

المقدمة وتشتمل

أولاً : الإطار المنهجي.

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي :

تزايدت أهمية مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة، وبوجه خاص بعد تنامي الكتابات المحاسبية المنادية بأهمية وضرورة إحياء الدعوة إلى تطبيق إطار حوكمة الشركات⁽¹⁾⁽²⁾⁽³⁾ حيث تعتبر تلك المهنة بمثابة أحد المحاور المهمة، التي يركز عليها نجاح إطار حوكمة الشركات في تحقيق أهدافه، غير أن متطلبات التطوير أصبحت تستلزم، ضرورة البحث عن آلية حديثة لتقويم أداء مهنة المراجعة، بما يتناسب مع طبيعة دورها، في ظل إطار حوكمة الشركات، وبما يساعد على رفع مستوى كفاءة أداء المراجع، وإتاحة الفرصة لإمكانية مراقبة جودة ونوعية أداء المراجعة ، وذلك بما يمكن إدارات منظمات الأعمال، من تقويم مقدار مساهمة إدارات المراجعة بها، في تحقيق أهدافها التنظيمية واستراتيجياتها الموسوعة.

لقد أثمر ذلك كله، عن توجيه الأدب المحاسبي للاهتمام بدراسة كل من :سبل تطوير مستوى أداء إدارات المراجعة، و سبل تطوير أساليب تقويم أداء إدارات المراجعة، وكذلك دور المراجعة في المساهمة الفعالة في نجاح التطبيق العملي لإطار حوكمة الشركات، ومن أوائل تلك الدراسات دراسات⁽⁴⁾⁽⁵⁾⁽⁶⁾، والتي بينت أن

-
- (1)Marshall, J., (2002), Setting a New Route for Corporate Governance, *Financial Executive*, (Jun.), Vol.18, Iss.4, pp. 32 – 36.
 - (2)Orsini, B., (2004), Auditing Governance, *The Internal Auditor*, (Jun.), Vol. 61, Iss. 3, pp. 89 - 91.
 - (3)Hermanson, D. R., (2004), Governance-Gate, *Internal Auditing*, (Mar./ Apr.), Vol. 19, Iss. 2, pp. 46 - 48.
 - (4)Eighme, J. E. & James D. C., (2002), Internal Auditors' Roles in Overcoming the Financial Reporting Crisis, *Internal Auditing*, (Nov./ Dec.), Vol. 17, Iss. 6, pp. 3 - 10.
 - (5)Breakspear, D., (1998), Run it Like a Business, *The Internal Auditor*, (Feb.), Vol. 55, Iss. 1, pp. 27 - 29.
 - (6)Flesher, D. L. & Jeffrey S. Z., (2000), Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, Iss. 7, pp. 331 - 336

المستجدات العالمية، في مجالات أسواق المال، وكذلك في المجالات التقنية والمعلوماتية والتجارة الالكترونية، قد أثبتت أن الدور التقليدي للمراجع الداخلي، لم يعد كافيًا لمنظمات الأعمال التي تنفق مبالغ طائلة على أنشطة المراجعة بها، مما يتطلب ضرورة تغيير استراتيجياتها التقليدية، لتتحول إلى مدخل القيمة المضافة، المبني على أساس مساهمة أنشطة المراجعة، في تحقيق إستراتيجية المنظمة ككل، وتحديد مدى مساهمة تلك الأنشطة في القيمة المضافة الكلية للمنظمة.

كما بينت بعض الدراسات⁽¹⁾،⁽²⁾ (Albrecht, et al., 1989 Ziegenfuss)، أن مدخل التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، يمكن أن يمثل إطاراً جيداً لتطوير عملية تقييم مستوى أداء إدارة المراجعة، وبوجه خاص في ظل التطوير المطلوب لدور المراجع، وكذلك لكي يتلاءم مثل ذلك المدخل، مع نظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based manegment)، (ABM)، والذي اتسع نطاق تطبيقه بين رقعة كبيرة من منظمات الأعمال، منذ بداية العقد الحالي. ومن جهة أخرى، فقد بينت العديد من الدراسات، ضرورة توجيه المزيد من الاهتمام لدور إدارات المراجعة الداخلية، في ترسيخ أركان إطار حوكمة الشركات، وبوجه خاص في أعقاب مشاكل انهيار العديد من منظمات الأعمال العالمية، وفقدان العديد من المساهمين وأصحاب المصالح لمليارات الدولارات، نتيجة فساد إدارتها العليا، وفشل المراجعين الخارجيين - بل وتواطؤ بعضهم - في الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة، فضلاً عن انحسار دور المراجعين الداخليين، عن القيام بدورٍ فعالٍ في مواجهة الفساد المالي، المنسوب إلى الإدارة العليا.

(1) Ziegenfuss, D. E., (2000), Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard , *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, Iss. ½, pp. 12 - 15.

(2) Albrecht, et al., (1989), How Successful Internal Audit Departments are Evaluated, *Financial Executive*, (May/ Jun.), Vol. 5, Iss. 3, pp. 39 - 43.

لتلك المنظمات، على الرغم من التطورات المهنية والتقنية الهائلة، التي دعمت مهنة المراجعة بنوعيتها⁽¹⁾.

أيضا في مواجهة إعصار الانهيارات المالية والركود الاقتصادي الكبير الذي بات يشكل عبأً على اقتصاديات الدول المتقدمة بدءاً من الولايات المتحدة ومروراً بأوروبا واليابان وغيرها وصولاً إلى الانهيارات في أسواق المال الخليجية وما سببته من خسائر تجمع مراكز البحث على فداحتها.

إن تكييف إطار بطاقة الأداء المتوازن لقياس المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار الصلة بين المراجعة من جهة والقرارات الإدارية، والأهداف، والإستراتيجية العامة، فضلاً عن مختلف جوانب المراجعة ومستوياتها وأجهزتها، تشمل نطاقاً واسعاً من الظواهر المعرفية ووجهات النظر، ويفسح المجال للكثير من التفسيرات، خاصة وأنه يتكون من مفاهيم فكرية إدارية أكاديمية واعتبارات إدارية وأنشطة.

إن أوجه القصور في نظم مراجعة وتقييم قياس الأداء، والتي لا يمكن أن تلبى جميع الاحتياجات للمنظمات في العصر الحاضر. كانت السبب في تركيز الانتقاد على أساس أن نظم مراجعة وتقييم وقياس الأداء التقليدية تقوم على التدابير المالية المحضه وتركز الضوء على الماضي بدلا من الالتفات إلى المستقبل لعدم وجود إستراتيجية للمنظمة⁽²⁾.

لقد كان نتيجة الاعتراف بأوجه القصور هذه، إدخال نظم مراجعة وتقييم وقياس أداء جديدة، وهذه النظم أو الأطر شملت مجموعة من البيانات المالية وغير المالية و مجموعة من التدابير، كما أنها أولت الكثير من الاهتمام للإستراتيجية. وهذا سمح لهم بإدخال مفهوم قيادي للمراجعة والتقييم والقياس بدلا من مجرد المراجعة والتقييم والقياس.

(1)Hermanson, D. R., (2004), Governance-Gate, *Internal Auditing*, (Mar./ Apr.), Vol. 19, Iss. 2, pp. 46 - 48.

(2)*Borissas Seminogovas, Rolandas Rupsys*. Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC. Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai. Kaunas: 2006. , Iss. 39; pg. 215, 13

نظرا للبيئة المتغيرة باستمرار ولديناميكية الاقتصاد العالمي القائم على المعرفة، فإنه يتوجب على المنظمات التركيز على أدائها واستراتيجياتها : هل تحمل استراتيجياتها تغيرات البيئة ؟، وهل عملياتها مرتبطة باستراتيجياتها ؟ .

ولذلك، يجب على المنظمات تنفيذ نظم مراجعة وتقويم وقياس شاملة، والتي تضمن أن عمليات المراجعة والتقويم والقياس تعكس البيئة المحيطة واستراتيجياتها . وعلاوة على ذلك، ينبغي على المنظمات أن تستخدم نظم مراجعة وتقويم وقياس الأداء، التي تركز ليس فقط على مراجعة وتقويم وقياس الأداء وإنما على تحسين أداء المراجعة والتقويم والقياس .

لذلك فإن مراجعة وقياس وتقويم الأداء هو أيضا في غاية الأهمية لنشاط المراجعة، فالمشكلة الرئيسية في هذه الدراسة تتعلق بتحليل الاحتمالات المتعلقة بكيفية الاستفادة من إطار بطاقة الأداء المتوازنة في سياق مراجعة وتقويم وقياس الأداء التنظيمي،

إن دور موقع وطبيعة المراجعة يجب أن تبحث في ضوء نموذج السلطة التنظيمية. وربطها مع الرؤية والأهداف والإستراتيجية في منظمات الأعمال⁽¹⁾. ومع مرور الوقت فقد تطورت وظيفة المراجعة و تغيرت بشكل ملحوظ . وأضحت وظيفة المراجعة تتحرر شيئا فشيئا من التقيد بالناحية المالية فقط، وأصبحت تتوجه أكثر إلى الجوانب المهمة والتي هي أكثر تنوعا . لذلك فإن المراجعة الحديثة قد تغيرت تماما.

أيضا الإدارة التنظيمية أصبحت متضمنة في عمليات المراجعة ومن متطلبات الرقابة، أن يكون المراجع في حالة ذهنية مختلفة، وأن يكون جزء من المراجعين في أعلى مراتب المهارة والتدريب. وبدلا من السلبية، والحماية، والعمل المكتبي، المراجعة الحديثة أصبحت ايجابية، و بناءة، وخلاقة في خدمة أصحاب المصالح .

(1)ibid, , Pp. 215 – 216.

أصبح الهدف الرئيس المطلوب من المراجع هو التركيز في التقييم الشامل للعمليات. بحيث تسعى وظيفة المراجعة لتمكين الهياكل الإدارية من تحديد المشاكل وحلها بسهولة، وتحقيق أهداف الإدارة.

هذا التحول في دور المراجع في المنظمة يعتمد على الدرجة التي تقبل الإدارة المفهوم الحديث للمراجعة. ولذلك، فإن البيئة المتغيرة سوف تقود إلى هذا التحول في دور المراجع و وظيفة المراجعة.

بحيث يمكنها من تجاوز تطوير دورها المالي التقليدي؛ إلى مباشرة الأعمال الجديدة في وظيفة المراجعة، والتي تشمل الأعمال غير المالية⁽¹⁾.

مشكلة الدراسة:

واجهت مهنة المراجعة خلال السنوات العشر الأخيرة، العديد من التحديات المهمة، من أهمها تصاعد درجة حدة التساؤلات الجادة، حول مدى جدوى الاقتصار، على المدخل التقليدي للمراجعة، تحديد القيمة المضافة التي تضيفها المراجعة الداخلية، والخارجية، لمنظمات الأعمال، مدى إمكانية الاعتماد على النموذج المتوازن لتقويم الأداء الاستراتيجي، في مراجعة وقياس وتقويم الأداء في منظمات الأعمال، ومدى مساهمة ذلك في نجاح تلك المنظمات، في الالتزام بمقومات إطار الحوكمة⁽²⁾⁽³⁾⁽⁴⁾.

إن أوجه القصور في نظم مراجعة وتقويم قياس الأداء، والتي لا يمكن أن تلبي جميع الاحتياجات للمنظمات في العصر الحاضر. كانت السبب في تركيز الانتقاد

(1)Frigo, M. L., (2002), *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*, IIA., The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, (Jul.), pp. 25 - 53.

(2)Ziegenfuss, D. E., (2000), OP,Cit., pp. 12 - 15.

(3)Bryant, L., et al., (2004), Managing Value Creation Within the Firm: An Examination of Multiple Performance Measures, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.16, Iss. 1, pp. 107 - 131.

(4)Beumer, H., (2004), Starting From Scratch: at Swiss Company Saurer Ltd. The Chief Audit Executive Focused on Best Practices to Create a Successful Internal Audit Function, *The Internal Auditor*, (Aug.), Vol. 61, Iss. 4, pp. 79 - 84.

على أساس أن نظم مراجعة وتقويم وقياس الأداء التقليدية تقوم على التدابير المالية المحضة وتركز الضوء على الماضي بدلا من الالتفات إلى المستقبل لعدم وجود إستراتيجية للمنظمة⁽¹⁾.

وقد كان نتيجة الاعتراف بأوجه القصور هذه، إدخال نظم مراجعة وتقويم وقياس أداء جديدة، وهذه النظم أو الأطر شملت مجموعة من البيانات المالية وغير المالية و مجموعة من التدابير، كما أنها أولت الكثير من الاهتمام للإستراتيجية. وهذا سمح لهم بإدخال مفهوم قيادي للمراجعة والتقويم والقياس بدلا من مجرد المراجعة والتقويم والقياس.

نظرا للبيئة المتغيرة باستمرار ولديناميكية الاقتصاد العالمي القائم على المعرفة، فإنه يتوجب على المنظمات التركيز على أدائها واستراتيجياتها : هل تحمل استراتيجياتها تغيرات البيئة ؟، وهل عملياتها مرتبطة باستراتيجياتها ؟ .

ولذلك، يجب على المنظمات تنفيذ نظم مراجعة وتقويم وقياس شاملة، والتي تضمن أن عمليات المراجعة والتقويم والقياس تعكس البيئة المحيطة واستراتيجياتها . وعلاوة على ذلك، ينبغي على المنظمات أن تستخدم نظم مراجعة وتقويم وقياس الأداء، التي تركز ليس فقط على مراجعة وتقويم وقياس الأداء وإنما على تحسين أداء المراجعة والتقويم والقياس .

لذلك فإن مراجعة وقياس وتقويم الأداء هو أيضا في غاية الأهمية لنشاط المراجعة، فالمشكلة الرئيسية في هذه الدراسة تتعلق بتحليل الاحتمالات المتعلقة بكيفية الاستفادة من إطار بطاقة الأداء المتوازنة في سياق مراجعة وتقويم وقياس الأداء التنظيمي.

مما تقدم يتبين أن مشكلة هذا البحث، تتلخص في محاولة الإجابة على التساؤلات

الآتية :

(1)Borissas Seminogovas, Rolandas Rupsys.: 2006. , Iss, OP,Cit,. ; P217.

- إن غياب الرؤية الاستراتيجية لتطوير ورفع كفاءة الأداء المهني للمراجع تحتم علينا التساؤل فيما إذا كان مدخل نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، يساهم في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع؟،
- إن التحدي الرئيسي لمهنة المراجعة في ظل التعريف الجديد للمراجعة، والذي يؤكد على الوظيفة الاستشارية وعلى وظيفة الضمان، وعلى وظيفة تقديم خدمات التأكيد ..) يقتضي منا التساؤل فيما إذا كان مدخل نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، يساهم في توضيح أبعاد القيمة المضافة التي تقدمها إدارات المراجعة لمنظماتها؟.

إن التزام الحكومات في تبني مفهوم حوكمة الشركات، وخاصة حكومة دولة قطر من خلال وضع ضوابط حوكمة الشركات المساهمة العامة، ومعايير الانضباط المؤسسي التي تهدف إلى إيجاد نظام رقابة داخلية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في أسواق الأوراق المالية في الدولة، وذلك ضمن سعيها لتعزيز الإفصاح والشفافية وإيماناً منها بواجبها ورسالتها نحو تطوير هذه الأسواق، وفي ضوء تعاطف الاهتمام الدولي بمبادئ حوكمة الشركات، واعتبارها أهم الآليات التي تقيس مدى انتظام وكفاءة السوق المالية، وبالتالي تعزيز هذه السوق وزيادة جاذبية الأوراق المالية المتداولة فيها. سعيًا لتحقيق مبادئ الإدارة الرشيدة عن طريق تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين جميعاً، مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار، وذلك بالاستناد إلى المعايير الرئيسية والمبادئ الدولية الخاصة بالقواعد المنظمة لإدارة الشركات، التي توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) (operation and development) والتي تتلخص في توفير إطار

فعال لحوكمة الشركات، والإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة ودور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة .

-يقتضي منا التساؤل فيما إذا كان مدخل نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي يساهم في تحسين درجة مساهمة مهنة المراجعة، في مساعدة إدارات منظمات الأعمال، على الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات؟ أو بعبارة أخرى، ما هي طبيعة ونوعية أثر مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، على نجاح إدارات منظمات الأعمال، في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات؟ .

إن تصاعد الأصوات التي تنادي بتطور نظرية المراجعة، يدعو إلى إعادة النظر في الفروض والمبادئ والمفاهيم والمعايير..)، الأمر الذي يقتضي منا التساؤل فيما إذا كان مفهوم التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي له تأثير على تطور نظرية المراجعة؟.

من خلال ما سبق يتضح أن طبيعة مشكلة هذا البحث لها جوانب متعددة منها ما هو متعلق بتطوير المحاسبة الإدارية، ومنها ما هو متعلق بتطور نظرية المراجعة، ومنها ما هو متعلق بتوضيح ابعاد القيمة المضافة لمهنة المراجعة، ومنها ما هو متعلق في تحسين الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة، الأمر الذي يصب كله في النهاية في تطوير كفاءة وفاعلية المراجع، وفي تحسين نوعية العمل المراجعي. حيث يعتبر هذا البحث امتداداً لتلك الدراسات التي تناولت مجالات واتجاهات التطوير في مهنة المحاسبة الإدارية و المراجعة بداية، وفي مجال التأصيل العلمي لنظرية المراجعة كما هو الحال في دراسات كل من

: (e.g.: Albrecht, et al.,1989⁽¹⁾, Forrest & Jonathan, 2000⁽²⁾,Melville, 2003⁽³⁾,Burnaby& Susan, 2004⁽⁴⁾)

هدف الدراسة:

يتمثل هدف هذا البحث في: القيام بدراسة تحليلية لطبيعة ونوعية أثر نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، على كل من: درجة كفاءة الأداء المهني للمراجع، ومستوى مساهمة مهنة المراجعة، في مساعدة إدارات منظمات الأعمال، على الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات؛ وذلك مع محاولة تقديم مدخل مقترح، لضوابط إرساء إطار متكامل لمدخلي القيمة المضافة، والتقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، في مجال البيئة القطرية لمهنة المراجعة؛ وذلك بالإضافة إلى القيام بدراسة تطبيقية، على عينة حكومية مكونة من مجموعة مختارة، من كبريات منظمات الأعمال في دولة قطر، من: رؤساء لجان المراجعة، أعضاء لجان المراجعة، مديري إدارات (أقسام) المراجعة الداخلية، مديري الإدارات المالية، ومراجعين داخليين، مراجعين خارجيين، يمثلون منظمات قطاع الأعمال، بهدف اختبار فروض البحث، والوقوف على أنسب سبل تطبيق مثل هذا المدخل في الواقع العملي.

أهمية الدراسة:

يمكن إبراز أهمية هذا البحث من جانبين:

-
- (1)Albrecht, et al., (1989), How Successful Internal Audit Departments are Evaluated, *Financial Executive*, (May/ Jun.), Vol. 5, Iss. 3, pp. 39 - 43
 - (2)Forrest, E. & Jonathan S. F., (2000), Integrating the Balanced Scorecard and ABM, *Internal Auditing*, (Mar./ Apr.), Vol. 15, Iss. 2, pp. 20 - 23.
 - (3)Melville, R., (2003), The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management, *International Journal of Auditing*, (Nov.), Vol. 7, Iss. 3, pp. 209 - 215.
 - (4)Burnaby, P.& Susan H., (2004), Trends in Internal Audit Strategies, *Internal Auditing*, (May/ Jun.), Vol. 19, Iss. 3, pp. 15 - 22.

الأهمية العلمية: ترتبط أهمية هذا البحث في تناوله أحد المجالات العلمية و المهنية الحيوية والهامة، والمتعلقة بمحاولة تطوير المرتكزات العلمية لنظرية المراجعة، والذي لا يزال محل جدل وبحث علمي ومهني في أدبيات المحاسبة والمراجعة. وتكتسب هذه الدراسة قيمتها من واقع أهمية الارتكاز على المداخل والنماذج والأطر الحديثة - والتي أثبتت كفاءتها على أرض الواقع العملي - في مجال السعي نحو تطوير الأداء المهني للمراجع، باعتباره ركناً أساسياً في منظومة حوكمة الشركات، ومحاولة تقديم مدخل علمي مقترح، لإرساء ذلك على مستوى الواقع العملي لمهنة المراجعة.

كما تكتسب الدراسة أهميتها أيضاً، من واقع دورها في تهيئة ومساعدة المراجعين بدولة قطر والوطن العربي، لمزاولة فعاليات مهنتهم، بمستوى أداء مهني يتلاءم مع مستجدات العلوم وتحديات الواقع العملي الجاري.

بالإضافة لكونه محاولة من الباحث في إثراء المكتبات العربية عامة والقطرية بصفة خاصة في مثل هذا النوع من الدراسات التطبيقية فيما يتعلق بمدخل بطاقة الأداء المتوازن.

منهجية الدراسة:

نظراً لحدثة مفهوم بطاقة الأداء المتوازن في أكاديميات المحاسبة الإدارية في الوطن العربي ولتحقيق أهداف البحث كان لزاماً على الباحث الاعتماد على:

المنهج الاستنباطي : اعتمد عليه الباحث في تحديد طبيعة المشكلة وتحديد المحاور الأساسية للبحث .

المنهج الاستقرائي : حيث تم استقراء ما أمكن التوصل إليه من كتابات علمية سواء كانت كتب أو دراسات متخصصة أو إصدارات عن منظمات مهنية متخصصة، تناولت بعض أو جل جوانب الدراسة.

المنهج التاريخي: واعتمد عليه الباحث في استعراض وتحليل الدراسات السابقة في هذا المجال، وكذلك في تتبع تطور مفهوم التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي عبر السنوات المختلفة.

فروض الدراسة:

تتمثل الفروض الرئيسية التي يسعى الباحث نحو اختبار مدى صحتها، في:

١. الفرض الأول: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مفهوم بطاقة الأداء

المتوازن و تطور الفكر المحاسبي:

وينقسم هذا الفرض إلى فرضين فرعيين

١ - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مفهوم بطاقة الأداء المتوازن و تطوير مفاهيم تقييم الأداء في منظمات الأعمال.

٢ - هناك ضرورة لتحول تقييم أداء منظمات الأعمال وإدارات المراجعة، وأجهزة الرقابة العليا (ديوان المحاسبة)، من المدخل التقليدي إلى مدخل بطاقة الأداء المتوازن.

٢- الفرض الثاني:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة وقياس وتقويم أداء منظمات الأعمال وإدارات المراجعة، وأجهزة الرقابة العليا (ديوان المحاسبة) وفقاً لمدخل التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي وبين تطور نظرية المراجعة.

٣-الفرض الثالث:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارات المراجعة، وأجهزة الرقابة العليا (ديوان المحاسبة)، وبين كل من:

- رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع .
- تطوير وتحسين جودة أداء العمل المراجعي.

٣ الفرض الرابع:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي وبين تعزيز الدور الاستراتيجي لإدارات المراجعة، وأجهزة الرقابة العليا (ديوان المحاسبة) في تحسين درجة التزام منظمات الأعمال بمقومات إطار حوكمة الشركات.

حدود الدراسة:

من حيث الموضوع : تهتم الدراسة بمفهوم بطاقة الأداء المتوازن واثرها في تقييم ومراجعة وقياس الأداء في منظمات الأعمال بإعتبارها أداة يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرار الإداري حول مصداقية البيانات المالية وغير المالية وبيان مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة وأثر هذا المفهوم على تطور نظرية المراجعة.

من حيث المكان : حيث اعتبرت هذه الدراسة، قطاع المحيط المهني للمراجعة، بدولة قطر، ميداناً جغرافياً لها، ويضم هذا القطاع أنواعاً متعددة من منظمات قطاع الأعمال القطري، في العديد من الأنشطة الاقتصادية.

المجال البشري : حيث اقتصرت الدراسة، على فئات: أعضاء لجان المراجعة، ومديري إدارات المراجعة، ومديري الإدارات المالية، والمراجعين الداخليين، بمنظمات الأعمال بقطاع الأعمال القطري. والمراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة .

المجال الزمني : حيث تناولت الدراسة مجتمع الدراسة، في آن واحد (٢٠٠٩م) وهو العام الذي تم تطبيق الدراسة الميدانية فيه.

خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول رئيسية واثنا عشر مبحثاً، مبتدأً بالمقدمة واستعراض الدراسات السابقة، ومختتماً بخلاصة للنتائج والتوصيات على النحو التالي:

وقد تم استهلال البحث باستقراء تحليلي، لأهم الدراسات المحاسبية، التي تناولها الأدب المحاسبي، في مجال مراجعة وتقييم نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي في منظمات الأعمال وأثر ذلك في تطور نظرية المراجعة، من خلال تطبيق مدخل القيمة المضافة لتطوير الأداء المهني للمراجع، وبيان مساهمة مهنة المراجعة، في مساعدة المنظمات على الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات. وقد جاء في ثلاثة أقسام؛ القسم الأول: أهتم بالدراسات التي تناولت مقياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس أداء منظمات الأعمال. بينما تناول القسم الثاني: أهم الدراسات التي ناقشت تطور نظرية المراجعة. في حين أن القسم الثالث: تناولت الدراسات التي طرحت مقياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس نشاط المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال.

واختص **الفصل الأول**، بتحليل تقويم الأداء المتوازن الاستراتيجي (BSC) في الفكر المحاسبي، وأثره على تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء في منظمات الأعمال. حيث جاء في ثلاثة مباحث؛ يتناول المبحث الأول تقييم الأداء المتوازن من حيث مفهومه وماهيته وأهميته وابعاده (منظوراته) ومحاوره والركائز الأساسية. . بينما يختص المبحث الثاني بتناول مقاييس الأداء المستخدمة في نظام تقييم الأداء المتوازن. في حين يتناول المبحث الثالث بناء ودمج ودعم نظام تقييم الأداء المتوازن في منظمات الأعمال.

بينما اختص الفصل الثاني، بدراسة التطور الفكري لنظرية المراجعة من خلال ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول : نظرية المراجعة في ظل التطورات الحديثة، أما المبحث الثاني فقد تناول : تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة من خلال استخدام إطار بطاقة الأداء المتوازن، ويختص المبحث الثالث بتناول : أبعاد القيمة المضافة لنشاط المراجعة.

ويختص الفصل الثالث ؛ بدراسة تقويم أداء إدارات المراجعة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول : استخدام نموذج التقويم المتوازن في تقويم أداء إدارات المراجعة في منظمات الأعمال. في حين يتناول المبحث الثاني دور مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن، لأداء إدارة المراجعة، وأجهزة الرقابة العليا (ديوان المحاسبة)، في تحسين درجة التزام المنظمة، بمقومات إطار حوكمة الشركات. وفي المبحث الثالث تم استعراض مدخل مقترح لضوابط إرساء الإطار المتكامل لمدخلي القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن، لأداء إدارة المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال .

أما الفصل الرابع فقد إختص، بالدراسة الميدانية، من خلال مبحثين يتناول في المبحث الأول توصيف قطاع المراجعة في دولة قطر، ويتناول في المبحث الثاني تحليل البيانات وإختبار صحة فروض البحث.

وفي النهاية يتم عرض خلاصة البحث، و نتائجه، كل ذلك بغية تحليل أثر مدخل نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي في مراجعة وتقويم وقياس الأداء في منظمات الأعمال وأثر ذلك على نظرية المراجعة.

ثانياً : عرض وتحليل الدراسات السابقة

يتناول الباحث الدراسات السابقة من خلال ثلاثة اقسام

أهم الدراسات التي تناولت مقياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس أداء منظمات الأعمال الربحية وغير الربحية.	القسم الأول
أهم الدراسات التي تناولت تطور نظرية المراجعة.	القسم الثاني
أهم الدراسات التي تناولت مقياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس نشاط المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال	القسم الثالث

القسم الأول

أهم الدراسات التي تناولت مقياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس أداء منظمات الأعمال الربحية وغير الربحية

مقدمة:

لم يكن من الممكن أن تظل الممارسة المهنية للمراجعة، بمعزل عن مستجدات نهايات القرن العشرين، وبدايات القرن الحادي والعشرين، سواء فيما يتعلق بالعولمة، أو المعلوماتية، أو التطورات الاقتصادية والتقنية الهائلة، أو تداعيات مشاكل انهيار كبرى منظمات الأعمال العالمية، أو فيما تلا ذلك من عودة الدعوة إلى إحياء مفهوم إطار حوكمة الشركات، والذي يركز على مهنة المراجعة، كمحور هام من المحاور الأساسية التي يقوم عليها نجاح هذا الإطار. ومن هنا فقد أصبحت عملية رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع، بل وعملية تقويم ذلك الأداء، أمرًا ضروريًا لكي تظل مهنة المراجعة، قادرة على الوفاء بالواجبات والمسئوليات المنوطة بها، لاستقامة مسار منظمات الأعمال، ولنجاح إطار حوكمة الشركات^(١).

ويمكن تقسيم محاور الدراسات السابقة إلى عدة محاور فرعية:

١ - مقياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس أداء منظمات الأعمال:

وهنا يمكن أن نقف على الكثير من الدراسات في هذا المحور،

١/١ - الدراسات العربية :

نعرض لأهم الدراسات العربية التي اقتصت في تطوير نماذج لقياس وتقييم الأداء في منظمات الأعمال، وفي سبيل ذلك نتناول بالدراسة والتحليل دراسة، (شيرين عاطف سيد محمد ٢٠٠٢)^(٢) بعنوان تطوير القياس في ضوء العلاقات

(١) خالد محمد عبد المنعم لبيب، القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة، في ظل إطار حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة جامعة الإسكندرية. العدد الأول (٢٠٠٦).

(٢) شيرين عاطف سيد محمد، تطوير القياس للأداء في ضوء العلاقات الوكالية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشور، (٢٠٠٢) م.ة.

الوكالية، والتي هي من أوائل الدراسات التي تطرقت إلى تقييم الأداء في منشآت الأعمال؛ حيث تتضح فيها العلاقات الوكالية؛ ومدى ملائمتها للعمل في ضوء خصائص بيئة الأعمال التنافسية الجديدة. بهدف اقتراح إطار لقياس الأداء يتغلب على أوجه القصور الموجهة لمدخل قياس الأداء المتعارف عليه. واختبار مدى قدرة الإطار المقترح لقياس الأداء على تحقيق الهدف، من خلال تطبيق دراستها على أحد الفنادق المصرية. حيث توصلت الباحثة إلى أن مدخل بطاقة الأداء المتوازن هو إطار محوري؛ ينظم العمليات الإدارية داخل المنشأة، التي تتضح فيها علاقات الوكالة، خاصة في ضوء الإستراتيجية التنافسية لها. وذلك للأسباب التالية: إن هذا المدخل يدفع المديرين إلى توزيع جهودهم بين جوانب الأداء المختلفة؛ التي يعكسها نظام القياس المتوازن للأداء، وأنه يسهم في الحد من مشكلة تحسين الأداء في الأجل القصير؛ على حساب الأجل الطويل، إضافة إلى أنه يحد من المشاكل المترتبة على عدم تماثل المعلومات الناتجة عن وجود علاقات الوكالة، والأمر الآخر أنه يساعد على تحقيق تناسق في الأهداف، وذلك من خلال تحقيق التوافق بين الأهداف الخاصة؛ بكل عضو في المنشأة وبين أهداف المنشأة ككل.

أيضا تعتبر دراسة، (رضوان محمد العناتي ٢٠٠٤)^(١) بعنوان بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) (Balanced Scorecard)، حيث هدف من خلال دراسته، إلى استكشاف مدى اهتمام إدارات الشركات في هذا القطاع، لتبني هذه الأداة في مجال تقويم الأداء، بجانب تشخيص العقبات والمعوقات؛ التي يمكن أن تحول دون تبنيها، حيث عمل على تطوير نموذجين. أحدهما: لقياس وتقويم الأداء في شركات المقاولات

(١) رضوان محمد العناتي، بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، ٢٠٠٤.

الأردنية؛ باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، والآخر: لتسعير العطاءات التي تتقدم بها شركات المقاولات باستخدام نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، حيث تبين أنه من أصل ١٠٦ شركات - عينة البحث - شركتان تستخدمان بطاقة العلامات المتوازنة، وقد توصل الباحث إلى تطوير نموذج لقياس وتقويم أداء شركات المقاولات، يقوم على مجموعة من المتغيرات؛ المستخلصة من المفاهيم المستمدة من نظام بطاقة العلامات المتوازنة . حيث اعتمد أسلوب تحليل الوزن النسبي لكل متغير من المتغيرات المستقلة في النموذج، إما لاستجابة مجالس الإدارة في الشركات محل الدراسة، أو استجابة من يقوم بقياس وتقويم الأداء. كما أظهرت الدراسة أن الأنظمة المحاسبية الإدارية الحديثة لا تصلح لتصنيف شركات المقاولات بدلا عن المعايير المستخدمة حاليا، وذلك من وجهة نظر كل من شركات المقاولات وقسم التصنيف في وزارة الأشغال.

وتعتبر دراسة، (سناء عبد الرحيم السعيد ٢٠٠٥)^(١) محاولة لتصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجي؛ باعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة، من خلال دراسة وتشخيص معالم النظام القائم وتحديد نقاط قوته وضعفه، ومن ثم تصميم ومكننة نظام معلومات، قادر على توفير البيانات بالخصائص المطلوبة؛ التي يمكن الاستناد إليها في إجراء عملية التقويم، وقد توصل الباحث؛ إلى أن مقاييس الأداء الاستراتيجي تقيس أداء الخطط الإستراتيجية؛ بالتركيز على الأنشطة الأساسية التي تحقق الأهداف الإستراتيجية، وأن هذه الأهداف تتطلب أدوات قياس مالية وغير مالية، تقدم صورة متكاملة لروابط السبب والنتيجة، و التي تقود بالأعمال إلى تحقيق تلك الأهداف، من خلال منهجية علمية تعتمد على تحديد الأهمية النسبية؛ لأبعاد الأداء الاستراتيجي ومجالات أدائه الرئيسية، بحيث تجعله أكثر موضوعية.

(١) سناء عبد الرحيم سعيد، تصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجي للجامعات بإعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة دراسة تطبيقية في جامعة بغداد، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة، جامعة بغداد، ٢٠٠٥.

وأكدت الباحثة على أن بطاقة الأداء تتبني على سلسلة من المقاييس؛ التي تترجم رسالة خلق المعرفة والمشاركة، وذلك للاستفادة منها في إطار حركي شامل ومتناسك، يتم فيه قياس جميع الأبعاد بشكل إجمالي، ويقدم مدخلا آخر للقياس الجزئي، تستخدم في ذلك تقنية الحاسب في ربط أكثر من قاعدة فرعية للمعلومات، وعرضها بشكل مباشر . وقد خلص الباحث إلى أن استخدام هذه التقنية؛ يقدم صورة واضحة وموضوعية عن نتائج الأداء، من خلال توفير المستلزمات والمتطلبات الضرورية لنجاح تطبيق النظام، بالاعتماد على مبدأ علانية التقييم.

وتعتبر دراسة (محمود فلاح الفلاحات ٢٠٠٥)^(١) بعنوان إستراتيجية مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية. استكمالا للدراسة السابقة، حيث خلص الباحث إلى أن النسبة الأكبر من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لا يوجد في هيكلها التنظيمي؛ وظيفتا محاسب إداري؛ ومحاسب تكاليف، كما تعتمد هذه الشركات على الاستشارات الخارجية؛ فيما يتعلق بخدمات محاسبة التكاليف والإدارية، وأن هذه الشركات تتبنى نمودجا ماليا وغير مالي في تقييم أدائها، كما تقوم بتقييم أدائها من وجهة نظر عملائها، وتقييم أدائها المالي، وعملياتها الداخلية، وأداء موظفيها والعاملين فيها، ومسؤوليتها الاجتماعية، وأن تلك الشركات تستخدم أساليب إدارية حديثة في تخطيط عملياتها، كما تستخدم أساليب رقابية في الرقابة على عملياتها، فضلا عن إعداد موازنة تخطيطية شاملة، بالإضافة إلى ذلك؛ تتخذ الشركات قرارات خاصة؛ بكل من الموارد البشرية، والمسؤولية الاجتماعية، ومستوى بيئة الأعمال، والعملاء، والأسواق، والمنتجات والموارد، والعمليات

(١)محمود فلاح الفلاحات، إستراتيجية مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٥ .

الداخلية والنمو والابتكار، ولكن أظهرت الدراسة؛ أن هناك العديد من المشاكل؛ أو المعوقات التي تواجه تطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء، من أهمها مقاومة التغيير، وسوء التنظيم، وقلة الكفاءات القادرة على التغيير، والبيئة السياسية، والاقتصادية، والثقافية، إضافة إلى تباعد السلطة، والتكلفة المادية.

وقد أوصى الباحث إلى تطبيق الإستراتيجية المقترحة، والمتضمنة ستة منظورات (العمل - العمليات الداخلية - الابتكار والتجديد - المنظور المالي - الموارد البشرية - المسؤولية الاجتماعية) معتقدا أنها تناسب البيئة الصناعية الأردنية، وأكد على دراسة المؤشرات المتعلقة بكل منها، والعمل على توفير البيانات اللازمة للوصول إلى تلك المؤشرات.

وتعتبر دراسة (خالد محمد رجب الجابري ٢٠٠٥)^(١) بعنوان بناء نموذج لقياس الأداء لقطاع الاتصالات الأردني في ضوء النماذج العالمية : اليابانية والأوربية والأمريكية، إضافة نوعية إلى الدراسات السابقة، حيث هدفت إلى بناء نموذج لقياس الأداء الشامل للشركات من خلال الاستفادة من النماذج العالمية، مع مراعاة الظروف المحلية، ومن خلال الإجابة على السؤالين الرئيسيين للدراسة، والمتمثلان في: هل النماذج العالمية لقياس الأداء الشامل تحقق كلا من معايير وخصائص: الملاءمة، التوقيت المناسب، توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، والتكيف الذاتي؟. والسؤال الثاني: هل النموذج المقترح لقياس الأداء الشامل يحقق ذلك أيضا؟. حيث توصل الباحث إلى أن النماذج العالمية لقياس الأداء الشامل تحقق المعايير والخصائص المشار إليها في السؤال الأول، باستثناء خاصية الملاءمة. أما النموذج المقترح الذي توصل إليه الباحث، فقد اعتقد الباحث أنه يحقق كلا من

(١) خالد محمد رجب الجابري، بناء نموذج لقياس الأداء الشامل لقطاع الاتصالات الأردني في ضوء النماذج العالمية : اليابانية والأوربية والأمريكية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٥ .

خصائص الملاءمة، التوقيت المناسب، وتوفير معلومات مفيدة، لاتخاذ القرارات، والتكيف الذاتي.

وتعتبر دراسة (محمد رأفت محمد رشاد ٢٠٠٥)^(١) بعنوان تطوير نظم معلومات مقاييس الأداء غير المالية، استكمال تطوير أساليب قياس الأداء بمنظمات الأعمال، وذلك بالتركيز على مقاييس الأداء غير المالية . والتي يتعاطم دورها بجانب مقاييس الأداء المالية، بالإضافة إلى ضرورة دمج تلك المقاييس في إطار نظام المعلومات المتكامل بالمنظمة، لاعتمادها على مصادر معلومات متنوعة. وتسخيرها في خدمة احتياجات الإدارة، المسؤولة عن تحقيق رغبات أصحاب المصالح بالمنظمة، في ضوء الموارد والإمكانات المتاحة، وظروف السوق والمنافسة.

وأكدت على ضرورة دمج مقاييس الأداء غير المالية في إطار نظم المعلومات بالمنظمة، بما يساهم في تحديد مصادر المعلومات اللازمة لتطبيق مفهوم الإدارة الإستراتيجية. ومواجهة البيئة التنافسية في الأسواق المحلية والخارجية، وتوفير متطلبات نظام المعلومات، الذي يحقق أهداف مقاييس الأداء غير المالية، التي خضعت للبحث والتطوير بغية سد الفجوة في نظام قياس الأداء.

وقد أكد الباحث في دراسته؛ على راس المال الفكري، والذي ينقسم إلى ثلاثة أقسام راس المال البشري، رأس المال العملاء (العلاقات)، - رأس المال التنظيمي (الهيكلية)، - وعلاقته بمفهوم إدارة المعرفة (knowledge management).

وقد اقترح الباحث؛ إطاراً لتطوير نظام معلومات مقاييس الأداء غير المالية، وذلك على شكل مصفوفة، تشمل مقاييس محاور الأداء غير المالية، (العميل - التشغيل الداخلي - التعلم والنمو التنظيمي - راس المال الفكري)، مع تحديد مصادر

(١) محمد رأفت محمد رشاد، تطوير نظم معلومات مقاييس الأداء غير المالية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، بحث غير منشور، ٢٠٠٥ .

الحصول على تلك البيانات، والتي يمكن على أساسها بناء قواعد البيانات، بحيث يمكن استخدام مفهوم قواعد البيانات العلائقية (RDB) (relational data bases) لتحقيق التكامل والتنسيق بين مجموعة الملفات التي تضمها قواعد البيانات.

وتعتبر دراسة، (**جهد ربحي عبد القادر الناطور ٢٠٠٥**)^(١) بعنوان أثر تطبيق معايير بطاقة الأداء المتوازن على القرار الاستثماري؛ في الشركات الصناعية الأردنية، تكراراً لبعض الدراسات السابقة، في بيئة الأعمال الأردنية، حيث هدف الباحث من خلال دراسته؛ إلى بيان مدى تحقيق الموضوعية في اتخاذ القرارات، وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي؛ عند استخدام معايير بطاقة الأداء المتوازن. وقد توصل الباحث، إلى أن استخدام المعايير الشاملة لإطار بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء؛ ك تقنية حديثة لتوسيع الممارسات الحالية، بإضافة ذلك البعد القياسي الاستراتيجي، وإنشاء نظام معلومات مطور، يسمح باكتشاف احتياجات ورغبات العملاء، وترجمتها إلى مستويات الجودة المرغوبة، وتوفير نظام مستندي وإلكتروني فعال، للاتصال بين المستويات المختلفة من خلال إعداد تقارير الأداء المناسبة .

أما (**ماهر السعدي ٢٠٠٦م**)^(٢) فقد خلص من خلال دراسته؛ إلى أنه يوجد قصور في مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية، للوفاء بمتطلبات قياس وتقييم الأداء، وأن هناك ضرورة لإحداث تغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية، حتى تستجيب لمثل تلك التغييرات، وأن دور المحاسب الإداري تغير من قياس الأداء إلى إدارة الأداء، وبالنتيجة فإن نظام قياس الأداء المبني على الربح الاقتصادي، لا يعتبر مناسباً لتحقيق اتجاه المنظمات نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية، بل يجب

(١) جهد ربحي عبد القادر الناطور، أثر تطبيق معايير بطاقة الأداء المتوازن على القرار الاستثماري في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، ٢٠٠٥ .

(٢) ماهر عبد الرحمن السعدي، تطوير نماذج قياس وتقييم الأداء في قطاع النقل الجوي بالتطبيق على الخطوط الجوية العربية السعودية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، ٢٠٠٦ .

استخدام إطار متكامل من مقاييس الأداء تعكس أداء المنشأة من مختلف الأبعاد والاتجاهات، ويحقق رغبات الأطراف الداخلية والخارجية، بحيث لا تركز مقاييس الأداء على النواحي المالية فقط، بل تشمل النواحي غير المالية وفق إطار شامل، وأن القياس المتوازن للأداء؛ يعتبر فلسفة إدارية تحقق أهداف المنشأة الإستراتيجية، من خلال تقييم أدائها المالي والتشغيلي والاستراتيجي؛ وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية، وبشكل متوازن يوفر معلومات متكاملة عن أدائها. وقد استهدف الباحث من خلال دراسته؛ إلى استعراض الإطار النظري لتطوير نماذج قياس وتقييم الأداء، وذلك وفق محورين رئيسيين. يختص الأول: بالتأصيل النظري لتطوير نماذج قياس وتقييم الأداء، أما المحور الثاني فيختص: بمناقشة بناء قياس متوازن للأداء ودمجه ودعمه في نظام المحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال، من خلال ربطه بنظام الموازنات التخطيطية، ونظام التعويضات والحوافز للموظفين، لتتوافق بذلك مع أهداف الموظفين وسلوكهم، وفق الأهداف الإستراتيجية .

وتعتبر دراسة، (رزان حسين كمال شهيد ٢٠٠٧)^(١) بعنوان التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف؛ محاولة لإضافة قيمة إضافية من خلال تحسين الأداء، حيث هدفت من خلال دراستها إلى تحسين الأداء الكلي للشركات محل الدراسة، عن طريق تقديم إطار مقترح؛ للتكامل بين نظام قياس التكاليف على أساس النشاط، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب قياس الأداء المتوازن. وقد خلص الباحث إلى وجود علاقة بين المعلومات التي يوفرها نظام قياس التكلفة على أساس النشاط ؛ وبين أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأن هناك علاقة بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة؛ وأسلوب قياس الأداء المتوازن؛ ونظام قياس التكلفة على أساس النشاط؛ مع مستوى الأداء الكلي، لأن كلا منهما يمد النظام بمدخلات

(١) رزان حسن كمال شهيد، التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠٠٧ .

مهمة، وقد وجدت الباحثة، أن خاصية التوازن؛ هي أهم ما يميز أسلوب قياس الأداء المتوازن، حيث أن معظم نظم قياس الأداء الأخرى؛ تأخذ بعين الاعتبار موضوع تعدد المستويات، وحتى الروابط السببية؛ وإن كان ذلك بشكل ضمني، أحيانا دون شرح واضح لهذه الروابط، إلا أن معظم النظم الأخرى لا تراعي خاصية التوازن، التي تُعتبر جوهر أسلوب قياس الأداء المتوازن، حيث يعتبر منهجية عامة وإطارا منسقا لكل جهود المنظمة لقياس الأداء، وأنه يوفر لغة عامة ومشاركة لكل مديري المنظمة، وأنه يوفر قاعدة عامة لفهم نتائج القياس، وأنه يقدم صورة كاملة للمنظمة، إضافة للصورة التفصيلية. وأنه يغطي كافة الجوانب المهمة لنجاح المنظمة، والتي تم تصنيفها وفق تلك المنهجية إلى أربع منظورات (المالي، العميل، عمليات التشغيل الداخلية، النمو والتعلم)، وأنه يعطي صورة واضحة عن إستراتيجية المنظمة، وكيفية تحقيقها بالاستفادة من خاصية روابط الأثر والسبب. وأن توفير نظام قياس تكلفة مناسب على أساس النشاط، وتكامله مع بطاقة قياس الأداء المتوازن؛ تساعد على تحقيق إستراتيجية المنظمة، مثل أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وبالتالي سيؤدي إلى تفعيل دور أسلوب قياس الأداء المتوازن في تحسين أداء المنظمة ككل.

وتعتبر دراسة، (أسامة بن فهد الحيزان ٢٠٠٧)^(١) بعنوان تقويم مقياس الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الاستراتيجي في المملكة العربية السعودية، محاولة لوضع إطار عام يتضمن مجموعة من المعايير؛ التي يتم على أساسها تقويم تجربة تطبيق مقياس الأداء المتوازن في بيئة الأعمال السعودية، من أجل استخلاص مجموعة من المقومات اللازمة لضمان نجاح تطبيق هذا المقياس. حيث استخلص الباحث عدد من المقومات؛ التي يجب توافرها من أجل ضمان نجاح تطبيق مقياس الأداء المتوازن، مثل الصيغة المعيارية رباعية الأبعاد لمقياس الأداء المتوازن، حيث

(١) أسامة بن فهد الحيزان، تقويم مقياس الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الاستراتيجي في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، ٢٠٠٧.

تعد كافية لإدارة الأداء الاستراتيجي، وزيادة الأهمية النسبية للأصول غير الملموسة؛ قياساً إلى الأصول الملموسة، مع زيادة الأهمية النسبية للمقاييس غير المالية؛ قياساً إلى المقاييس المالية . إضافة إلى ملاءمة علاقة السببية بين الأهداف الإستراتيجية؛ ومقاييس الأداء المالية وغير المالية، وتوافق الأنظمة الرقابية، والتكاليفية، والمعلوماتية، مع متطلبات مقياس الأداء المتوازن، و توفر البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، اللازمة لتطبيق مقياس الأداء المتوازن، ودعم الإدارة العليا للمتطلبات اللازمة لتطبيق مقياس الأداء المتوازن .

٢ / ١ - الدراسات الأجنبية:

أما الدراسات الأجنبية التي تناولت مفهوم القياس المتوازن للأداء (BSC)، وأثره على تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء، والتي ركزت على أهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية، لإعطاء صورة شاملة عن أداء المنظمات، وهذا هو الدافع الرئيسي وراء ظهور بطاقة الأداء المتوازن، وفي سبيل ذلك نتناول بالدراسة والتحليل دراسة كل من (Kaplan, Norton, 92, Norreklit, 2000, Gascho, 2000, Malina, 2001). حيث تعتبر القياس المتوازن للأداء: هي فلسفة إدارية متقدمة؛ تحفز العاملين في منظمات الأعمال على تحقيق أهدافها، وتوجيه جهود الأفراد نحو إستراتيجيتها، وأهدافها المستقبلية، من خلال تقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي، إضافة إلى إعادة ترجمة إستراتيجية المنظمة، ورؤيتها، وبلورتها في إطار متكامل، يتضمن العديد من مقاييس الأداء المالية وغير المالية . حيث اعتبروا أن بطاقة الأداء المتوازن: هي أداة تحول الإستراتيجية الخاصة بالمنشأة إلى لغة مشتركة، يفهمها جميع الأفراد من خلال مؤشرات أداء ضمن الإستراتيجية العامة، والتي توفر معلومات كاملة عن وضع ومركز المنظمة، من خلال تشكيل إطار شامل، يترجم الأهداف الإستراتيجية للمنظمة إلى مقاييس متوازنة، توفر لها معلومات تشمل كافة أنشطتها.

وكانت البداية عند (Kaplan,1992)⁽¹⁾ حيث وضعت بطاقة الأداء المتوازن، والتي تتضمن أبعادا أربعة، يشتمل عليها القياس المتوازن للأداء :
-البعد المالي : يعكس استمرارية المنظمة، وفق مقاييس، مثل (نمو المبيعات، والأرباح التشغيلية، حصة السوق).
-بعد العميل: يقيس دقة مواعيد التسليم، ارتفاع الجودة، تحسين الخدمة، تخفيض التكلفة .

-بعد العمليات الداخلية: يقيس تخفيض زمن الإنتاج، تحسين الجودة، تنمية مهارات العاملين، زيادة الإنتاجية.
-بعد التعليم والابتكار: يقيس سرعة تقديم منتجات جديدة، تحسين المنتجات الحالية، زيادة كفاءة العمليات.
وقد خلصت الدراسة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن؛ ساعدت المنظمة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية بشكل متوازن.

أما دراسة (Gascho, and Salterio,2000)⁽²⁾ فقد اعتمدت على دراسة كابلاين ونورتن، واهتمت بمعرفة أثر مقاييس القياس المتوازن للأداء، لتكون مكملة للمقاييس التقليدية لأداء المنظمات. حيث اشتملت مقاييس الأداء المتوازن على مجموعة متنوعة من مقاييس الأداء، التي صممت لجذب الانتباه نحو الإستراتيجية المرغوب فيها. وأنه يجب استخدام مقاييس الأداء؛ التي تحسن اتخاذ القرارات، من خلال تصنيفها بحسب الأهداف الإستراتيجية وتحقيقها، حيث بينت الدراسة أن متخذي القرارات يركزون على استخدام المقاييس العامة، ويتجاهلون استخدام المقاييس الخاصة المصممة لكل إدارة أو وحدة، وهذا يقلل من منافع مقاييس الأداء

(1)Kaplan,R,S,and Norton,D,P, 1992,The balanced scorecard: Measures that rive performance, ,Harvard Business Review, jan-feb, pp:71-79.

(2)Gascho, M, and Salterio, 2000,The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures, S,The Accounting Review, July, pp: 283-297.

المتوازن، لأن المقاييس الخاصة تجذب الانتباه نحو إستراتيجية الوحدة أو الإدارة أو القسم .

وتوضح الدراسة الخطوات التي يتم من خلالها تطوير مقاييس الأداء المتوازن التي تحقق الأهداف الإستراتيجية كالتالي:

١ - ترجمة الرؤيا والإستراتيجية.

٢ -الاتصال والربط.

٣ -التخطيط والتقدير للوضع المستهدف

٤ - التعلم والتغذية المرتجعة الإستراتيجية .

حيث يتم تطوير وفهم رؤية المنظمة؛ ووجهتها؛ وإستراتيجيتها؛ لتحقيق أهدافها، من قبل الإدارة العليا، ومن ثم توضيح وترجمة رسالة وأهداف محددة، بالاعتماد على نقاط القوة في المنظمة، والعمل على تطوير مقاييس الأداء، آخذين بعين الاعتبار الأهداف الإستراتيجية، في إطار التحسين المستمر، حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة للاتصال الاستراتيجي والرقابة الإدارية، وأن المنظمة قد تواجه تحديات عند تصميم وتطبيق الأداء المتوازن.

لذلك أتت دراسة (Malina, and Selto,2001)⁽¹⁾ بتأكيد دليل الإثبات؛ لفعالية القياس المتوازن للأداء كأداة للاتصال الاستراتيجي؛ والرقابة الإدارية. حيث اعتمدت على مراجعة الأدبيات الخاصة بطاقة الأداء المتوازن، وأكدت أنها تقدم تحسينين هامين، الأول : يحدد أربع مناطق ذات علاقة بالنشاط، وتكون حرجة لجميع المنشآت وجميع المستويات.

الثاني : دور بطاقة الأداء المتوازن في مجال التطبيق الاستراتيجي وقياس الأداء.

(1)Malina,M,Selto,F,2001,Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard, University of Colorado at Boulder, April, pp:1-25.

وخلصت إلى أن القياس المتوازن للأداء: يعتبر أداة فعالة للاتصال الاستراتيجي، وتحقيق الرقابة الإدارية، وتقديم فرص هامة للتطوير، والاتصال، وتطبيق الإستراتيجية، أما التحديات التي يمكن أن تواجه تطبيق الأداء المتوازن فتدرج في الآتي:

- عند وضع مقاييس غير دقيقة وغير موضوعية ووهمية.
 - عندما يكون اتصال الأداء المتوازن في اتجاه واحد.
 - عند استخدام الاقتداء بالتجارب الناجحة في التقويم وهو غير ملائم .
- أما دراسة (Norreklit, 2000)⁽¹⁾ والتي اعتمدت على تحليل الافتراضات؛ التي يقوم عليها القياس المتوازن للأداء، وأكدت الدراسة أن القياس المتوازن للأداء يربط مقاييسه المالية وغير المالية؛ وفق الاتجاهات والمفاهيم الأربعة للأداء، من خلال علاقة سببية، مع التركيز على الأهداف الإستراتيجية، وهذا الأمر ضروري، لأنه يسمح للمقاييس غير المالية؛ أن تقدم تنبؤا بالأداء المالي المستقبلي. ولقد وجه للعلاقة السببية في القياس المتوازن للأداء بعض الانتقادات؛ أو التحليل الانتقادية، لوصف تلك العلاقة وهل هي سببية أم منطقية؟.
- وخلصت الدراسة؛ إلى أن القياس المتوازن للأداء يقلل المشاكل المتعلقة بالتركيز على المقاييس المالية لأغراض الرقابة، كما أنه لا يعتبر فقط نظاما للقياس الاستراتيجي ولكنه يتمثل أيضا في أنه نظام للرقابة الإستراتيجية، حيث أنه يدمج المقاييس المالية وغير المالية؛ في إطار الرقابة الإستراتيجية، والتي يتم ربطها في علاقة سببية، ترتبط بجميع مراحل العمل بالمنشأة . وقد أوصت الدراسة، بأن تكون تلك العلاقة منطقية، وليست سببية مع الأخذ في الاعتبار أن هناك عوامل متغيرة تؤثر في التنبؤ للمستقبل.

(1)Norreklit,H,2000,The balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some its assumption, Management Accounting Research, Vol,11,No,1, pp:65-88.

وتعتبر دراسة⁽¹⁾ (Dennis Campbell & etc, 2002) بعنوان استخدام بطاقة الأداء المتوازن كنظام رقابي لإبلاغ ومراجعة إستراتيجية الشركات من الورقات البحثية التطبيقية التي ميزت كيف يمكن للشركة أن تستخدم نظام قياس أدائها لتقييم إستراتيجيتها التشغيلية و تحديد المشاكل المحتملة مع إستراتيجيتها ومن ثم وضع الخطط للتخفيف من حدة هذه المشاكل . وقد أسست هذه الدراسة على فرضيات كابلان ونورتن ١٩٩٢م عندما عرف الإستراتيجية بمجموعة فرضيات من خلال ربط المقاييس المالية والغير مالية بالقيم المستقبلية من خلال سلسلة من العلاقات بين الأسباب والمسببات . وقد اعتمدت الدراسة على بيانات سلسلة متاجر للتجزئة وقد أشارت الفحوص الأولية إلى عدم وجود علاقة بين المقاييس غير المالية المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية والأداء المالي للشركة، إلا أنه بعد التحليل المفصل تبين أن الأداء المالي للشركة له ترابط تفاعلي مع إجراءات تنفيذ الإستراتيجية ومهارات العاملين .

وأن الأداء المالي يرتبط مباشرة مع مهارات الموظفين ومع موقع مخازن الوكيل ، وتبين أيضا أن إستراتيجية الشركة تؤثر على الأداء المالي سواء سلبا أم إيجابا، وأن مهارات العاملين سبب رئيسي في فعالية الإستراتيجية سواء سلبا أم إيجابا، وقد خلصت الدراسة إلى مايلي:

- ١ - أهمية تكيف وضع تنفيذ إستراتيجية ثابتة مع جوهر الكفاءات.
- ٢ - أهمية بناء نظم قياس أداء يمكن استخدامها لرصد وتحليل ومراجعة إستراتيجية الشركة.

(1)Dennis Campbell, Srikant Datar, Susan Kulp, and V.G. Narayanan, 2002,Using the Balanced Scorecard as a Control System for Monitoring and Revising Corporate Strategy, * Harvard Business School ,5,September.

إستقراء سريع لمنهجية الدراسات السابقة في تناولها نظم تقويم أداء المنظمات.
و ترتيبها وفق منهجيتها والنتائج التي توصلت إليها نجد مايلي^(١):

اسم الباحث	الهدف من الدراسة	المنهجية	النتائج
Kaplan 92	وصف القياس المتوازن للأداء وتقييمه	استعراض النموذج ووصفه من خلال الأبعاد المختلفة وما يشمل عليه كل بعد من مقاييس ومؤشرات	يساعد استخدام القياس المتوازن للأداء المنشآت على تحقيق أهدافها الإستراتيجية
Kaplan 94	بحث تطوير الممارسة النظرية للمحاسبة الإدارية	استعراض الدراسات السابقة في تطوير ممارسة ونظرية المحاسبة الإدارية	هناك العديد من الابتكارات في المحاسبة الإدارية من حيث الممارسة والنظرية مثل التكلفة على أساس النشاط والقياس المتوازن للأداء
HORNGRON 95	عرض التطورات الهامة في مجال المحاسبة الإدارية خلال ٣٠ عام المنصرمة	استعراض أدوات المحاسبة الإدارية مثل التكاليف والموازنات تاريخياً ومدى تطورها	ضرورة تطوير مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية، ووضع تصور لذلك التطور المعتمد على المقاييس غير المالية واستخدام القياس المتوازن للأداء
Kaplan & Norton 96	عرض نموذج التقويم المتوازن للأداء الإستراتيجي	التعبير عن إستراتيجية المنظمة ورؤيتها في صورة مجموعة من الأهداف والمقاييس وفق أربع محاور	ضرورة تضمين المحاور بعض مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي للمنظمة، بحيث لا يمكن ادعاء سلامة قياس الأداء المالي بمعزل عن تقويم الأداء الاجتماعي ودرجة الالتزام.

(١) بعض هذه الدراسات منقولة من مرجع سابق، ماهر عبد الرحمن السعدي، ٢٠٠٦م

النتائج	المنهجية	الهدف من الدراسة	اسم الباحث
ضرورة تطور معلومات المحاسبة الإدارية واشتمالها على مقاييس غير كمية لتحقيق أهداف المنشأة الإستراتيجية.	استخدام المحاسبة الإدارية والإستراتيجية لمقاييس الأداء غير المالية كوسائل مقترحة للتغلب على تطور المحاسبة الإدارية	المساهمة في التكامل بين المحاسبة الإدارية والإستراتيجية	RANGONE 97
تغيير دور المحاسب الإداري كطور للإستراتيجية والمعلومات المستخدمة مع أهمية وجود معلومات لدى المنظمة تتصف بأنها تشمل معلومات مالية وغير مالية تحقق الأهداف الإستراتيجية	المدخل الحديثة لقياس وتقييم الأداء	القضايا المتعلقة بإدارة الأداء	Evans Ashworth 97
إن بيانات الأداء المتكاملة التي تهتم بالعملاء والموظفين مع المقاييس المالية تعتبر من التحديات الإدارية في هذا القرن	من خلال إيجاد مقاييس أداء غير مالية تعمل في نطاق واسع مع مقاييس الأداء المالية	الدليل على الحاجة لتطوير مقاييس الأداء المالية لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال	Shaw 97
لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية لابد من اشتمالها على المقاييس غير الكمية وأساليب محاسبة إدارية جديدة يمكن من خلالها تحقيق إستراتيجية المنشأة	استخدام مدخل بحث تطوير الأداء بهدف تحسين الأداء	بحث عملية تطوير أداء المحاسبة الإدارية	KAPLAN 98

النتائج	المنهجية	الهدف من الدراسة	اسم الباحث
ضرورة مواكبة معلومات المحاسبة الإدارية للمعلومات غير المالية من حيث أنها تقي باحتياجات المنظمة الإستراتيجية	استخدام عدد من مقاييس الأداء المناسبة للهيكل الجديد	بحث أهمية تطوير وتغيير مقاييس الأداء	Hendricks 98
يجب على المحاسبين تفهم دورهم لمساعدة عملائهم في التفكير الاستراتيجي لأداء المنظمات في المستقبل ودعم الإدارة في قياس وتقييم الأداء وزيادة مهاراته.	تناول التحديات وأوجه القضاء عليها	التحديات الموجهة لوظيفة المحاسب الإداري	Lebas 99
يجب أن يتم التغيير وفق تفهم عميق ودقيق لأهمية التغيير والهدف منه من قبل المنفذين والواضعين	وضع إطار عمل للتغيير وفق مبادئ هامة ونظرة متعمقة	مبدأ التغيير في أنظمة المحاسبة الإدارية	Burns&Scapens 2000
إن الأداء المتوازن يوفر مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية تحقق أهداف المنشأة الإستراتيجية	إجراء مراجعة للدراسات التي تناولت BSC وذلك تمهيدا لتطبيقه	تحديد مدى تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية للتوصل إلى إطار عام لتطبيق BSC	El- Shishini 2001
الأداء المتوازن أداة فعالة للاتصال الإستراتيجي وتحقيق الرقابة الإدارية وتقديم الفرص الهامة للتطوير والاتصال وتطبيق الإستراتيجية	مراجعة الأدبيات الخاصة بالرقابة الإدارية والاتصال ثم عرض نموذج للاتصال والرقابة يلائم الأداء المتوازن وتطبيق الدراسة التطبيقية أيضا	تقديم دليل إثبات لفعالية مقاييس القياس المتوازن لأداء كأداة اتصال استراتيجي وللرقابة الإدارية	Malina 2001

النتائج	المنهجية	الهدف من الدراسة	اسم الباحث
أهمية تطوير مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية وفق التوجهات الإستراتيجية وتوازن أبعاد الأداء المختلفة	استعراض الخصائص الهامة للنموذج المحاسبي وفق بيئة الأعمال الحديثة	خصائص النظام المحاسبي لقياس وتقييم الأداء	السوافيري ٢٠٠٣
أهمية اعتماد مقاييس الأداء الاستراتيجية لتقنية بطاقة الدرجات المتوازنة في أداء الجامعات.	استعراض تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة في إجراء عملية تقويم أداء الجامعات	تصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجية للجامعات	سناء سعيد ٢٠٠٥
أهمية تطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير وظيفتي التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية لتدعيم القدرات التنافسية محليا وعالميا.	استعراض الاتجاهات الحديثة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية	إستراتيجية مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط والرقابة	محمود الفلاحات ٢٠٠٥
أهمية قياس الأداء في تقديم معلومات تساعد في وضع خطط واستراتيجيات المنظمة في المستقبل.	استعراض المداخل المختلفة لقياس الأداء في المنظمات العامة وأوجه القصور	قياس الأداء المتوازن في المنظمات العامة	عبد الرحيم محمد عبد الرحيم ٢٠٠٦
أهمية إطار عمل قياس الأداء المتكامل في تأمين المعلومات الأساسية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية	استعراض الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة	تطوير نماذج قياس وتقييم الأداء في قطاع النقل الجوي	ماهر السعدي ٢٠٠٦
أهمية التكامل بين نظم قياس الأداء مثل قياس التكاليف على أساس النشاط وأسلوب تحليل سلسلة القيمة وأسلوب قياس الأداء المتوازن على قياس الأداء الكلي للمنظمة.	استعراض الأطر المعاصرة للتكامل بين نظم قياس الأداء	التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء	رزان شهيد ٢٠٠٧

٢/٢ - أهم النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة:

يمكن استخلاص النتائج التالية من تلك الدراسات :

١/٢/٢ - مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقييم

الأداء:

قصور مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية للوفاء بمتطلبات قياس الأداء، وتقييم الأداء، خصوصا في البيئة الحديثة للمنظمات، والتي تتم بالسرعة والتطوير المستمر، والتي تتطلب تطورا أمثل في مجالات التخطيط الاستراتيجي والمرونة والجودة ورضا العملاء في الأجل القصير والطويل والتركيز على مسببات النتائج^(١).

هناك ضرورة لإحداث تغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية حتى تستجيب لمثل تلك التغييرات ولمواجهة الانتقادات والقصور الموجه لها، وحتى يمكنها إيجاد القيمة العظمى للمنشأة مهما اختلف نوعها وجنسيته، وهذا التغيير لا بد وأن يبنى على تفهم عميق ودقيق لأهمية ذلك التغيير والهدف منه من قبل المنفذين والواضعين.

من خلال التطورات المتلاحقة لممارسة المحاسبة الإدارية، تغير دور المحاسب الإداري من قياس الأداء إلى إدارة الأداء، وهذا يستوجب إعادة تعريف رسالة المحاسب الإداري لتشمل التصرفات والأنشطة المتعلقة بإدارة الأداء. كما أن تغير دور المحاسب الإداري ضروري، لمواجهة التحديات الموجهة لوظيفته، لمواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات، وأن يكون مصمما لأنظمة المعلومات بدلا من مستخدم لها.

(١) ماهر السعدي، تطوير نماذج قياس وتقييم الأداء في قطاع النقل الجوي، رسالة دكتوراه، جامعة الاسكندرية، ٢٠٠٦م ص ٤٧.

٢/٢/٢ - الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة

التطور الحاصل في بيئة الأعمال المعاصرة، أدى إلى تغيير في مفاهيم واتجاهات المديرين باتجاه أداء المنظمات نحو المستقبل، لذلك فإن نظام قياس الأداء المبني على الربح الاقتصادي، لا يعتبر مناسباً لتحقيق اتجاه المنظمات نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية، بل يجب استخدام إطار متكامل من مقاييس الأداء، تعكس أداء المنظمة من مختلف الأبعاد والاتجاهات، ويحقق رغبات الأطراف الداخلية والخارجية خاصة أن المقاييس الحالية تعاني من العديد من أوجه القصور منها أنها ذات صبغة تاريخية، وأنها لا تعكس القيمة التنافسية للمنظمة، ولا تتيح المعلومات الملائمة عن بعض الأمور الهامة والمؤثرة في نجاح المنظمة، وأنها تركز على تقييم الأداء في الأجل القصير .

إن هناك حاجة ضرورية لتطوير مقاييس الأداء، بألا تكون مركزة على النواحي المالية فقط، بل التركيز على النواحي غير المالية، وفق إطار شامل يعكس نشاط المنظمة بشكل كامل، ويعطي تصوراً لمدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية والوضع التنافسي. وذلك لسلبية المقاييس المالية، وما يواجهها من تحديات وصعوبات عند التطبيق، لذلك قام الباحثون بالتصدي لذلك من خلال المداخل الجديدة، والتي توصلت إلى أهمية تكاملها لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف الإستراتيجي^(١).

إن قياس الأداء يعتبر أمراً ضرورياً، وأحد العناصر الرئيسية لنجاح المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة، كما أن أهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية، يعتبر أساساً في ظهور الاتجاهات الحديثة في بحوث المحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقييم الأداء ألا وهو القياس المتوازن للأداء.

(١) المرجع السابق، ص ٤٨ .

يعتبر القياس المتوازن للأداء فلسفة إدارية، تحقق أهداف المنظمات الإستراتيجية من خلال تقييم أدائها المالي والتشغيلي والاستراتيجي وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية، وبشكل متوازن يوفر معلومات متكاملة عن أدائها^(١).

وبالتالي فإننا نتوصل إلى الخلاصات التالية:

أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن لها خطوات هامة أهمها ترجمة إستراتيجية ورؤية المنظمة من خلال إدارتها العليا.

يعتبر استخدام القياس المتوازن للأداء هاما في تحقيق الاتصال الاستراتيجي و الرقابة الإدارية علما أن هناك تحديات قد تواجه تنفيذ وتطبيق القياس المتوازن للأداء، وللحصول على الفائدة المرجوة من القياس المتوازن للأداء لتحقيق الاتصال الاستراتيجي والرقابة الإدارية لابد من التغلب عليها ومواجهة تلك التحديات.

تقد اتجهت الكثير من الدراسات والأبحاث المتخصصة بتحليل الافتراضات التي تقوم عليها بطاقة الأداء المتوازن وتوصلت إلى أهمية تلك الافتراضات في تطبيق القياس المتوازن للأداء وفي الرقابة الإستراتيجية، إلا أن العلاقات بين المقاييس المتوازنة منطقية وليست سببية .

ماذا يضيف هذا البحث إلى الدراسات السابقة المشار إليها

الدراسات التي تناولت التقييم المتوازن للأداء في منظمات الأعمال جاءت جلها لاستعراض مفهوم البطاقة أو محاولة تكييفها مع منظمات الأعمال في الواقع المحلي، ومحاولة الاستفادة من التجارب الأخرى كما هو الحال في الدراسات التي جرت في الأردن (محمود الفلاحات، ٢٠٠٥)، (عبد الرحيم محمد عبد الرحيم، ٢٠٠٦)، أيضا في سورية (رزان شهيد، ٢٠٠٧)، والمملكة العربية السعودية (ماهر السعدي، ٢٠٠٦)، وفي العراق نجد محاولة (سناء سعيد، ٢٠٠٥).

(١) المرجع سابق، ص ٤٨.

ويرى الباحث أن هذا البحث يختلف عن الدراسات السابقة من خلال إختلاف المتغير الذي يتناوله، حيث أن الدراسة عموماً تدرس تطبيق هذا المفهوم على المنظمات في بيئة الأعمال القطرية خاصة والعربية عامة، ويضيف هذا البحث ويختلف عن الدراسات السابقة المشار إليها من خلال إبتعاد الدراسة عن تطبيق الحالة والتركيز على التأصيل العلمي لوضع الإطار العام لمفهوم التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي بغية تأسيس قاعدة إنطلاق للكثير من التطبيقات العملية والدراسات النظرية في هذا المجال. ويمكن القول أيضاً أن الدراسة تمزج بين الإطار العام لبطاقة الأداء المتوازن والأطر الأخرى كبطاقة العلامات المقارنة. في سبيل تعزيز تطوير هذا المدخل وجعله أكثر فائدة من الناحية التطبيقية. وهذا من وجهة نظر الباحث يضيف ميزة إضافية لهذه الدراسة، ويمكن توضيح جوانب الإضافة والإختلاف عن تلك الدراسات من خلال الآتي:

من حيث طبيعة المشكلة

تنوعت الدراسات المشار إليها في هذا المبحث من حيث المشكلة التي تناولتها، فمثلاً دراسة (سناء سعيد، ٢٠٠٥) ركزت على تصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال الاعتماد على قاعدة بيانات مخصصة لهذا الهدف، بينما كان هدف دراسة محمود الفلاحات موجه نحو الاستفادة من استراتيجيات التقييم المتوازن لتطوير فعالية التخطيط والرقابة، وذهبت دراسة (ماهر السعدي، ٢٠٠٦) الى تطوير نماذج قياس وتقويم الأداء.

مما سبق يمكننا القول أن المشكل التي تتناولها الدراسة والتي تمت الإشارة إليها في المبحث السابق تختلف عن المشكلات المحددة في هذه الدراسات.

من حيث الفروض

بمعلومية فروض هذا البحث، وحيث أن معظم الدراسات في هذا المبحث تقوم على عدة إفتراضات منها لا يوجد تأثير للنموذج المتوازن لقياس الأداء على وظيفتي

التخطيط والرقابة الإستراتيجية (محمود الفلاحات، ٢٠٠٥)، وأنه توجد علاقة طردية بين أسلوب قياس الأداء المتوازن مع الأداء الكلي (رزان شهيد، ٢٠٠٧)، وأن استخدام النموذج المتوازن لقياس الأداء يحقق الملائمة وتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، ويتضح إختلاف فروض هذه الدراسة عن تلك الدراسات السابقة .

من حيث الأهداف

معظم الدراسات المشار إليها في هذا المبحث هدفت الى التعرف على مدى مساهمة أسلوب التقييم المتوازن للأداء على التكيف والملائمة وتوفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات ومساندة الادارة في وظيفتي التخطيط والرقابة، ويتضح جليا من أهداف هذه الدراسة الذي تمت الاشارة اليها في المقدمة، أن هناك إختلاف وتميز لأهداف هذا البحث.

من حيث المنهجية

تتفق أغلب الدراسات في هذا المبحث من حيث المنهجية مع هذه الدراسة، وخاصة المنهج الوصفي، ومرد ذلك أن معظم الدراسات في العلوم الإدارية تعتمد على هذه المناهج في الوصول للأهداف المحددة.

من حيث النتائج

تدور معظم نتائج الدراسات المشار إليها حول توضيح مبررات استخدام اسلوب القياس والتقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي في منظمات الأعمال نظراً لشهرة هذا الأسلوب، ونجاح تطبيقه في معظم منظمات الأعمال الكبرى، ومحاولة استيراد هذا المدخل وتعميمه في بيئة الأعمال العربية . بينما ستشير نتائج هذه الدراسة إلى ضرورة أو عدم ضرورة تحول هذا الأسلوب لتقييم الأداء إلى نموذج له تأثير على مفاهيم وطرق تقويم الأداء في منظمات الأعمال، الأمر الذي يتطلب معه تحول أداء الادارات المعنية وخاصة إدارات المراجعة وأجهزة الرقابة العليا، من المدخل التقليدي إلى مدخل بطاقة الأداء المتوازن . وهذا ما سيتم توضيحه لاحقاً.

القسم الثاني

أهم الدراسات التي تناولت تطور نظرية المراجعة.

٢ / ١ - الدراسات العربية:

وتعتبر دراسة^(١) (صادق حامد مصطفى ٢٠٠٣) بعنوان قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة : دراسة تجريبية، من أوائل الدراسات العربية التي عملت على قياس وفحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة، حيث أكد أن إغفال كلا النوعين من المعلومات قد يضعف من قدرة المراجع على صياغة توقعات دقيقة لمفردات القوائم المالية، نظرا لأن نقص العناية الواجبة بالمعلومات غير المالية قد ينجم عنه الإخفاق في تعديل جهود اختبارات المراجعة تبعا للمخاطر المحتملة . حيث ناقش مرحلتين من مراحل أداء الإجراءات التحليلية هما : استخدام التقلبات غير المتوقعة في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وتوليد الفروض اللازمة لتفسير هذه التقلبات . وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المراجعين يركزون أساسا وبدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وفي المقابل يستفيدون من المعلومات غير المالية كأدلة ثانوية معززة، وأظهرت النتائج أيضا حدوث أكبر توسيع لنطاق المراجعة عندما تشير كل من المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه تدهور . كما أسفرت نتائج الدراسة عن تأثير المعلومات المالية وغير المالية في عدد الفروض المتولدة من قبل المراجعين، إلا أنه يتم توليد عدد أكبر من الفروض عندما تبرز كل من المعلومات المالية وغير المالية ظروف متدهورة. وكذلك يقوم المراجعون بتوليد عدد كبير ومتكافئ من الفروض عندما تشير المعلومات المالية أو غير المالية إلى ظروف

(١) صادق حامد مصطفى، قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة : دراسة تجريبية. مجلة جامعة الملك سعود العدد الثاني، ٢٠٠٣ .

متدهورة. وقد ناقشت الدراسة بعض مضامين الممارسة العملية فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية وكذلك المحددات الملازمة لهذه الدراسة والتي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند تفسير وتعميم النتائج .

أما دراسة (يوسف محمود جربوع ٢٠٠٤)^(١) . فتشير إلى أن هناك فجوة توقعات؛ بين عمل المراجعين وتوقعات المجتمع المالي عن عمل مراجعي الحسابات القانونيين، نتيجة وجود كثير من الأخطاء الجوهرية، والتي تؤثر على عمل المنظمة، منها أن المراجع يصدر رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية، ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المنشأة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ووجود حالات غش وعقود غير نظامية، هذا بالإضافة إلى الشك في استقلال المراجع، ونقص الكفاءة المهنية عنده، وانخفاض جودة الأداء المهني للمراجع .

وحيث أن أهمية مهنة المراجعة؛ ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء؛ وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، وأن القوائم المالية لا تعطي الدقة والثقة الكاملة بها، زيادة عما تسمح به طرق القياس المحاسبية، فلا يوجد أحد يطلب أن يتنبأ بنتائج أحداث مستقبلية غير مؤكدة، وأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للمنظمة والأداء غير السليم من القسم المالي بها، والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

وانتهت الدراسة إلى ضرورة أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناء لتضييق هذه الفجوة إلى

(١) يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة . مجلة الجامعة الإسلامية المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ٢٠٠٤، ص ٣٦٧-٣٨٩.

أدنى حد ممكن لأن التلخص منها نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.

وتعتبر الورقة البحثية التي قدمها (د. جلال الشافعي حول "نظرية المراجعة المالية في ظل التطورات الحديثة ٢٠٠٧")^(١)، استجابة لاحتياجات العصر وتطوره، حيث استعرض الأساليب الحديثة للمراجعة، من مراجعة تكاليف وإدارية واجتماعية وحكومية وضريبية وإلكترونية وبيئية.

وأشار إلى أنه رغم التطور المذهل للمراجعة، فإنه لم يتم حيويًا. إثارة موضوع وضع نظرية للمراجعة المالية في مصر، مما دعا حيويًا. داد هذه الورقة البحثية، استنادًا إلى أنه - على قدر علمه - لا توجد أية دراسة أو مؤلفات في مصر عن موضوع نظرية المراجعة المالية، رغم وجود العديد من المؤلفات عن هذه النظرية في الدول الأجنبية.

وانتهت الدراسة إلى أن المراجعة المالية تعد علمًا قائمًا بذاته، له قواعده ومبادئه الأساسية التي تتبع من المنطق الذي يعتمد عليه في أفكاره وأساليبه. وأن توافر نظرية المراجعة المالية في مصر؛ أصبح مطلبًا حيويًا .

وبالرغم من تعريفه لنظرية المراجعة المالية بأنها: "مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، والمشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، والتي تحكم مدى دقة وفعالية المراجعة؛ في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع." إلا أنه لم يتطرق إلى المداخل الحديثة في المحاسبة الإدارية، وأثرها على نظرية المراجعة، لكنه أوصى بإجراء دراسات لموضوع الورقة البحثية، وهي: " نظرية المراجعة المالية" أكثر تفصيلاً ودقة .

(١)د. جلال الشافعي، نظرية المراجعة المالية في ظل التطورات الحديثة . ٢٠٠٧، المحاسبون العرب، الغوغل.

وتعتبر دراسة⁽¹⁾ (John & Duane,1991) بعنوان المراجعة الداخلية في مؤسسات الخدمات المالية من أوائل الدراسات التي تمت في مجال تطوير مفهوم المراجعة وتبني مدخل القيمة المضافة لمهنة المراجعة الداخلية، حيث استهدفت هذه الدراسة: تحليل سبل رفع درجة كفاءة وتطوير مستوى الأداء المهني للمراجع، في القطاع المصرفي، حيث بينت الدراسة أن طبيعة نوعية ودرجة تعقيد متغيرات الرقابة، التي يتسم بها هذا القطاع، تتطلب ضرورة البحث في مجال القيمة المضافة، التي يمكن لإدارة المراجعة الداخلية، أن تقدمها للمنظمة التابعة لها، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أهمها:

١ - أن طبيعة العمل بالقطاع المصرفي، ونوعية المخاطر الملازمة له، تفرض على أعضاء فريق المراجعة الداخلية، ضرورة العمل من منطلق إضافة قيمة إلى المنظمة التابعين لها، حتى يمكن لإدارة المراجعة الداخلية أن تؤدي رسالتها، على النحو المطلوب منها.

٢ - أن مدخل القيمة المضافة، يتطلب من المراجع الداخلي، ضرورة التركيز على هدفين: هدف بناء، ويتمثل في مساندة ودعم كافة مستويات إدارة المنظمة، وذلك عن طريق تزويد إدارات المنظمة بالخدمات الاستشارية، التي تحتاج إليها للقيام بأعباء مسؤولياتها، والتصدي للمصاعب والتحديات التي تواجهها؛ أما الهدف الآخر وهو هدف الحماية، والذي يتحقق من خلال ممارسة المهمة الأصيلة للمراجع الداخلي، من أعمال الفحص والمطابقة والتحقق، فإنه يتطلب ضرورة العمل على التحسين المستمر، للعلاقات السلوكية بين المراجع الداخلي، وبين كافة العاملين بالمنظمة والخاضعين

(1)John, W. & Duane Jr., (1991), Internal Auditing in the Financial Services Industry, *The Internal Auditor*, (Jun.), Vol. 48, Iss. 3, pp. 88 - 89.
Duane, William J., Jr.. The Internal Auditor. Altamonte Springs: Jun 1991. Vol. 48, Iss. 3; pg. 88, 2 pgs

لمراجعته، بهدف إيجاد المناخ الملائم لنشاط المراجعة الداخلية، والذي يسعى لإضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

أما دراسة (Breakspear, 1998) ⁽¹⁾، بعنوان المراجع الداخلي والتواصل مع الأعمال، فقد تناولت آثار العولمة و التطورات التقنية، التي حفلت بها السنوات الأخيرة، على مستقبل مهنة المراجعة، وسبل مواجهة التحديات المهنية العالمية، المصاحبة للألفية الجديدة. حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

١ - أنه لم يعد مقبولاً من أعضاء مهنة المراجعة، مزاوله أعباء مسؤولياتهم المهنية، بنفس النمط التقليدي، وإنما يجب على المراجع الداخلي أن يعيد النظر في نوعية وطبيعة الخدمات المهنية، التي يمكنه تقديمها إلى منظماته، ودراسة طبيعة واحتياجات عملاء مهنته، بما يعمل على إضافة قيمة حقيقية إلى المنظمة التابع لها.

٢ - أنه يجب على المراجع الداخلي - إن أراد أن يقدم خدمة مهنية تضيف قيمة للمنظمة- أن يتعامل مع كافة الأطراف المستفيدة من خدماته، بدءاً من مجالس الإدارات ولجان المراجعة، ومروراً بالإدارات التشغيلية، وحتى الإدارات التنفيذية، بناءً على مفهوم المشاركة، وتلبية احتياجاتهم، بغرض تحسين الأداء والعمليات، دون أن يتنافى ذلك مع معيار الاستقلال، وذلك لكي يمكن أن تحقق المراجعة الداخلية القيمة المضافة المنشودة للمنظمة.

٣ - أنه يجب على المراجع الداخلي، أن يعيد النظر في طبيعة ونطاق الخدمات، التي يقدمها للمستفيدين من خدماته، بحيث لا يقصر جهده، على مجرد مهام المراجعة والفحص والتحقق، بل يمتد نطاق خدماته لتشتمل على خدمات إدارة وتقويم المخاطر، وغيرها من الخدمات الوقائية، والتي تركز على تقويم المخاطر المستقبلية لأنشطة المنظمة، وذلك كله يعمل على إضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

(1)Breakspear, D., (1998), Run it Like a Business, *The Internal Auditor*, (Feb.), Vol. 55, Iss. 1, pp. 27 - 29.

٤ - أن نظام التقويم المتبع حالياً لقياس مستويات الأداء المهني للمراجع، والقائم على مقاييس التكلفة التخطيطية والفعالية، وعدد ومحتوى ونتائج تقارير المراجعة الداخلية، لم يعد ملائماً لتحديات الألفية الجديدة، ولذلك فمن الأهمية بمكان ضرورة تطوير نظام تقويم، أكثر كفاءة وملاءمة لمستجدات وتحديات الواقع العملي الجديد.

كما استهدفت دراسة⁽¹⁾ (Flesher & Jeffrey, 2000) بعنوان محاسبو الإدارة يبدون رغبة في تغيير أعمال المراجعة الداخلية، تحليل سبل ومجالات تطوير مهنة المراجعة، حيث قامت الدراسة بتحليل إجابات استبيان لعينتين: الأولى مكونة من (77) مراجعاً داخلياً، والثانية مكونة من (64) محاسباً إدارياً، وذلك باستخدام أسلوب اختبار، (The Kolomogrov – Smirnov Test) وذلك فيما يتعلق بتصورات كل منهم، بخصوص مجموعة من مفاهيم المراجعة الداخلية، ومجموعة من خصائص وصفات المراجع الداخلي الكفو، حيث خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أهمها:

١ - أن هناك اتفاق في وجهات النظر، بين كل من المراجعين الداخليين، والمحاسبين الإداريين، حول ضرورة قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية، لمختلف المستويات الإدارية بالمنظمة، على أساس من التعاون والمساهمة في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة، شريطة ألا يؤثر ذلك سلبياً، على استقلاله لدى قيامه بمهام المراجعة والتحقق والفحص.

٢ - أن المراجعين الداخليين، يجب أن يتزودوا بمجموعة من المهارات التخصصية الإضافية- علاوة على مهاراتهم الأساسية في المحاسبة والمراجعة - كي يمكنهم المساهمة الفعالة في القيمة المضافة للمنظمة، وذلك من خلال التعاون بين كل من المراجعين الداخليين، والمحاسبين الإداريين، في تحسين قدرات كافة المستويات

(1)Flesher, D. L. & Jeffrey S. Z., (2000), Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, Iss. 7, pp. 331 - 336.

الإدارية بالمنظمة، على اتخاذ القرارات الملائمة، وتزويد الإدارات التشغيلية بالمنظمة، بالاستشارات الفنية المناسبة، والتي تساهم في الارتقاء بمستوى كفاءة الأداء.

٣ - أنه حينما تختلف آراء المراجعين الداخليين، مع آراء المديرين التنفيذيين، بخصوص بعض الملاحظات الجوهرية لتقرير المراجعة الداخلية، يكون من الواجب، ضرورة اشتمال ذلك التقرير على كلا الرأيين، ومبررات كل منهما، كي يمكن للإدارة العليا اتخاذ القرارات المناسبة.

٤ - أن مدخل القيمة المضافة لإدارة المراجعة الداخلية، يتطلب ضرورة اشتراكها في تخطيط وإدارة وتنفيذ البرامج التدريبية، لمختلف المستويات الإدارية للمنظمة، سواء للتغلب على مواطن الضعف أو القصور، أو للارتقاء بمستويات الأداء الإداري والتشغيلي.

ومن جهة أخرى فقد تناولت دراسة⁽¹⁾. (Bou-Raad, 2000)، بعنوان **المراجعون الداخليون ومفهوم القيمة المضافة**، تحليل اتجاهات مهنة المراجعة في استراليا خلال السنوات الأخيرة، حيث بينت الدراسة أن مهنة المراجعة باستراليا، قد حذت حذو مهنة المراجعة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، في التحول إلى مدخل القيمة المضافة في ممارسة فعاليات المهنة، وأن المعهد الاسترالي للمراجعة الداخلية - إيماناً منه بأهمية مدخل القيمة المضافة، في القيام بمهام المهنة - قد أصدر تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية في عام ١٩٩٩ م، بيّن فيه أهمية مزاوله مهنة المراجعة وفقاً لهذا المنظور، حيث بيّن ذلك التعريف أن مهنة المراجعة، تعتبر نشاطاً تقويمياً واستشارياً، موضوعياً ومستقلاً، يسعى نحو إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، ويساعدها على تحقيق أهدافها، والعمل على تحسين كفاءة أدائها التشغيلي، وذلك من

(1)Bou-Raad, G., (2000), Internal Auditors and a Value-Added Approach: the new Business Regime, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, Iss. 4, pp. 182 - 187.

خلال مساهمتها في تحسين درجة كفاءة كل من: إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، وإطار حوكمة الشركات، كما انتهت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١ - أنه من غير المقبول أن تستمر مهنة المراجعة، في حصر خدماتها في مجرد تقديم تقارير مالية، بل يجب أن تقوم المهنة بتنوع نطاق خدماتها، بعيداً عن تلك الأدوار التقليدية، واقتحام منطقة جديدة من الخدمات المهنية، الساعية نحو تطوير كفاءة أداء المنظمة، وإضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

٢ - أنه على الرغم من المنافع المتوقعة من مدخل القيمة المضافة، فإن ذلك قد يتعارض مع استقلال المراجع الداخلي، بسبب مشاركته للمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وفقاً لهذا المدخل، في مواجهة ما تقابله من مشكلات أو معوقات. غير أنه يمكن تفادي مثل تلك السلبيات، إذا ما قام المراجع الداخلي بممارسة دوره المتوقع وفقاً لمدخل القيمة المضافة، على أساس الدور الاستشاري، الذي لا يتدخل في نطاق مسؤوليات الإدارة، وإنما يقصر دوره على مجرد تقديم التوصيات الفنية المناسبة.

٣ أن التطورات التي حفلت بها السنوات الأخيرة، سواء فيما يتصل بالعلومة أو التجارة الإلكترونية أو المجالات التقنية، قد فرضت على المراجع الداخلي، ضرورة تحديد موقعه على سلسلة القيمة (Value Chain) وتحديد واكتساب المهارات اللازمة له، للقيام بالمهام الاستشارية على النحو الأنسب، بما يمكنه من تقديم الخدمات الاستشارية اللازمة للإدارة، على النحو الذي يعمل على إضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

كما تبنت دراسة⁽¹⁾. (Cashell & George, 2002)، تحليل اتجاهات المراجعين الداخليين، نحو مزاوله محاور مهنتهم على أساس مدخل القيمة المضافة، وكذلك استكشاف طبيعة ونوعية العلاقة، بين تحول المراجعين الداخليين إلى مزاوله فعاليات مهنتهم، وفقاً لمدخل القيمة المضافة، وبين كلٍ من: الرضا الوظيفي، الاستقرار

(1)Cashell, J. D. & George R. A., (2002), An Examination of Internal Auditor's Emphasis on Value-Added Services, *Internal Auditing*, (Sep./ Oct.), Vol. 17, Iss. 5, pp. 19 - 31.

الوظيفي، بعض العوامل التنظيمية التي تؤيد مدخل القيمة المضافة في مزاولة مهنة المراجعة، وذلك بالإضافة إلى بعض المقاييس المستخدمة في تقييم جودة الأداء. حيث قامت الدراسة بتحليل نتائج استبيان، من واقع عينة مكونة من (٤١٧) مراجعاً داخلياً، ممن ينتسبون لعضوية المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، ويشغلون وظيفة مدير إدارة مراجعة داخلية، ونائب مدير إدارة مراجعة داخلية، يمثلون (١١٧) منظمة من قطاع الأعمال، و (٤٢) منظمة من قطاع غير الأعمال، وقد تم تنويع مستوى العينة، بحيث كان ٥٣% من تلك المنظمات تمثل منظمات أمريكية دولية، ٢٣% منها تمثل منظمات أمريكية محلية، أما نسبة ٢٤% الباقية فكانت تمثل منظمات دولية غير أمريكية، وقد قامت الدراسة باستخدام أسلوب: اختبار (Chi-Square Tests) واختبار (Pearson Rank Order Correlation Coefficient) لقياس الارتباط، وذلك لتحليل إجابات مفردات العينة، حيث خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- ١- أن هناك اتجاهاً متزايداً من قبل المراجعين الداخليين، نحو توجيه الاهتمام بممارسة المهنة وفقاً لمدخل القيمة المضافة، والتحول عن اقتصار ممارساتهم المهنية، على مجرد القيام بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية.
- ٢- أن طرق إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، من خلال مزاولة مهنة المراجعة الداخلية، وفقاً لمدخل القيمة المضافة، تنوعت واشتملت على كل من: تقديم التوصيات والاستشارات الفنية المناسبة، استخدام التطورات التقنية الحديثة لتخفيض تكاليف إدارة المراجعة الداخلية، استبعاد أنشطة المراجعة الداخلية التي لا تحقق قيمة حقيقية للمنظمة، والمساهمة في تقديم المساعدات الفنية اللازمة لإدارة المنظمة لتلافي المشكلات المستقبلية.
- ٣- أن مقاييس الأداء المستخدمة في تقييم القيمة المضافة المقدمة من قبل المراجعين الداخليين، تمثلت في: درجة رضا إدارة المنشأة عن جهود المراجعين الداخليين، درجة رضا العاملين بالمنظمة - والخاضعين للمراجعة الداخلية - عن جهود

المراجعين الداخليين، الأرباح المتوقعة نتيجة تطبيق توصيات المراجعين الداخليين، ونسب انخفاض أخطار الأعمال التي تحققت نتيجة أنشطة المراجعة الداخلية.

٤ - أن هناك علاقة ارتباط طردية قوية، بين كل من: التعاون والتنسيق بين المراجعين الداخليين، وبين العاملين بالمنظمة والخاضعين لعمليات المراجعة، فيما يتعلق بمحتوى ونتائج تقارير المراجعة الداخلية وتوصياتها، وبين درجة المنفعة المتوقعة من تلك التقارير والتوصيات، ومن ثم بين مثل ذلك التعاون والتنسيق، وبين نتائج مدخل القيمة المضافة.

٥ - أن هناك علاقة ارتباط طردية قوية، بين كل من: مزاولة مهام مهنة المراجعة، وفقاً لمدخل القيمة المضافة، وبين درجة الرضا الوظيفي للمراجعين الداخليين، حيث يشعر المراجعون الداخليون الذين يزاولون مهنتهم وفقاً لهذا المدخل، بتقدير واحترام الأطراف المختلفة بالمنظمة، للخدمات المهنية التي يقدمونها للمنظمة.

٦ - أن هناك علاقة ارتباط عكسية قوية، بين كل من: مزاولة مهام مهنة المراجعة، وفقاً لمدخل القيمة المضافة، وبين قيام منظمات الأعمال باللجوء إلى شركات المراجعة الخارجية المهنية، في إمدادها بالكوادر المهنية اللازمة لإدارة المراجعة الداخلية بها، (**Outsourcing**)، حيث تجد منظمات الأعمال حينئذ أن مستوى كفاءة الخدمات المهنية المقدمة إليها، من قبل المراجعين الداخليين بها - وفقاً لمدخل القيمة المضافة - لا تقل بأي حال من الأحوال عن تلك المقدمة، من قبل المراجعين الداخليين الوافدين إليها من قبل شركات المراجعة الخارجية. وهو الأمر الذي ينعكس بصورة إيجابية قوية، على درجة الاستقرار والأمان الوظيفي للمراجعين الداخليين بالمنظمة.

وفي نفس الصدد، فقد تبنت دراستنا^(١). (Roth, 2003, 2005) **Balkaran**^(٢). تحليل مقومات مدخل القيمة المضافة، في ممارسة مهنة المراجعة،

(1) Balkaran, L., (2005), A High – Powered Auditor: Proficiency in Traditional Areas of Professional Competency is not Always Enough to Deliver a Value – Added Effort, *The Internal Auditor*, (Feb.), Vol. 62, Iss. 1, pp. 26 - 28.

(2) Roth, J., (2003), How do Internal Auditors add Value?, *The Internal Auditor*, (Feb.), Vol. 60, Iss. 1, pp. 33 - 37.

حيث بينت الدراسات أن الرغـم من أن المقومات الأساسية لذلك، يمكن حصر أهمها في:

-الالتزام بمعايير الأداء المهني، استخدام مجموعة متكاملة من المقاييس اللازمة، لتحديد القيمة التي أضافها المراجع الداخلي للمنظمة، امتلاك رصيد ملائم من المعرفة التقنية، الإلمام المناسب بطبيعة نشاط المنظمة، ونوعية الصناعة أو النشاط الاقتصادي الذي تنتمي إليه، وتقديم كل من خدمات المراجعة الداخلية والاستشارات، في إطار من التناسق والالتزام بالإستراتيجية العامة للمنظمة ؛ إلا أن هناك مجموعة أخرى من المقومات الضرورية لمدخل القيمة المضافة، قد لا تنال الاهتمام الكافي، من قبل المتخصصين في مهنة المراجعة، رغم أهميتها وفعاليتها في نجاح الممارسة العملية، لمهنة المراجعة، في إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، ومن أهم تلك المقومات الإضافية : الفهم الجيد للاحتياجات والمتطلبات الحقيقية، لعملاء مهنة المراجعة، الواعي بطبيعة ثقافة وأخلاقيات البيئة، التي تمارس المنظمة نشاطها فيها، وأخلاقيات المنظمة ذاتها، مهارات التعامل السلوكي الإيجابي مع باقي العاملين بالمنظمة .

-الالتزام بمعايير وآداب السلوك الأخلاقي، التسلح بمجموعة مهارات الحدس أو التوقع الجيد، بما يدور في البيئة المحيطة بالمنظمة وبالمهنة نفسها، ممارسة نوعية محترفة من الحذر والتشكك تجاه مواطن الخطورة.
-القدرة على الإلمام الكافي بالمعلومات اللازمة، لتقدير أخطار الرقابة والأخطار الطبيعية، بالإضافة إلى الأداء الكفؤ للواجبات الأساسية للمراجعة الداخلية.

وتعتبر دراسة كل من (Steven Filling، Prem Sikka، Pik Liew)⁽¹⁾ .. حول مراجعة الأزمة ٢٠٠٩ :
إصلاح نظرية المراجعة محاولة لتحفيز المناقشات حول الممارسات المعاصرة للمراجعة.

(1)The audit crunch: reforming auditing, Prem Sikka, Steven Filling, Pik Liew. Managerial Auditing Journal. Bradford: 2009. Vol. 24, Iss. 2; pg. 135

و تبني مفاهيم عامة لنظرية المراجعة تجيب عن العديد من الأسئلة الأساسية حول نموذج المراجعة المطلوب، (مراجعة مفاهيم الجودة)، و أن بعض المعاملات لا يمكن أن يتم مراجعتها بالطريقة التقليدية. وثمة من يقول إن الخطأ الأساسي في نموذج المراجعة التقليدي أنه يركز على الناحية المالية التي تعتمد عليها حسابات الشركات. وأن النهج التقليدي "لمراجعة الجودة" هو أيضا غير مكتمل لأنه يولي اهتماما ضئيلا إلى الأمور التنظيمية والاجتماعية في سياق المراجعة. وهي ترى أيضا أن الشركات تشهد تنوعا جديدا في أشكال الاستثمار وهذا يتطلب أدوات مالية معقدة، وأن بعض هذه الأدوات تكون غير قابلة للمراجعة بالطريقة التقليدية. هذه الدراسة لا تقدم نقدا شاملا للقضايا المعاصرة للمراجعة. بل تركز على بعض القضايا المختارة، وتشجع على إعمال الفكر في الممارسات المعاصرة، وتقديم بعض الاقتراحات لإجراء إصلاحات من الناحية النظرية .

يتضح من خلال استعراض بعض الدراسات والإصدارات السابقة والتي اقتصت بتناول نظرية المراجعة وأثر التطورات الحالية على تطوير نظرية المراجعة مايلي:

١ - إن المراجعة تعد علما قائما بذاته، له قواعده ومبادئه الأساسية التي تتبع من المنطق الذي يعتمد عليه في أفكاره وأساليبه. وأن توافر نظرية المراجعة المالية أصبح مطلباً حيويًا .

٢ - أن تطوير مهنة المراجعة مرتبط ارتباطا كليا بتطوير نظرية المراجعة من فروض ومبادئ ومفاهيم وسياسات ومعايير وقضايا استجدت في مجال المراجعة.

٣ - إن إصلاح نظرية المراجعة هو محاولة لتحفيز المناقشات حول الممارسات المعاصرة للمراجعة. و تبني مفاهيم عامة لنظرية المراجعة تجيب عن العديد من الأسئلة الأساسية حول نموذج المراجعة المطلوب.

٤ - إن نموذج المراجعة التقليدي الذي يركز على الناحية المالية التي تعتمد عليها حسابات الشركات. و النهج التقليدي "لمراجعة الجودة" هو أيضا غير مكتمل لأنه يولي اهتماما ضئيلا إلى الأمور التنظيمية والاجتماعية في سياق المراجعة.

٥ - إن نقص العناية الواجبة بالمعلومات غير المالية قد ينجم عنه الإخفاق في تعديل جهود اختبارات المراجعة تبعا للمخاطر المحتملة. حيث أن الإجراءات التحليلية هي نتيجة لاستخدام التقلبات غير المتوقعة في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وتوليد الفروض اللازمة لتفسير هذه التقلبات.

٦ - أنه من غير المقبول أن تستمر مهنة المراجعة، في حصر خدماتها في مجرد تقديم تقارير مالية، بل يجب أن تقوم المهنة بتنوع نطاق خدماتها، بعيدًا عن تلك الأدوار التقليدية، واقتحام منطقة جديدة من الخدمات المهنية، الساعية نحو تطوير كفاءة أداء المنظمة، وإضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

٧ - أن هناك اتجاهًا متزايدًا من قبل المراجعين، نحو توجيه الاهتمام بممارسة المهنة وفقًا لمدخل القيمة المضافة، والتحول عن اقتصر ممارساتهم المهنية، على مجرد القيام بالدور التقليدي للمراجعة.

٨ - أن طرق إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، من خلال مزاوله مهنة المراجعة، وفقًا لمدخل القيمة المضافة، تنوعت واشتملت على كل من: تقديم التوصيات والاستشارات الفنية المناسبة، استخدام التطورات التقنية الحديثة لتخفيض تكاليف إدارة المراجعة، استبعاد أنشطة المراجعة التي لا تحقق قيمة حقيقية للمنظمة، والمساهمة في تقديم المساعدات الفنية اللازمة لإدارة المنظمة لتلافي المشكلات المستقبلية.

٩ - أن هناك اتفاق في وجهات النظر، بين كل من المراجعين، والمحاسبين الإداريين، حول ضرورة قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية، لمختلف المستويات الإدارية بالمنظمة، على أساس من التعاون والمساهمة في إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، شريطة ألا يؤثر ذلك سلبياً، على استقلاله لدى قيامه بمهام المراجعة والتحقق والفحص.

١٠ - أنه يمكن تفادي مثل تلك السلبيات، إذا ما قام المراجع بممارسة دوره المتوقع وفقاً لمدخل القيمة المضافة، إلا أن الباحث يرى إمكانية تفادي ذلك أيضاً من خلال العديد من المحاور، ومن ذلك: التزام المراجع بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها في أدائه لمهامه و مسؤولياته، وبوجه خاص ما يتعلق منها بجوانب الاستقلال والموضوعية، إضافة إلى التزام المراجع بالنزاهة والشفافية والالتزام الخلفي، ومن ثم التزام المراجع لدى إتباعه لمدخل القيمة المضافة، بحدود مسؤولية المستشار، دون التدخل في نطاق اختصاصات الإدارة واتخاذ القرارات المتعلقة بها، واقتصار دوره على مجرد تقديم التوصيات الفنية المناسبة.

١١ - أن التطورات التي حفلت بها السنوات الأخيرة، سواء فيما يتصل بالعلومة أو التجارة الالكترونية أو المجالات التقنية، قد فرضت على المراجع، ضرورة تحديد موقعه على سلسلة القيمة (Value Chain) وتحديد واكتساب المهارات اللازمة له، للقيام بالمهام الاستشارية على النحو الأنسب، بما يمكنه من تقديم الخدمات الاستشارية اللازمة للإدارة، على النحو الذي يعمل على إضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

١٢ - أن المراجعين، يجب أن يتزودوا بمجموعة من المهارات التخصصية الإضافية- علاوة على مهاراتهم الأساسية في المحاسبة والمراجعة - كي يمكنهم المساهمة الفعالة في القيمة المضافة للمنظمة، وذلك من خلال التعاون بين كل من المراجعين، والمحاسبين الإداريين، في تحسين قدرات كافة المستويات الإدارية بالمنظمة، على اتخاذ القرارات الملائمة، وتزويد الإدارات التشغيلية بالمنظمة، بالاستشارات الفنية المناسبة، والتي تساهم في الارتقاء بمستوى كفاءة الأداء.

١٣ - أن هناك فجوة توقعات بين عمل المراجعين وتوقعات المجتمع المالي عن عمل المراجعين نتيجة وجود كثير من الأخطاء الجوهرية والتي تؤثر على عمل المنظمة، وبالتالي يوجد ضرورة لتوجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى

وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناء لتضييق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن.

ماذا يضيف هذا المبحث إلى الدراسات السابقة المشار إليها

الدراسات التي تناولت تطور نظرية المراجعة جاءت لاستعراض تأثير مدخل بطاقة الأداء المتوازن على الاجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة (صادق حامد مصطفى، ٢٠٠٣) أو محاولة سد فجوة التوقعات بين عمل المراجعين وتوقعات أصحاب المصالح من خلال إصدار المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية، وهذا يتطلب عدم وجود أخطاء جوهرية وحالات الغش إضافة الى استقلال المراجع، مع كفاءة مهنية عالية (يوسف جربوع، ٢٠٠٤)، وأنه يجب إعادة النظر في طبيعة ونطاق الخدمات المقدمة من قبل المراجع للمستفيدين ليتمكن من إضافة قيمة حقيقية للمنظمة (John & Duane, 1991)، وأنه يتوجب تضمين تقارير المراجعة على رأي كل من المراجعين والمديرين التنفيذيين عند اختلاف وجهات النظر، وأن التطورات الحالية فرضت على المراجع تحديد موقعه على سلسلة القيمة من خلال إكتساب المهارات اللازمة للقيام بالمهام الاستشارية اللازمة للإدارة (Bou-Raad , 2000)، (Flesher & Jeffrey, 2000)، و أن مدخل القيمة المضافة اشتملت على تقديم التوصيات والاستشارات الفنية المناسبة، واستخدام التطورات التقنية الحديثة لتخفيض تكاليف المراجعة، من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة للمنظمة (Cashell & George , 2002)، وأن من مقومات القيمة المضافة الالتزام بالمعايير المهنية، واستخدام مجموعة متكاملة من المقاييس اللازمة (Roth,2003. Balaran,2005).

ويرى الباحث أن هذا البحث يختلف عن الدراسات السابقة من خلال إختلاف المتغير الذي يتناوله، حيث أن الدراسة عموماً تدرس أثر تطبيق هذا المفهوم على نظرية المراجعة، والتركيز على التأصيل العلمي لنظرية المراجعة ودراسة تأثير

مفهوم التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي على تطور نظرية المراجعة. ويمكن القول أيضا أن الدراسة في سبيل تعزيز تطوير هذا المدخل وجعله أكثر فائدة من الناحية التطبيقية. وهذا من وجهة نظر الباحث يضيف ميزة إضافية لهذه الدراسة، ويمكن توضيح جوانب الإضافة والإختلاف عن تلك الدراسات من خلال الآتي:

من حيث طبيعة المشكلة

تنوعت الدراسات المشار إليها في هذا المبحث في المشكلة التي تناولتها، فمثلا دراسة (Pik liew, Steven Filling, Prem SikkA, 2009) ركزت على إصلاح نظرية المراجعة من خلال تبني (مراجعة مفاهيم الجودة) وأن النهج التقليدي لم يعد يتماشى مع التطورات الحديثة، وخاصة أنه لا يتطرق إلى الأمور التنظيمية، وأن الأدوات المالية المعقدة لا يمكن مراجعتها من خلال الطرق التقليدية للمراجعة. مما سبق يمكننا القول أن المشكلة التي تناولها الدراسة والتي تمت الإشارة إليها في المبحث السابق تختلف عن المشكلات المحددة في هذه الدراسة من حيث شموليتها لجوانب متعددة، تظهر جليا في سياق الدراسة .

من حيث الفروض

بمعلومية فروض هذا البحث، وحيث أن معظم الدراسات في هذا المبحث تقوم على عدة إفتراضات منها لا يوجد حتى اليوم نظرية للمراجعة رغم توفر كامل جوانب النظرية وأنه في ظل التطورات الحديثة يتطلب إعادة النظر في تعريف نظرية المراجعة المقترح من بعض المنظرين لها (جلال الشافعي، ٢٠٠٧)، وأنه ينبغي تطوير مفهوم المراجعة وتبني مدخل القيمة المضافة لمهنة المراجعة، والعمل على تحليل سبل رفع درجة كفاءة وتطوير مستوى الأداء المهني للمراجع، (John & Duane, 1991)، وأن استخدام النموذج المتوازن لقياس الأداء يحقق الملائمة وتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، ويتضح توافق فروض هذه الدراسة مع تلك الدراسات السابقة من خلال تبني الهدف الأساسي والمتمثل في تطوير وتحسين الدور الاستراتيجي للمراجعة من خلال إعادة النظر في مقومات نظرية المراجعة.

من حيث الأهداف

معظم الدراسات المشار إليها في هذا المبحث هدفت الى التعرف على مدى مساهمة أسلوب التقييم المتوازن للأداء في تطور نظرية المراجعة، ويتضح جليا من أهداف هذه الدراسة الذي تمت الاشارة اليها في المقدمة، أن هناك إختلاف وتميز لأهداف هذا البحث.

من حيث المنهجية

يتبع هذا البحث على المناهج التالية : المنهج الاستنباطي والاستقرائي، الوصفي، إضافة إلى منهج تحليل المحتوى، والمنهج التاريخي، وتشارك هذه المناهج في الوصول للأهداف المحددة في نهاية المطاف .

من حيث النتائج

تدور معظم نتائج الدراسات المشار إليها توضيح مبررات إصلاح نظرية المراجعة وأن النهج التقليدي لمراجعة الجودة غير مكتمل وأنه ينبغي على المراجعين اقتحام منطقة جديدة من الخدمات المهنية وفقا لمدخل القيمة المضافة. وأن الباحث يرى إمكانية تفادي غالبية السلبيات في نظرية المراجعة التقليدية، عندما يقوم المراجع بمسؤولياته ومهامه باستقلالية ونزاهة وشفافية إضافة إلى الالتزام الخلقى، والالتزام بحدود مسؤولية المستشار وإقتصار دورة على تقديم التوصيات، والحرص الدائم على التزود بالمهارات التخصصية المطلوبة، وهذا ما سيتم توضيحه لاحقا.

القسم الثالث

أهم الدراسات التي تناولت مقياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس

نشاط المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال

١/٣ - الدراسات العربية:

وتعتبر دراسة^(١) (خالد لبيب، ٢٠٠٦) بعنوان القيمة المضافة والتقييم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية، في ظل حوكمة الشركات (بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري) من أوائل الدراسات العربية التي عملت على دراسة وتحليل أثر تطبيق مدخل القيمة المضافة ونموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، على كل من كفاءة أداء المراجع الداخلي، ودرجة مساهمة المراجعة الداخلية، في نجاح إدارات تلك المنشآت، في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات، مع محاولة اختبار أربعة فروض أساسية خلصت الدراسة من خلالها إلى تأكيد صحة تلك الفروض والمتمثلة في أن هناك ضرورة لتحول أداء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال من المدخل التقليدي إلى مدخل القيمة المضافة، وعلى أن تقويم أداء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال وفقا لمدخل التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي يساعد على توضيح أبعاد القيمة المضافة التي تقدمها تلك الإدارات لمنشآتها، وأن استخدام كل من مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، من شأنه العمل على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، والعمل على نجاح منشآت الأعمال في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات، وقد أوصت الدراسة بتطبيق منظور إدارة الجودة الشاملة في الجامعات المصرية لإعداد المراجعين الأكفاء التي تتوفر لديهم القدرات اللازمة لإتباع مدخلي القيمة المضافة، والتقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي.

(١) خالد محمد عبدالمنعم لبيب، مرجع سابق ٢٠٠٦.

٢/٣ - الدراسات الأجنبية:

وتعتبر دراسة^(١) (Albrecht, et al., 1989) من أوائل الدراسات التي تمت في هذا الإطار، حيث قامت الدراسة بفحص طرق تقويم أداء إدارات المراجعة الداخلية، في أقوى ثمانية عشرة منظمة أعمال أمريكية، من منظمات الأعمال التي يتوافر لديها إدارات مراجعة داخلية ناجحة، وذلك من خلال تحليل آراء المديرين التنفيذيين والماليين، وأعضاء لجان المراجعة بتلك المنظمات، آخذة في الاعتبار المعايير التالية لتقييم المُدققين : ١. النتائج ذات المغزى، ٢. التوصيات، ٣. المهارة، ٤. تقييم المُدقق الخارجي لقسم المراجعة الداخلية للحسابات، ٥. غياب المفاجآت، ٦. التمسك بخطة التدقيق، ٧. تطوير الأشخاص، ٨. عدد المرات التي طلب فيها عمل المُدققين الداخليين، ٩. تأثير كلفة قسم مراجعة الحسابات الداخلي، ١٠. تقرير مدير التدقيق، ١١. تقييم لجنة التدقيق و الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية للحسابات.

حيث توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

- ١ - أنه على الرغم من أن الكثير من منظمات الأعمال، تميل نحو تقويم إدارات المراجعة الداخلية بها، على أساس تحليل التكاليف والمنافع القابلة للقياس والمحقة من وراء تلك الإدارات، فإن التزام إدارة المراجعة الداخلية، بالتكاليف المخططة لها بالموازنة التخطيطية للمنظمة، لا يعد دليلاً موضوعياً كافياً على كفاءة ونجاح إدارة المراجعة الداخلية، في إنجاز أعباء مسؤولياتها، ومن ثم فلا يمكن الاعتماد عليه بمفرده، كمقياس لتقويم أداء إدارة المراجعة الداخلية.
- ٢ - أن طرق التقويم التي تنفذها منظمات الأعمال الخاضعة لتلك الدراسة، تتنوع بين كل من: الطرق الكمية، والوصفية، والتغذية المرتدة.

(1)Albrecht, et al., (1989), How Successful Internal Audit Departments are Evaluated, *Financial Executive*, (May/ Jun.), Vol. 5, Iss. 3, pp. 39 - 43..

٣ - أن الطرق الكمية التي تطبقها منظمات الدراسة، تتمثل في: التكاليف والوفورات المترتبة على أنشطة إدارة المراجعة الداخلية، عدد تقارير إدارة المراجعة الداخلية، نسب أوقات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية، معدلات أعداد المراجعين الداخليين، مقابل كل دولار من أصول المنظمة أو إيراداتها، تكاليف النشاط الفعلية، مقابل التكاليف المخططة، معدلات الإنجاز الفعلي لخطة المراجعة الداخلية.

٤ - أن الطرق الوصفية التي تطبقها منظمات الدراسة، تتمثل في: الملاحظات التي أبقاها المراجعون الداخليون، وأثبتت الواقع العملي مدى أهميتها وجدواها، القيادة المحترفة لإدارة المراجعة الداخلية، غياب المفاجآت عن أداء ونتائج أعمال المنظمة، التطوير والتعليم المهني المستمر، لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية.

٥ - أن التغذية المرتدة التي تطبقها منظمات الدراسة، تتمثل في الملاحظات التي يبديها كل من: العاملين بالمنظمة ممن يخضعون لمراجعة إدارة المراجعة الداخلية، المراجعين الخارجيين للمنظمة، مديري الإدارات ورؤساء الأقسام بالمنظمة، وذلك بخصوص درجة كفاءة فريق المراجعة الداخلية.

هناك محاولة أخرى من⁽¹⁾ (William A. schiemann & John H.)

(Lingle, 1996) بعنوان من بطاقة الأداء المتوازن إلى القياس، حيث تعتمد على مدخل فعالية القياس في مساعدة المنظمات على التركيز على المجالات الإستراتيجية والتقارير، عن تقدمها وإدارتها من خلال الفوضى، وقررت الدراسة أن المجالات الستة للإستراتيجية هي: (الأداء المالي وفعالية التشغيل ورضا العملاء وأداء الموظفين ووضوح الاتصالات / معايير البيئة المحيطة إضافة إلى الاختراع / والتغيير)، وأن السؤالين الهامين حول كل مجال هو: ماهي القيمة العليا للمعلومات المطلوبة في كل مجال؟ وهل جودة المعلومات في كل مجال سوف تخاطر بعملك؟

(1)Lingle, John H, Schiemann, William A, mar, 1996, From balanced scorecard to strategic gauges: Is measurement worth it?, Management Review. New York: Vol. 85, Iss. 3; pg. 56, 6 pgs

. البحث قدم أداة قياس ناجحة للشركات بحيث لا تركز فقط على الأداء المالي؛ وكفاءة التشغيل، وإنما على رضا العملاء؛ والموارد البشرية، وتقنية الاستخدام، وقررت أن نجاح إدارة القياس هي في : الاتفاق على الإستراتيجية؛ ووضوح الاتصالات؛ والتركيز على جهود التخطيط؛ وأخيرا في الثقافة التنظيمية .

وتعتبر دراسة⁽¹⁾ (*Douglas E. Ziegenfuss. 2000.*) بعنوان بطاقة الأداء المتوازن لقسم المراجعة الداخلية، مزيجا من بطاقة الأداء المتوازن ولوحة الاعلان (**benchmarking**)، هي المحاولة الأولى لتطوير أداء قسم المراجعة الداخلية من خلال استخدام منهجية بطاقة الأداء المتوازن المطورة من قبل روبرت كابلاين وديفيد نورتن؛ في وضع قياس الأداء لقسم المراجعة الداخلية، وهذه البطاقة تصف المعايير المهنية والتوجيهات المتعلقة بقياس الأداء، وأن مهمة المسؤول التنفيذي للمراجعة ؛ إنشاء وتقرير برنامج تأمين الجودة، وتنفيذ مهامه؛ وفق المعايير المهنية، وافترضت أن اختيار تقارير مقاييس الأداء الصحيحة؛ يمكن أن تكون صعبة وتحتاج إلى عدد كبير من مقاييس الأداء. وقد اعتبرت الدراسة أن برنامج تأمين الجودة؛ يعتبر العنصر الرابع لنظام المراجعة الداخلية، ويجب عن سؤاليين رئيسيين (أي الإجراءات أفضل؟ - كيف يمكن ربط الإجراءات بالإستراتيجية). وقد قسمت مراحل بناء بطاقة النتائج المتوازنة لقسم المراجعة الداخلية إلى مايلي:

- ١- ترجمة الرؤية من خلال إجماع أصحاب المصلحة حول الرؤية .
- ٢- الاتصال والارتباط: يسمح للأطراف إبلاغ إستراتيجيتهم لكافة المستويات الوظيفية في المنظمة وربط أهداف المراجعة بالأهداف الإدارية والفردية.
- ٣- تخطيط العمل من خلال تكامل العمل والخطط المالية .
- ٤- التغذية الراجعة والتعلم والتي تتيح تقييم الإستراتيجية من ناحية الأداء.

(1) *Douglas E. Ziegenfuss.2000,Developing an internal auditing department balanced scorecard* Managerial Auditing Journal. Bradford:. Vol. 15, Iss. 1/2; pg. 12

وانتهت الدراسة بتحديد عشر خطوات لبناء بطاقة النتائج المتوازنة لقسم المراجعة الداخلية والتي تتمثل بمايلي:

١ تشكيل فريق التخطيط الاستراتيجي والذي يبني مجموعة متكاملة من الأهداف والإجراءات متفق عليها والتي تؤدي إلى النجاح على المدى البعيد.

٢ عمل إجراءات أداء لكل منظور من منظورات البطاقة (المالية - العملاء - العمليات الداخلية - التعلم والنمو)، ومناقشة المهام؛ وعمل بطاقة النتائج المتوازنة للقسم، ومن ثم عمل بطاقة النتائج الفردية .

٣ تمييز البرامج (أنواع التدقيق) إلى برامج نشطة يجب إزالتها، وبرامج خاملة يجب أن تطبق كما هي الحال في سيطرة التقييم الذاتي، وتخفيض عمليات التدقيق المالي.

٤ مراجعة بطاقة الأداء الفردية، وضمان التوافق بينها وبين بطاقة الأداء الرئيسية للقسم.

٥ تبليغ البطاقة إلى جميع موظفي القسم .

٦ ربط البطاقة بالخطة وميزانية القسم البعيدة المدى.

٧ تمييز المصادر المطلوبة لانجاز مهام القسم.

٨ مراقبة إجراءات الأداء بشكل دوري ؛ من قبل لجان التدقيق؛ ولجنة

التخطيط الاستراتيجي، ومصادقة الإدارة العليا على الخطة الخمسية.

٩ مراجعة أداء قسم المراجعة الداخلية من قبل لجان التدقيق؛ ولجنة التخطيط

الاستراتيجي.

١٠ تقييم جميع موظفي قسم المراجعة الداخلية؛ من خلال تقييم بطاقة الأداء

الفردية.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- أن إجراءات الأداء يجب أن لا تقيم بشكل فردي.

٢- أن أداء قسم المراجعة الداخلية يجب أن يقيم بالاستناد إلى المنظورات الأربعة

٣- أن مهام وأهداف قسم المراجعة الداخلية يجب أن تذكر كمجموعة متكاملة من الأهداف والإجراءات.

٤- أن جسر الفجوة بين الأهداف الطويلة والإجراءات الإدارية الفردية، تتضمن تكرار العمليات الأربعة (ترجمة الرؤية - الاتصال والارتباط - تخطيط العمل - التغذية الراجعة).

٥- الأطراف الرئيسية الخارجية والداخلية يجب أن تشارك في اختيار إجراءات الأداء .

واستكمالاً وتأكيداً على تلك الجهود، الرامية إلى محاولة تقويم أداء إدارات المراجعة ، من منظور متوازن، فقد اقترحت دراسة^(١)، (Ziegenfuss, 2000) أن يتم تقويم ذلك الأداء باستخدام نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي يعمل هذا النموذج الحديث من نماذج تقويم الأداء، على التقويم الدقيق لأداء إدارة المراجعة الداخلية، وتبيان مدى التقدم الذي أحرزته، في مجال إنجاز أهدافها ورسالتها الأساسية، وذلك في سياق الإستراتيجية العامة للمنظمة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- أن مدير إدارة المراجعة الداخلية، تقع على عاتقه مسؤولية إرساء وإدارة، برنامج لضمان جودة أداء إدارته، وذلك بهدف التحقق من مدى نجاح إدارته في تحقيق رسالتها، وإنجاز مهام مسؤولياتها، وكذلك مدى الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

٢- أن من الصعوبة بمكان اختيار واستخدام معايير تقويم الأداء، اللازمة لنجاح برنامج ضمان جودة أداء إدارة المراجعة الداخلية، نظراً لاتساع نطاق المعايير اللازمة

(1)Ziegenfuss, D. E., (2000), Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard , *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, Iss. ½, pp. 12 - 15.

لذلك. الأمر الذي يوضح أهمية اعتماد مدير إدارة المراجعة الداخلية، على نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، (**Balanced Scorecard**) كنظام موضوعي متكامل لتقييم أداء إدارته، وذلك في إطار متنسق مع الإستراتيجية العامة للمنظمة، وبما يدعم ويحقق أهداف تلك الإستراتيجية.

٣ - أن استخدام نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، في تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية، يعتبر من أهم وسائل سد الفجوة القائمة بين الأهداف قصيرة الأجل لإدارة المراجعة الداخلية، وبين خططها الإستراتيجية.

٤ - أن معايير تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية، يجب ألا يتم اختيارها وتقييمها بشكل منفرد، بل يجب أن يتم العمل على ربطهم برسالة وأهداف تلك الإدارة، كما يجب النظر إلى مهام وأهداف إدارة المراجعة الداخلية، كمجموعة متكاملة تعمل على قياس وتقييم، عوامل ومتغيرات النجاح طويلة الأجل لتلك الإدارة.

أما دراسة ⁽¹⁾، (**Forrest & Jonathan, 2000**) فقد تطرقت إلى أهمية بناء نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة الداخلية، وعلاقة ذلك بنظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) حيث بينت الدراسة أن السبب الرئيسي، وراء ضعف أداء العديد من إدارات المراجعة الداخلية، بمنظمات الأعمال، يكمن في إصرارها على استخدام نظم تقييم الأداء التقليدية، وعدم مواجهة المشاكل الحقيقية التي تواجهها، وأن طبيعة التطورات الاقتصادية العالمية، وثورة المعلومات، وما صاحبها من تطورات تقنية، قد لفتت الأنظار نحو أهمية استخدام، نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، نظراً لارتكازه على كل من مؤشرات الأداء المالية والتشغيلية، في تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية، وتركيزه على مدى مساهمة هذه الإدارة، في تحقيق

(1)Forrest, E. & Jonathan S. F., (2000), Integrating the Balanced Scorecard and ABM, *Internal Auditing*, (Mar./ Apr.), Vol. 15, Iss. 2, pp. 20 - 23.

الإستراتيجية العامة للمنظمة، وملاءمته لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، والذي أصبح عاملاً مشتركاً للكثير من منظمات الأعمال الناجحة .

وتعتبر دراسة⁽¹⁾ (Mark L. Frigo 2002) بعنوان إطار بطاقة الأداء المتوازن لقسم المراجعة الداخلية، من الدراسات المتكاملة في هذا المجال، حيث تزود هذه الدراسة المدراء التنفيذيين للمراجعة الداخلية؛ بأداة قياس أداء إستراتيجية تمكن أقسام المراجعة الداخلية التركيز على تقديم قيمة إضافية للمنظمة، من خلال الاستجابة لأولويات التغيير - إستراتيجية الشركة - التكنولوجيا - إضافة إلى استخدام إطار بطاقة الأداء المتوازن لقياس أداء المراجعة الداخلية .

وأكدت هذه الدراسة؛ أن هذا المفهوم مفيد بسبب إعطائه المراجعين (الفكر القيادي)، دور قيادي في إدخال بطاقة الأداء المتوازن لقياس أداء الأنشطة المختلفة داخل المنظمة. الأمر الذي سيمكن المراجعين الداخليين من إنجاز مسؤولياتهم في تحسين فعالية إدارة المخاطر - التحكم - إجراءات الحوكمة.

وأن هناك خمس مبادئ لبطاقة الأداء المتوازن في المنظمة

- ١ - تحويل الإستراتيجية داخل الحدود التنظيمية.
 - ٢ - ترتيب المنظمة إلى الإستراتيجية.
 - ٣ - جعل الإستراتيجية في العمل اليومي لكل شخص.
 - ٤ - جعل الإستراتيجية عملية مستمرة .
 - ٥ - تحفيز التغيير من خلال القيادة التنفيذية.
- وأضاف الباحث أن بعض مفاهيم بطاقة الأداء المتوازن التي يمكن أن تكون مستعملة من قبل أقسام المراجعة الداخلية للحسابات تتضمن:
- ١ - تقييم العملاء للأداء.

(1)Curtis C Verschoor,A BALANCED SCORECARD FRAMEWORK FOR INTERNAL AUDITING DEPARTMENTS. Internal Auditing. Boston: Nov/Dec 2003. Vol. 18, Iss. 6; pg. 44

٢ - المؤشرات القيادية التي يمكن أن تنتج مؤشرات تابعة (نشر تقارير الرقابة الداخلية في الوقت المناسب يمكن أن تنتج رضا العملاء).

٣ - ارتباط تقييم الإجراءات الداخلية بتقييم العملاء.

٤ - تقييمات الأداء على أساس الاستراتيجية. (فيما يتعلق باستراتيجيات المراجعة الداخلية أو استراتيجيات الشركة).

٥ - ابتكار مقاييس أداء قابلة للتنفيذ، وهذا المفهوم يعترف بمستقبل الرقابة الداخلية، ويعتمد على قابلية الابتكار، وفعالية الاستخدام من خلال الأداء الاحترافي.

وقد قدمت هذه الدراسة إطار بطاقة الأداء المتوازن؛ الذي يتضمن الخرائط الإستراتيجية- التركيز الاستراتيجي؛ الذي يحيط بمبادئ بطاقة الأداء المتوازن؛ التي تمثل الأداء الاستراتيجي، وأنظمة القياس والخرائط الإستراتيجية؛ التي تساعد في عرض كم التحسينات في قيادة الأداء، والتي بالنتيجة تؤدي إلى تحسين المخرجات.

وركزت على تقديم الاتجاهات التي تشكل الخلفية لمقاييس الأداء لقسم المراجعة الداخلية، أيضا تقديم طرق تحسين مقاييس الأداء للمراجعة الداخلية.

وتصف الدراسة الطرق التي يمكن أن تستخدم من قبل أي بطاقة أداء متوازن في أقسام المراجعة الداخلية. و ما يمكن أن تقدمه بطاقة الأداء المتوازن إلى قسم المراجعة الداخلية من خلال قصة مورغان ستانلي.

هذه الدراسة أكدت أن التحدي هو في التطوير، واستخدام مقاييس الأداء المتسقة مع إستراتيجية النشاط، والتي لها علاقة مستمرة مع مجموعات العملاء - تغيير أولويات العملاء وبيئة التغيير.

وفي النهاية، هذه الدراسة تزود بأدوات لتقييم المنظمة لإستراتيجية المراجعة الداخلية بواسطة مايلي:

١ -تقييم مقاييس الأداء الحالية .

٢ -تكييف الممارسات في الإطار الإبداعي.

٣ - خرائط إستراتيجية متتالية.

٤ - التخطيط لتطبيق منهجية مبسطة.

٥ - تطبيق منهجية بطاقة الأداء المتوازن في إجراءات التخطيط الإداري.

كما تناولت دراسة،^(١) (Melville, 2003) تحليل دور المراجعة الداخلية، في إدارة إستراتيجية المنظمة، وبوجه خاص حينما يتم تقويم أداء إدارة المراجعة الداخلية، وفقاً لنموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، حيث استخدمت الدراسة أسلوب التحليل العاملي على عينة مكونة من (١٧٨) مراجعاً داخلياً، يمثلون قطاعاً عريضاً من مختلف الجنسيات، كما أن تلك العينة استهدفت تمثيل كافة القطاعات الاقتصادية، التي يشملها الواقع العملي، وقد تمحورت قائمة الاستبيان الموجهة إلى مفردات العينة، حول استطلاع آراء المراجعين الداخليين، فيما يتعلق باتجاهاتهم واتجاهات منظماتهم، بالنسبة لاستخدام نموذج التقويم الاستراتيجي المتوازن، في تقويم أداء إدارات المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال، وعلاقة ذلك بالإستراتيجية العامة للمنظمة. وقد أسفر تحليل بيانات الدراسة المذكورة، عن اتفاق مفردات العينة، على أهمية استخدام نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، في تقويم أداء إدارات المراجعة الداخلية، وعلى أهمية دور ذلك النموذج، في نجاح مفهوم حوكمة الشركات، وكذلك نجاح فعاليات الرقابة على منظمات الأعمال بوجه عام.

أما دراسة^(٢)، (Bryant, et al., 2004) فقد استهدفت دراسة نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، وقدرته على توفير المعلومات اللازمة، للحكم على

(1)Melville, R., (2003), The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management, *International Journal of Auditing*, (Nov.), Vol. 7, Iss. 3, pp. 209 - 215.

(2)Bryant, L., et al., (2004), Managing Value Creation Within the Firm: An Examination of Multiple Performance Measures, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.16, Iss. 1, pp. 107 - 131..

عملية إضافة قيمة للمنظمة، حيث ارتكزت الدراسة على تحليل الانحدار المتعدد، وتحليل حساسية، وتحليل الارتباط، لبيانات (١٢٥) منظمة أعمال أمريكية، من المنظمات المسجلة بدليلي:

(The American Customer . & Compustat Annual Industrial.), Satisfaction Index

وذلك عن فترة خمسة أعوام، بدءاً من عام ١٩٩٤ م، وحتى عام ١٩٩٨ م، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١ - أن استخدام نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، في تقويم الأداء بوجه عام، من شأنه أن يتيح معلومات مفيدة، عن القيمة التي تمت إضافتها إلى المنظمة، سواءً فيما يتعلق بمحور التقويم المالي، أو محور رضا العملاء، أو محور تطوير الأداء التشغيلي، أو محور نمو وتعلم العاملين بالمنظمة ودرجة رضاهم الوظيفي.

٢ - أن التطبيق الناجح لنموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، يعتمد على سلامة فهم العلاقات القائمة، بين كل من مقاييس الأداء المالية، وغير المالية.

٣ - أن منظمات الأعمال التي تطبق نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، قد لوحظ فيها وجود علاقة ارتباط طردية، بين مؤشرات التقويم المالية، وبين مؤشرات رضا العملاء، ومؤشرات تطوير الأداء التشغيلي.

ومن ناحية أخرى، فقد استهدفت دراسة^(١) (Burnaby & Susan, 2004) تحليل اتجاهات التغيير والتطوير، في دور مهنة المراجعة و استراتيجياتها. حيث ارتكزت الدراسة على تحليل آراء مجموعتين من المراجعين الداخليين، ممن ينتمون إلى المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، حيث اشتملت المجموعة الأولى على (٤٣)

(1) Burnaby, P.& Susan H., (2004), Trends in Internal Audit Strategies, *Internal Auditing*, (May/ Jun.), Vol. 19, Iss. 3, pp. 15 - 22.

مراجعاً داخلياً، تم اختيارهم للإجابة عن أسئلة استبيان، يبين اتجاهات المراجعة الداخلية خلال عام ١٩٩٨ م. أما المجموعة الثانية فقد اشتملت على (٤٦) مراجعاً داخلياً، تم اختيارهم للإجابة عن أسئلة استبيان، يبين اتجاهات المراجعة الداخلية خلال عام ٢٠٠٣م، حيث انتهت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١ - أنه على الرغم من اختلاف بعض استراتيجيات المراجعة الداخلية، خلال عام ٢٠٠٣م، عما كانت عليه خلال عام ١٩٩٨م، إلا أن محاور الإستراتيجية الرئيسية للمراجعة الداخلية، لم تختلف خلال هاتين الفترتين، حيث كانت تركز على كل من الرقابة الداخلية، وتقويم مدى الالتزام.

٢ - أنه على الرغم من أهمية أسلوب التقويم الذاتي، في العمل على رفع مستوى كفاءة أداء إدارة المراجعة الداخلية، من خلال تحديد المشكلات القائمة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، فإن ما يقرب من ٤٤% من كل من عيني الدراسة، قد أوضحوا أن منظماتهم لا تطبق هذا الأسلوب، ضمن استراتيجيات المراجعة الداخلية، وذلك نظراً لما يتطلبه تطبيق مثل هذا الأسلوب، من تطور الخلفية الثقافية المهنية، وقبول لتحمل المزيد من المسؤولية، على أساس من اللامركزية الإدارية.

٣ - أن ارتكاز الإستراتيجية الرئيسية لإدارة المراجعة الداخلية، على أساس مفهومي: التقويم المتوازن لأدائها، وإدارة المخاطر، من شأنه العمل على إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، وذلك من خلال التدعيم الذي تقدمه إدارة المراجعة الداخلية، لكل من: إدارة المنظمة، ولجنة المراجعة .

أما دراسة^(١) (Beumer, 2004) فقد استهدفت دراسة الدور الذي يقوم به، نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، في تقويم أداء إدارات المراجعة الداخلية، في تضيق فجوة التوقعات القائمة بين كل من: لجان المراجعة ومجالس الإدارات والمستويات الإدارية المختلفة لمنظمات الأعمال، وبين إدارات المراجعة

(1)Beumer, H., (2004), Starting From Scratch: at Swiss Company Saurer Ltd. The Chief Audit Executive Focused on Best Practices to Create a Successful Internal Audit Function, *The Internal Auditor*, (Aug.), Vol. 61, Iss. 4, pp. 79 - 84..

الداخلية في تلك المنظمات، حيث بينت الدراسة أن ارتكاز إستراتيجية إدارة المراجعة الداخلية، على مدخل التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، من شأنه العمل على تقويم كل من: القيمة المضافة لنتائج أداء إدارة المراجعة الداخلية، ومدى جودة أسلوب تعامل المراجعين الداخليين مع الأطراف الخاضعة لعمليات المراجعة، وذلك فضلا عن ارتكازه على استمرارية عملية التغذية المرتدة، والاتصال الفعال بين إدارة المراجعة الداخلية، والأطراف ذات الصلة داخل المنظمة، الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية، على تقويض أو تقليل مثل تلك الفجوة من فجوات التوقع، التي قد تواجهها مهنة المراجعة في الواقع العملي.

وتعتبر دراسة⁽¹⁾ (*Andries.F.U.Rousseau. 2004*) بعنوان استخدام بطاقة الأداء المتوازن كدور استراتيجي لتعزيز المراجعة الداخلية ، محاولة لوضع إستراتيجية مقترحة لتعزيز دور وظيفة المراجعة الداخلية لشركات جنوب إفريقيا، من خلال إدراج سجل النتائج المتوازنة باعتباره الدليل، وقد خلصت الدراسة إلى اقتراح إستراتيجية مطورة مبنية على أساس منهجي، آخذة بعين الاعتبار علاقات العناصر ببعضها البعض ومستندة إلى المفاهيم المستمدة من أحدث ما كتب في هذا المجال.

وقد أكدت الدراسة أن وظيفة المراجعة الداخلية تغيرت كثيرا من وظيفة متخصصة بالتدقيق المالي إلى وظيفة أكثر تنوعا، تتناول جوانب متعددة في المنظمة (مالية - تشغيلية - تقديم استشارات - تقديم قيمة مضافة للمنظمة..الخ). وأصبح دور المراجع الداخلي استراتيجي في إطار المنظمة، خاصة في ظل استخدام إطار بطاقة الأداء المتوازن؛ الذي أصبح أداة تساعد على تحقيق التأثير الاستراتيجي.

(1)Andries.F.U.Rousseau.2004.Utilising The Balanced scorecard for the strategic Role enhancement of internal auditing, Rand Afrikaans University.faculty of economic and Business Management Sciences

وأضافت الدراسة؛ أن بطاقة الأداء المتوازن هي إطار يعزز الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية، وتحقيق أقصى قدر من الكفاءة والفعالية في أداء المنظمة . وأن بطاقة الأداء المتوازن تضمن صحة وقابلية المعلومات التي تصدر عن المراجع الداخلي، ويخلق أداة قوية لتدفق المعلومات إلى الإدارة العليا. وأن المراجعة الداخلية يمكن أن تعزز الفعالية والكفاءة عن طريق المواءمة بين مقاييس الأداء الاستراتيجي للمنظمة وقرارات الإدارة العليا، المبنية على المعلومات الدقيقة، وأن الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي تمثل في مايلي:

١ توسيع أعمال المراجعة الداخلية إلى أداء الأعمال بحيث لم تقتصر على تقديم التقارير المالية فقط .

٢ توسيع أعمال المراجعة لتشمل جميع إدارات المنظمة .

٣ تولي المراجع الداخلي الدور المحوري في قيادة الأهداف الإستراتيجية للمنظمة .

٤ أصبحت وظيفة المراجع الداخلي هي التكيف مع البيئة المتغيرة للأعمال. وقد اعترف الباحث أن عمليات التعزيز الداخلي لدور المراجع الداخلي لم يتم التصدي لها بعد، وأن هناك فرصة لتعزيز دور المراجع الداخلي؛ في الاستفادة الفعالة من تطبيق مفهوم بطاقة الأداء المتوازن؛ في إدارات المراجعة الداخلية في المنظمات.

وتعتبر دراسة⁽¹⁾ (*Chris Schmidt. 2005*) **العرض القيادي**؛ من الدراسات النادرة التي مزجت بين لوحة القيادة، وإدارة التطبيقات، وأدوات الإبلاغ، وأحياناً الشبكة القائمة على الربط بين قاعدة البيانات، والاستخدام الذي يضمن الأهداف ومعايير الأداء، خاصة وأن لوحة القيادة، مصممة تصميمًا جيدًا، يمكن أن توفر

(1) *Chris Schmidt. The Driver's View. The Internal Auditor. Altamonte Springs: Jun 2005. Vol. 62, Iss. 3; pg. 29, 3 pgs*

الاتجاهات التاريخية، وتنتقل إلى مصدر تطبيقات البيانات، وإتاحة الفرصة أمام المستخدمين لأداء متخصص مثل (التحليل المتعدد الأبعاد) من خلال لوحة القيادة، لكي تعطي الإدارة رؤية أفضل عن أداء المنظمة، والمراجعون الداخليون ليسوا دائماً قادرين على استخدام اللوحة في أعمال المراجعة، أو عمليات تقييم المخاطر، لأنها تركز على المخرجات بدلاً من الضوابط، بحيث تكون عرضة للتلاعب. وثمة نقطة بداية جيدة لمراجعة الحسابات، هي في الدمج بين بطاقة الأداء المتوازن و لوحة القيادة. والمطلوب فقط إعادة النظر في الهيكل، وأمن نظام الإبلاغ. و المأخذ الوحيد هو في بطء استجابة النظام، وأنه سوف يدفع العديد من المنظمات إلى التخلي عن استخدام بطاقة الأداء المتوازن، و لوحة القيادة نتيجة لذلك. ويمكن التغلب عليها من خلال مراجعة الرقابة الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن و لوحة القيادة على النحو المنشود. مع التركيز على تحديد الضوابط والمقاييس، علاوة على ذلك؛ المنظمات التي تستخدم بطاقة الأداء المتوازن يدويا سوف تطور لوحة القيادة آليا، إضافة إلى تطبيقات رصد الأداء. وهذا سوف يفيد عمليات المراجعة الداخلية والمستثمرين معا.

تعتبر دراسة ⁽¹⁾ (*Borisas Seminogovas, Rolandas Rupsys 2006*) بعنوان إنشاء الخرائط الإستراتيجية لنشاط المراجعة الداخلية في سياق بطاقة الأداء المتوازن تصف هذه الورقة الفرص المتوفرة لتكييف إطار بطاقة قياس الأداء المتوازن لقياس المراجعة الداخلية، مع الأخذ بعين الاعتبار الصلة ما بين المراجعة الداخلية من جهة والقرارات الإدارية، والأهداف الإستراتيجية العامة للمنظمة، فضلا عن مختلف جوانب المراجعة الداخلية، حيث أكدت الدراسة على ضرورة بحث طبيعة الرقابة الداخلية في ضوء السلطة التنظيمية، وأن مسألة قياس الأداء هي في غاية الأهمية لنشاط المراجعة. وأنه يجب الأخذ في الاعتبار ربط المراجعة الداخلية مع رؤية

(1) *Borisas Seminogovas, Rolandas Rupsys. Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC. Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai. Kaunas: 2006. , Iss. 39; pg. 215, 13*

وأهداف وإستراتيجية المنظمة، وقد جاءت هذه الدراسة كإطار منهجي لمسائل عملية تنشأ عند الحديث عن قياس الأداء ومن خلال التركيز على القضايا الإستراتيجية، وربط النهج المشترك للمراجعة الداخلية مع بطاقة الأداء المتوازن .

تعتبر دراسة (1) (Rolandas Ropsys, Vytautas Boguslauskas, 2007) بعنوان أداء المراجعة الداخلية للحسابات : الأدلة العملية من الدراسات الفريدة التي تناولت تحليل قياس الأداء في المراجعة الداخلية؛ بالاستناد إلى عاملين رئيسيين هما:

١ - الزيادة الكبيرة في الاهتمام بالمراجعة الداخلية بالنظر إلى التحول إلى الاقتصاد القائم على المعرفة إضافة إلى تصميم نظام قياس الأداء التنظيمي الذي يترجم الإستراتيجية إلى إجراءات متعددة .

٢ - دور المراجعة الداخلية في مجمل الطيف الإداري والذي تزايد في السنوات العشر الأخيرة، والذي يركز بشكل خاص في المراحل الأولى على المعلومات المالية والامتثال؛ وتعدى ذلك إلى الخدمات الاستشارية وتقديم الضمانات - إضافة قيمة من خلال استخدام نهج منظم - تحسين فعالية إدارة المخاطر - والمراقبة وعمليات التحكم.

وأكدت الدراسة ؛ أن هناك أهمية لقياس وظيفة المراجعة الداخلية من الجهات المعنية، (لجنة المراجعة - كبار المسؤولين التنفيذيين - كبار المديرين - مراجعي الحسابات الخارجيين) .

وقد أظهرت نتائج الدراسة؛ بأن في مقاييس الأداء قد يكون من المعقول دمج الأبعاد الثلاثة التي حددتها المراجعة الداخلية (المدخلات - العمليات - المخرجات) .

(1) Rolandas Ropsys, Vytautas Boguslauskas, : Measuring performance of internal auditing : Empirical Evidence, 2007. , kauno technologijos universitetas laisuesal. 55; LT. 44309, Kaunas

وأن هناك علاقة قوية بين مقاييس الأداء، التي يمكن أن تستخدم لقياس الأبعاد وخصوصا المراجعة الداخلية، بحيث تبرز التفاعل بين الأبعاد، وأنها تتفق مع المفهوم العام لبطاقة الأداء المتوازن وهو الربط بين السبب والنتيجة .
وقد أشارت نتائج الدراسة؛ إلى أنه على الرغم من اعتماد سجل الأداء المتوازن على نطاق واسع، لكنها لا تحظى بشعبية كبيرة بين مراجعي الحسابات الداخليين، وذلك لأن استخدام مقاييس الأداء هو فقط لبيان مدى الامتثال للمعايير الدولية للممارسة المهنية، وأن قياس مهنة المراجعة الداخلية ورصد نشاطها؛ يتطلب إظهار قيمة المراجعة ليس فقط من منظور المراجعة نفسها، وإنما من منظور الأطراف المعنية، وأنه يمكن استخدام مقياس الأداء المتوازن ولكن مع تكييف أبعاد البطاقة وفق أبعاد نشاط المراجعة الداخلية.

أيضا تعتبر دراسة (Michael Holper,2008) بعنوان قياس مدى النجاح - استخدام نهج التقييم المتوازن⁽¹⁾ .

محاولة لاستخدام إطار سجل الأداء المتوازن كأداة فعالة للربط بين إستراتيجية المراجعة؛ واستراتيجيات نظام إدارة الأداء في المنظمة .

وكيف يمكن لسجل النتائج المتوازن أن يكون مفيدا في الرد على أسئلة أصحاب المصلحة الرئيسيين، مثل الإدارة العليا، ولجنة المراجعة، بشأن كيفية إدارة تدابير الأداء، وإضافة قيمة إلى المنظمة، والمواعمة بين أهداف إدارة المراجعة الداخلية والاستراتيجيات الرئيسية للمنظمة . وأكد أن بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن تساعد في تركيز الإدارة على تحسين أداء الموظفين / أنشطة ضمان الجودة، ويمكن أن تستخدم أيضا لوضع لوحة الإعلان (benchmarking) لإدارة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى.

(1)Michael Holper, Measuring Success: Using a Balanced Scorecard Approach, may 2008. , CIA,CPA,CHC, Association of Healthcare Internal Auditors.

وأن الاستراتيجيات والأنشطة التشغيلية الرئيسية التي تختار لبطاقة الأداء المتوازن، ينبغي أن تكون محددة للاحتياجات، وقادرة للتعرف على الفرص المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية.

ويمكن للباحث من خلال استقراء الدراسات السابقة، أن يخلص إلى النتائج الآتية:

١ - أن الحاجة إلى تطوير مهنة المراجعة، في البيئة العربية و القطرية بوجه خاص، قد أصبحت ضرورة حتمية، لإمكانية مواجهة مهنة المراجعة، للتطورات والتعقيدات المتزايدة، في محاور الاقتصاد العالمي، وما ارتبط بها من تطورات تقنية كبيرة، والاتجاه المتسارع نحو العولمة، وتوسع التجارة الالكترونية، والتكتلات الاقتصادية العالمية، فضلا عن ارتفاع حدة المنافسة على كل من: المستوى الدولي والإقليمي والمحلي.

٢ - أنه على الرغم من أن مدخل: التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، قد تم تطويره أساسا على مستوى منظمة الأعمال ككل، إلا أن الباحث يرى أن استخدامه، على مستوى أجهزة الرقابة و إدارات ومكاتب المراجعة ، قد يثمر عن تعظيم المنفعة المستمدة منه، إضافة إلى استخدام مداخل أخرى كمدخل القيمة المضافة.

٣ - أن التطبيق المتوازي لكل من مدخلي: القيمة المضافة، والتقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي - على مستوى إدارة كل من أجهزة الرقابة العليا وإدارات ومكاتب المراجعة الداخلية والخارجية - من شأنه العمل على زيادة كفاءة وفعالية كل منهما لصالح المنظمة، حيث يقوم كل منهما بدورٍ مكملٍ للآخر، في بناء رؤية وإستراتيجية واضحة، من خلال اتساق رؤية وإستراتيجية المنظمة نفسها، مع رؤية وإستراتيجية ورسالة إدارات المراجعة وأجهزة الرقابة العليا، ولذلك فمن المتوقع أن يؤدي مثل هذا التطبيق المتكامل، إلى تحسين قدرات إدارات ومكاتب المراجعة الداخلية والخارجية وأجهزة الرقابة العليا على تطوير إستراتيجيتها، بصورة أكثر كفاءة لمواجهة أهدافها المرسومة، وإتاحة المعلومات اللازمة، للتعرف على مدى نجاح

إستراتيجيتها في الوفاء بأهدافها : قصيرة وطويلة الأجل، وتكوين وجهة نظر دقيقة عن مستوى الأداء العام تفصيليًا.

٤ - أن تطبيق مفهوم مراجعة وتقويم قياس الأداء المتوازن في منظمات الأعمال على مستوى أجهزة الرقابة العليا وإدارات المراجعة الداخلية والخارجية من شأنه تعميم التطبيق على بقية إدارات منظمات الأعمال. من خلال المنافع التي سوف تحققها، والتي قد يكون من أهمها توجيه أنظار الإدارة العليا، لتعميم منهجية تطبيقها على مستوى المنظمة ككل، وعلى مستوى باقي إداراتها.

٥ - أن معظم الدراسات السابقة في هذا المجال، تناولت مدخل التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، وأثره على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع، وذلك بصورة منفردة، ولم تتطرق إلى محاولة تقويم الأثر الكلي على نظرية المراجعة، في إطار متكامل، وهو الأمر الذي يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تحقيقه، مع اقتران ذلك بالتطبيق على مهنة المراجعة في البيئة القطرية، للوقوف على مدى ملاءمة ذلك لتلك البيئة، وتحديد أنسب مداخل التطبيق العملي لتلك المنهجية، حال التحقق من ثبوت جدواها .

ماذا يضيف هذا المبحث إلى الدراسات السابقة المشار إليها

الدراسات التي تناولت مقاييس الأداء المتوازن لتقييم وقياس شاط المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال، جاءت لاستعراض أثر تطبيق مدخل القيمة المضافة ونموذج القويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، على كل من كفاءة اداء المراجع الداخلي، ودرجة مساهمة المراجعة الداخلية، في نجاح إدارات تلك المنشآت، في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات (خالد لبيب، ٢٠٠٦) أو فحص طرق تقويم إدارة المراجعة في منظمات الأعمال على اساس تحليل التكاليف والمنافع، حيث تتنوع طرق التقويم بين كل من الطرق الكمية، والوصفية، والتغذية المرتدة (Albrecht, et all.,1989)، وأن فعالية

القياس تعتمد على المجالات الاستراتيجية والتقرير عنها (William A. schiemann & John H. ,1996)، وأنه يتوجب المزج بين كل من مدخل بطاقة الأداء المتوازن ولوحة الاعلان بغية تطوير أداء المراجعة الداخلية بالاعتماد على برنامج الجودة (Douglas E. Ziegenfuss , 2000)، وأن يعمل على التقويم الدقيق لأداء المراجعة وتبيان مدى التقدم الذي أحرزته، في مجال إنجاز اهدافها ورسالتها الأساسية وذلك في سياق الاستراتيجية العامة للمنظمة (Ziegenfuss, 2000)، و تقويم إدارة المراجعة وفق مدخل بطاقة الأداء المتوازن تمكن من التركيز على تقديم قيمة مضافة للمنظمة، من خلال الاستجابة لأولويات التغيير - استراتيجية المنظمة - التكنولوجية (Mark L. Frigo , 2002)، وأنه يتوجب وضع استراتيجية لتعزيز دور وظيفة المراجعة الداخلية في مظمات الأعمال من خلال إدراج النتائج المتوازنة بإعتباره الدليل (Andries. F.u.Rousseau,2004).

ويرى الباحث أن هذا البحث يختلف عن الدراسات السابقة من خلال إختلاف المتغير الذي يتناوله، حيث أن الدراسة عموما تدرس أثر تطبيق هذا المفهوم على تطوير كفاءة أداء المراجع وتحسين جودة وكفاية عملية المراجعة. ويمكن القول أيضا أن الدراسة في سبيل تعزيز تطوير هذا المدخل وجعله أكثر فائدة من الناحية التطبيقية. وهذا من وجهة نظر الباحث يضيف ميزة إضافية لهذه الدراسة، ويمكن توضيح جوانب الإضافة والإختلاف عن تلك الدراسات من خلال الآتي:

من حيث طبيعة المشكلة

تنوعت الدراسات المشار اليها في هذا المبحث في المشكلة التي تناولتها، فمثلا دراسة (Chris Schmidt,2005) ركزت على تطوير أداء المراجعة من خلال المزج بين لوحة القيادة وإدارة التطبيقات وأدوات الإبلاغ، وأحيانا الشبكة القائمة على ربط قاعدة البيانات،، والاستخدام الذي يضمن الأهداف و معايير الأداء. أما دراسة (Rolandas Rupsys, Borisas Sminogovas, 2006) فقد ركزت على كيفية

بناء الخرائط الاستراتيجية لشاط المراجعة الداخلية في سياق بطاقة الأداء المتوازن، وأما دراسة (Michael Holper, 2008) فقد اهتمت بكيفية قياس مدى النجاح من خلال استخدام مدخل بطاقة الأداء المتوازن.

مما سبق يمكننا القول أن المشكلة التي تتناولها الدراسة والتي تمت الإشارة إليها في المبحث السابق تختلف عن المشكلات المحددة في هذه الدراسات من حيث شموليتها لجوانب متعددة، تظهر جليا في سياق الدراسة .

من حيث الفروض

بمعلومية فروض هذا البحث، وحيث أن معظم الدراسات في هذا المبحث تقوم على عدة إفتراضات أنه ينبغي تطوير مفهوم المراجعة وتبني مدخل القيمة المضافة لمهنة المراجعة، والعمل على تحليل سبل رفع درجة كفاءة وتطوير مستوى الأداء المهني للمراجع وتحسين جودة العمل المراجعي ومساعدة إدارات مظمات الأعمال في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات، (خالد لبيب، ٢٠٠٦)، ويتضح توافق فروض هذه الدراسة مع تلك الدراسات السابقة من خلال تبني الهدف الأساسي والمتمثل في تحسين الدور الاستراتيجي الذي يلعبه كل من مدخل القيمة المضافة وبطاقة الأداء المتوازن، لإدارة المراجعة في تطوير مستوى الأداء للمراجع وتحسين جودة العمل المراجعي ومساعدة إدارات مظمات الأعمال في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات .

من حيث الأهداف

معظم الدراسات المشار إليها في هذا المبحث هدفت الى التعرف على مدى مساهمة أسلوب التقييم المتوازن للأداء في تطور أداء إدارة المراجعة، ويتضح جليا من أهداف هذه الدراسة الذي تمت الإشارة إليها في المقدمة، أن هناك إختلاف وتميز لأهداف هذا البحث.

من حيث المنهجية

يتبع هذا البحث على المناهج التالية : المنهج الاستنباطي والاستقرائي، الوصفي، إضافة إلى منهج تحليل المحتوى، والمنهج التاريخي، وتشارك هذه المناهج في الوصول للأهداف المحددة في نهاية المطاف .

من حيث النتائج

تدور معظم نتائج الدراسات المشار إليها توضيح مبررات استخدام مدخل بطاقة الأداء المتوازن على مستوى ادارة المراجعة، وأ التطبيق المتوازي لكل من مدخلي القيمة المضافة والتقويم المتوازن للأداء من شأنه العمل على زيادة كفاءة وفعالية كل من إدارة المنظمة وإدارة المراجعة، إضافة إلى تعميم تطبيق هذا المدخل على بقية الادارات ، وهذا ما سيتم توضيحه لاحقا.

الفصل الأول

تقييم الأداء المتوازن لمنظمات الأعمال في الفكر المحاسبي

سيتناول الباحث في هذا الفصل:

**المبحث الأول: تقييم الأداء المتوازن : مفهومه وماهيته وأهميته
وأبعاده (منظوراته) ومحاوره والركائز الأساسية.**

**المبحث الثاني: مقاييس الأداء المستخدمة في نظام تقييم الأداء
المتوازن.**

المبحث الثالث: بناء ودمج ودعم نظام تقييم الأداء المتوازن.

المبحث الأول

تقييم الأداء المتوازن مفهومه وماهيته وأهميته وأبعاده (منظوراته) ومحاوره والركائز الأساسية

١- مقدمة :

نتيجة لتسارع التغيير في بيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي حتم على القائمين عليها تخصيص الوقت والموارد المالية والبشرية لقياس أدائها، لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها الإستراتيجية.

ونتيجة لتزايد المنافسة، والثورة التكنولوجية، وتحرير التجارة، لم يعد كافيا الاعتماد على المؤشرات المالية، لأنها لا تشير للمتغيرات والتحديات المستقبلية، مما يحدث تعارضا مع الرؤية الإستراتيجية للمنشأة، والتي تشمل جوانب عدة لا تظهرها الجوانب المالية.

هنا تظهر الحاجة لتجديد الفكر المحاسبي نحو رؤية أعمق وأشمل، توازن بين الجوانب الكمية وغير الكمية، نظرا لقصور أنظمة الرقابة واتخاذ القرارات القائمة على مواجهة حاجة تلك المنظمات من المعلومات لاتخاذ القرارات الإستراتيجية.

خاصة في ظل فشل العديد من المنظمات في تطبيق إستراتيجيتها من تلك النظم، لأنها بحاجة إلى نظام قياس يوازن بين الدقة التاريخية وتكامل الأرقام المالية مع المحركات الحالية للأداء، لتحقيق النجاح الاقتصادي، ويسمح ذلك للمنشأة أن تحقق الفائدة والميزة من تنفيذ الإستراتيجية. فضلا عن ذلك فإن تحقيق ميزة تنافسية يتطلب توافر رؤية قيادية إستراتيجية تستخدم أساليب إدارية حديثة.

من هذا المنطلق ظهرت نظم الأداء الإستراتيجية، لأنها حاولت التركيز على تنفيذ الأهداف الإستراتيجية لجميع مستويات المنظمة، من خلال استخدام التحليل النسبي، لاختيار أفضل البدائل ومن خلال المقارنة مع منافس نموذجي، لجعل النظام

عامل تحفيز يناسب ويتكامل مع الأساليب الإدارية الإستراتيجية الحديثة، مثل التكلفة المستهدفة وتحليل ربحية العميل... الخ .

أيضا من خلال التركيز على تلبية احتياجات كل من له مصلحة مع المنظمة، معتمدة على مقاييس أداء دورية وفورية لكل مستوى إداري، حتى تتناسب مع السرعة المناسبة واللازمة لاتخاذ القرارات واقتناص الفرص المتاحة.

وقد أبى القرن العشرين أن يرحل إلا بعد أن يشهد ولادة جيل جديد من تقويم المنظمات حيث تمخض عن ظهور نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي (BSC) والذي قدمه لعالم الأعمال كل من (Kaplan & Norton, 1992) حيث أكد أن التطورات الحديثة تستلزم نظاما حديثا لتقويم الأداء الاستراتيجي يرتكز على مجموعة متكاملة من المقاييس أو المؤشرات المالية وغير المالية لتقويم كل من : الأداء المالي، ودرجة رضا العملاء، ودرجة كفاءة عمليات التشغيل الداخلي للمنظمة، ومستوى تعلم العاملين وتطور مهاراتهم الفنية، وذلك بهدف محاولة تحقيق أهداف إستراتيجية للمنظمة بالكفاءة اللازمة، وترشيد قراراتها الإدارية، من خلال الربط بين كل من الأهداف والإستراتيجية ومراكز النشاط بالمنظمة، وبين مقاييس تقويم الأداء^(١).

٢ - مفهوم نظام تقييم الأداء المتوازن (Balanced Scorecard System)

هو باختصار مفهوم يعمل على ترجمة الإستراتيجية إلى خطوات عمل تنفيذية^(٢).

يبدأ من رؤى المنظمة واستراتيجياتها، ويتعرف على مفاتيح النجاح الحساسة التي تقود نحو تحديد الأهداف التي يجب أن يسعى لتحقيقها، وهو طبقا لهذا المفهوم

(١) د. خالد لبيب، مدخل مقترح لتطوير فعاليات تقويم أداء منشآت الأعمال باستخدام نموذج التقويم المتوازن

للأداء الاستراتيجي (BSC)، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٩ م .

(٢) سعد صادق بحيري، إدارة توازن الأداء، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٤، ص ٢٠٧

نظام ينطلق من تطلعات المنظمة واستراتيجياتها ويعتمد في آلياته التنفيذية التركيز على التحقق من تنفيذ الجوانب الرئيسية لأنشطة المنظمة.

إذا نظام تقييم الأداء المتوازن هو مقياس استراتيجي يعمل على تسيير الأداء في المنظمة ليتم في هدى وضوء الأهداف والاستراتيجيات الموضوعة من خلال نظام معلومات رقمي ورسومات بيانية تعبر عن مستوى الأداء^(١).

إن الانتشار الواسع لهذا المفهوم، واستغلال الكم الكبير من المنشورات والأبحاث في هذا المجال، لإيجاد أفضل الممارسات، وتجنب حالات الفشل المتحقق، إضافة إلى أن عددا كبيرا من المنظمات الرائدة طبقت هذا المفهوم بنجاح، وأكدت بأنه يمثل قيمة مضافة لتحسين العمليات داخل المنظمة، خصوصا إذا ما نفذت على الوجه الصحيح، مع التأكيد القوي على الاتساق مع الأهداف والاستراتيجيات والعمليات، وإمكانية التعديل والتكيف، وإمكانية ترجمة المهام والخطط للمنظمة في شكل مجموعة من معايير الأداء بحيث تعطي إطارا للقياس الاستراتيجي، يلبي حاجات المنظمة من خلال التعمق في فهم العلاقة بين السبب والآخر الناتج عنه، من خلال تقسيم بيئة العمل إلى أربعة مناطق عمل أو أكثر حسب الضرورة. متجاوزة مفاهيم مقاييس الأداء التي تعتمد على المعايير المحاسبية المالية، إلى مفاهيم تعكس التوازن بين أربعة أبعاد للأداء :

- ١ - التوازن بين الأهداف القصيرة المدى والأهداف الطويلة المدى.
- ٢ - التوازن بين المعايير المالية والمعايير غير المالية للأداء.
- ٣ - التوازن بين العوامل الرئيسية والعوامل التابعة للأداء.
- ٤ - التوازن بين العوامل الخارجية والعوامل الذاتية للأداء^(٢).

(١) ماهر السعدي، مرجع سابق، ص ٨٥.

(2) Borisas seminogova & Rolandas Rupsys , Creating strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC, ABI/Inform Global pp.215, 2006.

إن القيمة المضافة التي يقدمها نظام القياس المتوازن للأداء تكمن في ربط جميع مناطق العمل معا وتحديد الروابط المؤدية للنجاح بحيث يتحول من نظام قياس إلى نظام إدارة إستراتيجية تقود الأداء للنجاح.

٣ - ماهية نظام تقييم الأداء المتوازن وأبعاده:

قدم هذه البطاقة كل من (Kaplan & Norton) في عام ١٩٩٢م، من خلال إيجاد نماذج تقييم أداء شاملة ومتوازنة، تعتمد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، والتي تعبر عن العوامل الأساسية والهامة التي تحقق نجاح المنظمة . والجديد في هذه البطاقة هو أن عناصرها ومحتوياتها صممت بحيث يكمل بعضها بعضا، في التعبير عن المنظور العام الحالي والمستقبلي للمنظمة، من خلال ترجمة رؤية المنظمة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس متوازنة تصف كيفية تحقيق إستراتيجية المنظمة ورؤيتها من خلال ربط تلك المقاييس بعلاقة السبب والنتيجة ليتمكنها التعبير عن الإستراتيجية.

٤ - أهمية نظام تقييم الأداء المتوازن

يمكن إظهار أهمية نظام تقييم الأداء المتوازن بما يقدمه من إسهامات فيما يلي:

- ١ - تطوير الخطط الإستراتيجية.
- ٢ - تقييم مدى تحقيق المنشأة لأهدافها.
- ٣ - صياغة خطط الحوافز الإدارية^(١).

٥ - منظورات نظام تقييم الأداء المتوازن (BSC Perspectives)

يعمل النظام من خلال منظورات أداء مختلفة تزيد أو تنقص حسب ظروف المنظمة بحيث تعتبر منظورات أساسية لنجاح إستراتيجية المنظمة ولكن الأكثر شيوعا هي التي تحتوي على أربعة منظورات هي^(٢):

(١) سعد بحيري، مرجع سابق، ص ٢١٠.

(٢) د. زينب حسين، نموذج إستراتيجي متعدد الأبعاد لتقييم الأداء ((إطار مقترح))، أكاديمية السادات للعلوم والتكنولوجيا، ص ٢٧٨.

١/٥ - المنظور المالي^(١) *Financial Perspective*

ويركز هذا المنظور على الوفاء باحتياجات حاملي الأسهم أي تحقيق ما يريد حاملي الأسهم فهل تحقق المنظمة عائداً مناسباً على الاستثمار، وهل تزيد من قيمة المنظمة في السوق مما يؤدي إلى زيادة ثروة حاملي الأسهم؟، وتقاس النتائج باستخدام المؤشرات الخاصة بأرباح المنظمة والتدفقات النقدية، والعائد على الاستثمارات، وسعر السهم في السوق، ونصيب السهم من الأرباح..الخ.

٢/٥ - منظور العميل^(٢) *Customer perspective*

إن المنظمة تحتاج إلى أن توجه اهتمامها إلى تلبية احتياجات ورغبات عملائها، لأن هؤلاء العملاء هم الذين يدفعون للمنظمة لتغطية التكاليف، وتحقيق الأرباح. وهذا المنظور يمكن المنظمة من وضع مؤشرات تعكس وضع العميل بالنسبة للمنظمة، مثل رضا العميل ودرجة الولاء للمنظمة، والقدرة على الاحتفاظ بالعميل، والقدرة على اجتذاب العميل وربحية العميل..الخ.

٣/٥ - منظور العمليات الداخلية^(٣) *Internal Business Perspective*

وهذا المنظور يعمل على تحقيق أهداف كل من المنظور المالي ومنظور العميل لكل من العميل وحاملي الأسهم، وهو يشمل سلسلة القيمة للعمليات الداخلية للمنظمة ككل، والتي تهدف إلى الوفاء بمتطلبات العميل الحالية والمستقبلية، وتطوير وإيجاد الحلول اللازمة لتحقيق هذه الاحتياجات، وهي تتضمن مقاييس تحقيق ذلك مثل نسب المنتجات المعيبة وتكلفة فترة الضمان...الخ.

(1)Chow, Chee W., Haddad, Kamal M., and Williamson, James E. 1998, ' Applying the Balanced scorecard to Small Companies', Management Accounting, August, p 21.

(2)Kaplan, Robert S., and Norton, David p., 1996, ' Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System', Harvard Business Review, January- february, p 75.

(3)Salterio, Steven E., and lipe, Marlys Gascho, 2000' The balanced Scorecard: Judgmental Effects of common and Unique performance Measures', The Accounting Review, Volume 75, no. 3, July, p. 283.

٤/٥ - منظور التعلم والنمو : *Learning and Growth Perspective*

ويختص هذا المنظور بتحديد كيف تستطيع المنظمة أن تجعل قدراتها على التغيير والتطوير مستمرة، ولهذا فهو يتضمن مؤشرات توضح مستوى التعليم والنمو بالمنظمة، مثل هل هناك تحسينات أدخلت على المنتجات، وهل هناك تطوير في الإجراءات المتبعة في الإنتاج؟^(١)... الخ.

وقد أضاف العديد من الباحثين مثل (Zingales et all) و (Brown) أبعاداً مثل البعد البيئي، البعد الاجتماعي، أو تم تضمين تلك الأبعاد في بعد عمليات التشغيل الداخلية، تبعاً للجوانب الأساسية في المنظمة والإستراتيجية التي تتبعها المنظمة^(٢).

٦ - محاور نظام تقييم الأداء المتوازن:

يرتكز نظام تقييم الأداء المتوازن على أربعة منظورات تشكل المحاور الرئيسية لنظام تقييم الأداء المتوازن حيث يرتبط هذا النظام بفرضية السبب والنتيجة، من خلال ربط مقاييس الأداء المتوازن بسلسلة من علاقات السبب والنتيجة، والمرتبطة بمحركات الأداء (المبادرات) في الأبعاد المتوازنة المختلفة بما يحقق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.

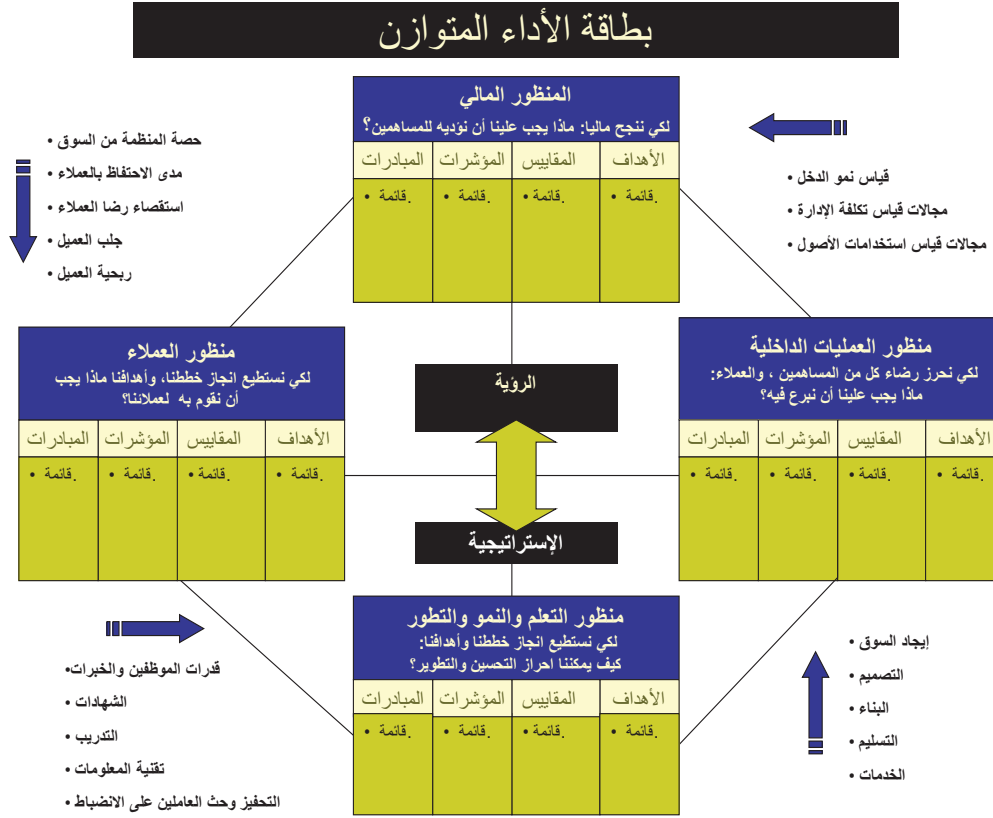
أما مبدأ التوازن فيقوم على إيجاد توازن بين الأداء المالي وغير المالي والتوازن بين الاهتمامات الداخلية والخارجية للمنظمة إضافة لتوازن مقاييس الأداء القيادية مع المقاييس التابعة.

(١) زينب حسين، مرجع سابق. ص ٢٧٨.

(٢) رزان شهيد، مرجع سابق، ص ٧١

الشكل رقم (١/١/١)

محاور نموذج تقويم الأداء المتوازن لمنظمات الأعمال



المصدر: Kaplan, R.S. & David P. N., Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, (Jan./Feb.), Vol. 74, Iss. 1, pp.167-175.

(2000. مطور من قبل الباحث

ويعمل هذا النظام على إزالة عوائق تنفيذ الإستراتيجية من خلال مايلي:

- إزالة عائق الرؤية من خلال ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف ومقاييس

ومؤشرات ومبادرات يفهما جميع العاملين في المنظمة.

- إزالة العائق البشري من خلال تسلسل فهم الإستراتيجية لكافة المستويات

في المنظمة وإعطاء فرصة للعاملين لكي يساهموا في وضع الأهداف الإستراتيجية.

- إزالة عائق الموارد من خلال توزيع الموارد المالية بما يحقق الأهداف الإستراتيجية.

- إزالة عائق الإدارة من خلال وضع أسلوب جديد لنتائج القياس المتوازن كنقطة بداية للتعلم^(١).

٧-الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام تقييم الأداء المتوازن^(٢):

١/٧ - الرؤية : تصف طموحات المنظمة للمستقبل ويعبر عنها بالسؤال التالي: ماذا نريد أن نكون في المستقبل. بحيث يتحول المفهوم من قيادة المنظمة بالاعتماد على النتائج إلى قيادة المنظمة انطلاقاً من رؤيتها.

٢/٧ - الرسالة: تعبر عن غرضها أو السبب في وجودها، بحيث تحدد أساسيات المنظمة والمجال الذي تعمل فيه.

٣/٧ - الإستراتيجية: هي طريقة قيام المنظمة بمقابلة إمكانياتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في سعيها نحو تحقيق أهدافها، وهنا ليس المهم امتلاك إستراتيجية مطورة فقط، بل المهم هو القدرة على تحقيق هذه الإستراتيجية.

٤/٧ - الخريطة الإستراتيجية: تعبر عن روابط أو علاقات الأثر والسبب بين مكونات الإستراتيجية.

٥/٧ - مؤشرات الأداء التابعة - مؤشرات الأداء القائدة: المؤشرات التابعة تهتم عادة بقياس الأداء السابق أو التاريخي (مثل رضا العميل والعوائد) وغالبا ما تكون موضوعية وممكن الحصول على البيانات المتعلقة بها بسهولة ولكنها لا تملك القدرة التنبؤية، أما المؤشرات القائدة فهي محركات الأداء التي تقود إلى تحقيق المؤشرات التابعة، وتستخدم عادة لقياس أداء العمليات والأنشطة، (مثل التسليم في

(1)Kaplan, R.s, Norton, D.P., Balanced Scorecard, Translating Strategy into Action, Harvard Business School press, 1996, pp:22-25.

(٢)رزان حسين كمال شهيد، مرجع سابق، ص ص ٥٥ - ٦٠

الوقت المحدد) وغالبا ما تكون هذه المؤشرات شخصية وتتميز بقدرتها التنبؤية ولكن هناك صعوبة في تجميع البيانات المتعلقة بها.

٦/٧ - مؤشرات الأداء الأساسية: هي المقاييس التي تحرك أو تقود المنظمة نحو تحقيق أهدافها، فمثلا في حال كان الهدف الرئيسي تحقيق رضا العميل فيجب تضمين بطاقة الأداء المتوازن مؤشر أداء أساسي يرتبط بهذا الهدف، بحيث يتم تجنب الكثير من التضخم في المؤشرات والمقاييس في بطاقة الأداء المتوازن.

٧/٧ - المقاييس الشخصية/ الوصفية والمقاييس الموضوعية/ الكمية: المقاييس الموضوعية هي التي يتوفر فيها ثلاث صفات : قابلية التحقق، عدم التحيز، أمانة العرض. أما المقاييس الشخصية يختلف تقييمها من شخص لآخر تبعا لمعتقدات وميول الشخص في الحكم على حالة الطبيعة.

٨/٧ - بطاقة الأداء المتوازن : هي مستند موثق مؤلف من صفحة واحدة، تتضمن عددا من مقاييس الأداء التي يصل عددها ما بين ١٨ - ٢٥ مقياسا أساسيا، وتساعد هذه المقاييس على مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، وتمثل هذه البطاقة إطارا يحدد الأهداف الإستراتيجية للمنظمة مصنفة في أربع منظورات كما قدمها (Kaplan & Norton) هي مالية، عملاء، أنشطة أو عمليات داخلية، التعلم والنمو.

المبحث الثاني

مقاييس الأداء المستخدمة في نظام تقييم الأداء المتوازن

يقدم القياس المتوازن للأداء أداة تجيب على جميع التحديات في تنفيذ الإستراتيجية وتعالج القصور في المقاييس المالية حيث تقدم هيكلًا لإدارة إستراتيجية المنظمة وتحويلها لأهداف إستراتيجية وفق مجموعة متكاملة من الأهداف والمقاييس في مختلف أبعاد أداء المنظمة ومن خلال ربط تلك المقاييس بعلاقات سبب ونتيجة تعكس رسالة وإستراتيجية المنظمة. ويمكن تصور دور القياس المتوازن للأداء في معالجة قصور المقاييس المالية في تنفيذ الإستراتيجية بالشكل التالي⁽¹⁾:

شكل رقم (٢/١/١)

ربط القياس المتوازن للأداء بالمقاييس المالية وغير المالية وتنفيذ الإستراتيجية



المصدر (Kershaw, R., and Susan, op. cit. p2)

أما المقاييس التي تم استخدامها في بطاقة الأداء المتوازن فيمكن تبيانها فيما

يلي:

١ - المقاييس المالية:

وتتمثل في ثلاث جوانب

١/١ - قياس نمو الدخل: كما هو الحال في

- مبيعات المنشأة وحصتها من السوق .

- عدد المنتجات الجديدة أو الاستخدامات الجديدة للمنتج أو الخدمة الحالية.

(1)Kershaw,R.,and Susan, op. cit., p.2.

- عدد العملاء الجدد والأسواق الجديدة .
- عدد منافذ التوزيع الجديدة ومدى التنوع في تقديم الخدمات وأنماط التسليم والتسعير .

- عدد استراتيجيات التسعير .

٢/١ - مجالات قياس تكلفة الإدارة:

- الدخل المحقق لكل موظف .

- ما تحقق من انخفاض في تكلفة وحدة المنتج .

- نسبة الأعمال ذات التكلفة المتدنية .

٣/١ - مجالات قياس استخدامات الأصول:

- مقدار ما تحقق من انخفاض المخزون وزيادة معدل دورانه .

- معدل دوران النقدية .

- العائد على رأس المال .

- الإنتاجية والكفاية .

٢ - قياس العملاء

وهي عبارة عن مجالات قياس فرعية يمكن استخدامها في قياس أداء المنشأة بالنسبة لعملائها:

١/٢ - حصة المنشأة في السوق

- نسبة مبيعات المنشأة إلى المبيعات الكلية في السوق .

- نسبة ما ينفقه المستهلك من دخل لشراء منتجات منشأتك .

٢/٢ - مدى الاحتفاظ بالعملاء

- عدد العملاء الذين تركوا التعامل مع الشركة

- مقدار الزيادة في المبيعات للعميل الحالي .

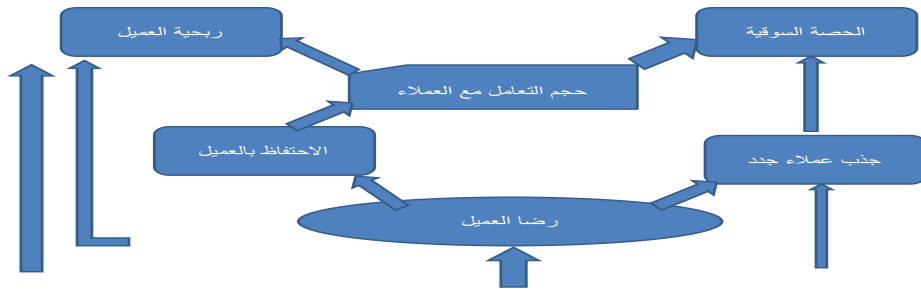
- تكرار الشراء / الزيارات / الاتصال بالعميل الحالي .

- ٣/٢ - جلب العملاء
- عدد العملاء الجدد.
- معدل البيع / الطلبات الواردة.
- تكلفة جلب العميل الجديد.
- متوسط حجم الصفقة أو البيع.
- ٤/٢ - رضا العميل
- عدد الشكاوي.
- عدد حالات عدم الرد على رسائل الشكر الموجهة إلى العملاء.
- نسبة الراضين على نشاط المنشأة.
- ٥/٢ - ربحية العميل
- إجمالي الربح لكل عميل.
- إجمالي التكلفة لكل عميل.

شكل رقم (٣/٢/١)

العلاقة بين محوري العميل والأهداف المالية

الأهداف المالية



المصدر: Robert S.Kaplan& David Norton, "linking The Balanced Scorecard to Strategy", Op. cit, p.59.

- وهذه المقاييس وحدها لا تكفي بالنسبة للعملاء لذلك تم تعزيزها بمقاييس تبين المركز التنافسي للمنشأة في السوق منها:
- ٦/٢ - الجهود الإنتاجية / الخدمية
 - ١/٦/٢ - الفعاليات :
 - * الرضا العام عن المنتج أو الخدمة.
 - * عدد المميزات الخاصة التي قدمتها المنظمة والتي فاقت ما قدمته منافساتها.
 - ٢/٦/٢ - الجودة:
 - سجل الفشل في تقديم الخدمات.
 - معدل المردودات.
 - عدد مرات التعديل.
 - حجم تعويضات الضمان.
 - ٣/٦/٢ - السعر:
 - مقدار حرص المستهلك على المال.
 - هامش الربح.
 - تكلفة عمر المنتج لدى المستهلك.
 - ربحية المستهلك.
 - ٤/٦/٢ - زمن الإنتاج :
 - نسبة التسليم في الموعد.
 - مقدار ما يبذله المستهلك من وقت في مراجعة الشركة.
 - متوسط زمن انتظار المستهلك للحصول على الخدمة.
 - رضا المستهلك عن مواعيد التسليم.
 - ٧/٢ - صورة المنظمة في ذهن المستهلك
 - ما يدفعه المستهلك مقابل اسم المنظمة.

- وزن الاسم في السوق.
- نسبة المستهلكين المقبلين على اسم الشركة.
- ٨/٢ - العلاقات مع العملاء
- ١/٨/٢ - توفر المنتج
- نسبة الأصناف الهامة التي تنفذ.
- عدد مرات تكرار الشراء.
- ٢/٨/٢ - خبرات التسوق:
- التطوير الداخلي.
- بحوث السوق/ إجمالي عدد الزيارات للعملاء.
- ٣/٨/٢ - عدد مرات تلبية رغبات العملاء
- ٣ - مقاييس العمليات الداخلية
- ١/٣ - إيجاد السوق:
- تحديد القطاع المربح في السوق.
- تحديد دخل المنتج الجديد.
- تحديد الدخل المحقق من التعامل مع العملاء الجدد.
- ٢/٣ - التصميم:
- وقت الدخول للسوق.
- نقطة تعادل الوقت.
- ٣/٣ - البناء:
- عدد الأخطاء .
- زمن العملية.
- تكلفة العملية.
- ٤/٣ - التسليم:
- نسبة العمليات التي تم تسليمها في الموعد.

• نسبة نفاذ المخزون.

• نسبة الأخطاء.

٥/٣ - الخدمات : (ما بعد البيع)

• متوسط حالة الرضا.

• عدد العملاء الذين يعودون للشراء خلال ٣ شهور

• عدد العملاء الذين لا يشترون خلال عام.

٤ - مقاييس التعلم والنمو الذاتي:

١/٤ - قدرات الموظف:

• رضا الموظف عن نفسه من ناحية حصوله على المعرفة والقدرة التي تساعده

في عمله.

• معدل دوران العمل

• إنتاجية الموظف : نصيب العامل من الدخل / الربح.

• عدد العاملين المؤهلين للحصول على المناصب الهامة بالنسبة للمتوقعة لهذه

المناصب.

٢/٤ - تقنية المعلومات:

معدل تغطية المعلومات: عدد العمليات التي حصلت على معلومات قياسية عن

الجودة ووقت دورة العمل والتكاليف.

٣/٤ - التحفيز وحث العاملين على الانضباط

• المقترحات المقدمة .

• المقترحات المنفذة.

• المكافآت المقدمة للعاملين .

• مقدار وقت تحسين المقياس.

• نسبة العاملين الذين حققوا أداء المقياس المتوازن^(١).

(١) سعد بحيري، مرجع سابق، ص ص ٢١٤-٢٢١.

المبحث الثالث:

بناء ودمج ودعم نظام تقييم الأداء المتوازن

١ - الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن^(١):

أ/ ربط مقاييس الأداء برسالة المنظمة وإستراتيجيتها.

ب/ إشراك الموظفين في مداخل التطوير.

ج/ التركيز على مقاييس الأداء الحيوية.

د/ ربط مقاييس الأداء بعوامل النجاح.

هـ/ بداية تنفيذ نظام (BSC) كمبادرة إستراتيجية.

و/ التمييز بين المقاييس الدافعة (الأداء) والمقاييس المغلفة (النتائج).

ز/ الربط بين مقاييس الأداء والنتائج المرجوة .

ح/ ربط مقاييس الأداء بالمكافآت.

ط/ استخدام نظام (BSC) كأداة إدارة يومية.

ي/ ضرورة التغيير والتطوير في النظام.

٢ - خطوات بناء نظام تقييم الأداء المتوازن :

قبل بناء (BSC) يجب مراعاة مايلي ١- إستراتيجية الأعمال . ٢- درجة

الارتباط بالمقاييس المالية. ٣- طبيعة عمل المنظمة^(٢).

ويتحقق بناء ودمج ودعم نظام تقييم الأداء المتوازن من خلال ثلاث مراحل

رئيسية تتفرع كل منها إلى مراحل فرعية.

تهتم المرحلة الأولى بتحديد الاحتياجات ومن ثم إرساء رسالة وقيم ورؤية

وإستراتيجية خاصة بالمنظمة ليتم بعد ذلك تطوير الأهداف والمقاييس وفق أبعاد

القياس المتوازن للأداء بما يحقق إستراتيجية المنظمة مع ربط تلك المقاييس بعلاقة

السبب بالنتيجة وتحديد الغايات المستهدفة والمبادرات المرتبطة بتحقيق الأهداف

الإستراتيجية.

(١) المرجع السابق، ص ص ٢٣٠-٢٣٤.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٣٥.

أما المرحلة الثانية فتهتم بدمج القياس المتوازن للأداء في نظام المحاسبة الإدارية بالمنظمة بحيث تصبح هي الأساس في وضع الموازنات التخطيطية والتعويضات والحوافز وبما يتوازن مع أهداف الموظفين وسلوكهم وفق أهداف المنظمة الإستراتيجية.

وتهتم المرحلة الثالثة بدعم القياس المتوازن للأداء كي يكون نظاما للقياس الاستراتيجي وأداة اتصال وذلك من خلال تأسيس أنظمة معلومات آلية تساعد في سرعة إصدار تقارير عن نتائج الأداء مع ضرورة إرساء دليل خاص بالأنظمة والإجراءات التي تساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمقاييس الأداء المتوازن. أيضا يجب اختيار المقاييس الغير مالية بعناية والأخذ بعين الاعتبار مشاكل تنفيذها والربط بينها وبين المقاييس المالية، ومن ثم تحليل الارتباط بين عناصر نظام (BSC) من خلال مختلف المستويات والأبعاد (المالية والنوعية والكمية) والمنظورات، بحيث يتم ربط الأهداف والموارد لكل عملية بالأهداف العامة للمنظمة. ومن ثم يتم إتباع الخطوات التالية لبناء النظام^(١):

أ/ توفير فريق العمل المدرب.

ب/ تحديد البيانات اللازمة لتشغيل نظام التقييم.

ج/ تجهيز مستودع البيانات.

د/ اختيار برامج تشغيل البيانات المناسبة .

هـ/ اختيار وتحديد منظورات الأداء المتوازن

و/ تصميم بطاقة (BSC)

ز/ تحديد الاستراتيجيات.

ح/ تحديد الأهداف التكتيكية (خطوات العمل التنفيذية) .

ط/ تحديد مقاييس الأداء المناسبة.

(١) المرجع السابق، ص ص ٢٤٠-٢٤٢.

ي/ التحقق من قدرة نظام ال (BSC) على تنفيذ إستراتيجية المنظمة.
ك/ إعلام كافة المستويات الإدارية بالمنظمة بالإستراتيجية والأهداف ومقاييس
تقويم الأداء، إيذانا بالبداية في العمل وفقا للإستراتيجية المعتمدة
ل/ المتابعة والتقويم والمراجعة الدورية لنموذج التقويم والمراجعة السنوية
لإستراتيجية المنظمة والتنقية وإعادة الاستخدام.

وهنا يجب على المنظمة بحث التالي:

- هل مقاييس النتائج تقول أن المنظمة تعمل بشكل جيد؟
- هل مقاييس محركات الأداء تقول أن المنظمة تعمل بكفاءة؟
- هل إستراتيجية المنظمة تغيرت منذ آخر مراجعة؟
- هل حدث تغيير في مدخل قياس الأداء المتوازن؟
- م- قياس المؤشرات المالية وغير المالية التي ارتكز عليها نموذج التقويم المتوازن للوصول إلى نتيجة تقويم أداء المنظمة عن الفترة الماضية، والتعرف على الخطوط العريضة للصورة المستقبلية للمنظمة.

ويمكن اختصار الخطوات السابقة بالمراحل التالية:

الجدول رقم (١/٣/١) : خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن

١	صياغة الرسالة	ما هو الهدف الأساسي للمنظمة؟
٢	وضع القيم	ما هي المبادئ التي تقود المنظمة؟
٣	تحديد الرؤى	ما الذي نتطلع إليه ونتمنى تحقيقه في المستقبل؟
٤	تحديد الإستراتيجية	أي الاستراتيجيات يحقق آمالنا وتطلعاتنا؟
٥	تحديد عوامل النجاح الحاسمة	ما الذي ينبغي التركيز عليه في التقييم؟
٦	تحديد طرق القياس	ما هي طرق القياس المناسبة؟
٧	التقييم	هل تم تقييم طرق القياس؟
٨	وضع خطط التنفيذ	أي الأعمال تتم لتحقيق أهدافها؟
٩	المتابعة	كيف نتابع تنفيذ الأعمال؟

المصدر: سعد بحيري، إدارة توازن الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤م، ص ٢١١.

نجد أن كل خطوة من خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن تجيب عن تساؤل تطرحه الإدارة على نفسها وتحاول الإجابة عليه من خلال الخطوة التي يتم تنفيذها .

٣ - المعايير التي يجب الاستناد إليها عند صياغة نظام تقييم الأداء المتوازن^(١):

- ١ - درجة ارتباط المقاييس بالإستراتيجية
 - ٢ - إمكانية التعبير عن المقاييس في صورة كمية.
 - ٣ - سهولة فهم واستخدام المقاييس.
 - ٤ - إمكانية المقارنة بين تلك المقاييس وغيرها من المقاييس.
 - ٥ - الصلة الوثيقة بين المقاييس والإجراءات.
 - ٦ - القبول العام للمقاييس من خلال مجموعة فريق العمل بالمنظمة.
- ٤ - دليل نظام تقييم الأداء المتوازن:

هذا الدليل يتيح فرصة للفهم المشترك لتفاصيل المقاييس بين العاملين في المنظمة، ولذلك يجب أن يشمل مايلي:

- مرجعية المقياس : من حيث البعد التابع له والمسؤول عن النتائج والهدف الذي يخدمه المقياس.
- خصائص المقياس: يحدد فيما إذا كان المقياس محركا للأداء أم مؤشرا للنتائج وكيفية إظهاره وتكراره في السنة.
- أسلوب الحساب: يحدد أسلوب حساب المقياس ومصدر البيانات.
- معلومات الأداء : يحدد مستوى الأداء الحالي للمقياس والحدود المستهدفة والمبادرات.
- كسب دعم التنفيذيين لمقاييس نظام تقييم الأداء المتوازن.

(1)Kaplan, R,S., Norton, D,P.,OP,CIT.,PP:147-148

٥ - عوامل نجاح تطبيق نموذج نظام تقييم الأداء المتوازن^(١) :

لضمان نجاح تطبيق نموذج نظام تقييم الأداء المتوازن ينبغي توفر الخصائص

التالية:

- رؤية إستراتيجية واضحة تتسق مع هدف خلق القيمة.
- اختيار مؤشرات الأداء المرتبطة بالرؤية الإستراتيجية.
- تطوير المقاييس بصفة مستمرة بما يتناسب مع أولويات الإستراتيجية المتغيرة.

• ربط المقاييس بالحوافز الإدارية.

• ضمان ارتباط المقاييس غير المالية مع المقاييس المالية.

• إعلان المقاييس في تقرير ربع سنوي على الأقل ويفضل في تقرير شهري.

٦ - أهم الصعوبات التي قد تؤدي إلى فشل تطبيق نظام تقييم الأداء

المتوازن^(٢):

أ/ عدم تحديد المتغيرات المستقلة (غير المالية) بشكل دقيق كمحركات أولية للأداء لتحقيق رضا أصحاب المصلحة في المستقبل.

ب/ التحديد غير الدقيق لمعايير القياس.

ج/ يعتمد النجاح في تحسين الأهداف على المفاوضة بدلا من تحديدها على أساس متطلبات أصحاب المصلحة، الأنشطة الأساسية، وتحسين القدرات. (عندما يحدد مديرو التنفيذ معدلا للتحسين يبعد كثيرا عن المعدل الممكن فإن هذا يمثل مشكلة).

د/ عدم وجود نظام لترجمة الأهداف العامة إلى أنشطة فرعية في المستويات المختلفة للمنظمة.

(١) سعد بحيري، مرجع سابق ص ٢٢٨.

(٢) عبد الرحيم محمد عبد الرحيم، قياس الأداء المتوازن في المنظمات العامة، رسالة لنيل درجة الدكتوراه جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، قسم الإدارة العامة، ٢٠٠٦م، ص ص ١١٨-١١٩.

هـ/ عدم استخدام طرق لتحسين الأهداف وغياب المداخل المشهورة والمجربة.
و/ غياب الربط الكمي بين النتائج غير المالية والنتائج المالية المتوقعة.
ز/ ضعف الارتباط بين المقاييس غير المالية والنتائج وهذا يرجع إلى علاقة
السببية بين المحاور.

ح/ غياب آليات التحسين التي تستخدمها المنظمة لتحقيق الأهداف.

ط/ عدم تحديث المقاييس.

ي/ زيادة عدد المقاييس.

٧ - تطوير نماذج نظام تقييم الأداء المتوازن:

من خلال مفهوم بطاقة الأداء المتوازن يمكن العمل على تطوير نماذج مقترحة لتقييم الأداء متعددة الأبعاد بالمنظمة والتي تعمل على تحقيق الربط بين كل من العمليات الإنتاجية والأهداف الإستراتيجية للمنظمة وذلك عن طريق ترجمة أهداف المنظمة الرئيسية إلى أهداف جزئية لجميع المستويات في الهيكل التنظيمي للمنظمة ثم ترجمة الأهداف الجزئية إلى مؤشرات أداء تفصيلية لهذه المستويات بالإضافة إلى تحسين الجودة وفي نفس الوقت تخفيض التكلفة مع اقتران ذلك بتقديم منتجات جديدة تعمل على تحقيق هذين الهدفين معاً، ويضاف إلى ذلك إجراء المقارنة الدائمة لمؤشرات النموذج مع مؤشرات أداء المنظمات المنافسة الرائدة في مجال عمل المنظمة، والعمل على تحقيق التناسق والانسجام لسلسلة القيمة على مستوى المنظمة والتي تبدأ بالمورد وتنتهي بالمستهلك

ونقطة الانطلاق في تطوير النموذج هي في إنشاء شبكة معلومات فيها علاقات وروابط، بحيث تتكون من مستويات متعددة للأهداف وللمؤشرات تضمن الربط المؤكد بين إستراتيجية المنظمة وعملياتها الإنتاجية عن طريق ترجمة الأهداف الإستراتيجية من أعلى المستويات إلى أدناها وذلك تبعاً للأولويات التي يتطلبها العمل بالإضافة إلى المؤشرات والتي تمر من أدنى المستويات إلى أعلاها.

ففي المستوى الأعلى نجد رؤية المنظمة والتي يتم وضعها وتحديدها من قبل الإدارة العليا ثم يتم في المستوى الثاني ترجمة هذه الرؤيا إلى أهداف مالية وأهداف تسويقية مطلوب تحقيقها وهنا يتم تكوين الإستراتيجية التي تحدد كيف يتم تحقيق هذه الأهداف ثم نجد في المستوى الثالث نظم تشغيل وإدارة المنظمة والتي يتم تحديد أهداف لكل نظام منها وأولويات يمكن قياسها، وكلها تهدف إلى تنفيذ وتحقيق الإستراتيجية الموضوعة ويعبر عنها مثلا برضا المستهلكين والمرونة وغيرها، وفي المستوي الأدنى يتم ترجمة الأهداف لتتحول إلى أساس واضح وإطار عمل لتحديد مقاييس ومؤشرات لكل قسم من أقسام المنظمة.

ويتمثل نظام التغذية العكسية في تجميع مؤشرات الأداء للمستويات الإدارية بالمنظمة من أسفل إلى أعلى وبالتالي لمعرفة مدى توافق النتائج المحققة مع الأهداف الإستراتيجية الموضوعة بحيث تركز انتباه الإدارة إلى نقاط الضعف ونقاط القوة في المنظمة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

١/٧ - الركائز التي يقوم عليها تطوير نموذج تقييم الأداء المتوازن

يهدف هذا النموذج إلى تكوين وتأسيس مجموعة من مقاييس الأداء الإستراتيجية لجميع مستويات الهيكل التنظيمي للمنظمة، على أن تبدأ من أعلى مستوى حتى أقل مستوى وهي تؤلف وتشكل نظام قياس ديناميكي ينصب على مسببات الأداء وتحديد مدى مساهمة هذه المؤشرات أو المقاييس في تنفيذ الإستراتيجية الموضوعة للمنظمة وفي تحقيق أهدافها فهو يعتبر كالبوصلة التي يستخدمها المديرون لقيادة وإدارة الأداء والتحرك نحو تحقيق التحسين المستمر في كل من رضا العميل والمرونة والإنتاجية وذلك بشكل متزامن فيتم قياس الأداء للعوامل والعناصر التي تهم العملاء، والعمل على تحريك العمليات الإنتاجية دائما نحو التحسن والتطوير لتحقيق توقعات العميل، وتحديد ومعرفة وإلغاء الفاقد في كل من الوقت والموارد المستخدمة، والتعجيل بالتعليم والابتكار، وتكوين الجهود

الجماعية عندما تتطلب توقعات العميل أو إستراتيجية المنظمة تغيير وتطوير المنظمة مما يزيد من قدرة المنظمة على الاستمرار في ظل الظروف البيئية المتغيرة ولهذا يعتمد النموذج على الركائز الأساسية الآتية :

١/١/٧ - استخدام الأساليب الإدارية الإستراتيجية الحديثة :

إن من أهم التحديات التي تواجهها المنظمة؛ هي تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، فهي تهتم بكل من العميل والسلعة المنتجة مع الأخذ في الاعتبار الأهداف طويلة الأجل للمنظمة، ومن أهم هذه الأساليب التخطيط الاستراتيجي والتكلفة المستهدفة والتكلفة حسب الأنشطة، وتمكين العمال وتحليل ربحية العميل، وتكلفة دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة، ولهذا اعتمد النموذج المقترح على وجود واستخدام هذه الأساليب داخل المنظمة، فمثلا تم استخدام دورة حياة المنتج لتقييم أداء مستوى الأقسام الإنتاجية لمؤشرات الوقت، وتم استخدام سلسلة القيمة لتقييم الأداء بالمنظمة بداية من المورد إلى المستهلك.

٢/١/٧ - استخدام مؤشرات ذات أبعاد داخلية وخارجية :

هناك نوعان من مؤشرات تقييم أداء المنظمة، إحداهما خارجي والآخر داخلي وينصرف النوع الأول إلى المؤشرات الخارجية، مثل مدى التغيير لمواصفات المنتج وتصميمه، وهي توفر وتمد الإدارة العليا بالخلفية اللازمة للحكم على الموقف الاستراتيجي للمنظمة ومعرفة مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية، ومنها المؤشرات التي يضعها العميل مثل مؤشر الجودة فهو الذي يحدد المواصفات التي يتطلب توافرها في المنتج، وينصرف النوع الثاني إلى المؤشرات الداخلية التي تنصب على تقييم مدى انسياب العمل داخل المنظمة فهي تضم المؤشرات التي تستخدم يوميا للحكم على مدى فاعلية وكفاءة التشغيل بالمنظمة مثل تكلفة إنتاج المنتج، ويقوم النموذج المقترح على الربط بين هذه المؤشرات، وفهم وإدراك سلوكها والعلاقات المتداخلة بينها وتحقيق الاندماج بين أداء الأبعاد الداخلية وأداء الأبعاد الخارجية.

٣/١/٧ - المقارنة بمنافس نموذجي Benchmarking

وتمثل المقارنة بمنافس نموذجي؛ الشكل المعاصر لوضع المعايير، فهي تستخدم لتقييم الأداء، وهي تعتبر تطوراً لما بعد معايير الأداء التقليدية التي يضعها مهندسو الإنتاج، وهي توسع مدى الرؤيا للقياس بالمنظمة، وتعتبر الأهداف التي سوف تستخدم، حافز تحدي لتحريض المديرين نحو تحقيقها ولهذا فإن استخدامها يعتبر استخداماً ذو وجهين: يتمثل الوجه الأول باعتبارها أهدافاً تمكن المنظمة من الحصول على الميزة التنافسية وتحقيق القدرة على التنافس بنجاح، ويمثل الوجه الثاني معايير منطقية من وجهة نظر هؤلاء الذين نطالبهم بتحقيقها كونها معايير واقعية.

٤/١/٧ - استخدام التكنولوجيا الحديثة.

لا يخفى علينا دور التكنولوجيا في نظم تشغيل المنظمة، وأن الاستخدام السليم لها سوف يؤدي إلى تحقيق المنظمة للميزة التنافسية، فأتمته الأنشطة تؤدي إلى السرعة في الإنجاز، وبالتالي تلبية احتياجات العميل في الوقت المطلوب، وإلى أدائها بقدرة عالية تسمح للمنظمة بالتمتع بمستوى أداء تنافسي، وإلى تغيير في أسلوب أداء الأنشطة الإنتاجية، وأخيراً إلى توفير نظام معلومات يعمل على توفير المعلومات المطلوبة في الوقت المطلوب، مما يمكن من تنفيذ النموذج المقترح، ومن إجراء التحليل النسبي لتكلفة الحصول على المؤشر والمنفعة المنتظر أن يحققها ومن إعداد التقارير المتكاملة للأداء.

٥/١/٧ - تغيير نظام المكافآت والحوافز

يكمن الخطر في الاستخدام الخاطئ لنظام المكافآت والحوافز بالمنظمة في السلوك الخاطئ للأفراد حيث يتجهون إلى التركيز على تحقيق النجاح للأجل القصير وعدم الاهتمام بالأجل الطويل، فيجب أن لا يتم استخدام نظام المكافآت والحوافز بمعزل عن مؤشرات الأداء بالنموذج المقترح، إن تطوير نموذج تقييم الأداء

المتوازن في ظل التحديات المعاصرة، والمتغيرات العالمية، والتي أصبحت من سمات العصر، يتطلب اعتبارات منهجية وضرورات عملية، تأخذ بعين الاعتبار المتغيرات البيئية للمنظمة الداخلية والخارجية، بحيث تشمل على أبعاد تمثل تلك المتغيرات والعلاقات والروابط بين جميع المستويات الإدارية في المنظمة، وتوضح كيفية ترجمة الأهداف الإستراتيجية من أعلى المستويات الإدارية إلى أدناها، بالإضافة إلى التغذية العكسية والمتمثلة في مرور مؤشرات الأداء من أدنى المستويات إلى أعلاها، للتأكد من التنفيذ الناجح للإستراتيجية الموضوعية.

ولنجاح تطوير نموذج تقييم الأداء المتوازن يوصى الباحث بالآتي:

● ضرورة الاهتمام بدراسة أثر المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية على الموقف التنافسي للمنظمة.

● ضرورة اشمال نظام تقييم الأداء المتوازن في المنظمة على المؤشرات متعددة الأبعاد حتى تستطيع أن تقيس جميع القوى المؤثرة على أداء المنظمة وعلى قدرتها على تحقيق إستراتيجيتها.

● ضرورة إنشاء نظام معلومات ملائم للمنظمة يقوم على استخدام التكنولوجيا الحديثة للمعلومات والتي تعمل على رفع إمكانية إعداد البيانات وتجميعها آلياً بتكاليف اقل.

● ضرورة إعداد كوادرات إدارية متمرسية على طبيعة استخدام مقاييس الأداء متعددة الأبعاد والإلمام بها.

خلاصة الفصل الثاني:

تناول هذا الفصل مقاييس تقويم الأداء المتوازن في منظمات الأعمال من خلال ثلاثة مباحث، جاء الأول منها لشرح مفهوم وماهية وأهمية وأبعاد ومحاور نظام تقييم الأداء المتوازن، في حين تناول الثاني منه مقاييس الأداء المستخدمة في نظام تقييم الأداء المتوازن، بينما خصص المبحث الثالث لبناء ودمج ودعم نظام تقويم

الأداء المتوازن، وقد خلص الباحث من هذا الفصل إلى عدة نتائج تتعلق بنظام تقييم الأداء المتوازن وضرورة تطوير نظم تقييم الأداء في منظمات الأعمال، إضافة إلى ضرورة تبني نظام تقييم الأداء المتوازن، والتحول من نظام تقييم الأداء التقليدي إلى نظام تقييم الأداء المتوازن، والنظر في إمكانية تطوير تلك النظم بشكل دوري بحيث يصبح تقييم الأداء ثقافة تنظيمية، يتم تبنيها من قبل جميع مستويات العمل التنظيمي داخل منظمات الأعمال، وخاصة إدارة المراجعة بغية تعزيز الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

النتائج المتحصلة في هذا الفصل تثبت صحة الفرض الأول لهذا البحث كما سيأتي تفصيل ذلك في النتائج في نهاية الدراسة.

الفصل الثاني

التطور الفكري لنظرية المراجعة

سيتناول الباحث في هذا الفصل :

- المبحث الأول نظرية المراجعة في ظل التطورات الحديثة
- المبحث الثاني تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة من خلال استخدام إطار بطاقة الأداء المتوازن
- المبحث الثالث أبعاد القيمة المضافة لنشاط المراجعة

المبحث الأول

نظرية المراجعة في ظل التطورات الحديثة

يرجع تاريخ المراجعة إلى العصور القديمة، وتؤكد السجلات والآثار بأن القدماء قد استخدموا وسائل بدائية في مراجعة الأموال العامة للدولة، وقد شهدت مهنة المراجعة تطوراً كبيراً خلال القرنين التاسع عشر والعشرين، وذلك بظهور الشركات المساهمة العملاقة.

اهتمت الدول بمهنة المراجعة باعتبارها ذات أهمية خاصة، فأصدرت القوانين المنظمة لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وأدخلت عليه العديد من التعديلات. لما كانت الحياة في تطور مستمر دائم، والتقدم العلمي يسير قدماً بخطى واسعة، حتى أصبح التطور هو سمة العصر في كافة المجالات، سواء منها الاقتصادية أو الاجتماعية أو التكنولوجية، وكان من نتيجة هذا التطور ظهور المنظمات العملاقة ذات الأنشطة المختلفة والفروع المتعددة.

كان لا بد أن يساير تقدم العلوم، وخاصة منها المتعلق بالفكر المحاسبي هذا التطور والنمو، خاصة وأنه كان استجابة لاحتياجات العصر وتطوره، فظهرت أنواع المحاسبات المختلفة من تكاليف وإدارية وإجتماعية وآلية وإلكترونية... إلخ، واتجهت المحاسبة إلى استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية الحديثة.

كان لزاماً أيضاً أن تتطور المراجعة بالتعبية، إذ أنها لم تكن كافية بأسلوبها التقليدي من فحص حسابي ومستندي، وكان يجب أن تبحث عن أساليب حديثة لتواكب هذا التقدم، ولتكون النبراس الذي لا يكتشف مواطن الخطأ والضعف فحسب، بل يساهم في إيجاد الحلول السليمة لملافاة مثل هذه المواطن، وللعمل على تحقيق أفضل النتائج المبتغاة، باعتبار أن المراجعة ينبغي ألا تكتفي بما كان، بل بما يجب أن يكون⁽¹⁾، وأن على المراجع إعادة النظر فيما يقدمه في نوعية وطبيعة الخدمات

(1) جلال الشافعي، مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ٢

المهنية، التي يمكنه تقديمها إلى المنظمة، ودراسة طبيعة وإحتياجات عملاء مهنته، بما يعمل على إضافة قيمة حقيقية إلى المنظمة^(١). وأن تمتد خدماته لتشمل الخدمات الوقائية، والتي تركز على تقويم المخاطر المستقبلية لأنشطة المنظمة. من ثم ظهرت أساليب حديثة للمراجعة تتمثل في^(٢).

١- مراجعة التكاليف :ويقصد بها التأكد من سلامة وصحة نظام وحسابات التكاليف المطبق في المنظمة لزيادة الثقة في مخرجات نظام التكاليف للاستخدامات المختلفة، وذلك بالمطابقة مع أهداف نظام التكاليف ومع خطة التكاليف الموضوعة مسبقاً.

٢- المراجعة الإدارية :ويقصد بها الفحص والتحليل الإنتقادي الشامل وتقييم أداء المستويات الإدارية بواسطة مراجع خارجي أو داخلي، وكذلك إصدار التوصيات المتعلقة بأهداف وخطط وإجراءات الشركة، وإبداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في القيام بمسئولياتها، وفي فحص التنبؤات المالية المستقبلية، والرقابة على تحقيق الجودة الشاملة، واكتشاف اختلال الهيكل التمويلي، والقدرة على الاستمرار وتحقيق التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.

٣- المراجعة الاجتماعية :وهي نشاط مستقل يهدف إلى فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للمشروع، والمثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، وكذلك البيانات الأخرى التي تكون مثبتة في سجلات أو تقارير أخرى خاصة بهذه الأنشطة، وذلك بغرض إبداء رأي فني غير متحيز عن مدى صحة ودقة هذه البيانات، وإمكانية الاعتماد عليها، وعن مدى إعطاء تقارير النشاط الاجتماعي أو القوائم المالية، صورة صادقة وواضحة عن الأداء الاجتماعي للمشروع، والإفصاح عن هذا الرأي للأطراف المختلفة التي يهتمها تقييم هذا الأداء.

(1), Breakspear, 1998, OP, Cit., pp. 27-29.

(٢) جلال الشافعي: فلسفة وأساليب المراجعة الحديثة (١٩٩٧)، مرجع سابق، ص ٩.

٤- المراجعة الحكومية :حيث توجد في كل جهاز أو مؤسسة حكومية وحدة للمراجعة الداخلية، كما توجد أجهزة رقابية عليا لمراجعة حسابات الوحدات الحكومية مثل ديوان المحاسبة.

وينحصر ما تقوم به المراجعة الحكومية في الآتي:

•التأكد من صحة العمليات المالية، وما إذا كانت التقارير المالية للوحدة تعبر بصدق وأمانة عن المركز المالي الحقيقي لها، ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات السارية.

•إظهار مدى استغلال الوحدة الحكومية للموارد المتاحة لها، وما إذا كانت هذه الموارد تستخدم بطريقة اقتصادية، وتحديد أسباب عدم الكفاية.

•تحديد ما إذا كانت النتائج المرغوبة أو الفوائد المطلوبة من البرنامج قد تحققت أم لا، وما إذا كانت أهداف الوحدة قد تم الوفاء بها من عدمه.

٥- المراجعة الضريبية (الفحص الضريبي) :يقصد بالفحص الضريبي بصفة عامة، التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي، وأن كل ما نص التشريع على خضوعه للضرائب من أنواع الإيرادات والعمليات المختلفة قد خضع بالفعل للضرائب التي يجب أن يخضع لها، وأنه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضرائب، وأغفلها الممول إما عمدًا أو بحسن نية.

وبمعنى آخر يمكن أن يقصد بالفحص الضريبي، بأنه نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها الإقرارات الضريبية التي يقدمها الممول، بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرارات لنتيجة تلك العمليات، وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية.

والفحص الضريبي يعتبر فحصاً لغرض خاص، يتضمن فحص حسابات الممولين، بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنظمة أو الشركة، وتحتوي على نتائج كافة

العمليات التي قامت بها خلال الفترة على اختلاف أنواعها، وأن ذلك كله قد تم طبقاً لما تقضى به المحاسبة الضريبية.

٦- المراجعة الإلكترونية: تقوم المراجعة الإلكترونية على أساس الاستفادة من قدرات وإمكانيات الحاسب الآلي في أداء عملية المراجعة، حيث يستخدم الحاسب ذاته كأداة للمراجعة، لتنفيذ العديد من الاختبارات والتحليلات الجوهرية، وذلك من خلال مجموعة من البرامج الإلكترونية التي قد يعدها المراجع بنفسه وتعرف "ببرامج المراجعة المتخصصة" أو البرامج التي تتولى مكاتب المراجعة العالمية بإعدادها، وتعرف "ببرامج المراجعة العامة.

وتقوم المراجعة الإلكترونية إلى جانب فحص وتقييم إجراءات الرقابة التي يتضمنها برنامج العميل، باستخدام الأساليب المتقدمة للمراجعة، بتنفيذ بعض مهام المراجعة بكفاءة وسرعة فائقة من خلال استخدام البرامج الإلكترونية للمراجعة.

٧- المراجعة البيئية: هي عبارة عن تقييم موضوعي منظم، يتم من خلاله تحديد ما إذا كانت المنظمة تلتزم بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، وتحديد المخاطر التي تواجهها المنظمة، والتأكد من تنفيذ برامج الإدارة البيئية بكفاءة وفعالية، وفقاً للسياسات والأهداف البيئية للمنشأة.

ورغم هذا التطور المذهل للمراجعة فإنه لم يتم حتى الآن إثارة موضوع وضع نظرية للمراجعة.

والتعرف على طبيعة المراجعة، وهل هي في حاجة لوضع نظرية لها، ثم استعراض الموضوعات المتعلقة بمكونات وأركان هذه النظرية، إذا ما ثبت أن المراجعة تحتاج إلى نظرية.

وذلك من خلال تناول ما يلي:

أولاً: طبيعة المراجعة، والحاجة إلى وضع نظرية لها

ثانياً: المفاهيم والفروض والمبادئ والسياسات والمعايير التي تقوم عليها نظرية المراجعة:

خاصة وأنه لا يوجد حتى الآن - على قدر علمي - أية دراسة أو مؤلفات في العالم العربي عن موضوع نظرية المراجعة سوى محاولة جلال الشافعي بعنوان نظرية المراجعة المالية في ظل التطورات الحديثة، ٢٠٠٧ م .
وأنه توجد بالفعل دراسات ومؤلفات عديدة عن نظرية المراجعة في الدول الأجنبية.

منها على سبيل المثال^(١):

1- Theory of Auditing Evaluation, Investigation, and Judgement, by charles W. Schandl, 1978.

2- Auditing theory, and Practice, by C. Wiliam Thomas, 1983.

3- Auditing Theory, and Practice, by John Dunn, 1996.

4- Theory and Practice of Modern Auditing, by Ferdinand A. Gul, 1996.

5- Auditing Theory, and Pracice, by Robert H. Strawser, 2001.

و هذا المبحث يعتمد أساساً على الأفكار والدراسات الخاصة في مجال المراجعة.

١ طبيعة المراجعة والحاجة إلى وضع نظرية لها:

١/١ - طبيعة المراجعة:

تتمثل المراجعة التقليدية بأنها تختص بفحص البيانات المالية و المحاسبية لتحديد مدى دقة ومعقولية القوائم والتقارير المحاسبية. ويمكن تعريف المراجعة التقليدية تعريفاً اشمل باعتبارها فحص منتظم للقوائم والتقارير المالية والمحاسبية

(١) جلال الشافعي، نظرية المراجعة المالية في ظل التطورات الحديثة، مرجع سابق، ٢٠٠٩، ص ص ٩-١.

والعمليات المتعلقة بها، لتحديد مدى تمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع السياسات الإدارية، أو المتطلبات المرسومة.

وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدتها المنظمة عن المركز المالي لها، ونتيجة أعمالها من ربح أو خسارة^(١). ولكن هذا التعريف للمراجعة لم يعد مقبولاً بالمطلق، حيث نجد أن الكثير من البلدان بدأت في التحول إلى مدخل القيمة المضافة في ممارسة مهنة المراجعة، وأصبح التعريف الجديد كما تبناه (المعهد الاسترالي للمراجعة الداخلية، ١٩٩٩) (والذي حذا حذو مهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية)، أن مهنة المراجعة، تعتبر نشاطاً تقويمياً واستشارياً، موضوعياً ومستقلاً، يسعى نحو إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، ويساعدها على تحقيق أهدافها، والعمل على تحسين كفاءة أدائها التشغيلي، وذلك من خلال مساهمتها في تحسين درجة كفاءة كل من : إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وإطار حوكمة الشركات^(٢).

وبالنسبة للعلاقة بين المراجعة والفكر المحاسبي فهناك رأيان:

الرأي الأول: يرى أن المراجعة تعد فرعاً من فروع المحاسبة.

الرأي الثاني: يرى أن المراجعة المالية لا تعتبر فرعاً من فروع المحاسبة.

ومن وجهة نظري فأني أحبذ الرأي الثاني للأسباب التالية:

أ المحاسبة عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ التي تجمع بمقتضاها البيانات المالية، وتسجل وتنسق وتلخص، ثم تقدم إلى الجهات المعنية، فهي تتضمن قياس وتوصيل أحداث وعمليات المنظمة تبعاً لتأثيرها وتمثيلها لهذه المنظمة، وتعمل

(١) المرجع السابق، ص ٥.

(2), Bou-Raad, 2000 OP,Cit., pp. 182-187

المحاسبة على تقسيم المعلومات التفصيلية الكثيرة والمتعددة إلى أجزاء يمكن رقابتها وفهمها.

والمراجعة عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ التي تنظم فحص عمليات المنظمة بعد تسجيلها في الدفاتر والسجلات والتحقق من صحتها، فهي تعتبر علمًا تحليليًا انتقاديًا، يهتم بأسس القياس والإثبات المحاسبية، والتحقق من صحة القوائم والبيانات المالية، ومن ثم فإن المراجعة لها قواعدها ومبادئها الأساسية التي تتبع من واقع المنطق الذي تعتمد عليه في أفكارها وأساليبها.

والهدف التقليدي من أي نوع من المراجعة هو إضافة درجة من الصحة والمصدقية للشيء موضوع المراجعة، أما الآن فأصبح لزاما التركيز على هدف البناء، ويتمثل في مساندة ودعم كافة مستويات إدارة المنظمة، عن طريق تزويد إدارات المنظمة بالخدمات الاستشارية، التي تحتاج إليها للقيام بأعباء مسؤولياتها، والتصدي للمصاعب والتحديات التي تواجهها⁽¹⁾.

فالقوائم المالية يمكن أن تكون خالية من التحيز الشخصي إذا ما تم مراجعتها بواسطة مراجع خارجي، والسياسات والخطط الإدارية يمكن تنفيذها بدقة أكثر، إذا ما كانت الإجراءات التي تحكم هذه السياسات والخطط عرضه لفحصها ومراجعتها، وكذلك فإن التقارير المالية للوحدات الحكومية تكون أكثر دقة، إذا ما تم فحصها بواسطة جهة خارجية. وعلى سبيل المثال فإن القوائم المالية المنشورة تعرض لتبين المركز المالي للمنظمة ونتيجة أعمالها في تاريخ معين، ومراجعة هذه القوائم تهدف إلى تحديد ما إذا كانت تفصح عن حقيقة نتيجة نشاط المنظمة ومركزها المالي.

ومن هذا يتضح أن عمل المراجع كان يبدأ بعد انتهاء المحاسب من عمله، أي أن المحاسب يقوم بتطبيق القواعد والنظريات المحاسبية على العمليات المختلفة، ثم يسجلها في الدفاتر والسجلات، ويستخرج النتيجة ويصور المركز المالي للمشروع،

(1)John & Duane ,1991, OP,Cit., pp. 88-89.

ويأتي بعد ذلك دور المراجع الذي يعمل كمفتش فني على عمل المحاسب، فيبدأ عادة بالقوائم المالية التي أعدها المحاسب، ويحاول تحليل ما اشتملت عليه من بيانات للتأكد من صحتها، ولكي يؤدي هذه العملية فإنه يرجع بهذه البيانات إلى ما هو مدون بالدفاتر والسجلات، وما يؤيده من مستندات، للتحقق من أن البيانات مطابقة لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات⁽¹⁾. أما الآن فأصبح لزاماً على المراجع تقديم خدماته لجميع المستويات الإدارية وفي جميع الأوقات، سعياً نحو تطوير كفاءة أداء المنظمة، وإضافة قيمة حقيقية لها. دون التأثير على إستقلاليته، بإعتبار الدور الذي يمثله هو دور الاستشاري، الذي لا يتدخل في نطاق مسؤوليات الإدارة، وإنما يقصر دوره على مجرد تقديم التوصيات الفنية المناسبة⁽²⁾.

ب- تعتبر المحاسبة علماً إنشائياً؛ لأنها تبدأ بالبيانات الأولية، لتحصل منها على منتج نهائي، هو الحسابات الختامية والميزانية، بينما تعتبر المراجعة علماً تحليلياً؛ لأنها تبدأ بالحسابات الختامية والميزانية وتقارير الأداء، ثم تقوم بتحليل ما ورد بها من بيانات لإبداء الرأي في مدى صحتها ودقتها.

ج - هناك فرق كبير بين عمل المحاسب وعمل المراجع، فالمحاسب يعد موظفاً تابعاً للمشروع، بينما المراجع شخص محايد لا تربطه بالمنظمة رابطة التبعية، و يخضع لأعلى سلطة فيه (لجنة المراجعة)، أو هو شخص خارجي محايد لا يتبع لأي سلطة في المنظمة، ولكنه يؤدي عمله وفقاً لمعلوماته العلمية الفنية وخبرته العملية، وعلى أساس الإتفاق المبرم بينه وبين المنظمة، وفي حدود القوانين السارية.

د- لو أن المراجعة كانت بالفعل فرعاً من فروع المحاسبة، لما صدرت القوانين تحت مسمى مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة، وكانت اكتفت بمسمى "مزاوله مهنة المحاسبة فقط. كما أنه لم يكن هناك داع لصدور معايير خاصة بالمراجعة، وكانت اكتفت بمعايير المحاسبة.

(1) جلال الشافعي، مرجع سابق، ص ٨.

(2) Bou-Raad, 2000, OP, Cit., pp. 182-187.

ويتضح مما تقدم أن المراجعة تعد علمًا قائمًا بذاته، له قواعده ومبادئه الأساسية التي تتبع من المنطق الذي يعتمد عليه في أفكاره وأساليبه. وإن كان هذا لا يمنع من أن هناك علاقة وثيقة الصلة بين المراجعة والفكر المحاسبي.

هـ - النتائج التي تم التوصل إليها من قبل الباحث في سياق استعراض الدراسات السابقة والتي أثبتت أن المراجعة تعد علمًا قائمًا بذاته، له قواعده ومبادئه الأساسية التي تتبع من المنطق الذي يعتمد عليه في أفكاره وأساليبه، وأن تطوير مهنة المراجعة مرتبط ارتباطًا كليًا بتطوير نظرية المراجعة من فروض ومبادئ ومفاهيم وسياسات ومعايير وقضايا استجذت في مجال المراجعة. وأن إصلاح نظرية المراجعة هو محاولة لتحفيز المناقشات حول الممارسات المعاصرة للمراجعة .

١ / ٢ - الحاجة إلى نظرية للمراجعة :

إذا ما شئنا التساؤل عما إذا كانت هناك حاجة إلى وضع نظرية للمراجعة، فإن الإجابة المنطقية على هذا التساؤل هي أن توافر هذه النظرية أصبح مطلبًا حيويًا في وقتنا الحاضر تبرره الأمور التالية:

١/٢/١ - تطور مهنة المراجعة في الوطن العربي بصفة عامة وفي قطر بصفة خاصة: حيث مرت بالمرحل التالية:

١/٢/١/١ - ظلت مهنة المراجعة طليقة من كل قيد، فاندمج فيها المئات من غير المؤهلين، كما اشتغل بها القليل من المؤهلين الأجانب، فاحتكروا سوقها الهامة، إلى أن صدرت القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، وتم مؤخرًا تخصيص جمعيات للمراجعين، وسجلات خاصة لتسجيل المراجعين، بحيث يحظر مزاولة المهنة على غير المقيدون في هذا السجل.

١/٢/١/٢ - ساعد على تطور المهنة صدور القوانين الملزمة للشركات والممولين من الأفراد الذين تتوافر بالنسبة لهم شروط معينة، أن يقدموا إقراراتهم الضريبية إلى مصلحة الضرائب معتمدة من أحد المحاسبين المقيدون بالسجل العام

للمحاسبين والمراجعين، وأن يرفقوا بإقراراتهم تقريراً من (المراجع) يعلن فيه أن صافي الربح (أو الخسارة) الخاضع للضريبة.

٣/ ١/٢/١ - صدور القوانين الخاص بالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم الذي جعل تعيين المراجعين لهذا النوع من الشركات أمراً واجباً، كما أعطى لرقابة الحسابات ومراجعتها أهميتها الواجبة ووضع لها الكثير من الضمانات.

٤/ ١/٢/١ - صدور القوانين الخاصة بإنشاء نقابات وجمعيات المحاسبين والمراجعين التي تبلورت مجهوداتها في إصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في كل من مصر والسعودية ودول مجلس التعاون.

ومن أهداف النقابات والجمعيات الارتقاء بالمستوى المهني والعلمي للمراجعين، والارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة والتنظيم وإدارة الأعمال والاقتصاد .

وبالرغم من تطور مهنة المراجعة بالصورة السابق توضيحها، حتى أصبحت لها خطورتها وأهميتها في جميع الميادين الاقتصادية والمالية، وأضحى المراجعون، وهم يقومون بتأدية أعمالهم من العوامل الهامة لنهضة البلاد وتطورها ونموها، فإنه لم تتم حتى الآن إثارة موضوع إيجاد نظرية للمراجعة في العالم العربي، الأمر الذي يحتم ضرورة العمل على وضع هذه النظرية.

٢/٢/١ - إن الإطار الفكري الحالي للمراجعة يؤخذ عليه بعض القصور الذي يتمثل في أنه يعتمد في معظمه على مجموعة من القواعد الإصطلاحية والأعراف والتقاليد التي لا تستند إلى تأصيل علمي، فضلاً عن أنه يفتقر إلى الإتساق المنطقي، مما يؤدي إلى إيجاد العديد من مشاكل المراجعة دون حل.

٣/٢/١ - إن المراجعة تعتبر من العلوم الاجتماعية، وبالتالي فهي تحتاج إلى إطار منطقي متكامل، خاصة وأن كل علم من العلوم الاجتماعية له بناء فلسفي مكون من مجموعة من المبادئ "نظرية" التي ترشد وتساهم في تطويره.

٤/٢/١ - إن المراجعة كعلم في حاجة ماسة إلى إطار نظرية بعد الممارسة الطويلة لها في غياب مثل هذه النظرية، إذ أن استمرار أهمية المراجعة في المجتمع المعاصر، مرهون بتوافر نظرية علمية مقبولة، تفسر وتطور تطبيقات المراجعة الجارية والمستجدة.

٥/٢/١ - إن وجود نظرية بما تتضمنه من مفاهيم ومبادئ علمية يؤدي إلى خلق كيان ملموس للمراجعة، ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة.

٦/٢/١ - تساعد نظرية المراجعة على دراسة الأسباب والمبررات التي أدت إلى وجود قواعد وإجراءات معينة، والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد ومدى مناسبتها للظروف الاقتصادية السائدة.

٧/٢/١ - تساهم نظرية المراجعة في تحقيق الموضوعية في البيانات والمعلومات والنتائج التي تظهرها المراجعة.

٨/٢/١ - إن وجود نظرية للمراجعة متاحة إلى حد كبير، طالما أن هناك عددًا من المفاهيم الأساسية، ومجموعة من الآراء المتكاملة التي تساعد على تطور المراجعة، فالمراجعة تقوم على أساس أفكار مجردة، ولها قواعدها وهيكلها من المفاهيم والمبادئ والأساليب الموضوعية بدقة، كما أنها تعد دراسة ذهنية دقيقة جديرة بأن تكون فرعًا من فروع المعرفة بمعنى الكلمة، وتحتاج إلى مجهود ذهني صعب، وأنها بمثل هذا الجهد تتطلب التعرف على نظريتها وتفسيرها وكيفية تطبيقها على المجال العملي للمراجعة.

٩/٢/١ - إن تبني مفاهيم عامة لنظرية المراجعة تجيب عن العديد من الأسئلة الأساسية حول نموذج المراجعة المطلوب، (مراجعة مفاهيم الجودة)، وأن بعض المعاملات لا يمكن أن تتم مراجعتها بالطريقة التقليدية . وثمة من يقول إن الخطأ الأساسي في نموذج المراجعة التقليدي أنه يركز على الناحية المالية التي تعتمد عليها حسابات المنظمات، وأن النهج التقليدي " لمراجعة الجودة " هو أيضا غير مكتمل

لأنه يولي إهتماما ضئيلا إلى الأمور التنظيمية والإجتماعية في سياق المراجعة. خاصة وأن منظمات الأعمال تشهد تنوعا جديدا في اشكال الاستثمار وهذا يتطلب أدوات مالية معقدة، وأن بعض هذه الأدوات تكون غير قابلة للمراجعة بالطريقة التقليدية^(١).

ويبدو مما تقدم أن توافر نظرية للمراجعة يعد من الأهمية بمكان .

٢ - المفاهيم والفروض والمبادئ والسياسات والمعايير التي تقوم عليها نظرية المراجعة:

يمكن تعريف نظرية المراجعة بأنها: مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، والمشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة، مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، والتي تحكم مدى دقة وفعالية المراجعة في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع^(٢).

وفيما يلي عرض موجز للمفاهيم والمبادئ والسياسات والمعايير التي تقوم عليها نظرية المراجعة :

٢ / ١ - مفاهيم المراجعة:

تمثل المفاهيم حلقة الوصل بالمبادئ العلمية، حيث تعد أداة للتعبير عن هذه المبادئ.

وتتعدد مفاهيم المراجعة ومنها ما يلي^(٣):

٢ / ١ / ١ - المراجعة المستمرة:

وهي التي يقوم فيها المراجع بفحص الحسابات والدفاتر والسجلات بصفة مستمرة طول المدة المتفق على مراجعتها، حيث يتردد على المنظمة في فترات

(1)Pik Liew, Steven Filling , Prem sikka, 2009, OP,Cit,. pg. 135.

(٢)جلال الشافعي: الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية الجزء الخامس:مرجع سابق، ص ٢٢-٦٤.

(٣)جلال الشافعي: دراسات في المراجعة الحديثة، الناشر غير معروف، (٢٠٠٠) ص ٥٥ - ٧٨.

متعددة لمراجعة ما قد يكون دون فعلاً في الدفاتر والسجلات من بيانات، ثم يقوم أيضاً بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية في نهاية المدة بعد إقفال الدفاتر والحسابات.

٢/١/٢ - المراجعة النهائية:

وهي التي يبدأ العمل فيها، بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة أي بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت، والتسويات الجردية قد تمت، والحسابات الختامية قد أعدت، والميزانية قد صورت.

٣/١/٢ - المراجعة الشاملة:

وهي التي يقوم فيها المراجع بفحص جميع القيود (١٠٠%) الواردة في الدفاتر وكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد، ثم الحسابات الختامية والميزانية، للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام، وأنها صحيحة، وأن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد بها من حسابات أو بيانات سليمة.

٤/١/٢ - المراجعة الاختيارية:

وهي التي يقتصر فيها المراجع على اختيار فترات محددة خلال المدة التي يراجع حساباتها لفحص العمليات التي تمت فيها على سبيل العينة فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها.

ويتم اختيار العينات إما على أساس حكمي عشوائي، أو باستخدام الأساليب الإحصائية والمعادلات الرياضية، أو عن طريق برامج الحاسب الآلي. وتعتبر المراجعة من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن نموذج متقدم من المراجعة الاختبارية حيث يتم الاعتماد على مراجعة مجموعة من المؤشرات المتعلقة بمنظورات بطاقة الأداء المتوازن، والتي تعكس حقيقة تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

٥/١/٢ - فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية^(١):

يقصد بنظام الرقابة الداخلية الوسائل والإجراءات المتبعة داخل المنظمة، بهدف المحافظة على أصوله، والإطمئنان إلى دقة بياناته المحاسبية، واكتشاف الأخطاء، وكذلك تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، وتشجيع دقة تنفيذ سياساته الإدارية في الطريق المرسوم لها.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية من الأهمية بمكان بالنسبة للمراجعة والمراجع، فهو يعتمد إلى حد كبير في عمله على وجود نظام دقيق كاف للرقابة الداخلية، إذا المراجع أصبح في وضع صعب - بعد ازدياد نشاط المنظمات واتساع عملياتها - لا يمكنه من القيام بمراجعة شاملة تفصيلية لهذه العمليات، ولكنه يلجأ لمراجعتها بطريق الاختبار، وتتوقف كمية هذه الاختبارات على مدى دقة نظام الرقابة الداخلية في المنظمة، فكلما كان دقيقاً وسليماً، كلما قلل المراجع من اختباره، وكلما كان ضعيفاً وغير سليم كلما زاد من اختباره.

ولذلك فإن نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لعملية المراجعة، مما يحتم على المراجع فحص وتقويم هذا النظام فحصاً دقيقاً ليتأكد من كفاءته وفاعليته.

ويتم فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على مرحلتين:

المرحلة الأولى: فحص النظام المتبع والتعرف عليه، كما هو موضوع بواسطة الإدارة، وذلك عن طريق الاطلاع على التعليمات والأوامر الواجبة الاتباع في هذا الشأن.

المرحلة الثانية: التأكد من صحة ودقة تنفيذ النظام عملياً عن طريق الاختبار والتحقق والملاحظة الفعلية.

(1) Charles w. schandl: Theory of Auditing, Evaluation, Investigation, and Judgement, Sholars Book Co. Houston, Texas (1978).

ثم يلي ذلك حكمه على أن النظام منفذ ومطبق تطبيقاً صحيحاً يمكن الاعتماد عليه من عدمه.

ولكي يفحص المراجع نظام الرقابة الداخلية ويقومه، فإنه يمكن أن يتبع إحدى الطرق الآتية:

١/٥/١/٢ - طريقة قائمة الأسئلة والاستفسارات:

وفقاً لهذه الطريقة يعد المراجع مجموعة من الأسئلة خاصة بكل نوع من العمليات على حدة، وتتركز هذه الأسئلة على الاستفسار عن وجود أو عدم وجود الأسس السليمة لنظام الرقابة الداخلية بالنسبة لهذه العمليات.

وتقدم القائمة المشار إليها إلى الموظف المسئول بالمنظمة ليتولى الإجابة على الأسئلة المدونة بها، ثم يعيدها إلى المراجع الذي يثبت ملاحظاته وانتقاداته عليها.

٢/٥/١/٢ - طريقة قائمة رؤوس الموضوعات:

بموجب هذه الطريقة يعد المراجع لكل نوع من العمليات رؤوس الموضوعات التي يرى مناقشتها مع المسئولين في المنظمة، حيث يقومون بشرح الإجراءات المتبعة بالتفصيل لكل عملية، ثم يتولى المراجع كتابة ملخص النظام الموجود مستعيناً بما ذكره المسئولون، وما يراه فيه من ضعف أو ثغرات.

٣/٥/١/٢ - طريقة التقرير الوصفي الموجز:

وعلى أساسها يترك الأمر كلية للمراجع أو مساعده المسئول عن عملية المراجعة، فيقوم مساعد المراجع بعملية الاستقصاء والاستفسار بشكل عام، وفقاً لظروف المنظمة وطبقاً لتعليمات المراجع، ويخلص من ذلك إلى إعداد تقرير موجز عن نظام الرقابة الداخلية الموجود في المنظمة.

٤/٥/١/٢ - طريقة خرائط التدفق:

يمكن أن يستخدم المراجع أسلوب خرائط التدفق لتحليل مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم بدراسة واستعراض جوانب النظام الموجود في المنظمة

بالتفصيل، ثم يسجل نتائج تلك الدراسة على خريطة تدفق، ويقوم بدراسة مكونات خريطة التدفق وتحليلها، بهدف تحديد المجالات التي يمكن تحسين كفاءتها عما هي عليه، وتحديد مجالات الضعف المتوقعة، وتوجيه الإجراءات نحو مزيد من الفحص المباشر في مثل هذه المجالات الأخيرة.

وبعد أن ينتهي المراجع من فحص نظام الرقابة الداخلية، فإنه يعد تقريراً يبين فيه نتيجة هذا الفحص، وما يقترحه من آراء للقضاء على ما قد يوجد به من ثغرات، ثم يكون رأيه الخاص عن مدى اعتماده على هذا النظام في تحديد نطاق مراجعته واختباره.

٦/١/٢ - أدلة الإثبات في المراجعة:

يقصد بأدلة الإثبات في المراجعة بصفة عامة، بأنها عبارة عن وصول المراجع إلى نتيجة معينة من واقع حقيقة أو عدة حقائق، يستطيع عن طريقها تكوين رأي في مسألة خاصة، وإقناعه بإبداء هذا الرأي، بمعنى أن كافة المعلومات التي يتوصل إليها المراجع من الموضوعات التي تعرض عليه، وتقنعه اقتناعاً تاماً بالإفصاح عن هذا الرأي تعد من أدلة الإثبات في المراجعة،

ويوجد العديد من أدلة الإثبات في المراجعة وأهمها:

١/٦/١/٢ - الوجود الفعلي: ويقصد به التأكد من وجود الأصل الذي يمثلته رصيد الحساب فعلاً في تاريخ إعداد الميزانية.

٢/٦/١/٢ - المستندات المؤيدة للدفاتر: من الدعائم الأساسية للقيود في الدفاتر، ضرورة وجود مستندات صحيحة تؤيد العمليات المسجلة فيها، وتعد هذه المستندات من أدلة الإثبات الهامة التي يعتمد عليها المراجع في إبداء رأيه عن مدى صحة العمليات المختلفة المقيدة في الدفاتر.

٣/٦/١/٢ - الإقرارات الصادرة من الغير: يعتمد المراجع في اعتماده لصحة أرصدة بعض الحسابات مثل المدينين والدائنين على الإقرارات المقدمة منهم، بعد مطابقتها على ما هو مقيد بالدفاتر.

٤/٦/١/٢ - الشهادات الصادرة من داخل المنظمة: يقوم المراجع عادة بفحص دفاتر وحسابات المنظمة بدقة وعناية، لكي يتمكن من تكوين رأيه السليم عن مدى صحة هذه الدفاتر والحسابات، إلا أنه قد يصادفه في أثناء فحصه بعض النقاط التي تحتاج إلى تفسير وتأكيد لعدم تمكنه من تحقيقها تحقيقاً كاملاً، فيطلب من إدارة المنظمة موافاته بتوضيح لهذه النقاط، وتأييد ما أثبت في الدفاتر في صورة شهادات مكتوبة.

٥/٦/١/٢ - وجود نظام رقابة داخلية سليم: إن وجود نظام رقابة داخلية سليم يجعل المراجع مطمئناً إلى حد كبير إلى صحة العمليات المقيدة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء، ومن ثم فإنه يعتبر من أدلة الإثبات الهامة التي يجب أن يوليها المراجع عنايته.

٦/٦/١/٢ - وجود بطاقة أداء متوازن استراتيجي: ان وجود بطاقة أداء متوازن تعبر بصورة شاملة عن حقيقة تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، تعتبر من أدلة الإثبات الهامة التي يجب أن يوليها المراجع عنايته. ويوجد الكثير من الوسائل التي يمكن بها الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، ومن أهمها:

(١) الجرد الفعلي: ويقصد به القيام بالعد أو القياس أو الوزن للأصول الملموسة بالمنظمة، بهدف التأكد من وجودها الفعلي في تاريخ الميزانية، حيث يقوم المراجع بإجراء هذا الجرد أو الإشراف عليه بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه.

(٢) المراجعة الحسابية: ويقصد بها التأكد من صحة المستندات والسجلات والدفاتر والقيود المسجلة بها من الناحية الحسابية.

(٣) المراجعة المستندية: ويقصد بها التأكد من صحة وجدية العمليات المقيدة في الدفاتر، بالرجوع إلى المستندات المؤيدة لها، بعد التحقق من صحة هذه المستندات ذاتها.

وتعتبر المراجعة المستندية جوهر وأساس المراجعة، فهي الوسيلة الأساسية التي تقنع المراجع بصحة القيود الواردة في الدفاتر.

(٤) المراجعة التحليلية: ويقصد بها مجموعة الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات فحصاً دقيقاً عن طريق المراجعة بالمقارنة، أو المراجعة بالاستثناء، وتستعمل المراجعة التحليلية للتعرف على الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر، ولاكتشاف الانحرافات في البيانات والتي تحتاج إلى تفسير.

وترتكز المراجعة التحليلية على أساس أن هناك علاقة ارتباط بين أرصدة الحسابات، حيث تتوقف أرصدة بعض الحسابات على قيمة أرصدة حسابات أخرى، مثل العلاقة بين المبيعات ومصاريف البيع وبين سعر البيع وتكلفة المبيعات وبين الأصول الثابتة والإهلاك، كما أن هناك علاقة ارتباط بين البيانات المالية وبيانات التشغيل، أيضاً هناك علاقة ارتباط بين البيانات المالية والبيانات الغير مالية.

وبذلك يستطيع المراجع أن يجري تحليلاً للبيانات الخاصة بالمنظمة، للتأكد من أنها تعكس العلاقات القائمة بين بعضها البعض، فإذا تبين من الفحص ظهور هذه العلاقات، فإن ذلك يمد المراجع بدليل إثبات على صحة وسلامة هذه البيانات، وهذا ما توفره بطاقة الأداء المتوازن، وإذا اتضح من الفحص اختفاء العلاقات السابقة، ووجود تقلبات غير متوقعة، فإن ذلك يعد مؤشراً على احتمال وجود أخطاء في هذه الصدد، مما يؤدي إلى ضرورة قيام المراجع بدراسة وفحص الانحرافات.

وتتمثل أساليب المراجعة التحليلية في^(١):

- المقارنات.
- تحليل الإتجاه.
- التحليل المالي.
- تحليل المؤشرات .

(٥) نظام المصادقات والإقرارات :يهدف هذا النظام إلى الحصول على إقرار مكتوب من الغير خارج المنظمة عن صحة أو خطأ رصيد حساب معين، ومن قبيل ذلك مصادقات المدينين على أرصدة حساباتهم، وإقرارات الدائنين بالمستحق لهم لدى المنظمة، وشهادات البنوك بأرصدة حسابات المنظمة المفتوحة طرفهم.

ومن البديهي أن المراجع يحاول جمع أكبر كمية ممكنة من أدلة الإثبات حتى يدعم رأيه، إلا أن هذا الجمع ليس مطلقاً، بل إن هناك من الاعتبارات ما تجبر المراجع على توسيع أو تضيق هذه الأدلة.
وتتلخص هذه الاعتبارات في الآتي:
•مدى كفاية الدليل لتحقيق الأهداف :

تتحدد لكل عملية مراجعة أهداف معينة يجب تحقيقها، ويقوم المراجع عادة بتجميع الأدلة التي تمكنه من تحقيق هذه الأهداف، إلا أن هذا لا يعني تجميع كافة الأدلة الممكنة، إذا ما كان يكفي دليل واحد لتحقيق الأهداف، ومن ناحية أخرى فإن الأمر قد يستلزم البحث عن أكثر من دليل للوصول إلى الأهداف المنشودة.

•درجة ملائمة الدليل لطبيعة العنصر الذي يتم فحصه:

لا تعتبر كل أدلة الإثبات مناسبة لجميع العناصر محل الفحص، بل إن هناك من الأدلة ما يقتصر على نوع من هذه العناصر، فمثلاً دليل الوجود الفعلي لا يصلح إلا

(١)جلال الشافعي: فلسفة وأساليب المراجعة الحديثة، مرجع سابق، ص ص ٤٦ - ٥٥.

بالنسبة لتحقيق الأصول الملموسة فقط، مما يستوجب العناية عند اختيار الأدلة، وجمع ما يتناسب منها مع طبيعة العنصر الذي يتم فحصه.

• الأهمية النسبية للعنصر موضوع المراجعة:

تتوقف كمية أدلة الإثبات التي يتعين جمعها على الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية، التي تتم مراجعتها، لأن إغفال كلا النوعين من المعلومات سوف يضعف من قدرة المراجع على صياغة توقعات دقيقة لمفردات القوائم المالية^(١)، فإذا ما كانت هذه الأهمية كبيرة فيجب أن يبحث لها المراجع عن أكثر من دليل لتدعيم رأيه الذي سوف يبديه بخصوص نتيجة فحصه لهذا العنصر والعكس بالعكس.

• مدى ما يتعرض له العنصر من أخطار:

كلما كانت العناصر موضوع المراجعة عرضة لأخطار أكثر استلزم ذلك جمع أكثر عدد ممكن من الأدلة للتأكد من صحته وهنا تجدر الإشارة إلى أن نوعية المخاطر تفرض على المراجع، ضرورة العمل من منطلق إضافة قيمة مضافة إلى المنظمة، حتى يمكنها من تأدية رسالتها، على النحو المطلوب منها^(٢).

• درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساعد المراجع على الاطمئنان إلى صحة العمليات المثبتة في الدفاتر، وبالتالي فإن له أثراً واضحاً في تحديد نطاق الأدلة التي يحتاج إليها المراجع لتأييد وجهة نظره.

(١) صادق حامد مصطفى، مرجع سابق، ص ص ٢٢ - ٤٦.

(2) John & Duane 1991, OP, Cit., pp. 88

• تكلفة الحصول على دليل الإثبات:

يحتاج الحصول على دليل إثبات معين إلى بذل الكثير من المال والجهد مما يتطلب أن يوازن المراجع عند تقرير الحصول على دليل معين ما بين تكلفة الحصول عليه وبين الفائدة التي تعود على المنظمة منه .

وبصفة عامة فإن التوصل إلى حجم أدلة الإثبات اللازمة يتوقف على وجهة نظر المراجع من واقع خبرته الشخصية.

٣- برامج المراجعة:

بعد أن يقوم المراجع بالإجراءات التمهيدية وعلى هدى النتائج التي يتوصل إليها من دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية فإنه يبدأ رسم الخطة التي سوف يتبعها هو ومساعدوه في مراجعة وفحص الدفاتر والسجلات.

ويطلق على هذه الخطة برنامج المراجعة الذي يشمل الأهداف المطلوب تحقيقها، والخطوات التي تتبع في أعمال المراجعة لتحقيق هذه الأهداف، والوقت المقدر من الانتهاء من كل خطوة، ثم بيان الوقت الفعلي الذي استنفذ في إتمامها، وتوقيع الشخص الذي قام بتنفيذها.

ويوجد نوعان من برامج المراجعة هما:

٣ / ١ - برنامج المراجعة الثابت:

ويتمثل في البرنامج المطبوع المعد مقدماً الذي يشمل جميع الخطوات الواجب إتباعها للقيام بأعمال الفحص والمراجعة، والذي يلتزم مساعدو المراجع بتنفيذه.

٣ / ٢ - برنامج المراجعة الذي يتم إعداده أثناء التنفيذ:

وهو الذي يقتصر على وضع الخطوط الرئيسية لعملية المراجعة، والأهداف المطلوب تحقيقها، مع ترك الإجراءات التفصيلية الواجب اتباعها وكمية الاختبارات التي يعتمد عليها، لإعدادها أثناء القيام بعملية المراجعة.

٤ - تقرير المراجعة^(١):

يعتبر تقرير المراجعة هو الحلقة الأخيرة لمهمة مراجعة وفحص حسابات ودفاتر المنظمة وقوائمه المالية الختامية، فهو الوسيلة التي يستطيع بها المراجع أن يدلي برأيه الفني المحايد، وحكمه على مدى انتظام السجلات والدفاتر، وصحة نتيجة الأعمال ودلالة الميزانية على حقيقة المركز المالي للمشروع، والنتائج التي توصل إليها، وما قد يبدو له من ملاحظات أو تحفظات يرى ضرورة الإشارة إليها، ومن ثم فإن تقرير المراجع يعد بمثابة كشف حساب يقدمه إلى المساهمين باعتباره وكيلاً عنهم، لكي يبنون عليه رأيهم في الجمعية العامة للتصديق على الحسابات الختامية والميزانية، وإخلاء طرف مجلس الإدارة.

٤ / ١ - أنواع التقارير:

تنقسم التقارير التي يقدمها المراجع إلى ثلاثة أنواع:

٤ / ١ / ١ - التقرير المختصر: وهو التقرير الذي يرفق بالميزانية والحسابات الختامية، ويتضمن مدى الفحص الذي قام به المراجع ونوعه، ورأيه الفني في الحسابات والدفاتر، وقوائم نتيجة الأعمال والميزانية.

٤ / ١ / ٢ - التقرير المطول: وهو الذي يقدم في حالة رغبة المراجع في عرض عدة ملاحظات وتحفظات هامة بالتفصيل، وبناء على طلب مجلس إدارة الشركة، ولذلك فإنه يشتمل علاوة على عناصر التقرير المختصر على بيان مدى فحص أغلب البنود الذي قام به المراجع بصورة تفصيلية، ورأيه فيها بوضوح، كما يتضمن عدة بيانات تحليلية للقوائم المالية، وجداول وبيانات إحصائية، وشرح وتعليقات إيضاحية لبعض الأمور.

(١) جلال الشافعي: الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية الجزء الخامس: نظرية المحاسبة الضريبية، المكتبة الأكاديمية، ١٢١ شارع التحرير، الدقي، القاهرة، (٢٠٠٧) ص ص، ٢٢-٦٤ .

٤ / ٣ / ١ - التقرير الخاص :وهو التقرير الذي يعده المراجع لإبداء رأي خاص

مثل :

-التقرير على نشرة الاكتتاب في أسهم الشركة أو سنداتها.

-التقرير على نشرة الاكتتاب في أسهم زيادة رأس المال.

-التقرير عن نتيجة الفحص لغرض خاص.

٢ / ٤ - العناصر الرئيسية لتقرير المراجعة:

طبقاً لمعايير المراجعة، يتضمن تقرير المراجعة العناصر الرئيسية التالية:

١ / ٢ / ٤ - عنوان التقرير :حيث يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراقب

الحسابات".

٢ / ٢ / ٤ - الموجه إليهم التقرير :يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو

أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المنظمة التي

تمت مراجعة قوائمها المالية.

٣ / ٢ / ٤ - الفقرة الافتتاحية :وتتضمن ما يلي:

-أن يحدد تقرير المراجعة القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

وجود عبارة تفيد بأن القوائم المالية هي مسئولية إدارة المنظمة، وعبارة

أخرى تفيد أن مسئولية مراقب الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته

لها.

٤ / ٢ / ٤ - فقرة النطاق :وتشمل ما يلي:

وصفاً لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت طبقاً لمعايير المراجعة

المتعارف عليها والمعمول بها في الدولة، وفي ضوء القوانين واللوائح السارية،

والإشارة إلى تمكين المراجع من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل

الظروف المحيطة.

-تضمنين التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خطت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية. ووصفاً لعملية المراجعة متضمناً:

*أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، و الإفصاحات الواردة بالقوائم المالية.

*تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

*تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد القوائم المالية.

المالية.

*تقييم عرض القوائم المالية ككل.

-فقرة تفيد أن المراجع قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة، وكذلك بياناً بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

٥/٢/٤ - فقرة الرأي: وتتضمن ما يلي:

- رأياً صريحاً عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموماً.

- رأياً عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها.

٦/٢/٤ - المتطلبات الإلزامية الأخرى: يجب أن يتضمن تقرير المراجع فقرات تفي بما تتطلبه القوانين واللوائح والتعليمات السارية وعلى الأخص:

- ما إذا كانت المنظمة تمسك بحسابات مالية منتظمة.

- ما إذا كان الجرد قد تم طبقاً للأصول المرعية.

- ما إذا كانت المنظمة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه.

- ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنظمة.

- ما إذا كانت البيانات الواردة في بطاقة الأداء المتوازن متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنظمة ومتسقة مع الأهداف والغايات المتضمنة في الخطة الاستراتيجية للمنظمة.

٧/٢/٤ - تاريخ التقرير - عنوان المراجع - توقيع المراجع:

٣/٤ - صيغ تقارير المراجعة:

يصدر تقرير المراجعة إما برأي غير متحفظ أو برأي معدل:

١/٣/٤ - تقرير برأي غير متحفظ: يصدر هذا التقرير عندما يقتنع المراجع بأن القوائم المالية تعبر بوضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنظمة، طبقاً لمعايير المحاسبة المقبولة عموماً.

٢/٣/٤ - تقرير برأي معدل: يصدر المراجع تقريراً برأي معدل في الحالات

الآتية:

- أمور لا تؤثر على رأي المراجع، كتوجيه انتباه القارئ لأمر معين.

- أمور تؤثر على رأي المراجع مثل:

• وجود قيود على نطاق عمل المراجع.

• وجود خلاف مع الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها

أو طرق تطبيقها، أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

وتؤدي هذه الأمور إلى إصدار رأي متحفظ أو رأي عكسي، أو الامتناع عن

إبداء رأي.

٥ - فروض المراجعة^(١) :

تمثل الفروض حلولاً مقترحة لمشكلة معينة، وتتكون من عناصر صيغت كنظام متسق مع العلاقات، تحاول تفسير حالات أو أحداث لم تتأيد بعد عن طريق الحقائق. وفيما يلي الفروض الرئيسية المقترحة في مجال نظرية المراجعة:

٥ / ١ - العرض العادل (الصادق):

يتضمن المفاهيم التالية:

٥ / ١ / ١ - التوافق المحاسبي:

ويقصد به التمشى والتوافق مع القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فمن مقومات المراجعة السليمة تؤكد المراجع من أن العمليات المختلفة قد أثبتت في الدفاتر وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وأنها وجهت التوجيه المحاسبي الصحيح إلى الحسابات التي تخصها، وكذلك التحقق من تطبيق هذه القواعد عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

وبذلك فإن المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها تهتم بالمجالين التاليين :

٥ / ١ / ١ / ١ - : الطرق والأساليب المحاسبية:

وهي التي توضح بدقة ومصداقية عمليات المنظمة وآثارها، والتي من خلال إتباع نظام الاستحقاق تعمل على مقابلة الإيرادات بالتكاليف المتعلقة بها خلال الفترة الزمنية، لتحديد نتيجة أعمال المنظمة من ربح أو خسارة. وهي تتضمن مجموعة من الأمور المتعارف عليها مثل: التنظيم المحاسبي وتحليل العمليات، ورسملة تكلفة الأصول طويلة الأجل وإهلاك هذه التكاليف، والمقدمات والمستحقات، وطرق تقويم المخزون السلعي... وما إلى ذلك.

(1)R.k. Mautz and Hussein A. Sharaf: The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, O. D (1961) ,PP, 122-187.

ومن المعروف أنه ما لم تتبع أساليب محاسبية متعارف عليها، فإن البيانات الناتجة لا يمكن التعويل عليها.

٥ / ١ / ٢ - عرض القوائم المالية:

ويختص بتقديم البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الأساليب المتعارف عليها إلى الجهات المعنية بدون تحيز وبموضوعية ومصداقية تامة، تشمل تبويب الميزانية ومعالجة الأرباح والخسائر الغير عادية، والإفصاح عن الالتزامات العرضية، وبيان أسس التقويم في الميزانية...إلخ.

ومن الثابت أنه حتى مع توفر البيانات التي يعتمد عليها، فغن سوء عرض القوائم المالية قد يقضي على المعلومات الممكن الاستفادة منها، أو يؤدي إلى تشويها وظهورها في صورة غير صادقة.

وفي كل مجال من المجالين السابق الإشارة إليهما، فإن هدف القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هو إعداد البيانات المالية التي تعبر بصدق عن حقيقة نتيجة أعمال المنظمة ومركزه المالي، وهو ما يجب أن يركز عليه المراجع عند قيامه بعملية المراجعة.

٥ / ٢ - الإفصاح الكافي:

يقوم هذا المفهوم على فكرة أن المراجع لا يؤدي دوره فيما يختص بالإفصاح عن المعلومات المالية إلى الجهات المعنية ما لم تتوافر الأمور التالية:

(١) أن يتأكد المراجع من توفر المعلومات الكافية الخاصة بقرارات الإدارة والإستثمار، طبقاً لظروف العمل والسوق السائدة.

(٢) أن يظهر قدرته ورغبته كخبير للقيام بعملية فحص ومراجعة تلك المعلومات، وأن يبدي رأيه الفني المحايد بعد ذلك، عن صحة وسلامة هذه المعلومات.

(٣) أن يتخذ موقفاً للمحافظة على مصالح المساهمين والمستثمرين بكل ما أوتى من قدرات مهنية.

٥ / ٣ - الالتزام المهني:

لكي يمكن تنفيذ هذا الالتزام يجب أن يتبع المراجع الخطوات الكفيلة بحفظ الذين يطلعون على تقريره من أن يخدعوا، إما على أساس مدى الفحص الذي يقوم به، أو طبيعة الرأي الذي يبديه.

٥ / ٤ - العناية المهنية المطلوبة (المناسبة):

يقصد بهذا مدى الفحص اللازم عند القيام بعملية المراجعة، ويعني هذا ببساطة مشكلة تحديد كمية أدلة الإثبات الكافية واللازمة، وبالرغم من عدم وجود معايير محددة يمكن الاسترشاد بها لاختيار أقوى هذه الأدلة حجية لتدعيم رأي المراجع، إلا أنه يكفي أن يكون المراجع مقتنعاً بها للاعتماد عليها، وفقاً لما يمليه عليه تقديره وخبرته الشخصية، فهو وحده صاحب السلطة في تقديره للأدلة والقرائن، وفي حكمه على مدى حجيتها ودرجة اعتماده عليها، والمفاضلة بينها لتوفر له الاقتناع التام بأن القوائم المالية تعبر تعبيراً صادقاً عن حقيقة نتيجة أعمال المنظمة ومركزه المالي، وأن الإجراءات التي تم فحصها، قد نفذت وفقاً لما وضعتة السياسة الإدارية بالمنظمة.

وتقوم فكرة العناية المهنية المطلوبة على أساس ما يتوقع أن يقوم به شخص معقول لديه خبرة ودراسة مهنية كافية كمراجع، ويهتم هذا المفهوم بمدى الفحص اللازم لإثبات أن القوائم المالية المقدمة للمراجع حقيقية وسليمة من خلال حدود الفحص المقبولة والمعقولة التي يقوم بها مراجع مقبول ومعقول.

٦ - مبادئ المراجعة^(١):

يعرف المبدأ بأنه: اقتراح مؤكد قابل للتطبيق في مجال معين، ومشتق من الملاحظة وأن الخبرة، تعتبر مرشداً في مجال الإختبار بين البدائل التي تحقق الفرض المستهدف من النشاط.

(١) جلال الشافعي: مبادئ المراجعة، الناشر غير معروف، ١٩٩٥، ص ص ٢٧-٢٨.

وفيما يلي عرض موجز لأهم مبادئ المراجعة المالية:

١/٦ - المبادئ الخاصة بأدلة الإثبات:

١/١/٦ - مبدأ كفاية أدلة الإثبات: لا يمكن إبداء رأي أو إجراء تقييم بدون أدلة إثبات كافية، وفي المراجعة يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأيه، ما لم تتوفر لديه أدلة إثبات كافية ومقنعة.

٢/١/٦ - مبدأ الحرية في جمع أدلة الإثبات: يحتاج المراجع إلى أن يصل إلى رأي فاصل في مدى صحة وكفاية أدلة الإثبات المتاحة، ولا يتسنى له ذلك، ما لم يكن في وضع يسمح له بالتوسع في الحصول على الأدلة الكافية وتقييمها بدقة.

٣/١/٦ - مبدأ الارتباط: من الضروري توافر الارتباط بين الدليل والإفتراس المطلوب إثباته، وكلما كانت أدلة الإثبات مرتبطة بالبيانات موضوع المراجعة، وتم الحصول عليها في وقت مواكب لحدوثها، كلما كان الرأي الذي يصل إليه المراجع سليماً.

٤/١/٦ - مبدأ التأكد من أدلة الإثبات: يشير هذا المبدأ إلى مدى الإعتماد على صحة أدلة الإثبات، ويوضح أن الأدلة التي تكون من مصدر واحد تعتبر أقل تعويلاً عليها من الأدلة التي تكون من مصادر متعددة، ويؤكد بعضها بعضاً. وتقضى مستويات الأداء المهني بأن الاعتماد على أدلة الإثبات الصادرة من داخل المنظمة موضوع الفحص فقط لا تعتبر كافية، ويجب التدقيق في قبولها، والتحقق منها بأدلة أخرى صادرة من خارج المنظمة.

٢/٦ - المبادئ الخاصة برأي المراجع:

١/٢/٦ - مبدأ صحة الرأي: يتناول هذا المبدأ العلاقة ما بين أدلة الإثبات والمعايير المستخدمة، كما تبدو من الرأي، إذ إن أدلة الإثبات والمعايير المستخدمة تعتبر فروضاً، ويجب تقييم العلاقة بينهما عن طريق المقارنة وستكون النتيجة هي رأي المراجع، ويوضح المبدأ أنه لا بد من عمل دراسة ومقارنة سليمة حتى يمكن أن يكون الرأي المستخلص صحيحاً.

٢/٢/٦ - مبدأ كفاءة المراجع: يعبر هذا المبدأ عن المتطلبات الواجب توافرها في المراجع، حتى يستطيع أن يبدي رأيه السليم، فكل رأي يعتبر جيداً بقدر جودة الشخص الذي يبديه، وبقدر جودة المعلومات المتاحة له لتكوين هذا الرأي، وتتمثل كفاءة المراجع في معرفته وخبرته وقدرته على اختيار المعايير المناسبة، وتطبيقها بدقة على أدلة الإثبات المنتقاة، حتى يصل إلى رأي صحيح جيد.

٣/٢/٦ - مبدأ حياد المراجع: يقصد بحياد المراجع أن يكون غير خاضع لأي تأثير أو توجيه أو رقابة من الغير، وليس عليه من رقيب سوى ضميره، وأن يكون واثقاً في نفسه، لا يخشى في الحق لومة لائم، ويعتبر هذا المبدأ من الأهمية بمكان، إذ أن الثقة في رأي المراجع عن الحسابات والقوائم المالية تتوقف على حياده في إبداء ذلك الرأي.

٤/٢/٦ - مبدأ إنجاز الرأي: يشير هذا المبدأ إلى أن رأي المراجع يجب أن يكون حاسماً ونهائياً ويجب أن يخدم الهدف منه.

٥/٢/٦ - مبدأ توصيل الرأي: يوضح هذا المبدأ أن الرأي يجب أن يتم التعبير عنه في شكل ولغة واضحة ومفهومة، وفي صورة مبسطة، حتى يستطيع من يطلع عليه أن يدركه بسهولة ويسر.

٧- سياسات المراجعة^(١):

تتخصر سياسات المراجعة المقترحة في الآتي:

١/٧ - الاستقلالية:

يقصد بالاستقلالية حالة من صفاء الذهن تسمح بإعداد رأي بدون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني لمراقب الحسابات، وتساعد على العمل بنزاهة وموضوعية، دون الخضوع إلا لسلطان واجبه وضميره.

(١) جلال الشافعي: فلسفة وأساليب المراجعة الحديثة، مرجع سابق، ص ٤٦ - ٥٥.

وتعد الاستقلالية حجر الزاوية بالنسبة لعملية المراجعة، كما تلعب دوراً هاماً في اتخاذ القرار المعبر عن الموقف المالي الحقيقي للمنشأة موضوع المراجعة.

٢/٧ - النزاهة والموضوعية:

من السياسات الأساسية أنه يجب على المراجع أن يتمسك بالموضوعية ورفي الخلق والنزاهة في عمله المهني، ويتعين ألا يكون هناك تعارض بين مصلحته ومصلحة عميله، كما لا يجوز له تحريف أية حقائق ترتبط بمهمة عملية المراجعة.

٣/٧ - الإفصاح التام:

تعني هذه السياسة إتباع منهج الوضوح التام وإظهار كافة الحقائق عند إعداد وعرض تقرير المراجعة، وما يرافقه من جداول وإحصائيات وكشوف تفسيرية وتقارير مالية، وتقديمها إلى الجهات المعنية في الوقت المناسب.

٤/٧ - التنظيم المهني الجيد للمراجعة:

من السياسات الهامة التي تعمل على تفعيل نظرية المراجعة التنظيم المهني الجيد للمراجعة.

من خلال مشاريع القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة .
فأنني أرى أنه للنهوض بمهنة المراجعة، فإن الأمر يتطلب وضع وتنفيذ خطة مقبولة من جميع المهتمين بها، من المنظمات المهنية والمؤسسات العلمية، تتضمن ما يلي:

- أ - إعادة صياغة قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
- ب تحديد طبيعة التعليم المحاسبي اللازم للإلتحاق بمهنة المحاسبة والمراجعة.
- ج- تحديد الشروط الواجب توافرها للقيام بالتأهيل المهني للمراجعة.
- د -إصدار الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، في شكل يتمشى مع متطلبات العصر.

وبذلك يمكن وضع سياسة دقيقة وجيدة للتنظيم المهني للمراجعة، وبالتالي تفعيل نظرية المراجعة التي يتوجب وضعها.

٨- معايير المراجعة:

تهدف معايير المراجعة إلى تحديد الكيفية التي تتم بها ممارسة عملية المراجعة، وتعتبر مقياساً للأداء المهني، وبمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع، وبالتالي فإنها تعد أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات، وفي نفس الوقت تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع.

وقد قامت الجمعيات المهنية ومعاهد المحاسبين والمراجعين والوزارات في بعض الدول بإصدار قوائم بمعايير المراجعة.

١/٨ - معايير المراجعة التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين^(١):

وتتضمن:

١/١/٨ - المعايير العامة:

- يجب أن تتم المراجعة بواسطة أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية، تمكنهم من أداء عملهم كمراجعين.
- ضرورة أن يقوم المراجع بأداء عملية المراجعة وهو مستقل ومحايّد في شخصيته وتفكيره دون أن يتأثر بأية عوامل أخرى.
- يتعين على المراجع أن يبذل العناية المهنية المناسبة عند قيامه بالمراجعة وإعداد التقرير.

(١) جلال الشافعي: الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية الجزء الخامس: نظرية المحاسبة الضريبية، مرجع

سابق، ص ٤٦ - ٥٥.

٢/١/٨ - معايير العمل الميداني:

- يجب تخطيط العمل الميداني تخطيطاً وافياً، وأن يقوم المراجع بالرقابة على أعمال مساعديه.

- يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية دراسة كافية، لتقدير مدى إمكان الإعتماد عليه في عملية المراجعة، وتحديد نطاق الاختبارات اللازم القيام بها.

- يتحتم الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي، ومن واقع الملاحظة الفعلية، والمصادقات والإستفسارات وغيرها، حتى تكون أساساً سليماً يقوم عليه رأي المراجع الذي يبديه في تقريره.

٣/١/٨ - معايير التقرير:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المنظمة قد راعت تطبيق نفس القواعد المحاسبية من سنة لأخرى.

- يجب أن يحتوي التقرير على ما يؤكد أن القوائم المالية تفصح إفاصاً كافياً عن جميع البيانات الجوهرية، ما لم يشار في التقرير إلى ما يخالف ذلك.

- يجب أن يتضمن التقرير إبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة تعذر القيام بذلك يجب أن يظهر التقرير الأسباب المبررة لإمتناع المراجع عن إبداء رأيه، ويتعين أن يشمل التقرير في كافة الأحوال مدى الفحص الذي قام به المراجع، ومدى المسؤولية التي يتحملها.

- ٢/٨ - معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم (٦٢٥) لسنة ٢٠٠٠^(١)؛
وتتضمن المعايير التالية:
- المعيار رقم (١٠٠) بشأن إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية، فيما يتعلق بالخدمات التي يؤديها المراجع.
 - المعيار رقم (٢٠٠) بشأن تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية.
 - المعيار رقم (٢١٠) بشأن المعلومات الأخرى المرفقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها.
 - المعيار رقم (٢٢٠) بشأن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.
 - المعيار رقم (٢٣٠) بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية.
 - المعيار رقم (٢٤٠) بشأن مهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

(١) معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية، رقم (٦٢٥) لسنة ٢٠٠٠، (٢٠٠٦).

المبحث الثاني

تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة

من خلال استخدام إطار بطاقة الأداء المتوازن

الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة في المنظمة يمكن أن يكون معززا من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها نموذجا، وهي مهمة لتقييم ومساعدة تدفق المعلومات من البداية إلى النهاية، ووظيفة المراجعة يجب أن تراجع وتحلل المعلومات لضمان أن تكون متسقة وذات صلة. وهذا يخلق نظام للجودة والكمال. أيضا وظيفة المراجعة تلعب دورا جزئيا في نظم مراقبة أكبر للمنظمة. و هي جزء من أنظمة الرقابة الداخلية . ولكن هي ليست مجرد عملية رصد. فقد أصبحت الآن مجالا نشطا على مستوى الإدارة⁽¹⁾⁽²⁾.

أيضا وظائف المراجعة في المنظمة. ليست كلها مرتبط بالأنشطة المحاسبية. فالمراجعة أصبحت جزءا من وظيفة إستراتيجية أكبر في المنظمة. ووفقا للتقرير الملكي⁽³⁾ (summary of the King Report, 2002: 14)، المستثمرين وأصحاب المصلحة يسعون إلى إيجاد هيكلية تقارير تتجه نحو المستقبل . وهذا يتطلب معلومات تقدم بسرعة خاطفة حتى يمكن للشركات القياس مقابل أهداف

(1)Naggy, A.L. & Cenker, W.J. (2002). An Assessment of the Newly Defined Internal Auditing Function. *Managerial Auditing Journal*. Bradford. Volume 17. Issue 3. Pages 130-138.

(2)Flescher, D. & Zanzig, J. (2000). Management Accountants Express a Desire For Change in the Functioning of Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, Volume 15. Number 7. Pages 331-7

(3)King, M.E. (2002). King Committee on Corporate Governance. Executive Summary of The King Report 2002. [Online]. Internet: <http://www.iodsa.co.za/corporate.htm>

وغايات محددة. ومعلومات المنظمة ينبغي أن تتيح للمستثمرين استخلاص ما إذا كانت المنظمة لديها القدرة على إنتاج النجاح المستدام^(١).

وبالتالي فإن الهيكل التنظيمي للإبلاغ سوف يكون له أبلغ الأثر على وضع الغايات والأهداف ومقاييس الأداء. إذا إستراتيجية المنظمة والهيكل التنظيمي يجب أن يكونا متوافقين مع إطار محدد للسماح لمنهج موجه . وبطاقة الأداء المتوازن تضمن انضباط إدارة الأداء المؤسسي . ويتطلب تنفيذ هذا المنهج عملية تخطيط إستراتيجي مكثف (جمع، إيجاد، رعاية، متابعة، اتصال، وتأكيد) والتي عادة ما تكون متعاقبة خلال مختلف الطبقات الإدارية^(٢).

وبطاقة الأداء المتوازن هي أداة قياس متعدد التخصصات، مقارنة مع إطار الضمان الفردي التقليدي لفكر المدير. لذلك يجب تنفيذها في ثقافة متوافقة مع هذه العملية. وكما ذكرنا سابقا ووفقا للبحوث الدولية التي جمعت، فقد تبين أن ٦١ ٪ من أكبر ١٠٠٠ شركة في العالم نفذوا بطاقة الأداء المتوازن^(٣)، ولكن في بيئة منظمات الأعمال القطرية من المهم جدا أن يتفق تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مع أفضل الممارسات العالمية للشركات ومع إرادة المستثمرين. لكي تحافظ على الميزة التنافسية في السوق، والمنظمة يجب أن تركز على التنمية و حشد رأس المال البشري والفكري للإبداع، وهو جانب هام من بطاقة الأداء المتوازن^(٤).

إن نظم القياس هي محاولة لتحديد السلوك البشري. ويتحقق ذلك عن طريق جمع وتقييم المعلومات المتعلقة بأنشطة الأفراد و المجموعات داخل المنظمة نفسها.

(1) ibid.

(2)Joubert, D (2002). Corporate Governance and the Balanced Scorecard. HR Future, August 2002, Volume 2, Number 8. P. 41.

(3) Ibid. P. 41

(4) Ibid. P. 41

والقياس يساعد الإدارة لرصد الأداء وتحقيق الهدف. وهذا يمكن القيام به من خلال تنفيذ نموذج بطاقة الأداء المتوازن.

ويشير تقرير اللجنة الملكية مستندا على نتائج البحوث أن أصحاب المصلحة يسعون إلى تحقيق ذلك من خلال أساليب إدارة موجهة نحو المستقبل⁽¹⁾⁽²⁾.

١- دور وظيفة المراجعة في تعزيز الأهداف الإستراتيجية :

وظيفة المراجعة تستخدم كوسيلة لتعزيز الأهداف الإستراتيجية من خلال مستوى وحدة الأعمال . و نموذج بطاقة الأداء المتوازن هو الأساس الذي يضمن مشاركة وظيفة المراجعة في الأهداف الإستراتيجية للمنظمة بأكملها. من خلال توفير أداة إدارية للإدارة العليا. و ترشيد تنفيذ هذا النموذج بالشكل الذي يكفل إعداد تقارير دقيقة عن النتائج.

والذي يعزز هذه العملية هو غايات وأهداف المنظمة⁽³⁾ .

٢- الخطوات المحيطة ببطاقة الأداء المتوازن :

بطاقة الأداء المتوازن تمثل حجر الأساس في تعزيز الدور الإستراتيجي لوظيفة المراجعة، من خلال إدراجها كعنصر أساس في الهيكل التنظيمي للمنظمة، وتكاملها مع الخطوات المحيطة بها بغية تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، ويمكن تمثيل ذلك من خلال النموذج التالي:

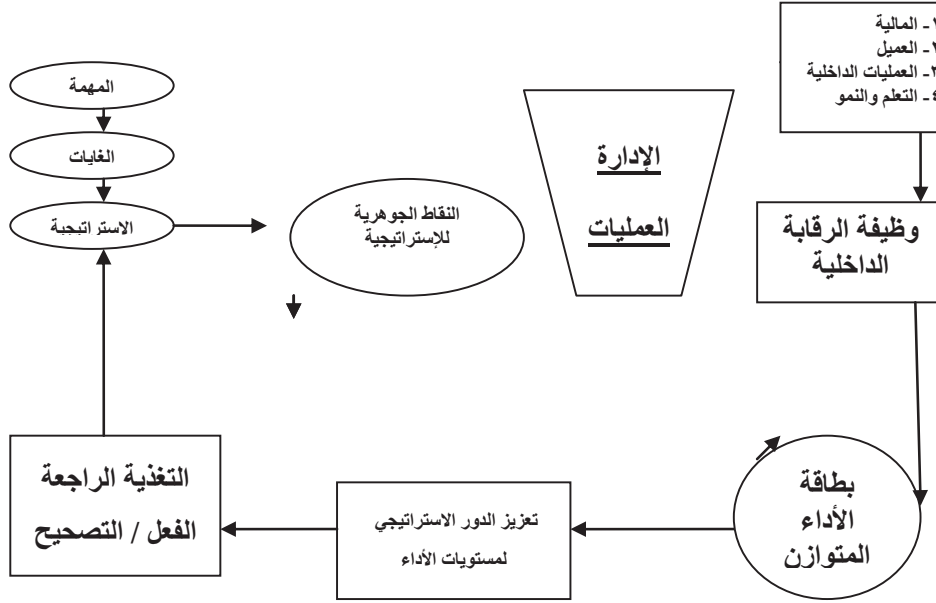
(1)Organization : John P. Kotter, Leonard A. Schlesinger, Vijay Sathe (Book, 1979)

(2)(King, 2002: OP,Cit,. pp. 14 – 17

(3)Dittenhofer M (2001), **Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods** , Managing Auditing Journal, Vol. 16, No. 8 p p 443-450

الشكل رقم (١/٢/٢)

نموذج لتعزيز الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي



المصدر:

Borissas Seminogovas, Rolandas Rupsys. Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC

[Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai](#). Kaunas: 2006 . , Iss. 39; pg. 215, 13

النموذج أعلاه هو تمثيل تخطيطي لعملية تعزيز الدور الاستراتيجي الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في المنظمة، من خلال الاستفادة من بطاقة الأداء المتوازن. الرسم البياني يوضح الخطوات المحيطة بطاقة الأداء المتوازن، وتشمل ما يلي :

- ١ . المهمة،
- ٢ . الأهداف
- ٣ . الإستراتيجية
- ٤ . النقاط الأساسية للإستراتيجية التنظيمية،

٥. التوفيق بين أنواع المراجعة و بطاقة الأداء المتوازن،
 ٦. المنظورات المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن،
 ٧. محددات وظيفة المراجعة (الاستقلال، وظيفة التأكيد والاستشارات)
 ٨. تنفيذ نموذج بطاقة الأداء المتوازن،
 ٩. الإجراءات التصحيحية أو التغذية الراجعة.
- وهذه النقاط سوف يتم مناقشتها بإيجاز فيما يلي:

١/٢ - المهمة

وتتمثل مهمة المنظمة بأنها هي التي يحدد على ضوءها توجيه جميع الإجراءات. ومن المهم بالنسبة للموظفين والإدارة على حد سواء تحقيق مهمة المنظمة. وهذه هي الفكرة من وجود المنظمة، ويجب أن تتركز على ضمان الربحية والأداء^(١).

٢/٢ - الأهداف

الغايات والأهداف توضع وفقا للمهمة و رؤية المنظمة. ولذلك فإن الأهداف هي أهداف وضعت من أجل تحقيق هذه المهمة. الربط بين الغايات و الأهداف والإستراتيجية يجب أن توضع في الاعتبار دائما، لأنها مرتبطة ببعضها بشكل قوي^(٢).

و الغايات والأهداف الأساسية للمنظمة يجب أن تكون محددة، كما أنها تحدد الأهداف التي يتعين إنجازها، ومن ثم تنشئ المقاييس المتعلقة بتحقيق هذه الأهداف، وأخيرا تقييم مجمل عملية المراجعة^(٣).

(1)Sawyer, G. Business policy and Strategic Management: Planning Strategy and Action. Harcourt Brace Jovanovich, Publishing. Brisbane,(1990). P30.

(2) Ibid, P. 30.

(3) Dittenhofer,(2001): OP,Cit., pp. 443-444

٣/٢ - الإستراتيجية

بطاقة الأداء المتوازن هي أولاً وقبل كل شيء تعبر عن الإستراتيجية. و مقاييس الأداء في بطاقة الأداء المتوازن منطقياً مستمدة من هذه الإستراتيجية. ويتطور تنفيذ الإستراتيجية من خلال فهم إستراتيجية المنظمة. وهذا يخلق فرصة للربط بين الأهداف الإستراتيجية للمنظمة بمقاييس الأداء الإستراتيجية بحيث تغذي التوجه نحو الغايات والأهداف التي يتعين تحقيقها^(١).

ولتكون الإستراتيجية قابلة للتنفيذ على الوجه الصحيح، يجب أن يكون الهيكل التنظيمي يتماشى مع الأهداف والغايات وخطط العمل للإستراتيجية. و وظيفة المراجعة يجب أن تكون معينة على ذلك.

ومن أجل الحصول على التوافق التنظيمي الصحيح، لتعزيز الدور الاستراتيجي الفعال من خلال بطاقة الأداء المتوازن، يجب مراجعة الجوانب التالية:

- درجة فعالة من اللامركزية ؛
- فهم واضح لمهمة المرؤوسين ؛
- التوازن بين نطاق المراجعة والتسلسل الهرمي ؛
- معلومات فعالة وذات صلة ؛
- التنفيذ الصحيح لبطاقة الأداء المتوازن^(٢) .

٤/٢ - النقاط الأساسية للإستراتيجية التنظيمية

بعد تحديد الأداء لكل جانب من جوانب العمل في المنظمة، يتم تقييم الإستراتيجية وتسليط الضوء على النقاط الإستراتيجية الأساسية. ومن الناحية المثالية فإن زيادة الأداء يجب أن تساوي زيادة الأرباح. وبالتالي تخدم الغرض من الإستراتيجية، وحتى يكون هذا في وثيقة مكتوبة. يجب على أي إستراتيجية أن

(1)Sawyer, 1990: OP,Cit., p.30

(2)Sawyer & Vinten, 1996:152-155; Frigo,(2002), OP,Cit., p: 44

تترجم إلى أهداف قابلة للتحقيق الفعلي. هذه النقاط الأساسية لا بد أن تستحوذ على بطاقة الأداء المتوازن ويتم التقرير عنها من خلال وظيفة المراجعة⁽¹⁾.

٥/٢ - التوفيق بين أنواع المراجعة و إطار بطاقة الأداء المتوازن

الأنواع المختلفة للمراجعة (الإدارية، التشغيلية، والمالية...) يجب أن تكون مقيّمة، و يجب انتقاء أفضل أنواع المراجعة التي تناسب النقاط الأساسية للإستراتيجية. ومن خلال التعريف الحالي لوظيفة المراجعة الذي يتطلب التوجه المستقبلي والاستقلال والتقييم المنتظم لأنشطة المنظمة. نجد أنه يتفق مع إطار بطاقة الأداء المتوازن التي توفر هذه الأداة. وبالتالي فإن أنشطة وظيفة المراجعة بهذه الحالة سوف تؤدي إلى تحسين الربحية التنظيمية.

وهذا من شأنه أن يزيد من تحقيق الأهداف والغايات من خلال تحسين أداء الموظفين في كل وحدات الأعمال. وهذا النمط من المراجعة على صلة مباشرة مع وظيفة بطاقة الأداء المتوازن⁽²⁾⁽³⁾. وذلك لأن بطاقة الأداء المتوازن تستخدم بوصفها أداة توافق أداء استراتيجي، وهي في نهاية المطاف تؤدي دور أداة قياس أداء استراتيجي للمنظمة. وهذا سيسمح لوظيفة المراجعة أن تقدم تقريرا عن أداء الجوانب المالية وغير المالية للإدارة. وبالتالي التقارير سوف تتضمن جميع العناصر التي تنعكس في بطاقة الأداء المتوازن و حسب توزع الإستراتيجية التنظيمية عليها.

٦/٢ - المنظورات المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن

الأهداف الإستراتيجية، ومقاييس الأداء داخل إطار بطاقة الأداء المتوازن مستمدة من رؤية و إستراتيجية المنظمة، وتتمثل بطاقة الأداء المتوازن في مقياس الأداء الاستراتيجي ونظام الإدارة⁽⁴⁾.

(1) Ibid, P. 44

(2) Chambers, A, D., Selim, G.M., Vinten. G, Internal Auditing, Pitman Publishing, London, (1994). Pp. 56 - 82

(3) Ibid, PP. 56 - 82

(4) Kaplan & Norton, 1996, OP, Cit., p. 10.

أما إطار بطاقة الأداء المتوازن الذي يقدم نظرة إستراتيجية من أربع منظورات مختلفة، فإنه ينطبق على المنظمة ككل وبنفس الوقت ينطبق على وحدات العمل، الأمر الذي يضمن أن نشاط المراجعة يتماشى مع إستراتيجية المنظمة ككل.⁽¹⁾ والاتجاهات الأربعة الأخيرة كان لها تأثير على طرق الأداء وخاصة في التوفيق بين أداء المنظمة وإستراتيجيتها، وجعلتها مقاسه من قبل وظيفة المراجعة :

- الاتجاه الأول : التعريف الجديد لوظيفة المراجعة يعطي مزيد من الدور الاستراتيجي وهو موجه ليكون أكثر استقلالا من قبل، ويقدم وظيفة التأكيد، والوظيفة الاستشارية،
- الاتجاه الثاني : التغيير المتوقع عند عملاء وظيفة المراجعة (الإدارة و لجان مراجعة، وما إلى ذلك)
- الاتجاه الثالث : الاتجاه المتزايد من وظيفة المراجعة للتحرك نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة، و...
- الاتجاه الرابع : استحدث مؤخرا وهو بطاقة الأداء المتوازن لوظيفة المراجعة⁽²⁾، إن ترجمة تغييرات الأداء الاستراتيجي للمنظمة تكون ضمن الشروط التنفيذية، حيث تنطوي على استخدام مجموعة من بطاقات الأداء المتوازن. ووظيفة المراجعة يمكنها تقييم المنظمة وفقا للمعلومات الموزعة عبر إنجازات العناصر المكونة لبطاقة الأداء المتوازن⁽³⁾ .

(1)Kaplan & Norton, 1996, OP,Cit., p. 10.

(2) Ibid.P. 10.

(3)Frigo, 2003: , OP,Cit., pp 31-35.

٧/٢ - تعريف وظيفة المراجعة (الاستقلال، وظيفة التأكيد، و الوظيفة الاستشارية):

لقد طور معهد المراجعين الداخليين تعريف المراجعة خلال السنوات القليلة الماضية، إلى التعريف الحالي الذي ينص على ما يلي : "المراجعة هي وظيفة مستقلة، تهدف إلى التأكيد والأنشطة الاستشارية و تهدف إلى إضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة. وهي تساعد المنظمة على إنجاز ذلك من خلال وضع منهجية ونهج منضبط لتقييم وتحسين الفعالية من مخاطر الإدارة والمراقبة وإجراءات الحوكمة ". (١)

من خلال التعريف السابق فإن المراجعة لديها عدد من التطبيقات لقياس الأداء. القسم الأول من التعريف الذي يركز على الخدمات ذات القيمة المضافة من المراجعة إلى إدارة المنظمة.

والأسئلة التي يجب على المراجع أن يبقوها في الاعتبار ما يلي :

- كيف يمكن للمراجعين قياس القيمة المضافة؟
 - ما هي مقاييس الأداء التي ستساعد إدارة المراجعة في هذه الأولوية لإضافة قيمة في المنظمة؟
 - ما هي التدابير التي يمكن أن تساعد في أداء الإبلاغ موضوع الإستراتيجية التي تركز على خدمات القيمة المضافة؟ (٢).
- وهنا نجد أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد على قياس المدى الذي فيه مقاييس الأداء لوظيفة المراجعة تتصل بتقييم هذه العمليات والتي هي (وظيفة التأكيد والأنشطة الاستشارية، والاستقلال). إن مقاييس الأداء لوظيفة المراجعة من شأنها أن تركز على مقاييس الأداء الاستراتيجي. وهذا يتيح لأنشطة المراجعة التوقع الأكثر فعالية، و الرد على البيئات المتغيرة للمنظمات.

(1)McCall, 2003, OP,Cit., p. 32

(2)Frigo, 2002: OP,Cit., p p. 30-33

أيضا مقاييس الأداء للمراجعة يمكن أن تكون متسقة مع الكفاءات الإستراتيجية وخدمات القيمة المضافة والتي يمكن للمراجعين أن يوفرها من خلال بطاقة الأداء المتوازن⁽¹⁾، وفي الوقت الحالي نجد أن أولوية القيمة تأخذ أشكالا مختلفة في مختلف المنظمات، وأصبحت القيمة المضافة هي عامل رئيسي لتحقيق النجاح والبقاء لوظيفة المراجعة . وأضحت مقاييس الأداء مستخدمة للتركيز على الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة، وأكثر تحديدا في خدمات القيمة المضافة⁽²⁾.

٨/٢ - تنفيذ نموذج بطاقة الأداء المتوازن

تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يستلزم بداية توضيح الأهداف الإستراتيجية، والتي تكون موجهة من الأعلى إلى الأسفل، بحيث تؤمن هذه الأهداف - والتي تشكل جزءا من هذه الإستراتيجية- توافق المنظمة مع تنفيذ الإستراتيجية. والتوفيق هنا معناه إن وظيفة المراجعة وضعت بقوة كجزء من الإدارة، وأن مجال المراجعة يتناول كل الأهداف المدرجة ضمن منظورات بطاقة الأداء المتوازن الأربعة.

تنفيذ نموذج بطاقة الأداء المتوازن ينقسم إلى ست خطوات. هذه الخطوات تضمن التنفيذ الناجح لهذه العملية. بحيث أن تتالي هذه الخطوات يكون التوافق الكلي للمنظمة مع الإستراتيجية. و يجب أن يكون تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن ناجح لضمان قيام نموذج قياس الأداء الإستراتيجي بتعزيز الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة .

الخطوات اللازمة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن:

١/٨/٢ - الجمع :

- الحصول على أعلى مستوى من الأهداف والتدابير والغايات،

تحديد المتطلبات الأساسية للعملاء،

تحديد سلسلة العمليات الأساسية،

(1) Ibid, Pp. 30-33.

(2) Ibid, pp. 34-35.

- إنشاء وثائق على مستوى عال لتدفق العملية

جمع بيانات القياس الموجودة حاليا،

تخطيط دورة تطوير البطاقة وجدول أعمالها.⁽¹⁾

قائمة البنود التي يوصى بجمعها :

- المتطلبات الأساسية للعملاء،

الرؤية والمهمة والأهداف الإستراتيجية، والقيم المستهدفة للمنظمة،

أهداف المنظمة، والمقاييس، والقيم المستهدفة،

الأهداف والمقاييس، والقيم المستهدفة للإدارات،

خرائط التدفق للعمليات الأساسية عالية المستوى،.. الخ .

بيانات القياس الموجودة لإجراءات العمليات الأساسية⁽²⁾.

المخرجات :

• وجهة نظر حول سلسلة عمليات عملائك ومورديك،

• خريطة التدفق المناسبة لسير العمليات الأساسية،

• المدخلات ذات الصلة والخطة الخمسية للتنمية⁽³⁾.

٢/٨/٢ - التهيئة :

• إعادة النظر في مدخلات تخطيط تطوير بطاقة الأداء المتوازن،

• تحديد مجالات الأداء الرئيسية،

• ربط الأهداف التجارية مع مجالات الأداء الرئيسية،

• طرح الأفكار حول القياسات المحتملة،

• اختيار المؤشرات الرئيسية الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن الخاصة بك،

(1)Andries F V Rousseau,2004 & (Chang & Morgan, 2000 OP,Cit,. p:19

(2) Ibid.p19

(3) Ibid. P. 19

- تحديد المؤشرات الرئيسية،
- وضع خطط عمل لتجميع واستعراض المؤشرات الرئيسية^(١).
- المخرجات :**
- تحديد أهداف الفريق،
- قياسات البطاقة والمرتبطة بغايات المنظمة، وأهداف العمل، ومتطلبات العملاء،
- خطط العمل والتي تكون موضوعة لقياس التقدم^(٢).
- ٣/٨/٢ - الرعاية :**
- جمع وعرض وتحليل البيانات التاريخية،
- إجراء عملية مراجعة الأداء،
- تحديد الأهداف المناسبة،
- وضع خطط عمل لتعزيز التطوير،
- تعزيز الروابط الأفقية والرأسية^(٣)
- المخرجات :**
- مراجعة الأداء أقصر وأكثر فعالية،
- القيم المستهدفة لقياسات بطاقة الأداء المتوازن هي أكثر مناسبة وتحدي،
- تطوير الأعمال هو أكثر تحديدا وقابل للقياس،
- روابط أقوى لبطاقات الأداء المتوازنة^(٤)
- ٤/٨/٢ - التسلسل :**
- تحديد التدابير اللازمة لبطاقة الأداء المتوازن للمستوى القادم في التسلسل،

Andries F V Rousseau,2004 & (Chang & Morgan, 2000 OP,Cit, p.:20.

(2)Ibid. p.:20

(3) Ibid. p.:20

(4) Ibid. p.:20

- التحقق من أن عملية تتالي القياسات هي في المستويات المناسبة،
- إنشاء وتأكيد الروابط والتحالفات،
- توضيح القيم المستهدفة،
- إنشاء قياسات موجزة عندما تستدعي الحاجة،
- صقل الخطوات لجمع وتقديم التقارير، واستعراض النتائج^(١).

المخرجات :

- توازن وربط مجموعة من قياسات البطاقة،
- كل مستوى من مستويات المساءلة يحتاج لقياس ردود الفعل المناسبة،
- بطاقة الأداء المتوازن يجب أولاً أن تنفذ على مستوى الإدارة العليا،
- هذا هو المهم لضمان تأييد والتزام الإدارة العليا وهو ثابت،
- ومن ثم التسلسل في جميع أنحاء المنظمة^(٢).

٥/٨/٢ - الاتصال :

- إعادة النظر في عملية إدارة الأداء،
- وضع خطة الأداء الفردي،
- إجراء دورات التدريب عند الاقتضاء،
- تقديم ملخصات التقييم،
- إعادة النظر في الروابط ونتائج العملية^(٣).

المخرجات :

- المساهمات الفردية ترتبط بمخرجات بطاقة الأداء المتوازن ونتائج الأعمال،
- تحسين وتعديل نقاط بطاقة الأداء المتوازن تصبح معروفة^(٤).

(1)Andries F V Rousseau,2004 & (Chang & Morgan, 2000 OP,Cit, P. :20.

(2) Ibid. P. :20.

(3)Ibid. P. :20.

(4)Ibid. P. :20.

٦/٨/٢ - التأكيد :

- تقييم بطاقة الأداء المتوازن،
- يجب إعطاء الأولوية للتحسينات واتخاذ إجراءات بشأنها،
- تحديد وإقرار معايير القياس القابلة للتطبيق،
- إنشاء عملية مستمرة لتحسين بطاقة الأداء المتوازن^(١).

المخرجات :

- تقييم بطاقة الأداء المتوازن،
- خطط واستراتيجيات لتحسين بطاقة الأداء المتوازن،
- تطوير بطاقة الأداء المتوازن^(٢).

الخطوات الست لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن، كما ذكر أعلاه، ينبغي اعتبارها موجّهات ثابتة للتنفيذ في المنظمة. ويمكن لبطاقة الأداء المتوازن أن تلعب دوراً حيوياً في تحقيق قيمة مضافة لوظيفة المراجع . إذا استطاع أن يحقق ذلك عن طريق توفير وسيلة للإبلاغ، والتطوير، والرصد، وتنفيذ الأهداف الإستراتيجية المحددة داخل المنظمة.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار كل ذلك يمكن تحقيق خصائص بطاقة الأداء المتوازن لبلوغ الهدف المتمثل في تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع: من خلال قدرة وظيفة المراجعة على تقديم المشورة للإدارة عن طريق استخدام بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها أداة مواءمة و إدارة أداء داخل المنظمة. والجوانب التي ينبغي أن توضع في الاعتبار في الوقت ذاته لتعزيز الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة هي :

- مقاييس الأداء هي التي تحرك من خلال المهمة، والرؤية، و الإستراتيجية

(1)Andries F V Rousseau,2004 & (Chang & Morgan, 2000 OP,Cit, P. :21

(2)Chambers, Selim & Vinten, 1981:78; Sawyer & Vinten, 1996: 145 – 157; Kaplan & Norton, 1996, OP,Cit,. p . 9).

• الربط بين السبب والنتيجة،

• الروابط مع مخرجات مقاييس الأداء،

• وظيفة المراجعة تكون مفردة أو حسب الطلب⁽¹⁾.

تتبع وانتظام قياس الأداء سيضمن تحسين الأداء. ووظيفة المراجعة بالتالي سوف تكون قادرة على تلبية الزيادة في طلبات المراجعة، والزيادة في التوقعات المطلوبة من أصحاب المصلحة.⁽²⁾

أيضا بطاقة الأداء المتوازن هي وسيلة فعالة لقياس القيمة. وذلك لأنها تتجاوز بكثير الأرقام لأهمية الفحص، القائم على قاعدة عريضة من الأنشطة. مع بطاقة الأداء المتوازن،

على سبيل المثال، مجموعة مفصلة من الأهداف والأنشطة الإستراتيجية يمكن قياسها باستمرار. بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن توضح الروابط بين التعويضات المحفزة و الأداء الفردي⁽³⁾.

٩/٢ - الإجراءات التصحيحية (التغذية الراجعة)

نتيجة أي قرار يجب أن يكون هناك فعل. و نتيجة تقارير وظيفة المراجعة تكون بتحديد الصعوبات وتوصيات بأفعال لحلها . والأداء يبقى هنا هو نقطة التركيز، بحيث يتم تصحيح الأفعال نحو تحقيق الإستراتيجية و الغايات والتي لها علاقة بالجوانب التي يتم وضعها من قبل مستويات الإدارة المختلفة في المنظمة⁽⁴⁾.

(1) Frigo, 2002: OP,Cit., p p. 43-45.

(2)PricewaterhouseCoopers. Building a Strategic Internal Audit Function, A 10- step framework, www.PWC.COM/ INTERNAL AUDIT, 2003 ,p 3

(3) Ibid, P3.

(4)Sawyer & Vinten, 1996: OP,Cit., p p.151-152

النموذج المناقش أعلاه سوف يعزز التشاور وقيمة الهدف الوظيفي لوظيفة المراجعة داخل المنظمة. والخطوات الوجيهة المشار إليها أعلاه هي جزء لا يتجزأ من نجاح تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن في المنظمة.

خاصة أن معظم المديرين التنفيذيين الذين ينشدون وظيفة المراجعة في هذه الأيام يطمحون إلى تحقيق المزايا الرئيسية من استخدام بطاقة الأداء المتوازن ولكن قبل ذلك فإنه :

• ينبغي أن تكون أداة فعالة للإدارة لاستخدامها في رصد الكفاءة التشغيلية والامتثال لسياسة المنظمة.

• ينبغي أن يكون القصد منها أن تكون غير منحازة ومستقلة، وبعيدة عن الآراء الشخصية للمدراء وهذه النتائج عامة وواقعية والتقييمات موضوعية وذات صلة بالعمليات.

• يجب أن تكون متكيفة مع البيئة المتغيرة للأعمال عن طريق تقديم التقارير عن قياس بطاقة الأداء المتوازن للمنظمة .

• في الوقت نفسه، يجب أن تزيد من الثقة التي تملكها الإدارة في أداء التقارير عن وحدة التشغيل من خلال توسيع نطاق ومضمون أعمال المراجعة المالية التي يؤديها المراجعين .

• ينبغي أن تكون أداة مهمة لتقييم كل جوانب المنظمة، بما في ذلك معالجة البيانات، والمبيعات، والتسويق، الإنتاج، وما إلى ذلك .

المبحث الثالث

أبعاد القيمة المضافة لنشاط المراجعة

على الرغم من أهمية دور مهنة المراجعة، إلا أن التغيرات التي حفل بها العقدين الأخيرين، قد وجهت الانتباه نحو ضرورة تحرر مهنة المراجعة، من التقيد بالممارسة التقليدية، إلى تبني مدخل القيمة المضافة في ممارسة فعاليات المهنة، بهدف الارتقاء بمستوى الكفاءة المهنية للمراجع، وحفزه على انتهاج المنهج الإيجابي لدى قيامه بأداء مهام مسؤوليته، حيث بين الواقع العملي أن الاقتصار على مهام الرقابة والتحقق وتقييم نظام الرقابة الداخلية، لم يعد كافياً لإشباع حاجات أصحاب المصالح بمنظمات الأعمال، والذين ينتظرون من إدارات المراجعة، المزيد من المساهمة في تقدم وازدهار منظماتهم، ومساعدتها على تقلد مركز متميز في مضمار المنافسة المحلية والعالمية، أو بكلمات أخرى، فإن أصحاب المصالح أصبحوا ينظرون اليوم إلى القيمة، التي أضافتها إدارة المراجعة إلى المنظمة.

وقد أكد المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، على هذا التوجه، من خلال قيامه في يونيو من عام ١٩٩٩م، بإعادة تعريف المراجعة، مبيناً أنها نشاط موضوعي مستقل، يقدم خدمات تأكيد واستشارات، ويهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين مستوى كفاءة عملياتها، ويساهم في تحقيق أهداف المنظمة، من خلال قيامه بتوفير مدخل منطقي ومنظم، لتقويم وتحسين درجة كفاءة كل من: عمليات إدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية، وإطار حوكمة الشركات^(١)، الأمر الذي شجع المهتمين بمهنة المراجعة، على المضي قدماً نحو تأكيد هذا التوجه، وبيان السبل المؤدية إلى إرساء واستكمال، مقومات وأركان مدخل القيمة المضافة، في مجال مزاوله مهنة المراجعة.

(1) IIA, (2002), *Guidance for Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, (Aug.), (2004), pp. 1 – 17.

١ - محاور القيمة المضافة:

هذا، ومن الملاحظ أن مدخل القيمة المضافة، يركز على عدة محاور،
١/١ - تحديد المستفيدين الرئيسيين من (أو عملاء) خدمات مهنة المراجعة،
بمنظمات الأعمال، وكذلك احتياجات كل منهم .

على الرغم من تعدد فئات المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة - المستويات
الإدارية المختلفة، لجان المراجعة، الإدارة المالية، كافة أفراد المنظمة الخاضعين
للمراجعة الداخلية، المراجع الخارجي، أصحاب حقوق الملكية، المتعاملين مع المنظمة
من مصارف وجهات تمويلية، وموردين، الجهات الحكومية المسؤولة عن الأمور
الرقابية، والجهات المسؤولة عن سوق الأوراق المالية - إلا أنه من الممكن تركيز هذه
الفئات المتعددة، في فئتين رئيسيتين :

الفئة الأولى : المستفيدين المباشرين داخل المنظمة وتتمثل في مجلس الإدارة
والمديرين التنفيذيين، ولجان المراجعة،

- الفئة الثانية فهي تتكون من المستفيدين غير المباشرين وتتمثل في العملاء
والموردين والحكومة وأصحاب الأسهم وسوق الأوراق المالية وغير ذلك من
أصحاب المصلحة

حيث تمثل هاتان الفئتان، الجانب الأكبر من عملاء أو مستخدمي خدمات إدارة
المراجعة، الأمر الذي يوضح ضرورة إلمام المراجع، باحتياجات كل من هاتين الفئتين،
كي يتمكن من تلبيتها، بالكيفية التي تعمل على إضافة قيمة حقيقية للمنظمة^(١).

وأخذاً في الاعتبار أن الاحتياجات الرئيسية للفئة الأولى، تتمثل في توفير السبل
اللازمة لتحقيق الأهداف التشغيلية لإداراتهم، ومن ثم للمنظمة ككل، وذلك بمستوى
كفاءة مناسب؛ فإن القيمة المضافة لإدارة المراجعة - في مجال خدمة الإدارات التنفيذية

(1)Bailey, A. D., et al., (2003), *Research Opportunities in Internal Auditing*, IIA, The
Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, pp. 98 - 113.

-يمكن تحقيقها من خلال قيام المراجع، بتحديد مجالات تطوير أنشطة وعمليات تلك الإدارات، إما بزيادة درجة كفاءة أدائها، أو بتحديد مجالات ترشيد أوجه الإنفاق، ومجالات تحقيق الوفورات الممكنة في تكاليف التشغيل، وذلك كله عن طريق التوصيات، التي يمكن للمراجع، تقديمها لتلك الإدارات، من خلال الاستشارات، التي تطلبها تلك الإدارات من إدارة المراجعة، أو التوصيات التي يرى المراجع أهميتها، من خلال اتصاله بتلك الإدارات، أثناء قيامه بمهام مسؤولياته المعتادة، ويمثل ذلك الجانب الاستشاري، لدور المراجع، وفق ما ورد بتعريف المهنة، الصادر عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين⁽¹⁾.

مع الأخذ في الاعتبار أن الاحتياجات الرئيسية للجان المراجعة، تتمثل في توفير السبل اللازمة للتحقق من مدى ملائمة نظم الرقابة الداخلية، ومدى سلامة وموثوقية المعلومات المقدمة من قبل إدارات المنظمة، ومدى الالتزام باللوائح والقوانين ذات الصلة، ومدى سلامة وحماية أصول المنظمة، فإن القيمة المضافة لإدارة المراجعة - في مجال خدمة لجان المراجعة - يمكن تحقيقها من خلال قيام المراجع، بممارسة دوره التقليدي، في مجال التحقق والرقابة والتقويم، ويمكن النظر إلى هذا الدور، على أنه يمثل جانب التقويم والتحقق، لدور المراجع، حسبما ورد بتعريف المهنة، الصادر عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين⁽²⁾.

(1)Richards, D., Consultant Auditing: Charting a Course, *The Internal Auditor*, (Dec.), (2001), Vol. 58, Iss. 6, pp. 30 - 34.

(2)Rodgers, P. M., What we do Best, *The Internal Auditor*, (Apr.), (2003), Vol. 60, Iss. 2, pp. 80 - 81.

٢/١ - تفهم المراجعين لنشاط المنظمة :

ويشير (Andrews 2005)^(١) إلى أن أحد المحاور الهامة الأخرى، من محاور مدخل القيمة المضافة، يتمثل في ضرورة تفهم وإلمام المراجعين، بطبيعة نشاط وعمليات المنظمة، بل ويبين نفس الكاتب ضرورة أن يكون مستوى فهم وإلمام المراجع، لطبيعة الأنشطة التشغيلية للمنظمة، قريبة من درجة مستوى فهم العاملين المتخصصين في تلك الأنشطة، حيث ينعكس أثر ذلك على درجة كفاءة التوصيات، التي يقدمها المراجع، ضمن تقرير الاستشارة الموجه للإدارات التنفيذية بالمنظمة، بل إن مثل ذلك الفهم والإلمام بطبيعة عمليات المنظمة، من شأنه أن يجعل التوصيات المقدمة من قبل المراجع، تدخل في جوهر التحسينات المطلوبة، أو تبين أوجه الارتقاء بمستوى الأداء، الأمر الذي يعني أن التوصيات التي يقدمها المراجع، حينما يتم تقديمها بناءً على معرفة كافية بعمليات وأنشطة إدارات المنظمة، يصبح ذلك عاملاً رئيسياً لقبولها من جانب إدارات المنظمة، ومن ثم يتم إضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

كما هو الحال في الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة الخارجية، والتي ترى أهمية التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، في الارتقاء بدرجة كفاءة أدائه المهني، وذلك من خلال تحسين قدراته المهنية، وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية، وأن إستراتيجية التخصص القطاعي من شأنها العمل على تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية، من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وأدوات مهنة المراجعة الخارجية، والتقنيات الحديثة المستخدمة في إنجاز مهام تلك المهنة^(٢).

و في هذا الصدد نرى أن ضرورة إلمام المراجع بطبيعة أنشطة وعمليات إدارات المنظمة أمراً غاية في الأهمية، ذلك أن افتقاد المراجع لمثل تلك المعرفة، قد تسفر عن

(1) Andrews, L., Toward Better Understanding, *The Internal Auditor*, (Aug.), (2005), Vol. 62, Iss. 4, pp. 120 - 122.

(2) Mayhew, B. & Michael S. W., Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged to Firms Going Public, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (Sep.), (2003), Vol. 22, Iss. 2, pp. 33 - 45.

توصيات قد لا تفيد المنظمة في حقيقة الأمر، بل قد تؤدي إلى نتائج عكسية، فتلحق بالمنظمة آثاراً سلبية خطيرة، كما يرى الباحث في هذا المجال أن تكامل مثل هذين الاتجاهين، في مهنة المراجعة، من شأنه إضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

٣/١ - تبني برامج استشارية موسعة لكافة مستويات إدارة المنظمة:

هذا، ومن أهم الطرق التي يمكن لإدارة المراجعة، أن تستخدمها في سبيل تقديم قيمة مضافة حقيقية للمنظمة تبني برامج استشارية موسعة، لكافة مستويات إدارة المنظمة بالتنسيق مع قطاع المحاسبة الإدارية بالمنظمة إن وجد للعمل على تحسين كفاءة أنشطة المنظمة^{(١)(٢)(٣)}.

وتحسين قدراتها التنافسية، وتلافي المشكلات المستقبلية، مع الالتزام بضرورة تقديم التوصيات، التي من شأنها العمل على إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، وتجنب التوصيات ذات القيمة المتدنية، وتجنب التدخل في نطاق مسؤوليات واختصاصات الإدارة، والاقتصار على مجرد تقديم التوصيات الفنية المناسبة، وذلك للحفاظ على معيار الاستقلال المهني.

(1)Cashell, J. D. & George R. A., An Examination of Internal Auditor's Emphasis on Value-Added Services, *Internal Auditing*, (Sep./ Oct.), (2002), Vol. 17, Iss. 5, pp. 19 - 31.

(2)Roth, J., How do Internal Auditors add Value?, *The Internal Auditor*, (Feb.), (2003), Vol. 60, Iss. 1, pp. 33 - 37.

(3)Russell, J. P., Auditing Governance, *Quality Progress*, (Jun.), (2004), Vol. 37, Iss. 6, pp. 78 - 82.

٤/١ - تبني برامج موجهة نحو البحث عن، وفتح مصادر ربحية جديدة للمنظمة.
من خلال القيام بمراقبة ومتابعة وتقويم برامج ومشروعات التحسين المستمر،
التي أرسنها الإدارة العليا للمنظمة، والتقارير عن مدى التقدم الذي تم إحرازه في هذا
الشأن، والتحقق من المنافع المترتبة عليها، ومدى مساهمة ذلك في إضافة قيمة حقيقية
للمنظمة، ومدى كفاية الموارد اللازمة لإنجاز مثل تلك المشروعات.

القيام بدور همزة الوصل (أو قناة الاتصال الفعالة)، بين كافة إدارات المنظمة،
والأطراف المختلفة ذات الصلة بها، وبين الإدارة العليا للمنظمة، وذلك لإطلاع الإدارة
العليا على أية معوقات أو مشكلات، وكذلك أية فرص تطوير أو ربحية ممكنة.

٥/١ - القيام بمراقبة ومتابعة مدى التزام كافة إدارات المنظمة، بمقومات
واشترطات نظم إدارة الجودة،

يكون الهدف الرئيسي من متابعة نتائج ذلك، ضمان استمرار التزام الإدارات
المختلفة به، وضمان وضع تلك البرامج في المسار الصحيح، بما يعود بالنفع على
المنظمة.

وضرورة العمل على ربط توصيات إدارة المراجعة، بمحاور اقتصاديات
المنظمة، ونقاط الضعف القائمة بها، وتقويم كفاءة وفعالية أنشطتها، لتحديد مواطن عدم
الكفاءة، والأنشطة أو العمليات التي تحتاج إلى التحسين والتطوير، واقتراح التوصيات
الرامية إلى تحسين كفاءة الأداء.

أيضا ضرورة التحقق من حصول الإدارة، على رؤية واضحة لمسببات القصور
أو انخفاض الكفاءة، واتخاذ القرارات الملائمة لإزالتها.

مع ضرورة مراقبة البرامج التصحيحية، للتحقق من أنها قد أضافت قيمة حقيقية
للمنظمة .

٦/١ - ضرورة الارتكاز على محور: المراجعة على أساس إدارة مخاطر نشاط

المنظمة

٧/١ - ضرورة المساهمة الفعالة، في إرساء وتطوير قاعدة إدارة وتوصيل المعلومات بين إدارة المراجعة، وبين كافة الكوادر المحاسبية بالمنظمة، (Knowledge Management).

ضرورة توجيه الاهتمام الكافي، لاكتشاف ومواجهة، الانحرافات المالية للإدارة العليا للمنظمة، ووقائع الفساد المالي والغش، وتدعيم إطار حوكمة الشركات. القيام بالواجبات التقليدية لمهنة المراجعة، بالكفاءة المهنية المعقولة أو المناسبة، وعدم السماح بطغيان محور الاستشارات على ذلك المحور التقليدي، والذي يمثل ركناً أساسياً من أركان نجاح المهنة في تحقيق أهدافها، وفي تدعيم إطار حوكمة الشركات.

٨/١ - ضرورة تطوير قدرات المراجع لتطبيق فعاليات المراجعة الإدارية

البيئية:

كما أن من أهم مجالات القيمة المضافة للمراجع، ضرورة تطوير قدراته المهنية لتطبيق فعاليات المراجعة الإدارية البيئية، وذلك بغية تقويم مدى التزام المنظمة بمعايير الجودة البيئية، وتقويم كفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية البيئية للمنظمة، وتقويم القرارات والعمليات الإدارية البيئية للمنظمة، وتقديم الخدمات الاستشارية لإدارات منظمات الأعمال، في مجال الحفاظ على المكونات البيئية، والموارد الطبيعية و التنمية المستدامة^(١).

حيث أن نظام المراجعة الإدارية البيئية يمكنه المساهمة في تحسين الأداء للمنظمات - بغية الحفاظ على سلامة ونظافة البيئة وسلامة الموارد الطبيعية، حيث يمثل هذا المحور ركناً رئيسياً وهاماً، من أركان منظومة إدارة منظمات الأعمال، وبوجه خاص بعد تنامي الاهتمام بمسائل الحفاظ على البيئة، والتنمية المستدامة، على

(١) خالد زكي، مرجع سابق، ص ٤٩.

مستوى الوحدات الرقابية الحكومية، أو على مستوى المنظمات البيئية الدولية والمحلية، وأن ذلك يعتبر من أهم التحديات التي تواجه مهنة المراجعة، في سبيل قيامها بمسئوليتها تجاه هدف التنمية المستدامة على مستوى العالم^{(١)(٢)(٣)}.

٢ - عوامل نجاح مفهوم القيمة المضافة للمراجعة

ومن جهة أخرى، فإن نجاح المراجع، في إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، يتوقف على مجموعة من العوامل، من أهمها^{(٤)(٥)}.

١/٢ - ضرورة العمل على توفير الاستقلال التنظيمي، لإدارة المراجعة، وتنظيم تبعيتها الإدارية للجنة المراجعة بالمنظمة، ضماناً لقيامها بمهام مسئولياتها، بالموضوعية والحياد اللازمين لإنجاز مثل تلك المهام.

٢/٢ - ضرورة قيام مدير المراجعة، بوضع إستراتيجية مناسبة لإدارته، بما يتناسب مع هدف إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، وكذلك هدف إنجاز الدور الرقابي والتقويمي، ومحور المراجعة على أساس إدارة مخاطر نشاط المنظمة، شريطة اتساق مثل تلك الإستراتيجية، مع الإستراتيجية العامة للمنظمة وأهدافها، وكذلك ضرورة تحديد كل من: الأهداف العامة، والخاصة، لكل مشروع من مشروعات المراجعة.

(1)Zutshi, A. & Amrik S., Environmental Management System Auditing Within Australasian Companies , *Managerial Auditing Journal*, (2003), Vol. 18, Iss. 8, pp. 637 - 648.

(2)Watson, M., Environmental Auditing in the New Europe, *Managerial Auditing Journal*, (2004), Vol. 19, Iss. 8/9, pp. 1131 - 1139.

(3)Anthony, E. & Michael W., Organizations and Environmental Crime: Legal and Economic Perspectives, *Managerial Auditing Journal*, (2004), Vol. 19, Iss. 6, pp. 741 - 753.

(4)Marks, N., Too Much Value Added, *The Internal Auditor*, (Feb.), (2003), Vol. 60, Iss. 1, pp. 61 - 63.

(5)Burnaby, P.& Susan H., Trends in Internal Audit Strategies, *Internal Auditing*, (May/ Jun.), (2004), Vol. 19, Iss. 3, pp. 15 - 22.

٣/٢ - ضرورة اقتناع واتفاق كل من: المراجعين، والمستفيدين من خدمات إدارة المراجعة، على أهمية مدخل القيمة المضافة للمنظمة، وكذلك لنجاح كل منهم في أداء واجبات مسؤوليته، على النحو المناسب. حيث يترتب على غياب مثل هذا الاتفاق، نشأة توجه خاطئ لدى فئات المستفيدين من خدمات المراجعة، بأن المراجعة تمثل أحد معوقات إنجاز أهداف المنظمة، ورفع درجة كفاءة أدائها.

٤/٢ - ضرورة قيام المراجع بالتعامل مع كافة الأطراف المستفيدة من خدماته، بناءً على مفهوم المشاركة، وتلبية احتياجاتهم، بغرض تحسين الأداء والعمليات - شريطة الالتزام بمقومات معيار الاستقلال المهني - وذلك لكي يمكن أن تحقق المراجعة القيمة المضافة المنشودة للمنظمة.

٥/٢ - ضرورة العمل على تقديم توصيات إدارة المراجعة، وذلك في إطار المعايير المهنية، ومعايير الجودة الشاملة.

٦/٢ - ضرورة تبني أعضاء إدارة المراجعة، لروح الإبداع، في تقديم الاستشارات والتوصيات، سواءً في مجال ترشيد أو خفض التكاليف، أو في مجال فتح مصادر جديدة للربحية، أو في مجال تنمية وتوسيع مصادر الربحية القائمة، وذلك بالإضافة إلى ضرورة الإلمام بفرص التقدم، المتعلقة بكل من الفئات الخاضعة للمراجعة، وبالمرجع نفسه.

٧/٢ - ضرورة توظيف الأساليب التقنية والمهنية الحديثة، والتي تعمل على تخفيض وترشيد، تكاليف إدارة المراجعة من جهة، وارتفاع درجة كفاءة الأداء المهني من جهة أخرى.

٨/٢ - ضرورة العمل على تنمية خبرات ومهارات، أعضاء إدارة المراجعة، وإلزامهم ببرامج التعليم المهني المستمر، والبرامج التدريبية، التي تساعد على فهم والإلمام بطبيعة نشاط المنظمة، وكذلك اكتساب المفاهيم والمبادئ والأساليب الحديثة، للرقابة الداخلية.

٩/٢ - ضرورة العمل على إكساب أعضاء فريق المراجعة، مهارات الاتصال الحديثة، اللازمة لإعداد تقارير المراجعة والتقارير الاستشارية، باستخدام أحدث أساليب العرض والتقرير، ومهارات التفكير التحليلي و الإنتقادي الإيجابي، ومهارات التعامل السلوكي، مع الأطراف الخاضعين لمراجعتهم أو تطبيق توصياتهم، وكذلك مهارات مراعاة مسألة تضارب المصالح، التي تنشأ عند تقديم تقارير الاستشارات، التي تتضمن توصيات رفع كفاءة أداء بعض الإدارات، أو التغلب على أوجه الضعف القائمة بها.

١٠/٢ - ضرورة إلمام فريق المراجعة، بعوامل ومتغيرات الخطر، والقدرة على الإلمام الكافي بالمعلومات اللازمة، لتقدير أخطار الرقابة والأخطار الطبيعية، والتسلح بمجموعة مهارات الحدس الجيد، بما يدور في البيئة المحيطة بالمنظمة وبالمهنة نفسها، وممارسة نوعية محترفة من الحذر والتشكك تجاه مواطن الخطورة.

١١/٢ - ضرورة تحلي والتزام فريق المراجعة، بمبادئ دستور السلوك الأخلاقي للمهنة.

١٢/٢ - ضرورة مشاركة إدارة المراجعة، في مسائل تحديد وتطوير وتنظيم وإدارة، البرامج التدريبية الموجهة للمستويات الإدارية المختلفة وللعاملين بالمنظمة، حيث تعتبر هذه الإدارة، من أقدر الجهات معرفة باحتياجات تلك الأطراف، للمحاور التدريبية اللازمة لسد نقص معين، أو للتغلب على نقاط ضعف معينة، أو لإدخال نظم أداء حديثة.

١٣/٢ - ضرورة وجود نظام مناسب للتقويم الذاتي لأداء إدارة المراجعة، يقوم على أساس التقويم من منظور شامل، ويتفق مع أهداف ومسئوليات إدارة المراجعة وفقاً لتعريفها الحديث، مثل نظام التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، (Balanced Scorecard) أو نظام المؤشرات المرجعية (Benchmarking System).

ويمكن أن نخلص مما سبق، إلى أهمية مدخل القيمة المضافة في مجال مهنة المراجعة، ووجود ضرورة لتحويل أداء إدارات المراجعة بمنظمات الأعمال، من المدخل التقليدي إلى مدخل القيمة المضافة. غير أن المنفعة المتوقعة من تطبيق مدخل القيمة المضافة، لدى ممارسة مهنة المراجعة، لا تكتمل إلا من خلال القيام بممارسة محور التقويم الذاتي، لإدارة المراجعة، وتبيان مدى التقدم الذي أحرزته، في مجال إنجاز أهدافها ورسالتها الأساسية، في سياق الإستراتيجية العامة للمنظمة، وذلك بما يضمن ربط معايير تقويم أداء إدارة المراجعة، برسالة وأهداف تلك الإدارة، والنظر إلى مهام وأهداف إدارة المراجعة كمجموعة متكاملة، يمكن الارتكاز عليها في قياس وتقويم، عوامل ومتغيرات النجاح طويلة الأجل لتلك الإدارة، الأمر الذي يبين وجود حاجة ملحة، لاستخدام نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، في تقويم أداء إدارة المراجعة، بحيث يمكن الاستفادة من هذا النموذج، في تحديد القيمة التي أضافتها إدارة المراجعة للمنظمة.

النتائج المتحصلة مما سبق تثبت صحة الفرض الثاني لهذه الدراسة كما سيأتي تفصيل ذلك في النتائج في نهاية الدراسة.

٣- دور مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن، لأداء إدارة المراجعة، في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع: مقدمة:

يمثل رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع، محوراً رئيسياً من محاور اهتمام، كافة الفئات ذات الارتباط بمهنة المراجعة، كما يعتبر بمثابة أداة رئيسية من الأدوات التي تركز عليها المهنة، في تلبية حاجات المستفيدين من خدماتها، وتكتسب الاتجاهات الحديثة في مجال مهنة المراجعة، أهميتها من خلال دورها في تطوير ذلك الأداء، الأمر الذي يبين ضرورة تقويم دور مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن، لأداء إدارة المراجعة، في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع، للوقوف على حقيقة دوريهما في الارتقاء بمستوى أداء المراجع.

١/٣ - دور المقومات الرئيسية لمدخل القيمة المضافة في رفع درجة كفاءة

المراجع:

١/١/٣ - فأما بالنسبة لمدخل القيمة المضافة، فإنه يلاحظ من دراسة المقومات الرئيسية، التي يقوم عليها مدخل القيمة المضافة، أنها تتعكس بطريقة مباشرة، على رفع درجة كفاءة وتطوير أداء المراجع، حيث يعتبر الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة، وقيامه بأداء المهام الأصلية لمهنته بالكفاءة المطلوبة، وضرورة توظيفه للتقنيات والأساليب المهنية الحديثة، في قيامه بإنجاز مهامه المهنية، لتخفيض تكاليف إدارة المراجعة، وتبني روح الإبداع في أدائه لمهامه التقويمية والاستشارية، من أوائل المقومات اللازمة، لكي يتمكن المراجع، من إضافة قيمة حقيقية للمنظمة، ولا شك أن مثل هذا الالتزام، يحقق ارتفاعاً في مستوى الأداء المهني للمراجع، بل إنه يمثل أحد المعايير التي يمكن الاستناد إليها، لدى تقويم درجة كفاءة الأداء المهني^{(١)(٢)(٣)}.

٢/١/٣ - ومن جهة أخرى، فإن ارتكاز مدخل القيمة المضافة، على ضرورة إلمام المراجع، وفهمه الكافي لطبيعة نشاط وعمليات المنظمة، ينصب بشكل تلقائي، على ارتفاع كفاءة الأداء المهني له، ولعل تزايد الاهتمام المهني، بمسألة التخصص القطاعي (Industry Specialization) ليؤكد على أهمية مثل هذا التوجه بوجه عام، وأهميته في مجال مهنة المراجعة بوجه خاص، حيث ينعكس أثر مثل ذلك الإلمام والفهم الكافي لطبيعة نشاط المنظمة، على تزايد القدرات المهنية للمراجع، في مجال القيام بخدمات التأكيد سواءً لدى فحص وتقويم الأنظمة الرقابية والعمليات الإدارية بالمنظمة، أو في مجال فحص أمن النظم والمعلومات - وكذلك في مجال القيام

(1)Roth, J., (2003) OP,Cit., p p.15-22

(2)Rodgers, P. M., (2003), OP,Cit., p p.11-12

(3)Balkaran, L., A High – Powered Auditor: Proficiency in Traditional Areas of Professional Competency is not Always Enough to Deliver a Value – Added Effort, *The Internal Auditor*, (Feb.), (2005), Vol. 62, Iss. 1, pp. 26 - 28.

بالخدمات الاستشارية لتحسين كفاءة أداء التشغيل الداخلي للمنظمة، وفتح مصادر ربحية جديدة لها^{(١)(٢)}.

٣/١/٣ - أما فيما يتعلق بمحور المراجعة على أساس إدارة مخاطر نشاط المنظمة، والذي يعتبر من أهم أدوات مدخل القيمة المضافة - والذي يتبنى النظرة الشمولية لنشاط المنظمة، ويرتكز على تحليل الاستراتيجيات القائمة للمنظمة، تحليل عملياتها الرئيسية، تقويم المخاطر، معايرة النشاط، والتطوير المستمر - فمن الواضح أنه يتطلب ضرورة قيام المراجع، بتوسيع حقله المعرفية، لكي يتمكن من تفهم أصول التخطيط الاستراتيجي، وإدارة مخاطر النشاط، كما يتطلب منه أيضا ضرورة بذل مستوى أداء مهني متميز، لكي يتمكن من تفهم طبيعة نشاط المنظمة، وتقييم المخاطر الإستراتيجية، ومخاطر النشاط الرئيسي للمنظمة، سواء كانت مالية أو غير مالية، وكذلك تقويم السياسات والإجراءات القائمة بالمنظمة، للسيطرة على تلك المخاطر، الأمر الذي يوضح أن مثل هذا المحور الرئيسي، من محاور مدخل القيمة المضافة لمهنة المراجعة، يلعب دوراً جوهرياً، في الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجع^{(٣)(٤)}.

٤/١/٣ - ومن جهة أخرى، فإن ارتكاز مدخل القيمة المضافة، على ضرورة تحلي والتزام فريق المراجعة، بمبادئ دستور السلوك الأخلاقي للمهنة، وكذلك ضرورة تسلح المراجع بالمهارات السلوكية، في التعامل مع كافة الأطراف التي يتعامل معها،

(1)Gansberghe, C. N. V., Internal Auditing in the Public Sector, *The Internal Auditor*, (Aug.), (2005), Vol. 62, Iss. 4, pp. 69 - 74.

(2)Andrewsen, L., (2005) OP,Cit., p p.45-66.

(٣)النودل، د. علي بن عبد الله، التوجهات الحديثة في أساليب المراجعة:شمولية الرؤى والإجراءات، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، السنة الحادية عشرة، العدد الحادي والأربعون،(نوفمبر)، (2005) م، ص ص ٢٤ - ٢٩.

(4)Burnaby, P.& Susan H., Trends in Internal Audit Strategies, *Internal Auditing*, (May/ Jun.), (2004), Vol. 19, Iss. 3, pp. 15 - 22

لدى قيامه بأداء واجبات مهنته، وبوجه خاص الأطراف الخاضعة لتقويمه وتوصياته، والتعامل معها على أساس مفهوم المشاركة، لرفع كفاءة أداء بعض الإدارات، أو التغلب على نقاط الضعف أو الثغرات القائمة بها، إنما ينعكس أثره بصورة مباشرة، على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع، حيث تمثل مثل هذه المقومات، محاور رئيسية من محاور الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع⁽¹⁾.

٥ / ١ / ٣ - وفيما يتعلق بمحور ضرورة إلمام المراجع، بعوامل ومتغيرات الخطر، والقدرة على الإلمام الكافي بالمعلومات اللازمة، لتقدير الأخطار القائمة والمحتملة، والتسلح بمهارات الحدس الجيد، بما يدور في البيئة المحيطة بالمنظمة وبالمهنة نفسها، وممارسة نوعية محترفة من الحذر والتشكك تجاه مواطن الخطورة، وضرورة قيام المراجع، بالعمل على اكتشاف ومواجهة انحرافات الإدارة العليا للمنظمة، وكذلك ضرورة تسلح المراجع بمهارة مراعاة مسألة تضارب المصالح، لدى قيامه بتقديم توصياته واستشاراته، وبوجه خاص ما يتعلق منها بالإدارات التنفيذية والإدارة العليا، كأحد محاور مدخل القيمة المضافة، فإنه يتطلب من المراجع، القيام ببذل مستوى أداء مهني متميز، ومن ثم فإنه يعتبر من أهم محركات رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع⁽²⁾.

٦ / ١ / ٣ - أما فيما يتعلق بمحور ضرورة العمل على تنمية خبرات ومهارات، أعضاء إدارة المراجعة، وإلزامهم ببرامج التعليم المهني المستمر، والبرامج التدريبية، التي تساعدهم على فهم والإلمام بطبيعة نشاط المنظمة، وكذلك اكتساب المفاهيم والمبادئ والأساليب الحديثة للمراجعة، وضرورة العمل على إكساب أعضاء فريق المراجعة، مهارات الاتصال الحديثة، اللازمة لإعداد تقارير المراجعة والتقارير الاستشارية، باستخدام أحدث أساليب العرض والتقارير، ومهارات التفكير التحليلي

(1)Marks, N., Too Much Value Added, *The Internal Auditor*, (Feb.), (2003), Vol. 60, Iss. 1, pp. 61 - 63.

(2)Thompson, C., Adding Real Value: Auditors Discuss how to Best Assist Management in Fraud Detection and Prevention: a Tale Based on Actual Conversations, *The Internal Auditor*, (Aug.), (2004), Vol. 61, Iss. 4, pp. 94 - 97.

والإنتقادي الإيجابي، كمحاور هامة يرتكز عليها مدخل القيمة المضافة لمهنة المراجعة، فمن الطبيعي أن كل ذلك يصب في بوتقة الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع، ورفع درجة كفاءة وتطوير مثل هذا الأداء بشكل إيجابي⁽¹⁾⁽²⁾.

٤- دور المقومات الرئيسية لنموذج التقييم المتوازن في رفع درجة كفاءة

المراجع:

ومن جهة أخرى، وفيما يتعلق بنموذج التقييم المتوازن، لأداء إدارة المراجعة، فإنه يلاحظ من حيث المبدأ، أن التقييم الذاتي الذي يمارسه مدير إدارة المراجعة، لأداء المراجعين، من شأنه دفعهم نحو الارتقاء بدرجة كفاءة وتطوير مستوى أدائهم المهني، بصورة إيجابية ومستمرة، والاستفادة من تعرفهم على مجالات الضعف أو القصور القائمة، في نطاق أدائهم لواجباتهم المهنية؛ كما يلاحظ من دراسة المقومات الرئيسية، التي يقوم عليها نموذج التقييم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، وبوجه خاص فيما يتعلق بمنهجية بناء مثل هذا النموذج، وارتكازه على ضرورة تقييم أدائها، وفقاً لمدى تحقيقها لرسالتها الأساسية، وأهدافها الإستراتيجية، وارتكاز هذا التقييم، على مؤشرات تقييم الأداء، التي ترتبط بشكل مباشر، بالمحركات الإستراتيجية، للقيمة التي تضيفها إدارة المراجعة للمنظمة، أن ذلك ينعكس بطريقة إيجابية مباشرة، على رفع درجة كفاءة وتطوير أداء المراجع ومن جهة أخرى، فإن ارتكاز نموذج التقييم المتوازن لأداء إدارة المراجعة، على أساس ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها، إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس، تغطي كلا من: الجانب المالي لأدائها، درجة رضا المستفيدين من خدماتها، عمليات التشغيل الداخلي لها، والنمو والتعلم والإبداع الذي يحققه المراجعون، إنما ينعكس أثره بشكل مباشر، على رفع درجة كفاءة وتطوير أداء المراجع، ذلك أن قيام المراجع، بالأداء المهني لواجبات مسؤوليته، آخذاً في الاعتبار:

(1)Gansberghe, C. N. V., Internal Auditing in the Public Sector, *The Internal Auditor*, (Aug.), (2005), Vol. 62, Iss. 4, pp. 69 - 74.

(2)Russell, J. P., Auditing Governance, *Quality Progress*, (Jun.), (2004), Vol. 37, Iss. 6, pp. 78 - 82.

ضرورة السعي، نحو تحسين المؤشرات المالية لتقويم أدائه؛ والحرص على تحقيق القدر المناسب، من رضا المستفيدين من خدماته، في إطار معايير الأداء المهني المتعارف عليها؛ وتوظيف الأساليب والتقنيات المهنية، اللازمة لإنجاز واجبات إدارته، سواءً في مجال خدمات التقويم والتأكد، أو الخدمات الاستشارية؛ والحرص على التعليم المهني المستمر والنمو والإبداع، ليعتبر من أهم مقومات رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء، بما يؤكد على مدى المساهمة الإيجابية لنموذج التقويم المتوازن، في هذا الصدد.

١/٤ - جمع المؤشرات المطلوبة من قبل أصحاب العلاقة في تقرير إداري

واحد

ومما يبين الدور الذي يلعبه نموذج التقويم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، في مجال رفع درجة كفاءة وتطوير أداء المراجع، أن ذلك النموذج يوفر في تقرير إداري واحد: مجموعة من المؤشرات التي يحتاج إليها مدير إدارة المراجعة، عن كل من: وجهة نظر المستفيدين من خدمات إدارته، تجاه نوعية وطريقة تقديم تلك الخدمات، وتخفيض الوقت المطلوب لتنفيذ مهام المراجعة، وتطوير الجودة، والتركيز على العمل الجماعي، وتخفيض الوقت اللازم لإنجاز المهام الاستشارية، والتخطيط طويل الأجل. كما يستخدم نموذج التقويم المتوازن مقاييس الأداء، بطريقة مختلفة عن أنظمة الرقابة التقليدية - والتي تجعل أعضاء إدارة المراجعة يعملون في إطار الخطة المرسومة مقدماً - حيث تستخدم مقاييس الأداء في نموذج التقويم المتوازن، كنظام للمعلومات وللتوصيل والتعليم، وليس كنظام رقابة تقليدي، ومما يدعم مثل هذا الدور الهام لنموذج التقويم المتوازن، أن مقاييس تقويم أداء المراجعين، يجب أن تكون ممثلة تمثيلاً صادقاً وواضحاً، لإستراتيجية إدارة المراجعة، وذلك في سياق الإستراتيجية العامة للمنظمة^{(١)(٢)}.

(١) الخولي، د. هالة، استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والخمسون، السنة الأربعون، (٢٠٠١ م)، (ص ص ٣٩ - ١).

(2) Ittner, C. D., et al., Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms, Accounting, Organizations and *Society*, (Oct./Nov.), (2003), Vol. 28, Iss.7,8, pp. 715- 731.

٢/٤ - تحديد محركات الأداء وفحص كافة مراحل وخطوات وأنشطة

المراجعة:

كما أن نموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي، لإدارات المراجعة، يلعب دوراً هاماً في مجال رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني، لفريق المراجعة، وذلك من حيث ارتكازه على ضرورة تحديد محركات أداء مهام تلك الإدارة، ومراجعة وفحص كافة مراحل وخطوات أنشطة المراجعة، بالارتباط بأهداف الفئات المستفيدة من خدمات إدارة المراجعة، وكذلك ضرورة القيام بقياس وتقويم الأداء الفعلي، لأعضاء إدارة المراجعة، ولإدارة المراجعة نفسها كوحدة واحدة، والقيام بإرساء نظام لإعداد تقارير نتائج تقويم الأداء، وتوصيلها إلى الفئات المستفيدة من خدمات إدارة المراجعة، حيث يمكن النظر إلى ذلك كله، على أنه بمثابة مجموعة مترابطة من العوامل، التي تحفز المراجعين، على السعي نحو رفع درجة كفاءتهم وتطوير أدائهم المهني.

٣/٤ - تكامل مؤشرات تقويم الأداء في قياس القيمة المضافة لإدارة

المراجعة:

هذا، ويلاحظ من دراسة محددات نجاح نموذج التقويم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، من حيث: ضرورة التأكد من اشتغال مؤشرات تقويم الأداء، على كل من المؤشرات الرائدة، والتابعة، والتي تتكامل في قياس القيمة المضافة لإدارة المراجعة بالمنظمة، وضرورة التحقق مما إذا كانت مؤشرات تقويم الأداء الموضوعية، تعكس بوضوح القيمة المتوقع أن تضيفها إدارة المراجعة للمنظمة، وضرورة اتخاذ مهمة وأهداف إدارة المراجعة، كإطار متكامل لأهداف ومعايير تقويم الأداء، التي تبين محركات النجاح طويلة الأجل، وكذلك ضرورة التحقق من مدى قيام مؤشرات تقويم الأداء، بتدعيم الدور الاستراتيجي لإدارة المراجعة، في سياق الإستراتيجية العامة للمنظمة، أن هذه المحددات إنما تلعب دوراً مزدوجاً، فهي وإن

كانت تمثل محددات نجاح نموذج التقويم المتوازن، لأداء المراجعين، فإنها تمثل في الوقت نفسه، محركات أو دوافع عملية رفع درجة كفاءة وتطوير أداء المراجعين^{(١)(٢)}.

٤/٤ - تضيق فجوة التوقعات من خلال توضيح أبعاد القيمة المضافة في سياق وإطار الإستراتيجية العامة للمنظمة:

ومن جهة أخرى، فإن قيام مدير إدارة المراجعة، بتطوير إطار متكامل، يجمع بين مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن، لأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، بما يساعد على توضيح أبعاد القيمة المضافة التي تقدمها إدارته للمنظمة، ولضمان التزام إدارته، بأداء واجبات مسؤولياتها، في سياق وإطار الإستراتيجية العامة للمنظمة، وبحيث تترجم إدارة المراجعة إستراتيجيتها، إلى مجموعة من المقاييس والأهداف الملموسة، يعتبر من أهم العوامل التي تساهم، في تضيق فجوة التوقعات القائمة بين المستفيدين من خدمات إدارة المراجعة، وبين أداء المراجعين، وكذلك التغلب على الفجوة القائمة بين كل من: الأهداف طويلة الأجل، ومقاييس تقويم الأداء الفرعية، المتضمنة في مراحل ترجمة مهام إدارة المراجعة، والاتصال بالأطراف ذات الصلة، والتغذية المرتدة والتعلم، وذلك كله بما ينعكس إيجابيا وبشكل مباشر، على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني، لفريق المراجعة^{(٣)(٤)}.

ويمكن أن نخلص مما سبق، إلى أن الارتكاز على إطار متكامل، يجمع بين كل من: مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن لأداء الاستراتيجي، لإدارات

(1)Kaplan&David,2005, OP,Cit., p p.45-66.

(2)Schmidt,2005, OP,Cit., p p.15-16.

(3)Beumer, 2004, OP,Cit., p p.36-42.

(٤)أبو خشبة، د. عبد العال بن هاشم، مدخل مقترح لتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، المجلد الخامس، العدد الثاني، (سبتمبر)، (٢٠٠١م)، (ص ص ١٠٧ - ١٤٧).

المراجعة بمنظمات الأعمال، من شأنه العمل على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع .

النتائج المتحصلة في هذا المبحث تثبت صحة الفرض الثالث لهذه الدراسة كما سيأتي تفصيل ذلك في النتائج في نهاية الدراسة.

بل إنه قد يكون من المناسب في هذا الصدد، القيام بتحليل أثر استخدام كل من : مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارات المراجعة، على نجاح منظمات الأعمال، في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات، وهذا ما سيتناوله الباحث في سياق الفصل الثالث.

الفصل الثالث

استخدام نموذج التقييم المتوازن

في تقييم أداء إدارات المراجعة في منظمات الأعمال

سيتناول الباحث في هذا الفصل

المبحث الأول: استخدام نموذج التقييم المتوازن في تقييم أداء إدارات

المراجعة في منظمات الأعمال

المبحث الثاني: دور مدخل القيمة المضافة ونموذج التقييم

المتوازن لأداء إدارة المراجعة في تحسين درجة التزام

المنظمة بمقومات إطار حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: مدخل مقترح لضوابط إرساء الإطار المتكامل

لمدخلي القيمة المضافة، ونموذج التقييم المتوازن للأداء

الاستراتيجي، لإدارات المراجعة بمنظمات الأعمال.

المبحث الأول

استخدام نموذج التقويم المتوازن

في تقويم أداء إدارات المراجعة في منظمات الأعمال

١ - مقدمة

الجانب الهام والذي سيتم تناوله في هذا الفصل هو الصلة بين وظيفة المراجعة وبطاقة الأداء المتوازن. وبالتالي بين نظرية المراجعة وبطاقة الأداء المتوازن، وهذا الربط سيكفل الدور الاستراتيجي لتعزيز وظيفة المراجعة في إطار المنظمة. هذه المهمة لا يمكن أن تتحقق بداية إلا عن طريق تأمين العلاقة بين الإدارة العليا، ووظيفة المراجعة وبطاقة الأداء المتوازن وأصحاب المصلحة الآخرين .

خاصة بعد :

تطور تعريف وظيفة المراجعة . ليشمل المجالات الرئيسية الثلاثة، الاستقلال، ووظيفة التأكيد والوظيفة الاستشارية. هذا التعريف المنقح يدعم وظيفة المراجعة للتحرك بعيدا عن التركيز الموجه على الأمور المالية، نحو مزيد من المراجعة القائمة على المخاطر و الوظيفة الاستشارية.

دخول مفهوم بطاقة الأداء المتوازن، ومختلف الجوانب المتصلة بها. وتعدد فوائد تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن لتصبح ترجمة إستراتيجية المنظمة من منظوراتها الأربعة وهي، المالية، والعلاء، والعمليات الداخلية، والنمو والابتكار.

البيئة الحالية للأعمال، والتي بينت بعض الأهمية للخبرات المتغيرة في السنوات الأخيرة في البيئة التي تعمل فيها.

أيضا الأداء داخل المنظمة، حيث نجد أن هناك أولوية لامتلاك المعرفة في مختلف مستويات الأداء، بدءا من وحدة العمل والعمليات الأساسية والأفراد ووظائفهم ومجموعات العمل.

إضافة إلى الإستراتيجية التنظيمية، والتي تطوّرت لتوائم أنشطة المنظمة مع إستراتيجيتها.

أخيرا معايير المراجعة، والتي ساهمت في فهم وتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع عن طريق استخدام بطاقة الأداء المتوازن عند قياس أداء وحدات الأعمال من منظور إستراتيجي.

ولتعظيم الاستفادة من بطاقة الأداء المتوازن داخل المنظمة يجب أن يتم ربطها مع إستراتيجية وأهداف المنظمة. بحيث تساعد الإستراتيجية في عملية صنع القرار عن طريق مساعدة الإدارة في ترجمة الأهداف الإستراتيجية المختلفة.

٢ - العلاقة بين الإدارة ووظيفة المراجعة

توقعات الإدارة العليا هي التي تحكم العلاقة بين وظيفة المراجعة والإدارة العليا.

وهي التي توجد نظام تقييم المنظمة. الذي بدوره يقيم سلوك وحدات الأعمال المختلفة، من خلال توقعات الإدارة الوظيفية من المراجعة، والتي يمكن تلخيصها في التوصيف التالي:

- إن وظيفة المراجعة هي بمثابة ذراع الإدارة العليا،
 - وهي التي تحدد كيفية تنفيذ التعليمات الإدارية في الإدارات
 - وهي التي تبلغ عن الجوانب المهمة فقط،
 - وهي التي تكشف عن الحالة الحقيقية للمنظمة،
 - وهي التي تغطي نطاق واسع من وظيفة المراجعة⁽¹⁾.
- إن العلاقة بين الإدارة العليا للمنظمة ووظيفة المراجعة مهمة. لأنها مبنية على معرفة الأنشطة التي يقوم بها المراجع داخل المنظمة.

(1)Andries F V Rousseau, Utilising the balanced scorecard for the strategic role enhancement of internal auditing, 2004, Rand Afrikaans University, Pp 122-126.

وبالعودة إلى تعريف وظيفة المراجعة نجد أنه يتكيف مع تغير بيئة الأعمال. وهذا يتيح لوظيفة المراجعة تلبية احتياجات المنظمة. و بالتالي يكون له تأثير مباشر على العلاقة بين الطرفين .

أيضا يعيد تأكيد دور المراجع : "المراجعة هي وظيفة مستقلة، تقدم التأكيد الموضوعي وأنشطة الاستشارات تصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة"⁽¹⁾ ومن خلال دراسة التغيير الذي طرأ على تعريف وظيفة المراجعة، نجد أن العلاقة مع الإدارة أصبحت واضحة من خلال:

• أن وظيفة المراجعة تقوم بها المنظمة وموظفيها، أو يقوم بها جهاز خارجي مستقل.

• أعمال المراجعة هي خالية من أية قيود يمكن أن تحد بشكل ملحوظ من نطاق وفعالية المراجعة في مرحلة لاحقة.

• التقييم الذي سيقوم به المراجعين هو من أجل التوصل إلى استنتاجات دقيقة ومناسبة .

• إيجاد نظام ثابت بالمنظمة ينفذ دور المراجعة الداخلية.

• الإضافة التي يشكلها عمل المراجعين الخارجيين.

• وصف عمل المراجعين عندما يجدون الحقائق والبيانات، ويقيّمون المعلومات والبيانات.

• الأنشطة التي يؤديها المراجعين تقع في مجموعة واسعة النطاق، في مجال المنظمة .

• الدعم والمساعدة التي يمكن للمراجعين تقديمها للمنظمة ككل .

(1)McCall, S. (2003). Reconciling "Consulting" under GOA and IIA Audit Standards. The Journal of Government Financial Management Alexandria. Volume 52. Issue 3. Page 32.

• نطاق الخدمة الإجمالي هو كلي و يركز بشكل كامل على المنظمة (العاملين في المنظمات، ومجالس الإدارة وحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين) (١).

إذا التعريف الجديد يحدد وظيفة المراجعة بامتلاك وظيفة الاستشارات و التأكيد الموضوعي في المنظمة. وهذا سيقود وظيفة المراجعة على أن تكون أكثر ميلا نحو الإستراتيجية في أداء الدور الاستشاري للإدارة.

أيضا أنشطة وظيفة المراجعة تساعد المنظمة على انجاز أهدافها. ويتحقق ذلك من خلال منهجية ومدخل الانضباط في تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر و الاستشارات وإجراءات الحوكمة (٢).

فالمراجعة هي بالتالي جزء لا يتجزأ من المنظمة وتشارك تماما في جميع أنشطتها. وفي الواقع، فإن مجال المراجع يجب أن يشمل فحص وتقييم الكفاءات و فعالية المنظمة ككل. أيضا في حالة مراجعة العمليات ينبغي التركيز على أداء المنظمة (٣).

والمراجعة هي وسيلة للمراقبة. وهي التي تعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية الضوابط الأخرى المختلفة داخل المنظمة. وهي في حد ذاتها واحدة من أنواع كثيرة من أساليب الرقابة المستخدمة. فإدارة المراجعة يجب أن تدار، كمشروع قائم على الوظيفة. المراجعون الداخليون والخارجيون يجب أن يخططوا، وينظموا، ويوظفوا، ويباشروا، ويقودوا ويراقبوا المشروع والمهام ذات الصلة المرتبطة بعملهم. وظائف المراجعة يجب أن تشكل جزءا من إدارة النشاط داخل المنظمة (٤).

(1)Brink V.Z., Witt H.N. (1982) - Modern Internal Auditing, John Wiley & Sons, Inc., New York;4

(2)McCall, S. Op.cit. P. 32

(3)Sawyer, L.B.& Vinten , G.(1996). The Manager and internal auditor partners for profit. John Wiley and Sons. Brisbane.p. 32.

(4) Ibid, P. 32

أيضا المراجعة ميدان تطوير يعكس مجموعة واسعة من أنواع النشاط التنفيذي ومستويات التغطية. في بعض المنظمات وظيفة المراجعة اعتادت أن تكون نشاط مالي رسمي وفي غيرها مهام امتثال روتيني جدا. الدور الجديد لوظيفة المراجعة يتطلب علاقة مع لجنة المراجعة والإدارة العليا. بحيث يغطي نطاق عمل وظيفة المراجعة كامل الأعمال التنفيذية للإدارة الإستراتيجية⁽¹⁾.

ومع مرور الوقت والتغير الذي طرأ على تعريف ووظيفة المراجعة فقد تغيرت العلاقة بين المراجع والإدارة التنظيمية نظرا للدور الاستراتيجي المتزايد الذي يلعبه المراجع في منظمة العصر الحديث.

٣ - العمليات بين الإدارة ووظيفة المراجعة

إن وضع وتطوير وتنفيذ الخطة الإستراتيجية للمنظمة تأخذ بعين الاعتبار:

-مسؤولية كبار المسؤولين التنفيذيين.

-هيكل المنظمة - وهو الذي يرتب العلاقة بين الوحدات الداخلية⁽²⁾ - وهو

الجانب الذي تزايد أهميته في عملية الإدارة الإستراتيجية.

-المعلومات التي يتم تسليمها للإدارة والتي ستنتقل نتائج رقابة المراجعة، من خلال تقارير المراجعة التي يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية. وتقارير النتائج على الضوابط ومقاييس الأداء داخل المنظمة.

وبالتالي فإن أعمال وظيفة المراجعة تعمل كنظام متابعة للإدارة العليا، و التفكير الرشيد. وذلك لأن وظيفة المراجعة قادرة على إنتاج معلومات دقيقة و موثوقة. عن الأداء، والجوانب الأخرى التي يمكن أن تكون مقاسة مقابل لوحة علامات أو أهداف⁽³⁾.

(1)Brink& witt, Op.cit. P. 6,

(2)De Bruyn, H.E.C. (2003). Strategic Management: A Southern African Perspective. Entreprom Publishers, Issue 12: Pages 178-197

(3)Sawyer, L.B. & Vinten, Op.cit, P. 33.

أما الإدارة فهي وظيفة مستقلة عن الملكية. والأولوية هي للعمل عن طريق الغير، لتحقيق الغايات والأهداف التنظيمية في بيئة متغيرة باستمرار . و جوهر العمل هنا هو في الاستخدام الكفوء والفعال للمعلومات المقيمة الواردة من وظيفة المراجعة⁽¹⁾.

المراجعة هنا تدعم ثلاثة مصطلحات وظيفية، سواء كانت للإدارة التنفيذية، أو المالية، وطبيعة هذه المصطلحات هي :

- الاقتصاد، الأمر الذي يعني القيام بالأشياء بتكلفة منخفضة،
 - الكفاءة، الأمر الذي يعني فعل الأشياء بشكل مناسب،
 - والفعالية، الأمر الذي يعني عمل أشياء صحيحة⁽²⁾.
- القياس الفعال لأداء المراجعة هو في القدرة على تقديم معلومات مفيدة للإدارة من أجل التخطيط الاستراتيجي الفعال والقدرة على صنع القرار⁽³⁾.

ومن المهم هنا بالنسبة للعلاقة و العمليات بين وظيفة المراجعة و الإدارة أن تكون صحية . لكي تتيح المواءمة بين إستراتيجية المنظمة، و أقسام بطاقة الأداء المتوازن ووظيفة المراجعة مع الإدارة. أيضا وظيفة المراجعة يمكن أن تتخذ موقفا أكثر نشاطا في الدور الاستراتيجي للمنظمة. وهذا يمكن تحقيقه من خلال التشاور، ووظيفة التأكيد الموضوعي والاستقلالية.

٤ - العلاقة بين المراجعة و أهداف واستراتيجيات المنظمة .

من اجل إجراء تقييم شامل لموضوع قياس أداء نشاط المراجعة، نحن بحاجة إلى تحديد موقع المراجعة وعملياتها داخل الهيكل التنظيمي وخارجه. والدور الرئيسي الذي تلعبه المراجعة، ويمكن استكشاف الهيكل التنظيمي هذا من خلال نموذج السلطات الإدارية.

(1) Ibid, P. 33.

(2) Ibid, P. 36.

(3) rickard, Op.cit . 30-34

حيث أن السلطات التنظيمية في (المنظمات) هو مفهوم واسع، و يستخدم على نطاق واسع بين المستثمرين، والمديرين والمراجعين والعلماء..الخ. ومن خلال تحديد العلاقات المختلفة بين المشاركين / أصحاب المصالح في المنظمة من حملة الأسهم، والإدارة، ومجلس الإدارة، وأعضاء اللجان،... الخ) ومن ثم يتم اكتشاف السمات الأكثر تعقيداً في السلطات التنظيمية، وصولاً إلى فهم مشترك لمجموعتين من السلطات التنظيمية.

١ - السلطات التنظيمية في (المنظمات) وهي مجموعة من العلاقات داخل المنظمة وخارجها مثل حملة الأسهم، والإدارة، ومجلس الإدارة والموظفين وأصحاب المصالح الآخرين. إذن هي بناء من العلاقات التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف المنظمة .

٢ - مجموعة من المبادئ والقواعد، التي هي وسائل لتحقيق الهدف المختار، إضافة إلى نظام معتمد لرصد الأداء. وعلاوة على ذلك، هذه العلاقات والسلطات التنظيمية موجهة لتحديد أداء المنظمة.

وكما ذكرنا من قبل، هناك عدد من الأطراف المشاركة في السلطات التنظيمية. تشترك هذه الأطراف كلا من حملة الأسهم، ومجلس إدارة المنظمة، والموظفين، ومراجعي الحسابات (الخارجيين والداخليين على السواء)، المنظمات الخارجية وأصحاب المصلحة الآخرين.

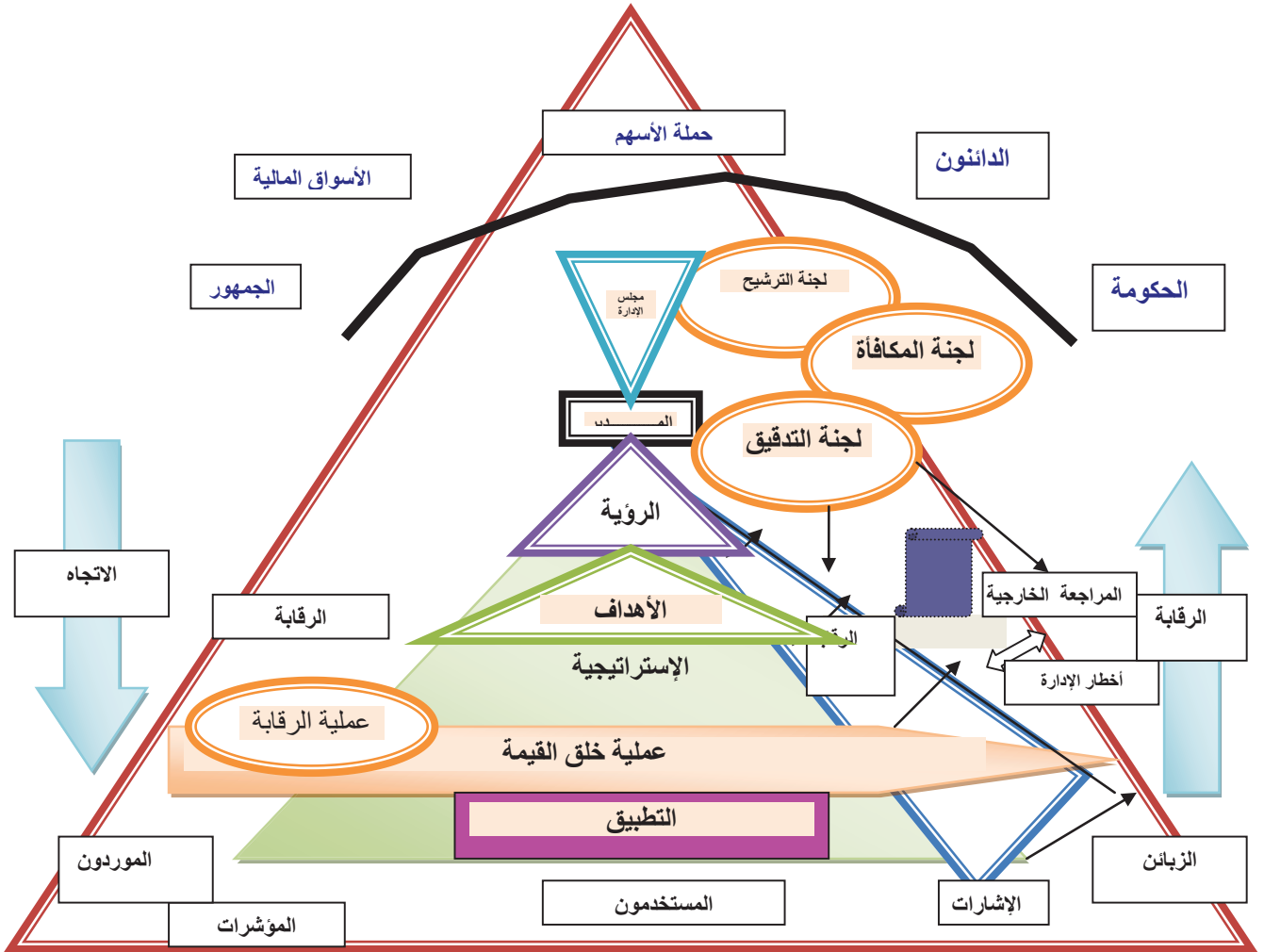
وهذا السلوك المشترك يتعلق بالسلطات التنظيمية التي تكشف عن التصورات للوصول إلى الهدف، والتي يمكن أن تكون من خلال (الحوافز والضوابط ووسائل المراقبة التي تؤدي إلى تحويل الرؤية والإستراتيجية للمنظمة إلى إجراءات محددة يتم اتخاذها). غير أنه ينبغي استخدام أدوات رصد محددة لهذه التحولات. وعلاوة على ذلك، وسائل المراقبة ينبغي وضعها موضع التنفيذ لضمان أن الرؤية والأهداف والإستراتيجية سوف تتحقق^(١).

(1) Ruud, F, Bodenmann, J. (2001). Corporate Governance und interne Revision. – In der Schweizer Treuhander 6/7.

العلاقة بين المراجعة ورؤية المنظمة من جهة، والأهداف والاسـتراتيجيات من جهة أخرى رسمت بشكل شامل بواسطة (Ruud, F, Bodenmann, J. (2001)

الشكل رقم (١/١/٣)

المراجعة في إطار السلطة التنظيمية



المصدر : Ruud, F, Bodenmann, J. (2001). Corporate Governance und interne Revision. – In der Schweizer Treuhander 6/7.

حيث يمكننا أن نرى من هذا الشكل المعروض أعلاه، واستنادا إلى توجهه الاستراتيجي للمنظمة، الذي تضعه الإدارة، كيف يتم تحويل رؤية المنظمة إلى أهداف معينة، والأهداف تكون ضمن استراتيجيات، تضمن تنفيذها من خلال خلق قيمة للعمليات. أيضا يجب استخدام إدارة المخاطر للتأكد من أن هذه التحولات، سوف تكون ناجحة.

وعلاوة على ذلك، نرى في الشكل أعلاه وسائل مختلفة للمراقبة والتي يجب أن تنفذ على نحو ملائم من أجل التخفيف من حدة المخاطر الناشئة. وفي إطار هذا التوجيه وحلقات الرقابة، فإن وظيفة المراجعة أخذت دورا مهما في سياق السلطات التنظيمية، من خلال دمج السلطات الأخرى المتعددة مع وجوه الرقابة هذه، وإبرازها باعتبارها الأكثر أهمية، وهي الآلية الوحيدة لضمان سلطات تنظيمية وافية وفعالة⁽¹⁾.

ولذلك، المراجعة هي جزء لا يتجزأ من المنظمة، وتقدم مساعدة كبيرة في ترجمة الإستراتيجية إلى إجراءات تنظيمية.

ومن ناحية أخرى، فإن الوضع الاستثنائي لوظيفة المراجعة، إضافة إلى المتطلبات الخارجية المطلوبة. من (المراجعين، ومعايير المراجعة، الخ) التي ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار جنبا إلى جنب مع إجراءات المراجعة، ومؤشرات الأداء المحددة مسبقا والتي يتم وضعها في إطار السلطات التنظيمية كل ذلك يوفر أدوات لرصد وقياس أداء المنظمة .

(1) Ruud, T.F.(2003). Research opportunities in internal auditing. Chapter 3: The internal audit function: an integral part of organizational governance. Altamonte Springs, FL,: The institute of internal auditors.

علاوة على ذلك، والذي هو في غاية الأهمية في عصر الاقتصاد القائم على المعرفة. توفير تغذية راجعة للإدارة مع قياس الأداء، وإجراءات تصحيحية ضرورية يمكن للإدارة أن تبادر بها⁽¹⁾.

بيد أن السؤال المهم في المنهجية والمسائل العملية التي تنشأ عند الحديث عن قياس الأداء ما هو نظام قياس الأداء (النموذج، الإطار، الخ)، الذي ينبغي أن يختار؟ وكيف يتم اختيار النظام الذي ينبغي أن يطبق؟

استعراض الحالة الراهنة لنظم قياس الأداء

بينما نتحدث عن قياس الأداء، نجد أن الدراسات تحتوي على الكثير من المصطلحات المستخدمة لتحديد هذا الموضوع مثل: قياس الأداء، ومقاييس الأداء، الأداء المتري، ومؤشرات الأداء الرئيسية، عوامل النجاح الحاسمة، الخ .

ولاستعراض بعض المصطلحات المستخدمة يمكن أن نجد وصف لبعضها عند

(Neely & all, 2002)⁽²⁾ حيث :

- عرف قياس الأداء بأنه عملية تحديد كفاءة وفعالية الإجراءات الماضية.
- أما مقاييس الأداء فهي معلمة تستخدم لقياس كفاءة الأداء وفعالية الإجراءات الماضية.
- في حين أن الأداء المتري هو تعريف للنطاق والمضمون، والأجزاء المكونة لقياس أداء القاعدة العريضة.
- أما مؤشرات الأداء الرئيسية فهي التي تمكن من إبلاغ المقررات التي ستصدر والإجراءات التي يتعين اتخاذها لأنها تحدد كفاءة وفعالية الإجراءات الماضية من خلال اقتناء وتبويب وتصنيف وتحليل وتفسير البيانات المناسبة.

(1)Borissas Seminogovas, Rolandas Rupsys. Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC

Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai. Kaunas: 2006 . , Iss. 39; pg. 215, 13

(2)Neely, A.D., Adams, C., Kennerley, M. (2002) The performance prism The scorecard for Measuring and Managing Business Success, - London: prentice Hall.

إذا نظام قياس الأداء هو عنصر هام من عناصر السلطات الرقابية، بالرغم من أنه لا يوجد في بعض منها نموذج عام للتعبير عن دقة هذا النظام. إلا أنه يجب الأخذ في الاعتبار جميع جوانب بنية وطبيعة المنظمات .

و نتيجة لاختلاف البيئات والأهداف الإستراتيجية، فإنه سيكون هناك حاجة في هذه المنظمات لاستخدام تدابير مختلفة من الأداء. ومع ذلك، فإن خصوصية المنظمات المستقلة تجعل تأثيرها ليس فقط على اختيار مقاييس الأداء فحسب، بل أيضا على اختيار نظام قياس الأداء.

إن سوء تصميم نظام قياس الأداء لا ينطوي على الاختيار غير المناسب للمقاييس، ولكنه أيضا يمكن أن يكون غير مناسب لهيكل النظام نفسه. وعلاوة على ذلك، إذا كانت الرسالة والرؤية الإستراتيجية للمنظمة لم تترجم على النحو الصحيح، فإن الاستفادة من تنفيذ وقياس الأداء سيكون ضعيفا، حيث أن العديد من نظم قياس الأداء، لم تأخذ في الاعتبار مفهوم الإستراتيجية.

المراجع والبحوث السابقة تكشف الأغراض التالية لقياس الأداء :

- التوفيق بين الرؤية والمهمة والأهداف الإستراتيجية، والعمليات للمنظمة .
- ضمان كفاءة وفعالية الرقابة والمساءلة للعمليات .
- تنفيذ العمليات وإدخال التحسينات من خلال إيلاء الاهتمام للتغذية الراجعة .
- اختيار نظام القياس المناسب واتخاذ تدابير محددة، مما يؤدي إلى تحسين النوعية وإقناع ورضا الموظف.

ولذلك، فإن نظام قياس الأداء يجب أن يتم اختياره مع الأخذ في الاعتبار الأغراض المذكورة لقياس الأداء. بيد أنه لا بد من ذكر أن أول غرض يجب أن يذكر هو (المواءمة بين المفاهيم)، وهو الأكثر أهمية.

اليوم و في ظل هذه البيئة المعقدة للمنظمات المتنافسة، فإنه يجب على المنظمات أن تفهم رؤاها، وتترجمها إلى أهداف، وتلحقها باختيار الاستراتيجيات الأصح لتنفيذها .

لأن مواءمة عمليات المنظمة مع الأهداف و الاستراتيجيات هي في غاية الأهمية وهي شرط حاسم للبقاء في مثل هذه البيئة.

وهنا نجد أن نظام قياس الأداء يسمح بالتحقق فيما إذا كان ذلك الترتيب الوارد أعلاه هو ثابت، وما إذا كان ينبغي إجراء مزيد من التعديلات. ويشير أيضا إلى كيفية أداء المنظمة تجاه أهدافها. ومن الواضح أيضا أن قياس الأداء في حد ذاته قد يؤثر على إستراتيجية التنمية، فضلا عن العمليات التنفيذية.

وفي الآونة الأخيرة، نتائج البحوث العملية التي نجحت في الكشف عن نظام بطاقة الأداء المتوازن أيضا نجحت في تكييف معظم مقاييس الأداء لقيادة الشركات الدولية الرائدة مع هذا المفهوم . وبالطبع فإن كابلان ونورتن هما اللذان يقودان هذا الاتجاه في العالم بطريقة الاقتباس.

ووفقا لمراجعة هارفارد للأعمال، فإن بطاقة الأداء المتوازن هي أهم أداة للإدارة في ٧٥ سنة الأخيرة، في حين أن قياس الأداء في الوقت الحاضر جذب قدرا كبيرا من الاهتمام لدى كل من الصناعيين والأكاديميين على حد سواء^(١).

دراسة (Gambus, A., Lyons, B. (2002).^(٢) تشير إلى أن حوالي نصف ثروة ١٠٠٠ شركة في الولايات المتحدة الأمريكية ونحو ٤٠ ٪ من نظيرتها الأوروبية قد طبقت بطاقة الأداء المتوازن .

(1)Borissas Seminogovas, Rolandas Rupsys(2006), Op.cit, P. 122,

(2)Gambus, A., Lyons, B. (2002). The balanced scorecard at Philips electronics// strategic finance, Vol. 84 no. 5

وعلى الرغم من بعض المنشورات مثل: Bourne and McCunn⁽¹⁾؛ other⁽²⁾؛ Franco, M., Bourne, M.C.S⁽³⁾؛ Ahn, H.⁽⁴⁾ والتي أشارت كلها إلى المنهجية، فضلا عن المشاكل العملية ذات الصلة بتنفيذها، اختاروا بطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء التنظيمي بدلا من الأطر الأخرى لمقاييس الأداء حيث كان هناك ما يبرر ذلك من الأسباب التالية :

• الشعبية الواسعة لبطاقة الأداء المتوازن، والمزايا العديدة المستفادة من المنشورات والأبحاث التجريبية التي مكنت من استخدام (أفضل الممارسات، فضلا عن التحقيق في حالات الفشل) ؛

• العدد الكبير من التطبيقات العملية الناجحة (بما فيها المنظمات الرائدة تبرهن أن هذا النظام له قيمة إضافية لتحسين العمليات التنظيمية، إذا ما نفذت على الوجه الصحيح)؛

• التأكيد القوي على الاتساق مع الأهداف الإستراتيجية والعمليات ؛

• إمكانية التعديل والتكيف نظرا لمرونة وعالمية البطاقة.

ووفقا لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن، فإن استخدام نظام قياس الأداء هذا يسمح بترجمة الإستراتيجية إلى إجراءات عملية. وهذا يعطي إمكانية تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن ليس فقط على المستوى التنظيمي، وإنما أيضا على مستوى الإدارات أو على مستوى تصميم بطاقة نتائج متوازنة لنشاط محدد (على سبيل المثال المراجعة).

(1)McCunn, P. (1998). The balanced scorecard: the eleventh commandment// Management Accounting, December.

(2)Bourne, M., Neely, A., Platts, k., Mills, J. (2002). The success and failure of performance measurement initiatives// international Journal of operations& production Management – MVB Up Limited, vol. 22 no . 11.

(3)Franco, M., Bourne, M.C.S.(2003). Business performance Measurement systems: A Systematic Review// proceedings of the 10th Eur OMA Conference. Lake Como, Italy.

(4)Ahn, H. (2005) . How to individuaillise your balanced scorecard// Measuring business excellence, vol. 9 No1.

جزء هام من مفهوم بطاقة الأداء المتوازن هو في التركيز على التوازن والتكامل بين أربعة أبعاد للقياس:

- القصيرة الأجل والطويلة الأجل ؛
- الخارجية والداخلية ؛
- المؤشرات القيادية والمؤشرات الثانوية (التابعة) ؛
- التدابير الموضوعية والتدابير الذاتية؛

٥- استخدام نموذج التقييم المتوازن في تقييم أداء إدارات المراجعة في

منظمات الأعمال

نظراً لأهمية تقييم الأداء ذاتياً، وأيضاً لأهمية ارتكاز مثل هذا التقييم، على أساس موضوعي وشامل لكافة محاور الأداء، فلقد اتجهت أنظار المهتمين بمهنة المراجعة، نحو نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، والذي قدمه في مطلع التسعينيات من القرن المنصرم، (Kaplan & Norton) والذي بين عدم كفاية المقاييس المالية بمفردها لتقييم أداء منظمات الأعمال، خاصة وأن التطورات الاقتصادية و التكنولوجية و العالمية، أصبحت تستلزم نظاماً حديثاً لتقييم الأداء الاستراتيجي، يرتكز على مجموعة متكاملة من المقاييس أو المؤشرات المالية وغير المالية، واللازمة لتقييم كل من : الأداء المالي، ودرجة رضا العملاء، و درجة كفاءة عمليات التشغيل الداخلي للمنظمة، و مستوى تعلم العاملين بالمنظمة وتطور مهاراتهم الفنية، وذلك بهدف محاولة تحقيق أهداف إستراتيجية المنظمة بكفاءة، وترشيد قراراتها الإدارية، من خلال الربط بين كل من :أهداف وإستراتيجية المنظمة، ومراكز النشاط بها، وبين مقاييس تقييم الأداء الاستراتيجي^(١).

(1)Kaplan, R.S. & David P. N., (1992), The Balanced-Scorecard Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, (Jan./Feb.), Vol. 70, Iss. 1, pp.71-79. 1996.

وقد بين، (Kaplan & David, 1996⁽¹⁾) أن نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي قد تم بناءه من أجل إمكانية قياس كل من: الأداء الحالي للمنظمة، وكذلك محاور الأداء المستقبلي لها، وأن ذلك لا يتأتى من خلال استخدام مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية فحسب، وإنما يقوم البناء الناجح لنموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، على أساس اشتقاق كل من المقاييس المالية وغير المالية، من وحدة النشاط (وحدة الأداء الاستراتيجي) للمنظمة، بحيث يشتمل النموذج على مجموعة متكاملة، من مقاييس تقويم المخرجات، ومحركات أداء تلك المخرجات، وذلك بحيث تجمعهم علاقة سببية منطقية، وأن نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، يقوم على أساس التعبير عن إستراتيجية المنظمة ورؤيتها، في صورة مجموعة من الأهداف والمقاييس، تتناول المحاور الأربعة الآتية:

أ - المحور المالي: والذي يحدد الأداء المالي، الذي تطمح المنظمة في تحقيقه، لإرضاء المساهمين أصحاب الأموال.

ب - محور رضا العملاء: والذي يحدد مستوى الأداء والجودة، الذي تسعى المنظمة إلى تحقيقه، لاكتساب المستوى المستهدف، من رضا عملائها عن منتجاتها.

ج - محور عمليات التشغيل الداخلي: والذي يحدد طبيعة ونوعية عمليات التشغيل، التي يجب أن تقوم بها المنظمة، لتطوير ورفع كفاءة أداء أنشطتها المختلفة، وقدرتها على المنافسة وتثبيت كيانها في السوق

د - محور نمو وتعلم العاملين بالمنظمة: والذي يحدد طبيعة التطورات والتغيرات، اللازمة للمنظمة لكي تتمكن من تحقيق أهدافها.

ومع نهاية التسعينيات من القرن الماضي، اتسع نطاق تطبيق نموذج التقييم المتوازن للأداء، وذلك كأحد محاور ارتكاز، إدارة الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، الأمر الذي وجه الأنظار نحو محاولة الاستفادة من مثل هذا النموذج، في

(1) Kaplan, R.S. & David P. N., Op.cit, , pp.71-79.

تقويم أداء إدارات المراجعة، بمنظمات الأعمال، بغية الاستفادة من شموليته، وتمشيًا مع التطورات الحديثة التي لحقت بمهنة المراجعة، وكذلك لتدعيم مدخل القيمة المضافة في مزاوله المهنة.

١/٥ - ربط وظيفة المراجعة بطاقة الأداء المتوازن

إن تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن من خلال وظيفة المراجعة تقوم على أساس مسلمة (أن قياس الأداء الرئيسي يمكن أن يساعد في أداء الوظيفة الإستراتيجية للمراجعة وإبلاغ الإستراتيجية في جميع أنحاء المنظمة^(١)). وذلك لأن بطاقة الأداء المتوازن تدمج مختلف أهداف المنظمة على مختلف المستويات، وهذا يعطي المراجع القدرة على رصد الإنجاز بكامله. كون بطاقة الأداء المتوازن تعطي وظيفة المراجعة القدرة على تأدية الدور الاستراتيجي في المنظمة باعتبارها بكامل هيئتها^(٢).

وإذا نفذت بطاقة الأداء المتوازن بشكل صحيح، عندها يمكن أن تساعد اللامركزية في المنظمة وتساعد في تمكين المديرين التنفيذيين من أداء أعمالهم . ولكن على العكس تماما فإنه عندما لا يتم تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن بشكل صحيح، فإنه يمكن أن تصبح مشكلة للإفراط في المركزية^(٣).

بطاقة الأداء المتوازن يجب أن تستخدم لتمكين المنظمة. ويتحقق ذلك من خلال تحقيق أهداف المنظمة المالية. البطاقة تخلق مفهوم الحوار حول الإستراتيجية و مسار تحقيق هذه الأهداف. وهنا الإستراتيجية تصبح شفافة، وتقلل من الخطر الوافد، كما يكتسب العاملون معرفة واسعة حول ما هو متوقع منهم. والمؤشرات غير المالية

(1)Frigo, Op.cit., P. :43

(2) ibid, P. 43.

(3)Gering, M. & Rosemarin, K. (2002). The Do's and Don'ts of Balancing. People Dynamics. April 2002. Volume 20. Number 4. Page 24

توفر وسيلة للتحقق فيما إذا كانت الأهداف التي تم تحقيقها صحيحة أو هناك تلاعب في البيانات المالية⁽¹⁾.

أيضا بطاقة الأداء المتوازن تكمل المؤشرات المالية، التي تعمل كملحق جيد للمؤشرات التابعة للنجاح المالي مع المؤشرات القائدة غير المالية . وهنا العمل يقود بطاقة الأداء المتوازن إلى أدنى مستوى من الأثر الذي قد يحدثه الربح والخسارة . لأن بطاقة الأداء المتوازن لا تسمح للمدير أن يصبح مشتت الانتباه أو غير مركز، كونها تقوي من تركيز المدير على مجالات الأداء الرئيسية⁽²⁾، والجانب الايجابي من تطوير بطاقة الأداء المتوازن بوصفها إطارا لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي هو أن هذه العملية يمكن أن تحسن مقاييس الأداء الاستراتيجي الإدارية. لأنها تبلغ الأداء والجوانب الإستراتيجية للإدارة العليا. وهذا يسمح لوظيفة المراجعة الداخلية تلبية الوظيفة الاستشارية في المنظمة. كما يسمح لها التركيز على جوانب البيانات المالية وغير المالية للمنظمة على حد سواء. وكل ذلك يمكن تحقيقه من خلال استخدام المقاييس الأربعة لنموذج بطاقة الأداء المتوازن⁽³⁾.

فالمراجع يمكنه الاستفادة من جميع تقديرات القيم والغايات والأهداف للمنظمة ليكون قادر على قياس أداء الإدارة المعنية⁽⁴⁾.

٢/٥ - تكييف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط المراجعة

ووفقا لـ⁽⁵⁾، فإن المزيد والمزيد من الشركات استخدمت بطاقة الأداء المتوازن كأداة لربط أداء الفرد في المنظمة لإنجاز الأهداف الإستراتيجية لها. وقد تكون بطاقة الأداء المتوازن متميزة في توفير مجموعة متكاملة من معايير الأداء

(1) Ibid, P 24.

(2) Ibid, P. 24

(3) Frigo, Op.cit , PP. :43-44

(4) Sawyer & Vinten, Op.cit: 193-195

(5) R .Kablan & D . Notrton, Op.cit, p. 24.

النجاح. وتوفر قياس مدى نجاح كل فرد وكل وحدة فرعية داخل المنظمة وتؤيد كل الأهداف المرتبطة بعوامل النجاح الحاسمة .

وذلك لأن بطاقة الأداء المتوازن تستخدم مجموعة من التدابير التي يمكن تصنيفها إلى أربعة منظورات (المالية، خدمة العملاء، والابتكار، والعمليات الداخلية)، بغرض ربط أداء جميع العناصر مع الأداء الاستراتيجي للمنظمة. نفس المفهوم يمكن أن يستخدم أيضا في قياس نشاط المراجعة، سواء كانت داخلية، والتي هي جزء لا يتجزأ من المنظمة، أو خارجية، باعتبارها منظمة مستقلة.

إن ربط المراجعة مع أهداف المنظمة وإستراتيجيتها والتي سبق وصفها في هذه الورقة (أنظر الشكل ١). هي من المحاولات الأولى لتطبيق منهجية منطق ونهج بطاقة الأداء المتوازن في قياس نشاط المراجعة و التي قام بها^(١)^(٢).

وقد كان الاهتمام الأول لبطاقة الأداء المتوازن هو في الربط مع الإستراتيجية العامة للمنظمة، حيث جرى التأكيد على هذا الاهتمام عند عرض الجيل الثاني من منهجيات قياس الأداء.

وهنا نجد أن الجيل الثاني من نهج قياس الأداء قد تقدّم خطوة كبيرة إلى الأمام، لأنه بدأ بمعالجة ديناميات توليد قيمة للمتحولات و التحقق من الموارد وكذلك مصادر هذه الموارد. ولذلك، فإن منهجية الجيل الثاني تضغط باتجاه التحولات بدلا من التركيز على قياس الإسهامات الفردية.

من أمثلة الجيل الثاني لأطر القياس والتي تشمل تطوير الخرائط الإستراتيجية باستخدام نهج بطاقة الأداء المتوازن نجدها خاصة عند^(٣)، فضلا عن استخدام أطر أخرى من قبل^(٤)^(٥).

(1)Ziegenfuss, D. (2000). Developing an Internal auditing Department Balance scorecard// Managerial Auditing Journal, Vol. 15, No.1/2.

(2)Frigo, Op.cit , p. 32.

(3)R .Kablan & D . Notrton, Op.cit P. 71-79.,

(4)Neely & all, Op.cit. P24,

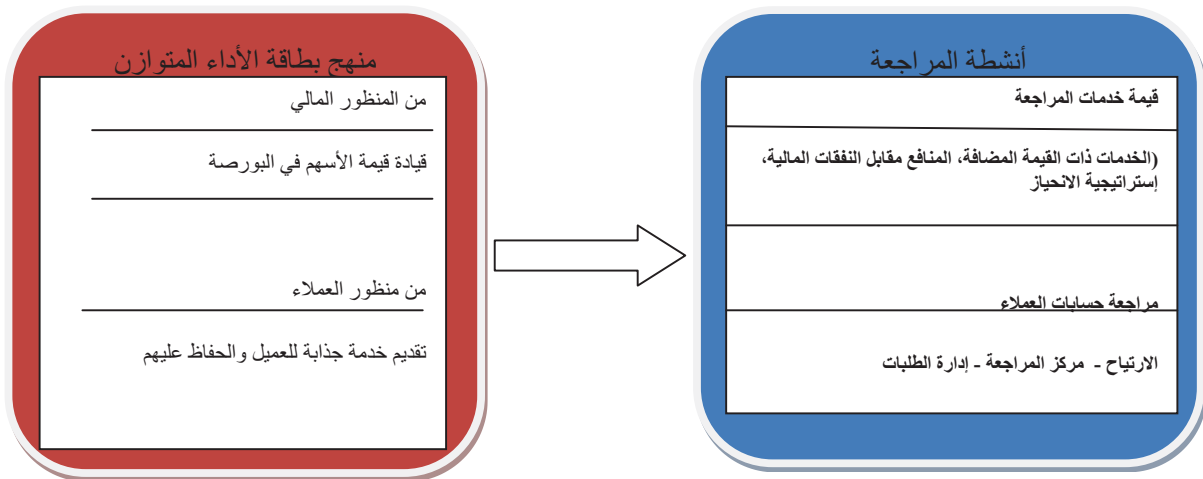
(5)Chatzkel, J. (2002). A Conversation with Goran Roos//Journal of Intellectual Capital, Vol. 3 No. 2.

إذا المبدأ كان في وضع إطار لمفهوم الخرائط الإستراتيجية، وهو أن المديرين سيكونون قادرين على التركيز على القضايا الإستراتيجية، وربط الرؤية والإستراتيجية بالأهداف وأداء المنظمة وعلاقة قياس الأداء بالأهداف الإستراتيجية ضمن سلسلة السبب والنتيجة.

مثل هذه الإستراتيجية يمكن أن تكون خريطة يعتمد عليها في رسم صورة عن نشاط المراجعة.

شكل (٢/١/٣)

تكيف بطاقة الأداء المتوازن وفق نشاط المراجعة



Borisas Seminogovas, Rolandas Rupsys,2006 , Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai. Kaunas: Iss. 39; pg. 215, 13

٣/٥ - إطار بطاقة الأداء المتوازن لإدارة المراجعة في منظمات الأعمال:

نتيجة لاتساع نطاق تطبيق نموذج التقييم المتوازن للأداء فقد اقترح البعض (١). (٢). (٣).

ضرورة بناء إطار لنموذج التقييم المتوازن، لأداء إدارة المراجعة، بحيث يقوم هذا الإطار على أساس تقييم أداء تلك الإدارة، وفقاً لمدى تحقيقها لرسالتها الأساسية، وأهدافها الإستراتيجية، ومدى مساهمة ذلك في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة كوحدة متكاملة، وذلك من منظور شامل، وليس جزئياً، وبحيث يركز هذا التقييم، على مؤشرات تقييم الأداء، التي ترتبط بشكل مباشر، بالمحركات الإستراتيجية، للقيمة المضافة لإدارة المراجعة، وذلك في سياق الإستراتيجية العامة للمنظمة.

ويترجم نموذج التقييم المتوازن، للأداء الإستراتيجي لإدارة المراجعة، رؤيتها وإستراتيجيتها، إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس، تغطي أربعة مجالات: الجانب المالي لأداء إدارة المراجعة، درجة رضا المستفيدين من خدمات إدارة المراجعة، عمليات التشغيل الداخلي لإدارة المراجعة، والنمو والتعلم لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية، الأمر الذي يعني أن هذا النموذج يوفر مجموعة من المقاييس، التي تعطي لمدير إدارة المراجعة، رؤية شاملة ومتكاملة عن أداء إدارته، وذلك سواءً من زاوية المقاييس المالية، أو من زاوية المقاييس التشغيلية، المرتبطة بمدى رضا المستفيدين من خدمات إدارته، وكذلك العمليات الداخلية، والنمو والتعلم والإبداع، الذي حققه أعضاء إدارته، مما يستنتج معه أن هذا النموذج، يحقق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وبين مؤشرات التقييم الرائدة والتابعة، والأداء الداخلي والخارجي، لإدارة المراجعة.

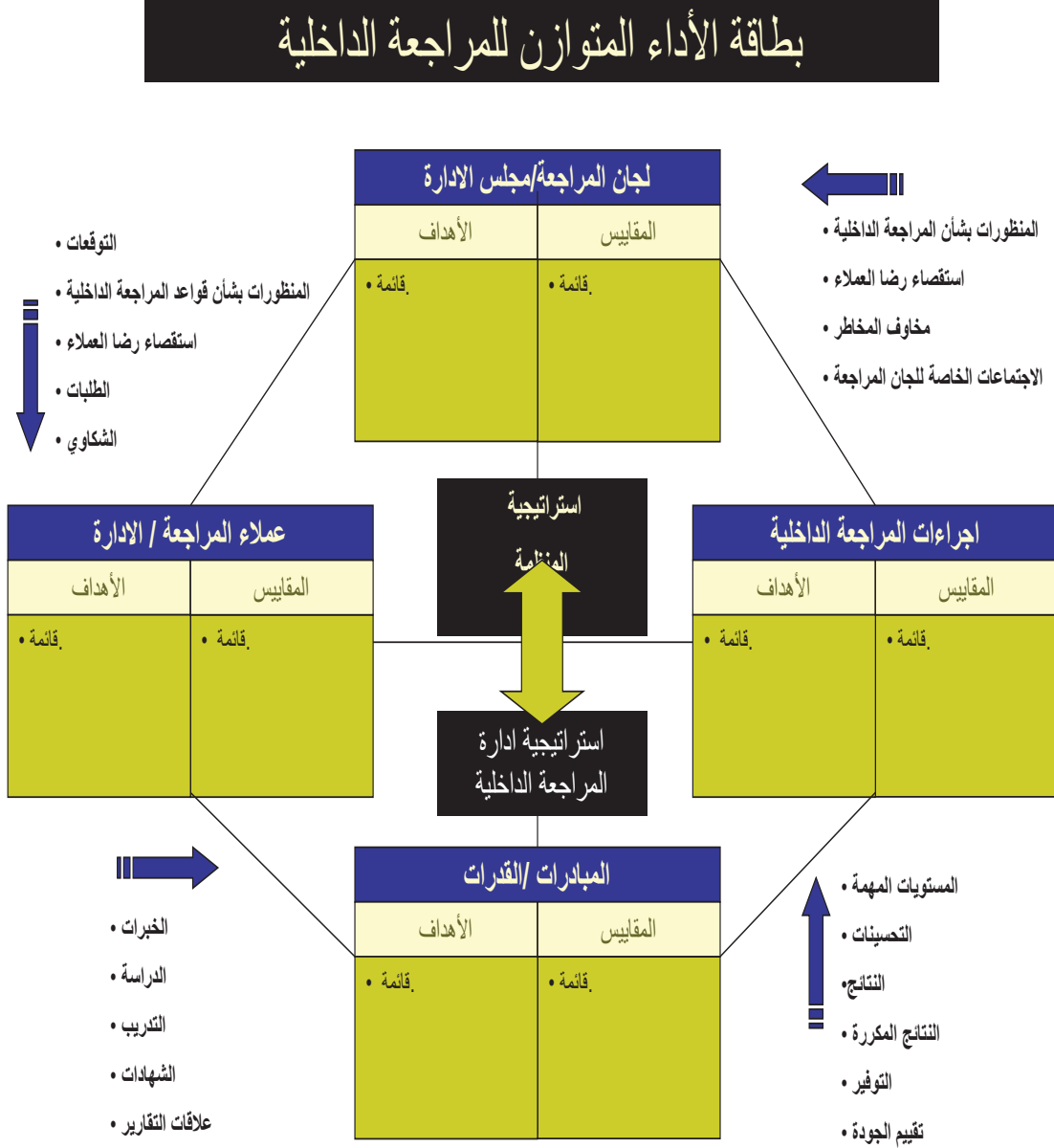
(1)Schmidt, C., Op.cit. P32,

(2)Ziegenfuss, D. E., Op.cit. P16,

(3)Frigo, M. L., Op.cit., pp. 25 - 53.

الشكل رقم (٣/١/٣)

محاور بطاقة الأداء المتوازن لنشاط المراجعة



المصدر : Frigo, M. L., (2002), *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing* Departments, IIA., The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, (Jul.), pp. 25 - 53.

تم تطوير هذه البطاقة من قبل الباحث

٦- عوامل تطوير نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارة

المراجعة:

نشأت فكرة تطوير نموذج التقييم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، نتيجة تضافر مجموعة من العوامل، اتسم بها واقع المهنة خلال العقدین الأخيرین، ومن أهمها

..(The IIA, 2002^(١)):. Beumer, 2004^(٢).,

التعريف الجديد لمهنة المراجعة، والصادر عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، في يونيو من عام ١٩٩٩ م، والذي ركز على أن نشاط المراجعة، يجب أن يسعى نحو إضافة قيمة إلى المنظمة، ومساعدتها على إنجاز أهدافها، وتحسين كفاءتها التشغيلية، من خلال تحسين كفاءة كلٍ من: إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، ومنظومة حوكمة الشركات.

التوقعات المتغيرة والمتزايدة للفئات المستفيدة، من خدمات إدارة المراجعة .
الاتجاه المتزايد نحو إتباع مدخل القيمة المضافة، في مجال مهنة المراجعة .
الاستخدامات المتزايدة لنظام المؤشرات المرجعية، في تقييم الأداء بصورة عامة، وفي تقييم أداء إدارة المراجعة بصورة خاصة.
تعدد أوجه الضعف القائمة في معايير تقييم الأداء التقليدية – مثل معدلات الإنجاز الفعلية لخطة المراجعة، معدلات التكاليف الفعلية إلى التكاليف التخطيطية لإدارة المراجعة، وعدد ومحتوى ونتائج تقارير المراجعة - والتي يتمثل أهمها في : قيامها بإعطاء صورة عن الأداء الماضي الذي أنجز بالفعل، لإدارة المراجعة، دون التطرق إلى الأداء الجاري والمستقبلي لها، عدم تركيزها على الاعتبارات الإستراتيجية

(1)The IIA, Op.cit. P 42,

(2)Beumer, H., (2004), Starting From Scratch: at Swiss Company Saurer Ltd. The Chief Audit Executive Focused on Best Practices to Create a Successful Internal Audit Function, *The Internal Auditor*, (Aug.), Vol. 61, Iss. 4, pp. 79 - 84

لإدارة المراجعة، عدم قدرتها على توضيح العوامل، المرتبطة بمحركات أداء القيمة المضافة لإدارة المراجعة.

٧- محددات نجاح التطبيق العملي لإطار نموذج التقييم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة

ولدى إرساء إطار نموذج التقييم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، يكون من الضروري قيام مدير تلك الإدارة، بمراجعة مجموعة متكاملة من محددات نجاح التطبيق العملي في هذا المجال، من أهمها⁽¹⁾⁽²⁾.

ضرورة التحديد الواضح للكيفية التي يمكن من خلالها، أن تعكس مقاييس ومؤشرات تقييم الأداء، رسالة وأهداف إدارة المراجعة.

ضرورة فحص درجة كفاءة، مؤشرات تقييم الأداء الموضوعية، من ناحية مدى تمثيلها للإستراتيجية العامة للمنظمة، واتساقها معها.

ضرورة تقييم أداء إدارة المراجعة، من زوايا أربعة: الجانب المالي، درجة رضا المستفيدين من خدمات إدارة المراجعة، عمليات التشغيل الداخلي للمراجعة، التعلم والنمو والإبداع، الذي يحققه أعضاء إدارة المراجعة.

ضرورة التأكد من اشتمال مؤشرات تقييم الأداء، على كل من المؤشرات الرائدة، والمؤشرات التابعة، والتي تتكامل في قياس القيمة المضافة للمراجعة بالمنظمة.

ضرورة التحقق مما إذا كانت مؤشرات تقييم الأداء الموضوعية، تعكس بوضوح القيمة المتوقع أن تضيفها إدارة المراجعة للمنظمة.

ضرورة اتخاذ مهمة وأهداف إدارة المراجعة، كإطار متكامل لأهداف ومعايير تقييم الأداء، التي تبين محركات النجاح طويلة الأجل.

(1)Frigo , Op.cit. P 37,

(2)Ziegenfuss, Op.cit. P 27,

ضرورة التحقق من توافر عنصرى الفهم والإدارة الملائمين، للعلاقات القائمة بين مؤشرات تقويم الأداء.

ضرورة التغلب على الفجوة القائمة، بين كل من: الأهداف طويلة الأجل، ومؤشرات تقويم الأداء، وذلك من خلال القيام بأربعة مهام رئيسية: ترجمة رسالة أو مهمة إدارة المراجعة، الاتصال الفعال مع الأطراف ذات الصلة، التخطيط الإداري الكفؤ، وذلك بالإضافة إلى التغذية المرتدة أو العكسية.

ضرورة التحقق من مدى قيام مؤشرات تقويم الأداء، بتدعيم الدور الاستراتيجي لإدارة المراجعة، في سياق الإستراتيجية العامة للمنظمة.

هذا، ويعتبر نموذج التقويم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة، بمثابة نظاماً إدارياً متكاملاً - وليس مجرد نظاماً لتقويم الأداء - يهدف إلى ضمان التزام إدارة المراجعة، بأداء واجبات مسؤولياتها، في سياق وإطار الإستراتيجية العامة للمنظمة، بحيث يتحقق الاتساق المناسب، بين الأهداف الفردية والخاصة لإدارة المراجعة، وبين الإستراتيجية العامة للمنظمة، وبحيث تترجم إدارة المراجعة إستراتيجيتها، إلى مجموعة من المقاييس والأهداف الملموسة، كي يكون هذا النموذج بمثابة نظام تغذية رقابي للمستقبل، وبحيث يتضمن مقاييس لكل من: مخرجات، ومحركات أداء، إدارة المراجعة .

٨- المحاور الرئيسية التي يقوم عليها نموذج التقويم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة

يمكن إيجاز المحاور التي يقوم عليها نموذج التقويم المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة في خمسة محاور رئيسية^(١)^(٢):

- التحديد والتعريف الواضح، لمحركات أداء مهام إدارة المراجعة.

(1)Fletcher, H. D. & Darlene, B. S., (2004), Managing for Value: Developing A Performance Measurement System Integrating Economic Value Added and the Balanced Scorecard in Strategic Planning, *Journal of Business Strategies*, (Spring), Vol.21, Iss. 1, pp. 1 - 17.

(2)FRIGO, Op.cit. P 37,