

# دور المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة و فعالية الأداء في شركات القطاع العام دراسة تطبيقية على شركات الإنتاج في قطاع الكهرباء بالعراق

دكتور

**مصطفى عطية الغندور**

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

دكتور

**عباس أحمد رضوان**

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

**الباحث**

**مه زار مجيد سليمان**

**المخلص :**

داخل المشروع، وكذلك ضرورة خروج المراجع الخارجي عن النطاق التقليدي لعمله والذي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي ، إلى نطاق جديد وهو تقديم الخدمات للإدارة، 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، وتحليل نتائج تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة ومن ثم ظهرت الحاجة إلى إيجاد أداة جديدة مستقلة تعمل

ساهمت الهيئات والجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في تطوير دور المراجعة في حماية أصول المشروع من الضياع والسرقة بالإضافة إلى تقديم خدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة للمشروع ( الإنتاج ، التسويق ، التمويل،.... الخ)، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والإسراف في استخدام الموارد ، ولقد كان من مظاهر ذلك التطوير ما أصدرته هذه الهيئات والجمعيات من آراء وتوصيات لتوسيع نطاق عمل المراجع الداخلي لكي يذهب إلى ما وراء الرقابة المحاسبية والمالية ، ليغطي جميع نواحي النشاط

---

على خدمة الإدارة، وترشيد قراراتها، كما أنها تستخدم كوسيلة لقياس كفاءة وفاعلية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات، وهذه الأداة هي المراجعة الإدارية. (١)

**Abstract:**

The accounting and auditing professional bodies and associations contributed to develop of the role of the auditing in protecting the project's assets from loss, theft, in addition to providing services to the management through the examination and evaluation of various aspects of the project's activity (production, marketing, finance, .... etc), and to assist in achieving economic savings and avoiding lost and wasteful use of resources, and among the manifestations of this development what have been issued by these bodies and associations of the views and recommendations to expand the scope of work of the internal auditor to go beyond accounting and financial controls, to cover all aspects of activity within the project, as well as the necessity for the external auditor to exodus the traditional work scope which is represented in showing a neutral technical

opinion about the sincerity of the representation of financial statements as a result of the business and financial position, to a new domain which the provision of services to the management, and as a result, the recent trend, the number of external auditing offices in the United States form a special section of administrative services. In fact, these attempts were not enough to solve the management problems by standing on the problems which encounter the implementation, and analysis of results of the implementation of plans and policies in place and then emerged the need to create a new, independent tool that works on serving the administration, and rationalizing its decisions, it is also used as a means of measuring the efficiency and effectiveness of administrative job in all fields, and this tool is the managerial auditing

والنتائج التي تهدف ضمن ما تهدف اليه وضع نظام لتقييم اداء المدراء تقريبا موضوعيا مع تسهيل مهام عناصر العمل الادارية الاخرى من تخطيط ورقابة ، وقد بدأ الاهتمام بتطوير المراجعته (كفرع من فروع المحاسبة) لتواكب الاتجاهات الفكرية المعاصرة في علم الادارة فظهر مفهوم المراجعته الادارية الذي يهدف الى مراجعة وتقييم اداء المنظمة أو قسم من اقسامها بهدف

ابداء الراي عن مدى كفاءة الادارة. (٣) وتسمى المراجعة الادارية الى وضع مجموعة من المعايير الواضحة والمحددة لتقييم الاداء الاداري من الناحية الاجتماعية والاقتصادية والقانونية والرقابية والادارية، ومن ثم يرى الباحث اهمية دراسة دور المراجعة الادارية في تقييم كفاءة وفعالية الاداء في شركات القطاع العام، لذلك سيكون محور هذه الدراسة تحليل محددات جودة المراجعة الادارية و آليات استخدامها في تقييم الاداء في وحدات القطاع العام بالعراق.

### مشكلة الدراسة

أدت المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية نتيجة التطور التكنولوجي في شتى الميادين الى ظهور العديد من الاساليب المختلفة للمحاسبة الادارية للحفاظ على الوضع التنافسي للشركة،

### مقدمة:

تواجه المنشآت الاقتصادية بيئات سريعة التغير في متطلباتها وفي مواردها، وبالتالي متغيرة في اتجاهاتها، واذ نجد تغيرا مستمرا في حجم الطلب وتنوع في مواصفاته ومنافسة شديدة في الاسواق، الامر الذي فرض على المنشآت توجهها لتطوير تقنياتها؛ وبالتالي مكوناتها لضمان القدرة على الاستجابة لتغيرات البيئة والاسواق، ولضمان تحقيق التطوير الناجح في المنشآت برزت اهمية تقييم الاداء لتوضيح الجوانب التي تحتاج الى التغيير والتطوير. (٢)

واهتم الفكر الاداري والمحاسبي الحديث بمحاولة الوصول الى أفضل الاساليب التي تمكن المنظمة من إدارة مواردها او تحقيق اهدافها بأقل تكلفة و أفضل عائد فظهرت في علم الادارة مداخل واساليب عدة من اكثرها انتشارا الادارة بالاهداف

المستخدمة في تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في شركات انتاج الكهرباء في القطاع العام بالعراق بالاضافة الى ان البيئة العراقية تعاني من العديد من أوجه الخلل والقصور في مجال تقييم الاداء وخصوصا بعد الغزو الأمريكي للعراق .

### فروض الدراسة:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لاستقلال وحيادية المراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للخبرة المهنية للمراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

### منهج الدراسة

يعتمد الباحث على كلا من:

#### - المنهج الاستقرائي:

فهو يستند الى استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة أي يتجه البحث فيه من الخاص الى العام، وذلك من خلال استقراء الواقع والمشاكل ذات الصلة بموضوع الدراسة حيث يقوم بالدراسة التطبيقية اعتمادا على العاملين

ومن ثم ظهرت الحاجة الى استخدام المراجعة الادارية لتقييم كفاءة اساليب المحاسبة الادارية، ولا شك ان اداء مثل هذه المراجعة الادارية سيتطلب توافر خبرات فنية متخصصة في مجالات متعددة بجانب الخبرات المحاسبية حيث ان المراجعة قد تمتد لكي تشمل المشروع كله كوحدة واحدة، وقد تقتصر على جزء منه كإدارة او قسم، وعلى تنظيمات المراجعة ان تسعى الى تدبير تلك الخبرات وان يعمل المراجعون على تطوير فكرهم وثقافتهم والطرق والاساليب المستخدمة في عملية المراجعة. (٤)

### أهداف الدراسة

يتمثل الهدف العام للدراسة في التعرف على اثر تكامل عوامل الجودة الاربعة لعملية المراجعة الادارية على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

### أهمية الدراسة

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في التعرف على أثر تكامل العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الادارية على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام وتتمثل الأهمية العملية للدراسة في تطوير الاساليب

في شركات انتاج الكهرباء بالقطاع العام في العراق.

#### - المنهج الاستنباطي:

وهو الاعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض او البديهيات المسلم بها الى استنتاجات معينة تؤدي الى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر اوضاع خاصة أي يتجه البحث فيه من العام الى الخاص، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات المحلية والنظريات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

#### حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في دراسة ثلاثة اتجاهات اساسية يمكن للباحث تلخيصها على النحو التالي:

حدود الموضوع: انصب اهتمام الباحث بشكل كلي على دراسة المراجعة الادارية فقط دون التعرض للأنواع الأخرى من عملية المراجعة.

حدود المكان: انصب اهتمام الباحث على التطبيق في بيئة المحاسبة العراقية نظراً لما تعاني منه من خلل في عملية تقييم الاداء وخصوصاً في شركات انتاج الكهرباء.

حدود الزمان: انصب اهتمام الباحث على ان تكون الفترة الزمنية للدراسة

التطبيقية هي نفس الفترة الزمنية التي تم فيها اجراء الدراسة النظرية.

#### الدراسات السابقة:

(١) دراسة (Boulianne, 2005) أثر استخدام البطاقة الشرائية على تخفيض التكلفة، والرقابة الادارية، ووظيفة المراجعة الادارية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر ظهور البطاقات الائتمانية واستخدامها في ادارة المشتريات على عمليات خفض التكلفة وتطور دور الرقابة الادارية، ودور وظيفة المراجعة الادارية في التحقق من الرقابة الادارية.

وتوصلت الدراسة الى أن استخدام وظيفة المراجعة الادارية يسلب الضوء على العديد من الفرص المختلفة للمنظمة وآليات استغلال هذه الفرص لتطوير أداء المنظمة.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة قدمت اسهاماً اضافياً في بيان دور وظيفة المراجعة الادارية في تحقيق افضل مستويات الرقابة الادارية وتطوير الاداء. (٥)

(٢) دراسة (زقزوق، ٢٠٠٦): مدخل مقترح لاستخدام أساليب المراجعة الإدارية كأداة لتطوير تقييم ومراجعة

الأصول البشرية عالية التميز - مع دراسة تطبيقية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على امكانية تحقيق اطار مقترح يسعى الى تطوير عملية تقييم الاصول البشرية في المنشآت المختلفة.

وتوصلت الدراسة الى نتيجة عامة مؤداها ان عملية المراجعة الادارية يتوقف نجاحها بشكل كبير على وضع مجموعه من المعايير المهنية لاداء هذه المهنة تلقى قبولا عاما مما يساعد على زيادة كفاءة مهنة المراجعة الادارية.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة سارت على النهج السليم في تحليل إشكاليات البحث ووضع معايير ثابتة للمراجعة الإدارية. (٦)

(٣) دراسة (de Freitas, 2007: التماثل، والتنظيم، والتشريع: المراجعة التشغيلية في ديوان المراجعين).

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة العلاقة بين مفهوم التشريعات وظاهرة المؤسسة وعملية المراجعة التشغيلية في ديوان المراجعة في اطار ظاهرة المؤسسة.

وتوصلت الدراسة الى ان دور عملية المراجعة التشغيلية تعاضم بشكل كبير في ضوء المتطلبات المختلفة الخاصة

بظهور المؤسسة والتشريعات و المتطلبات القانونية المختلفة،

ويرى الباحث ان هذه الدراسة قدمت اسهاما حقيقيا لتطوير دور المراجعة التشغيلية في ضوء ظهور التكتلات والكيانات الاقتصادية الضخمة. (٧)

(٤) دراسة (الأشقر ، ٢٠٠٨ ) مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية - دراسة تطبيقية.

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.

وتوصلت الدراسة أن المراجعة الإدارية لم تلق الاهتمام الكافي حتى الآن من قبل الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في قطاع غزة ،

وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ، ضرورة إيجاد نظام متكامل لمراجعة الأنشطة التي يزاولها المشروع.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة لم تقدم اسهاما حقيقيا في تطوير المراجعة الإدارية ولكنها حاولت وضع نظام متكامل للمراجعة الإدارية مما يساهم في

خدمة الإدارة ورفع الكفاءة الفنية لها، وهو ما يحاول الباحث التطرق اليه. (٨)  
(٥) دراسة (Goyo, et al, 2012) **المقارنة المرجعية والمراجعة الادارية في السكرتاريات العامة للجامعات.**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اليات استخدام المقارنة المرجعية كاحد ادوات المراجعة الادارية وتناولت التطبيق على السكرتاريات العامة للجامعات المختلفة.

وتوصلت الدراسة الى ان استخدام المقارنة المرجعية ضمن متطلبات عملية المراجعة الادارية يساهم بشكل كبير في تعزيز عملية تقييم الاداء .

ويرى الباحث ان هذه الدراسة قدمت اسهاما حقيقيا من خلال دراسة مدى تحقيق التكامل بين متطلبات عملية المراجعة الادارية واستخدام احد الاساليب الادارية المختلفة المتمثلة في المقارنة المرجعية. (٩)

(٦) دراسة (ندا ، ٢٠١٣ ) **تطبيقات المراجعة الإدارية الإلكترونية في عينة من شركات تكنولوجيا المعلومات.**

استهدفت هذه الدراسة توضيح دور المراجعة الإدارية الإلكترونية في رفع مستوى الأداء لشركات تكنولوجيا المعلومات.

وتوصلت الدراسة الى ان عملية المراجعة الادارية في مجال تكنولوجيا المعلومات تركز بشكل كبير على الاصول غير الملموسة التي لا يمكن تقييمها او تقديدها بسهولة.

ويرى الباحث أن مثل هذه الدراسة قدمت اسهاما اضافيا في تطبيق معايير المراجعة الإدارية في إطار جديد ألا وهو شركات تكنولوجيا المعلومات. (١٠)

(٧) دراسة (سليمان ، ٢٠١٤ ) **إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الإستراتيجية في المصارف الإسلامية (دراسة نظرية - تطبيقية).**

استهدفت هذه الدراسة وضع إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الإستراتيجية في المصارف الإسلامية

وتوصلت الدراسة الى ان عملية المراجعة الادارية ساعدت على تحقيق الكفاءة الفنية في المصارف الاسلامية لضمان الالتزام بالمبادئ الفنية والشرعية.

ويرى الباحث ان هذه الدراسة قدمته من تطوير لدور المراجعة الادارية في القرارات الاستراتيجية في احد المجالات الحيوية الخاصة بالمصارف الاسلامية. (١١)

(٨) دراسة (Taro & Hanni, 2015) **استخدام الاسلوب المقارن في**

مراجعة الاداء لتقييم فعالية السياسات الرياضية: دراسة حالة استونيا.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على امكانية استخدام اسلوب المقارنات لتعزيز فعالية استخدام عملية المراجعة الادارية في العديد من الوحدات الحكومية.

وتوصلت الدراسة الى ان اسلوب المقارنات يعتمد الى حد كبير على دراسة الاداء الماضي ودراسة المنافسين من القطاع الخاص لاجل تحقيق افضل الازواج الادارية.

ويرى الباحث ان هذه الدراسة اعتمدت على الاسلوب المقارن لاداء عملية المراجعة الادارية لاجل زيادة فعالية عملية المراجعة. (١٢)

**تعليق عام على الدراسات السابقة :**

يمكن للباحث من خلال العرض السابق لها ذكر التعليقات التالية:

- تتعرض عملية المراجعة الادارية الى العديد من المشاكل والمعوقات والتحديات التي تؤدي الى الاقلال من جودتها.

- غالبا ما يركز العديد من الباحثين على زيادة فعالية عملية المراجعة الادارية من خلال اللجوء الى استخدام العديد من المداخل الادارية

ولعل اهمها: المقارنة المرجعية دون النظر الى محاولة حل المشاكل.

- ركزت الدراسات السابقة على تطويع عملية المراجعة الادارية كحالة فردية حسب المنظمة محل التطبيق ولم تستطع تعميم النتائج.

- لم تتطرق الدراسات السابقة الى دراسة العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الادارية حتى يمكن زيادة فعاليتها بشكل كبير وتحقيق اعلى معدلات الكفاءة.

وتأسيسا على ذلك يمكن للباحث القول بان الفجوة البحثية من خلال العرض السابق للدراسات تتمثل في دراسة اثر تكامل العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة على تطوير عملية تقييم كفاءة وفعالية الأداء في وحدات القطاع العام. أثر تكامل أبعاد جودة عملية المراجعة الادارية على تقييم كفاءة وفعالية أداء القطاع العام:

عرض الباحث في الفصول السابقة من الرسالة الى عملية المراجعة الادارية بكل ابعادها واليات تطبيقها كما تعرض ايضا الى عملية تقييم الاداء في القطاع العام والمشاكل المختلفة، وتوصل الى وجود اربعة عوامل مؤثرة بشكل كبير في جودة عملية المراجعة الادارية ودورها في تطوير عملية تقييم الاداء، وتتمثل



المراجع الاداري هو هل عملية المراجعة الادارية احد الخدمات الاستشارية ام انها وظيفة مستقلة كالمراجعة الخارجية، فاذا كانت خدمة استشارية اصبح معيار الاستقلالية والموضوعية مفقودا الى حد كبير بسبب وجود الحافز المالي الذي يسعى المراجع الى تحقيقه من جراء استخدام الخدمات الاستشارية ومن ثم فان التقارير التي تتعلق بالمراجعة الادارية تفقد موضوعيتها.

وفي هذا الصدد يرى الباحث ضرورة اعتبار عملية المراجعة الادارية عملية مستقلة بعيدا عن الخدمات الاستشارية التي يقوم بها المراجع الخارجي، ولذلك يفترض الباحث بناء على ما سبق ان الفرض الفرعي الاول هو:

لا يوجد تاثير ذو دلالة احصائية لاستقلال وحيادية المراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء في شركات القطاع العام.

- أثر الخبرة المهنية على تقييم كفاءة وفعالية الاداء في وحدات القطاع العام: تعتمد الخبرة المهنية على المدخل الادراكي للخبرة الذي يركز على العمليات الادراكية ومحتوى الذاكرة وتنظيمها ومعرفة المراجع، كما تعتمد الخبرة المهنية للمراجع ايضا على المدخل السلوكي الذي يركز على الثبات

هذه العوامل في: الاستقلال والحيادية، والخبرة المهنية، والاخلاقيات، والافتتان من السياسات والاجراءات ويمكن تحليل العلاقة بين هذه العوامل وتقييم كفاءة وفعالية الاداء الحكومي من خلال العرض التالي:

- أثر الاستقلال والحيادية على تقييم كفاءة وفعالية الاداء في وحدات القطاع العام:

يعد الهدف من استقلال المراجع الاداري هو تحقيق المصادقية والثقة في التقارير التي يقدمونها للاطراف ذوي المصلحة باعتباره مصدراً مستقلاً يقدم نظرة حقيقية وعادلة، ولن يتحقق ذلك الا بتوافر ثلاثة عناصر تتمثل في استقلالية المنهج (حرية التفكير، ووضع الخطط)، واستقلالية التحقق (الحرية في الاضطلاع على السجلات والوثائق)، واستقلالية التقارير (الحرية في التعبير عن رايه وتوثيقه). (١٣)

الا انه دائما ما يوجد العديد من التهديدات التي تقلل من استقلالية وحيادية المراجع ولعل اهمها: وجود المصلحة الشخصية والعلاقات الوطيدة بينه وبين الادارة و استخدام الاكراه عند اداء العمل الخاص به. (١٤)

ولكن يرى الباحث انه تبدو اكثر النقاط جدلية في عملية استقلال وحيادية

في الحكم في قياس العلاقة بين مستوى الخبرة المهنية والحكم المهني لدى المراجع. (١٥)

وبذلك فان الخبرة المهنية للمراجع الاداري تعتمد على مدى احتكاكه بالسياسات الداخلية للمنظمات المختلفة وكذلك احتكاكه بالعديد من المجالات المختلفة من مجالات الاعمال للحكم على تقييم الاداء الاداري. (١٦)

وتأسيسا على ذلك يرى الباحث ان الخبرة المهنية احد العوامل المؤثرة بشكل كبير على عملية المراجعة الادارية ومدى تأثيرها في عملية تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في القطاع العام، ولذلك يفترض الباحث بناء على ما سبق أن الفرض الفرعي الثاني هو:

لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للخبرة المهنية للمراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء في شركات القطاع العام.  
**مفهوم وطبيعة عملية المراجعة الادارية:**

قد تعددت وتنوعت المسميات التي اطلقت على مفهوم المراجعة الادارية ومن هذه التسميات مراجعة الاعمال، ومراجعة الاداء الاداري، والمراجعة التشغيلية ومراجعة النظم و المراجعة الديناميكية، ومراجعة البرامج، والمراجعة الوظيفية، ومراجعة الكفاءة والفعالية، و

لذلك تعددت التعاريف لعملية المراجعة الادارية بشكل كبير، (١٧) حيث يرى أحد الكتاب بانها بحث منظم لاساليب تطوير الكفاءة والفعالية بحيث يمكن اعتبارها احد اشكال النقد البناء. (١٨)

وعرفها أحد الكتاب بأنها تحليل وفحص مستقل للأشطة والعمليات والأنظمة والسياسات والبرامج ووسائل الرقابة الإدارية بهدف قياس وتقويم كفاءة الكيان الإداري ووسائل الرقابة في المنشآت كما تهدف إلى قياس وتقويم فعالية التشغيل والعمليات واستخدام الموارد المتاحة وإصدار التوصيات للإدارة بهدف ترشيد قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة. (١٩)

ويمكن للباحث من خلال العرض السابق للتعريف والمفاهيم المختلفة لعملية المراجعة الادارية تعريف المراجعة الادارية بانها عملية تسعى الى التحقق من سلامة السياسات الادارية المتبعة ومدى استطاعة هذه الممارسات على تصحيح الانحرافات المختلفة للمنشأة وتعظيم قيمتها بما يمكنها من تعزيز القوة التنافسية للمنشأة.

**مقومات تقييم الأداء الاداري في وحدات القطاع العام:**

إن التقييم السليم للوحدة الاقتصادية يجب أن يركز على مجموعة من

النجاح أو الفشل في تنفيذها، وأن تكون الخطة المطروحة تمثل أداة مساعدة في إجراء المراجعة والتقييم على أن تكون مرنة وسهلة التعديل وقابلة للتكيف مع كل ما قد يواجهها من إشكالات.

#### ▪ تحديد مراكز المسؤولية:

إن العمليات الناجحة في تقييم الأداء في المؤسسات، تستند استناداً كبيراً في أدائها على تحديد مراكز المسؤولية المختلفة في المنشأة والتي تبين الهيكل التنظيمي وأدائه للأنشطة.

أساليب المراجعة الإدارية لتقييم كفاءة وفعالية أداء القطاع العام: (٢١)

#### ☒ أسلوب المراجعة المكتبي:

يتمثل أسلوب المراجعة المكتبي في مجموعة العمليات والأساليب التي يتم من خلالها التحقق من الأداء المكتبي على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية حيث أن المراجعة الداخلية في هذا الأداء تتمثل في الرقابة على الأداء السابق ومن ثم تتخلله وبالتالي تتعقب حدوثه، أي أنها تستهدف الأداء الإداري في كافة مراحلها.

#### ☒ أسلوب المراجعات اللاحقة:

ويعني هذا الأسلوب أن يتم فحص نسبة محدودة من عمليات المراجعة المنفذة على أن تتضمن النسبة عمليات

المقومات والركائز الأساسية تتناول الجوانب المختلفة لكيفية تقييم الأداء ومقتضياته بوجه أحسن وفيما يلي أهم المقومات لتقييم الأداء: (٢٠)

#### ▪ تحديد أهداف المنشأة:

لا شك بأنه لكل شركة من شركات القطاع العام أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها وبالتالي فإنه قبل تحقيق الكفاءة والفعالية لهذه المنشأة فإنه يجب أولاً تحديد الأهداف الخاصة بها ودراستها للتعرف على مدى دقتها وواقعيتها.

ويرى الباحث أن هذه الأهداف تعطي نماذج خاصة بالأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل، ولها قواعدها التي يجب أن تكون واضحة منذ البداية.

#### ▪ وضع الخطط التفصيلية لتحقيق الأهداف:

تعد الخطط التفصيلية لمجالات وأنشطة الوحدات الاقتصادية جانب حيوي وهام، من حيث تحديدها للموارد الإنتاجية وكيفية الحصول عليها إضافة إلى اتجاهات استخدام هذه الموارد بالشكل الذي يمثل الاستفادة القصوى من هذه الموارد وبأقل تكلفة.

ويرى الباحث هنا بأن الخطط يجب أن يكون لها خصائصها المستقلة والتي يجب أن يركز تقييمها على: أن تكون الخطط قابلة للقياس لتحديد إمكانية

المراجعة التي تم تنفيذها بواسطة جميع أفراد فريق المراجعة. (٢٢)

#### ☒ أسلوب قياس وتقييم الكفاءة:

تعتبر مرحلة قياس الكفاءة نقطة البداية في تنفيذ مراجعة الكفاءة ونظراً لأن الكفاءة توضح ما يجب أن يكون عليه المخرجات والمدخلات والعلاقة بينهم. (٢٣)

#### ☒ أسلوب قياس وتقييم الفعالية:

في حالة توافر نظام ملائم تستخدمه الإدارة لقياس الفاعلية فإن مهمة المراجع تنحصر في فحص وتقييم عناصر النظام للتحقق من مدى ملاءمتها وصحتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها في قياس وتقييم الفاعلية ويتكون النظام الملائم لقياس وتقييم الفاعلية من عدم مقومات. (٢٤)

#### ☒ العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الإدارية في مجال تقييم الأداء:

عند قيام المراجع الإداري بعملية المراجعة الإدارية وتقييم الأداء بأبعاده المختلفة قد يقابل العديد من العوامل المتعلقة بتنفيذ العمل والظروف المحيطة به التي تؤثر على جودة عملية المراجعة تقلل من شأنها في عملية تقييم الأداء، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى :

#### ☒ عوامل تتعلق بالمراجع الإداري :

وتتمثل هذه العوامل في المهارات الفردية التي يتميز بها مراجع عن الآخر، ومدى الخبرة المهنية المتوفرة لديه، ومدى استقلاله وقرينه من السياسات والاجراءات الادارية للمنشأة. (٢٥)

#### ☒ عوامل تتعلق بأداء العمل:

تتعلق هذه العوامل بالظروف المحيطة بأداء عملية المراجعة والتي تكون خارجة عن قدرة وتحكم المراجع الإداري في هذه الحالة. (٢٦)

#### التوجهات الحديثة في القطاع

#### العام لأغراض رفع الكفاءة:

يتم تطبيق الآليات الحديثة بحثاً عن أعلى كفاءة ممكنة وفعالة لتشغيل الوحدات الإنتاجية والخدمية، ففكرة القطاع العام مع كل مشاكلها وعيوبها والتي هي في الأصل مشاكل وعيوب في التطبيق وليس التأصيل النظري لفكرة تبني الحكومة إنتاج وتوزيع السلع الأساسية ولكن غياب الرقابة وترهل وتكدس الجهاز الإداري الحكومي وغياب رؤى وسياسات واستراتيجيات واضحة للتقييم والرقابة أدى إلى عجز هذا القطاع الحيوي عن القيام بالدور الواجب القيام به ولكن تظل الفكرة واجبة الاحترام والتقدير وإعادة النظر في السياسات المطبقة لرفع إنتاجيته

بمكان في القطاع العام وخصوصا في الدول النامية نظرا لوجود العديد من المشاكل التي تعوق حركة التنمية في مثل هذه الدول.

### الدراسة التطبيقية:

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في التعرف على الدور الفعال للمراجعة الإدارية في تقييم كفاءة وفعالية الأداء بصفة عامة وعلى شركات القطاع العام بصفة خاصة .

وكفاءته(٢٧)، يمكن للباحث بذكرهذه الأساليب فيما يلي:

الخصخصة / إعادة الهيكلة / التدريب / التقسيم أو التجزئة / الانكماش / هيكل الأجور والحوافز / نظام الامتيازات أو الـ B.O.T / نظام التأجير / تغيير نمط الإدارة ومحاكاة القطاع الخاص / ملكية العاملين لجزء من القطاع العام. (٢٨)

ورغم ذلك يرى الباحث ان تطبيق تلك الاليات السابقة اصبح من الصعوبة عينة الدراسة:

- توصيف عينة الدراسة وفقاً لعينة التطبيق

#### جدول (١)

عينة الدراسة موزعة وفقاً لعينة التطبيق

النسبة المئوية (%)	العدد	عينة التطبيق
20.0	27	أساتذة جامعة دهوك
17.0	23	أساتذة جامعة صلاح الدين
20.7	28	مجموعة ماس (محطات كهرباء دهوك - أربيل - سليمانية)
23.7	32	مديرة العامة لكهرباء محافظات (دهوك - أربيل - سليمانية)
18.6	25	محاسبين ومدققين قانونيين دهوك - أربيل
100.0	135	المجموع الكلي

- توصيف عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة:

#### جدول (٢)

عينة الدراسة موزعة وفقاً لسنوات الخبرة

النسبة المئوية (%)	العدد	سنوات الخبرة
38.5	52	أقل من 6 سنوات
42.2	57	من 6 إلى أقل من 11 سنة

11.1	15	من 11 إلى أقل من 15 سنة
8.1	11	15 سنة فأكثر
100.0	135	المجموع الكلي

## المعالجة الإحصائية وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

المعالجة الإحصائية: بعد تجميع الاستبانات وفحصها واستبعاد الاستبانات غير المكتملة تم إجراء الآتي:

تفريغ البيانات الواردة في استجابات أفراد العينة في جداول، حيث أعطيت خمس درجات للبديل أوافق تماماً، وأربع درجات للبديل أوافق، وثلاث درجات للبديل محايدة، ودرجتين للبديل لا أوافق، ودرجة واحدة للبديل لا أوافق تماماً وذلك في محاور الاستبانة الخمسة.

إدخال البيانات على الحاسب الآلي، ثم مراجعتها للتأكد من صحتها ودقتها.

اعتمد الباحث في تحليله للبيانات إحصائياً على استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (21) Statistical SPSS Ver Package for the Social Sciences (Sciences)، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

حساب التكرارات ونسبتها لكل مفردة.  
حساب التقدير الرقمي لكل مفردة من خلال المعادلة الآتية:

التقدير الرقمي = (٥ × تكرار أوافق تماماً + ٤ × تكرار أوافق + ٣ × تكرار محايد + ٢ × تكرار لا أوافق + ١ × تكرار لا أوافق تماماً).

حساب الوزن النسبي لكل مفردة، من خلال المعادلة الآتية:

$$\frac{\text{التقدير الرقمي} \times 100}{\text{عدد العينة}} = \text{الوزن النسبي}$$

حيث ن : عدد العينة

ترتيب العبارات حسب الوزن النسبي أو الأهمية النسبية لكل منها؛ حيث إن:

الأهمية النسبية أو التقدير المئوي =

$$\frac{\text{الوزن النسبي}}{\text{عدد البدائل}}$$

تم حساب قيمة كا ٢ لحسن المطابقة لكل مفردة، وذلك للكشف عن الفروق في اختيارات أفراد العينة لبدائل الاستجابة الثلاثة (أوافق تماماً - أوافق - محايد - لا أوافق - لا أوافق تماماً)

## نتائج اختبار الفرض الأول:

لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لاستقلال وحيادية المراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

لمعرفة رؤية أفراد العينة البالغ عددها (١٣٥) حول تأثير استقلالية وحيادية المراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق، كانت استجابات أفراد العينة كما يوضحها الجدول الآتي:

بالنسبة لعبارات المحاور الخمسة، وذلك بتطبيق المعادلة الآتية:

$$K_a = \frac{m(m-1)^2}{m}$$

حيث إن  $t =$  التكرار  
الملاحظ أو التجريبي  
 $t_m =$  التكرار المتوقع.

تم استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه لمعرفة الفروق وفقاً لمتغيرات الدراسة (الوظيفة- الخبرة- التخصص - المؤهل).

## ١- تحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

### جدول (٣)

استجابات عينة الدراسة حول تأثير استقلالية وحيادية المراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

الترتيب	الأهمية النسبية	مستوى الدلالة	K <sub>a</sub>	بدائل الاستجابة								العبارات		
				أوافق تماماً		لا أوافق تماماً		محايد		أوافق				
				%	ك	%	ك	%	ك	%	ك			
4	78.10	0.01	80.7	0	0	12.6	17	7.4	10	57.0	77	23.0	31	١- اقتراب المراجع الإداري من الإدارة واحتكاكه بالإدارات والأقسام المختلفة في الشركة يجعله مؤهلاً للقيام بمهامه.
7	76	0.01	127.6	2.2	3	4.4	6	20.7	28	56.3	76	16.3	22	٢- يتمتع المراجع الإداري بالاستقلالية التي تؤهله إلى القيام بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بالشركة.
5	77	0.01	95.5	0	0	4.4	6	20.7	28	60.0	81	14.8	20	٣- يوكل للمراجع الإداري تحقيق هدف ترشيد قرارات الإدارة وذلك بسبب تواجده المستمر في الشركة.
11	69.90	0.01	53	2.2	3	17.8	24	23.7	32	40.7	55	15.6	21	٤- يكتشف المراجع الإداري أخطاء محاسبية في القوائم المالية للشركة ويقوم بإبلاغ الدائرة المالية بها، ومتابعة أثر ذلك على السجلات والقوائم المالية.

10	73	0.01	41.4	2.2	3	13.3	18	25.9	35	34.1	46	24.4	33	٥- يعمل المراجع الإداري على تقييم ودراسة التعليمات المالية والسجلات المحاسبية المستخدمة وذلك بهدف تطويرها .
3	82.4	0.01	137.6	0.7	1	4.4	6	8.9	12	54.1	73	31.9	43	٦- توسيع عمل المراجع الإداري في الشركات يساعد على تحقيق الأهداف الموضوعية وقياس فاعلية نتائج هذه الأهداف.
1	83.9	0.01	78.9	0	0	3.7	5	9.6	13	50.4	68	36.3	49	٧- يجب أن يكون المراجع الإداري مدرب تدريباً كافياً على قواعد المراجعة الإدارية.
2	83.3	0.01	74.6	0	0	2.2	3	13.3	18	50.4	68	34.1	46	٨- إن الحصول على شهادة المراجع الإداري المعتمد تعتبر ضرورية لممارسة عمله بشكل جيد.
6	76.7	0.01	52.1	0	0	8.1	11	20.7	28	50.4	68	20.7	28	٩- من المهم أن توفر الشركة تسهيلات للمراجعين الإداريين لسهولة الحصول على الدفاتر وقوائم الأعمال بالشركة.
10	73	0.01	59	2.2	3	12.6	17	23.0	31	42.2	57	20.0	27	١٠- يتم تدقيق حسابات الشركة من قبل المراجع الإداري للتأكد من صحتها وذلك وفقاً للوائح والتعليمات المالية بشكل فاعل.
8	74.2	0.01	70.1	1.5	2	9.6	13	25.2	34	43.7	59	20.0	27	١١- يتم إلزام القانمين بالمراجعة الإدارية على العمل بموجب معايير المراجعة الدولية والمحلية.
9	73.5	0.01	58.4	4.4	6	8.1	11	24.4	33	41.5	56	21.5	29	١٢- يمتلك العاملون بالمراجعة الإدارية معرفة ودراسة كافية عن (معايير المراجعة الدولية، معايير المحاسبة الدولية، القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات القطاعية).

العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة والعمر والجنس).

أما من حيث ترتيب هذه العبارات بالنسبة للأهمية النسبية لها فيلاحظ ما يأتي :

- احتلت العبارة (٧) وهي " يجب أن يكون المراجع الإداري مدرب تدريباً كافياً على قواعد المراجعة الإدارية " المرتبة الأولى في ترتيب عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الإدارية ترجع إلى بعض الصفات الشخصية للمراجع (كالمؤهل العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة والعمر والجنس) ؛

يتضح من نتائج جدول (١٠) ما يأتي:

جاءت استجابات عينة الدراسة حول تأثير استقلالية وحيادية المراجع الإداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الإداري في وحدات القطاع العام بالعراق بأن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في جميع العبارات لصالح البديل (أوافق) حيث جاءت جميع قيم (كا) دالة عند مستوى دلالة (٠.٠٠١). وهذا يُؤمّن عن الدور الكبير عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الإدارية ترجع إلى بعض الصفات الشخصية للمراجع (كالمؤهل



حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٨٣.٩%).

- احتلت العبارة (٨) وهي " إن الحصول على شهادة المراجع الإداري المعتمد تعتبر ضرورية لممارسة عمله بشكل جيد " المرتبة الثانية في ترتيب عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الإدارية ترجع إلى بعض الصفات الشخصية للمراجع (كالمؤهل العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة والعمر والجنس) ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٨٣.٣%).

- احتلت العبارة (٦) وهي " توسيع عمل المراجع الإداري في الشركات يساعد على تحقيق الأهداف الموضوعية وقياس فاعلية نتائج هذه الأهداف " المرتبة الثالثة في ترتيب عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الإدارية ترجع إلى بعض الصفات الشخصية للمراجع (كالمؤهل العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة والعمر والجنس) ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٨٢.٤%).

- احتلت العبارة (١٢) وهي " يمتلك العاملون بالمراجعة الإدارية معرفة ودراية كافية عن (معايير المراجعة الدولية، معايير المحاسبة الدولية، القوانين والتعليمات الصادرة

من الجهات القطاعية) " المرتبة التاسعة في ترتيب عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الإدارية ترجع إلى بعض الصفات الشخصية للمراجع (كالمؤهل العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة والعمر والجنس) ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٧٣.٥%).

- احتلت العبارتان (٥، ١٠) وهي " يعمل المراجع الإداري على تقييم ودراسة التعليمات المالية والسجلات المحاسبية المستخدمة وذلك بهدف تطويرها " و" يتم تدقيق حسابات الشركة من قبل المراجع الإداري للتأكد من صحتها وذلك وفقا للوائح والتعليمات المالية بشكل فاعل " المرتبة قبل الأخيرة (العاشرة) في ترتيب عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الإدارية ترجع إلى بعض الصفات الشخصية للمراجع (كالمؤهل العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة والعمر والجنس) ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٧٣%).

- احتلت العبارة (٤) وهي " يكتشف المراجع الإداري أخطاء محاسبية في القوائم المالية للشركة ويقوم بإبلاغ الدائرة المالية بها ، ومتابعة أثر ذلك على السجلات

لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للخبرة المهنية للمراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

لمعرفة رؤية أفراد العينة البالغ عددها (١٣٥) حول تأثير الخبرة المهنية للمراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق ، كانت استجابات أفراد العينة كما يوضحها الجدول الآتي:

والقوائم المالية " المرتبة الأخيرة (الحادية عشر) في ترتيب عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الإدارية ترجع إلى بعض الصفات الشخصية للمراجع (كالمؤهل العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة والعمر والجنس)؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٦٩.٩%).

نتائج اختبار الفرض الثاني:

#### جدول (٤)

استجابات عينة الدراسة حول تأثير الخبرة المهنية للمراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

الترتيب	الأهمية النسبية	مستوى الدلالة	٢٤	بدائل الاستجابة										العبارات
				لا أوافق تماماً		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق تماماً		
				ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	
4	80.10	0.01	115.8	0	03.0	4	13.3	18	63.7	86	20.0	27	1- كفاية العامل تعني الحكم الموضوعي على مدى مساهمته في انجاز الأعمال التي توكل إليه ، وعلى سلوكه وتصرفاته أثناء العمل	
6	79.30	0.01	84.3	0	07.4	10	11.9	16	57.8	78	23.0	31	2- الهدف من قياس كفاية العامل هو تقييم عمله الذي أنجزه خلال فترة زمنية محددة وتصرفاته مع من يعملون معه	
2	80.60	0.01	89.3	0.7	1	3.7	5	20.0	27	43.0	58	32.6	44	3- عند الرغبة في ترقية العامل يتم الاعتماد على تقارير تقييم الأداء للعامل ، والاطلاع على ملفه وسجله لدى المنشأة ، وكذلك على التوصيات المكتوبة بحقه
9	73.90	0.01	93.1	0.7	1	7.4	10	28.9	39	47.4	64	15.6	21	4- إنتاجية العامل داخل المنشأة تستخدم للتعبير عن كفاءة العمل المبذول من قبل المشاركين في إنتاج السلع والخدمات
8	75.40	0.01	113.9	0.7	1	8.1	11	20.7	28	54.1	73	16.3	22	5- تنظر المنشأة إلى عنصر العمل بأهمية كبيرة باعتباره من أهم مقاييس الإنتاجية وذلك نظرا لارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات ، وسهولة قياسه ، والعلاقة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد

1	80.70	0.01	175.8	0.7	1	2.2	3	11.9	16	63.0	85	22.2	30	٦- إن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لاسيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات في القيمة المضافة
3	80.40	0.01	154.7	0	05.2	7	17.0	23	48.1	65	29.6	40	٧- عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحديد العناصر الأكثر كفاءة وأيضا تحدد الأقسام والعناصر التي تكون بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب	
7	79	0.01	98.1	0.7	1	5.9	8	17.8	24	48.9	66	26.7	36	٨- عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحديد العناصر الغير كفؤ لعلاجها أو استبعادها من العمل
5	79.70	0.01	144.8	0.7	1	5.9	8	11.1	15	58.5	79	23.7	32	٩- تقييم أداء الأفراد داخل المنشأة يساعد في توجيه العاملين في أداء أعمالهم وتنفيذ مهامهم الوظيفية مما يساعد في ربط الأجر بالإنتاجية

- احتلت العبارة (٣) وهي " عند الرغبة في ترقية العامل يتم الاعتماد على تقارير تقييم الأداء للعامل ، والاطلاع على ملفه وسجله لدى المنشأة، وكذلك على التوصيات المكتوبة بحقه " المرتبة الثانية في ترتيب علاقة طردية بين المراجعة الإدارية وارتفاع كفاءة الأداء الإداري للشركة ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٨٠.٦%) .

- احتلت العبارة (٧) وهي " عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحديد العناصر الأكثر كفاءة وأيضا تحدد الأقسام والعناصر التي تكون بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب " المرتبة الثالثة في ترتيب علاقة طردية بين المراجعة الإدارية وارتفاع كفاءة الأداء الإداري للشركة ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٨٠.٤%) .

يتضح من نتائج جدول (١١) ما يأتي:  
جاءت استجابات عينة الدراسة حول تأثير الخبرة المهنية للمراجع الإداري على تقييم كفاءة وفعالية الأداء الإداري في وحدات القطاع العام بالعراق بأن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية في جميع العبارات لصالح البديل (أوافق) حيث جاءت جميع قيم (كا) دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١) .

أما من حيث ترتيب هذه العبارات بالنسبة للأهمية النسبية لها فيلاحظ ما يأتي :

- احتلت العبارة (٦) وهي " إن عملية تقييم الأداء من الأمور الهامة الضرورية لاسيما فيما يتعلق بمساهمة عنصر العمل في بعض المشروعات في القيمة المضافة " المرتبة الأولى في ترتيب علاقة طردية بين المراجعة الإدارية وارتفاع كفاءة الأداء الإداري للشركة؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٨٠.٧%) .

- احتلت العبارة (٨) وهى " عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحديد العناصر الغير كفؤ لعلاجها أو استبعادها من العمل " المرتبة السابعة في ترتيب علاقة طردية بين المراجعة الإدارية وارتفاع كفاءة الأداء الإداري للشركة ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٧٩%).

- احتلت العبارة (٥) وهى " تنظر المنشأة إلى عنصر العمل بأهمية كبيرة باعتباره من أهم مقاييس الإنتاجية وذلك نظرا لارتفاع نسبته في تكلفة المنتجات ، وسهولة قياسه ، والعلاقة القائمة بين العمل وبين مستوى معيشة الأفراد " المرتبة قبل الأخيرة (الثامنة) في ترتيب علاقة طردية بين المراجعة الإدارية وارتفاع كفاءة الأداء الإداري للشركة ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٧٥.٤%).

- احتلت العبارة (٤) وهى " إنتاجية العامل داخل المنشأة تستخدم للتعبير عن كفاءة العمل المبذول من قبل المشاركين في إنتاج السلع والخدمات " المرتبة الأخيرة (التاسعة) في ترتيب علاقة طردية بين المراجعة الإدارية وارتفاع كفاءة الأداء الإداري للشركة ؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (٧٣.٩%).

## نتائج اختبار تحليل الانحدار للفروض :

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لاستقلال وحيادية المراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للخبرة للمهنية للمراجع الاداري على تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

ومن خلال العرض السابق لفروض الدراسة يتضح أن :

استقلال وحيادية المراجع الاداري قد احتل الترتيب الأول بنسبة (٦٦%) في قدرته على التأثير (التنبؤ) في تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق، في حين احتل الخبرة المهنية للمراجع الاداري الترتيب الثانى بنسبة (٦٤%) في قدرته على التأثير (التنبؤ) في تقييم كفاءة وفعالية الاداء الاداري في وحدات القطاع العام بالعراق.

## النتائج والتوصيات:

### اولاً: نتائج الدراسة النظرية :

يمكن إيجاز أهم نتائج الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة في النقاط التالية :  
١- تعتبر المراجعة الإدارية شكل مستقل ومتميز من أشكال المراجعة والذي يختلف

في الشكل والمضمون والأهداف عن أنواع المراجعة الأخرى .

٢- يتطلب قيام المراجعة الإدارية بعملها بصورة متكاملة وتحقيق أهدافها ضرورة أن توفر الإدارة كافة المقومات والإمكانيات للمراجع الداخلي للقيام بها أو ضرورة تضافر جهود كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في شكل إطار متكامل .

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

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

#### ثانياً: نتائج الدراسة التطبيقية:

يمكن إيجاز أهم نتائج الدراسة التطبيقية وما انتهت إليه الدراسة في النقاط التالية :

١- يجب أن يكون المراجع الإداري مؤهلاً وكفأً ومدرباً ويجب أن تؤدي المراجعة

الإدارية بواسطة فريق مراجعة ويتكون هذا الفريق من مجموعة مؤهلة ومدربة ولديها من الخبرة ما يؤهلها لتقديم بيانات دقيقة وصحيحة لعملية المراجعة.

٢- قصور الأساليب التقليدية للمراجعة المالية عن توفير البيانات والمعلومات التي تستخدمها الإدارة في تقييم الأداء سواء المنشآت الصناعية أو الخدمية . الأمر الذي يتطلب معه استخدام أساليب المراجعة الإدارية كنشاط استشاري للإدارة ومما تؤدي إلى ارتفاع كفاءة الأداء الإداري للشركة.

#### التوصيات :

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

١- ضرورة استخدام الأساليب الحديثة للمراجعة الإدارية في القطاعات الخدمية وذلك بما يتماشى مع التغيرات العالمية الاقتصادية الحديثة وتأثيرها على منشآت الأعمال في مختلف القطاعات والعمل بجدية للاستفادة من هذه الأساليب وذلك بما يمكن الصناعة العراقية من الاستفادة من التطور التكنولوجي ومواجهة حدة المنافسة العالمية .

٢- من الضروري أن تعمل المؤسسات العلمية على تطوير المناهج العلمية

٦- تطوير التأهيل العلمي للمراجع  
بتناول بعض التخصصات الإضافية  
اللازمة لتنفيذ المراجعة الإدارية .

### المراجع:

(١) عبد الفتاح محمد الصحن ،  
١٩٩٨، المراجعة - مدخل فلسفي  
تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة  
والنشر والتوزيع، الإسكندرية.

(٢) علي سليمان النعامي ، ٢٠٠٦،  
التخطيط والرقابة قياس الكفاءة  
والفاعلية وتقييم الاداء في المشروعات  
الاقتصادية، مدخل محاسبي واداري  
معاصر، مجلة الدراسات والبحوث  
التجارية، المجلد ٢٦، العدد الاول.

(٣) محمد علي حماد ؛ د. صلاح  
الدين خضر، ١٩٩٦، المراجعة،  
دراسة علمية وعملية، مكتبة الجلاء  
الحديثة بالمنصورة، الطبعة الاولى.

(٤) عبد المنعم علي عبد المولى ،  
١٩٨٢، الاطار العلمي لعملية الادارة  
ومدى استخدامها لتقييم كفاءة الاداء  
الاداري، رسالة دكتوراة، غير منشور،  
كلية التجارة، جامعة المنصورة.

(٥) Boulianne, E., 2005, The impact  
of procurement card usage on cost  
reduction, management control, and  
the managerial audit function,  
Managerial Auditing Journal, Vol  
20, No.6.

بها حتى يستطيع مراقب الحسابات أن  
يعمل كمراجع إداري مستقل ، يتطلب  
ذلك إجراء تحديث مرن ومستمر في  
برامج التعليم المحاسبي في مرحلة  
البكالوريوس وما بعدها ، بما يحقق  
الانفتاح على العلوم الاقتصادية  
والإدارية والإحصائية والسلوكية .

٣- الاهتمام بإصدار معايير عراقية  
واضحة للمراجعة الإدارية وتقييم الأداء  
بحيث يستطيع متخذ القرار من خلالها  
الحكم على جودة أداء عمل المراجع  
الإداري .

٤- تكليف بيت خبرة عراقي وأجنبي  
مشترك لإعداد دراسة جدوى تفصيلية  
لإعادة هيكلة القطاع العام ووضع  
خطة شاملة مع خارطة طريق لتنفيذ  
الإصلاحات المطلوبة في قطاع  
الكهرباء العراق.

٥- تحسين معدلات الكفاءة  
الاستثمارية أي نسبة (الرأس مال/العمل)  
، علما أن الاستثمارات في قطاع  
الكهرباء من النوع الطويل الأجل ولا  
تظهر النتائج إلا بعد أعوام! وتسريع  
الأهداف الاستثمارية المحددة لقطاع  
الكهرباء ورفع نسب تنفيذ مشاريع  
الكهرباء ونسب الصرف إلى  
المخصص إلى مدياتها القصوى.

(١١) احمد شوقي سليمان سليمان ،  
٢٠١٤ ، إطار مقترح للمراجعة الإدارية  
للقرارات الإستراتيجية في المصارف  
الإسلامية (دراسة نظرية - تطبيقية) ،  
رسالة ماجستير، كلية التجارة بنين،  
جامعة الأزهر.

(١٢) Taro, K., Hanni, E., 2015,  
Using a Comparative Method in  
Performance Audit for Evaluating  
Effectiveness of the Elite-Sports  
Policy: The Case of Estonia,  
Administrative Culture, Vol 16,  
No.1.

(١٣) احمد محمد غنيم الرشيدى ،  
٢٠١٢ ، مدى توافر شروط الاستقلالية  
لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة  
الكويت: دراسة مقارنة، رسالة  
ماجستير، غير منشور، كلية الاعمال،  
جامعة الشرق الاوسط، عمان الاردن.

(١٤) يوسف محمود جربوع ، ٢٠٠٤ ،  
العوامل المؤثرة على استقلال  
المراجعين الخارجيين وحيادهم في  
قطاع غزة من دولة فلسطين،مجلة  
تنمية الرافدين، مجلد ٧٦، العدد ٢٦ .

(١٥) معاذ طاهر صالح المقطري ،  
٢٠١١ ، أهمية التخصص المهني  
للمراجع في تحسين تقدير مخاطر  
المراجعة، دراسة ميدانية في الجمهورية  
اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم  
الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧ ،  
العدد ٤ .

(٦) سعد السيد محمد زقزوق، ٢٠٠٦ ،  
مدخل مقترح لاستخدام الأساليب  
المراجعة الإدارية كأداة لتطوير تقييم و  
مراجعة الأصول البشرية عالية التميز -  
مع دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه،  
غير منشور، كلية التجارة

بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.

(٧) Freitas, C.A.S. & Guimarães,  
T.A., 2007, Isomorphism,  
Institutionalization and Legitimacy:  
Operational Auditing at the Court  
of Auditors, Revista de  
Administração Contemporânea,  
Vol 11.

(٨) محمد احمد الأشقر ، ٢٠٠٨ ،  
مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في  
خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في  
الشركات المساهمة العامة الفلسطينية  
- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير،  
غير منشور، كلية التجارة، الجامعة  
الإسلامية بغزة - فلسطين.

(٩) Goyo, A.J., Álvarez, C.F.,  
Méndez, E., Chirinos, E., Rivero,  
E., 2012, Benchmarking and  
management audit at general  
secretaries of universities,  
Managerial Auditing Journal, Vol  
27, No.5.

(١٠) عبيرعبدالعليم محمود ندا ،  
٢٠١٣ ، تطبيقات المراجعة الإدارية  
الالكترونية في عينة من شركات  
تكنولوجيا المعلومات، رسالة ماجستير،  
غير منشور، كلية التجارة، جامعة  
بنها.

المناطة الحرة مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية.

(٢٢) محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، ، ١٩٨٦، مشكلات تطبيق المراجعة الإدارية كاداه لرفع كفاءة الأداء، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

(٢٣) منصور حامد محمود ؛ ثناء عطية فراج ؛ ١٩٩٤، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، التعليم المفتوح، مصر، ١٩٩٤م.

(٢٤) إبراهيم حماد حماد، ١٩٨٠، تطوير فاعلية المراجعة الإدارية كأداة للرقابة والتقييم وترشيد القرارات، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

(٢٥) محمد احمد الأشقر ، ٢٠٠٨، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة - فلسطين.

(٢٦) منصور حامد محمود ؛ ثناء عطية فراج ؛ ١٩٩٤، المراجعة

(١٦) زينب رجب شحات صدقاة ، ٢٠١٤، أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية (دراسة تجريبية في ليبيا)، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد ١٧، العدد ٢.

(١٧) احمد احمد محمد رمضان ، ٢٠٠٦، استخدام المراجعة الادارية كاداة لزيادة فاعلية الرقابة على المشروعات الاستثمارية العاملة بنظام المناطة الحرة مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية.

(١٨) ثناء علي القباني، ٢٠٠٧، المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية. (١٩) أحمد عبد المولى الصباغ ، ١٩٩٠، الاتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، دار الثقافة العربية.

(٢٠)Zhang, Y., Xiong, L., 2014, Research on the elements of e – government performance evaluation, Applied Mechanics & Materials, Issues 571-572.

(٢١) احمد احمد محمد رمضان ، ٢٠٠٦، استخدام المراجعة الادارية كاداة لزيادة فاعلية الرقابة على المشروعات الاستثمارية العاملة بنظام



---

على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة  
المهنية في مصر، الناشر غير  
معروف.

(٢٨)Asproudis, E., 2015, Green  
Trade Unions: Structure, Wages and  
Environmental Technology,  
Environmental & Resource  
Economics, Vol 60, No2.

الإدارية و تقييم الأداء، كلية التجارة ،  
جامعة القاهرة ، التعليم المفتوح،  
مصر، ١٩٩٤م.

(٢٧) إبراهيم المليجي، ٢٠٠٩، دراسة  
و اختبار تأثير آليات حوكمة الشركات