

- تقديم آلية لاستخدام المراجعة الادارية في تخطيط الاداء؛
- تقديم آلية لاستخدام المراجعة الادارية في قياس الاداء؛
- تقديم آلية لاستخدام المراجعة الادارية في تحليل الاداء؛
- تقديم آلية لاستخدام المراجعة الادارية في إتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

أهمية الدراسة : تستمد هذه الدراسة أهميتها من مجموعة من الإعتبارات متمثلة في الآتي:

- إظهار أهمية المراجعة الادارية من خلال تأثيرها على القرارات الإدارية التي يتم إتخاذها طبقاً لنتيجة عملية المراجعة.
- العمل على تحسين إجراءات الرقابة وتبسيط العمل وتحسين الاتصال.
- الإسهام في تحقيق الرقابة والتنسيق بين الإدارات المختلفة وإكتشاف المشاكل.

حدود ومجال الدراسة

• الحدود المكانية

وزعت عينة الدراسة في ولاية الوادي

• الحدود الزمنية

وهي الفترة التي تمت فيها الدراسة الميدانية حيث تمت هذه الدراسة في الموسم الجامعي 2016-2017 بداية بالتطرق الى الاطار النظري للدراسة اما دراسة الحالة فقد كانت بدايتها من تاريخ ومراحل اعداد الاستمارة ثم توزيع إستمارات الإستبيان وذلك منذ أواخر شهر أفريل أوائل شهر ماي 2017.

منهج والأدوات المستخدمة

تم استخدام المنهج الإستكشافي في إجراء هذه الدراسة ذلك بهدف فهم وتفسير الظاهرة المدروسة المتمثلة في دراسة مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء، حيث قمنا بتقسيم محتوى هذا الأخير إلى مراحله ثم قمنا بإستخدام الإختبار من أجل الوصول إلى نتائج تفسر العلاقة بين المتغيرات. حيث إعتدنا في جمع البيانات على المصادر الثانوية والتي تشمل الكتب والمراجع والأبحاث المنشورة في مجلات علمية وكذلك المصادر الأولية المتمثلة في جمع البيانات بأسلوب الاستبيان وتحليل الإجابات عن طريق برنامج الإحصائية (*SPSS21*) وبمساعدة الاكسل.

صعوبات البحث

لقد وجدنا خلال إعدادنا للبحث عدة صعوبات أهمها:

- قلة المراجع.
- ضيق الوقت.

هيكلية الدراسة

سعيًا منا للوصول إلى الأهداف المرجوة من الدراسة تم تقسيم هيكلية الدراسة إلى فصلين، الفصل النظري وينقسم إلى ثلاثة مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مفهوم المراجعة الإدارية أهميتها وأهدافها، وكذلك محاورها ومجال نطاقها وأهم المشاكل والتحديات التي تواجهها، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى مفهوم الأداء وأنواعه، مفهوم تقييم الأداء أهميته، أهدافه ومجالات تقييمه، أما المبحث الثالث تطرقنا إلى تأثير المراجعة الإدارية في تقييم الأداء و نموذج الدراسة

الدراسات السابقة

دراسة بشير صالح محمد الخير: (2007): محمد بابكر حسن بابكر، المراجعة الإدارية ودورها في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي في منظمات الأعمال، شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015.

هدفت الدراسة الى دراسة مفهوم وأهمية مقومات الجودة الشاملة وأثرها على تحسين المستمر وتعزيز الكفاءة التشغيلية والإدارية في قطاع الخدمات بالسودان، دراسة ومعرفة دور المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة وفعالية الأداء الإداري في قطاع الخدمات بالسودان. تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في تطبيق الجودة الشاملة وأهميتها في قطاع الخدمات بالسودان بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات. تمثلت مشكلة الدراسة في قياس أثر المراجعة الإدارية في تطبيق الجودة الشاملة وأهميتها في تمكين الإدارة من بلوغ أهدافها المختلفة.

تكمن أهمية الدراسة في دراسة تقييم الأداء في قطاع الخدمات بالسودان، على أساس الجودة الشاملة وأهمية دراسة إمكانية استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تحقيق الكفاءة والفعالية دراسة المشاكل والمعوقات التي تواجه تطبيق الجودة الشاملة في الشركات التجارية ومعالجتها. إتبعنا الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد المشكلة، والمنهج الاستقرائي في اختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصف التحليلي لدراسة الحالة والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، إن مراجعة الهيكل التنظيمي والمستويات والإجراءات والعمليات. دراسة: رميساء عبد المنعم عبدالله (2008) محمد بابكر حسن بابكر، مرجع سابق

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم المراجعة الإدارية ووسائلها ومراكزها، التعرف على أهمية الصناعي وصناعة الإسمنت والدور الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية.

هذه الدراسة تناولت مشكلة ضعف إنتاجية مصنع إسمنت عطبرة المحدودة، بينما دراسة الباحث تناولت مشكلة قصور المراجعة المالية والتقارير الناتجة عنها في إعطاء صورة كاملة عن الإدارة كما تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في الرقابة وتقويم الأداء في قطاع الصناعة في السودان. تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف إنتاجية مصنع إسمنت عطبرة المحدودة وإسهامها في التنمية وفي الناتج المحلي الإجمالي لا يتناسب مع إمكانية هذه المصنع، معاناة المصنع من انخفاض كفاءة التشغيل وتدني الإنتاجية وضعف قدرة التنافسية في السوق.

تكمن أهمية الدراسة في معالجة مشكلة تقويم أداء القطاع الصناعي من خلال استخدام أسلوب المراجعة الإدارية، تقويم وقياس كفاءة الأداء في المنشآت ذلك القطاع. إتبعنا الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة، والمنهج الاستقرائي لإختيار فرضيات والمنهج التحليلي في وصف وتحليل الدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، الأهمية البالغة للمراجعة الإدارية في قياس وتقويم كفاءة الأداء الإداري وتوفير معايير موضوعية عند إجراء عملية المراجعة الإدارية. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في جميع الأقسام المشروعات الإقتصادية ضرورة استخدام المؤشرات والنسب المالية.

دراسة: صباح الطيب علي الطيب : (2009) محمد بابكر حسن بابكر، مرجع سابق. هدفت الدراسة الى معرفة مراجعة الكفاءة والفاعلية وبيان الدور الذي تساهم به في رفع كفاءة الأداء في المؤسسات، البحث عن وسائل تساعد على تقليل أخطاء الإدارية. تناولت الدراسة دور مراجعة الكفاءة والفاعلية في تطوير أداء مؤسسات القطاع العام في السودان، تمثلت مشكلة في إيجاد وسيلة فعالة تمكن الإدارة من إكتشاف أي خلل أو قصور، البحث عن مقياس الأداء تستطيع بها الإدارة الحكم على مستوى الأداء في أنشطة المختلفة. تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تقوم به مراجعة الكفاءة والفاعلية والمساهمة في رفع كفاءة الأداء في مؤسسات القطاع العام للسودان.

إتبعنا الدراسة المنهج الاستنباطي في تحديد محاور المشكلة، المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة والاستقراء لإختبار الفروض.

توصلت الدراسة الى عدت نتائج منها، مراجعة الكفاءة والفاعلية تلعب دور كبيرا في تطوير أداء المؤسسات، عدم تطور نظام مراجعة النواحي الغير مالية داخل الوحدات الحكومية في السودان بما يتفق مع المهام الحديثة مع الرقابة.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مراجعة الكفاءة والفاعلية في جميع مؤسسات القطاع العام بالسودان ضرورة مراجعة النواحي الغير مالية عند إجراء مراجعة وحدات القطاع العام. هذه الدراسة تناولت مشكلة البحث عن وسيلة فعالة تمكن الإدارة من إكتشاف أي خلل أو قصور بينما مشكلة الدراسة الحالية هي تناول قصور المراجعة المالية وتقارير ناتجة عنها في إعطاء صورة كاملة عن الإدارة .

دراسة منى إسحاق أحمد: (2011) محمد بابكر حسن بابكر، مرجع سابق.

هذه الدراسة هدفت إلى وضع إطار للمحافظة على الموارد الإقتصادية للمشروعات، ومدى إهتمام المراجعين الخارجين بمراجعة نظم الإدارة، وتختلف عن الدراسة الحالية في تناولها دور المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات في المنشآت الصناعية.

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات في المنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى وجود وسيلة للرقابة الإدارية بسبب نمو وكبر حجم المنشآت وتعقيد النواحي الإدارية والمالية والتنظيمية.

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه المراجعة الإدارية في تحسين كفاءة الأنشطة، وزيادة مستوى الرقابة على الموارد المالية والبشرية للمنشآت الصناعية. هدفت الدراسة إلى وضع إطار للمحافظة على الموارد الإقتصادية للمشروعات ومعرفة مدى إهتمام المراجعين الخارجين بمراجعة نظم الإدارة وتوفير معلومات عن مدى إلزام المنشأة محل المراجعة بمسؤوليتها الإدارية.

إتبعَت الدراسة منهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة، منهج الإستقرائي لإثبات الفرضيات والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحليل الدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تحسين 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 الاقتصادية، إصدار التوجيهات اللازمة من جهات الاختصاص بتطبيق المراجعة الإدارية، ووضع معايير خاصة للمراجعة الإدارية.

دراسة هالة عبد الرحمان إسماعيل : (2012) : محمد بابكر حسن بابكر، مرجع سابق.

هدفت الدراسة إلى مفهوم المراجعة الإدارية، أهدافها ومعاييرها، التعرف على دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة أداء الإدارة في التنبؤ بالفشل المالي.

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 المبكر.

تكمن أهمية الدراسة في تطبيقها على بيانات فعلية في قطاع الشركة السودانية الكويتية للمقاولات بهدف تقويم أداء الإدارة في التنبؤ بالفشل المالي للوحدات الاقتصادية .

إتبعَت الدراسة المنهج الاستنباطي في تحديد محاور المشكلة وضيافة الفرضيات والاستقرائي لإختبار الفرضيات، لتحليل الدراسة التطبيقية، والمنهج التاريخي في سرد الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، المراجعة الإدارية تصلح كأداة لقياس كفاءة وفعالية الإدارة، عدم وجود مراجعة إدارية مستمرة بصورة المطلوبة أدى إلى انخفاض كفاءة إدارة الشركة السودانية الكويتية في التنبؤ بالتعثر المالي للشركة.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإدارية في جميع الوحدات الاقتصادية ينبغي أن توكل مهمة الإنذار المبكر عن حوادث تعثر الشركات عن المراجعين الإداريين.

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

دراسة مبارك إسحاق محمد يوسف(2007): مبارك إسحاق محمد يوسف، دور المراجعة الإدارية في رفع الكفاءة الإنتاجية لمشروعات القطاع العام، شهادة ماجستير، قسم محاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007 .

تهدف هذه الدراسة إلى تقويم أداء شركة السكر السودانية، من خلال مدخل المراجعة الإدارية وذلك للوقوف على مدى فاعلية المراجعة الإدارية في تحديد وتشخيص المشكلات التي تواجه مصانع شركة السكر السودانية، والتي تؤدي إلى انخفاض الأداء وتدنى الإنتاجية .

كما تكمن أهمية الدراسة في رفع كفاءة الأداء لمشروعات القطاع الصناعي عامة، وقطاع السكر خاصة، حتى تقوم بدورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ودعم الخزينة العامة بالموارد المالية .

استخدم الباحث المنهج الاستنباطي و المنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة، وقد توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية والميدانية إلى النتائج التالية :

- أكدت الدراسة على الأهمية البالغة للمراجعة الإدارية، في قياس وتقويم كفاءة الأداء الإداري ورفع فاعلية السياسات الاستثمارية والتمويلية للمشروعات وتقوية نظمها الرقابية.

- أكدت الدراسة على أنه يمكن قياس وتقويم الأداء التشغيلي للمشروع من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط ومن ثم تحديد مصادر الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها أو مكافأتها. من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث، فإنه يوصى

بضرورة تطبيق وتنفيذ المراجعة الإدارية في منشآت ووحدات القطاع العام لرفع كفاءة الأداء وتحسين الإنتاجية وخفض التكاليف. وضرورة تولى ديوان المراجعة العامة، تدريب وتأهيل المراجعين الإداريين من خلال التأهيل العلمي والتدريب العملي وتفويضهم بالصلاحيات اللازمة للقيام بالمراجعة الإدارية في منشآت القطاع العام.

الفصل الأول

مساهمة المراجعة الإدارية

في تقييم الأداء

تمهيد:

اتجه الفكر المحاسبي منذ أوائل سبعينات القرن العشرين إلى الإهتمام بالمراجعة الإدارية كمجال جديد في الفكر حيث أنه حظي بإهتمام المنظمات المهنية والكتاب والباحثين بسبب التغيرات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ... إلخ. كما تلعب المراجعة الإدارية دورا هاما في تقييم أداء منظمات الأعمال ورفع كفاءتها والتحقق من الإستغلال الأمثل لمواردها. كذلك تعمل على رفع فعالية الأداء الإداري عن طريق تمكين الإدارة من الوصول إلى أهدافها بكفاءة وتساعد على ترشيد إدارة المنظمة بالتالي لإتخاذ القرارات السليمة. من ثم ظهرت الحاجة إلى أداة جديدة مستقلة تعمل على خدمة الإدارة وتستخدم كوسيلة لقياس الكفاءة وفاعلية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات هذه الأداة هي المراجعة الإدارية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الإدارية

إن دور كل من المراجعة المالية، ومراجعة النظم نجد أنها تنصب أساسا على تقييم النواحي المالية وفحص النظام ولا يمتد إهتمامها إلى دراسة مدى كفاءة المنظمة في إستخدام مواردها ومدى فعاليتها في تحقيق أهدافها. لذا ظهرت الحاجة إلى المراجعة الإدارية التي تهتم أساسا بدراسة أنشطة المنظمة، وتهدف إلى التحقق من إستخدام الإدارة لموارد المنظمة أفضل إستخدام إقتصادي ممكن. يقوم المراجع الإداري بتقييم جميع أنشطة المنظمة ويقدم نتائج مراجعته وتوصياته للإدارة لإتخاذ اللازم من أجل رفع كفاءة وفاعلية المنظمة. وعلى هذا الأساس نتطرق في هذا المبحث إلى: مفهوم المراجعة الإدارية أهدافها وأهميتها نطاق ومحاور المراجعة الادارية، التحديات والمشاكل التي تواجهها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الإدارية أهدافها وأهميتها

إن مفهوم وممارسة مراجعة أداء الإدارة أو ما تعرف بالمراجعة الإدارية مازال في مرحلة تطور وجدال، وتبعا لذلك فلا يوجد تعريف بسيط وحيد أو مدخل محدد للمراجعة الإدارية وبالتالي نتطرق إلى مفهوم المراجعة الإدارية، أهميتها وأهدافها.

أولا: مفهوم المراجعة الإدارية

إن مصطلح المراجعة الإدارية قد تم إستخدامه بصفة مبدئية على نحو واسع بالإرتباط مع عديد من المصطلحات الأخرى من أجل التمييز بين المراجعة المالية والمراجعة التي تمتد لأبعد من السجلات المالية وفحص أداة الإدارة أو الأداء الإداري. وهناك العديد من المصطلحات التي بشكل أكثر أو أقل ترادفا وعلى نحو متبادل مع مصطلح المراجعة الإدارية لوصف تلك المراجعات هي مراجعات الأداء والمراجعات الشاملة، والمراجعات التشغيلية¹. ومن هنا تم تعريف المراجعة الإدارية.

" من خلال عدة محاور وإهتمامات، فمن حيث المضمون هي: تقييم للخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والأنشطة وتقارير المدراء في المشروعات المختلفة بواسطة معايير وأنماط متنوعة سواء اتخذ هذا التقييم ناحية كمية أو قيمة".

عرفها أحمد عبد المولى الصباغ: "إن المراجعة الإدارية هي تحليل وفحص مستقل للأنشطة والعمليات والأنظمة والسياسات والبرامج ووسائل الرقابة الإدارية، بهدف قياس وتقييم كفاءة الكيان الإداري

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2011، مصر، ص 45.

ووسائل الرقابة في المنشآت، كما تهدف الى قياس وتقويم فعالية التشغيل والعمليات وإستخدام الموارد المتاحة واصدار التوصيات للإدارة بهدف ترشيد قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة¹.

كما تعرف المراجعة الإدارية بأنها: " أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وتتعلق بالفحص والتحليل الإقتصادي المنظم للهيكل التنظيمي للمنظمة، وما بها من خطط وسياسات وأساليب وإجراءات وأنظمة. وأيضاً جميع الإمكانيات المادية والبشرية. ويتم هذا الفحص على مستوى المنظمة ككل أو جزء منها، وذلك من أجل تحقيق أقصى كفاية وفعالية ممكنة للمنظمة، من خلال تحديد مواطن الضعف وعلاجها ومواطن القوة وتمييزها، ويستخدم المراجع في سبيل ذلك العديد من الوسائل والأساليب الحديثة². يتضح من التعاريف السابقة أن المراجعة الإدارية هي: "عملية رقابية ونظم للإجراءات، حيث تهدف إلى خدمة ومساعدة الإدارة من خلال قياس وتقييم أدائها بأكثر كفاءة وفعالية.

ثانياً: أهداف المراجعة الادارية

تهدف المراجعة الإدارية إلى:

- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة؛
- تقويم أداء الهيكل التنظيمي للمنشأة بمستوياتها المختلفة؛
- فحص الخطط والسياسات التي وضعتها الإدارة وإختيارها، والتعرف على أهداف تنفيذ هذه الخطط والسياسات وطرقها وأساليبها؛
- مساعدة الإدارة في تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وذلك عن طريق ترشيد القرارات الإدارية في الوقت المناسب؛
- تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية وذلك للحفاظ على أموال المنظمة حماية أصولها والتأكد من الإلتزام لسياسات الإدارة المرسومة، وزيادة الثقة في البيانات التي تقدم للإدارة؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات عن مدى إستخدام إدارة المنشأة لمواردها على الوجه الأمثل؛

¹ محمد أحمد الأشقر، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة، في شركات المساهمة العامة الفلسطينية، شهادة ماجستير، كلية التجارة، 2008، ص 10.

² اعتماداً على:

- منصور حامد محمود و آخر، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 1997، ص 6.
- محمد بابكر حسن بابكر، المراجعة الإدارية و دورها في رفع كفاءة الأداء الإداري في منظمات الأعمال، شهادة ماجستير، كلية الدراسات العليا، السودان، 2015، ص 32.
- عصام الدين محمد متولي، المراجعة و تدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، جامعة العلوم و التكنولوجيا، صنعاء اليمن، 2009، ص 69.

- قياس كفاءة الأداء الإداري للمنشأة وفاعليته من خلال مجموعة من المقاييس والمؤشرات للتعرف على مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات؛
- معاونة الإدارة على ترشيد قراراتها عن طريق إكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع، وإقتراح وسائل التصحيح الملائمة ثم مد الإدارة بهذه المعلومات؛

ثالثا: أهمية المراجعة الإدارية

- تلعب المراجعة الإدارية دورا هاما في رفع كفاءة الأداء الإداري، ومن فما تحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المشروع المادية والبشرية، وكذا تعمل على رفع فعالية الأداء الإداري عن طريق تمكن الإدارة من الوصول إلى أهدافها بكفاءة، كما أن المراجعة الإدارية تخدم الإدارة في المجالات التالية¹:
- **في مجال التخطيط:** يساعد المراجع الإداري في وضع ومراجعة نظام التخطيط ذاته، فهو يساعد في عملية وضع الخطط حيث يقوم بفحصها فحصا وثيقا وعميقا لتفادي إحتمال الفشل في المستقبل.
- **في مجال السياسات:** يساعد المراجع الإداري في تجميع وتبويب وتحليل البيانات المحاسبية والاقتصادية اللازمة للإدارة من أجل وضع السياسات الملائمة.
- **في مجال تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات:** يساعد المراجع الإداري على توفير نظام سليم لتفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات، وذلك بإشراكه مع الإدارة العليا في القيام بهذا التحديد. حيث يقدم المساعدة في تقوية وتوسيع تدفق المعلومات بين مراكز المسؤولية.
- **في مجال الاتصالات:** يلعب المراجع الإداري دورا هاما في تحسين نظام الإتصالات داخل المشروع، ويساعد في تصميم قنوات الإتصال الملائمة فيما بين الإدارات العليا والوسطى والدنيا في الإتجاهين، وكذلك فيما بين الإتجاهات الأفقية والرئيسية، كما أنه يعمل على تحسين وتوحيد لغة الإتصال لتصبح محددة ومفهومة لجميع الأطراف.
- **في مجال قياس النتائج:** يساعد المراجع الإداري في تحديد مناطق أو العمليات التي تساهم في تحسين صورة الربحية مع العمل على وضع سليم لتقييم الأداء.

¹ يعتمد على:

- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، كلية الإدارة و التكنولوجيا، الأكاديمية العربية للعلوم و التكنولوجيا و النقل البحري، ب س، ص 388.

- محمد بابكر حسن بابكر، مرجع سابق، ص 29.

• **في مجال إتخاذ القرارات:** يساعد المراجع الإداري في فحص القرارات فيما يتعلق بإستراتيجية تحديد الأهداف. والتأكد مما إذا كانت البيانات والمعلومات تناسب إلى الأهداف العليا بشكل سليم وملئم لاتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: نطاق ومحاور المراجعة الادارية

يشمل هذا المطلب كل من نطاق المراجعة الإدارية المتمثلة في: الخطط والأهداف الهيكل التنظيمي للمنظمة، طرق العمل وأساليب التنفيذ والإمكانات المادية والبشرية. ومحاورها الرئيسية المتمثلة في: المراجعة الإدارية الوظيفية والتنظيمية والمراجعة الإدارية للحالات الخاصة.

أولاً: نطاق المراجعة الإدارية

إن نطاق الدراسة التحليلية والتقييمية للمراجعة الإدارية بتعلق بالأنشطة الإدارية والتنظيمية والمالية والبشرية والإنتاجية. وتتضمن مجالات عمل المراجع الإداري فحص وتقييم المنظمة ككل أو أحد أنشطتها، أو سياساتها، فقد تشمل نطاق المراجعة الإدارية على أحد المجالات التالية أو كلها وهي¹:

1- خطط وأهداف المنظمة: من الأمور الهامة التي تهتم بها المراجعة الإدارية وتوليها عناية خاصة بدراسة أهداف وخطط المنظمة وتقييمها، ودراسة جدواها الإقتصادية والإجتماعية للمنظمة كما يجب مراجعة وتقييم طرق التخطيط والإجراءات المتعلقة بها، ويهتم المراجع الإداري في هذا المجال بالتأكد من مدى توفر العناصر التالية:

من حيث مدى وضوح الأهداف: يبحث ما إذا كانت أهداف المنظمة محددة بوضوح أو لا.

من حيث مدى توافق الأهداف مع الظروف العملية: يدرس ما إذا كانت الأهداف مقبولة وعملية أو لا. وما إذا كانت تتضمن الأسس الرئيسية لتوجيه وقيادة المنظمة بنجاح وما إذا كان يتم تقييم هذه الأهداف من وقت لآخر.

من حيث التوقيت: يبحث المراجع الإداري على ما إذا كان توقيت هذه الأهداف متلائم مع البعض الآخر، وما إذا كانت الخطط والأهداف مرتبطة ومنسجمة تماماً مع الهيكل التنظيمي للمنظمة.

¹ محمد بابكر حسن بابكر، مرجع سابق، ص، ص 17-18.

2- **الهيكل التنظيمي للمنظمة:** تعتمد المنظمة في تحقيق وتنفيذ أهدافها على التنظيم السليم ومدى توافق الهيكل التنظيمي للمنظمة مع الظروف المحيطة. فالإدارة الحديثة مهما كانت جيدة لا يمكن أن تعمل بفعالية تامة ودون مراجعة وتقييم مستمر لهيكلها التنظيمي حتى يمكن حل أية مشاكل، أو تلافي أوجه الضعف التي قد تواجه المنظمة أولاً بأول ويجب على المراجع الإداري عند فحصه للهيكل التنظيمي أن يتأكد من توافر النواحي التالية:

- ✓ وجود توازن بين عدد المستويات الإدارية ونطاق الإشراف؛
- ✓ وجود توازن بين السلطة والمسؤولية؛
- ✓ وجود توازن بين المركزية واللامركزية؛
- ✓ التأكد من أن التنظيم قادر على تحقيق أهداف المنظمة في أقصر وقت وبأقل تكاليف ممكنة؛
- ✓ التأكد من ثبات الهيكل التنظيمي للمنظمة من سنة لأخرى مع ضرورة إعادة النظر في التنظيم لتطويره إذا ما وجدت ظروف قوية تدعو لذلك؛

3- الإمكانيات المادية والبشرية

من أهم المشاكل التي تواجه عمليات التنمية وخاصة في الدول النامية، النقص الكبير في الموارد المادية والقوى البشرية الماهرة، مما يؤدي الى صعوبة تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول. ويتمثل دور المراجع الإداري في هذا المجال في تحليل هذه العناصر والعمل على حسن إستخدامها وزيادة فعاليتها .

- ✓ **دور المراجع الإداري بالنسبة للإمكانيات المادية:** يجب على المراجع الإهتمام بالموارد المادية للمنظمة من حيث التعرف على كيفية إستغلالها والعناية بها، وصيانتها والمحافظة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الإستعمال .

- ✓ **دور المراجع الإداري بالنسبة للإمكانيات البشرية:** يعتبر العنصر البشري الركيزة الاساسية لتحقيق برامج وأهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولذلك فإن الطاقة البشرية تحتاج لمزيد من العناية لتنميتها وتطويرها كما وكيفا بشكل مدروس ومستمر .

ولذلك يجب على المراجع الإداري أن يعطي العنصر البشري اهتماماً كبيراً حتى يستطيع كشف وإبراز نقاط الضعف به، وأسبابه، وإقتراح الطرق المثلى لرفع كفايته وتطوير قدرات العاملين بالمنظمة. وفي سبيل ذلك يجب أن يقوم المراجع الإداري بالآتي:

- دراسة وتحليل ظروف العاملين والتعرف على مشاكلهم.
- دراسة وتحليل برامج تدريب العاملين وطرق اداء العمل.
- تقييم الاعمال وتقدير مستويات للعاملين وكفاءاتهم العلمية والعملية.
- تقييم سياسات التعيين والترقية والحوافز وغيرها من الامور التي تؤثر في العنصر البشري.

4- طرق العمل وأساليب التنفيذ

يتمثل المحور الأساسي للعمليات الإدارية في المنظمة في مجموعة من السياسات وطرق العمل التي تستخدم في برمجة وتنفيذ أهداف المنظمة. ولذلك يجب على الإدارة إتباع منهجاً مخططاً لمتابعة سير العمل والتأكد من تحقيق الأهداف، ولكن يمكن تنفيذ الأعمال بطريقة منظمة وإقتصادية وفعالة، فيجب أن تكون السياسات وطرق العمل مكتوبة ومعروفة على مستوى المنظمة ككل .

كما يتعين على المراجع الإداري أن يقوم بإختبارات دورية ومفاجئة حتى يقف على مدى تنفيذ سير العمل في اقسام المنظمة المختلفة، وحتى يستطيع الوقوف على الانحرافات ومدى تنفيذ سير العمل في أقسام المنظمة المختلفة الموجودة والكشف عليها ورفع تقرير بها للإدارة المسؤولة للقيام بتصحيحهما بأسرع وقت ممكن . ويلاحظ انه لنجاح السياسات الادارية وزيادة فعاليتها لابد أن يصاحبها أنظمة رقابية جيدة ومختارة ومراجعة مستمرة وفعالة.

ثانيا: محاور المراجعة الإدارية

هناك محاور للمراجعة الإدارية ومن أهمها مايلي¹:

- **المراجعة الإدارية الوظيفية:** تعتبر الوظائف وسيلة لتصنيف أنشطة المشروع على سبيل المثال وظائف الإنتاج والتوزيع والتسويق، وهناك العديد من الطرق المختلفة لتصنيف الوظائف وتقسيمها إلى وظائف فرعية، كما يوحي الاسم فإن المراجعة الإدارية الوظيفية تتعامل مع وظيفة أو أكثر من وظائف الشركة، وهي يمكن أن تكون لأحد الأقسام أو الفروع أو للشركة وحدة واحدة، وتتميز المراجعة الوظيفية بأنها تسمح بتخصيص المراجعين حيث يمكن لبعض المراجعين أعضاء المراجعة الداخلية ذوي الخبرة المهنية الملموسة أن يقوموا بتطوير خبرة مهنية ملحوظة في مجال معين، لكن يعيب المراجعة الوظيفية الفشل في تقييم الوظائف المتداخلة والمتبادلة التأثير حيث تتفاعل وتتداخل بعض الوظائف داخل الشركة مع بعضها البعض بحيث يصعب تقييم كل وظيفة داخل الشركة على حدة.

¹ أحمد شوقي سليمان، إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الاستراتيجية في مصارف الإسلامية، شهادة ماجستير، جامعة الأزهر، بنين 2014 ص 21.

• **المراجعة الإدارية التنظيمية:** تتعامل المراجعة الإدارية التنظيمية مع كافة الوحدات التنظيمية على سبيل المثال أحد الأقسام أو الفروع أو أحد الشركات التابعة ويتم التركيز في عملية المراجعة التنظيمية على: كيف تتعامل الوظائف وفعالية ذلك التعامل، وتعتبر خطة الشركة أو الطرق الخاصة بالتنسيق بين الأنشطة هامة لاسيما في ظل هذا النوع من المراجعة الإدارية.

• **المراجعة الإدارية لحالات خاصة:** تنشأ مهام المراجعة الإدارية الخاصة عند طلب الإدارة، وهناك مجموعة واسعة من المهام عند أداء تلك المراجعات، وتتضمن الأمثلة على ذلك تحديد سبب عدم فعالية نظام تشغيل البيانات إلكترونيا، وفحص احتمال الغش في أحد الأقسام بالإضافة إلى عمل توصيات لتخفيض تكلفة المنتج الصناعي. وفي كل محور فإن محور جزء من عملية المراجعة من المحتمل أن يهتم بتقييم نظم الرقابة الداخلية للكفاءة والفعالية.

المطلب الثالث: التحديات والمشاكل التي تواجه المراجعة الإدارية

يقابل عمل المراجع الإداري العديد من المشاكل أثناء ممارسته لعملية المراجعة الإدارية. ونتناول في هذا المطلب المشاكل التي تواجه المراجع الإداري من إستقلال وتأهيل علمي وذلك من أجل إرساء مستقبل مهنة المراجعة الإدارية في جميع النواحي المختلفة وتتمثل في¹:

• **التأهيل العلمي والعملية للمراجع الإداري:** لم تلقى المراجعة الإدارية قدرا كبيرا من الإهتمام مثل المراجعة المالية نظرا لما تتطلبه من تأهيل علمي وعلمي وعناية مهنية، حيث يجب على المراجع الإداري بذل العناية المهنية الكافية والجهد الكافي عند قيامه بالمراجعة وإعداد التقرير، حيث أن المراجعة الإدارية الفعالة تعتمد بقدر كبير على المراجع وحالته الذهنية.

• **توفير البيانات في الوقت المناسب:** صعوبة توفير البيانات والمعلومات عند التنفيذ الفعلي للخطط والبرامج والأهداف في الوقت المناسب وبالقدر الكافي والدقة العالية.

• **عدم وجود معايير واضحة ومحددة:** يستلزم تقييم الأداء الإداري وجود معايير واضحة ومحددة عند الإستخدام للموارد الإقتصادية المتاحة سواء بشرية أو مادية أو مالية.

• **إستقلال المراجع الإداري:** حيث أن خضوع المراجع الإداري للإدارة العليا يتعذر معه مناقشة رؤسائه في أي بند مخالف للقواعد العلمية، ولا يتمكن من إبداء رأي فني محايد عن مستويات الإدارة العليا إلا أن المراجع الإداري الخارجي يستطيع إبداء رأيه في أداء جميع المؤسسات الإدارية بما المستويات العليا، بالتالي فهو يفيد الوحدة الإقتصادية أكثر مما إذا كان تبعا للإدارة. من هنا يتضح أن أحد مقومات نجاح

¹ محمد أحمد الأشقر، مرجع سابق، ص، ص، 39-40

المراجعة الإدارية في بالتعاون والتنسيق التام بين المراجع الداخلي العارف بالأمور المالية والإدارية للمنشأة والمراجع الخارجي وصفة الحياد الكامل للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي تؤدي إلى نتائج في قياس الأداء الإداري في جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة.

نستخلص في نهاية هذا المبحث أن المراجعة الإدارية لها دور فعال في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها، كما تلعب دور مهم في رفع كفاءة الأداء الإداري وإستغلال الأمثل لمواردها، وتعرضت المراجعة الإدارية للعديد من المشاكل أثرت على ظهورها.

المبحث الثاني: مدخل عام لتقييم الأداء

يعتبر الأداء الإقتصادي مفهوما جوهريا وهاما بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية، فمن خلاله يتم تحديد درجة وتنظيم الإقتصاد، وهذا من منطلق تداخل المتغيرات وتسارعها سرعة انتشار المعلومات من جهة، وكذا لدور عملية تقييم الأداء الهادفة إلى تحقيق الكفاءة بإستخدام الموارد المتاحة، والحكم على مدى نجاحه في تحقيق الأهداف المحققة من جهة أخرى. لذلك تسعى معظم المؤسسات إلى تحقيق النجاح في عملياتها وأنشطتها بإستمرار لبناء مركز إستراتيجي وتنافسي متميز يضمن لها البقاء وتحسين الأداء في ظل البيئة التي تعمل فيها.

المطلب الأول: مفهوم الأداء وأنواعه

من الصعب إعطاء تعريف بسيط ومحدد للأداء وهذا نظرا لإستخدامه على نطاق واسع في ميدان الأعمال هذا من جهة، ولتعدد الزاوية التي ينظر إليه من جهة أخرى، الأداء يتنوع إلى عدة أنواع.

أولاً: مفهوم الاداء

يعود الأصل اللفظي لكلمة الاداء إلى الكلمة اللاتينية "performare" التي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما، والتي إشتقت منها اللفظة الإنجليزية "to perform" التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بيها التنظيم أهدافه. يعرف الاداء بأنه: " تحقيق الأهداف التي سطرته المؤسسة ". عرف الأداء وفق مفهوم الكفاءة، فقد حصر بعض الباحثين الأداء في بعد واحد وهو الكفاءة فقط، أي الإستخدام الأمثل للموارد¹.

كما عرف الأداء أيضا بأنه "هو القيام بتأدية وإنجاز المهام الأساسية المطلوبة منه داخل الوظيفة أو خارجها، وما يتصل بهذه المهام من أنشطة وتفاعلات وأدوار سوى كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة وبحيث يمكن قياس ذلك في إطار معايير تحدد مسبقا، ويرى البعض، تعريف الأداء بأنه: "ما فعل في وقته المحدد له شرعا أولا، فيكون التعريف بالإيقاع ناظرا إلى نفس الفعل، بينها يكون التعسير بالفعل ناظرا إلى ما يفعل وهو المؤدي، وقد انفرد الأحناف في تعريف الأداء بأنه تسليم نفس الواجب بالأمر أو تسليم للمستقبل، التقييم الجيد يستند إلى قياس جيد².

¹ عبد المالك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،

2001، ص، 86

² محمد عبد الوهاب حسن ع شماوي، دور تقييم الأداء في تنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر 2014، ص 54

كما عرف الأداء أيضا بأنه عبارة عن: "النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على إختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية وإستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها"¹.
يتضح من التعاريف السابقة أن الأداء هو الكفاءة من خلال الإستغلال الأمثل للموارد والفعالية لتحقيق الأهداف المسطرة.

ثانيا: أنواع الأداء

إن تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الإقتصادية، يطرح إشكالية إختيار المعيار الدقيق والعملي في الوقت ذاته الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع، وبما أن الأداء من حيث المفهوم يرتبط الى حد بعيد بالأهداف، فإنه يمكن نقل المعايير المعتمدة في تصنيف هذه الأخيرة وإستعمالها في تصنيف الأداء كمعايير حسب المصدر، الشمولية والطبيعية.

1- حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى أداء داخلي وأداء خارجي.

- **الأداء الداخلي:** وينتج من تفاعل مختلف أداءات الأنظمة الفرعية للمؤسسة، أي مختلف الأداءات الجزئية المتمثلة في الأداء البشري والأداء التقني والأداء المالي الخاص بالإمكانات المالية المستعملة.
- **الأداء الخارجي:** وهو الأداء الناتج عن تغيرات البيئة المحيطة بالمؤسسة، فهو ينتج عن المحيط الخارجي للمؤسسة، حيث قد يظهر هذا الأداء في نتائج جيدة تحصل عليها المؤسسة على سبيل المثال قد يزيد حجم مبيعات المؤسسة بسبب التحسن في الأوضاع الإقتصادية².

2- حسب معيار الشمولية: والذي قسم الأهداف على كلية وجزئية يمكن تقسيم الأداء إلى:

- **الأداء الكلي:** هو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كاستمرارية الشمولية الأرباح، النمو... إلخ³.

- **الأداء الجزئي:** وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة انواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى: أداء وظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة الإنتاج وأداء وظيفة التسويق.

¹ زينب يوقابة، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012، ص75.

² مؤمن شرف الدين، دور الإدارة العمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الإقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 2012، ص 52.

³ عبد المالك مزهودة، مرجع سابق، ص 89.

ونشير إلى أن الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة تفاعل أداءات أنظمتها الفرعية، كما يؤكد ذلك أحد الباحثين الذي يرى أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض أيضا دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها¹.

3- حسب معيار الطبيعة: يتضمن هذا المعيار كل من الأداء الإقتصادي الإجتماعي، التنظيمي.

- **الأداء الإقتصادي:** ويعرف بأنه قدرة المؤسسة على البقاء وعلى تحقيق أهدافها حيث يعبر الأداء الإقتصادي عن السبب الأساسي لوجود المؤسسة والمتمثل في الفوائض الإقتصادية التي تجنيها هذه الأخيرة جراء تعظيم نتائجها (الإنتاج، رقم الأعمال، القيمة المضافة، الربح..). وتدنية إستخدام الموارد (رأس المال، المواد الأولية، العمل، التكنولوجيا..) وتجدر الإشارة إلى أن هذا الجانب الإقتصادي للأداء قد ظل لفترة طويلة يعتبر المعيار الأساسي في تقييم أداء المؤسسات.

- **الأداء الإجتماعي:** يعرف الأداء الإجتماعي على أنه مستوى رضا الأفراد المشاركين في حياة المؤسسة، وتتجلى أهمية هذا الجانب في كون الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا ما اقتصر إهتمام المؤسسة بالأداء الإقتصادي وأهملت الجانب الإجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن الجودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الإقتصادية مع الفعالية الإجتماعية ينبع من خلال الأهمية الممنوحة للمناخ الإجتماعي داخل المؤسسة ولكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الإجتماعية فيها .

- **الأداء التنظيمي:** يتعلق الأداء التنظيمي بالكيفية التي تنظم وتهيكّل بها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها وكذلك الطريقة التي تمكنها من ذلك. وفي هذا الإطار يشير (M. Kalika) إلى أن هذا النوع من الأداء يرتبط مباشرة بفعالية الهيكل التنظيمي للمؤسسة وليس بالنتائج المحتملة ذات الطبيعة الإقتصادية والإجتماعية، وهذا بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية ناتج عن المعايير الإجتماعية والإقتصادية يختلف عن ذاك المتعلق بالفعالية التنظيمية².

¹ محمد السايح الزغودي، مراجعة إدارة الموارد البشرية و دورها في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص 40.

² أحمد الصغير ريعة، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية علوم العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014، ص12.

المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء وأهدافه وأهميته في المؤسسة

يرى العديد من الباحثين أن عملية تقييم الأداء في منظمات الأعمال هي التعرف على كافة الثغرات الموجودة بالمؤسسة، وتحديد طرق علاجها وتنفيذ مقترحات وتوصيات العلاج، حيث يتم تحقيق الأهداف المخططة.

أولاً: مفهوم تقييم الأداء

تعددت تعريف تقييم الأداء وإختلفت من باحث إلى آخر، وهذا ما تبينه بعض هذه التعاريف التي تطرقت لتقييم الأداء¹.

تقييم الأداء: هو مرحلة من مراحل العملية الإدارية، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بإستخدام مؤشرات محددة وذلك من أجل الوقوف على النقص أو القصور في الأداء، بالتالي إتخاذ القرارات اللازمة أو المناسبة لتصحيح هذا القصور وغالبا ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو متحقق فعلا.

تقييم الأداء: هو مقارنة ما هو فعلي بما هو مطلوب وتحديد الانحراف وتحليله ومن ثم إتخاذ القرارات التصحيحية، وتعتبر هذه العملية من عمليات الرقابة².

مما سبق يمكن القول بأن تقييم الأداء هو: عملية لإكتشاف الأخطاء وتحقيق الرقابة على العمليات الإدارية وتحليلها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاجها.

ثانياً: أهداف تقييم الأداء

يكتمل مفهوم تقييم الأداء بالتعرف على أهدافه ومنه مايلي³:

- التأكد من أن المسؤولين يتحفزون نحو تحقيق الأهداف المخطط لها من قبل مع تحمل المسؤولية المخولة لهم.

- تشخيص المجالات التي تكون بحاجة إلى إجراءات تصحيحية والعمل على معالجتها.

- التمكين من إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل المؤسسة لتحديد المجالات التي يجب أن يجري فيها تحسينات.

¹ محمود علي مانع، تقنيات الإتصال ودورها في تحسين الأداء، شهادة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2006، ص 75.

² عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية: قياس وتقييم، شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والسياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2002، ص 27.

³ اعتماداً على:

- سناء مسعودي، تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية، شهادة ماستر، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص.ص 28-29.

- عبد الفتاح رضوان، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، الطبعة 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر القاهرة، مصر، 2014، ص 10.

- إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام لتحسين مستوى أدائها.
- عملية تقييم الأداء عملية هامة وضرورية من أجل معرفة مدى تحقيق المشروع الإقتصادي للخطط والأهداف.
- الكشف عن موطن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الإقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها، وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها.
- التحقق من الإنجاز الفعلي قد تم بكفاءة من خلال إستغلال الأمثل للموارد.
- تسهيل تحقيق تقييم شامل للأداء على مستوى الإقتصاد الوطني وذلك بالإعتماد على نتائج التقييم الأدائي لكل مشروع ومن ثمة الوصول إلى تقييم شامل.
- تحسين الأداء والانتاجية، والانتاجية هدف أساسي لكل منظمة أو مؤسسة فهي هدف أخير تسعى اليه المنظمات مرورا على أهداف أولية ثم وسيطية، ولهذا فإن تقييم الأداء للمنظمة هو هدف أولي لهدف وسيط، هو تحسين الأداء لزيادة الإنتاجية.

ثالثا: أهمية تقييم الأداء

- تكتسي عملية تقييم الأداء أهمية بالغة لما توفره من معلومات تساعد على تشخيص الوضع الحالي والتمكن من رؤية سليمة عن المستقبل ويمكن تلخيص علمية تقييم الأداء في النقاط التالية¹:
- التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة؛
 - ترتبط أهمية تقييم الأداء ارتباطا وثيقا بالتخطيط على كافة المستويات سوى على المستوى الوطني، القطاعي وكذا على مستوى المؤسسة؛
 - التحقق من التزام الوحدات التنظيمية بتنفيذ مهامها؛
 - تحقيق التنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة؛
 - يحسن من كفاءة العملية الرقابية في المؤسسة،
 - تحقيق معايير الجودة على أساس المواصفات الموضوعة؛
 - اما في ما يخص أهمية تقييم الأداء الأفراد في المؤسسة فهي تتلخص في المساعدة على إتخاذ القرارات المتعلقة بالنقل، الترفيه، الاستغناء والتخطيط القوى العاملة وتحديد مكافآت الأفراد هذا بالإضافة

¹ إعتمادا على:

- فاطمة الزهراء عبادي، مقومات تحقيق الأداء المتميز للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، شهادة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007، ص 68.

- ميلود بن فليس، أهمية تقييم الأداء في تحفيز الموارد البشرية، شهادة ماستر، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص 5.

- السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 201، ص 63.

إلى تحديد نقاط الضعف عند العاملين تمهيدا لتغلب عليها بالإضافة إلى زيادة تحفيز العاملين عن طريق استخدام طرق موضوعية في عملية التقييم؛

• استمرارية الرقابة والإشراف وفق نظام محدد ومواعيد محددة مما يمكن الإدارة من متابعة منجزات العاملين ومستوى كفاءتهم؛

• يمثل أداة إتصال بين العمال من جهة وبين رؤسائهم من جهة أخرى والذي يساعد في تحسين العلاقة بينهما؛

• يساعد على تحسين علاقات العمل في المؤسسة فهو يخلق شعور بالراحة والطمأنينة بين العاملين بسبب وجود نظام سليم وعادل لتقييم أعمالهم؛

• يساعد على احترام نظام العمل وقواعده لأنه يشعر بأن هناك من يقيم سلوكه وتصرفاته وهذا يجعله أكثر التزاما بنظام وقواعد العمل الموضوعة؛

المطلب الثالث: مجالات تقييم الأداء

توجد ثلاثة مجالات أساسية لتقييم الأداء هي¹:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفا منها.
- الرقابة على كفاية الأداء.

وفيما يلي نتناول كل مجال من هذه المجالات الثلاثة بالشرح والتحليل:

1- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها: يفترض أن أي خطة تضعها المنظمة تهدف إلى تحقيق وضع أفضل خلال فترة زمنية محددة ويتم ترجمة هذه الخطة إلى أهداف رقمية قيمة أو كمية. لذلك يستلزم الأمر متابعة ما تم تحقيقه من هذه الأهداف وذلك وفقا للمواعيد المحددة، أي مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة.

وفي حالة عدم تطابق الأهداف المحددة مع نتائج التنفيذ لابد من تحديد الانحرافات ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المرسومة.

ويجب مراعاة مراقبة تنفيذ الأهداف على فترات زمنية متقاربة وذلك لتدارك أي قصور في الوقت المناسب، كذلك يجب الإهتمام بالأهداف الرقمية، لأن أي قصور إحداها يؤثر على باقي الأهداف الموضوعة على مستوى المنظمة.

¹ منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص 85

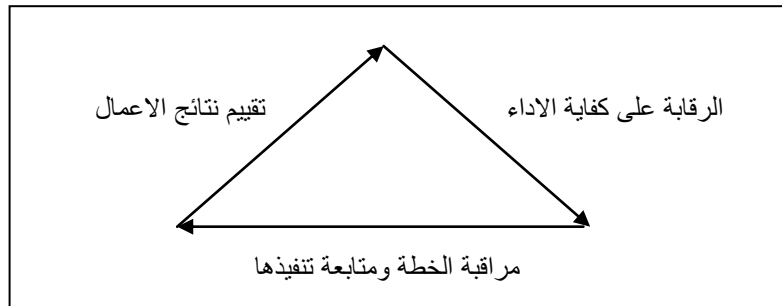
2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفاً منها: ويقصد بذلك تقييم النتائج المترتبة على التنفيذ للتأكد من أن التطورات وتأثيرات الإقتصادية والإجتماعية التي حدثت نتيجة تنفيذ الخطة في حدود ما هو مستهدف منها وبشرط أن لا تؤدي إلى الإخلال بالتوازن الإقتصادي القومي.

ويلحظ أنه لا فائدة من تحقيق أهداف أي خطة بكفاية إذا ما إنحرفت نتائج التنفيذ عن فلسفة المجتمع وقيمه، وبذلك يكون من الضروري تقييم نتائج الأعمال التي تتحقق من حيث معرفة أثرها على التطورات الاقتصادية والإجتماعية، ومحاولة إكتشاف أوجه الخلل والضعف منها ومواجهتها.

3- الرقابة على كفاية الأداء: ويقصد بذلك التأكد من قيام المنظمة بمختلف أوجه نشاطها وتنفيذ أهدافها بأعلى درجة ممكنة من الكفاية، فضلاً عن التأكد من تحقيق الترابط والتوازن والتكامل والتناسق بين أوجه النشاط في المنظمة. سواء كانت نظم اشتراكية أو نظم رأسمالية، وسواء كانت المنظمة من قطاع الأعمال العام، أو قطاع الأعمال الخاص وذلك نظراً لضرورة تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. وحتى تؤتي الرقابة على كفاية الأداء نتائجها المرجوة، فإنها تتطلب المتابعة المستمرة لتنفيذ الأهداف بكفاية في نهاية كل فترة زمنية معينة، وذلك بغرض التأكد من:

- قيام الوحدات بمختلف جوانب النشاط الاقتصادي بأعلى درجة من الكفاية.
- الترابط والتكامل بين نشاط مختلف الوحدات.
- ويمكن تمثيل مجالات الرقابة على الأداء بأبعاده الثلاثة كما يوضحه الشكل .

الشكل (01/01): مجالات تقييم الأداء



نستنتج من هذا المبحث أن عملية تقييم الأداء تكمن في إكتشاف الأخطاء وتحقيق الرقابة على العمليات الإدارية وتحليلها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاجها.

المبحث الثالث: دور المراجعة الإدارية في تقييم الأداء

يتبلور دور المراجعة الادارية في هدفها الرئيسي وهو تقييم كفاءة الاداء الاداري بمعنى ان دور المراجعة الادارية يرتكز على تشخيص الأداء مع إقتراح سبل العلاج أن أمكن فالمراجعة الادارية تسعى إلى الكشف عن جوانب القصور في الاداء الاداري لمختلف الانشطة في الوحدة الاقتصادية وتحديد ما يلتزم من خطوات وإجراءات تصحيحية لتلاقي هذا القصور في المستقبل.

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

المطلب الأول: تأثير المراجعة الإدارية في تقييم الأداء

أولاً: الحقائق المرتبطة بعملية تقييم الأداء الإداري

- إن عملية تقييم الأداء الإداري وظيفة من وظائف الإدارة وليست وظيفة قائمة بذاتها بمعنى أن وجوها مقترن بوجود فروع أخرى من الوظيفة الإدارية وليست سلطة قائمة بذاتها؛
 - تتعلق عملية تقييم الأداء الإداري بالمستقبل فوجودها لحق بوجود نشاط ذاته حيث لا توجد إلا حينما يوجد نشاط تراقبه؛
 - إن تقييم الأداء الإداري عملية دائمة ومستمرة، بمعنى إن عملية تقييم الأداء ليست عملية ساكنة، بل عملية مستمرة ومتحركة، يقصد منها الوقوف على مدى الفترات الزمنية المختلفة؛
 - إن عملية تقييم الأداء عملية شاملة حيث يجب إشتمال تقييم الأداء على كل أوجه النشاط للمشروع سوى الأنشطة الإدارية والإنتاجية المباشرة والغير المباشرة، وإن يمتد التقييم ليغطي كل أجزاء التنظيم ومستوياته وألا يقتصر على بعضها فقط؛
 - أن تقييم يعبر عن فكرة نسبية أو مقارنة، حيث تعني نسبية عملية التقييم أنها لا تخرج عن كونها أسلوب لتقييم موقف يتم دراسته بهدف معين؛
- فتقييم اي نشاط يسعى إلى التعرف على مدى تحقيق هذا النشاط للهدف أو الأهداف التي تنشأ من أجلها؛

ثانيا: موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري

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

- تصميم وإعداد قائمة إستقصاء على إعتبار أنها إحدى الوسائل الرئيسية في تجميع البيانات والمعلومات وذلك للأنشطة الرئيسية وأهدافها وسلطاتها وأدائها والمشاكل ونقاط القوة والضعف في كل نشاط خاضع للمراجعة مع الإستعانة ببعض الأساليب الأخرى كالملاحظة الفعلية . القيام بتحليل التغيرات لتحديد مدى إتجاهاتها بالنسبة للوحدة؛

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

- فحص الإجراءات التي تتبعها الوحدة الإقتصادية في تقييم الأنشطة وتفاصيل تلك الإجراءات ومدى ملائمتها لتقييم تلك الأنشطة؛

- إعداد تقرير يتضمن النتائج المستخلصة من إجراء عملية التقييم، وإبداء الرأي الفني في كفاءة الأداء الإداري موضحا المعايير والأساليب التي إستخدمت 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؛¹

ثالثا: العوامل التي تؤثر على إستقلال المراجع الإداري

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

• في مجال التعيين

إن قيام إدارة المنشأة بتعيين المراجع يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها إقترحت تعيينه، لذلك فإن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية حرصا منها على دعم إستقلال

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص، ص، 417-419.

مراجع الحسابات الخارجي المستقل بأن أوكلت هذا الحق بالتعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارة المنشأة الضغط على المراجع.

• في مجال عزل المراجع

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

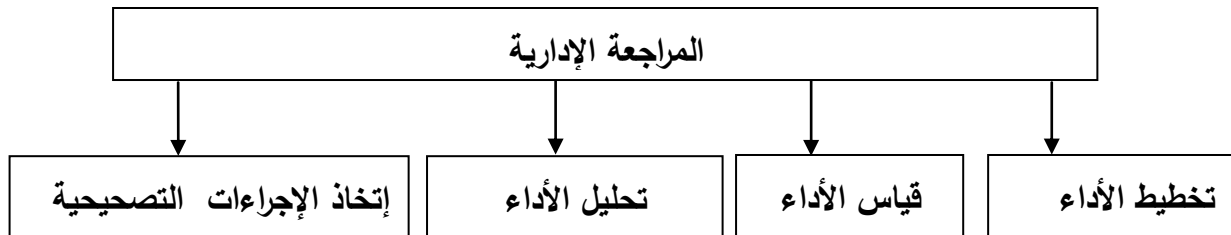
• في مجال الأتعاب

ممارسة إدارة المنشأة الضغط في تحديد أتعاب المراجع الخارجي يجعله معرضا لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتوجيه هذه الإدارة، في مجال وجود مصالح إقتصادية مع إدارة المنشأة. فمن أمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي أن يحتفظ الجمهور بثقة بإستقلاله، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد عدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا ذهنيا، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حسابه أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته.¹

المطلب الثاني: نموذج الدراسة

نتطرق في هذا المطلب إلى أهم المراحل التي يمكن أن يتطرق إليها المراجع الإداري في بداية بالتخطيط إلى قياس وتقييم الأداء، ثم تحليله إلى غاية الوصول إلى أفضل القرارات والنتائج المتوصل إليها من إجراء هذه المراجعة .

الشكل رقم (01/02): نموذج الدراسة المقترح



المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على ما سبق

¹ محمد أحمد الأشقر، مرجع سابق، ص، ص، 37-38.

أولاً: تأثير المراجعة الإدارية على تخطيط الأداء

من أهم الأساليب التي تستعين بها المراجعة الإدارية في تخطيط الأداء هي بحوث عمليات وموازنات التقديرية، حيث تعتبر أداة فعالة للتخطيط والرقابة وتساعد المنظمة في اتخاذ القرارات .

• بحوث عمليات

تعتبر بحوث العمليات من أهم الأساليب الحديثة للمراجعة الإدارية، التي تمكن المراجع الإداري أن يستعين بها لإمداد متخذي القرارات بالمنظمة بوسائل منتظمة وفعالة للمساعدة في تحديد وتقييم الأداء في الأقسام والإدارات المختلفة بالمنظمة. كما أنها تعد أداة فعالة للتخطيط والرقابة من ناحية وتؤدي إلى زيادة درجة الدقة في قياس البيانات المحاسبية من ناحية أخرى. نتطرق إلى أهمها¹:

• أسلوب البرمجة الخطية

تعتبر البرمجة الخطية من إحدى الأساليب الرياضية المهمة المستخدمة في ترشيد الموارد المتوفرة في عملية اتخاذ القرارات، وتبحث البرمجة الخطية في توزيع الموارد المحددة بين الاستخدامات البديلة ضمن إطار القيود والمحددات المفروضة لتحقيق الأهداف المرجوة، إما تعظيم الأرباح أو تقليل التكاليف. تعرف على أنها تعابير رياضية خطية (من الدرجة الأولى) تمثل بخط مستقيم، يتم استخدامها لحل نموذج رياضي تشير إلى دالة الهدف، بمتغيرات أساسية، بقيود ومحددات معينة، وبشرط عدم سلبية المتغيرات. برغم ما قد تواجهه البرمجة الخطية، فإنها أخذت مكاناً مرموقاً كأحد أساليب بحوث العمليات من المجالات المختلفة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار ولها عدة مميزات هي²:

• إمكانية الإستعمال الأفضل (Optimum) لعوامل الإنتاج في المؤسسة، فإستخدام البرمجة الخطية يتيح لنا دراسة جميع عوامل الإنتاج في المؤسسة المتعلقة بالمشكلة من مواد أولية وأيدي عاملة والآلات، كما يعطينا الأساس العلمي الإقتصادي للوصول إلى أعلى الأرباح أو أقل التكاليف في المشكلة المعروضة.

• تحسين نوعية القرارات المتخذة في المؤسسة، فالبرمجة الخطية تجبر الإداري على أن يكون موضوعياً بدلاً من إتخاذ قراراته على أساس شخصي، فالبيانات والمعلومات التي تجمع لتكوين مشكلة

¹ منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص 153.

² زيد عمران مصطفى الأسطل، بحوث عمليات و الأساليب الكمية في صنع القرارات الإدارية، شهادة ماجستير، الطبعة السادسة، جامعة فلسطين، 2016، 38.

البرمجة الخطية وحلها في بيانات موضوعية مرتبطة بالمشكلة، وتساعد المدير على التفهم الأكثر للمشكلة وإمكانية إيجاد الحل الموضوعي لها¹.

• البرمجة الخطية تعد وسيلة لتعليم المسيرين وزيادة مهاراتهم، فالمسير عليه أن يتفهم النموذج الأساسي للبرمجة الخطية، وأن يقوم بتحليل مشاكل المؤسسة في نموذج البرمجة الخطية وهذا يزيد من معلومات وقدراته المرتبطة بمشاكل المؤسسة .

• البرمجة الخطية في حلها الأمثل تعبر عن كل الإسهام الحدي والمتطلبات من عوامل الإنتاج الخاصة بكل منتج، ولقد ساعد على سرعة إنتشارها وسهولة تطبيقها إنتشار الحاسبات الإلكترونية ذات المقدرة العالية على القيام بالعمليات الحسابية المعقدة، وإن كثرت المتغيرات أو القيود. وهناك ثلاث طرق لحل نموذج البرمجة الخطية وهي:

• **طريقة السمبلكس:** تعتبر طريقة السمبلكس الحل بالجدول لمسائل البرمجة الخطية لا أكثر من متغيرين أساسيين من أفضل إنجازات القرن السابق في بحوث العمليات، فقد أمكن وضع برامج حاسب آلي لتطبيق هذه الطريقة للحل. بالتالي أمكن للدارسين حل مسائل برمجة الخطية من عدة مئات أو ألوف من المتغيرات في ظرف ثوان.

• **طريقة النقل:** يعتبر نموذج النقل أحد النماذج الرياضية الخاصة (المناطق البيعية أو المخازن) بحيث يهدف إلى إيجاد أسلوب أمثل لتوزيع (نقل أو شحن) سلعة أو مادة ما من مناطق إنتاجها أو عرضه تكون تكلفة النقل الكلية للسلعة أو المادة أقل ما يمكن.

• **طريقة التعيين:** تعتبر مشكلة التعيين أو التخصيص حالة خاصة من حالات أو مشكلات البرمجة الخطية، وذلك مثل مشكلة النقل، حيث تتعامل مع نوع خاص من مشاكل البرمجة الخطية. ونظرا لما تتسم به هذه المشكلة من سمات خاصة فإنه يكون من المفضل تصميم نموذجها خاصا بها يكفل التوصل إلى الحل الأمثل لها في أقل وقت وبأقل جهد ممكن².

نتصور أن المراجعة الإدارية أصبحت عونا للإدارة في تخطيط الأداء، فقد أصبح لازما على المراجع الإداري أن يتعرف على أساليب بحوث العمليات كأحد الأساليب الحديثة وأن يستعين بها في توفير قاعدة أساسية لتحليل البيانات الخاصة بالتخطيط والرقابة، بالإضافة إلى أنها تمد المراجع الإداري بالوسائل الكفيلة لتقييم الأداء في الأقسام والإدارات المختلفة بالمؤسسة.

¹ إبراهيم تومي، مداخلة بعنوان: الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية، ملتقى دولي حول: فعالية إستخدام أسلوب البرمجة الخطية في مؤسسة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 23 و 24 نوفمبر، 2008، ص 18.

² جمال عبد العزيز صبار، بحوث عمليات في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2009، ص.ص، 5-6.

• الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات من أقدم أدوات مراقبة التسيير وتستخدم على نطاق واسع لهذا الغرض وتسمى كذلك الموازنات التخطيطية، وهي عبارة عن تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية مقبلة، وهي تعطي كل مراكز المؤسسة¹.

- مبادئ الموازنات التقديرية

يعتمد نظام الموازنات التقديرية على مجموعة من المبادئ لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المسطرة وتحقيق الأرباح وضمان إستمرارية نشاط المؤسسة، وتوجد أربعة مبادئ أساسية وهي:

• **مبدأ الشمولية:** إن الموازنات التقديرية بطبيعتها خطة شاملة للمؤسسة ونلخص هذا الشمول في

الجوانب التالية:

• **الموازنة تشمل على جميع أوجه النشاط في المؤسسة:** وهي تتناول جميع أوجه النشاط الخاصة

بالفترة المقبلة فتحدد مايلي:

خطة المبيعات من حيث الحجم والتشكيل البيعي وفترات التوزيع وتترجم في ميزانية المبيعات.

• **خطة الإنتاج ومسؤولياتها وتترجم في ميزانية الإنتاج خطة التمويل.**

• **الموازنة تشمل الجوانب العينية والمالية والنقدية:** لا يكفي أن تشمل الموازنة جميع أوجه النشاط،

بل يجب أن يسبق ذلك مرحلة إعداد الموازنة على أساس عيني أي على شكل وحدات قياس عينية ثم تأتي مرحلة تحويل هذا الأساس العيني إلى وحدات مالية، وأخيراً إعداد خطة التدفقات أي حركة الإيرادات والمدفوعات خلال فترة الموازنة .

• **الموازنة خطة متناسقة:** إن كون الموازنة خطة شاملة لجميع أوجه النشاط هذا لا يعني أن تجمع

الخطط الفرعية بل يجب أن يكون هناك توازن بين خطة المبيعات وخطة الإنتاج.

• **مبدأ التقرير:** إن الميزانية التقديرية تتميز عن الميزانية العمومية سابقة، ومنه فإن الموازنات التقديرية

ترتكز على التنبؤ بالعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة الموازنة في أن هذه الأخيرة تعد في فترة لاحقة بينما الموازنة التقديرية تعد في فبالرغم من إختلاف الطرق التي تستخدم في عملية التنبؤ وكذا تعدد الأشخاص الذين يقومون به إلا أنه في جميع الحالات يتطلب تحليل الكثير من البيانات الخارجية والداخلية.

¹ هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص12.

- **مبدأ التوزيع الزمني:** ويشمل التوقيت الزمني لكل جوانب عملية الموازنة إبتداء من وقت الإعداد، التنفيذ ثم المتابعة والمراقبة ونلخص هذه الجوانب فيما يلي:
 - **برنامج الإنتاج:** يستخدم هذا البرنامج أساليب فنية لضبط الوقت الزمني لعملية التشغيل، وعندما يتم وضع الموازنة السنوية وتجزئتها إلى ربع سنوية أو شهرية فإنه يمكن ضبط الأداء الفعلي على أساس شهري وبمقابلته وبالموازنة الشهرية وبمقابلتها أيضاً بالبيانات الفعلية الخاصة بالعام السابق.
 - **خطة شراء مستلزمات الإنتاج:** ويراعي عند إعدادها العوامل الآتية:
 - الطاقة الإنتاجية؛
 - أسعار المواد الخام؛
 - معلومات تواجد المستلزمات؛
 - **الخطة التمويلية:** يتم بمقتضاها التوزيع الزمني لحركة المقبوضات والمدفوعات في تحقيق الاستقرار في الأرصدة النقدية والمحافظة على الإحتياجات النقدية المستمرة.
 - **خطة العمليات الإستثمارية:** لتدبير الأموال وتوقيت العمليات الإستثمارية.
 - **مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية**
- طالما أن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات التقديرية هي الرقابة على أوجه النشاط بالمؤسسة يجب تبنى الموازنة التقديرية على أساس مراكز المسؤولية ومن الضروري أن يشترك المسؤولين عن التنفيذ في إعداد أرقام الموازنة التقديرية، والمقصود بربط التقديرية بمراكز . المسؤولية هي توزيع التقديرات على كل جزء أو قسم من الأقسام الموجودة بالمؤسسة كل حسب إحتياجاته وطاقته وكذلك يتم تقييم الأداء لكل مراكز مسؤولية مما يتطلب:
- تجميع وتحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية؛
 - إعداد وتقديم تقارير رقابية وذلك بالنسبة لكل مراكز مسؤولية، هذه التقارير تبين فيها الإنحرافات بين النتائج؛
 - الفعلية وتقديرات الموازنة، هذا المبدأ يسمح للميزانية التقديرية أن تكون أداة للرقابة على الأداء وتقتضي أسباب الإنحرافات وهذا من خلال إدراكها لمواطن الضعف والقوة ؛

• مبدأ المرونة

تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الانتاج وبالتالي المبيعات وذلك راجع لأسباب عدة منها:

- صعوبة استيراد بعض المناطق مع طارئ في العملات الأجنبية؛
- ندرة أحد المواد الأساسية من السوق؛
- المضاربة في أسعار بعض المواد؛
- تأخر وصول مجموعة من الآلات متفق على استلامها في وقت محدود؛
- اضطرابات عمالية مفتوحة مما يؤدي الى توقف الانتاج وبالتالي تدهور المبيعات؛
- نقص اقبال المستهلكين بسبب المنافسة مما يؤدي الى انخفاض حجم المبيعات؛

• مبدأ قياس الأداء

إذ تعتبر الموازنة التقديرية كمقياس أو كمؤشر لقياس الأداء وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للإسترشاد عند التنفيذ.¹

نتصور أن الموازنات التقديرية تساعد المراجعة الإدارية في تخطيط ووضع برنامج للإدارة المؤسسة.

ثانيا: تأثير المراجعة الإدارية على قياس الأداء

أهم الأساليب التي يمكن أن يتبعها المراجع الإداري في قياس وتقييم الأداء، نرى أن من أفضل الأساليب التي يمكن أن يلجأ إليها المراجع هي محاسبة التكاليف وذلك من خلال تحقيق الرقابة على التكاليف وتخفيضها وأيضاً أسلوب التحليل المالي من خلال دراسة كل البيانات التي تحتويها القوائم المالية.

1- التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي موضوع هام من مواضيع الإدارة المالية وضرورة قصوى للتخطيط المالي السليم وتشخيص حالة المؤسسة لفترة معينة قد تكون ثلاثي أو فصل أو سنة. . . ومن هنا سنتطرق إلى تعريف التحليل المالي وطريقة تقييمه².

¹ كوثر بوغابة، مرجع سابق، ص، ص44-45.

² جمال عبد الناصر صخري، التحليل المالي كأداة لإتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر، شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2013، ص10.

• تعريف التحليل المالي:

التحليل المالي هو عبارة عن دراسة البيانات التي تحتويها القوائم المالية بعد إعادة تبويبها بما يتناسب مع الغرض من التحليل واستخدام مجموعة من المعدلات والاساليب المختلفة وذلك بهدف إبراز العلاقات التي تربط بين العناصر المختلفة للقوائم المالية وإظهار التغيرات التي طرأت على هذه العناصر¹.

عرفه (J. P. LOBARD): بأن التحليل المالي هو الدراسة النموذجية وباستعمال أدوات تقنية ومعلومات محاسبية ومالية للمؤسسة من أجل إعطاء تقدير حول المخاطر الماضية والحالية والمستقبلية الناجمة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأداءها.²

• قياس الأداء عن طريق التحليل المالي:

• التحليل بواسطة المؤشرات المالية

• رأس المال العامل

رأس المال العامل "FR": رأس المال العامل هو جزء من رؤوس الأموال التي تصلح لتمويل الاحتياجات ناقص عناصر الأصول الناتجة عن دورة الاستغلال، ولتحقيق السير العادي لنشاط المؤسسة فعلى رؤوس الأموال أن تمول الأصول الثابتة والأصول المتداولة³ ويمكن حساب رأس المال العامل من جهتين للميزانية:

من أعلى الميزانية: يمكن تعريفه بأنه الفائض من الأموال الدائمة بالنسبة للأصول الثابتة. وبحسب بالطريقة التالية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - أصول الثابتة

من أسفل الميزانية: يعرف على أنه ذلك الفائض من الأصول المتداولة بالنسبة للديون وبحسب بالطريقة التالية:⁴

رأس المال العامل = أصول متداولة - ديون قصيرة الأجل

¹ منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص 174.

² صادق قودة وآخر، التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية، شهادة الليسانس، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر 2014 ص 30.

³ مداني بن بلغيث و آخر، مداخلة بعنوان: تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير الدولية للمحاسبة، جامعة ورقلة، الجزائر، 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 20.

⁴ عادل عشي، مرجع سابق، ص 5.

• إحتياجات رأس المال العامل

ويعني أن على المؤسسة أن تغطي مخزونات ومديونيتها (إحتياجات الدورة) بالديون قصيرة الأجل (موارد الدورة) إذا كان هناك فرق موجب بين الطرفين، فهو يعبر عن حاجة المؤسسة إلى تزيد مدتها عن دورة واحدة، وهو ما يعرف بإحتياجات رأس المال العامل. أي تتمثل في الفرق بين الديون قصيرة الأجل والأصول المتداولة.

ويحسب كما يلي: ¹

$$\text{إ ر م ع} = \text{إحتياجات الدورة} - \text{مواردها.}$$

$$\text{إ ر م ع} = (\text{قيم الإستغلال} + \text{قيم قابلة للتحقق}) - (\text{ديون قصيرة الأجل} + \text{تسبيقات})$$

تعرف إذا بأنها الفرق بين رأس المال العامل وإحتياجات رأس المال ².

إذا كانت الخزينة موجبة، في هذه الحالة الخزينة تعبر عن فائض موضوع ومجمد ولذا يجب على المؤسسة أن تقوم بمعالجة ديونها وتعظيم قيم الاستغلال وتحديد أجال الزبائن عن طريق تسهيل عملية التسديد. أما إذا كانت الخزينة سالبة فإن المؤسسة تقتصر إلى الأموال لتمويل عملياتها الاستغلالية، فتلجأ إلى الاقتراض القصير الأجل، وإذا ما دام الحال على هذا المنوال فإن المؤسسة ستواجه خطر مستمر بسبب زيادة الأعباء، وقد تتوقف عن الدفع، لذا عليها أن تعمل على تحصيل حقوقها أو التنازل عنها عن بعض الإستثمارات، أما في حالة الخزينة معدومة هنا يكون التوازن الأدنى للمؤسسة، والخزينة المثلى هي التي تحقق التسيير العادي ولا توقعها في مشكلة المردودية والخطر ولا تمس ربحية المؤسسة ³.

• التحليل بواسطة النسب المالية

إن التحليل بإستخدام النسب المالية يعتبر من أهم وسائل وأدوات التحليل للقوائم المالية ومن أكثره شيوعا، فهو يهتم بقياس العلاقات بين بعض القيم في القوائم المالية سواء كانت تلك القيم من نفس الميزانية أو قيم مشتقة من أكثر من قائمة مالية مثل الميزانية، جدول حسابات النتائج، وجدول التدفقات النقدية ⁴.

¹ عمر بجلي، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تدعيم قواعد التحليل المالي، شهادة الليسانس، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2013، ص 25.

² حياة رزاق هبله، أثر تسيير الخزينة على الأداء المالي، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 3.

³ عمر بجلي، مرجع سابق، ص، 25.

⁴ ميداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 15.

- **تعريف النسب المالية:** تعرف النسب المالية على أنها "علاقة بين القيم المحاسبية الواردة في الكشوف المالية مرتبة ومنظمة لتكون دالة لتقييم نشاط معين على نقطة زمنية معينة". ومن أهم النسب¹:
- **نسب النشاط:** هي عبارة عن مؤشرات دالة على مدى كفاءة نشاط الشركة حيث تبين مقدرة كل دينار مستثمر في تحقيق دينار واحد من المبيعات الصافية.²
- **نسب السيولة:** تهدف هذه المجموعة من النسب إلى تحليل وتقييم الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، بهدف الحكم على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الحالية المتداولة قصيرة الأجل.³
- **نسب التمويل:** تقيس نسبة التمويل درجة اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أنشطتها ويكتسب المدى الذي تذهب إليه المؤسسة في الإقتراض أهمية خاصة من جوانب عديدة أهمها التأثير على كل من العائد والخطر.⁴
- **نسب الربحية:** هي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها الشركة والإستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح . لذا نجد أن جهدا كبيرا يوجه نحو الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق أفضل عائد ممكن للمساهمين، لا تقل قيمته عن العائد الممكن تحقيقه على الإستثمارات البديلة التي تتعرض لنفس الدرجة من المخاطر.⁵
- نتصور أن التحليل المالي يعتبر كأداة للمراجعة الإدارية حيث يعتمد عليها المراجع الإداري في دراسة القوائم المالية والآثار المترتبة عنها من جهة، وكفاءة التشغيل من جهة أخرى، ويستعملها لمقارنة النتائج التي تشملها القوائم المالية.

2- محاسبة التكاليف

"تختص بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها."⁶

¹ سارة كباي، دور التحليل المالي في إتخاذ القرار، شهادة الليسانس، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص 29.

² عامر بن مالك، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، شهادة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011، ص 50.

³ ميداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 16.

⁴ سارة قدوري، دور إستخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء، شهادة ماستر، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي

مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 20.

⁵ فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، رام الله، فلسطين، 2008، ص 41.

⁶ دنيا عيادي، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية، شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،

2015، ص 6.

• أهداف محاسبة التكاليف

يمكن تلخيص أهم أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

- **قياس تكلفة الوحدات المنتجة:** يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية.
- **فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج:** تسعى إدارة المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح.
- **إن تخفيض التكلفة ممكنا عن طريق اتخاذ بعض القرارات الإدارية المتعلقة باستخدام مادة أولية جديدة.**

• تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل.

• المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية:

تقوم محاسبة التكاليف بدورا بارزا في المساعدة على إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو تكلفة كل فرع من فروع المؤسسة .

- **يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا وتعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة .** يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها " خطة كمية معبر عنها بقيم مالية لتحقيق أهداف المؤسسة لفترة مالية قادمة تتضمن تحديد الوسائل والأساليب والموارد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة

• المساعدة في رسم السياسات السعرية: تساعد المحاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على تسعير

المنتجات أو الخدمات الخاصة بها، حيث يراعي عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المنافسة في السوق والرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق وهل هناك تسعير جبري من قبل الحكومة أم لا؟

نتصور أن محاسبة التكاليف أداة فعالة للمراجعة الإدارية فهي تهدف لخدمة الإدارة ومساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة، كقياس الأداء تكلفة الوحدات المنتجة وفرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج ذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى درجة ممكنة.

3- قياس الأداء من خلال بطاقة الأداء المتوازن

يعتبر من أهم النماذج المقدمة لقياس الأداء والأكثر شيوعا، وإستخداما لذلك سنتطرق إليه مع شرح أبعادها.

• **تعريف بطاقة الأداء المتوازن:** "بطاقة الأداء المتوازن يعتبر نظاما شاملا لقياس الأداء يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية لتنظيم الأعمال إلى أهداف ثم إلى مقاييس ثم إلى قيم مستهدفة وخطوات إجرائية واضحة".

• الأبعاد الأساسية الأربعة لقياس الأداء المتوازن

يقوم إطار بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد هي: بعد الأداء المالي، بعد العلاقات مع العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، وفيما يتعلق بكل بعد فإنه سوف يتم تحديد خمسة عناصر تساهم في إدارة الأداء، هذه العناصر هي:

- الأهداف الإستراتيجية التي تحقق المهمة الأساسية أو الرؤية الإستراتيجية التي يتبناه تنظيم الأعمال؛

- المقاييس التي تعكس مدى التقدم نحو تحقيق الهدف الاستراتيجي المحدد؛

- القيم المستهدفة للأداء التي تحدد القيم المطلوب الوصول إليها لكل مقياس؛

- الخطوات الإجرائية التمهيديّة التي يجب القيام بها لتسهيل الوصول إلى القيم المستهدفة للأداء؛

- القيم الفعلية للأداء والتي سوف يتم مقارنتها بالقيم المستهدفة كإجراء أساسي تمهيدا لتقويم وإدارة

الأداء¹؛

• **بعد الأداء المالي:** يقيس هذا البعد ربحية الإستراتيجية، لأن تحقيق الأرباح يمثل المحرك الأساسي للمبادرات الإستراتيجية التي تمارسها المنظمة، ويعتمد الجانب المالي على كم من الدخل التشغيلي والعوائد المحققة لأن بقاء المنظمة واستمراريتها مرهون بمدى العوائد والأرباح المحققة .

• **بعد العملاء:** يحدد هذا الجانب قطاعات السوق المستهدفة ويقيس نجاح المنظمة في هذه القطاعات لتتحكم في أهداف نموها وتستخدم المنظمات مقاييس مثل: الحصة السوقية، عدد العملاء الجدد، رضا الزبون

¹ عبد الحليم مزغيش، تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة، شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012، ص35.

وهذا الأخير يعتبر مهم جدا، لأنه يؤدي إلى بقاء المؤسسة ماداما هناك زبائن تتعامل معهم وتحقق معهم أرباحا وعوائد.

• **بعد العمليات الداخلية:** هي العمليات الداخلية التي تعد مفتاحية للمؤسسة، حيث يتم عرض الأعمال المتميزة المقدمة للزبائن والمساهمين من أجل ضمان تحقيق الربحية، كما يركز هذا البعد على العمليات الداخلية والإجراءات التشغيلية التي تمكن المنظمة من التميز وبالتالي تحقيق رغبات العملاء بكفاءة وفعالية، وأيضا تحقيق نتائج مالية مرضية للمساهمين، ويتحقق ذلك من خلال تقييم:

- مصادر القوة والضعف في العمليات الأساسية للمنظمة؛

- كيفية ترشيد التكاليف؛

- العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن؛

• **بعد النمو:** يركز هذا الجانب على القدرات والمهارات الداخلية الواجب تنميتها لتحقيق أهداف المنظمة في الأجل الطويل، حيث تتطلب المنافسة أن تعمل المنظمات باستمرار على تنمية قدراتها لتحقيق قيمة للعملاء والمساهمين؛ ولسد هذه الفجوة بين القدرات والمهارات الحالية والقدرات والمهارات المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة في الأجل الطويل، وذلك في ثلاث مجالات رئيسية وهي:

- الأفراد: من خلال سياسة الأجور والحوافز؛

- الأنظمة: تفعيل نظام المعلومات؛

- الإجراءات التنظيمية: استثمار قدرات العاملين عن طريق التدريب وتنمية المهارات وتطوير الكفاءات وإدخال أنظمة المعلومات الحديثة، وتطوير الإجراءات التنظيمية.

نتصور أن المراجعة الإدارية تستخدم بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس الأداء وذلك لكشف الانحرافات ومراقبة العمليات ومساعدتها على إتخاذ القرارات¹.

ثالثا: تأثير المراجعة الإدارية على تحليل الأداء

تستخدم المؤسسة عند تحليل أدائها، كل من أسلوب تحليل الانحرافات والتكاليف المعيارية كأدوات مهمة للمراجعة الإدارية في الكشف عن الانحرافات الموجودة داخل المنظمة، وعلاجها عن طريق الكشف عن مواطن الكفاية والعمل وتنميتها وكذلك عن مواطن الضعف وأسبابها والعمل على القضاء عليها ومحاربتها.

¹ صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص، ص36-37.

1- تحليل الانحرافات

يهدف المراجع الاداري من استخدامه لأسلوب تحليل الانحرافات إلى إستخراج انحرافات الأنشطة المتعددة للمنظمة من تكاليف وإيرادات بقصد الرقابة عليها داخل مراكز النشاط من ناحية، وتقييم اداء هذه المراكز من ناحية أخرى¹.

تعتبر عملية تحليل الانحرافات وسيلة لإكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره، ويتمثل مبدأ تحليل الانحرافات في تحديد أثر كل عنصر مع إفتراض ثبات العناصر الأخرى وبافتراض وجود عنصرين فقط هما الكمية والسعر والتحليل يكون كمايلي:

$$\text{الإنحراف الكلي} = \text{التكلفة الكلية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

وحساب الانحرافات مؤسس على خوارزمية حسابية وتوجد ثلاثة طرق وتتمثل في مايلي:

- **الطريقة المحاسبية:** والتي تميز بين إنحراف المواد وإنحراف اليد العاملة والتي تعتبر مصاريف مباشرة وإنحراف المصاريف غير مباشرة.
- **الطريقة الأمريكية المستوحاة:** من المقاربات التحليلية والتي تميز بين إنحراف المواد وإنحراف اليد العاملة والتي تعد مصاريف متغيرة مباشرة وإنحراف المصاريف الثابتة.
- **طريقة مراقبة الموازنات:** والتي تحسب عددا كبيرا من الانحرافات الضرورية لفهم الانحرافات بالنسبة للموازنة، مع ضرورة تحليل وتفسير جميع الانحرافات (الحجم، المردودية، السعر والمزيج)².

1- نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

عرفت على أنها طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات إنطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة³.

- أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليشمل أبعاداً وأغراضاً أكثر من مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة. وينطوي هذا النظام على بعدين أساسيين وهما بعد تخصيص التكلفة والذي يتضمن معلومات عن

¹ منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص 184.

² كوثر بوعابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء في المؤسسة، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص 94.

³ محمد الخطيب وآخر، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013، ص 74.

تكلفة الموارد والأنشطة والمنتجات والعملاء. وبعد العمليات الذي يتضمن معلومات تفصيلية سواء كانت مالية أو غير مالية عن كل نشاط من الأنشطة وعن سبب أداء كل نشاط وكيف تم أدائه، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المنشأة في تفسير وتحسين أداء النشاط.

- **بعد تخصيص التكلفة:** يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة أساسية وهي أنه طالما أن كل أنشطة المنشأة توجد في الواقع للمساعدة في إنتاج وتسويق المنتجات والخدمات فإنه يجب تضمين كل التكاليف المتعلقة بالأنشطة إلى تكلفة المنتج، وأنها تقريباً قابلة للتجزئة أو قابلة للانفصال، لذلك فإنه يمكن تقسيمها إلى أجزاء ونسبتها إلى منتجات فردية أو مجموعة منتجات أو خدمات مقدمة. وبعبارة أخرى فإن المنتجات أو الخدمات المقدمة تستهلك الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، والأنشطة تستهلك الموارد ولما كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يركز على محاولة ربط التكاليف بالمنتجات أو الخدمات بأسلوب يقلل بقدر الإمكان من بنود التكاليف غير المباشرة فإن هذا يحقق هدفين أساسيين هما:

- عدالة ودقة قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات.

- القضاء أو تخفيض مشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، خاصة وأن غالبية التكاليف في المنشآت الخدمية تعتبر تكاليف ثابتة وغير مباشرة وفقاً لمفهوم نظم التكاليف التقليدية. وتتم عملية تخصيص التكلفة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مرحلتين سواء في المنشآت الصناعية أو الخدمية، وفي المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، أما المرحلة الثانية يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها.

- **بعد العمليات:** يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الإجابة عن العديد من الأسئلة، ولعل من أهمها: ما هي الأنشطة التي تستهلك الموارد؟ وما هي نوعية الموارد المطلوبة لأداء كل نشاط؟ وفي أي الأنشطة توجد فرص خفض التكلفة؟ ويترتب الإجابة على هذه الأسئلة توفير معلومات مالية وغير مالية تفيد في اتخاذ العديد من القرارات مثل التسعير وتصميم وتطوير المنتج أو الخدمة، وهذه المعلومات تبين مسببات أداء الأنشطة (مسببات التكاليف) وكيفية أداء الأنشطة (مقاييس الأداء) ولذلك فهي معلومات مفيدة في مجال تفسير النشاط والأداء، وهذا يساعد على زيادة فرص تحسين الأداء.

ويساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بفاعلية في تطوير قياس وتقييم الأداء وذلك من خلال إتباع الخطوات الرئيسة التالية:

- 1- تحديد الأنشطة الرئيسية داخل المنشأة.
- 2- تحديد الموارد اللازمة لتلك الأنشطة.
- 3- تحديد المراحل التي يتدفق خلالها المنتج ليصل إلى مرحلة التصنيع الكامل.
- 4- تحديد إجمالي تكلفة النشاط من خلال إعداد تقديرات التكاليف الخاصة بكل مورد يستخدم داخل النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف المتوقع أن يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى، وبقسمة إجمالي تكلفة النشاط على مسبب التكلفة يمكن تحديد وحدة أو معدل التحميل (وحدة القياس لطبيعة هذا النشاط) والتي يتم تحميل الإنتاج التام بها بقدر الاستفادة.
- 5- يتم توصيف الأنشطة، وتحديد الجوانب المالية التقديرية لكل نشاط في ضوء المستوى المتوقع حدوثه لهذا النشاط، وفي ضوء هذا المستوى يتم تخصيص الموارد، ويتم إعداد الموازنة أو الخطة المبنية على الأنشطة في شكل مصفوفة النشاط، وتظهر الموارد في هذه المصفوفة على هيئة صفوف والأنشطة كأعمدة. وبعد بعد العمليات بنظام التكاليف المبني على الأنشطة خطوة هامة ومتقدمة على طريق التوجه نحو مدخل إدارة التكلفة وتدعيمه وخدمة الأغراض الإدارية من زوايتين:
- 1- مساعدة الإدارة على تقدير جدوى الأنشطة التي تمارسها، والهدف منها، وإمكانية تطويرها وتحسينها. توفير معلومات تفصيلية تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالموارد مما يساعد على خلق قاعدة أساسية لتحديد الأهداف والأولويات لجهود تخفيض التكاليف، الأمر الذي يمكن الإدارة من الاهتمام بالعمليات الأكثر فعالية، والمنتجات أو الخدمات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف كما أنه يساعد الإدارة أيضاً على اتخاذ قرارات أفضل في المجالات المختلفة مثل القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وقرارات التسعير والطاقة، وقرار الاستمرار في إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة أو إيقافها. كما تقوم ABC بتحليل القيمة التي تعتبر تقنية منظمة لتحسين قيمة المنتج أو الخدمة من خلال القياس بين الوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة بتكاليفها المحتملة.
- نتصور أن المراجعة الإدارية تستخدم أسلوب محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لتطوير وقياس الأداء وقياس تكلفة المنتجات وتحسين أدائها¹.

¹ صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لططبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص، ص 39-40.

- تحليل الأداء من خلال بطاقة الأداء المتوازن للإستراتيجيات

تعد بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات المعتمدة في التقييم، بل وتعتبر من أهم الأدوات المستعملة في كبرى المؤسسات العالمية، وهذا بسبب النجاح الذي حققته خاصة في مجال التقييم . وتحديد الانحرافات التي يمكن أن تحصل والحلول المقترحة لتصحيح هذه الانحرافات، كما أن تقييم الإستراتيجية يكون من خلال توضيحها وترجمة رؤيتها حيث يتم التأكد من أن الأهداف الموضوعية تكون متعلقة بالرؤية والإستراتيجية، وأن هذه الأهداف يمكن تحقيقها في الميدان، كما يتم تقييم المعايير المترجمة لكل هذه الأهداف والتحقيق من أنها تعكس هدف الموضوع بكل دقة، وتكون شاملة لجميع جوانب المؤسسة ولكل مستوياتها. أما توصيل وربط الأهداف الإستراتيجية والقياسات يتم من خلال تقييم درجة إعلام جميع الأفراد في المؤسسة بالأهداف الرئيسة، التي يجب تنفيذها حتى تتجسّد الرئيسة، الإستراتيجية، وبالتحديد يتم تقييم نظام الاتصالات الداخلية بين الإدارة والعاملين وبين العاملين فيما بينهم، كما يتم التأكد من توصيل وربط الأهداف بمختلف القياسات أي تحديد المعايير المناسبة لتسهيل تنفيذ وتقييم الأهداف الإستراتيجية، هذا ما يسهل على العاملين فهم واستيعاب الدور المنوط إليهم، وهذا ما يقلل من حدوث مقاومات، وبالتالي تحقيق التوافق بين الأهداف الخاصة للعاملين والأهداف العامة للمؤسسة؛ وإنها تحدد المعايير الهامة لتقييم كل محور وذلك بتحديد لكل معيار القيمة المستهدفة أي المتوقعة والمبادرات، وهذا ما يسهل عملية التقييم وذلك بمقارنة النتائج الفعلية المحققة مع القيم المستهدفة وتحديد الفجوات الحاصلة، وبذلك يمكن تحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة في أقل وقت وكفاءة عالية، خاصة في الظروف التي تتميز بعدم التأكد والتعقيد وضيق الوقت¹، ومن هنا يتجلى دور بطاقة الأداء المتوازن وهو تسهيل تحديد حجم الفجوة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له، ومنه فإن الفجوة تحسب بطرح القيم الفعلية من القيم المستهدفة أو المخطط لها، وللتأكد من سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لابد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد من أنها تنجز الوظيفة المقصودة باعتبارها أداة ديناميكية للإدارة الإستراتيجية ومن الضروري استخدامها في العمليات اليومية للمؤسسة وعلى مستوى كل المستويات الإدارية².

نتصور أن بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة فعالة للمراجعة الإدارية حيث لها دور مهم في عملية تقييم الإستراتيجية وأن التطبيق الجيد لهذه الأداة يعطي نتائج إيجابية، وذلك من خلال نجاعة الحلول التصحيحية المقترحة حيث يمكن أن تجمع بين التكلفة والوقت والفعالية.

¹ صلاح بلاسكة، مرجع سابق، ص 92.

² عبد الرؤوف حجاج وآخر، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ديسمبر 2015، ص 141.

رابعاً: تأثير المراجعة الإدارية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية

في هذه المرحلة يتخذ المراجع الإداري وذلك بعد تحليل وتفسير الانحرافات إلى مجموعة من القرارات المناسبة التي تمكن المنظمة من تطوير وتحسين أدائها.

1- الإنتاج

• تعريف الإنتاج

هو " عملية استعمال أو تحويل موارد المؤسسة بهدف الحصول على سلع وخدمات، هذه الموارد تتمثل في المواد الأولية والآلات والمعدات والمباني والموارد البشرية، وتتعلق وظيفة الإنتاج بتحويل التدفقات المادية للمؤسسة عبر سلسلة من نشاطات التصنيع والتركيب، بالاعتماد على أشخاص مؤهلين ولديهم معرفة علمية وتقنية¹. وأهم الإجراءات التي تتخذها العملية الإنتاجية هي:

- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛
- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وتزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها، مما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.
- يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الأسعار محاربة التبذير والتسبب على مستوى ورشات الإنتاج والرفع من مستوى معدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها؛
- السرعة في إيصال المعلومات الضرورية عن الانحرافات ليتمكن متخذو القرار من إصدار الأوامر التصحيحية في الوقت المناسب قبل فوات الأوان، وهذه العملية هي تغذية عكسية.
- نتصور أن تسيير الإنتاج يساعد المراجعة الإدارية في مجموعة من القرارات التي يتم إتخاذها بهدف تقليل التكاليف إلى أدنى حد ممكن، وإستغلال الموارد لتعظيم الأرباح.

¹ لمياء دالي علي، دور نظام معلومات الإنتاج في مراقبة الإنتاج، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 16، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص 12.

2- التسعير

إن قرارات التسعير ورسم سياسات تسعير معينة للمؤسسة الاقتصادية يعتبر من أصعب القرارات التي تتخذ على مستوى إدارة التسويق، وهذا نظرا لحيوية وحساسية السعر، فنجاح المسير في اتخاذ قرار التسعير بصورة ملائمة يساهم في تحقيق الربح وتعظيمه، وبالتالي تعزيز المكانة التنافسية للمؤسسة في السوق، إما تحديد السعر بشكل غير ملائم فقد يؤدي إلى انخفاض الأرباح وتراجع حجم المبيعات وقد تفقد المؤسسة بعض من عملائها وقد تخسر جزء من حصتها في السوق وتفقد مكانتها التنافسية.¹

- التسعير على أساس التكلفة

التسعير على أساس التكلفة: هذه الطريقة من أسهل الطرق إذ يتم بموجب هذه الطريقة إضافة مبلغ أو نسبة معيارية إلى التكاليف المرافقة للمنتج، وتشمل هذه الطريقة:

- التسعير على أساس الربح المضاف: ويعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$\text{السعر} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف إدارية} + \text{هامش الربح}$$

وتستلزم هذه الطريقة توفير معلومات دقيقة عن التكاليف المتغيرة لإستخراج نصيب الوحدة الواحدة منها.

- التسعير بالهدف الربحي: حيث تحاول المؤسسة أن تحدد السعر الذي يحقق له عائدا مخططا على

إجمالي تكاليفها عن معدل تقديري لحجم المبيعات حيث تلاحظ إستخدام الواسع لهذه الطريقة عند تجار التجزئة.

- التسعير على أساس الطلب: تركز هذه الطريقة على مستوى الطلب، بحيث ترتفع الأسعار عندما

يزداد الطلب، وتنخفض عند انخفاض الطلب، وذلك لتغطية الربح برغم ثبات كلفة الوحدة في الحالتين .

- التسعير على أساس المنافسة: حيث تحدد المؤسسة أسعارها في ضوء أسعار منافسيها، حيث

تحاول

المؤسسة وضع متوسط سعر يطابق سعر الصناعة التي تنتمي لها في السوق وهذه الطريقة هي الأكثر شيوعا.

- التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل: يستخدم هذا النوع من التسعير بشكل خاص في تحديد

أسعار المنتجات الجديدة ويتم تحديد تلك النقطة عن طريق تحديد كمية المنتجات الم ارد بيعها بسعر مناسب

¹ خالد هادي، دور محاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2013، ص66.

بحيث يغطي في الأقل تكاليف الإنتاج والتسويق وكما هو معروف فإن نقطة التعادل هي النقطة التي تساوي فيها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية¹.

• الاعتبارات الأساسية لقرارات التسعير

ينبغي على إدارة المؤسسة عند اتخاذ قرارات التسعير أن تدرك البعد الاستراتيجي لمثل هذه القرارات، وأن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- عند صياغة قرارات التسعير المتخذة يجب أن تغطي كافة الأهداف والاستراتيجيات المحددة مسبقا من قبل الإدارة العليا للشركة؛
- ارتباط القرارات السعريّة المرتبطة بالعناصر الأخرى للمزيج التسويقي انطلاقا من نظرية النظم والتأكيد على صيغ التفاهم المتبادل بينهما؛
- الأخذ بعين الاعتبار وعدم تجاهل العناصر التنافسية غير السعريّة عند اتخاذ قرارات التسعير؛
- القرارات السعريّة المتخذة يجب أن لا تتعامل مع حالات التأكيد فقط كأساس وحيد في تلك القرارات بل يجب أن تخطط وتأخذ بعين الاعتبار حالات عدم التأكيد؛
- القرارات السعريّة يجب أن لا تأخذ صياغتها الروتينية كعملية حسابية فقط بل يجب أن تأخذ بعدها الاستراتيجي بالتشاور والتفاعل مع الأقسام والجهات ذات العلاقة بتقديم المنتج بشكله النهائي؛
- نتصور أن قرار التسعير قرارا حساسا في مجال التسويق خاصة في حالة طرح وتقديم منتجات أو خدمات جديدة في السوق، أو إجراء أي تعديلات على الأسعار بالزيادة أو التخفيض .
- و لذلك ينبغي على إدارة المؤسسة بعد اتخاذ قرار التسعير وتجسيده ميدانيا، أن تقوم بمتابعة ومراقبة اثر هذا القرار في السوق² .

3- الإستراتيجية

تعرف الإستراتيجية بأنها تعني "تصور المنظمة لطبيعة العلاقة المتوقعة مع البيئة الخارجية والتي في ضوئها تحدد نوعية الاعمال التي ينبغي القيام بها على المدى البعيد"³.

¹ هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص، ص43-44.

² خالد هادي، مرجع سابق، ص83.

³ شاكر تركي أمين، الإدارة الاستراتيجية، الفصل 9، ب س، ص30.

إن الاستراتيجية تترجم في القرارات التي تتخذها الإدارة في المؤسسة، سواء كانت قرارات هامة تتخذ على مستوى الإدارة العليا أو قرارات تشغيلية تتخذ على مستوى الأنشطة والمتمثلة في تخصيص الموارد واستغلال الوسائل، لتحقيق الأهداف الموضوعة من طرف الإدارة العليا .

• عملية التنفيذ الاستراتيجي

التنفيذ الإستراتيجي هو العملية التي يتم فيها ترجمة الإستراتيجية المصاغة إلى إجراءات عمل في إطار بناء نظم التخطيط وتخصيص الموارد المادية والبشرية ونظم الأفراد والحوافز ونظم المعلومات الإدارية ونظام تقويم الأداء الاستراتيجي.

و يتطلب التنفيذ الاستراتيجي ما يلي:

- الوضوح في توزيع المسؤوليات
- محدودية عدد الاستراتيجيات والتغيرات للتمكن من السيطرة عليها.
- تخطيط الأعمال اللازمة لتنفيذ الإستراتيجية.
- قياس مستوى تقدم التنفيذ.
- تحديد مقاييس الأداء والرقابة.

نتصور أن الإستراتيجية عنصر مهم للمراجعة الإدارية، حيث تعبر عن الرؤية وتصورات المؤسسة في المستقبل البعيد التي تتضمن تصميم وتنفيذ وتقييم القرارات ذات الأثر طويل الأجل التي تهدف إلى زيادة قيمة المنظمة من وجهة نظر العملاء والمساهمين والمجتمع ككل¹

تم التطرق في هذا المبحث إلى تأثير المراجعة الإدارية من خلال موقف المراجع الإداري في تقييم الأداء، العوامل التي تؤثر على إستقلال المراجع الإداري ونموذج الدراسة الذي يحتوى على أربع محاور مهمة (تخطيط الأداء، قياس الأداء، تحليل الأداء، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية)

¹ وهيبه مقدم، إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ تقييم إستراتيجية المؤسسة، ب س، ص4.

خلاصة

من خلال تطرقنا إلى هذا الفصل الذي يتضمن كل من المراجعة الإدارية وتقييم الأداء ومدى إرتباطهما إذ تعتبر المراجعة الإدارية ذات أهمية كبيرة في تقييم الأداء الإداري للمؤسسات من خلال إستغلالها الأمثل لمواردها المادية والبشرية، كذلك تعتبر كأداة لقياس الكفاءة والفعالية الإدارة ومدى تحقيق أهدافها المرجوة. أما بالنسبة لتقييم الأداء فتطرقنا إلى مفهوم كل من الأداء وتقييم الأداء وأهميته، كذلك طرق تقييمه للمؤسسات، حيث تكتسي عملية تقييم الأداء أهمية بالغة لما توفره من معلومات تساعد على تشخيص الوضع الحالي والتمكن من رؤية سليمة عن المستقبل المؤسسات، كما يساهم في مساعدة الأفراد على إتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة.

أخير تم التطرق إلى دور المراجعة الإدارية في تقييم الأداء الإداري من خلال النظر إلى موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري وأهم نماذج قياس الأداء وتحليله وإتخاذ الإجراءات التصحيحية المتوصل إليها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد الدراسة النظرية في الفصل الأول كان لابد أن يتم إجراء دراسة ميدانية حول الموضوع وعليه فإننا في الفصل الثاني نريد الوقوف على مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء وعرض النتائج المتوصل إليها، وقد ارتأينا أن نقوم بهذه الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان لاختبار فرضيات الدراسة والاستبيان قد وجه للمهنيين والأكاديميين.

وقد فضلنا أن نقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار المنهجي لدراسة الميدانية

المبحث الثاني: النتائج المناقشة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة، وهي الإستبيان ومعرفة المراحل التي سنقوم بها من خلال إعداد وطريقة توزيعه.

المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة.

سننظر في هذا المطلب إلى العناصر التطبيقية لدراسة والمتمثلة في مجتمع الدراسة والعينة محل الدراسة.

أولاً: مجتمع الدراسة

في اختيار مجتمع الدراسة تم مراعاة أن يكون أفرادها ممن يتمتعون بالخبرة المهنية والعلمية ولهم القدرة على الحكم على فقرات الإستبيان، وكان اختيار العينة عشوائياً، يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين وأساتذة جامعيين ومحاسبين وآخرين، هذا راجع إلى خصوصيات الموضوع الذي يتطلب آراء المهنيين في الميدان حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرغوبة .

ثانياً: عينة الدراسة

لم يتم حصر حجم العينة بشكل مسبق وتم توزيع 60 استمارة ورقية شملت الأكاديميين والمهنيين، وقد تم استرجاع 56 إستبيان.

الجدول (02/01): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان .

النسبة	التكرار	البيان
% 100	60	الاستمارات الورقية الموزعة
%93.33	56	الاستمارات الورقية المسترجعة
%6.76	3	الاستمارات الورقية الملغاة
%88.33	53	الاستمارات الورقية الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبات

نلاحظ من خلال الجدول أن العدد الكلي للاستمارات الموزعة 60 إستمارة، تم إسترجاع 56 إستمارة ورقية بنسبة %93.33 من حجم العينة التي تم توزيع الاستمارة الورقية عليها. في حين لم نستطع الحصول على 4 إستمارات، وبعد فحص الاستمارات تبين أن 3 استمارات غير صالحة لعدم اكتمال الاجابات فيها. كما أن عدد الاستمارات التي تم عليها الاختبار 53 استمارة موزعة بنسبة % 93.33 .

المطلب الثاني: إعداد الاستبيان

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية إعداد الاستبيان وكيف يتم تصميم هيكله.

أولاً: إعداد الاستبيان

تم الاعتماد على طريق الاستبيان لأنها من احد أدوات البحث العلمي الأكثر تداولاً ويعرف على أنه: "مجموعة من الأسئلة المرتبة حول موضوع معين يتم وضعها في استمارة ترسل للأشخاص المعنيين بالبريد أو تسلم باليد تمهيدا للحصول على أجوبة الأسئلة الواردة فيها"¹. تم إعداد الاستبيان بناء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري وكذلك بالاعتماد على الكتب والمراجع التي تتعلق بالموضوع، حيث حاولنا أن تغطي فقرات الاستبيان كل جوانب الموضوع ، وتم تصميم الأسئلة بصفة بسيطة ليسهل على المجيب فهمها، قبل توزيع الإستمارات على المهنيين والأكاديميين تم تحكيم هذا الاستبيان بعرضه على مجموعة من الأساتذة الواردة اسمائهم في الملحق رقم(01) والأخذ بتوصياتهم وآرائهم والعمل على تعديل العبارات. كما تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، حتى نتمكن من تحديد آراء أفراد العينة بدقة أكثر كما هو مبين لنا في الجدول التالي:

الجدول (02/02): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5 - 4.20	4.19 - 3.40	3.39 - 2.60	2.59 - 1.80	1.79 - 1

المصدر: جيلالي جلوط، الإحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، ط8، الجزائر، 2010، ص 132.

ثانياً: هيكل الاستبيان

تم تصميم هيكل الاستبيان من طرف الطلبة إلى جزئين رئيسيين هما:

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية ويتضمن 4 أسئلة حول البيانات الشخصية للعينة المدروسة

الجزء الثاني: معلومات حول الدراسة ويشتمل على 4 محاور وهي:

المحور الأول: تخطيط الأداء يحتوي على 7 أسئلة.

المحور الثاني: قياس الأداء يحتوي على 5 أسئلة.

المحور الثالث: تحليل الأداء يحتوي على 9 أسئلة .

المحور الرابع: إتخاذ الإجراءات التصحيحية يحتوي على 7 أسئلة.

¹ عمار بوحوش وآخر، مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث، ط 7، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص 67.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتطرق للنتائج المتحصل عليها وتحليلها سواء لخصائص العينة أو للمتوسطات الحسابية التي ومن خلالها سنحاول الوصول إلى الهدف المنشود من هذه الدراسة وقبل كل هذا سنتعرف على مدى صحة وثبات الاستبيان من خلال معامل ألفا كرونباخ.

المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان

لقد تم الإعتماد في صحة وثبات الاستبيان على طريقة ألفا كرونباخ

- **اختبار الفا كرونباخ:** لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان ، يأخذ قيمة تتراوح بين 0 و 1 ، إذا لم يكن هناك ثبات في البيانات كانت النتيجة = 0 ، وإذا كان هناك ثبات فان النتيجة تكون = 1 أي انه كلما زادت قيمة معامل الثابت ألفا كرونباخ تعني مزيد من الثبات والمصادقية .
- **معامل الصدق:** لمعرفة مدى صدق الاستبيان نقوم بحساب معامل الصدق الذي يعبر عنه رياضيا بالجذر التربيعي لألفا كرونباخ.

كانت النتائج كما هي في الجدول التالي:

الجدول (02/03): معامل الثبات الفا كرونباخ ومعامل الصدق الدراسة

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.714	.857	28

المصدر: من إعداد الطالبات إعتددا على نتائج الاستبيان وبرنامج (spss21)

من خلال النتيجة المتحصل عليها (71.4%) فإننا نستطيع القول بأن نسبة ثبات الظاهرة المدروسة تعد جيدة حسب مقياس ألفا كرونباخ.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

تناولنا في هذا المطلب تحليل نتائج الجزء المشترك بين محاور الإستبيان والمتمثل في تحديد خصائص البيانات الشخصية للعينة المدروسة.

أولاً: تحليل خصائص العينة المدروسة

1- العمر: يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.

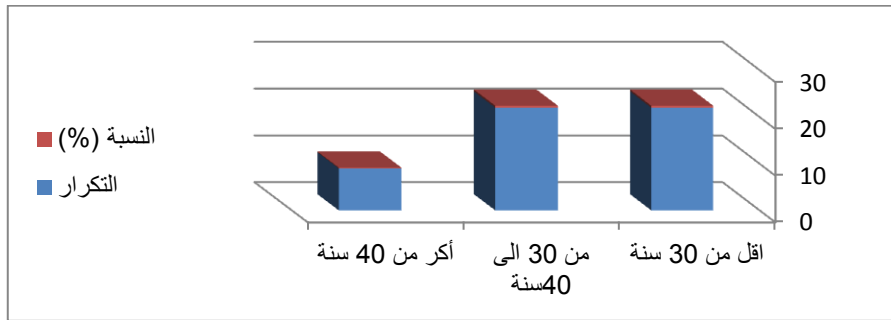
الجدول (02 /04): توزيع الأفراد حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة (%)
أقل من 30 سنة	22	41.5%
من 30 إلى 40 سنة	22	41.5%
أكثر من 40 سنة	9	17%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على نتائج الإستبيان وبرنامج (spss21)

ويمكن تمثيله بيانياً كمايلي:

الشكل (02/01): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على نتائج الإستبيان وبرنامج (spss21)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن نسب الفئات العمرية لعينة الدراسة كانت متفاوتة حيث نجد أن الفئة الأولى أقل من 30 سنة كانت بنسبة (41.5%) والفئة الثانية من 30 إلى 40 سنة (41.5%) أما بالنسبة للفئة الثالثة أكثر من 40 سنة فكانت (17%).

2- المؤهل العلمي: قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي

المتحصل عليه وذلك حسب ما يوضحه الجدول أدناه:

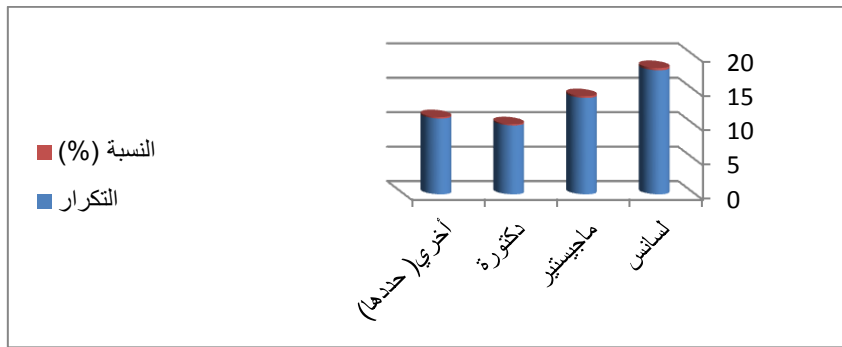
الجدول (02/05): توزيع الأفراد حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة (%)
ليسانس	18	34%
ماجستير	14	26%
دكتوراه	10	18%
أخرى (حدها)	11	20.8%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على نتائج الإستمبيان وبرنامج (spss21)

ويمكن تمثيله بيانياً كمايلي:

الشكل (02/02): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على نتائج الإستمبيان وبرنامج (spss21)

من الجدول نجد أن أفراد العينة المتحصّلين على شهادة الليسانس هم الفئة الأكبر بنسبة مئوية بلغت (34 %)، أما فئة الماجستير فقد كانت نسبتها (26 %) وكذلك فئة دكتوراه بلغت بنسبة (18 %) والآخرين بنسبة (20.8 %) ويعود هذا إلى طبيعة أفراد العينة .

3- الوظيفة الحالية: من أجل معرفة الوظيفة الحالية لأفراد العينة قمنا بتصنيفهم حسب تخصصهم كما يوضحه الجدول التالي:

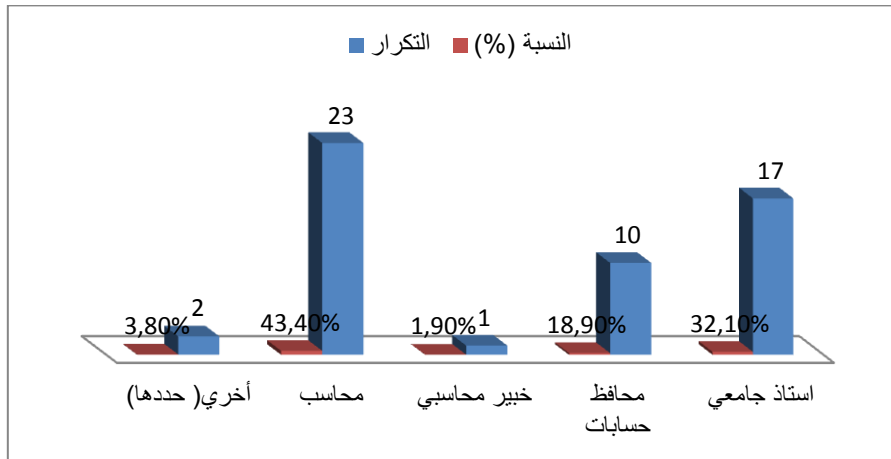
الجدول (02/06): توزيع الأفراد حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة (%)
استاذ جامعي	17	32.1%
محافظ حسابات	10	18.9%
خبير محاسبي	1	1.9%
محاسب	23	43.4%
أخري (حددها)	2	3.8%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على نتائج الإستبيان وبرنامج (spss21)

ويمكن تمثيله في الشكل الآتي:

الشكل (02/03): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على نتائج الإستبيان وبرنامج (spss21)

من خلال وظيفة أفراد عينة الدراسة نجد أن محاسبين والأساتذة الجامعيين هم النسبة الأعلى ب (43.4%) و (32.1%) على التوالي وكانت وظيفة محافظين الحسابات كانت (18.9%) وآخرين (3.8%)، أما وظيفة الخبير المحاسبي كانت ضعيفة بنسبة (1.9%) .

4- الخبرة المهنية: قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى ثلاث فئات وذلك وفق الجدول التالي:

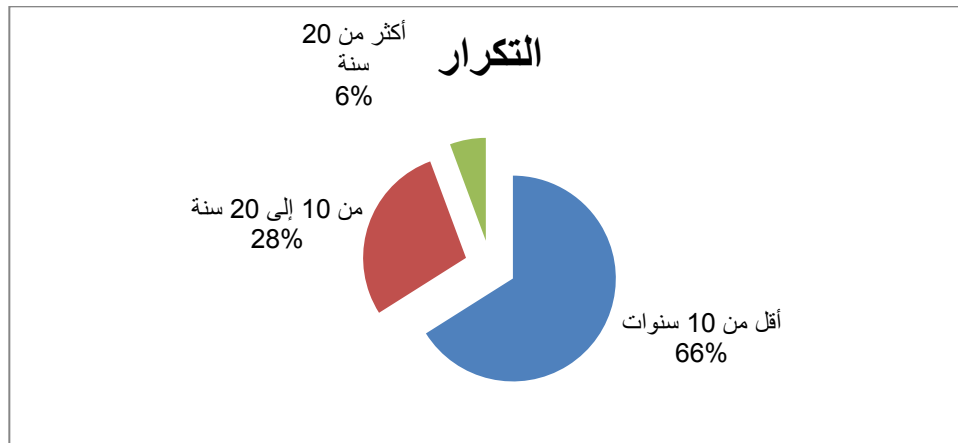
الجدول (02/07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة (%)
أقل من 10 سنوات	35	66%
من 10 إلى 20 سنة	15	28.3%
أكثر من 20 سنة	3	5.7%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على نتائج الإختبيان وبرنامج (spss21)

ويمكن تمثيله بيانياً كمايلي:

الشكل (02/04): توزيع الأفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على نتائج الإختبيان وبرنامج (spss21)

الملاحظ من الجدول ان النسبة الاكبر للخبرة المهنية كانت اقل من 10 سنوات بنسبة (66%) وكانت الفئة الثانية هي التي خبرتها بين 10 و 20 سنة بنسبة (28.3%) أما اكثر من 20 سنة فكانت بنسبة (5.7%).

ثانيا: التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

المحور الأول: تخطيط الأداء

الجدول (02/08): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الأول

العبارات	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الاتجاه
المراجعة الإدارية هي تقييم الخطط والسياسات في المشروعات المختلفة.	التكرار	13	36	4			4.17	موافق
	النسبة %	24.5%	67.9%	7.5%				
يمكن للمراجع الإداري وضع خطط و فحصها لتفادي احتمال الفشل في المستقبل .	التكرار	16	26	7	4		4.02	موافق
	النسبة %	30.2%	49.1%	13.2%	7.5%			
يقوم المراجع الإداري على تحسين نظام الاتصالات من خلال تصميم قنوات اتصال ملائمة بين الإدارات	التكرار	13	25	7	6	2	3.77	موافق
	النسبة %	24.5%	47.2%	13.2%	11.3%	3.8%		
يكون المراجع الإداري قادرا على النجاح في مهمته من خلال إكتشاف المشاكل والصعوبات.	التكرار	15	31	3	2	2	4.04	موافق
	النسبة %	28.3%	58.5%	5.7%	3.8%	3.8%		
تستخدم المراجعة الإدارية الموازنات التقديرية في التخطيط لبرنامج وأنشطة الإدارة.	التكرار	10	27	14	2		3.85	موافق
	النسبة %	18.9%	50.9%	26.4%	3.8%			
تعتبر بحوث العمليات أحد الأساليب الحديثة للمراجعة الإدارية	التكرار	11	28	10	3	1	3.85	موافق
	النسبة %	20.8%	52.8%	18.9%	5.7%	1.9%		
بحوث العمليات تمد المراجع الإداري بالوسائل الكفيلة بالتخطيط أثناء تقييم الأداء	التكرار	13	25	9	4	2	3.81	موافق
	النسبة %	24.5%	47.2%	17%	7.5%	3.8%		
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							3.93	0.478

المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على مخرجات (spss21)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام للأفراد العينة حول المحور الأول المتعلق بتخطيط

الأداء وإجاباتهم كانت موافق حيث قدر المتوسط الحسابي ب (3.93) والانحراف المعياري ب (0.478)

وهي تقع في المجال (3.40 – 4.19) .

المحور الثاني: قياس الأداء

الجدول (02/09): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثاني

العبارة	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
وظيفة الفحص في المراجعة الإدارية تتمثل في التأكد من سلامة التنفيذ.	التكرار	10	32	7	3	1	3.89	0.847	موافق
	النسبة %	18.9%	60.4%	13.2%	5.7%	1.9%			
المراجعة الإدارية تتم على المستوى الكلي والجزئي للمنظمة لقياس الاداء.	التكرار	5	38	4	3	3	3.74	0.923	موافق
	النسبة %	9.4%	71.7%	7.5%	5.7%	5.7%			
تستخدم المراجعة الإدارية التحليل المالي كأداة فعالة لقياس الأداء.	التكرار	9	26	12	5	1	4.51	5.594	موافق
	النسبة %	17%	49.1%	22.6%	9.4%	1.9%			
تستخدم المراجعة الإدارية محاسبة التكاليف كأداة فعالة في قياس الأداء.	التكرار	7	27	12	5	2	3.60	0.968	موافق
	النسبة %	13.2%	50.9%	22.6%	9.4%	3.8%			
بطاقة الأداء المتوازن تعتبر نظاما شاملا لقياس الأداء يمكن إستخدامها من قبل المراجع الإداري.	التكرار	12	24	14	2	1	3.83	0.893	موافق
	النسبة %	22.6%	45.3%	26.4%	3.8%	1.9%			
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							3.91	1.240	

المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على مخرجات (spss21)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام للأفراد العينة حول المحور الثاني المتعلق بقياس

الأداء وإجاباتهم كانت موافق حيث قدر المتوسط الحسابي ب (3.91) والانحراف المعياري ب (1.240)

وهي تقع في المجال (3.40 – 4.19) .

المحور الثالث: تحليل الأداء

الجدول (02/10): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثالث

العبارات	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الإتجاه
يساعد المراجع الإداري في فحص القرارات التي تتعلق بالإستراتيجيات وتحديد الأهداف.	التكرار	2	37	3	2	11	4.08	0.646	موافق
	النسبة%	20.8%	69.8%	5.7%	3.7%	3.8%			
على المراجع الإداري بذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بفحص السجلات والتقارير.	التكرار	18	30	5			4.25	0.617	موافق
	النسبة%	34%	56.6%	9.4%					
يقوم المراجع الإداري بفحص الإجراءات التي تتبعها الوحدة الإقتصادية في تقييم الأنشطة وتقييم الأداء.	التكرار	13	28	8	3	1	3.92	0.895	موافق
	النسبة%	24.5%	52.8%	15.1%	5.7%	1.9%			
يكون المراجع الإداري قادرا على الحكم مدى جودة الأداء الإداري	التكرار	16	22	9	5	1	3.89	1.013	موافق
	النسبة %	30.2%	41.5%	17%	9.4%	1.9%			
تستخدم المراجعة الإدارية الأساليب الحديثة(السمبلكس، النقل، التعيين) لتعزيز مواطن القوة وتحديد مواطن الضعف.	التكرار	8	32	11	2		3.87	0.708	موافق
	النسبة%	15.1%	60.4%	20.8%	3.8%				
يمكن الإعتماد على طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الفجوة بين الاداء المخطط والفعلي	التكرار	12	24	12	2	3	3.75	1.036	موافق
	النسبة %	22.6%	45.3%	22.6%	3.8%	5.7%			
تعتبر عملية تحليل الإنحرفات وسيلة لإكتشاف وإظهار الخلل و تحديد مصدره.	التكرار	13	25	12	2	1	4.70	5.559	موافق
	النسبة %	24.5%	47.2%	22.6%	3.8%	1.9%			
يؤثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير عند عملية المراجعة الإدارية.	التكرار	8	21	19	5		3.60	0.862	موافق
	النسبة %	15.1%	39.6%	35.8%	9.4%				
تستخدم المراجعة الإدارية أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أجل تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات	التكرار	4	26	19	4		3.57	0.747	موافق
	النسبة%	7.5%	49.1%	35.8%	7.5%				
							3.96	0.758	
المتوسط العام للعبارة الرئيسية									

المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على مخرجات (spss21)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام للأفراد العينة حول المحور الثالث المتعلق بتحليل الأداء وإجاباتهم كانت موافق حيث قدر المتوسط الحسابي بـ (3.96) والانحراف المعياري بـ (0.758) وهي تقع في المجال (3.40 – 4.19) .

المحور الرابع: إتخاذ الإجراءات التصحيحية

الجدول (02/11): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الرابع

البيانات	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
يعمل المراجع الإداري على رصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة	التكرار	16	32	3	2		4.17	0.700	موافق
	النسبة %	30.2%	60.4%	5.7%	3.8%				
يعمل المراجع الإداري على تجميع وتحليل البيانات المحاسبية من أجل مساعدة على وضع السياسات الملائمة.	التكرار	16	29	6	1	1	4.09	0.815	موافق
	النسبة %	30.2%	54.7%	11.3%	1.9%	1.9%			
يتطلب من المراجع الإداري إعداد تقرير يتضمن النتائج المستخلصة من إجراء عملية التقييم	التكرار	20	24	7	2		4.17	0.802	موافق
	النسبة %	37.7%	45.3%	13.2%	3.8%				
تقوم محاسبة التكاليف بإعداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات	التكرار	12	22	11	4	1	3.87	0.981	موافق
	النسبة %	28.3%	41.5%	20.8%	7.5%	1.9%			
تسعى المراجعة الإدارية على تحسين شروط الاستغلال بما يحقق كفاءة في الاداء.	التكرار	6	35	8	3	1	3.79	0.793	موافق
	النسبة %	11.3%	66%	15.1%	5.7%	1.9%			
تقرير المراجعة الإدارية يوجه إستراتيجيات وتعديلاتها	التكرار	7	32	12	2		3.83	0.700	موافق
	النسبة %	13.2%	60.4%	22.6%	3.8%				
تحديد الفجوة يساعد المراجع الإداري في إتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب	التكرار	15	29	4	4	1	4.00	0.920	موافق
	النسبة %	28.3%	54.7%	7.5%	7.5%	1.9%			
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							3.99	0.505	

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على مخرجات (spss)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام للأفراد العينة حول المحور الرابع المتعلق بإتخاذ الإجراءات التصحيحية وإجاباتهم كانت موافق حيث قدر المتوسط الحسابي بـ (3.99) والانحراف المعياري بـ (0.505) وهي تقع في المجال (3.40 – 4.19).

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات

لإثبات صحة أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة، حيث سنقوم في هذا الاختبار بإبراز مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء، بغية إثبات أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة.

• معامل الارتباط (سييرمان)

الجدول: (02/12): معامل الارتباط (سييرمان)

Hotelling's T-Squared Test

Hotelling's T-Squared	F	df1	df2	Sig
168.622	3.123	27	26	.002

المصدر: مخرجات (spss21)

نلاحظ من خلال الجدول أن درجة الحرية لجميع المحاور هي 0.002 وهي نسبة أقل من 0.05 (درجة الحرية) هذا يعني أن صحة جميع الفرضيات مقبولة حيث أن:

- المراجعة الإدارية تساهم في تخطيط الأداء؛
- المراجعة الإدارية تساهم في قياس الأداء؛
- المراجعة الإدارية تساهم في تحليل الأداء؛
- المراجعة الإدارية تساهم في إتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

الجدول: (02/13): معامل الارتباط (سبيرمان)

		T1	T2	T3	T4
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,643**	,643**	,692**
	T1 Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000
	N	53	53	53	53
	Correlation Coefficient	,643**	1,000	1,000**	,568**
	T2 Sig. (2-tailed)	,000	.	.	,000
	N	53	53	53	53
	Correlation Coefficient	,643**	1,000**	1,000	,568**
	T3 Sig. (2-tailed)	,000	.	.	,000
	N	53	53	53	53
	Correlation Coefficient	,692**	,568**	,568**	1,000
	T4 Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.
	N	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: مخرجات (spss21)

نعلم أن (المدى) القيمة المطلقة لمعامل الارتباط والتي هي محصورة بين $0 \leq r \leq 1$. وأن مجالات التحليل هي: ضعيفة، متوسطة، قوية.

$0.33 = 3/10$ [ويقصد ب 3/10]

$0.33 - 0$ [ضعيف.

$0.67 - 0.34$ [متوسط.

$1 - 0.68$ [قوي.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية متوسطة بين المحور الأول والثاني بنسبة (64.3%) بقيمة معنوية ذات دلالة إحصائية 0.000.

المبرر: لأن عملية قياس الاداء تستخدم المعايير الموضوعية في مرحلة تخطيط الأداء.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية متوسطة بين المحور الأول والثالث بنسبة (64.3%) بقيمة معنوية ذات دلالة إحصائية 0.000.

المبرر: يمثل تحليل الاداء تحليل الفجوة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي أي الفرق بينهما

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية قوية بين المحور الأول والرابع بنسبة (69.2%) بقيمة معنوية ذات دلالة إحصائية 0.000.

المبرر: لأن الإجراءات التصحيحية هي في حقيقة خطط أداء مرحلة مواءمة وبالتالي يعتمد تخطيط المرحلة التالية على الاجراء التصحيحي في الفترة السابقة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية قوية بين المحور الثاني والثالث بنسبة(100%) بقيمة معنوية ذات دلالة إحصائية 0.000.

المبرر: يساعد قياس الأداء الفعلي على التحديد الدقيق لفجوة الأداء
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية متوسطة بين المحور الثالث والرابع بنسبة(56.8 %) بقيمة معنوية ذات دلالة إحصائية 0.000.

المبرر: إن تحليل الأداء يساعد على تحليل فجوة الأداء وتحديد أسباب وقوعها والعمل على تقليصها
بإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية متوسطة بين المحور الرابع والثاني بنسبة (56.8%) بقيمة معنوية ذات دلالة إحصائية 0.000.

المبرر: إتخاذ الإجراءات التصحيحية متوقعة على القياس الجيد لأداء المؤسسة.
نلاحظ أن العلاقة بين المحاور الأربعة للاستبيان هي علاقة إرتباطية طردية وهذا ناتج على أن كل محور يدرس مساهمة المراجعة الإدارية في كل مرحلة من مراحل عملية تقييم الاداء. في الأصل هذه المراحل هي مراحل متتالية لكي يتم تنفيذ تقييم الأداء. نستنتج من معامل الارتباط (سييرمان):

1- وجود علاقة ارتباط موجبة بين المراجعة الإدارية ومحتوى عملية تقييم الأداء المتمثل في: تخطيط الأداء، قياس الأداء، تحليل الأداء واتخاذ الاجراءات التصحيحية؛

2- إن علاقة الارتباط بين المراجعة الإدارية وتخطيط الأداء يؤثر في علاقة إرتباط بين: (1) المراجعة الادارية وقياس الأداء، (2) المراجعة الإدارية وتحليل الأداء و(3) المراجعة الإدارية واتخاذ الإجراءات التصحيحية(4)، والعكس صحيح؛

3- إن علاقة الارتباط بين المراجعة الإدارية وقياس الأداء تؤثر في علاقة ارتباط بين المراجعة الإدارية وتحليل الأداء، والعكس صحيح؛

4- إن علاقة الارتباط بين المراجعة الإدارية وتحليل الأداء تؤثر على علاقة الارتباط بين المراجعة الإدارية واتخاذ الإجراءات التصحيحية، العكس صحيح؛

5- إن علاقة الارتباط بين المراجعة الإدارية واتخاذ الاجراءات التصحيحية تؤثر على علاقة الارتباط بين المراجعة الإدارية وقياس الأداء، العكس صحيح؛

من خلال ما تقدم يتضح أن نجاح مساهمة المراجعة الادارية في عملية تقييم الاداء مرتبط بنجاح مساهمتها في تخطيط الاداء، قياس الاداء، تحليل الاداء واتخاذ الاجراءات التصحيحية. والتالي فإن فشل المراجعة الإدارية في أي مرحلة من مراحل يؤثر على المراحل الأخرى. وبذلك يجب الحرص على النجاح في كل مرحلة من أجل نجاح المراجعة الادارية في العملية ككل.

خلاصة

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية أن نصل للهدف المطلوب وهو دراسة مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء. بحيث تم إعداد استمارة إستبيان مقسمة إلى أربعة محاور (تخطيط الأداء، قياس الأداء، تحليل الأداء، إتخاذ الإجراءات التصحيحية)، حيث تم توزيعه على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين في المجال (محافظين حسابات، محاسبين... إلخ) وجمع المعلومات والإجابات المقدمة من طرفهم، ثم تحليل البيانات المأخوذة من أفراد العينة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (*spss21*) تم الوصول إلى مجموعة من النتائج.

حيث أشارت نتائج الدراسة بأن المراجعة الإدارية تساهم في تخطيط الأداء، حيث يعتبر هذا الأخير من أهم الإجراءات والخطوات الواجب إتخاذها لتحديد الأهداف المناسبة. وكذلك تساهم المراجعة الإدارية في قياس الأداء، من خلال الإجراءات الخاصة بقياس و تصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق الأهداف وخطط المنشأة.

تساهم المراجعة الإدارية في تحليل الأداء، من خلال الكشف عن الإنحرافات ومعالجتها. كما تساهم المراجعة الإدارية في إتخاذ الإجراءات التصحيحية، بحيث تساعد الإدارة في إختيار البديل المناسب وتنفيذه في أقرب وقت.

الختامة

تعتبر المراجعة الإدارية أسلوب يخدم ويعاون الإدارة على أداء عملها بصورة أفضل حيث تعتبر المراجعة الإدارية بمفهومها أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها وتعمل على الحكم على أداء أنشطتها المختلفة. مما جعل من المراجعة الإدارية، تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على تنفيذ التزاماتها المختلفة.

تتم المراجعة الإدارية من خلال تقييم الأداء وفق مراحل أساسية هي تخطيط الأداء، حيث يعتبر هذا الأخير من أهم الإجراءات والخطوات الواجب إتخاذها لتحديد الأهداف المناسبة. أما مرحلة قياس الأداء فهي تتم وفق الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق الأهداف وخطط المنشأة، وتحليل الأداء فهو يكشف عن الانحرافات ومعالجتها، بالنسبة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية فهي تساعد الإدارة على إختيار البديل المناسب وتنفيذه في أقرب وقت.

نتائج إختبار الفرضيات

بعد الإنتهاء من الدراسة يمكننا أن نختبر صحة الفرضيات المطروحة في مقدمة الدراسة كمايلي:

- تساعد المراجعة الادارية على تخطيط الأداء؛
- تعمل المراجعة الادارية على قياس الأداء؛
- تساعد المراجعة الادارية على تحليل الأداء؛
- تعمل المراجعة الإدارية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

نتائج الدراسة:

وقد برزت لنا خلال هذه الدراسة عدة نتائج أهمها:

- تساعد المراجعة الإدارية في تقييم الخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والأنشطة وتقارير المدراء في المشروعات المختلفة .
- تقييم الأداء يساهم في مساعدة الأفراد على إتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- يساعد تخطيط الأداء المراجعة الإدارية في وضع الخطط والبرامج والسياسات لتحديد الأهداف مستقبلا.
- قياس الأداء يساهم في التأكد من التنفيذ الفعلي المطابق للخطط الموضوعة.
- يساعد تحليل الأداء في الكشف عن الانحرافات والثغرات وأسباب وقوعها والعمل على تقليصها.
- إتخاذ الإجراءات التصحيحية تساهم في إختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة.

التوصيات

هذا وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها، نحاول وضع بعض التوصيات كمايلي:

- معايير تقييم الأداء مسؤولية إدارية في المحل الأول، ويتعين على المراجع التأكد من وجودها وإنها تستخدم فعلا، وتحديد مناسبتها للحكم على النتائج، وأنه يتم إستخراج الانحرافات عنها، واستخراج الإجراءات المصححة بشأنها فور اكتشافها وأعلام الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات.
- يوصي الباحث بتطوير التأهيل العلمي للمراجع بتناول بعض التخصصات الإضافية اللازمة لتنفيذ المراجعة الإدارية.

آفاق الدراسة:

في الأخير نتمنى أن نكون قد وفقنا في الإجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة، والتساؤلات الفرعية، وفي وضع فرضيات الدراسة ومحاولة إثبات صحتها من عدمها. وبالتالي تبقى آفاق الدراسة مفتوحة في هذا المجال، ولعلنا نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون مشاريع دراسات مستقبلية كمايلي:

- دور المراجعة الإدارية في رفع كفاءة الإنتاج.
- المراجعة الإدارية أداة لإتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية.
- المراجعة الإدارية ودورها في زيادة كفاءة أداء البنوك التجارية.

قائمة المراجع

الكتب:

- (1) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2011، مصر.
- (2) جمال عبد العزيز صبار، بحوث عمليات في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2009
- (3) شاكركي أمين، الإدارة الإستراتيجية، الفصل 9، ب س
- (4) عبد الفتاح رضوان، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، الطبعة 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر القاهرة، مصر، 2014
- (5) عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009 اليمن
- (6) عمار بوحوش، محمد محمود الذنيبات، مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث، ط 7، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014،
- (7) فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، رام الله، فلسطين، 2008
- (8) محمد عبد الوهاب حسن عشاوي، دور تقييم الأداء في تنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر، 2014
- (9) محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، كلية الإدارة والتكنولوجيا، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، ب س.
- (10) منصور حامد محمود وآخر، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 1997

مذكرات:

- (11) أحمد الصغير ريغة، تقييم أداء المؤسسات الصناعية بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن، شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية علوم العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014، .
- (12) أحمد شوقي سليمان، إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الإستراتيجية في مصارف الإسلامية، شهادة ماجستير، جامعة الأزهر، بنين، مصر، 2014.

- 13) حياة رزاق هبله، أثر تسيير الخزينة على الأداء المالي، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
- 14) خالد هادفي، دور محاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2013
- 15) دنيا عيادي، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015
- 16) زيد عمران مصطفى الأسطل، بحوث عمليات والأساليب الكمية في صنع القرارات الإدارية شهادة ماجستير، الطبعة السادسة، جامعة فلسطين، 2016.
- 17) زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012،
- 18) سارة قدوري، دور استخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء، شهادة ماستر، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014
- 19) سارة كبابي، دور التحليل المالي في إتخاذ القرار، شهادة الليسانس، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014
- السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 201
- 20) سناء مسعودي، تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية، شهادة ماستر، جامعة الوادي، الجزائر، 2015
- 21) صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر
- 22) صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007

- 23) عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2002.
- 24) عامر بن مالك، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، شهادة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011
- 25) عبد الحليم مزغيش، تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة، شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.
- 26) فاطمة الزهراء عبادي، مقومات تحقيق الأداء المتميز للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، شهادة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007،
- 27) كوثر بوعابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء في المؤسسة، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.
- 28) محمد أحمد الأشقر، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة، في شركات المساهمة العامة الفلسطينية، شهادة ماجستير، كلية التجارة، 2008
- 29) محمد السايح الزغودي، مراجعة إدارة الموارد البشرية ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012
- 30) محمد بابكر حسن بابكر، المراجعة الإدارية ودورها في رفع كفاءة الأداء الإداري في منظمات الأعمال، شهادة ماجستير، كلية الدراسات العليا، السودان، 2015
- 31) محمود علي مانع، تقنيات الإتصال ودورها في تحسين الأداء، شهادة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية 2006،
- 32) مؤمن شرف الدين، دور الإدارة العمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 2012
- 33) ميلود بن فليس، أهمية تقييم الأداء في تحفيز الموارد البشرية، شهادة ماستر، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014
- 34) هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014
- 35) هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015

المجلات

- (36) جمال عبد الناصر صخري، التحليل المالي كأداة لإتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر، شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2013.
- (37) صادق قودة وآخر، التحليل المالي في المؤسسة الإقتصادية، شهادة الليسانس، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر 2014
- (38) عبد المالك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001
- (39) عمر بهدي، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تدعيم قواعد التحليل المالي، شهادة الليسانس، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2013 .
- (40) لمياء دالي علي، دور نظام معلومات الإنتاج في مراقبة الإنتاج، مجلة الأبحاث الإقتصادية والإدارية، العدد 16، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.
- (41) محمد الخطيب وآخر، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013.
- (42) عبد الرؤوف حجاج وآخر، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ديسمبر 2015

المدخلات والملتقيات:

- (43) إبراهيم تومي، مدخلة بعنوان: الأساليب الكمية ودورها في إتخاذ القرارات الإدارية، ملتقى دولي حول: فعالية إستخدام أسلوب البرمجة الخطية في مؤسسة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 23 و 24 نوفمبر، 2008
- (44) مداني بن بلغيث وآخر، مدخلة بعنوان: تطابق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير الدولية للمحاسبة، جامعة ورقلة، الجزائر، 13 و 14 ديسمبر 2011.
- (45) وهيبه مقدم، إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ تقييم إستراتيجية المؤسسة، ب س.

الملاحق

الملحق رقم (01): تحكيم الإستبيان

تم تحكيم إستمارة الإستبيان من قبل ثلاثة دكاترة هم

الدكتور: بن خليفة بلقاسم

الدكتور: دمدوم زكريا

الدكتور: مفيد عبد اللاوي

الملحق رقم (02): استمارة الإمتحان

جامعة الشهيد حمه لخضر



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي



إمتحان البحث

الأستاذة (ة) الفاضل(ة):

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

نضع بين يديك هذا الامتحان في إطار إنجاز مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي بعنوان:
"مساهمة المراجعة الإدارية في تقييم الأداء"

- المطلوب قراءة كل عبارة بعناية والإجابة بما يتناسب مع حالتك انت شخصيا بصدق وصراحة.
 - ضع علامة (x) في خانة واحدة فقط التي تنطبق عليك.
 - الرجاء الإجابة على كل عبارة.
 - ليس هناك إجابة صحيحة وأخرى خاطئة.
- تأكد أن إجابتك لن يطلع عليها أحد سوى الباحثين حيث تستخدم لغرض علمي.
- المقصود بالمراجعة الإدارية هي " تحليل وفحص مستقل للأنشطة والعمليات والأنظمة والسياسات والبرامج ووسائل الرقابة الإدارية، بهدف قياس وتقويم كفاءة الكيان الإداري ووسائل الرقابة في المنشآت، كما تهدف الى قياس وتقويم فعالية التشغيل والعمليات وإستخدام الموارد المتاحة واصدار التوصيات للإدارة بهدف ترشيد قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة"

الأستاذة:

طالبات البحث:

- بكوش لطيفة

- قزي سناء

- باي نادية

- ونيسي نسرين

- أولاً: البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (X) في المكان المناسب .

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

أخرى (حددها):

الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

محاسب ☐ أخرى (حددها):

الخبرة المهنية: أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

ثانيا: بيانات الدراسة

المحور الأول: تخطيط الأداء

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المراجعة الإدارية هي تقييم الخطط والسياسات في المشروعات المختلفة.					
2	يمكن للمراجع الإداري وضع خطط و فحصها لتقادي احتمال الفشل في المستقبل .					
3	يقوم المراجع الإداري على تحسين نظام الإتصالات من خلال تصميم قنوات إتصال ملائمة بين الإدارات					
4	يكون المراجع الإداري قادرا على النجاح في مهمته من خلال إكتشاف المشاكل والصعوبات.					
5	تستخدم المراجعة الإدارية الموازنات التقديرية في التخطيط لبرنامج وأنشطة الإدارة.					
6	تعتبر بحوث العمليات أحد الأساليب الحديثة للمراجعة الإدارية					
7	بحوث العمليات تمد المراجع الإداري بالوسائل الكفيلة بالتخطيط أثناء تقييم الأداء.					

المحور الثاني: قياس الأداء

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	وظيفة الفحص في المراجعة الإدارية تتمثل في التأكد من سلامة التنفيذ.				
2	المراجعة الإدارية تتم على المستوى الكلي والجزئي للمنظمة لقياس الاداء.				
3	تستخدم المراجعة الإدارية التحليل المالي كأداة فعالة لقياس الأداء.				
4	تستخدم المراجعة الإدارية محاسبة التكاليف كأداة فعالة في قياس الأداء.				
5	بطاقة الأداء المتوازن تعتبر نظاما شاملا لقياس الأداء يمكن إستخدامها من قبل المراجع الاداري.				

المحور الثالث: تحليل الأداء

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساعد المراجع الإداري في فحص القرارات التي تتعلق بالإستراتيجيات وتحديد الأهداف .					
2	على المراجع الإداري بذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بفحص السجلات والتقارير .					
3	يقوم المراجع الإداري بفحص الإجراءات التي تتبعها الوحدة الإقتصادية في تقييم الأنشطة وتقييم الأداء.					
4	يكون المراجع الإداري قادرا على الحكم مدى جودة الأداء الإداري.					
5	تستخدم المراجعة الإدارية الأساليب الحديثة(السبلكس، النقل، التعيين) لتعزيز مواطن القوة وتحديد مواطن الضعف.					
6	يمكن الإعتماد على طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الفجوة بين الاداء المخطط والفعلي					
7	تعتبر عملية تحليل الإنحرافات وسيلة لإكتشاف وإظهار الخلل و تحديد مصدره.					
8	يؤثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير عند عملية المراجعة الادارية.					
9	تستخدم المراجعة الإدارية أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أجل تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات					

المحور الرابع: إتخاذ الإجراءات التصحيحية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعمل المراجع الإداري على رصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة					
2	يعمل المراجع الإداري على تجميع وتحليل البيانات المحاسبية من أجل مساعدة على وضع السياسات الملائمة.					
3	يتطلب من المراجع الإداري إعداد تقرير يتضمن النتائج المستخلصة من إجراء عملية التقييم.					
4	تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات.					
6	تسعى المراجعة الإدارية على تحسين شروط الاستغلال بما يحقق كفاءة في الاداء.					
7	تقرير المراجعة الإدارية يوجه إستراتيجيات وتعديلها.					
8	تحديد الفجوة يساعد المراجع الإداري في إتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.					

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.714	.857	28

Hotelling's T-Squared Test

Hotelling's T-Squared	F	df1	df2	Sig
168.622	3.123	27	26	.002

			T1	T2	T3	T4
Spearman's rho	T1	Correlation Coefficient	1,000	,643**	,643**	,692**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000
		N	53	53	53	53
	T2	Correlation Coefficient	,643**	1,000	1,000**	,568**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	.	,000
		N	53	53	53	53
	T3	Correlation Coefficient	,643**	1,000**	1,000	,568**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	.	,000
		N	53	53	53	53
	T4	Correlation Coefficient	,692**	,568**	,568**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.
		N	53	53	53	53

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).