

أساليب المراجعة الإدارية ودورها في تقييم الأداء

د. محمود عمر باعيسى

كلية الإقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبد العزيز - جدة

مقدمة

أدى التوسع الرأسي والأفقي للمشروعات الى ظهور الحاجة الماسة لوسائل رقابة فعالة تتمثل في تقارير تعنى بقياس الكفاءة سواء لمن فوض السلطات أو لمن فوضت اليه السلطات . إذ أن هذه الرقابة ضرورية لتدعيم خطة الإدارة الإنتاجية وبرامجها وسياساتها ، كما انه في غياب هذا التقييم الموضوعي تكون الصلة مقطوعة بين الإدارة ومن فوضت اليهم السلطات .

ومن ذلك الحين تغير الإهتمام في المحاسبة من التركيز علي العمليات التاريخية والعلاقات التي نواحي التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ، ولم تعد وظيفة وهدف المحاسبة مجرد توفير ذلك الكم الهائل من البيانات والمعلومات التاريخية والتقليدية ، بل عبرت المحاسبة إلى آفاق جديدة في الفكر العلمي والعملية حتى تحول دور المحاسب من مجرد مصدر للبيانات والمعلومات الى دور الشريك الاساسي في فريق الإدارة .

وتبعاً للتطورات التي لحقت مجال المحاسبة فقد تبعها تطورات في الوجه الآخر من العملة وهي المراجعة ، حيث حظى فرع المراجعة الإدارية كأداة لتقييم الاداء في منظمات الاعمال بإهتمام كبير خلال العقدين الاخيرين مما شكل دعماً لوظيفة المراجعة التي خرجت عن النطاق التقليدي المتمثل في المراجعة المالية بغرض إيداء رأي فني محايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

تظهر أهمية البحث في مجال المراجعة الإدارية واضحة من خلال زيادة الطلب على المعلومات الخاصة بأداء الإدارة وحاجة المستفيدين الى إضافة الثقة لتلك المعلومات بأن يكون مصدرها رأياً محايداً يتمثل في رأى المراجع عن أداء الإدارة . كما ان منيج المحاسبة الإدارية يتركز على تقييم أداء الإدارة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وليس بالتركيز على تلك العمليات التاريخية التى تقدم المحاسبة المالية بيانات عنها . ومن ثم سيكون التركيز على تقييم أهم وظائف الإدارة واطهارها الكفاية والفاعلية الانتاجية والإدارية سواء من حيث قياس الاهداف أو طريقة الحصول على الموارد أو كفاية وفاعلية التخطيط واساليب الرقابة واتخاذ القرارات .

يهدف هذا البحث الى محاولة الوصول الى أفضل المعايير لقياس أداء التنظيم بمستوياته المختلفة بالوسائل المحاسبية من خلال المراجعة الإدارية . وذلك في ضوء استعراض وتقييم الدراسات التى تمت في هذا المجال سواء من زاوية الفكر الاكاديمي في المحاسبة والمراجعة او زاوية الواقع العملي وذلك في إطار :

- ١- التطور الحالى في مفهوم المراجعة الإدارية او في مجالاتها او الاسس النظرية والعملية لها .
- ٢- مشاكل المراجعة الإدارية ومقاييس الكتابة والفاعلية للمشروعات الإقتصادية .
- ٣- المراجعة الإدارية بين حاضرها ومستقبلها في الممارسة العملية وزيادة الطلب على معلوماتها من المستفيدين من داخل المشروع وخارجه .

وعلى النطاق المحلي فالتد اهتم المحاسبون والمراجعون في السنوات الاخيرة بالتأهيل العلمي سواء للمحاسبة او المراجعة ، كما اهتمت الجهات الحكومة في المملكة العربية السعودية والجامعات والمهنيين المتخصصين بذلك ، حيث صدرت معايير المحاسبة والمراجعة بالمملكة سنة ١٤٠٦ هـ كما أنشئت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب المادة الثالثة عشر من نظام المحاسبين القانونيين الذي صدر في عام ١٤١٢ هـ . وامتدت محاولات البحث العلمي لوضع إطار متكامل لعلم المحاسبة والمراجعة وخاصة تشخيص وتحديد الظواهر الطبيعية للمجتمع ، وتفسير الجوانب السلوكية والاجتماعية للمراجعين أثناء أداء عملهم ، ومن بين هذه المحاولات برز موضوع المراجعة الإدارية لبحث ما هو موجود فعلاً في الممارسة العملية في المملكة العربية السعودية ، وما يجب ان تكون عليه تلك الممارسة في المستقبل باعتبار أن مفهوم المراجعة الإدارية ينصرف الى الادلاء برأي فني محايد عن اداء الإدارة مع تقديم توصيات بالاهداف والخطط والسياسات والإجراءات على ان يتم هذا التقييم طبقاً لمبادئ ومعايير متفق عليها او مقبولة من مزاولي المهنة .

ويكون هذا التقييم لصالح الإدارة او لصالح آخرين خارجيين . وقد اتضح ان مشاكل ممارسة المراجعة الإدارية تتركز في جوانب تتعلق بما يلي :-

- ١- مستوى تأهيل المراجع .
- ٢- معايير المراجع الإدارية .
- ٣- معايير اداء الإدارة .

أن وجود الحاجة الى الثقة في المعلومات عن اداء المشروعات الإقتصادية في المملكة العربية السعودية في المرحلة الحالية والقادمة يتطلب ظهور وتقدم المراجعة الإدارية بشكل كبير . ذلك بأن المجموعة في الوقت الحالي وبشكلها التقليدي ليست كافية لمواجهة حاجات المجتمع السعودي في ظل الظروف المتغيرة .

كما ان ظروف المملكة العربية السعودية الحالية بعد ان قطعت مراحل على طريق التنمية الإقتصادية والتقدم ، وزيادة ونمو حجم الشركات وإضطرار الإدارة لتفويض السلطات وزيادة تعقد عمليات المشروعات وإحلال النظم الآلية محل النظم اليدوية في تجهيز البيانات يوجب بالضرورة وجود جيل من المحاسبين والمراجعين يتميز بهوية مهنية أكثر تحديداً وأكثر اهمية كشركاء اساسيين في الإدارة من خلال المراجعة الإدارية التي يجب ان تتطور لكي تتلقى إدارة المشروعات آراء منتظمة عن كفاءة الاداء الإداري ثم يمكن ان تتشعب المشروعات تصديق المحاسب الإداري مع التقدير السنوي الذي يقدمه المراجع للمساهمين .

لقد تم تقسيم هذا البحث الى ثلاثة ابواب رئيسية الباب الأول موضوع إتجاهات الفكر الاكاديمي للمراجعة الإدارية ، في حين يتطرق الباب الثاني الي أساليب المراجعة الإدارية ودورها في تقييم الاداء ، اما الباب الثالث وهو الاخير فإنه يتضمن ملخصاً للبحث وتوصيات الباحث .

الباب الاول

(اتجاهات الفكر الاكاديمي للمراجعة الادارية)

نتناول في هذا الباب عدة نقاط تشمل تعريف ومجالات ومفهوم المراجعة الادارية وما يتصل بها من فكر اكاديمي.

أولاً: تعريف المراجعة الادارية واهميتها :

يمكن تعريف المراجعة الادارية "انها تقييم للخطط والسياسات والأساليب والاجراءات ونشاطات المدراء بواسطة معايير وانماط متنوعه ، سواء كان هذا التقييم كلي أو رقمي"^(١)

وايضاً " ان المراجعة الادارية نشاط يتضمن مراجعة منتظمة وتقييم لمشروع أو وحده من وحداته الفرعية في مجال تقييم الادارة ووسائلها في مراقبة العمليات بهدف تقديم توصيات. تؤدي الى زيادة نهاية هذه العمليات " (٢) .

ومما سبق يمكن ان نعرف المراجعة الادارية بأنها فحص وتحليل وتقييم لاداء الادارة بواسطة مراجع خارجي مستقبل لابداء رأى فنى محايد عن اداء الادارة بشأن الاهداف والخطط والسياسات والاجراءات واعطاء شهادة عن كفاءة الادارة في اداء وظائفها والقيام بمسؤولياتها علي ان يتم هذا التقييم طبقاً لمعايير ادارية متفق عليها.

ثانياً : مداخل المراجعة الادارية :

نجد أن المراجعة الادارية تتم لعمليات المشاريع باتباع مدخلين أساسيين

للمراجعة الادارية هما :-

(١) د. محمد نصر الهوارى، دراسات في المراجعة، دار غريب للطباعة، القاهرة، ص ١٦٦.

(٢) أ. محمود شرفي عطا الله، بحوث في المراجعة، القاهرة، سنة ١٩٨٢، ص ٢٢.

١- مدخل تنظيمي : يتعامل المراجع في هذا المدخل مع المظاهر الادارية للقسم أو الوحدة التنظيمية بحيث يهتم باطار التنظيم وهيئته وطريقة اعداد تقاريره وطريقة تقييم افراده ، وموازناته ومكانته في الهيكل التنظيمي بجانب عمليات القسم ووظائفه. ونجد أنه يمكن اتباع المراجع لهذا المدخل في دراسة المشروع من زوايا متعددة وذلك بمعالجته لكل جزء تنظيمي علي حدة مما يؤدي الي افادة ادارة القسم افادة كاملة. حيث يتجه المراجع في اتجاه فحصه الي المشاكل الادارية.

ب- المدخل الوظيفي : يتعامل المراجع هنا مع النشاط الرئيسي او الانشطة الرئيسية بالمشروع بحيث يقوم بالمتابعة من البدايه وحتى التوصيه بالنتائج . فهنا المراجع يتتبع الوظائف الرئيسية من خلال الوحدات التنظيميه جميعها في المشروع وما يتعلق بها^(١) .

ويكون الاهتمام منصباً علي الوظائف وعملياتها وليس علي الأنشطة الادارية الا بالقدر الذي يؤثر علي الوظائف، ونجد انه كلما كانت الوظيفة محل المراجعة ذات أهمية كبرى كلما زادت درجة افادة الادارة العليا من التركيز عليها. حيث ان الادارة العليا لا تستطيع ان تتبع وظيفة او نشاطا ما من خلال نظرة تنظيميه بقدر ما يستطيع المراجع ذلك.

والمراجعة الادارية باتباع هذا المدخل تكون اكثر صعوبة منها عن اتباع المدخل السابق حيث ان المدخل التنظيمي يقدم للمراجعة وحدة صغيرة للفحص و الدراسة بينما المدخل الوظيفي ينقل المراجع الي مراجعة شاملة طويلة

(١) د.حسن محمود حسين أبو زيد، دراسات في المراجعة، الجزء الثاني، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٢١٠.

ومتعدد الجوانب وخاصة فى الشركات الكبرى ولهذا لا يصلح المدخل الوظيفى اذا ما كان مجال المراجعة الادارية جزئية صغيرة فى المشروع.

ثالثا: مفهوم المراجعة الادارية:

حظيت المراجعة الادارية باهتمام المحاسبين والمراجعين فى السنوات الاخيرة وتعدد المصطلحات التى استخدموها للتعبير عن مفهوم المراجعة الادارية ووظيفتها مثل: ^(١)

- المراجعة الادارية
- مراجعة العمليات
- مراقبة التنظيم
- المراجعة الوظيفية
- مراجعة الادارة
- مراجعة الاداء

وعلى ضوء التعريفات الواردة فى اولا نجد أن وظيفه المراجع الاداري تتمثل فى فحص وتقييم النظم الادارية القائمة ومراقبة العمليات ثم تقديم توصيات تودى الي زيادة الكفاية الادارية . وهو عندما يقوم بهذا الفحص المنتظم يستطيع من ذلك خلال ذلك رؤية المشروع كوحدة متكاملة ويستطيع كذلك ابداء الرأى دون تحيز طرف او آخر.

(١) أ. محمد شوقي عطالله ، مرجع سابق، ص ٢٣

ولكي يتضح لنا مفهوم المراجعة الادارية بشكل اوضح وادق يجدر بنا ان قوم بتوضيح ما يلي: ^(١)

١- علاقة المراجعة المالية بالمراجعة الادارية

٢- مجالات المراجعة الادارية

١- علاقة المراجعة المالية بالمراجعة الادارية :- نجد انه بعد تناولنا لتعريف المراجعة الادارية وتحديد مفهومها يتعتين علينا تحديد العلاقة بين المراجعة الادارية والمراجعة المالية ففي حين يري البعض ان المراجعة الادارية هي امتداد للمراجعة للمراجعة المالية يري آخريين انها نوع خاص يتضمن خدمات استشارية تقدم للادارة وييري البعض الآخر انها وظيفة. ونجد ان الرأى الاول اكثر انتشارا ويحضي بقبول اوسع، فالمراجعة هو اكتشاف المشاكل حسب مفرمها اكثر من حلها بينما الخدمات الاستشارية توجه نحو حل المشاكل قبل القيام بالمراجعة ويمكن تلخيص العلاقة بين المراجعة الادارية والمالية بما يلي :-

أ) في مجال البحث : حيث تبحث المراجعة الادارية في كفاية وفعالية الادارية ووسائل مراقبتها للعمليات. بينما تبحث المراجعة المالية في تحديد امانة عرض البيانات المالية في قوائم فنجد هنا ان الفرق يرجع بينهما الي اختلاف الغرض حيث أن المراجع المالية يهتم بفحص السجلات والمستندات المؤيدة لها وفحص أنظمة الرقابة الداخلية بينما المراجع الادارى يهتم بالنشاط الادارى والوسائل المستخدمة في مراقبة هذا النشاط من النواحي الادارية وتقييمها.

ب) في مجال التأهيل : نجد ان الوسائل والطرق المستخدمة في كل من مجال المراجعة الادارية متشابه نوعاً ما مع تلك المستخدمة في المراجعة المالية حيث يستخدم

(١) د. صالح محمود جاد الله ، مفهوم تدقيق الادارة واهميته بالنسبة للمملكة العربية السعودية ، العدد الثاني لسبل تطوير

وسائل الاستقصاءات والمقابلات الشخصية والاختبار للعينات بينما الاختلاف يكون نظرا لان المعلومات التي يهتم بها المراجع الادارى مختلفه عن ما يهتم به المراجع المالى.

(ج) فى مجال التأهيل : نجد أن المراجع المالى يعتمد على مهاراته المحاسبية فى فحص السجلات المالية بينما نرى ان المراجع الادارى يحتاج الى مهارة أدق ومهارة اوسع حيث ان عملة يتعدى سجلات المعاينة الى عمليات المشروع والنشاطات الإدارية والتنظيمية والوظيفية.

(د) فى مجال التوقيت^(١) الخاص بتوزيع نتائج المراجعة : نجد أن المراجعة المالية تعيد الاهتمام بالمضى والتأكد من امانة عرض البيانات وهذا له علاقة محدودة فى تحسين الاداء بالمستقبل بينما نجد فى المراجعة الادارية ارتباط وثيق بالمستقبل حيث لا يوجد مبررات تشريعية لوجودها، حيث لاتستخدم الا اذا وجد مبرر لوجودها من حيث تخفيض التكاليف واحداث الوفورات.

(هـ) فى مجال التقرير : ان المراجعة المالية عندما تعطى التقرير النهائى لاتقدم معلومات او صورة واضحة عن الادارة حيث ان استخدامها فى التنبؤ بمستقبل المشروع ليس هو الغرض منها. بينما المراجعة الادارية تتيح فى تقريرها التنبؤ اذا تمت بأسلوب منتظم.

٢- مجالات المراجعة الادارية :- نجد انه من الواضح ان الطلب على المعلومات الخاصة بالادارة سيتزايد مع السنوات القادمة مما يتطلب تقيما موضوعيا لاداء الادارة يخرج عما هو مألوف من معلومات توفرها القوائم المالىة كما هو متعارف عليه وفق المبادئ المحاسبية المعروفة. ونجد ان مجال المراجعة الادارية يختلف من حالة عن الاخرى حيث يجب ان نأخذ بعين الاعتبار عما اذا كانت

(١) حجازى ، محمد عبس، المحاسبة الادارية، القاهرة، مكتبة التجارة والتعاون، ١٩٧٧، ص ١١٥.

المراجعة الادارية مطلوبه بشكل منتظم او علي اساس عمليات منفردة وما اذا كان اهتمام المراجع يوجه الي مراجعة الامكانيات المتاحة لدى الادارة والاهتمام بالناحيتين معا.^(١)

وفي هذه السياق نجد ان المراجعة الادارية تهتم بتقديم مجالين رئيسيين من مجالات نشاط الادارة هما سياسة المشروع والرقابة الادارية فبالنسبة لسياسة المشروع تهتم بوجود هذه السياسات وكفائتها وتقدير الاثار المترتبة عليها وتقديم التوصيات الخاصة بتحسين هذه السياسات. اما من ناحية الرقابة الادارية فتهتم بكفاية هذه الرقابة ووجودها بما يضمن مسايرتها لأهداف الادارة وتقدير الأثار المترتبة على عدم وجود مثل هذه الرقابة وتقديم التوصيات بتحسين تلك الرقابة.

رابعاً: اجراءات المراجعة الادارية :-

نتطرق فى رابعا الي الاجراءات المتبعة والتي يقوم المراجع الادارى بها ثم نقوم بتوضيح عدة نقاط هي:-

- ١- كيفية اعداد البرنامج
- ٢- شكل تقارير المراجعة
- ٣- مستويات الاداء

ونلاحظ ان المراجع الادارى يقوم عادة بالاجراءات التالية :-

(أ) ^(١) تحديد وظائف الوحدة ومكانها فى الاطار العام للهيكل التنظيمى وعدد الافراد العاملين بها ومواردها المالىة. حيث يفيد ذلك بتقييم طبيعة النظام الادارى ووسائل مراقبته ويقوم المراجع باعداد مذكرة لتسجيل نتائج دراسته بحيث تتضمن

(١) الجزائر، محمد عماد، الموازنه تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، القاهرة، ١٨٩١/ ص ٩٩.

(١) محمد تقي عبد الخالق بكر، المراجعة الادارية بين حاضرمستقبل مهنة المراجعة الخارجيه فى المملكة العربية السعودية، النورة الثانيتلسيل تطوير الادارة جامعة الملك سعود، ١٩٨٣، ص ١٩٧.

نقاط الضعف فى مراقبة الانتاج ومناقشتها مع الادارة ولا تعتبر تقريراً يرسل للمشروع وانما تستخدم فى الاغراض الداخلية للمراجعة.

(ب) فحص وسائل الرقابة الادارية ويشمل ذلك الموازنات التقديرية ومستويات العاملين بالتخطيط وتصميم الاجراءات التنفيذية للعاملين ووضع القرارات الخاصة بمراقبة العمليات وتحديد طريقة ومدى سياسات الانتاج.

(ج) ^(٢) تحديد درجة كفاية وسائل الرقابة الادارية عن طريق دراسة سياسات الانتاج ومستويات الاداء والتقارير ومدى ملاءمتها للنشاطات الخاضعة للرقابة ومدى كفاية الرقابة الادارية فى كل المجالات، وهل يتم تنفيذ العمليات بما يتناسب مع وسائل الرقابة الادارية القائمة؟ وأخيراً نوع تدفقات البيانات والمعلومات الذى يتولد نتيجة لعمليات وكيف يمكن تقييمها من حيث النوعية والتوقيت؟ ومن خلال تلك الاجراءات يمكن للمراجع تقييم مدى كفاية وملائمة وسائل الرقابة الادارية وتقييم اسلوب تطبيق هذه الوسائل. وهل الادارة تحصل على المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات. والاجراءات المنبثقة من قبل المراجع الادارى يجب ان تشمل على بذل جهد اكبر فى تقديم الرقابة الداخلية وان تعتمد على المقابلات الشخصية للمستويات الادارية المعنية ودراسية نظام تداول المعلومات بالمشروع.

وقد يحتاج المراجع الادارى اثناء قيامه بواجباته الى استخدام وسائل التحليل الحالى ومقارنة النتائج بمعايير الاداء الحالية الملائمة وسيحتاج الى تجميع بيانات من السجلات المحاسبية ومصادر اخرى داخلية وخارجية.

١- اعداد برنامج المراجعة الادارية :

نجد في هذا المضمار ان هناك عدة ^(١) خطوات لاعداد البرنامج تنقسم على النحو التالي :-

الخطوة الاولى : تحديد الأهداف العامة للإدارة العليا الخاصة بالمجموعة الوظيفية او القسم او المركز وليست هذه الخطوة من السهولة بمكان حيث تحديد هدف بعض الاقسام صعب مثلا : قسم العلاقات العامة . الا انه على أى حال يجب تحديد الاهداف العامة قبل اجراء اى تقييم كما يجب تحديد الدور المتوقع ان يؤديه كل قسم فى تحقيق الربح.

الخطوة الثانية : تجميع البيانات الخاصة بالقسم :

فبعد تحديد الاهداف العامة يقوم المراجع بتجميع البيانات الخاصة بتنظيم القسم وواجبات العاملين و.سؤلياتهم ، وتدفقات العمل والمواد وعدد ووظيفة وتوقيت التقارير. وفى هذه الخطوة يبدأ المراجع فى التعرف على مناخ القسم ومدى التعاون الذى سيحصل عليه من العاملين بالقسم.

الخطوة الثالثة : تقسيم العمل الى اجزاء :-

حيث يقوم المراجع بتقسيم العمل الى اجزاء وذلك بتقييم المجال الخاضع للفحص الى عدة اقسام أو مجالات بحيث يمكن تكوين صورة أفضل لأعمال القسم.

الخطوة الرابعة : اكتشاف نواحي الضعف وعدم الكفاية :

يقوم المراجع فى هذه الخطوة بتكوين لنفسه رأيا ويقوم بتقييم القسم عن طريق مساعدات من مصادر أخرى سواء من داخل المشروع او من خارجه.

(١) محمد فتحى عبد الخالق بكر، مرجع سابق ، ص ١٩٣.

الخطوة الخامسة : تجميع الأقسام الفرعية بعضها مع بعض:

وذلك كي تتم المراجعة النهائية وفي هذه المرحلة يكون المراجع قد تعرف على العمليات الخاصة بالقسم المعنى . ويكون قادرا على تقييم الاداء ويلاحظ أنه في هذه الخطوة لا يقتصر عمله على تقييم الادارة فحسب بل وعلي التأكد من ان الرقابة التى وضعها على اعمال القسم كافيه او غير كافيه او يساء استخدامها.

٢- شكل تقرير المراجعة يكون كما يلي:-

علينا قبل وضع التقرير معرفة اولا من يتلقى التقرير ومن الواضح ان المتلقى هنا هو الادارة ويفضل هنا مجلس الادارة بصفته ممثلا للادارة العليا ويقتصر هذا التداول عليه فقط.

ويلاحظ أن المراجعة الادارية لان تؤدي بهدف مساعدة الادارة العليا لمراقبة تقييم اداء المستويات الادنى لها وربما يكون هناك استثناء لهذه القواعد فى حالة الوحدات التى يشترها المشروع كالشركات التابعة.

ويتميز تقرير المراجع بالخصائص التالية:-

أ) ^(١) الناحية الشكلية: يفضل الا يكون التقرير مختصرا على النحو المتبع فى تقارير المراجعة المالية بحيث يمكن للمراجع الادارى ان يذكر فى تقريره ان الادارة تتبع المستويات المتعارف عليها للادارة اسوة بما هو متبع بالنسبة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب) من حيث المضمون : يفضل ان يتضمن التقرير الاقسام التالية :-

١- يخصص قسم من التقرير يوضح به طريق الفحص الذى قام به المراجع.

- ٢- يخصص قسم آخر لتقييم الاداء الذى تم فى الماضى شاملا المقاييس التى استخدمت سواء فى شكل مطلق أو فى شكل مقارن.
- ٣- يخصص قسم آخر لتقييم الاجراءات الادارية الجارية متضمنا اهداف الرقابة الادارية الجارية (متضمنا اهداف الرقابة الادارية فى المشروع.
- ٤- يفضل عادة اضافة نتائج المناقشات الى جرت مع العاملين المسؤولين عن الاقسام. وذلك لان عرض نتائج عملية التقرير وتقديم التوصيات بالاجراءات التصحيحية يعد جوهر التقرير.
- ٥- يراعى الا تكون لغته فنية قدر المستطاع حتى يكون التقرير وسيلة فعالة للاتصال بين المستويات الادارية المختلفة.
- ٣- مستويات الاداء للمراجعة الادارية :
- نظرا لعدم توافر مستويات للقياس الموضوعى والمتعارف عليه لتحديد الكفاية الادارية. ولان المراجعة التقليدية سوف تمتد الى مجالات خارج نطاق النظام المحاسبى فى المشروع لذلك قوبلت فكرة تكوين رأى مباشر عن أداء الادارة باعتراض شديد فى بادئ الأمر من جانب المراجعين.
- ان وجود مستويات لاداء الادارة فى تقييم الاجراءات التى تتبعها الادارة فى تنفيذ العمليات . وفي تقييم الاداء والنتائج التى توصلت اليها ولتحقيق الرقابة الادارية الفعالة على العمليات، تسعى الادارة الى وضع مجموعة من الاجراءات بالرغم من أن الاجراءات وحدها لا تحقق الرقابة الا أنه يسعى المراجع عادة الى التحقق من وجود استخدام اجراءات الرقابة الموضوعية.
- ويمكن عند وضع مستويات لاداء الادارة قياس الرقابة الادارية والتعرف على النواحي المختلفة الادارية. بالاضافة الى انه عند وضع مستويات لتقييم الاجراءات يتطلب الامر الى وضع مستويات مالية ملائمة لتقييم نشاط المشروع ومن المقاييس

التقليدية المستخدمة رقم صافى الربح. وبالنسبة لتقييم النتائج وتقديم التقارير منها فيجب ربط النتائج بالصناعة التي ينتمي اليها المشروع ويجب ان تنسب النتائج الى الاداء السابق للمشروع والتي وضعها.

خامسا : مشاكل المراجعة الادارية

فيما يلي نتناول المشاكل التي تثار ازاء قيام المراجع الخارجي بالمراجعة الادارية وذلك في حصرها بثلاث نقاط:

(أ) مشكلة استقلال المراجع :- (١)

نجد أن المراجع يبدأ بقواعد اقل من تلك التي تحكم اداء المراجعة الحالية التقليدية وعليه ان يقيس في ميدان تقل فيه الدقة . فالحكم المهني هنا يصبح أكثر اهمية للمحافظة على ثقة المتعاملين فى نزاهة المراجع. حيث ان مشكلة الاستقلال ستظهر بوضوح هنا عند تقييم الاجراءات واعطاء التوصيات. مما يجب ان يتم؟ وهل يمكن ان يراجع ما سبق ان اقترحه من اجراءات؟ فكل ذلك يحتاج الى المزيد من البحث.

(ب) مشكلة التأهيل المهني :- (٢)

ان المراجع الخارجي الذى يزاول مهنته في المراجعة المالية يحتاج الى تأهيل جديد ومن نوع آخر لمزاولة نشاطه كمراجع ادارى ، لذا من الضرورى وضع كوادر للراغبين فى الدخول الى المهنة عن طريق زيادة التخصصات فى المهنة وتميز فى تقدير الافراد الراغبين فى النضمام الى المهنة.

(١) . محمد شوقي عطا الله، مرجع سابق، ص ٢٠٣.

(٢) . محمد شوقي عطا الله، مرجع سابق، ص ٢٠٣.

(ج) مشكلة المسؤولية القانونية :

فيما يتعلق بالمسؤولية القانونية للمراجع نجد ان نتيجة التوسع في استخدام المراجعة الادارية سيؤدى ذلك الى زيادة الاطراف التى تستفيد من هذه المراجعة وبالتالي يزداد احتمال نشوء النزاع نتيجة الاضرار التى قد تنشأ. وعند تصديق المراجع على كفاية الادارة عليه ان يأخذ فى الاعتبار درجة المسؤولية التى يواجهها لان اى خطأ فى الحكم يودى الى اضرار كبيرة لذا عليه ان يتحمل المسؤولية عند ابداءه لرأيه الفنى المحايد فى كفاية الاجراءات الادارية واداء الادارة فى الماضى.

سادسا : مشاكل الممارسة العملية للمراجعة الادارية بالمملكة العربية السعودية:-

سيتم فى هذا الجزء تناول الآتى :-

- المراجعة الادارية وحاضر مهنة المراجعة الخارجية بالمملكة العربية السعودية

- المراجعة الادارية ومستقبل مهنة المراجعة الخارجية بالمملكة العربية السعودية.

المراجعة الادارية وحاضر مهنة المراجعة الخارجية فى المملكة العربية السعودية.

يلاحظ انه لا يوجد اهتمام بالمراجعة الادارية فى الحقل العلمى . سواء من ناحية مكاتب بالمراجعة الخارجية او من ناحية ادارة المشروعات ويرجع ذلك الى:-

- الاعتقاد بأن المشروعات الاقتصادية تدار مباشرة من اصحاب رأس المال.

عدم وجود الكفاءات المناسبة للعمل في حقل المراجعة الادارية في الوقت الحالي وبالشكل الكافي لمزاولة هذه المهنة وبالتالي للقيام بالمراجعة الادارية وبالتالي تعرض المراجع الخارجى من ناحية سمعته للخطر نتيجة عدم وجود تأهيل للقيام بهذه المهمة وكذلك عدم وجود مستويات للآداء الادارى . هذا من ناحية مكاتب المراجعة الخارجية ، اما من ناحية ادارة المشروعات نجد أن قيام المراجع بتقديم التوصيات الخاصة بالتصحيح يتطلب الارتباط بخدمات استشارية وذلك يتضمن امورا مبالغا فيها لتحقيق ذلك. كذلك نجد ان المراجعة الادارية تكون مرغوبة في حال ما اذا كانت تتعلق بمستويات الادارة الدنيا والمتوسطة وتصبح غير مرغوب فيها اذا ما شملت تقييم لاداء الادارة العليا. بالاضافة الى كل ذلك نجد أن اجراءات ونتائج المراجعة الادارية يسبب عدم وضوحها يؤدى الى احجام ادارة المشروع عن طلب هذه الخدمة .

المراجعة الادارية ومستقبل مهنة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية

نجد أن وجود الحاجة الى التصديق علي اداء المشروع يتطلب ويتطلب وجود أو ظهور المراجعة الادارية . كما ان مهنة المراجعة الخارجية هي المؤهل الافضل للقيام بهذه المهمة^(١) وهذه المهنة لن تتطور دفعة واحدة بل تحتاج الى وقت. فكلما قطع المراجعون الخارجيون شوطا في تقييم لأداء الاداري، وبشكل منتظم، وبمجرد حصول الدائتون على تلك المعلومات فان بعض المشروعات تقوم بنشر التصديقات على التقرير بالسري وهنا يصبح من الحتمي للادارة عند عرضها التصديقات وعند رؤية المساهمين لهذه التصديقات أن تقوم دائما بمثل هذا العمل.

وبالنسبة للمملكة يعتقد كثير من المراجعين ان المراجعة الادارية هي المجال الجديد للمراجعين في المستقبل وينود تحليلهم علي عوامل حقيقية تتمثل في :

- زيادة النمو في حجم الشركات واضطرار الادارة الى تفويض السلطات.
- زيادة العمليات المعقدة في المشروعات.
- احلال النظم الالية بدلا من النظم اليدوية في تجهيز البيانات المالية.
- الشعور بأن المراجعة في الوقت الحاضر ليست ماضية لمواجهة حاجات المجتمع في ظروف السوق.
- الحاجة الى توفير عمل جديد للأجيال القادمة عن المحاسبين يتميز بتحديد اكثر واهتمام افضل.

(١) عبد القادر، عبد الله عبد العزيز " دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية" في ندوة تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ،

سابعاً : المعايير المستخدمة فى المراجعة الادارية

من الصعب تحديد المعايير بالمستخدمة فى المراجعة الادارية، حيث يعتبر ذلك من أهم المشاكل التى تواجه القائمين بالمراجعة الادارية ويمكن اقتراح بعض المعايير فى تقييم الاداء الادارى وتبويبها فى ضمن مجموعات^(١) :-

المجموعة الاولى - المعايير الاجتماعية:

يجد أن اى نشاط أو وظيفة لا بد ان يكون لها اثر واضح على المجتمع او البيئة المحيطة بهذا النشاط، فكل وظيفة لها مظهر الخدمة الخاصة للمشروع نفسه فمثلا قرار التسعير له اثر كبير على حياة الافراد بالاضافة الى معدلات الاجور التى تضعها ادارة المشروع لها أثر كبير على المجتمع بصفة عامة وعلى مستوى حياة الافراد بصفة خاصة. وبالتالي لا بد من تقييم الخطط والسياسات والنشاطات الادارية ببعض المعايير الاجتماعية من ناحية تأثيرها على المجتمع ومدى تقبل المجتمع لهذه القرارات من ناحية أخرى . ويمكن ان نقول أن اعداد وعرض التقارير بالحالية طبقا لسياسة الافصاح والعلانية يعتبر اح ٦ المعايير الاجتماعية.

المجموعة الثانية - المعايير الاقتصادية :

هناك متطلبات اقتصادية تمثل فى ما يمكن ان تقدمه الوحدات من منافع وخدمات للمجتمع فيحقق الرفاهية الاقتصادية سواء فى المدى القصير او الطويل. ويجد فى هذا السياق ان المعايير التى يمكن استخدامها فى هذه الحالة يجب ان تتمكن بواسطتها بالحكم على مدى وفاء الادارة بمسئلياتها وان تراعى الظروف والمتغيرات الاقتصادية المتوقعة اثناء رسم الخطط والسياسات. ونورد هنا بعض المعايير لانماط الاقتصادية التى يمكن بواسطتها تقييم النشاط الاقتصادى ونورد منها.

(١) عبد القادر عبد الله عبد العزيز، مرجع سابق، ص ١٠٢

- ١- مدى قدرة الهيئة الادارية على مواجهة المنافسة المتزايدة.
- ٢- مدى قيام المدراء بخطط ترسية فى بعض الوحدات الاقتصادية وفق استخدام اساليب فيه صحيحه وحافظه.
- ٣- مدى القدرة على التنبؤ - لتغيرات فى الطلب العام على السلع والخدمات.
- ٤- مدى القدرة على المحافظة على رأس المال سليما.

المجموعة الثالثة : المعايير القانونية :

نجد انه فى هذا الاطار يجب على جميع التنظيمات الاقتصادية ان تعمل وفق خطط وسياسات تتفق مع القوانين واللوائح الحكومية مع مراعاة ان هذه القوانين تختلف باختلاف نوع التنظيم وطبيعة النشاط والشكل القانونى ، حيث نجد ان شركات المنافع العامة والكهرباء والماء وغيرها تخضع فى كثير من الدول بشكل مباشر الى القوانين الحكومية ولذلك يمكن اعتبار هذه القوانين الحكومية بمثابة معايير يمكن استخدامها فى تقييم اداء الادارى اضافة الى معايير اخرى مثل قوانين العمل والعمال..... الخ

المجموعى الرابعة : معايير مستمدة من مسؤولية الادارة الرقابية على المشروع.

نجد ان الادارة فى المنشأة هى المسؤلة عن الرقابة على الأنشطة والمعايير التى تصلح لاستخدامها فى هذا المجال لتقييم خطط الادارة وسياساتها ونشاطاتها. ويجب ان تكون جميع القرارات التى تتخذها الادارة فى حدود اللوائح العامة للمنظمة . وان يكون القرار متفقا مع اهداف المجموعة ككل.

كذلك يمكن استخدام القانون النظامى للشركى والسياسات التى يوافق عليها المساهمون بالاجماع كمعيار .

المجموعة الخامسة: معايير تتعلق بالمهارة الادارية

نجد أن من المعايير التي يمكن استخدامها هي لتقييم الكفاءة الادارية هي استخدام الاساليب الفنية التي تؤدي الى تحقيق الاهداف العامة سواء كانت اجتماعيا او اقتصادية او قانونية .

الباب الثاني

أساليب المراجعة الادارية ودورها في تقييم الأداء

أولاً : التحليل المالى والمحاسبي وتقييم الأداء الادارى :

هناك الكثير من الجهود التى بذلت فى المناقشة التفصيلية للتحليل المالى المحاسبي ولن نكرر المناقشة التفصيلية ولكن ما يهم المراجع هو مفهوم وأهمية التحليل المالى والمحاسبي ، وهذا يأتى بالاجابة على نالتساؤلات التالية^(١) :

- ١- هل المنشأة تحت الفحص والتقييم تحقق ربها مرضياً؟
 - ٢- هل المنشأة بوضعها الحالى يمكن أن تقابل حالة من الاعسار المالى؟
 - ٣- هل تحتفظ المنشأة بأموال سائلة سواء نقدية أو مافى حكمها أكثر من حاجتها الحقيقية؟
 - ٤- كيف تحصل المنشأة على مواردها، وما هى مصادر التمويل المختلفة؟
 - ٥- ماهى كفاءة التشغيل فى المنشأة تحت الفحص والمراجعة.
- والاجابة على هذه التساؤلات تعنى ضرورة فحص مستوى الربحية فى المنشأة أو المشروع ومركز السيولة ومصادر التمويل ووجه توظيف الاموال المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام الموارد لتحقيق الانتاج المخطط ويعرف هذا الاسلوب "التحليل بالنسب المالية والمحاسبية". وهذه تمثل علاقات رياضية بين قيمتين أو أكثر من القيم التى تتضمنها القوائم والسجلات المحاسبية والمالية.....ولامكانية الاستفادة هذا الاسلوب فعلى الباحث مايلى كخطوة أولى:-

(أ) امكانية قراءة القوائم المالية والمحاسبية وفهمها، وهذا العنصر ركن

اساسى لاكتساب المهارة المالية والتحليلية للمراجع.

(١) عبد الرحمن هليان، للمراجع الادارية لتقيم الاداء الادارى ، النشرة الثانية

(ب) دراسة وفهم النسب المالية والمحاسبية ودلالة كل منها وعلاقتها بعضها مع بعض. وهناك أكثر من أسلوب لاتمام ذلك وهي^(١) :-

(١) تقسيم النسب والعلاقات التي خمس مجموعات رئيسية :

ان هدف الباحث هو قياس او تقييم اهداف المنشأة وامكانية نجاح الادارة فى تحقيق هذه الأهداف . ومستوى ربحية المنشأة ومركز سيولتها ومصادر التمويل وأوجه توظيف الموارد المتاحة وكيفية استخدام هذه الموارد تمثل كلها بعض من هذه الاهداف، ومن هنا يتم تقسيم النسب المالية والمحاسبية الى مجموعات، تضم كل مجموعة منها بعض النسب التي تعتبر مؤشرات لمدى فاعلية وكفاءة الادارة فى تحقيق هدف معين من الأهداف المذكوره....ومن أهم هذه المجموعات هي:-

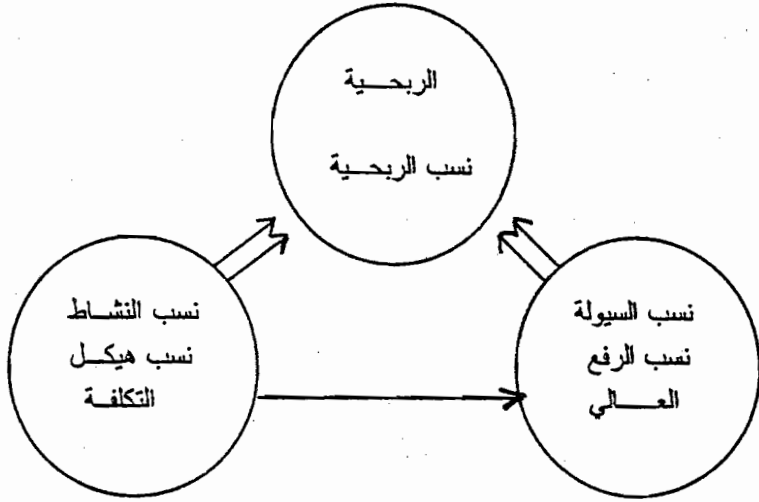
- مجموعة نسب السيولة
- مجموعة نسب هيكل التكاليف
- مجموعة نسب الرفع المالى .
- مجموعة نسب الربحية
- مجموعة نسب النشاط

والشكل التالى يظهر العلاقة المنطقية بين^(٢) هذه النسب :-

(١) عبد الرحمن عليان، مرجع سابق، ص ١٥١.

(٢) عبد الرحمن عليان، مرجع سابق، ص ١٥١.

الاهداف



فى الشكل السابق فان الأنماط (نسب النشاط ونسب هيكل التكلفة) ذوالسياسات (نسب السيولة ونسب الرفع المالى) فان ا لعلاقة تمثل مؤشرات أو أهداف (معايير) لأهداف المنشأة وهو نسب الربحية وذلك اذا فرضنا أن هدف المنشأة هو تعظيم الربح . اذن فان نسب السيولة تقيس العلاقة بين التدفقات النقدية للمنشأة سواء كانت داخلية أو خارجية ومدى التوازن بين هذه التدفقات اما نسب الرفع المالى فانها تشير الى مدى استخدام المنشأة للمصادر الخارجية والقروض لتمويل استثماراتها وعملياتها. اما ما يتعلق بمجموعة الانماط فان نسب النشاط تقيس مدى فاعلية الادارة فى توصية استثماراتها ومواردها فى استخدامات المختلفه اما نسب هيكل التكلفة فيقيس مدى الفاعلية فى استخدام عوامل الانتاج وعناصر التكاليف والرقابة عليها.

(٢) أن يكون هذا التحليل من خلال ما يعرف بعائد الاستثمار أو العائدعلى رأس المال على رأس المال المستمر وما يرتبط بذلك من نسب ومعدلات فرعية توضح

العلاقات الدالة على عناصر التشغيل والربحية... وقد تمت هذه الدراسة تقليدياً من خلال ما يعرف بالربحية أو بتحليل العائد على رأس المال المستثمر أو ما عرف بمعادلة ديون للرقابة المالية والتي من الممكن تلخيصها فيما يلي:-

صافي الربح ← (المبيعات - تكاليف المبيعات)

المبيعات

↙

صافي الربح

عائد الاستثمار = $\frac{\text{صافي الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}}$ ×

رأس المال

المستثمر

↘

المبيعات

رأس المال المستثمر ← (أصول جارية + أصول ثابتة)

وفي حالة تطبيق هذا النموذج في المنشآت الصناعية والانتاجية فإنه يؤخذ عليه مايلي^(١):-

أ - لا بد من تقييم الأصول الثابتة لتحديد رأس المال المستثمر وهل هذا يتم على أساس القيمة الحالية أما القيمة التاريخية للأصول وما يرتبط بذلك من مشاكل القياس المختلفة للتغيرات الواضحة في وحدة القياس المحاسبي (النقدي)

(١) أ. إبراهيم على عشمري، دراسات في المراجع، دار الطباعة الحديثة، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٣٢٦.

ب - ان مكونات النموذج وعلاقات هذه المكونات يتم في ظل علاقات هيكلية محددة. هذه العلاقات تفترض حالة من السكون وهذا يتعارض مع حركة النشاط الاقتصادى حيث انها ديناميكية بالاضافة الى حالات المخاطرة وعدم التأكد التى يتصف بها النشاط الاقتصادى دائما.

- تجاهل هذا النموذج للعلاقات الانتاجية والتشغيلية المكونى لمعادلة الانتاج والمدخلات والمخرجات المادية للنشاط الانتاجى والقيم المادى لها أيضا. وهذا ما حدا بجولد وكروس (١) (Gold & Kraus ١٩٧١) الى تقديم النموذج التالى والذى يعتمد على الاستثمار لقياس أداء المنشأة ويمكن للباحث استخدامه فى تقييم أداء النشاط وبخاصة فى المنشأة الانتاجية والصناعية.

$$\left[\frac{\text{قيمة المخرجات}}{\text{اجمالى التكاليف}} - \frac{\text{كمية المخرجات}}{\text{كمية المخرجات}} \right] = \frac{\text{مافى الربح}}{\text{كمية المخرجات}}$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \frac{\text{كمية المخرجات}}{\text{الطاقة}} \\ \frac{\text{الطاقة}}{\text{راس المال المستثمر}} \end{array} \right\} \times \frac{\text{مافى الربح}}{\text{راس المال المستثمر}} = \text{عائد الاستثمار}$$

$$\left[\frac{\text{الإصول الثابت}}{\text{راس المال المستثمر}} \times \frac{\text{الطاقة}}{\text{الإصول الثابت}} \right] =$$

ومن ثم فطبقا لمفهوم جولد وكروس فان الشكل النهائي لنموذج عائد الاستثمار يمكن ان يوضح كما يلي:-

$$\frac{\text{كمية المخرجات}}{\text{الطاقة}} \times \left[\frac{\text{اجمالي التكاليف}}{\text{كمية المخرجات}} - \frac{\text{قيمة المخرجات}}{\text{كمية المخرجات}} \right] = \text{عائد الاستثمار}$$
$$\frac{\text{الأمول الثابتة}}{\text{راس المال المستثمر}} \times \frac{\text{الطاقة}}{\text{الأمول الثابتة}} \times$$

وطبقا لهذه المعادلة فان التغيير في العائد على رأس المال المستثمر قد يرجع الى التغيير في احد مكونات المعادلة النهائية لعائد الاستثمار وأهمها:-

- التغيير في كيفية الانتفاع بالطاقة الانتاجية للمنشأة بين رأس المال العامل والاصول الثابتة.

- التغيير في كيفية الانتفاع بالطاقة المتاحة.

- التغيير في تكاليف الوحدة من المخرجات.

(٣) أن يتم هذا التحليل في اطار من الفهم الكامل لاسلوب تحليل علاقة السلبية أو أسلوب تحليل معدلات السبب والنتيجة ويتضح من المناقشة السابقة "ان أسلوب الرقابة والتقييم باستخدام بالنسب ليس بجديد الا أن عدم الفهم والاستيعاب الكامل لعلاقة السبب والنتيجة. ودلالة هذه العلاقات للبيانات المختلفة أدى الى عدم فاعلية هذا الاسلوب على الأقل في صورته التقليدية حيث أعطى الكثير من المحللين فيما متساوية لكل هذه النسب والمعدلات

وهنا يجب أن نشير إلى أن النسب المالية والمحاسبية ليست متساوية في أهميتها ودالتها في مجال اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة وتقييم الأداء أي أن بعض النسب يكون لها الأولوية والبعض الآخر تكون في المرتبة الثانية . وتمثل بعض النسب المحاسبية السبب والبعض الآخر تمثل النتيجة أو الفاعلية ، ومن هنا فإن الرغبة في تحقيق الفائدة المرجوة من استخدام التحليل المالي وللمحاسبى في تقييم الأداء تفهم علاقة السببية والنتيجة للمعدلات والنسب المالية. ويتم فحص ودراسة علاقة السبب والنتيجة باستخدام ١٥ معدلا موضحة كنسب تربط البنود الرئيسية لقائمة المركز المالي وحسابات النتيجة. وهذه النسب اثبتت فعاليتها وأهميتها عند استخدامها من قبل المحاسبين المنشآت الاقتصادية في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية. كما أنها اختيرت كنظام كامل للتحليل المالي وكذلك كاسلوب لفهم الوضع المالي للوحدات في مجالات الاعمال المتعددة والانشطة الاقتصادية حيث يظهر كل معدل منها علاقة هامة بين بندين من بنود البناء المالي للمنشأة الاقتصادية. وبفحص هذه المعدلات يتضح أن تسع منها تعطى صورة للبناء المالي للتنظيم وكذلك للوضع التنافسى له وبنفس الوقت فانها تعجز أن تشير منفصلة لعوامل القوة والضعف في هذا البناء. ويمكن أن تسمى هذه المعدلات بمعدلات قياس الفاعلية وتمثل في ^(١) :-

- ١- معدل السيولة (الاصول الجارية : الخصوم الجارية).
- ٢- قوة الملكية (الخصوم الجارية : صافى القيمة).
- ٣- مجموع الخصوم : صافى القيمة.
- ٤- المخزون : رأس المال العامل.

(١) عليان عبد الرحمن محمود (١٩٨٢ ١١)، "معايير اتخاذ القرارات الاستثمارية دراسة مقارنة" مجلة الاقتصاد والادارة، جامعة

- ٥- الديون التجارية (قصيرة الاجل) : رأس المال العامل.
- ٦- الخصوم طويلة الاجل : رأس المال العامل.
- ٧- صافى الربح : صافى القيمة
- ٨- صافى المبيعات : صافى الأصول .
- ٩- صافى المبيعات : رأس المال.

أما المعدلات الستة الباقية فهي التى تظهر عوامل القوة والضعف عن البناء المال للوحدة الاقتصادية..... وتعرف هذه المعدلات بمعدلات السببية وهى:-

١٠- الأصول الثابتة : صافى القيمة

١١- فترة التحصيل.

١٢- صافى المبيعات : المخزون.

١٣- صافى الربح : صافى صافى المبيعات .

١٤- صافى المبيعات : صافى القيمة.

١٥- الأصول الرهومية : صافى القيمة.

وتفهم الباحث لهذه المعدلات الخمسة عشرة تمكنه من تحليل القوائم المالية والمحاسبية ومن قياس كفاءة الادارة فى تسير أعمال التنظيم وكذلك امكانية تحديد نقط الضعف والقوة فى الوضع المالى وفى السياسات المالى للوحدة الاقتصادية.

ويجب الملاحظة أن فهم كل معدل على حدة لايكفى لاعطاء الباحث القدرة على استيعاب البناء المالى للمنشأة والسياسات المالية وانما لابد من الفهم الكامل للمعدلات حتى يمكن تحقيق الشمول والتكامل لتحقيق الفائدة المرجوة من تحليل القوائم المالية والحصول على الصورة الحقيقية لنشاط المنشأة.

ثانيا : التحليل الهيكلي للقوائم المالية^(١)

صمم التحليل الهيكلي الاحصائي لدراسة مشاكل توزيع وتخصيص الموارد. وهذا التحليل ينظر الى المجموع (الاجماليات) كأرقام معطاه مثل مجموع الأصول ، مجموع الخصوم ، مجموع المصاريف ، مجموع الاستثمارات.... الخ.

ثم يتم فحص التغيرات التي تحدث فى توزيع هذه الاجماليات على مفردات ومكونات كل منها على مدار الزمن هذا وقد استخدم هذا التحليل التجزيى أو الهيكلي حديثا فى عدة مجالات مختلفة للإدارة والعلوم الاجتماعية مثل الاقتصاد والاجتماع والحاسبة... الخ وتمثل القوائم المالية والمحاسبية للمنشآت ملخصا لكيفية توزيع واستخدام مدخلات ومخرجات التنظيم وذلك طبقا للتبويبات المختلفة مثل الأصول والخصوم واليرادات والتكاليف... الخ وتطبيق المقاييس الخيكلية على هذه القوائم تكون ممكنة وطبيعية. ويستخدم التحليل الهيكلي للقوائم المالية لقياس التغيرات ومداهها فى توزيع الموارد فى المنشأة وتقييم اثر هذه التغيرات على اداء المستقبل . ولا بد من توافر معلومات عديدة للتحليل الهيكلي للقوائم المالية ويصعب استخدام الاساليب التقليدية للتحليل المالى وهو ما يمكن اعداد ملفات مالية ومادية فى حالة استخدام نظم الحاسبة العلمية (الكمبيوتر).

ان التحليل الهيكلي يمكن أن يستخدم بفاعلية لتحديد:-

١- اذا كان هناك تغير قد حدث فى تكوين ومكونات القوائم المالية.

٢- حجم وموضوع التغيرات التى تحتاج الى فحص ودراسة.

ويمكن قياس هذه التغيرات على النحو التالى:-

بفرض أن كل بند من بنود القائمة المالية التى يتم دراستها (أحد جوانب القائمة) مقارنا بمجموع القائمة هو :

$$س \text{ ن حيث، أ} = (١ ، ٢ ، \dots ، ن)$$

وأن نفس البنود الى مجموع القائمة للفترة السابقة تمثل ص أ فان القياس التجزئى أو الهيكلى لمكونات هذا الجانب من القائمة (وليكن الاصول Assets من قائمة المركز المالى) ل ب :

$$ل \text{ ب} = \frac{\text{مجم ن}}{١ = ١} \text{ ص أ} \quad \text{لو} \quad \frac{\text{ص أ}}{\text{ص أ}}$$

وهذا المقياس يمثل مدى التغير فى مفردات القائمة - الأصول خلال فترة زمنية محددة وذلك بقائمتين للمركز المالى . ويأخذ المقياس قيمته الدنيا وهى صفر عندما لا يوجد تغير فى البند مقارن بمجموع الأصول كنسبة . بمعنى أن $س \text{ أ} = ص \text{ أ}$ لكل قيم أ . ويلاحظ هنا أن النسبة قد لا تتغير أى تكون صفر على الرغم من تغير القيم المطلقة للبنود حيث تكون الارقام المطلقة فى ظل التحليل الهيكلى لا دلالة لها لأن التركيز على التغيرات فى البنود والمكونات تكون منسوبة الى البناء العام .

ان قوة وفعالية التحليل الهيكلى للقوائم المالية لاتظهر الا فى حالة تعقد وتضخم البيانات والمعلومات التى فى متناول الباحث .

ان تحليل وفحص القوائم لعدد محدود من السنوات يمكن ان يتم باستخدام الاساليب التقليدية لهذه القوائم دون الحاجة لاستخدام التحليل الهيكلى .

ان اهمية التحليل الهيكلى تزيد كلما زاد حجم البيانات وعدد القوائم المالية ومن ثم يمكن للباحث استخدام هذه الاسلوب لاختبار وتحديد التغييرات لطامة تحديد الفترات التى حدثت فيها تغييرات غير عادية ومن ثم يمكن تركيز تحليل الخاص به ودراسته عليها وما يطرأ وراثها من قرارات وتصرفات ادارية

ثالثا : تقييم الأداء الادارى

تهدف الاقسام الادارية (الوظيفة الادارية) الى تقديم الخدمات التالية^(١) :-

- ١- أفضل الحلول الممكنة للمشاكل المختلفة التى تواجه النشاط.
- ٢- الاستقصاء والفحص لمجالات تحسين الأداء الممكنه.
- ٣- توفير جو مناسب للعمل.
- ٤- تحقيق أكبر درجة من الرضا للعاملين فى المجال الادارى.
- ٥- توجيه الوظائف الادارية بما يمكن الاقسام المختلفة أو الوظائف الاخرى من تحقيق اهدافها.
- ٦- تحقيق أقل تكاليف ممكنة للتشغيل.
- ٧- التقيد بمعايير الوقت مع الأخذ فى الاعتبار لشروط الكمية والجودة.
- ٨- رقابة مدى التقيد بالنظم المحددة (اى اتباع الروتين) والاجراءات المحددة من قبل الادارة فى تسيير النشاط.

وتتمثل المرحلة الاولى (٢) فى تقييم أداء الوظيفة الادارية بالاضافة الى تحديد المتغيرات التى تقيس كفاءة الآراء فى تجزئة أو تجميع المتغيرات المختلفة داخل وحدات أو أهداف يمكن تقييمها أو قياسها ومن ثم يمكن اعتبار كل هدف من الاهداف المذكورة أعلاه هدف مستقل، يستلزم الامر تحديد طبيعته وكيفية تقييمه ومعايير هذا التقييم. وبالنسبة للهدف الأول وهو الحلول الممكنة فان هناك مشاكل لا يمكن تحديد

واختيار حلول لها وهناك مشاكل يمكن حلها باستخدام بحوث العمليات واساليب التحليل الكمي مثل نظرية البرمجة الخطية ونظرية المباريات الخ. ومع ذلك فان الكفاءة فى التعامل مع المشاكل التى لا يكون لها طول ممكن أن يقاس بالتحسين فى اداء النشاط مثل تخفيض التكاليف وزيادة الجودة أو القبول العام الخ . ولا بد أن تكون التوصيات والاراء عملية وقابلة للتطبيق واقتصادية حتى يكون هناك نجاح للادارة فى اداء وظائفها.

وبالنسبة للهدف الثانى (الاستقصاء لمجالات تحسين الأداء) فيجب هنا التعامل مع المشاكل التى يمكن ايجاد حلول لها والتى يتحقق عائد مجز من جراء هذا الحل أما المشاكل التى يصعب ايجاد طول لها أو يكون العائد منها غير مجز فى حالة الحصول على طول أو يكون ما انفق عليها من وقت وأموال فلا داعى لها ويمكن تجنب التعامل معها أو الابقاء عليها.

والهدف الثالث (ظروف جز مناسب للعمل) فلا بد من استخدام معايير فرعية مثل درجة الحرارة والاشاءة والنظافة واماكن للراحة وبوفيه ومساعدات طبية أولية الخ. حتى يمكن تقييم تحقيق هذا الهدف .

أما الهدف الرابع (تحقيق الرضا للعاملين فى المجال الادارى) فيمكن قياس ذلك بعمل استقصاء بسيط لمعرفة درجة الرضا لدى العاملين ويمكن عمل القياس بسؤال العاملين باختيار الاجابات التالية :

الرضا : عال جدا عال متوسط منخفض منخفض جدا
وباعطاء كل اجابة درجة وبتجميع هذه الدرجات وقسمتها على عدد العاملين يمكن الحصول على متوسط من الرضا ١٢ الرظيفى للعاملين.

والهدف الخامس (تمكين الاقسام الاخرى من اداء وظائفها) فلا يجب تمكين قسم معين من تحقيق هدفه على حساب أقسام أخرى أو على حساب هدف أو أهداف المنشأة . وهذا الهدف يمكن أن يقاس بالتعاون بين الاقسام المختلفة ومدى

تكوين كل قسم للأقسام الأخرى فى تحقيق هدفه ويمكن ان يقاس هذا التعاون على النحو التالى :-

- تحديد المشروعات أو المشاكل المطلوب من كل قسم أن يساهم فى حلها لصالح الأقسام الأخرى وتحديد ما رفض منها أو ما لم يتم تقديم حل مناسب له أو تم التأخير فى حلها وتحديد سبب هذا الرفض أو التأخير .

وبالنسبة للهدف السادس (تحقيق أقل تكاليف ممكنه للتشغيل) هناك بعض مشاك تواجه تحقيق هذا الهدف حيث أن قياس التكاليف فى الأقسام غير الانتاجية أمر صعب وتحديد نصيب التكاليف لهذه الأقسام ليس بالسهل لأن فى كثير من الاحيان لا يعتمد ذلك على أساليب موضوعية....الأأن هذه المشاكل لا تمنع من محاولة استخدام هذا الهدف فى تقييم أداء الإدارة وفعاليتها.

ان المناقشة السابقة والخاصة بوظائف الانتاج والخدمات تنطبق أيضا على وظيفة البيع والتوزيع وتقييم أداء وظيفة البيع والتوزيع يستلزم تحديد المراحل الأربعة التالية :-

١- تحديد المتغيرات التى يمكن ان تساهم فى أداء هذه الوظيفة.

٢- تحديد تفصيلى لمفهرم كل متغير وما يتضمنه من متغيرات فرعية.

٣- كيفية تقييم كل متغير.

٤- كيفية استخدام معايير التقييم ومسئولية تطبيقه.

وتجدر الإشارة الى أن قياس الآراء بالنسبة للمنشأة ككل يختلف فى طبيعته ومشاكله عن طبيعة ومشاكل قياس أو تقييم الآراء للوظائف أو الإدارات المختلفة. أن تقييم أداء وقياس كفاءة الوظائف الإدارية وما يقابله من مشاكل من الصعب التغلب عليها يودى الى احجام كثير من المنشآت والباحثين عن استخدام مقاييس محده لهذا التقييم.

ويرى البعض أن تقييم الاداء الادارى يستوجب تحديد معايير لهذا الاداء، وعوامل رقابة وزيادة فاعلية مجالات الانشطة المختلفة ... وهذا يتطلب رقابة المجالات التالية :-

- ١ - رقابة التنظيم
- ٢ - نظم التخطيط والمعلومات
- ٣ - ادارة الاصول
- ٤ - نظام التسويق
- ٥ - نظام الانتاج.

رابعاً : محاسبة المسئولية

تعتمد^(١) محاسبة المسئولية على فرضية المسئولية أى أن الافراد يجب ان يكونوا على استعداد للمساءلة عن أدائهم وعن أداء مرؤسيهم أى أن محاسبة المسئولية تتطلب ربط المعايير والفعليات بالمسئوليات حتى يمكن عمل تقارير المحاسبة وتقييم الاداء لهذه المسئوليات كل على حده وتقوم محاسبة المسئولية على فروض أساسية مثل:-

- ١ - يتحمل كل مدير مسئولية الأنشطة التي تتم داخل التنظيم التي تدخل في نطاق تحكمه.
- ٢ - يجب أن يسعى كل مدير الى تحقيق الأهداف والغايات المرجوة فيه.
- ٣ - يجب أن يشترك كافة رجال الادارة فى وضع الأهداف التي سيتم محاسبتهم وتقييم أدائهم بناء عليها.
- ٤ - يجب أن تكون هذه الأهداف ممكنة التحقيق وذلك فى ظل أداء كفء وفعال.

(١) د. ليستز اى هينجر، د. يوج ماتولش " ترجمة أحمد حامد حجاج" المحاسبة الادارية، دار المريخ للنشر، الرياض، سنة

- يجب أن تصل لكل مدير تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات بسرعة وفى الوقت المناسب.
- يجب أن يكون دور محاسبة المسئولية فى تقدم ونمو المنشأة واضحا ومفهوما.

الباب الثالث

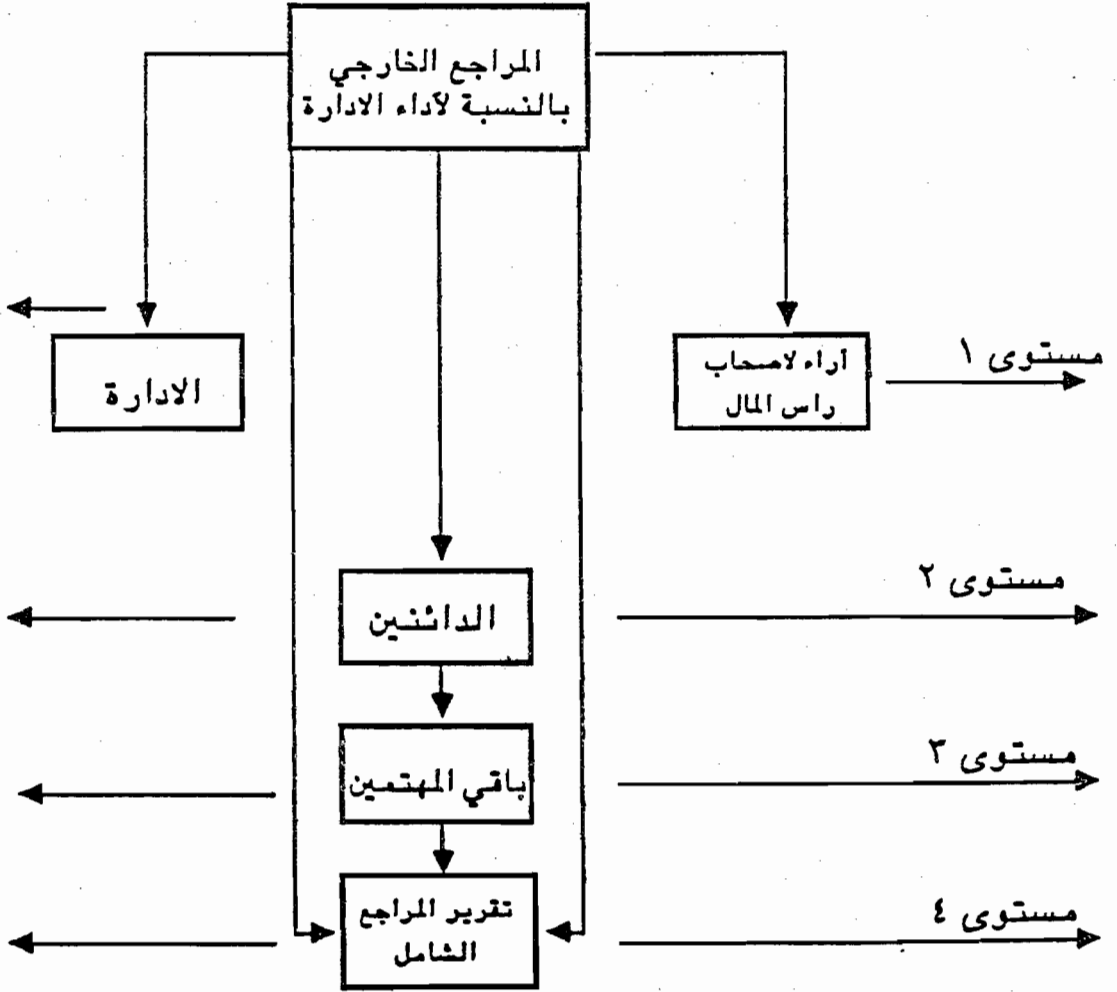
ملخص البحث والتوصيات :

تم فى هذا البحث تناول المراجعة الادارية كوسيلة لتقييم الاداء الادارى وترشيد القرارات فى الباب الاول من هذا البحث وذلك بأن تم تناول اتجاهات الفكر الاكاديمى للمراجعة للمراجعة الادارية وعلاقتها بالمراجعة المالية ومجالاتها ومعاييرها واجراءاتها وتقاريرها ومستويات الأداء للمراجع الادارى وذلك بنوع من التفصيل وربط ذلك بظروف المملكة العربية السعودية ثم بعد ذلك تناول .

ويرى الباحث ان المراجعة الادارية تمثل احد المجالات الجديد للمراجعة فى العصر الحالى حيث زيادة تعقد المنظمات واحلال الحاسبات الالكترونية فى تجهيز البيانات المالية ، وشعور كثير من المراجعين بقصور المراجعة التقليدية فى ظل الظروف المتغيرة. اذ تمثل المراجعة الادارية مجالاً جيداً للمحاسبين يتميز باظهار قدراتهم على تحدى منالغيرات المستقبلية.

ومن ناحية اخرى فان حاجة اصحاب رأس المال للتصديق على أداء الإدارة فى المنظمة يتطلب زيادة الاهتمام بالمراجعة الادارية من قبل المراجعين، اذ أنهم افضل المرشحين للقيام بتلك المهمة لأنهم أفضل بديل من البدائل الممكن مناقشاتهم للقيام بذلك.

والمراجعة الادارية لن تتطور مرة واحدة ، إذ أنها تدرج فى مستويات النواحي الفنية التى يجب التقرير عنها، فىمكن البدء بمستوى ثم لتدرج الى مستوى آخر وهكذا بالنسبة لكل يجب الادلاء عنه من اراء فى التقرير من ناحية، وهذا يجعل هناك تدرج بالمهتمين بالتقرير ففى البداية يكون المستوى لاول من جانب اصحاب بالحاجة الى نشر التصديقات عن اداء الادارة ضمن التقرير لسنوى الذى يقدمه المراجع لأصحاب رأس المال ويمكن توضيح رأى الباحث فى الشكل الآتى:-



تدرج مستويات تقديم المراجعة الادارية

ويرى الباحث أنه يجب التغلب على المشاكل الخاصة بتأثير المراجعة الادارية على استقلال المراجع الخارجي وكذلك مشاكل تأهل المراجع اذ أن المراجعة الادارية تتطلب تطوير برامج ومناهج تدريب المراجعين او قد تتضمن تلك البرامج مجالات جديدة صناعية وادارية وتسويقية وغير من المجالات التي يقوم المراجع بتقييم اداء الادارة فيها.

ويرى الباحث انه يمكن التغلب بعد ذلك على المشاكل التى قد تنشأ بين المراجع والادارة العليا، اذ أنه فى فترة لاحقة لابد أن يتضمن تقرير المراجع رأيه فى اداء ذلك المستوى الادارى الى جانب مستويات الادارة الدنيا فى المنظمة.

ويرى الباحث انه يجب الاتجاه الى تطوير مهنة المراجعة بما يؤدى الى ذلك اذ ان المراجعة الادارية تمنح الادارة فرصة أكبر لفهم كيفية تنفيذ السياسات والبرامج، ولاشك ان حل كثير من المشاكل التى تعترض تقديم المراجعة الادارية يتطلب تضافر المراجعين والاكاديميين والمنظمات المهنية المهتمة بذلك وكذلك خبراء التحليل المالى والجهات الحكومية.

ويرى مالباحث ان اهمية المراجعة الادارية تنبع أصلا من علاقة الادارة بالمجتمع ، والتأثير المتبادل بين المنظمة والمجتمع، ولايدعى الباحث ان مشاكل تطبيق المراجعة الادارية بكافة المستويات التى وردت فى الاستبيان الوارد بالبحث سهلة الحل ولاحتاج الى دراسات اكااديمية وعملية. اذا ان هناك مشاكل تتصل بمستويات الاداء الادارى المراد تقييمه ومشاكل تتعلق بالتكوين الذاتى للمراجع وبالعامل الميدانى وبالتقرير مما قد يدعو لصدور تشريعات جديدة .

وبذلك يشير الباحث الى اهمية وضع منهاج المراجعة الادارية بحيث يعمل على تحقيق الهدف من القياس والتقييم.

ويؤدى الى نتائج واضحة يمكن استخدامها بواسطة الاطراف المهتمة بتقرير المراجع عن جوانب الاداء الادارى.

قائمة المراجع

- ١- أ. محمود شوقي عطا الله، بحوث فى المراجعة، القاهرة، مكتبة الشباب
١٩٨٢م.
- ٢- د. علام عبد المعتصم كاشك دراسات فى المراجعة ، القاهرة ، دار النهضة
العربية ، ١٩٨٦م.
- ٣- د. محمد عباس حجازى، المحاسبة الادارية، القاهرة ، مكتبة التجارة والتعاون
١٩٧٧م
- ٤- أ. محمد محمد الجزار، الموازنه تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات ، القاهرة ، مطابع
سجل العرب، ١٩٨١م.
- ٥- د. محمد نصر الهوارى، دراسات فى المراجع ، القاهرة، مكتبة غريب
١٩٧٩م.
- ٦- د. حسن محمود أبو زيد، دراسات فى المراجعة، الجزء الثانى، دار الثقافة
العربية، ١٩٨٣م
- ٧- د. صالح محمود جاد الله، مفهوم تدقيق الادارة واهميته بالنسبة للمملكة
العربية السعودية ، الندوة الثانية لسبل تطوير الادارة ، جامعة الملك سعود،
١٩٨٣م.
- ٨- محمد فتحى عبد الخالق بكر، المراجعة الادارية بين حاضر ومستقبل مهنة
المراجعة فى المملكة العربية السعودية، الندوة الثانية لسبل تطوير الادارة،
جامعة الملك سعود، ١٩٨٣م

- ٩- عبد القادر، عبد الله عبد العزيز، دور المحاسبة فى التنمية الاقتصادية" فى ندوة تطوير المحاسبة فى المملكة العربية السعودية، كلية العلوم الادارية، جامعة الملك سعود، ١٤١٠هـ
- ١٠- عبد الرحمن عليان، المراجعة الادارية لتقييم الاداء الادارى، الندوة الثانية لسبل تطوير المحاسبة، جامعة الملك سعود ١٩٨٣.
- ١١- ابراهيم على عشاوى، دراسات فى المراجعة، دار الطباعة الحديثة، القاهرة ١٩٦٧.
- ١٢- عليان عبد الرحمن محمود (١٩٨٢) "معايير اتخاذ القرارات الاستثمارية دراسة ومقارنة" مجلة الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز ١٩٨٢.