

## نحو نموذج مقترح

لقياس الأداء الإستراتيجي للمنظمات عن طريق المراجع الخارجي

د. شريف محمد عبد الحميد الشيخ

عضو هيئة التدريس ورئيس قسم المالية

كلية إدارة الأعمال بعفيف - جامعة شقراء

## خلاصة

تسعى الإدارة الحديثة إلى البحث عن أفضل الطرق والوسائل التي تستخدمها لتحقيق أقصى منفعة للمنظمة ، ومن أهم هذه الطرق هو التخطيط الإستراتيجي والذي يعتبر الأداة الحديثة لتحقيق طموح الإدارة العليا ، ولكي يتحقق نجاح عملية التخطيط الإستراتيجي على مستوى المنظمة يجب ان تكون هناك أداة تراقب وتدقق وتقيس مستوى الأداء الإستراتيجي للمنظمة . لذلك فعن طريق المراجعة الخارجية يمكن قياس الأداء الإستراتيجي للمنظمة وتحديد مستوى الأداء عن طريق نموذج مقترح يحدد مستوى أداء المنظمة نفسها وكذلك مقارنة مستوى الأداء مع غيرها من المنظمات الأخرى المشابهة .

### ١ - طبيعة المشكلة

نتيجة للمنافسة الشديدة حاليا بين المنظمات على العديد من المستويات سواء تكنولوجية أو بشرية نجد أن هناك العديد من التحديات والصعوبات التي تواجه هذه المنظمات من حيث البقاء او النمو ، إضافة إلى العديد من الفرص والتهديدات وبالتالي تحتاج هذه المنظمات إلى مقاييس أو مؤشرات تساعد هذه المنظمات على توجيه المسار باستغلال الفرص المتاحة مثلا للإستفادة منها وكذا التصدي للتهديدات التي قد تؤثر عليها . ولذلك تسعى هذه المنظمات إلى الإستعانة بالطرق والأساليب الحديثة في مجال التخطيط والرقابة وبما يحقق اهدافها القصيرة والطويلة المدى ، ومن اهم هذه الطرق هو التخطيط الإستراتيجي .

و تختلف المنظمات التي تدار إستراتيجيا عن المنظمات التي لاتعتمد على التخطيط الإستراتيجي ، حيث أن التخطيط الإستراتيجي أحد أهم عوامل نجاح المنظمات الحديثة والذي يؤدي إلى زيادة فرص المنظمة في المنافسة والنمو والبقاء في السوق ، لذلك فإن القرارات الإستراتيجية تتميز بعدة خصائص منها الإهتمام بالبيئة الخارجية أولا وكذا البيئة الداخلية ثانيا مما يشكلها معا منظومة متكاملة لإدارة وتوجيه موارد المنظمة وبما يمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية .

ويسعى البحث إلى تقديم نموذج مقترح لقياس الأداء الإستراتيجي للمنظمات عن طريق المراجع الخارجي ، حيث تمثل المراجعة الخارجية احد الأدوات الهامة للحكم على الأداء الإستراتيجي للمنظمة .

### ٢ - هدف البحث

يهدف البحث إلى تقديم نموذج مقترح يعتمد على مراجعة إستراتيجيات المنظمات عن طريق مراجع الحسابات الخارجى ، مما يساهم فى تطوير عملية المراجعة الخارجية ، إضافة إلى تطوير الأداء الإستراتيجى للمنظمات التى يتم مراجعتها حيث يهدف البحث إلى وضع مقياس لقياس الأداء الإستراتيجى لهذه المنظمات وبالتالى تطوير الإستراتيجيات الحالية والمستقبلية للمنظمة ، إضافة إلى التعرف على مستوى أداء المنظمة نفسها مقارنة بغيرها من المنظمات الأخرى التى قد تتساوى أو تتشابه فى ظروفها وبالتالى إتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح وتوجيه المنظمة التوجيه السليم .

### ٣- منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الإيجابى والذى يركز على الوصول على ما هو أفضل ، وكذا المنهج الإستنباطى ، والذى يركز على ما يجب أن يكون ، وبالتالى من خلال دراسة العناصر الرئيسية التى يجب مراجعتها عن طريق مراجع الحسابات والخاصة بإستراتيجية المنظمة ، يمكن وضع نموذج مقترح يساعد مراجع الحسابات فى قياس أداء المنظمة إستراتيجيا .

### ٤- تقسيم البحث:

١/٤ مقدمة .

٢/٤ الإطار المقترح - نحو نموذج مقترح لقياس الأداء الإستراتيجى للمنظمات عن

طريق المراجع الخارجى .

• الخلاصة والنتائج .

• توصيات البحث .

• مراجع البحث .

١- مقدمة .

تتميز القرارات الإستراتيجية بعدة خصائص تميزها عن القرارات غير الإستراتيجية ومنها: الإهتمام الأول بالعميل ، والإهتمام بالتغيرات البيئية ، والتأثير طويل الأجل والتحول الجذري فى ممارسات المنظمة ، والاعتماد على المزايا التنافسية ، وكذلك السرعة فى تطبيق الإستراتيجيات .  
( ٥ د هشام ، ٢٠٠٩ )

إن تعقد أنشطة المنظمة وتنوعها قد يؤدي إلى تعقد اتخاذ القرارات الإستراتيجية وبالتالي تحتاج الإدارة الإستراتيجية إلى آلية معينة ( أو مؤشرات ) تساعد فى تجميع وتنظيم وتحليل البيانات لأغراض التحليل الإستراتيجي وتنمية البدائل الإستراتيجية والبرامج اللازمة للتنفيذ والتي تسمى قائمة المراجعة .  
• Checklist

ويوصى الباحثون والدارسون والإحصائيون باستخدام مايسمى " المراجعة الإدارية " لأنشطة المنظمة " Management Audit " لتحقيق هذه الأغراض ، وتستند المراجعة الإدارية على مجموعة من الأسئلة تشكل أساس لعمل تحليل متعمق لأحد مجالات النشاط الهامة فى المنظمة .

وتفيد المراجعة الإدارية فى : اعتبارها أداة تشخيصية لإظهار المشكلات وإلقاء الضوء على نواحي القوة والضعف الموجودة بالمنظمة، ومن النادر أن تتضمن استعراض أكثر من قضية أو مجال مثل: القوى البيعية- أو عمليات الشراء- أو عمليات التخزين - أو غير ذلك . وبالتالي تغطى الملامح الرئيسية للإدارة الإستراتيجية وتضعها فى إطار اتخاذ القرارات ويتكون هذا الإطار من ثمانية خطوات هي:

- ١- تقييم الأداء الحالي: من حيث الربحية - المبيعات- العائد على الاستثمار - الرسالة - الأهداف - الرؤية - الإستراتيجيات الحالية - وغير ذلك .
- ٢- فحص وتقييم المديرين الحاليين الإستراتيجيين خاصة مجلس الإدارة والإدارة العليا .
- ٣- مراجعة وفحص عناصر البيئة الخارجية للتعرف على العوامل التي تمثل مصدرا للتهديدات ومعرفة الفرص المتاحة .
- ٤- مراجعة وفحص عناصر البيئة الداخلية لتحديد العوامل الإستراتيجية التي تمثل مصدر للقوة أو الضعف .
- ٥- تحليل العوامل الإستراتيجية بغرض تحديد المشكلات .

٦- تقييم واختيار أفضل البدائل الإستراتيجية فى ضوء التحليل السابق •

٧- تنفيذ الإستراتيجيات المختارة عن طريق البرامج والموازنات •

٨- تقييم الإستراتيجيات المنفذة من خلال أنظمة المعلومات المرتدة •

مراجعة الإستراتيجية تكون من خلال فحص وتقييم عملية إدارة الإستراتيجية وتشمل قياس أداء المنظمة مقابل إستراتيجية المنظمة • كما يلاحظ أن نقص الكفاءة أو أن أداء المنظمة دون المستوى قد يدفع المنظمة بالقيام بالمراجعة الإستراتيجية ، ويمكن أن يتم ذلك داخليا عن طريق المراجعة الإدارية أو خارجيا عن طريق التعاقد مع إحدى شركات المراجعة الخارجية •

(Finance .toolbox.com.strategic audit. 2008.)

وتساعد المراجعة الإستراتيجية أصحاب الأعمال فى تقييم مدى الإمتثال للوائح والإجراءات ومدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية •

(Lindblod, smallbusiness.chron.com.)

يقوم مراجعي الحسابات بمراجعة أداء المنظمة مقابل إستراتيجية المنظمة ثم يتم تحديد أو تعريف المشاكل الموجودة فى الإستراتيجية الحالية والتي ربما يكون لها تأثير على أداء المنظمة ، أي أن مراجعة الإستراتيجية تتم عن طريق مقارنة حالة الأعمال القائمة فى وقت المراجعة بالطريقة التي يجب العمل وفقا لها لتحقيق أهداف المنظمة •

والمراجعة الإستراتيجية هي عملية مستمرة، حيث يقوم أصحاب الأعمال بتنفيذ التغييرات اعتمادا على تقرير المراجعة، وفريق المراجعة يقوم بفحص وإعادة التقييم بشكل دوري لأداء كل وحدة ومدى تحقيق أهداف المنظمة •

وعند إعداد تقرير المراجعة يقوم المراجع بعمل تقرير مكتوب يوضح به تقييم كل وحدة وظيفية للمنظمة وفقا للأهداف الموضوعية وتحديد المشاكل والمعوقات التي تعوق أداء المنظمة مع تقديم مقترحات لعلاج مثل هذه المشاكل ويقدم التقرير للإدارة العليا لتبدأ إجراءات التنفيذ طبقا لما جاء فى تقرير المراجعة •

على سبيل المثال: إذا كان هناك متجر لبيع الدراجات ويرغب فى زيادة إنتاج الدراجات الجبلية ولكنه ينفق موازنة الإعلان على دراجات الأطفال مثلا فى هذه الحالة فإن الهدف الأساسي يصعب

تحقيقه نظرا لعدم الالتزام بالأهداف الموضوعية وهي زيادة مبيعات الدرجات الجبلية نتيجة عدم تخصيص مساحة للإعلان للدرجات الجبلية . ولذلك على الإدارة العليا إعادة النظر وتصحيح المسار حتى يمكن تحقيق الأهداف الأساسية للمنظمة .

( Finance .toolbox.com.strategic audit. 2008 ) ،

(Lindblad, smallbusiness.chron.com.)

وتتم المراجعة الإستراتيجية عن طريق عدة خطوات منها: *Resource Audit* ، *Value Chain* ، *Performance Analysis* ، *Core Competence Analysis* ، *Analysis* ، *Portfolio Analysis* ، و *SWOT analysis* .

(Riley , , 2012.) ; ([http://tutor2u-net/business/strategy/strategic audit – htm](http://tutor2u-net/business/strategy/strategic%20audit%20-%20htm))

#### ٤ - النموذج المقترح لقياس الأداء الإستراتيجي للمنظمات عن طريق المراجع الخارجي .

يعتمد الإطار المقترح على مجموعة من الخطوات لاستخدام مدخل المراجعة الإستراتيجية في قياس أداء المنظمات التي تتبع سياسة التخطيط الإستراتيجي ، حيث يعتمد الإطار على العناصر التالية :

العنصر الأول: توفير الموارد البشرية المؤهلة .

العنصر الثاني: الحصول على المعلومات اللازمة عن المنظمة محل المراجعة .

العنصر الثالث: دراسة الوضع الحالي للمنظمة .

العنصر الرابع: إعداد تقرير المراجعة .

العنصر الخامس: اختيار وتنفيذ البدائل عن طريق إدارة المنظمة مع المتابعة دوريا من قبل المراجع الخارجي لعملية التنفيذ .

وفيما يلي نستعرض هذه العناصر بشيء من التفصيل:

العنصر الأول: توفير الموارد البشرية المؤهلة .

عند قيام مكاتب المراجعة بقبول مراجعة الإستراتيجيات التي تتبعها بعض المنظمات - بجانب المراجعة الأساسية - فإنه يجب على هذه المكاتب أن يكون لديها الأفراد المؤهلين علميا وعمليا لمراجعة مثل هذه الأعمال، حيث تتطلب المراجعة الإستراتيجية إلى أفراد لديهم خبرات ودراسات فى كيفية إعداد الخطة الإستراتيجية وبرامج العمل وتحديد الرؤية والرسالة والأهداف الخاصة بالمنظمة ، وبالتالي أولى الخطوات لقبول عملية المراجعة الإستراتيجية هى ضرورة وجود أفراد مؤهلين لمراجعة الخطط الإستراتيجية .

### العنصر الثاني: الحصول على المعلومات اللازمة عن المنظمة محل المراجعة .

من أهم هذه المعلومات التى يجب الحصول عليها هو الخطة الإستراتيجية بما تتضمنه من برامج العمل- النشاط - العمالة - وغير ذلك .

### العنصر الثالث: مراجعة الوضع الحالى للمنظمة .

بغرض تقييم الأداء الفعلي طبقا للخطة الموضوعية ويتم استخدام مجموعة من الأساليب للمساعدة فى عملية التحليل والتقييم ومنها: تحليل الموارد المتاحة- تحليل سلسلة القيمة- تحليل الكفاءة الأساسية - تحليل محفظة الاستثمارات - تحليل SWOT ) ونعرض فيما يلى لكيفية دراسة الوضع الحالى للمنظمة من خلال الأتى:

### أولاً: إجراءات مراجعة الموارد المتاحة للمنظمة :

من خلال تعريف الإستراتيجية لجونسون وسكولز تشير إلى أن الإستراتيجية هى عبارة عن نطاق ومجال المنظمة على المدى الطويل الذى يحقق مميزات للمنظمة من خلال تهيئة الموارد المتاحة الداخلية لتلبية إحتياجات الأسواق وأصحاب المشروع ، وبالتالي فالموارد تعتبر أساس قيام الإستراتيجية والتي يجب العناية بها .

ومراجعة الموارد من أهم الأعمال التي على مراجع الحسابات القيام بها وبالتالي على مراجع الحسابات مراجعة الأنواع التالية والخاصة بالموارد : الموارد المالية - الموارد البشرية - الموارد المادية - الموارد غير الملموسة . ونعرض ذلك بشيء من التفصيل :

النوع الأول: مراجعة الموارد المالية: *Financial Resources Audit*

الموارد المالية تتعلق بقدرة المنظمة على تمويل الإستراتيجية المختارة ، على سبيل المثال الإستراتيجية التى تتطلب إستثمار هام لمنتجات جديدة او قنوات توزيع جديدة سوف يكون لها تأثير على تمويل المنظمة ، ولمراجعة الموارد المالية على مراجح الحسابات عمل تقييم للعناصر التالية - جدول رقم ( ١ ) : ( [http://tutor2u-net/business/strategy/strategic audit - htm](http://tutor2u-net/business/strategy/strategic%20audit-hm) )

جدول رقم (١) عناصر الموارد المالية محل المراجعة

م	الحالة المالية	نوع المورد المالى
١	صناديق التمويل الحالية " أو القائمة "	-الأرصدة النقدية المتاحة . -البنك سحب على المكشوف . - البنك والقروض الأخرى . - رأس مال المساهمين . - رأس المال العامل . - الدائنون ( موردين - حكومة- أخرى )
٢	مدى القدرة على جمع أموال جديدة " أو صناديق التمويل المستقبلية "	- قدرة وسمعة فريق الإدارة . - قوة العلاقة مع المستثمرين والمقرضين . - جاذبية السوق لأنشطة " من منتجات أو خدمات أو غير ذلك " المنظمة . - مدى قيد المنظمة ببورصة الأوراق المالية .

• التقييم المبدئى للموارد المالية :

وبإنتهاء عملية مراجعة الموارد المالية سواء الحالية أو المستقبلية يستطيع مراجح الحسابات وضع تقييم مبدئى للموارد المالية للمنظمة ومدى تأثيرها على وضع المنظمة الحالى والمستقبلى إنتظارا لتقييم باقى الموارد المتاحة للمنظمة .

النوع الثانى : مراجعة الموارد البشرية : *Human Resources Audit*

تعتبر الموارد البشرية العصب الرئيسى لقيام اى منظمة ، لما تملكه من مهارات وخبرات علمية وعملية ، مما يثير العديد من التساؤلات حول : ماهى المهارات التى تملكها المنظمة ، وهل هى كافية لمواجهة الإستراتيجيات الموضوعة وإحتياجاتها ؟ وهل هذه المهارات بها من المرونة لمواجهة أى تغيرات مستقبلية ؟ لذلك على مراجح الحسابات عمل تقييم لهذه الإستفسارات حتى يمكن أن يقيم مدى ملائمة



هذه الموارد للإستراتيجيات المختاره ، وبالتالي يقوم مراجع الحسابات بعمل تقييم للعناصر التالية -  
جدول رقم (٢) :

([http://tutor2u-net/business/strategy/strategic audit – htm](http://tutor2u-net/business/strategy/strategic%20audit-htm))

جدول رقم (٢) عناصر الموارد البشرية محل المراجعة

م	طبيعة الموارد البشرية الحالية والمستقبلية	العناصر محل المراجعة
١	الموارد البشرية المتاحة من العاملين <i>existing staffing resources</i>	١- عدد العاملين حسب: الوظائف- المواقع- الخبرة - المؤهلات - الأجر ٠٠ ٢- المعدل الطبيعي لفقد الوظائف ٠ ٣- المستوى العام للتدريب ، ومعايير التدريب ٤- تقييم الأصول غير الملموسة ( مثل: الروح المعنوية - ثقافة العاملين ، ٠٠٠٠ )
٢	التغيرات المتوقعة والمطلوبة على الموارد البشرية	١- ماهى التغييرات المتوقعة فى التنظيم والتي تتضمنها الإستراتيجية ( مثل : تغيير الموقع- مواقع جديدة ، ومنتجات جديدة ، ٠٠٠ ) ؟ ٢- ماهى الموارد البشرية الإضافية اللازمة ؟ ٣- ماهى مصادر الحصول عليها ( مثل : التوظيف ، أو النقل من مواقع اخرى ، ٠٠٠ ) ؟

• التقييم المبدئى للموارد البشرية :

بعد عمل مراجعة للموارد البشرية الحالية والمتوقعة لوفاء بمتطلبات الإستراتيجية المختاره ،  
يستطيع مراجع الحسابات عمل تقييم لمدى كفاية هذه الموارد البشرية لمتطلبات الخطة الإستراتيجية  
ومدى تأثير ذلك على إستكمال الخطة الإستراتيجية مستقبلا .

النوع الثالث: مراجعة الموارد المادية: *Physical Resources*

الموارد المادية تتمثل فى الموارد التشغيلية وغير التشغيلية التى تملكها المنظمة والتى تتعلق بالقدرة  
المادية للإستراتيجية ، ولذلك على مراجع الحسابات مراجعة العناصر التالية - جدول رقم (٣) :

جدول رقم (٣) عناصر الموارد المادية محل المراجعة

م	العنصر المادى	نوع العنصر
١	مرافق الإنتاج <i>production facilities</i>	١- موقع مرافق الإنتاج المتاحة ( الطاقة- ومتطلبات الإستثمار- والصيانة - وغيرها ) ٢- عمليات الإنتاج الحالية ( الأسلوب والتنظيم ، والجودة ، ٠٠ ) ٣- الإمكانيات المتاحة لإستلام وتسليم مستلزمات الإنتاج
٢	الموارد المادية التسويق <i>Marketing facilities</i>	١- عملية إدارة التسويق ٢- قنوات التوزيع ( عددها ، وإمكانياتها، ٠٠٠ )
٣	الموارد المادية ل تكنولوجيا المعلومات <i>Information Technology</i>	١- أنظمة تكنولوجيا المعلومات ( نوع الشبكة ، وحجم الشبكة ، وعدد الوحدات الطرفية ، ٠٠٠ ) ٢- التكامل الإلكتروني مع العملاء والموردين

• التقييم المبدئى للموارد المادية :

بعد عمل مراجعة للموارد المادية الحالية والمتوقعة للوفاء بمتطلبات الإستراتيجية المختاره ، يستطيع مراجع الحسابات عمل تقييم لمدى كفاية هذه الموارد البشرية لمتطلبات الخطة الإستراتيجية ومدى تأثير ذلك على إستكمال الخطة الإستراتيجية مستقبلا .

النوع الرابع: مراجعة الموارد غير الملموسة: *Intangible Resources*

من العناصر الهامة التى قد يتم تجاهلها عند تقييم الإستراتيجية المختاره المواد غير الملموسة والتي قد يكون لها دورا حاسما عند تقييم الإستراتيجية ، ومن أهم العناصر التى يجب على مراجع الحسابات العناية بها عند مراجعة الإستراتيجية بالجدول رقم (٤) :

جدول رقم (٤) عناصر الموارد غير الملموسة محل المراجعة

م	العنصر	البيان
١	شهرة المحل Goodwill	هي الفرق بين قيمة الأصول الملموسة <i>Tangible Assets</i> للمنظمة والقيمة الفعلية للمنظمة <i>Actual Value</i>
٢	السمعة Reputation	إذا كان للمنظمة سجل حافل في تحقيق أهدافها الإستراتيجية هذا يمكن ان يساعد في جمع الدعم اللازم من الموظفين والموردين .
٣	العلامات التجارية Brands	العلامات التجارية القوية غالبا ماتكون عامل رئيس في نجاح الإستراتيجية .
٤	الملكية الفكرية Intellectual Property	الحقوق التجارية الرئيسية التي تحميها براءات الإختراع والعلامات التجارية تكون عاملا هاما في الإستراتيجية .

• التقييم المبدئي للموارد غير الملموسة :

بعد قيام مراجع الحسابات بمراجعة الموارد غير الملموسة يستطيع وضع تقييم مبدئي لهذه الموارد الغير ملموسة ومدى تأثير ذلك على الإستراتيجية المختاره . يلي ذلك يقوم مراجع الحسابات بوضع تصور شامل عن الموارد المتاحة بأنواعها بناءا على عملية المراجعة والتقييم السابقة ، أى وضع تقييم للموارد المتاحة ومدى ملائمة ذلك للخطة الإستراتيجية المختاره .

ثانيا: إجراءات مراجعة سلسلة القيمة :

سلسلة القيمة تعتبر أحد أنواع التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، حيث يختلف التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن التحليل التقليدي للتكلفة ، ويأتى ذلك فى أن التحليل التقليدى يركز على الرؤية الداخلية للتكاليف عند إتخاذ القرارات ، أما التحليل الإستراتيجي للتكلفة فهو يركز على الرؤية الداخلية للتكاليف إضافة إلى الرؤية الخارجية للمنافسين مما يساعد على وضع إستراتيجية تكاليف ملائمة تحقق الأهداف الإستراتيجية .

ويمكن النظر إلى المنظمة كنظام تتكون من مجموعة من الأنشطة ( أو النظم ) لتحويل المدخلات إلى مخرجات ، حيث يوجد نظام المورد وفى المقابل يوجد نظام المستهلك ، وحركة السلعة عبر سلسلة تبدأ من ( نظام المورد ) وتنتهى ( بنظام المستهلك ) مروراً بالنظم الداخلية للمنظمة حيث تحدث إضافة على قيمتها الأولية من جراء أنشطة متنوعة من توريد مواد أولية ، وإنتاج ، وتخزين ، وتسويق ، وخدمات أخرى . ( د. صنهاج بدر العتيبي ، ٢٠١٢ )

ويعتبر عامل تحليل سلسلة القيمة إذن أحد أنواع التحليل للتكلفة الإستراتيجية ، ويمكن تعريف تحليل سلسلة القيمة على أنه " تحليل لقياس مدى قدرة خلايا القيمة ( أو أنشطة القيمة ) على تحقيق غضافة للقيمة وبالتالي التحول من الوضع التقليدي إلى الوضع الإستراتيجي في الإدارة • " ( د أحمد ابو سمك ، ٢٠٠٨ )

ومن الأمثلة التي يمكن الإعتماد عليها للحكم على نشاط القيمة هي:

- هل المستهلك على إستعداد للدفع مقابل النشاط ؟

- إذا تم حذف النشاط ، هل سيلاحظ المستهلك ذلك ؟

- إذا تم حذف النشاط ، هل سيؤثر على قدرة المخرجات للوفاء بمتطلبات المستهلك ؟

وتتكون سلسلة القيمة من عدة أنشطة وعلى مراجع الحسابات مراجعة هذه السلسلة لإمكانية وضع تصور لمدى سلامة مكونات هذه السلسلة ، و يمكن تلخيص مكونات هذه السلسلة فى مجموعتين هما : ( د٠ صنهاة بدر العتيبي ، ٢٠١٢ )

#### المجموعة الأولى : الأنشطة الأساسية •

وهى الأنشطة التي تتولى مهمة تكوين المنتج أو الخدمة وتسليمها للمستهلك أو العملاء ، وكذلك خدمة مابعد البيع ويقوم مراجع الحسابات بمراجعة هذه الأنشطة الرئيسية :

(١) التمويل الداخلى ( نظام الوارد ) : وهى أنشطة مرتبطة بكل من :

- إستلام المواد الأولية •
- التخزين •
- صرف المواد لعناصر الإنتاج •
- المخازن والرقابة عليها •
- جدولة السيارات •
- مردودات الموردين •

(٢) أنشطة الإنتاج : وهى أنشطة مرتبطة بكل من تحويل المواد الأولية إلى منتج تام وهى:

- تشغيل الآلات •
- الصيانة •
- التجميع •
- التعبئة •
- التغليف •
- الصيانة •

- الإشراف والرقابة على مراحل التشغيل •

(٣) أنشطة إستلام وتوزيع المنتج : وهى أنشطة مرتبطة بعملية إستلام وتخزين وتوزيع المنتج للمستهلك ومنها :

- تخزين المنتجات •
- المناولة •
- سيارات التسليم •
- تنفيذ وجدولة الطلبيات •

(٤) أنشطة الترويج والأعلان : وهى الأنشطة المرتبطة بتحفيز المستهلك على الشراء ومنها :

- الأعلان •
- الترويج •
- رجال البيع •
- إختيار المنفذ •

(٥) أنشطة الخدمات المعاونة : وهى أنشطة مرتبطة بتقديم خدمات للمحافظة على المنتج ومنها :

- خدمات التركيب
- خدمات الإصلاح
- خدمات التدريب
- خدمات قطع الغيار
- خدمات تعديل المنتج

#### المجموعة الثانية : الأنشطة الداعمة ( أنشطة الدعم ) :

هى أنشطة تقوم بتقديم الدعم للأنشطة الرئيسية أو الأساسية أى تقدم خدمات خاصة بالبنية التحتية ، وتتكون من أربعة أنشطة وعلى مراجع الحسابات مراجعة هذه الأنشطة وهى :

#### (١) البنية الأساسية للمنظمة *Infrastructure*

وهى تشمل أنشطة عامة مثل :

- الإدارة العامة
- المحاسبة
- الجوانب القانونية
- التمويل
- التخطيط الإستراتيجى
- وغيرها من أنشطة مماثلة أخرى

#### (٢) إدارة الموارد البشرية:

هى عبارة عن أنشطة مرتبطة بالموارد البشرية وعلى مراجع الحسابات القيام بمراجعة هذه الأنشطة مثل:

- الإختيار

- التدريب
- تنمية الأفراد
- وغيرها من أنشطة مماثلة تتعلق بالموارد البشرية

(٣) البحوث والتطوير:

هى أنشطة ننعلق بتصميم المنتج وتحسين أداء الأنشطة فى سلسلة القيمة مثل:

- المعرفة الفنية
- الإجراءات والمدخلات التكنولوجية المطلوبة لكل نشاط داخل المنظمة

(٤) الشراء:

هى أنشطة تتعلق بالحصول على المدخلات سواء :

- مواد خام
- خدمات
- آلات
- وغير ذلك

**ثالثا: إجراءات مراجعة الكفاءة الأساسية :**

الكفاءة الأساسية للمنظمة هى تلك القدرات التى تمكن المنظمة من تحقيق ميزات تنافسية فى الأسواق مقارنة بغيرها من المنظمات الأخرى ، وذلك بالحصول على موقع وسمعة بالسوق ، والكفاءة الأساسية ليست عملية ثابتة بل هى متغيرة ويجب أن تكون مرنة للأستجابة للمتغيرات البيئية المحيطة . ولمراجعة الكفاءة الأساسية يجب على مراجع الحسابات مراجعة ثلاثة عناصر أساسية والتى تحدد مدى كفاءة المنظمة وهى :

**الأول: مدى إمكانية الوصول إلى مجموعة واسعة من الأسواق** .

المفتاح الرئيسي للكفاءة الأساسية ينبع من مدى إمكانية خلق أو إنتاج منتجات أو خدمات جديدة تلقى قبول ورضاء المستهلك • وعلى مراجع الحسابات مراجعة المنتجات الأساسية والخطط الحالية والمستقبلية ، وحجم المبيعات ( الفعلى والتقديرى بالخطه ) الشهرى والسنوى مقارنة بالسنوات السابقة لتقييم مدى نمو مبيعات المنظمة ، إضافة إلى المقارنة مع المنافسين •

**الثانى: مدى إرضاء المستهلك ( أو العميل ) / أو مدى الإضافات الهامة التى تعود**

**بالمنافع على المستهلكين أو العملاء بالمنتج النهائى •**

أى ماهى العوامل التى تؤدى بالمستهلك أو العميل لدفع قيمة أكبر لشراء المنتج وترك منتج آخر من نفس النوعية • ويمكن أن يكون مؤشر حجم المبيعات كمرشد فى تقييم مدى إرضاء العميل أو المستهلك •

**الثالث: مدى صعوبة تقليد منتجات المنظمة من قبل المنافسين •**

كل منظمة يجب أن يكون لمنتجاتها صفات معينة يصعب تقليدها من قبل المنافسين حتى تحافظ المنظمة على جودة منتجاتها بالأسواق وبالتالي المحافظة على الكفاءة الأساسية للمنظمة ككل ، وبالتالي كلما كان هناك صعوبة فى تقليد المنظمة من قبل المنافسين كلما كان افضل للمنظمة للمحافظة على الكفاءة الأساسية • ويمكن أن يساعد مؤشر حجم المبيعات ، وشكاوى العملاء فى المساهمة فى عملية المراجعة لهذا العنصر من قبل المراجع •

**وبإنتهاء مراجعة الكفاءة الأساسية يستطيع المراجع عمل تقييم لمدى الكفاءة الأساسية**

**للمنظمة ومدى تأثير ذلك على الإستراتيجية المختاره وتنفيذها •**

**رابعا: إجراءات مراجعة محفظة الإستثمارات •**

على مراجع الحسابات تقييم العناصر التالية لمحفظة الإستثمارات : ( حسام محمد ، ٢٠٠٤ )

**الأول: تقييم مصادر تمويل المحفظة:**

يقوم مراجع الحسابات بتقييم مصادر تمويل المحفظة، فكلما إتجهت المنظمة إلى الإعتماد على رأس المال الخاص فى تمويل المحفظة كلما كان أفضل لها من الإعتماد على التمويل عن طريق الاقتراض.

**الثانى : تقييم مدى التنوع فى درجة المخاطر :**



على مراجع الحسابات تقييم كيفية قيام المنظمة بتنوع الإستثمارات وبالتالي درجة المخاطر والعائد ، فيجب على المنظمة أن تختار المحفظة الملائمة التي تجمع بين الإستثمارات ذات المخاطر العالية والعائد المرتفع ، والإستثمارات الأخرى ذات المخاطر المتوسطة والعائد المتوسط ، وأخيرا الإستثمارات ذات المخاطر المنخفضة ذات العائد المنخفض حتى يصبح لديها تنوع في درجة المخاطر وبالتالي تجنب الخسائر العاليه . وهذا ينصب أيضا على مكونات المحفظة بحيث تشمل صناعات متنوعة دون التركيز على قطاعات صناعية محددة ، وبالتالي كلما زاد التنوع في مكونات المحفظة كان أفضل للمنظمة .

### **الثالث: تقييم الإختلاف في الفترة الزمنية للإستثمارات :**

يقوم مراجع الحسابات بتقييم مدى التنوع في الإستثمارات التي تكون المحفظة ، حيث يجب تحديد الفترة الزمنية للإستثمار مسبقا، وأن يتم تحديد نوع الإستثمار من حيث المدة، فهل هو استثمار قصير الأجل أو طويل الأجل ، فالتنوع في الفترات الزمنية يعتبر ميزة ويعمل على تقليل المخاطر وتقلبات الإستثمارات .

### **الرابع: تقييم مدى المرونة في مكونات المحفظة :**

يقوم مراجع الحسابات مدى قدرة المنظمة في الإستجابة لمتغيرات السوق ، ومايطرأ من تغيرات ومدى إنعكاس ذلك على درجة المخاطر والعائد لمكونات محفظة الإستثمارات .

### **الخامس : تقييم اسس أداء المحفظة مستقبلا:**

على مراجع الحسابات مراجعة كيفية إدارة المحفظة الخاصة بالمنظمة وتقييم قدرة المنظمة على دراسة أوضاع صناديق الاستثمار المحلية والعالمية. وكذا تقييم الأداء والتوقعات المستقبلية للأسهم والسندات .

### **السادس: تقييم كيفية إدارة المحفظة بيعا وشراء ا :**

على مراجع الحسابات تقييم كيفية قيام المنظمة بتحليل وتحديد نوع الأسهم المراد استثمارها، ووقت كل شراء، وهي تعد من البنود الأساسية في الإستراتيجية المثلى لبناء المحفظة الاستثمارية، ويشمل التحليل أداء السهم، والعائد من ورائه، وكذلك التحليل المالي للشركة والفني أيضا لأداء السهم في البورصة.

كذلك تقييم كيفية تحديد وقت البيع، فيجب أن يكون مالك المحفظة المالية دقيق الملاحظة بالنسبة لأداء الأوراق المالية داخل المحفظة؛ لأنه قد تطرأ أحوال شديدة التقلب على السوق يمكن أن تتسبب في خسائر هائلة .

وبإنتهاء هذه المرحلة يستطيع مراجع الحسابات أن يضع تقييم لمدى كفاءة وفاعلية محفظة الإستثمارات وكيفية نجاح او فشل المنظمة فى إدارة هذه الحفظة .

#### **خامسا : إجراءات مراجعة نقاط القوة والضعف لتقييم مدى قدرة المنظمة إداريا وفنيا .**

يمكن لمراجع الحسابات أن يقيم نقاط القوة والضعف بالمنظمة بالإعتماد على مدى قدرة المنظمة على تحليل نقاط القوة والضعف والخطوات التى تم إتخاذها للمحافظة على مواطن القوة ، وكذا معالجة نواحي الضعف ، وبالتالي يتم تقييم الإجراءات والوسائل التى تضمن تحقيق هذه الجوانب فيما يخص نقاط القوة والضعف . ومن أهم العناصر التى يمكن لمراجع الحسابات الإعتماد عليها فى تقييم نقاط القوة والضعف العناصر التالية :

**الأول: الموارد المتاحة:** وتشمل كل من : الموارد المالية ،الموارد البشرية ، الموارد المادية ،الموارد غير الملموسة .

**الثانى : مكونات سلسلة القيمة :** والتى تشمل تقييم كل من : الأنشطة الأساسية ، والأنشطة الداعمة ، ومدى القوة والضعف بها .

**الثالث: الكفاءة الأساسية:** وتتمثل فى تقييم كل من : مدى إمكانية الوصول للمستهلكين ، مدى إرضاء العملاء .

**الرابع : محفظة الإستثمارات :** وتشمل تقييم مكونات محفظة الإستثمارات ومواطن القوة أو الضعف بها .

#### **بناء النموذج المقترح :**

مما سبق يمكن لمراجع الحسابات إستخدام النموذج التالى لقياس أداء المنظمات والذى يمكن أن يطلق عليه " مؤشر الأداء الإستراتيجى للمنظمة " ويعتمد هذا النموذج على الأتى :

- نتائج مراجعة إستراتيجية المنظمة .
- وضع تقديرات لكل عنصر رئيسى والتى توضع بناءا على عملية المراجعة والتى تعتمد أيضا على مكونات كل عنصر رئيسى بحيث يتم وضع هذه التقديرات أولا على مستوى المكونات الفرعية لكل عنصر رئيسى بحيث يتم تجميع هذه التقديرات وتحديد متوسط عام

للعنصر الرئيس ، ويتم عمل التقييم بناء على عدد النقاط لكل مكون فرعى للعنصر الرئيس بحيث :

- ممتاز يحصل على ( ٥ نقاط ) - جيد جدا ( ٤ نقاط ) - جيد ( ٣ نقاط ) - مقبول ( ٢ نقطة ) - ضعيف ( ١ نقطة ) .

- على سبيل المثال لعمل تقييم للعنصر الرئيس الأول : الموارد المتاحة : يتم وضع عدد نقاط للمكونات الفرعية للعنصر الرئيس ( من ١ حتى ٥ ) وهى : الموارد المالية ( ٤ ) ، الموارد البشرية ( ٣ ) ، الموارد المادية ( ١ ) ، الموارد غير الملموسة ( ٢ ) ، فى هذه الحالة يتم تجميع هذه النقاط وتحديد المتوسط الحسابى وبالتالي يصبح تقدير عام للعنصر الرئيس يساوى ( ٢ ) وهكذا لباقي العناصر الرئيس الباقية ، بحيث بعد الإنتهاء من وضع هذه التقديرات لكل عنصر يتم تحديد التقويم العام على مستوى المنظمة بعمل متوسط عام طبقا للمعادلة التالية :

$$P = (E1+E2+E3+E4+E5) \div 5 =$$

حيث:

•  $P =$  التقويم العام

•  $E1 =$  متوسط تقديرات الموارد المتاحة ( من نتائج مراجعة هذا العنصر )

•  $E2 =$  متوسط تقديرات سلسلة القيمة ( من نتائج مراجعة هذا العنصر )

•  $E3 =$  متوسط تقديرات الكفاءة الأساسية ( من نتائج مراجعة هذا العنصر )

•  $E4 =$  متوسط تقديرات محفظة الإستثمارات ( من نتائج مراجعة هذا العنصر )

•  $E5 =$  متوسط تقديرات نقاط القوة والضعف ( من نتائج مراجعة هذا العنصر )

•  $=5$  عدد العناصر الرئيس

الخلاصة أن :

التقويم العام للمنظمة = ( مجموع متوسط التقديرات للعناصر الرئيس ÷ ٥ )

ويظهر ذلك كما بالجدول التالي رقم ( ٥ ) :

جدول رقم ( ٥ ) تحديد مجموع متوسط التقديرات للعناصر الرئيس

م	العنصر الرئيس	التقويم العام (متوسط التقديرات)
١	متوسط تقديرات الموارد المتاحة	-
٢	متوسط تقديرات سلسلة القيمة	-
٣	متوسط تقديرات الكفاءة الأساسية	-
٤	متوسط تقديرات محفظة الإستثمارات	-
٥	متوسط تقديرات نقاط القوة والضعف	-
	مجموع متوسط التقديرات	-

وبعد الحصول على التقويم العام يتم تحديد " مؤشر الأداء الإستراتيجي للمنظمة " والذي يعتمد على

الأوزان التالية كما بالجدول رقم ( ٦ ) :

جدول رقم ( ٦ ) تحديد مؤشر الأداء الإستراتيجي للمنظمة

م	الأوزان ( الدرجات )	مؤشر الأداء الإستراتيجي للمنظمة
١	من صفر لآقل من ١	ضعيف
٢	من ١ لآقل من ٢	مقبول
٣	من ٢ لآقل من ٣	جيد
٤	من ٣ لآقل من ٤	جيد جدا
٥	من ٤ لآقل من أوساوى ٥	ممتاز

على سبيل المثال :

إتضح من مراجعة إستراتيجية المنظمة ( X ) متوسط التقديرات التالية :

م	العنصر الرئيس	التقويم العام (متوسط التقديرات)
١	متوسط تقديرات الموارد المتاحة	٤
٢	متوسط تقديرات سلسلة القيمة	٢
٣	متوسط تقديرات الكفاءة الأساسية	٣
٤	متوسط تقديرات محفظة الإستثمارات	١
٥	متوسط تقديرات نقاط القوة ( + ) و نقاط الضعف ( - )	٢
	مجموع متوسط التقديرات	١٢

جدول رقم (٧) تحديد مجموع متوسط التقديرات للعناصر الرئيس

ويكون التقويم العام للمنظمة =  $5 \div 12 = 2,4$  درجة .

ويكون مؤشر الأداء الإستراتيجى للمنظمة فى هذه الحالة هو ( جيد ) لأنه يقع فيما بين الدرجات ( من ٢ لاقل من ٣ ) كما بجدول الدرجات السابق ، وبالتالي يستطيع مراجع الحسابات أن يقيم ويقارن بين أداء المنظمة وغيرها من المنظمات الأخرى .

ولعل هذا يفيد المنظمة نفسها وغيرها من المنظمات الأخرى التى يقوم مراجع الحسابات بمراجعة إستراتيجيتها للوقوف على مستوى الأداء لهذه المنظمات ، إضافة إلى تحقيق الإستفادة لإدارة المنظمة للمساعدة فى عمليات التحسين والتطوير المستقبلى ومعالجة أو جه القصور التى قد تتواجد بالإستراتيجية الحالية .

#### **العنصر الرابع: إعداد تقرير المراجعة .**

فى نهاية عملية المراجعة يتم إعداد تقرير المراجعة بحيث يتضمن البنود التالية: تقييم الوضع الحالى للمنظمة فى ضوء الخطة الإستراتيجية - تحديد نقاط القوة والضعف الحالية والمتوقعة مستقبلا - تحديد المشكلات الحالية والمستقبلية التى قد تؤثر على أداء المنظمة- اقتراح توصيات : لزيادة والحفاظ على مصادر القوة ، وللتغلب على نقاط الضعف والمشاكل الحالية والمتوقعة عن طريق مجموعة من البدائل القابلة للتنفيذ العملي .

#### **العنصر الخامس: اختيار وتنفيذ البدائل .**

عن طريق إدارة المنظمة مع المتابعة دوريا من قبل المراجع الخارجى لعملية التنفيذ .

## الخلاصة والنتائج:

### خلص البحث إلى النتائج التالية :

- تقديم نموذج يمكن أن يساعد المنظمات في قياس الأداء الإستراتيجي لهذه المنظمات من خلال نموذج مقترح يعتمد على قيام المراجع الخارجى بوضع نتائج المراجعة للإستراتيجية الخاصة بالمنظمة فى شكل نموذج من خلال وضع تقدير للعناصر الرئيسية لمراجعة الإستراتيجية وهى: الموارد المتاحة ، سلسلة القيمة ، الكفاءة الأساسية ، محفظة الإستثمار ، وتحليل نقاط القوة والضعف ، كوسط حسابى للمكونات الفرعية لكل عنصر رئيس بحيث فى النهاية يتم عمل تقويم عام لهذه العناصر الخمسة عن طريق مجموع متوسطات العناصر الرئيس بالقسمة على ٥ ، تم وضع أوزان أو درجات بحيث يمكن تحديد مستوى أداء المنظمة والذى أطلق عليه " مؤشر الأداء الإستراتيجى " .
- يساعد هذا النموذج مراجع الحسابات فى الحكم على الأداء الإستراتيجى للمنظمة مما يساهم فى تطوير جودة عملية المراجعة الخارجية ، وزيادة الطلب على خدمات المراجعة الخارجية .
- كما يساعد هذا النموذج المنظمات فى تحديد كيفية الأداء الإستراتيجى وتحديد اوجه القصور او الضعف فى أداء الإستراتيجية مما يساهم فى تصحيح المسار وتوجيه الموارد الإقتصادية التوجيه الأمثل ، إضافة إلى مقارنة الأداء الإستراتيجى للمنظمات مما يساهم فى معالجة القصور وفى نفس الوقت الإستفادة من الأداء الإستراتيجى للمنظمات المختلفة .

### توصيات البحث:

- يوصى الباحث بعمل أبحاث إضافية فى مجال تأثير الأداء الإستراتيجى الحالى للمنظمة على أتعاب مراجع الحسابات ، كذلك تأثير مراجعة إستراتيجيات المنظمات على إستقلالية مراجع الحسابات .

## مراجع البحث:

## مراجع باللغة الإنجليزية:

- Eriskay.associates.co.uk
- Finance .toolbox.com.strategic audit. 2008.
- Jim Riley , Strategic Audit, September , 2012.
- Marilyn Lindblod , " What is the Importance of the strategic Audit? " , smallbusiness.chron.com.
- www.tutor 2u-net/business/strategy/strategic audit .

## مراجع باللغة العربية:

- د . أحمد أبو سمك ، التحليل الإستراتيجي ، منتدى شباب اليوم - مايو ، ٢٠٠٨ .
- حسام الدين محمد ، محفظة الإستثمارات ، ٢٠٠٤ ، على شبكة الإنترنت (
- د . صنهاة بدر العتيبي ، نموذج سلسلة القيمة ، جامعة الملك سعود ، دليل المحاسبين العرب، ٢٠١٢ .
- د . هشام مصطفى عبد العزيز ، خصائص القرار الإستراتيجي ، ٢٠٠٩ ، الموقع الإلكتروني [WWW.islammemo.cc/fan-el-edara/Edara](http://WWW.islammemo.cc/fan-el-edara/Edara) ..