مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة، وترشيد قرارتها، وقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للوظيفة الإدارية بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية
اسم الكاتب: أ.م.د. علي سليمان النعامي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3316
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 19:49 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ٩٩ مجلد ٣٢ لسنة ٢٠١٠
ص ص[١-٢١]

مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها وقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للوظيفة الإدارية بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية

دراسة لآراء عينة من مديري الشركات المساهمة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين في قطاع غزة

الدكتور علي سليمان النعامي
استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية الاقتصاد والعلوم الادارية
جامعة الازهر -فلسطين

المستخلص

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

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من أربعة أجزاء وزعت على مدراء الشركات المساهمة، المراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجيين، بلغ عددها (١٤٩) .

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

الكلمات الدالة:

المراجعة الإدارية	-	المراجع الداخلي	-	المراجع الخارجي
قياس الكفاءة	-	قياس الفاعلية	-	تقييم الأداء
الاستشارات الإدارية	-	الجمعيات المهنية	-	ترشيد القرارات

تأريخ استلام البحث ٢٠٠٨/١٠/٢٣ تأريخ قبول النشر ٢٠٠٩/١/١٥

The Spaces of Managerial Auditing in Serving the Administration, Rationalizing Decisions, Measuring the Performance and Efficiency, and Evaluating the Administrative Performance in Palestinian General Companies: A Pilot Study to Managers' Opinions of Companies, Internal Auditors, External Auditors in Gaza Province

Ali S. Al-Nua'mi (PhD)
Assistant Professor of Accounting and Audition
Al-Azhar University – Palestine

Abstract

This study aims at identifying the contribution fields of managerial auditing to serve the management. The rationalization of its decisions, measuring the efficiency, effectiveness and evaluating the performance of the managerial job at the Palestinian General Corporations in Gaza Province, Palestine. To achieve these objectives, a questionnaire has been developed, depending on previous studies and theoretical studies Consisted from four parts, distributed to the Managers of Corporations, internal auditors and external auditors. The questionnaires were (149). The results of this study showing that the managerial auditing did not achieve a sufficient importance from accounting and auditing professional associations in Gaza Province, as a result there is unacceptable concept such as the financial auditing. Because of the distinctive nature of the managerial auditing work in measuring the efficiency, effectiveness and evaluating the performance of the economic establishments, it is preferable to utilize the "team System" in providing consulting services. The two researchers introduced a set of recommendations, the most important from them: the necessity to find out an integrated system for auditing the activities of the projects, through the financial auditing, the Income Statement and the Balance Sheet can be verified. Through the managerial auditing the measuring of efficiency, effectiveness and evaluating the performance can be achieved. The Professional Associations of Accounting and Auditing in Gaza Province must develop the instructions and standards related to the measurement of efficiency, effectiveness and the evaluating of performance for the economic projects. Keywords: Managerial Auditing – Internal Auditor – External Auditor – Measuring Efficiency – Measuring Effectiveness – Evaluating the Performance – Managerial Consulting – Professional Associations – Rationalization of Decisions.

المقدمة

ظهرت العديد من العوامل التي أدت إلى طلب الرأي والمشورة في حقل تنفيذ الأعمال، ومن هذه العوامل، عالمية وتعقيد الأسواق المالية، والتطور التكنولوجي، والحاجة إلى معلومات حديثة ودقيقة، وقد تأخذ الاستشارات الإدارية شكل دراسة توقعات أو على شكل توصيات حول الخدمات التي تُقدم إلى رجال الأعمال والمؤسسات العامة، ويقوم بتقديم مثل هذه الخدمات أشخاص متخصصين لتحديد المشكلات والتحقق منها، ووضع الإجراءات التنظيمية، وتحديد السياسات، وتقديم التوصيات العملية المناسبة التي تساعد على تطبيق هذه التوصيات. (Fitzemeyer, J.R., 1976).

كما أنه بسبب كبر حجم المشروعات، وتعدد أوجه نشاطها، أن أصبحت إدارة المنظمة غير قادرة على معرفة نواحي القصور والمعوقات التي تواجه التنفيذ وتحليل نتائج الأداء الفعلي لسياسات المنظمة ، ومن ثم فقد نبعت الحاجة إلى إيجاد أداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال، وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في استخدام الموارد المتاحة. (Goldman, D., 2000)، (Coats, J.F., 2001).

ولقد أسهمت الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في تطوير دور المراجعة من حماية أصول المنظمة من الضياع والسرقة والاختلاس إلى تقديم الخدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة (الإنتاج، التسويق، التمويل... إلخ)، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والإسراف في استخدام الموارد. ولقد كان من مظاهر ذلك التطور ما أصدرته هذه الجمعيات من آراء وتوصيات لتوسيع نطاق عمل المراجع الداخلي لكي يذهب إلى ما وراء الرقابة المحاسبية والمالية، ليغطي جميع نواحي النشاط داخل المنشأة. وكذلك خروج المراجع الخارجي عن النطاق التقليدي لعمله والذي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد (Grinaker, R.L., 1980) عن مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، إلى نطاق جديد وهو تقديم الخدمات الإستشارية للمنظمة (Hylton, D. P. 1964)، (Arthur and Schulte, 1996)، ولقد كان من نتيجة ذلك الاتجاه الأخير، قيام العديد من مكاتب المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية بتكوين قسم خاص بالخدمات الإدارية، وفي حقيقة الأمر لم تكن هذه المحاولات كافية لحل مشاكل الإدارة في الوقوف على المشاكل التي تعترض التنفيذ، من هنا ظهرت الحاجة إلى إيجادة أداة جديدة مستقلة تعمل على خدمة الإدارة، وترشيد قراراتها، كما تستخدم كوسيلة لقياس كفاءة وفاعلية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات، وهذه الأداة هي المراجعة الإدارية.

والواقع أن بعض المحاسبين والمراجعين يقدمون لعملائهم خدمات ومساعدات فنية تخرج في طبيعتها عن نطاق الخدمات التقليدية للمراجعة المالية، إلا أن ذلك لم يكن يعرف دائماً على أنه خدمات إدارية للإدارة (AICPA, 1969)، ومن أمثلة هذه الخدمات تصميم النظم المحاسبية، دراسات الجدوى الاقتصادية، المساعدة في اختيار المديرين، التحكيم في المنازعات المالية بين المنشأة والغير، وفي مجال التشغيل الالكتروني للبيانات، وفي مجال اختيار وتعيين الموظفين، وتنظيم وإعداد برامج التدريب، ودراسة الهيكل التنظيمي للمنظمة ومدى ملاءمته للسرعة والدقة في إنجاز أهدافها (Hines, A., 2002) ودراسة معدلات الأداء وأساليب تطويرها. وتستند بعض هذه الخدمات إلى المعرفة المحاسبية، كما إن بعضها يتطلب الإلمام الكافي بجوانب أخرى للمعرفة الى جانب المحاسبة، ولذلك اتخذت الجمعيات المهنية بالخارج خطوات إيجابية لتشجيع أعضائها على مواءمة أنفسهم مع هذه التغيرات حتى يتسنى لهم تقديم مساعدات فنية لإدارة المنظمات في مواجهة المشكلات التي تتعرض لها.

كما إننا إذا أخذنا في الحسبان طبيعة الخدمات الإدارية فإن الأمر يستلزم الى جانب المراجع الإداري متخصصين في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة مثل: القانون، التأمين، التسويق، الإدارة، مشاكل البيئة والتلوث، وبحوث العمليات، والهندسة ... إلخ، أي استخدام "عمل الفريق". (Connell and Appstolou, 1992). أنظر على سبيل المثال:

.(Voros, 2001) .(Newell, "*et.al.*", 1992) .(Slaughter, 1999)

مشكلة البحث

تعاني الأنظمة المحاسبية المالية ومراجعة الحسابات في معظم دول العالم ومنها البلدان العربية من القصور وعدم الاكتمال في معالجة المشاكل ،ومنها قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وترشيد قرارات الإدارة في المشروعات الاقتصادية، والسؤال الرئيس لمشكلة الدراسة في هذا البحث يتمثل في الآتي:

١. هل توجد علاقة بين قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها؟
٢. هل توجد علاقة بين قيام المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها.
٣. هل توجد علاقة بين تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة بالمنشأة وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها.
٤. هل توجد علاقة بين المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

أهمية البحث

تبدو أهمية هذا البحث من واقع الطلبات المتزايدة على الخدمات الإدارية التي تقدمها مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة إلى إدارات الشركات والمؤسسات المالية الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، كندا، نيوزيلندا، واستراليا وغيرها من الدول، بعد الإخفاقات والافلاسات لكبريات شركاتها خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين نتيجة لأخطاء التدقيق والمشاكل المحاسبية والإدارية التي تواجه تلك الشركات والمؤسسات، مما دفعها إلى الاستعانة بالخبرات الاستشارية والإدارية المتخصصة لتنظيم أعمالها في كافة المجالات ومنها على سبيل المثال لا الحصر: في المجال الإداري، في المجال المالي والمحاسبي، في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات، في مجال الإنتاج والتسويق، في مجال شؤون الموظفين، في مجال الجدوى الاقتصادية، وفي مجال إدارة المشاريع. كما تعد هذه الدراسة الأولى في قطاع غزة بحسب علم الباحثين.

أهداف البحث

يستمد البحث أهدافه من أهداف المراجعة الإدارية التي تسعى إلى تحقيق أهداف عديدة، من أهمها

١. إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة البشرية والمادية بأفضل طريقة ممكنة.

٢. مساعدة الإدارة على ترشيد قراراتها، عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع واقتراح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة إنجازها في المستقبل.
٣. تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة.
٤. البحث عن المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها، وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة.
٥. مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.
٦. تقديم المساعدة للإدارة في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة، والتي إذا ما استغنى عنها قد يتحقق وفر في التكاليف وزيادة في الإيرادات.

فرضيات البحث

لقد اعتمد الباحثان في الإجابة على مشكلة البحث وأهدافه على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها".

الفرضية الثانية

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها".

الفرضية الثالثة

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة بالمنشأة، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها".

الفرضية الرابعة

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها".

الدارسات السابقة:

أ. الدراسة العربية:

١. دراسة (فاعوري، ١٩٩١) بعنوان: "حول تقديم خدمات متكاملة للعميل"، حيث بينت الدراسة أن أعمال الاستشارات الإدارية قد تطورت من مجرد كونها عمل ثانوي

يدور في فلك المحاسبة والمراجعة إلى وجه منفرد مستقل يقدم العديد من الخدمات التي تساعد في تطور ونمو أعمال العميل، مثل تصميم النظم المحاسبية، دراسات الجدوى الاقتصادية، المساعدة في اختيار الموظفين والمديرين، التحكيم في المنازعات المالية بين المنشأة والغير، المساعدة في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات، ودراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة ومدى ملاءمته للسرعة والدقة في إنجاز أهدافها. كما إن أعمال الاستشارات الإداريـــة قد أصبحت على مستوى عالٍ ولها أهدافها الخاصة والمحددة والتي يتم تحقيقها من خلال الممارسة العملية، وهي تقديم أفضل للخدمات الإداريـــة باستقلالية وموضوعية في العمل مع المسؤولية الكاملة عن الأعمال المنفذة.

٢. دراسة (المليجي، ١٩٩٢)، بعنوان: "مدى ملاءمة معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية ومدى تطبيقها على الشركات القابضة والتابعة في جمهورية مصر العربية"، حيث استعرض الباحث في هذه الدراســة معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية التي أعدها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية. وأعد دراســة تطبيقية أظهرت نتائجها إمكانية تطبيق هذه المعايير في الشركات القابضة والتابعة في جمهورية مصر العربية، ومن ثم فقد أوصى بضرورة توسيع نطاق عمل المراجع الداخلي في هذه الشركات ليشمل التحقق من مدى الالتزام بالأهداف المخططة وفاعلية النتائج التي تم التوصل إليها.

٣. دراسة (يوسف، ١٩٩٥) بعنوان: "مراجعة الكفاءة والفاعلية لأداء المستشفيات - دراسة ميدانيـــة"، بينت الدراسة الجوانب التي يجب أخذها في الاعتبار عند مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، كما حددت الدراســـة المؤشرات التي يمكن الاستعانة بها في تقييم الكفاءة وفاعلية المستشفيات، وكان من أهم نتائجها اكتشاف العديد من جوانب القصور السائدة في المستشفى محل الدراســـة. ومن ثم اقترح هذه الدراســـة الوسائل الكفيلة بعلاج أوجه القصور لرفع كفاءة أداء المستشفى وزيادة فاعليتها.

٤. دراسة (بدران، ١٩٩٤)، بعنوان: "تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية - دراســـة تطبيقية"، الذي أوضحت نتائجها أن خدمات المراجعة الداخلية في غالبية المنشآت الاقتصادية المصرية تكاد تقتصر على النواحي المالية والمحاسبية وتقييم نظم الرقابة الداخلية. وقد بينت الدراســـة أن السبب في ذلك هو تبعية قسم المراجعة الداخلية للإدارة المالية، وعدم تمتعه بالاستقلال الكافي لتحقيق الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية. كما أوضحت الدراسة الميدانية أن العائد المتحقق من تطبيق مفاهيم المراجعة الحديثة في بعض المنشآت الاقتصادية يفوق تكلفة وجود قسم متخصص داخل المنشأة للقيام بها.

٥. دراسة (السقا، ١٩٩٧) بعنوان: "المراجعة الداخلية - الجوانب المالية والتشغيلية"، وتناولت مسألة أن يوكل إلى المراجع الخارجي تحقيق هدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للمشروع، إذ إن درجة استقلاله وحياده تؤهله لذلك. وأن يوكل إلى المراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد الإدارة نظراً لمعرفته بأحوال وظروف المشروع بدرجة أكبر من المراجع الخارجي ،وذلك لتواجده المستمر في المشروع.

٦. دراسة (الحسني، ١٩٩٩)، بعنوان: "دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية، والتشريعات المنظمة للمهنة"، وأوضحت الدراسة أن الخدمات الاستشارية والإدارية هي خدمات مهنية يُفترض أن يقوم بها أشخاص مؤهلون علمياً وعملياً لتقديم المشورة

والمساعدة على أساس مهني، وذلك عن طريق تحديد المشاكل واقتراح الحلول الخاصة بالتخطيط والتنظيم والرقابة، ويجب على المستشار أن يعطي الاستشارة من دون التدخل في اتخاذ القرارات أو إدارة عمل العميل، أي إن مهمته تنحصر في البحث وجمع المعلومات والبيانات وتحليل البدائل.

ب. الدراسات الأجنبية

١. دراسة (Barnes, *et.al.*, 1991)، "ما هية أدلة الإثبات من حيث الكمية والتنوع لدعم رأي المراجع في مدى كفاءة وفعالية الإدارة"، أوضحت الدراسة أن هناك أصواتاً عديدة تنادي بضرورة أن تشمل معايير المراجعة المتعارف عليها مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء. كما تطالب نظرية المراجعة –في الوقت نفسه – بأساليب علمية تساعد على تطبيقها، ومساهمة من الدراسة في هذا المجال فقد جعلت هدفها الرئيس هو تحديد ماهية أدلة الإثبات الكافية من حيث العدد والمناسبة في الوقت نفسه، من حيث النوعية لتأييد ودعم رأي المراجع الخارجي في مدى كفاءة وفاعلية الإدارة.

٢. دراسة (Braiotla, L., 1992)، "دليل الممارسة العملية لخدمات المراجعة الداخلية"، حيث أوضحت الدراسة أن نشاط المراجعة الداخلية يعد جزءاً من بيئة الرقابة الداخلية التي تنشئها إدارة المنشأة، وأن مفهوم الاستقلال الوارد بمعايير الممارسة المهنية لمعهد المراجعين الداخليين يختلف عن الاستقلال الواجب صيانته وفقاً لقواعد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. كما يرى (Braiotla) أننا إذا اعتبرنا بحسب مفهوم المخالفة أن المراجعين الداخليين مستقلون، فإنه في هذه الحالة يمكننا أن نعدهم مؤهلين للقيام بعملية مراجعة القوائم المالية.

٣. دراسة (The Institute of Internal Auditors, 1998) بعنوان: "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" حول قصور استقلال المراجع الداخلي، حيث يرى المعهد أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين ،هما المركز التنظيمي، بحيث يكون لمدير المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، والموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.

٤. دراسة (Forrest, J.S., 1999)، بعنوان: " The Internal Audit and Activity Based Management"، "المراجعة الداخلية ونظم الإدارة على أساس الأنشطة"، وتتمحور حول أن المؤسسات الناجحة قد أدركت أن تحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في مجالي التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هو مدخل أصبح عتيقاً ومهجوراً، ومن ثم فقد وسعت هذه المنشآت نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة العمليات، الاستشارات، اقتراحات تحسين العمليات، وذلك كوسائل لزيادة العائد.

وأهم ما يُميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يأتي:

١. أنها الأولى في قطاع غزة بفلسطين بحسب علم الباحثين.

٢. يعد المراجع الداخلي تابعاً لإدارة الشركة ويقوم بعمله لمصلحتها من دون المساس في تقويم وكفاءة الإدارة نفسها خشية العقوبات أو الحرمان من الامتيازات أو الحوافز وغيرها.

٣. يتم ترشيح الأشخاص المناط اليهم القيام بالمراجعة الداخلية من قبل الإدارة ذاتها التي تلجأ عادة إلى تكليف المراجعين الداخليين بتقييم الكفاءة والأداء للمستويات الإدارية الدنيا والوسطى فقط.
٤. تدني التأهيل العلمي والعملي لدى المراجعين الداخليين إذا ما قورنوا بالمراجعين الخارجيين.
٥. عدم كفاية استقلال المراجعين الداخليين بسبب تبعيتهم لإدارة المشروع، إذا ما قورنوا بالمراجعين الخارجيين الذين يتمتعون بالحياد والاستقلال التام في أعمالهم.

المنهج العلمي للبحث

سوف يعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع، كما سيتم الحصول على المعلومات الثانوية عن طريق الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة والدوريات التي تحتوي على الأبحاث المُحكمة في مجلات عملية متخصصة. كما سيتم الحصول على المعلومات الأولية عن طريق الاستبانة* التي تم إعدادها لهذا الغرض (Questionnaire) باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتتكون هذه المنهجية من الآتي:

أولاً - الدراسة النظرية وتشتمل على ما يأتي:

١. مفهوم الكفاءة والفاعلية

تواجه المنشآت الاقتصادية بيئات سريعة التغير في متطلباتها وفي مواردها، وبالتالي متغيرة في اتجاهاتها، إذ نجد تغيراً مستمراً في حجم الطلب وتنوع في مواصفاته ومنافسة شديدة في الأسواق، الأمر الذي فرض على المنشآت توجهاً لتطوير تقنياتها، وبالتالي مكوناتها لضمان القدرة على الاستجابة لتغيرات البيئة والأسواق، ولضمان تحقيق التطوير، وهكذا تطورت وظيفة الرقابة في إدارة الرقابة للمنشآت لتواكب متطلبات السرعة والدقة والتكامل لقياس الأداء (درويش، ١٩٩٥)، فطغت المفاهيم الرقابية الجديدة مثل:

- الإدارة بالأهداف والنتائج.
- الرقابة الذاتية.
- الجودة الشاملة.

ولتفعيل هذه المفاهيم الجديدة في إدارة المنشآت تم تطوير عدد من المقاييس المتقدمة لتقويم الأداء مثل (مصطفى، ١٩٩٩):

- الكفاءة. - الفاعلية - الإنتاجية.

وذلك تكاملاً مع المقاييس التقليدية مثل:

- تقرير الميزانية ومؤشراته في التحليل المالي.
- تقارير الإفصاح المحاسبي والمسؤولية الاجتماعية (بزماوي، ٢٠٠٢).
- مؤشرات الإسهام في الناتج الإجمالي.
- التقارير السنوية.
- تقارير أداء العاملين. (العبادي، ١٩٩٦).

---

* ملحق (١)

• الدراسات التقويمية المتخصصة.

أ. مفهوم الكفاءة

يعرف الباحثون في حقل مفهوم الكفاءة على أنها مدى قدرة المنشأة على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لها في التحقق من الأهداف المخطط إنجازها. كما أنها تمثل العلاقة بين قيمة المخرجات من السلع أو الخدمات وبين تكلفة هذه المخرجات (جربوع، ٢٠٠١).

ب. مفهوم الفاعلية

يعرف الباحثون والمتخصصون في علم إدارة الأعمال الفاعلية بأنها التي تحدد نجاح الإدارة في استخدام واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة سعياً في تحقيق الأهداف المخططة، وبالتالي فمن أجل زيادة الكفاءة يجب أن يعمل المشروع لإنتاج أكبر كمية ممكنة من المخرجات (السلع والخدمات)، وذلك بالمدخلات ذاتها، أو إنتاج السلع والخدمات ذاتها بأقل ما يمكن من المدخلات. أما الفاعلية فهي تعكس درجة أو مستوى تحقيق الأهداف المخططة، أي نسبة ما تم تحقيقه إلى الهدف المخطط. فإذا خططت شركة الاسمنت مثلاً لإنتاج ١٠٠,٠٠٠ طن من الاسمنت شهرياً، لكنها أنتجت فقط ٩٠,٠٠٠ طن خلال الشهر، فإننا نقول بأن فاعليتها تبلغ (٩٠%)، (عاشور، ٢٠٠٢).

٢. تقييم الأداء

يُقصد بمعايير تقييم الأداء تلك المؤشرات التي تستخدم كأساس لتقييم أعمال المشروع، ولبيان ما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف المحددة والمرسومة، وذلك لقياس درجة فاعليته، وتعد المعايير أدوات قياس فعالة تستخدمها الإدارة في الحياة اليومية للمشروع، لتقييم الأداء بشكل عام والموظفين بشكل خاص، ووجود المعايير المناسبة يساعد في إعداد تقارير الأداء وتحديد المسؤوليات بناءً على مفهوم "محاسبة المسؤولية" (حنان، ١٩٩٨)، (منصور وعطية، ٢٠٠٠).

فالمعايير مؤشرات تتبع لتحسين الأداء، وتخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن في حدود الأهداف الموضوعة، كما أنها تساعد في تحديد ومعرفة الانحرافات نتيجة مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المتوقعة، كما يمكن استخدامها في قياس الكفاءة الإنتاجية للمشروع، وهذا كله يساعد على عملية التعلم وتصحيح الانحرافات. (عقيلي، ١٩٧٢)، (عبد المحسن، ١٩٩٧)، (دهمش، ١٩٨٥).

٣. قيام المراجع الداخلي بتقييم الأداء

قيام المراجع الداخلي بتقييم الأداء للمشروع يعرضه للمساءلة القانونية إذا أخطأ وسبب ضرر للغير، لأن مثل تلك الأعمال تحتاج إلى دراية بأمور غير محاسبية مثل: الإدارة، القانون، التأمين، التسويق، الاقتصاد، بحوث العمليات، التمويل، شؤون البيئة والتلوث. كما إن المراجع الداخلي يفتقر إلى الحياد والاستقلال مما يجعله موضع شك من قبل المجتمع المالي للقيام بهذه المهمة (Rittenberg, 1977).

٤. قيام المراجع الخارجي بتقييم الأداء

أما قيام المراجع الخارجي بتقييم الأداء فلأنه يتمتع بالحياد والاستقلال التام عن المشروع، فهو أوفر حظاً وأكثر قدرة للقيام بهذه المهمة بسبب تأهيله العالي وخبرته الواسعة الطويلة، ووجود قسم لتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لديه والمكون من فريق عمل متخصص في مجال الاقتصاد، إدارة الأعمال، التأمين، القانون، بحوث العمليات، التمويل، والبيئة (Antle, 1987)، (Humphrey, *et.al*., 1992).

ثانياً - الدراسة الميدانية

للبحث بعد ميداني تطبيقي يتعلق بالوقوف على مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها، وقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للوظيفة الإدارية بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وهي دراسة تحليلية لآراء: مدراء الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، والمراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجيين، من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS). "Statistical Program for Social Sciences".

مجتمع البحث وعينة

يتكون مجتمع الدراسة من الآتي:

	العدد
* مديرو الشركات المساهمة العامة	٦٤
* المراجعون الداخليون	٦٤
* المراجعون الخارجيون	٨٥
المجموع	**٢١٣**

وقد تم توزيع الأستبانة على هؤلاء الأفراد (٢١٣)، وهم يمثلون المجتمع الأصلي، أي تم استخدام أسلوب الحصر الشامل، وقد تم استرجاع (١٤٩) استبانة صالحة للتحليل والتي تمثل عينة البحث، وهي تمثل نسبة مئوية قدرها (٧٠%)، وهي مرتفعة ومعقولة قياساً للأبحاث المماثلة.

الجدول ١
مفردات مجتمع الدراسة، ومفردات عينة الدراسة

م	الإيضاحات	مجتمع الدراسة	عينة الدراسة	النسبة المئوية
١	**مديرو الشركات المساهمة العامة.**	٦٤	٥٢	%٢٤,٤٣
٢	**المراجعون الداخليون.**	٦٤	٤٩	%٢٣,٠٠
٣	**المراجعون الخارجيون.**	٨٥	٤٨	%٢٢,٥٧
	المجموع الكلي	٢١٣	١٤٩	%٧٠,٠٠

أداة البحث

تم استخدام الاستبانة بوصفها إحدى أدوات الدراسة، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى أربعة مجالات:

المجال الأول

قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المنظمة، ويتكون من ١٥ عبارة.

المجال الثاني

قيام المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المنظمة، ويتكون من ١٤ عبارة.

المجال الثالث

تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة بالمنظمة ، ويتكون من ١٦ عبارة.

المجال الرابع

المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح الطرائق التي أدت اليها , واقتراح طرائق التصحيح المناسبة، ويتكون من ٩ عبارات.

صدق الاستبيان وثباتها

قام الباحثان بتقنين فقرات الاختبار وذلك للتأكد من صدقه وثباته:

- صدق فقرات الاستبانة: قام الباحثان بالتأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين.

١. صدق المحكمين

عرض الباحثان الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (١٠) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في الإدارة والاقتصاد والمحاسبة والإحصاء، وقد استجاب الباحثان لآراء السادة المحكمين وقاما بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في أنموذج تم إعداده، وقد قبلت الفقرات إذا وافق عليها أكثر من (٨) محكمين، وعدلت إذا وافق عليها من (٦ - ٨) من المحكمين، ورفضت إذا وافق عليها أقل من (٥) محكمين، وبذلك خرج الاختبار في صورته النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

ثبات الاستبانة Reliability

وقد أجرى الباحثان خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

١. طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح Spearman-Brown Coefficient بحسب المعادلة الآتية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط، وقد بين الجدول ٢ أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان.

٢. طريقة كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha

استخدم الباحثان طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين الجدول ٢ أن معاملات الثبات مرتفعة لفقرات الاستبانة.

الجدول ٢
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية والفا كرونباخ)

المجال	عدد الفقرات	طريقة التجزئة النصفية			طريقة الفا كرونباخ
		معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية	
الأول	١٥	٠,٧٤٦٢	٠,٨٥٤٦٥٦	٠,٠٠٠	٠,٨٢٢٠
الثاني	١٤	٠,٨١٩٠	٠,٩٠٠٤٩٥	٠,٠٠٠	٠,٨٣١٠
الثالث	١٦	٠,٨٢٦٦	.٠,٩٠٥٠٧	٠,٠٠٠	٠,٨٠١٤
الرابع	٩	٠,٦٥٤٩	٠,٧٩١٤٦٨	٠,٠٠٠	٠,٨٢٠٢

المعالجات الإحصائية

لقد قام الباحثان بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية الآتية:

١. النسب المئوية والتكرارات
٢. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
٣. معامل ارتباط سبيرمان لقياس صدق الفقرات
٤. اختبار كولومجروف -سمرنوف لمعرفة نوع البيانات، هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)
٥. اختبار One sample T test

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

سنعرض اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول ٣ نتائج الاختبار، حيث تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أكبر من ٠,٠٥ ($sig > 0.05$)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول ٣

اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample K-S)

المجال	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	٠,٩٤٠	٠,٣٤٠
الثاني	٠,٧٧٠	٠,٥٩٣
الثالث	١,٠١٧	٠,٢٥٢
الرابع	٠,٧٠٢	٠,٧٠٩
جميع المجالات	٠,٩٩٩	٠,٢٧١

اختبار فرضيات الدراسة

وقد قام الباحثان بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة حجمها ٢٩ مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له.

تبين من احتساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات كل مجال من المجالات الأربعة والدرجة الكلية لفقرات كل مجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وبذلك تعد فقرات كل مجال صادقة لما وضعت لقياسه.

اختبار فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، والجداول الآتية تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة ، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المطلقة المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١,٩٩، (أو مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي اكبر من ٦٠%) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المطلقة المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١,٩٩، (أو مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي اقل من ٦٠%)، وتكون آراء العينة في محتوى الفقرة محايدة إذا كانت قيمة مستوى المعنوية اكبر ٠,٠٥.

الفرضية الأولى

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥ بين قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها".

يتبين من جدول ٤ أن آراء المجتمع في جميع فقرات هذا المجال إيجابية (باستثناء الفقرة رقم (١٥) فكانت آراء أفراد المجتمع فيها سلبية) مما يؤكد أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أن المراجع الداخلي إذا اكتشف خطأ في القيود أو في البيانات المحاسبية يتوجب عليه الاتصال بالدائرة المالية لإجراء التصحيحات اللازمة، ومتابعة الآثار المترتبة عليها في السجلات والبيانات المحاسبية، وعلى أن تواجد المراجع الداخلي باستمرار في الشركة المساهمة العامة ومعرفته بأحوالها وظروفها وقربه من الإدارة

العليا، يعد أفضل شخص يقوم بهذه المهمة، وعلى أن جميع السجلات والحسابات بالشركة المساهمة تخضع إلى تدقيق لاحق للتأكد من انتظامها وصحتها وفقاً للمتطلبات الواردة في اللوائح والتعليمات المالية المتعلقة بها من قبل المراجع الداخلي ،و كذلك تتم دراسة وفحص مختلف القوانين والتعليمات والأنظمة والقرارات والإجراءات المالية المعمول بها، واقتراح الأساليب الكفيلة لإصلاحها وتطويرها بما يكفل إحكام الرقابة اللازمة بشأنها ،و يتم إعداد تقارير دورية عن سير أعمال التدقيق المالية والعقود والتوريدات وكافة النفقات والإيرادات الأخرى وإبداء الملاحظات اللازمة بشأنها ومقترحات تطويرها من قبل المراجع الداخلي، ويوافقون على أن المراجع الداخلي بالشركة المساهمة العامة يقوم بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للعاملين بها،و يعد المراجع الداخلي مسؤولاً عن إعداد واستخدام الكفاءة للتحقق من مناسبتها وكفايتها، ويتم ممارسة المراجع الداخلي عمليات التدقيق اللازمة على النفقات الرأسمالية بصورة مسبقة وشاملة، ويوافقون على أن هناك ضرورة توسيع عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة ليشمل التحقق من مدى الالتزام بالأهداف المخططة وفاعلية النتائج التي تم التوصل إليها، ويوافقون على انه يتم تدقيق النفقات التشغيلية والإدارية بالشركة المساهمة العامة تدقيقاً مسبقاً وشاملاً للمعاملات المالية المتعلقة بها، وعلى أنه يتم فحص وتقييم التعليمات المالية والسجلات المحاسبية والإجراءات المالية المستخدمة لتطويرها وتقديم التوصيات اللازمة بشأنها من قبل المراجع الداخلي، ويوافقون على أن المراجع الداخلي يتولى مراجعة القوائم المالية والتأكد من الأرقام الواردة بها قبل إحالتها إلى المراجع الخارجي للشركة المساهمة العامة، ويوافقون على أن يوكل إلى المراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد قرارات الإدارة، وذلك بسبب تواجده المستمر في الشركة المساهمة العامة، وأن يقوم المراجع الداخلي بتحديد مواطن الضعف في نظم الرقابة الداخلية واقتراح وسائل علاجها.

وبصفة عامة بلغ الوزن النسبي لجميع فقرات هذا المجال ٨٤,٢% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد أنه توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥ بين قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

الجدول ٤

نتائج فقرات المجال الأول (العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها)

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
١	يقوم المراجع الداخلي بالشركة المساهمة العامة، بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للعاملين بها.	٤,٤٧	٨٩,٤	٢٨,٨٨	٠,٠	٤
٢	تعتقد أن تواجد المراجع الداخلي باستمرار في الشركة المساهمة العامة ومعرفته بأحوالها وظروفها وقربه من الإدارة العليا، يعد أفضل شخص يقوم بهذه المهمة.	٤,٥٧	٩١,٤	٢٨,٨٨	٠,٠	٢

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
٣	يقوم المراجع الداخلي بتحديد مواطن الضعف في نظم الرقابة الداخلية واقتراح وسائل علاجها.	٤,١٣	٨٢,٦	٢٢,٢٦	٠,٠	١٠
٤	يعد المراجع الداخلي مسؤولاً عن إعداد واستخدام الكفاءة للتحقق من مناسبتها وكفايتها.	٤,٤٧	٨٦,٤	٢٨,٨٨	٠,٠	٤
٥	يتولى المراجع الداخلي مراجعة القوائم المالية والتأكد من الأرقام الواردة بها قبل إحالتها إلى المراجع الخارجي للشركة المساهمة العامة.	٤,٢٠	٨٤,٠	٢٦,٩١	٠,٠	٨
٦	إذا اكتشف المراجع الداخلي خطأ في القيود أو في البيانات المحاسبية يتوجب عليه الاتصال بالدائرة المالية لإجراء التصحيحات اللازمة، ومتابعة الآثار المترتبة عليها في السجلات والبيانات المحاسبية.	٤,٦٠	٩٢,٠	٣١,٧٤	٠,٠	١
٧	تخضع جميع السجلات والحسابات بالشركة المساهمة إلى تدقيق لاحق للتأكد من انتظامها وصحتها وفقاً للمتطلبات الواردة في اللوائح والتعليمات المالية المتعلقة بها من قبل المراجع الداخلي.	٤,٥٣	٩٠,٦	٣٧,٣٠	٠,٠	٣
٨	يتم ممارسة المراجع الداخلي عمليات التدقيق اللازمة على النفقات الرأسمالية بصورة مسبقة وشاملة.	٤,٤٧	٨٩,٤	٣٥,٨٣	٠,٠	٤
٩	يتم تدقيق النفقات التشغيلية والإدارية بالشركة المساهمة العامة تدقيقاً مسبقاً وشاملاً للمعاملات المالية المتعلقة بها.	٤,٤٠	٨٨,٠	٢٧,٨٨	٠,٠	٦
١٠	يتم إعداد تقارير دورية عن سير أعمال التدقيق المالية والعقود والتوريدات وكافة النفقات والإيرادات الأخرى وإبداء الملاحظات اللازمة بشأنها ومقترحات تطويرها من قبل المراجع الداخلي.	٤,٥٣	٩٠,٦	٣٧,٣٠	٠,٠	٣
١١	يتم فحص وتقييم التعليمات المالية والسجلات المحاسبية والإجراءات المالية المستخدمة لتطويرها وتقديم التوصيات اللازمة بشأنها من قبل المراجع الداخلي.	٤,٣٤	٨٦,٨	٢٧,١٩	٠,٠	٧
١٢	تتم دراسة وفحص مختلف القوانين والتعليمات والأنظمة والقرارات والإجراءات المالية المعمول بها، واقتراح الأساليب الكفيلة لإصلاحها وتطويرها بما يكفل إحكام الرقابة اللازمة بشأنها.	٤,٥٣	٩٠,٦	٣٠,٠٧	٠,٠	٣
١٣	هل ترى ضرورة توسيع عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة ليشمل التحقق من مدى الالتزام بالأهداف المخططة وفاعلية النتائج التي تم التوصل إليها؟	٤,٤٦	٨٩,٢	٣٥,٨٣	٠,٠	٥
١٤	هل ترى أن يوكل إلى المراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد قرارات الإدارة وذلك بسبب تواجده المستمر في الشركة المساهمة العامة.	٤,١٤	٨٢,٨	١٧,٢٩	٠,٠	٩
١٥	هل تعتقد أن المراجع الداخلي لديه الاستقلال الكافي للقيام بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بالشركة المساهمة العامة.	١,٤٧	٢٩,٤	٣٠,٠-	٠,٠	١١
	جميع الفقرات	٤,٢١	٨٤,٤	٦٦,٨١	٠,٠	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (١٤٨) ومستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩.

الفرضية الثانية

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥ بين قيام المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها".

يبين جدول ٥ أن آراء أفراد المجتمع في جميع فقرات هذا المجال إيجابية ،إذ إن الوزن النسبي أكبر من ٦٠% ومستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ لكل فقرة بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على انه يكون للشركة المساهمة العامة مراجع حسابات خارجي لا تربطه بها علاقة عمل، ويكون مستقلاً عن إدارتها الداخلية، وعلى مجلس الإدارة بناءً على توصية الجمعية العمومية للمساهمين العادية ترشيح المراجع الخارجي ممن تتوافر فيهم الكفاءة والسمعة الطيبة والخبرة الكافية، وأن تكون خبرته وكفاءته وقدراته متناسبة مع حجم نشاط الشركة ومن تتعامل معهم، و يكون المراجع الخارجي مستقلاً عن الشركة المساهمة وعن أعضاء مجلس إدارتها وألا يكون مساهماً فيها أو عضواً ذا خبرة في مجلس إدارتها، ويتم تعيين المراجع الخارجي بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين مع تحديد أتعابه السنوية، ويتم حضور المراجع الخارجي الجمعية العمومية السنوية للمساهمين لتلاوة تقريره على المساهمين، و يتم التزام المراجع الخارجي بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومعايير المراجعة، وقواعد السلوك المهني، من حيث المضمون لا الشكل فقط، وأن يكون المراجع الخارجي محايداً ومستقلاً في الحقيقة وفي المظهر عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى، فيما يبديه من آراء في تقريره، و يجب أن يكون عمل المراجع الخارجي محصناً ضد تدخل مجلس الإدارة، وألا يكون تقرير استمراره في عمله وتقدير أتعابه مما يمكن أن يتحكم مجلس الإدارة فيه، و يقوم المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في الشركات المساهمة العامة، و أن لا تتعدد الآراء حول من يجب أن يقوم بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، فما هي من وجهة نظركم هل يقوم بها المراجع الداخلي، ويتفق أفراد المجتمع على أن الدوافع من قيام المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء هي، مراجعة الكفاءة امتداد طبيعي ومنطقي للمراجعة المالية، فبعض إجراءات مراجعة الكفاءة يتم تنفيذها أثناء المراجعة المالية، وبسبب المراجعة المالية يكون المراجع الخارجي على دراية تامة وتفصيلية بكافة أنشطة الشركة، وإن استقلال المراجع الخارجي يمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد للأطراف الخارجية ويعزز قيمة التوصيات التي تقدم للإدارة، وحاجة الأطراف الخارجية للمعلومات المتعلقة بالكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء.وعندما يقوم المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، فان الجهات التي يُقدم إليها تقريره عن نتائج هذه الخدمة هي الأطراف الخارجية والإدارة معاً، وإن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بواسطة المراجع الخارجي يعني المشاركة في إعداد الخطط والبرامج السنوية ومراجعة الفروض التي بُنيت عليها الخطط السنوية وإبداء الرأي في النتائج المحققة تمثل أو لا تمثل ما يمكن تحقيقه فعلاً. وفي مجال تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة يكون دور المراجع الخارجي الإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلاً.

وبصفة عامة بلغ الوزن النسبي لفقرات هذا المجال ٨٢,٤% ومستوى المعنوية ٠,٠ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥ بين قيام

المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها

الجدول ٥
نتائج فقرات المجال الثاني (العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها)

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
١	يكون للشركة المساهمة العامة مراجع حسابات خارجي لا تربطه بها علاقة عمل، ويكون مستقلاً عن إدارتها الداخلية.	٤,٦٦	٩٣,٢	٤٢,٨٨	٠,٠	١
٢	على مجلس الإدارة بناءً على توصية الجمعية العمومية للمساهمين العادية ترشيح المراجع الخارجي ممن تتوافر فيهم الكفاءة والسمعة الطيبة والخبرة الكافية، وأن تكون خبرته وكفاءته وقدراته متناسبة مع حجم نشاط الشركة ومن تتعامل معهم.	٤,٥٣	٩٠,٦	٣٧,٣٠	٠,٠	٣
٣	يكون المراجع الخارجي مستقلاً عن الشركة المساهمة وعن أعضاء مجلس إدارتها وألا يكون مساهماً فيها أو عضواً ذا خبرة في مجلس إدارتها.	٤,٦٦	٩٣,٢	٤٢,٨٨	٠,٠	١
٤	يتم تعيين المراجع الخارجي بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين مع تحديد أتعابه السنوية.	٤,٤٠	٨٨,٠	٣٤,٧٩	٠,٠	٧
٥	يتم حضور المراجع الخارجي الجمعية العمومية السنوية للمساهمين لتلاوة تقريره على المساهمين.	٤,٢٠	٨٩,٠	١٩,٤٧	٠,٠	٩
٦	يتم التزام المراجع الخارجي بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومعايير المراجعة، وقواعد السلوك المهني، من حيث المضمون لا الشكل فقط.	٤,٤٧	٨٩,٤	٣٥,٨٣	٠,٠	٤
٧	يكون المراجع الخارجي محايداً ومستقلاً في الحقيقة وفي المظهر عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى، فيما يبديه من آراء في تقريره.	٤,٤٦	٨٩,٠	٢٤,٧٥	٠,٠	٥
٨	يجب أن يكون عمل المراجع الخارجي محصناً ضد تدخل مجلس الإدارة، وألا يكون تقرير استمراره في عمله وتقدير أتعابه مما يمكن أن يتحكم مجلس الإدارة فيه.	٤,٣٣	٨٦,٦	٢٣,١١	٠,٠	٨
٩	هل يقوم المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في الشركات المساهمة العامة.	٤,٠٧	٨١,٤	١٩,٠٣	٠,٠	١٠
١٠	تتعدد الآراء حول من يجب أن يقوم بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، فما هي من وجهة نظركم هل يقوم بها المراجع الداخلي.	١,٥٢	٣٠,٤	٢٢,٤٨-	٠,٠	١٣
١١	إن كنتم تؤيدون أن مراجعة الكفاءة [illegible]	٤,٥٤	٩٠,٨	٣٠,٩٢	٠,٠	٢

مسلسل	الفقرات		الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
	يقوم المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، فما هي الدوافع التي اعتمدتم عليها	طبيعي ومنطقي للمراجعة المالية، فبعض إجراءات مراجعة الكفاءة يتم تنفيذها أثناء المراجعة المالية					
		بسبب المراجعة المالية يكون المراجع الخارجي على دراية تامة وتفصيلية بكافة أنشطة الشركة	٤,٣٣	٨٦,٦	٢٣,١١	٠,٠	٨
		إن استقلال المراجع الخارجي يمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد للأطراف الخارجية ويعزز قيمة التوصيات التي تقدم للإدارة.	٤,٤٠	٨٨,٠	٢٣,٨٤	٠,٠	٧
		حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات المتعلقة بالكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء	٤,٥٣	٩٠,٦	٢٥,٨٨	٠,٠	٣
١٢	إن كنتم تؤيدون أن يقوم المراجع الخارجي بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، فما هي الجهات التي يُقدم إليها تقريره عن نتائج هذه الخدمة	الأطراف الخارجية فقط	٢,٦٠	٥٢,٠	٩,٨٥-	٠,٠	١٢
		الأطراف الخارجية والإدارة معاً	٤,٦٦	٩٣,٢	٣٣,٨٨	٠,٠	١
١٣	إن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بواسطة المراجع الخارجي يعني	المشاركة في إعداد الخطط والبرامج السنوية	٤,٦٦	٩٣,٢	٣٣,٨٨	٠,٠	١
		مراجعة الفروض التي بُنيت عليها الخطط السنوية وإبداء الرأي في النتائج المحققة تمثل أو لا تمثل ما يمكن تحقيقه فعلاً.	٤,٤٢	٨٨,٤	١٧,١٦	٠,٠	٦
١٤	في مجال تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة يكون دور المراجع الخارجي	الإفصاح فقط عن الانحرافات التي حدثت	٢,٧٩	٥٥,٨	٢,٩٢-	٠,٠٠٤	١١
		الإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلاً	٤,٤٦	٨٩,٢	٢٢,٠٥	٠,٠	٥
جميع الفقرات			٤,١٤	٨٢,٨	٨٣,٨٣	٠,٠	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (١٤٨) ومستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩

الفرضية الثالثة

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥ بين تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة بالمنشأة، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها"

يبين الجدول ٦ أن آراء أفراد المجتمع في جميع فقرات هذا المجال إيجابية ،إذ إن الوزن النسبي أكبر من ٦٠% ومستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ لكل فقرة، بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على أن الأداء يعني كيفية تنفيذ الأفراد الأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة، وأن عملية تقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة تؤدي إلى الكشف عن العناصر الكفوءة في المواقع الأكثر إنتاجية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير من أجل النهوض بأدائها إلى مستوى الأداء الطموح، وأن عملية تقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة تؤدي إلى الكشف عن العناصر غير الكفوءة واستبعادها من العمل، وتساعد في توجيه العاملين في أداء أعمالهم وتنفيذ مهامهم الوظيفية، مما يساعد في ربط الأجر بالإنتاجية وإلى وجود نظام سليم وفعال للاتصالات والمكافآت والحوافز، وإن مؤشرات الأداء للأفراد داخل المنشأة هي المتعلقة بالموارد البشرية مثل معدل دوران العمل، ومعدل الإصابات، وحوادث العمل، وإن إنتاجية العمل داخل المنشأة تستخدم للتعبير عن كفاءة العمل المبذول من قبل المشاركين في إنتاج السلع والخدمات، وإن إنتاجية العمل داخل المنشأة تعد من أهم مقاييس الإنتاجية ،وذلك نظراً لأهمية عنصر العمل في العملية الإنتاجية وارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات، وسهولة قياسه، والعلاقة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد، و إن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لا سيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات، إذ ظهر أن مساهمته أعلى من مساهمة بقية العناصر الأخرى كرأس المال الثابت في القيمة المضافة، وإن وجود إجراءات تقييم رسمية يقلل من العادة احتمال إهمال الأفراد الذين يستحقون تدريباً أو زيادة في أجورهم أو ترقيتهم، أو تكليفهم بواجبات عمل جديدة، وإنه عند الرغبة في ترقية العامل هل يتم الاعتماد على تقارير تقييم الأداء للعامل، والإطلاع على ملفه وسجله لدى المنشأة، وكذلك على التوصيات المكتوبة بحقه، وان تقدير كفاءة العامل تعني تحليل وتقييم أدائه في عمله وسلوكه وتصرفاته وقياس مدى صلاحيته وكفاءته في القيام بأعباء عمله الحالي وتحمله مسؤولياته وإمكانات وظائف ذات مستويات أعلى، وإن كفاية العامل تعني الحكم الموضوعي على مدى مساهمته في إنجاز الأعمال التي توكل إليه، وعلى سلوكه وتصرفاته أثناء العمل، وعلى مقدار التحسن الذي طرأ على أسلوبه في أداء العمل وعلى معاملته لزملائه ومرؤوسيه، وإن الهدف من قياس كفاية العامل هو تقييم عمله الذي أنجزه خلال فترة زمنية محددة، وتصرفاته مع من يعملون معه، وإن مقاييس كفاية العامل تستخدم بهدف تحديد العلاوات أو إجراء الترقيات، أو التنقلات، أو لتدعيم العلاقة بين الرؤساء والمرؤوسين، وحل مشاكل الأفراد، والصعوبات التي تعترضهم أثناء العمل، وإن قيام المراجع الإداري بتقييم أداء الأفراد داخل المنشأة يساعد على خدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.

وبصفة عامة بلغ الوزن النسبي لفقرات هذا المجال ٨٨,٤% ومستوى المعنوية ٠,٠، وهي اقل من ٠,٠٥ ،مما يعني وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥ بين

تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة بالمنشأة، وبين مساهمة المراجعة الإداريـــة فـــي خدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

الجدول ٦
نتائج فقرات المجال الثالث (العلاقة بين تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة بالمنشأة، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها)

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
١	هل يعني الأداء كيفية تنفيذ الأفراد الأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة؟	٤,٤٧	٨٩,٤	٣٥,٨٣	٠,٠	٦
٢	عملية تقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة تؤدي إلى الكشف عن العناصر الكفوءة في المواقع الأكثر إنتاجية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير من أجل النهوض بأدائها إلى مستوى الأداء الطموح.	٤,٥٣	٩٠,٦	٣٧,٣٠	٠,٠	٤
٣	عملية تقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة تؤدي إلى الكشف عن العناصر غير الكفوءة واستبعادها من العمل.	٤,٣٤	٨٦,٨	٢٧,١٩	٠,٠	١١
٤	عملية تقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة تساعد في توجيه العاملين في أداء أعمالهم وتنفيذ مهامهم الوظيفية، مما يساعد في ربط الأجر بالإنتاجيـــة.	٤,١٣	٨٢,٦	٢٧,٥٧	٠,٠	١٦
٥	عملية تقييم الأداء للأفراد داخل المنشأة يؤدي إلى وجود نظام سليم وفعال للاتصالات والمكافآت والحوافز.	٤,٥٤	٩٠,٨	٣٠,٢٢	٠,٠	٣
٦	مؤشرات الأداء للأفراد داخل المنشأة هي المتعلقة بالموارد البشرية مثل معدل دوران العمل، ومعدل الإصابات، وحوادث العمل.	٤,٦٠	٩٢,٠	٣١,٧٤	٠,٠	١
٧	إن إنتاجية العمل داخل المنشأة تستخدم للتعبير عن كفاءة العمل المبذول من قبل المشاركين في إنتاج السلع والخدمات.	٤,٤٦	٨٩,٢	٢٨,٧٧	٠,٠	٧
٨	إن إنتاجية العمل داخل المنشأة تعد من أهم مقاييس الإنتاجية ،وذلك نظراً لأهمية عنصر العمل في العملية الإنتاجية وارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات، وسهولة قياسه، والعلاقـــة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد.	٤,٢٠	٨٤,٠	٢٦,٩١	٠,٠	١٥
٩	إن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لا سيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات إذ ظهر أن مساهمته أعلى من مساهمة بقية العناصر الأخرى كرأس المال الثابت في القيمة المضافة.	٤,٤٦	٨٩,٢	٢٨,٧٧	٠,٠	٨
١٠	إن وجود إجراءات تقييم رسمية يقلل من العادة احتمال إهمال الأفراد الذين يستحقون تدريباً أو زيادة في أجورهم أو ترقيتهم، أو تكليفهم بواجبات عمل جديدة.	٤,٤٦	٨٩,٢	٢٨,٧٧	٠,٠	٩

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
١١	عند الرغبة في ترقية العامل هل يتم الاعتماد على تقارير تقييم الأداء للعامل، والإطلاع على ملفه وسجله لدى المنشأة، وكذلك على التوصيات المكتوبة بحقه.	٤,٣٤	٨٦,٨	٢٧,١٩	٠,٠	١٢
١٢	تقدير كفاءة العامل تعني تحليل وتقييم أدائه في عمله وسلوكه وتصرفاته وقياس مدى صلاحيته وكفاءته في القيام بأعباء عمله الحالي وتحمله مسؤولياته وإمكانات وظائف ذات مستويات أعلى.	٤,٣٤	٨٦,٨	٢٧,١٩	٠,٠	١٣
١٣	كفاية العامل تعني الحكم الموضوعي على مدى مساهمته في إنجاز الأعمال التي توكل إليه، وعلى سلوكه وتصرفاته أثناء العمل، وعلى مقدار التحسن الذي طرأ على اسلوبه في أداء العمل وعلى معاملته لزملائه ومرؤوسيه.	٤,٦٠	٩٢,٠	٣١,٧٤	٠,٠	٢
١٤	إن الهدف من قياس كفاية العامل هو تقييم عمله الذي أنجزه خلال فترة زمنية محددة، وتصرفاته مع من يعملون معه.	٤,٤٦	٨٩,٢	٢٨,٧٧	٠,٠	١٠
١٥	إن مقاييس كفاية العامل تستخدم بهدف تحديد العلاوات أو إجراء الترقيات، أو التنقلات، أو لتدعيم العلاقة بين الرؤساء والمرؤوسين، وحل مشاكل الأفراد، والصعوبات التي تعترضهم أثناء العمل.	٤,٥٠	٩٠,٠	٢٦,٨٢	٠,٠	٥
١٦	إن قيام المراجع الإداري بتقييم أداء الأفراد داخل المنشأة يساعد على خدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٣٣	٨٦,٦	٢٧,١٤	٠,٠	١٤
	جميع فقرات المجال	٤,٤٢	٨٨,٤	٥٣,٤٥	٠,٠	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (١٤٨) ومستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩

الفرضية الرابعة

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥، بين المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها"

يبين جدول ٧ أن آراء أفراد المجتمع في جميع فقرات المجال إيجابية ،إذ إن الوزن النسبي أكبر من ٦٠% ومستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ لكل فقرة ،وهذا يعني أن أفراد المجتمع يتفقون على أن الرقابة الفعالة على استخدام المواد الأولية في عمليات التصنيع تؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها، وإن الرقابة الفعالة على استخدام القوى العاملة في العمليات الصناعية، تؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها، وإن وضع خطط للحوافز في مجالات الإنتاج والتوزيع، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه

الخطط لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها، وإن وجود تخطيط وجدولة الإنتاج، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذا التخطيط وجدولة الإنتاج لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها، وإن طرائق الرقابة على جودة المنتجات، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير الرقابة على الجودة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها، وإن الرقابة عند وجود مشكلات في استخدام المواد الأولية في عمليات التصنيع داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراته، والرقابة عند وجود مشكلات في استخدام الأيدي العاملة في عمليات التصنيع داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها، و إن وجود مشكلات عند وضع الخطط للحوافز في مجالات الإنتاج والتوزيع داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها و أن وجود مشكلات في طرق الرقابة على جودة المنتجات داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

وبصفة عامة بلغ الوزن النسبي لجميع الفقرات لهذا المجال ٨٦,٤% ومستوى المعنوية ٠,٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥، بين المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها.

الجدول ٧

نتائج فقرات المجال الرابع (المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة، وبين مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها)

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
١	إن الرقابة الفعالة على استخدام المواد الأولية في عمليات التصنيع تؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٤٧	٨٩,٤	٢٨,٨٨	٠,٠	١
٢	إن الرقابة الفعالة على استخدام القوة العاملة في العمليات الصناعية، تؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٢٧	٨٥,٤	٢٢,٦٣	٠,٠	٣

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
٣	إن وضع خطط للحوافز في مجالات الإنتاج والتوزيع، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه الخطط لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٢٠	٨٤,٠	٢٢,٣١	٠,٠	٥
٤	إن وجود تخطيط وجدولة الإنتاج، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذا التخطيط وجدولة الإنتاج لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,١٩	٨٣,٨	٢٢,٢٩	٠,٠	٦
٥	إن طرائق الرقابة على جودة المنتجات، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير الرقابة على الجودة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٤٠	٨٨,٠	٢٣,٨٤	٠,٠	٢
٦	إن الرقابة عند وجود مشكلات في استخدام المواد الأولية في عمليات التصنيع داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٤٠	٨٨,٠	٢٣,٩٢	٠,٠	٢
٧	إن الرقابة عند وجود مشكلات في استخدام الأيدي العاملة في عمليات التصنيع داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٤٠	٨٨,٠	٢٣,٩٢	٠,٠	٢
٨	إن وجود مشكلات عند وضع الخطط للحوافز في مجالات الإنتاج والتوزيع داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.	٤,٢٦	٨٥,٢	٢٢,٥٩	٠,٠	٤
٩	إن وجود مشكلات في طرق الرقابة على جودة المنتجات داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.	٤,٢٦	٨٥,٢	١٩,٨٨	٠,٠	٤
	جميع فقرات هذا المجال	٤,٣١٧٧	٨٦,٤	٣٢,٦١	٠,٠	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (١٤٨) ومستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩

الاستنتاجات والمقترحات

الاستنتاجات

- لم تلق المراجعة الإدارية الاهتمام الكافي حتى الآن من الجمعيات المهنية للمحاسبية والمراجعة في قطاع غزة، وكان من نتيجة ذلك عدم ظهور مفهوم متفق عليه لهذا الفرع من فروع المراجعة أسوة بالمراجعة المالية.
- لم يتم حتى الآن وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المتعارف عليها للمحاسبة والمراجعة الإدارية، كما هي الحال في المحاسبة والمراجعة المالية،إذ توجد مبادئ ومعايير متعارف عليها تمثل الإطار العام والذي يعمل من خلاله المحاسب والمراجع الخارجي.
- هناك العديد من المزايا المتوقعة من استخدام المراجعة الإدارية على كل من المنشآت والمجتمع بكافة فئاته، وعلى الرغم من موضوعية هذه المزايا، فلم تلق المراجعة الإدارية حتى الآن الاهتمام الكافي.
- نتيجة للطبيعة المميزة لمجالات عمل المراجعة الإدارية في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المنشآت الاقتصادية، فإنه من الأفضل تطبيق نظام الفريق للقيام بالاستشارات الإدارية، بحيث يتكون هذا الفريق من المتخصصين المهنيين لأداء أعمالهم بشكل سليم.
- يساعد تقييم الأداء في عملية ترشيد القرارات وحل المشكلات ومواجهة المواقف الطارئة التي تحتاج إلى دراسة لإبداء الرأي فيها.
- إن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لا سيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات، إذ ظهر أن مساهمته أعلى من مساهمة بقية العناصر الأخرى كرأس المال الثابت في القيمة المضافة.
- إن الرقابة الفعالة على استخدام المواد الأولية والقوى العاملة في العمليات الصناعية، تؤدي إلى عدم وجود معوقات في العملية التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذه الرقابة لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.
- إن وجود مشكلات في طرائق الرقابة على جودة المنتجات داخل المنشأة، يؤدي بالمراجع الإداري إلى تحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة لخدمة الإدارة وترشيد قراراتها.
- إن وجود تخطيط وجدولة الإنتاج، يؤدي إلى عدم وجود معوقات في العمليات التشغيلية، مما يساعد المراجع الإداري على تطوير هذا التخطيط وجدولة الإنتاج لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.

المقترحات

- ضرورة قيام خبراء متخصصين علمياً وعملياً في مجالات الاقتصاد والتلوث البيئي، الإدارة، التأمين، بحوث العمليات، الهندسة، التحليل المالي، وفي الصناعة التي ينتمي إليها المشروع، فضلا عن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وذلك للمساهمة في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمنشأة التي سيقدم التقرير لإدارتها.
- ضرورة أن يتمتع هذا الفريق المكون من الخبراء المتخصصين السابق ذكرهم، بالحياد والاستقلال عند قيامهم بتنفيذ المهام الموكلة إليهم.

- ضرورة إيجاد نظام متكامل لمراجعة الأنشطة التي يزاولها المشروع، فعن طريق المراجعة المالية التقليدية يتم مراجعة الجانب المالي لتلك الأنشطة، كما يظهر في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. والمراجعة الإدارية ستتولى قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء عن أعمال المنشأة.
- اكتشاف أية أخطاء أو انحرافات في التنفيذ والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والعمل على تلافيها مستقبلاً.
- يجب على الجمعيات المهنية المتواجدة في قطاع غزة تطوير إرشادات ومعايير تتعلق بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمشروعات الاقتصادية.
- ضرورة قيام المراجع الإداري بدراسة المشكلات المتعلقة بالمواد الخام والأيدي العاملة في العمليات التشغيلية داخل المنشأة، والقيام بتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرائق التصحيح المناسبة، لخدمة الإدارة العليا وترشيد قراراتها.

المراجع

أولاً -المراجع باللغة العربية

١. بدران، سناء، محمد علي، ١٩٩٤، "تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية – دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ١٩٩٤.

٢. بزماوي، محمد حسام، ٢٠٠٢، "القياس والإفصاح للأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، سوريا، عام ٢٠٠٢.

٣. جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠١، "رفع مستوى الكفاءة في المشروع"، أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، ص. ١٥ -١٦، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، يونية ٢٠٠١.

٤. الحسني، صادق، ١٩٩٩، "استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة"، مجلة العلوم الإدارية، العدد ١، كانون الثاني ١٩٩٩، ص. ٥٢ -٧٧، عمان الأردن.

٥. حنان، رضوان حلوة، ١٩٩٨، "المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية"، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الناشر مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

٦. درويش، سعيد أحمد، ١٩٩٥، "مراجعة الكفاءة الإدارية في ضوء تعدد أهداف المنشأة المحاسبية بالتطبيق على إحدى مؤسسات قطاع الصناعات المعدنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة -فرع الخرطوم، عام ١٩٩٥.

٧. دهمش، نعيم حسني، ١٩٨٥، "تدقيق تقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية"، مجلة دراسات، المجلد ١٨، العدد ٥، الجامعة الأردنية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.

٨. السقا، السيد أحمد، ١٩٩٧، "المراجعة الداخلية – الجوانب المالية والتشغيلية"، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلد ١٢، العدد ١، ص. ٤٤، ١٩٩٧، الرياض، المملكة العربية السعودية.

٩. عاشور، يوسف حسين، ٢٠٠٢، "تقييم الكفاءة والفاعلية"، بحوث العمليات، الطبعة الرابعة، ص. ٣٥٦ -٣٦٠، الناشر مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين.

١٠. العبادي، مصطفى راشد، ١٩٩٦، "دور المراجع الخارجي في مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية – دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق -فرع بنها، عام ١٩٩٦.
١١. عبد المحسن، توفيق محمد، ١٩٩٧، "تقييم الأداء"، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
١٢. عقيلي، عمر وصفي، ١٩٧٢، "قياس كفاءة العاملين في الجهاز الحكومي في الجمهورية العربية السورية – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
١٣. فاعوري، نبيل، ١٩٩١، "حول تقديم خدمات متكاملة للعميل"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ٦١، ص. ١٥ -١٧، شباط عام ١٩٩١، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
١٤. مصطفى، سيد أحمد، ١٩٩٩، "تقييم الكفاءة والفاعلية"، إدارة الإنتاج والعمليات الصناعية والخدمات"، ص. ٣٨، عام ١٩٩٩.
١٥. المليجي، فؤاد السيد، ١٩٩٢، "مدى ملائمة معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية للشركات القابضة والتابعة في قطاع الأعمال المصري – دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة أسيوط، يونيه عام ١٩٩٢.
١٦. منصور، حامد، وعطية، ثناء، ٢٠٠٠، "المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد ٢٧، العدد ٢، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
١٧. يوسف، ناجي نجيب، ١٩٩٥، "مراجعة الكفاءة والفاعلية لأداء المستشفيات – دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، يناير ١٩٩٥.

ثانياً - المراجع باللغة الاجنبية

1. AICPA Committee on Management Services, Statement on Management Advisory Services No. (1), February 1969, As Edited in "CICPA" Professional standards", Vol. 1, As of June 1, 1981.
2. Antle, R. 1987, "Auditor's Independence", The Journal of Accounting Research, Vol. 22, No. 1, (Spring 1987).
3. Arthur, and Jr. Schulte, 1996, "Management Services", A challenge to Audit Independence", The Accounting Review.
4. Barnes, D.M., Bedard, G., Miller, B.D., Caine, B., Plamer, R., Gregory, J.P. and Wingate, A.K. (1991), "Value-For-Money Evidence", A Research Study, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada, 1991.
5. Braiotla, L., 1992, "A Local Practitioner's Guide to Internal Audit Service", The Certified Public Accountants, Journal Online, (May 1992).
6. Coats, J. F., 2001, "The Future As A Factor in Business Planning and Management", Futures Research Quarterly, Vol. 17, No. 3, 2001.
7. Connell, D.W. and Apostolou, B., 1992, "The Internal Auditor's Responsibility for Environmental Issues", Internal Auditing, (Spring 1992).
8. Fitzemeyer, J.R., 1976, "Should Internal Auditing be performed by A staff of Generalists of by A Specialized staff?", The Internal Auditior, (August 1976).
9. Forrest, J.S., 1999, "The Internal Audit and the Activity Based Management", The CPA Journal Online, (August 1999).
10. Goldman, D., 2000, "Leadership that Gets Results", Harvard Business Review, (March/April 2000), Vol. (78), No. (2).
11. Grinker, R.L., 1980, "The Auditor's Responsibility in Expressing An Opinion", The Journal of Accountancy, 1980.
12. Hines, A., 2002, "A Practitioner's View of the Future of Futures Studies", Futures, Vol. (34), No. (3-4).
13. Humphrey, *et.al*, 1992, "Providing Managerial and Consulting Services to Clients", The Institute of Chartered Accountants in the United Kingdom (England and Wiles), London: ICAEW, 1992.

14. Hylton, D.P., 1964, "Are Consulting and Auditing Compitable A Contrary View", The Accounting Review, (July 1964).
15. Mclemore, L., 1997, "Expanding the Mission of Internal Audit", Controller Magazine, (July 1997).
16. Newell, G.E., Kneuse, J.G. and Newell, S.J., 1997, "Environmental Contamination", The National Public Accountant, (June 1992).
17. Rittenberg, L.E. (1997), "Auditor's Independence and Systems Design", Institute of Internal Auditors, USA, 1977.
18. Slaughter, R., 1999, "A New Framework for Environmental Scanning", Foresigher, Vol. (1), No. (5), (October 1999).
19. The Institute of Internal Auditors, 1998, "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", Altamonte Springs, Florida, USA, 1998, Standard No. (300), Scope of Work.
20. Voros, J., 2001, "Re-Framing Environmental Scanning: An Integrated Approach", Foresight, Vol. (3), No. (6), (December 2001).