

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور  
الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات (دراسة حالة)

د. سمير مفتاح مهلهل\*  
جامعة المرقب

*Samir amahal@ yahoo. com*

د. عمران عطية البكوري\*\*  
جامعة المرقب

*elbkory@Yahoo.com*

integration between entries of both Balanced Scorecard  
and Reference Measurement in order to enhance the  
strategic role of internal audit in activating and applying  
of corporate governance

### **Abstract**

The aim of this study is to find a framework for the integration between entries of both Balanced Scorecard and Reference Measurement in order to enhance the strategic role of internal audit in activating and applying of corporate governance. To achieve this aim, a questionnaire was prepared and a sample of the study population, who belong to the Cement Sector in Libya, was selected. The number of participants was (40) whereas the number of respondents was (36); which means 90% of them.

The methodology adopted was the descriptive and analytical approach using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) to analyse the data.

This study found that the development of internal audit by applying integrated framework of entries of both Balanced Scorecard and

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

Reference Measurement would improve the performance of the internal audit profession. However, these two entries will play a positive role in raising the efficiency and effectiveness of the internal auditor's professional performance which can be reflected on strengthening of his/her role in activating the corporate governance.

**Key Words:** internal audit, Balanced Scorecard, corporate governance.

### 1- المقدمة:

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في كافة الشركات حيث تقوم بمد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة من ناحية أخرى، إلا أنه وعلى الرغم من تك الأهمية كانت وجهة النظر السائدة بشأن نطاق عمل المراجع الداخلي ترى أنه يشمل فقط النواحي المالية، وهو التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يعمل بكفاءة طوال الوقت أو السعي لكشف الغش والاحتيال وذلك في إطار بدله للعناية الواجبة خلال أدائه لعمله، هذا الدور لم يعد ملائماً في ظل التغيرات المتلاحقة في بيئة النشاط الاقتصادي والتطورات التكنولوجية وثورة الاتصالات التي تولد عنها ظهور انتشار التجارة الالكترونية وإمكانية تبادل المعلومات على نطاق دولي بشكل واسع وسريع وهو ما دفع الجمعيات المهنية للمراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين لتطوير وتوسيع نطاق عمل المراجعة الداخلية بما يتلاءم مع هذه المستجدات ويفي بالاحتياجات الإدارية المتزايدة والمتطورة لمعلومات أكثر دقة تساعد في دعم اتخاذ القرار (الكاشف، 2000، ص33)

### 2- المشكلة البحثية:

تزايدت أهمية مهنة المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة وبوجه خاص بعد تنامي الكتابات المحاسبية المنادية بأهمية وضرورة إحياء الدعوة إلى تطبيق إطار حوكمة الشركات، حيث تعتبر تلك المهنة بمثابة أحد المحاور الهامة، التي تركز عليها نجاح إطار حوكمة الشركات، في تحقيق أهدافها غير أن متطلبات التطوير أصبحت تستلزم ضرورة البحث عن آلية جديدة لتقييم أداء مهنة المراجعة

الداخلية، بما يتناسب مع طبيعة دورها، في ظل إطار حوكمة الشركات، وبما يساعد على رفع مستوى كفاءة أداء المراجع الداخلي، وإتاحة الفرصة لإمكانية مراقبة جودة ونوعية أداء إدارة المراجعة الداخلية، وذلك بما يمكن إدارات المراجعة الداخلية، في تحقيق أهدافها التنظيمية واستراتيجيتها الموضوعية.

ومن أبرز هذه الآليات مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي، الأمر الذي يعزز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي ويسعى البحث للوصول إلى إطار للتكامل بين مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي، بهدف تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات، وسوف يقوم الباحثان بإجراء دراسة ميدانية على مصنع لبدء للإسمنت.

وما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في السؤالين التاليين:

1- هل مازالت الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به كافياً وملائماً لبيئة الأعمال الحالية، في ظل التغيرات والتطورات التكنولوجية وثورة الاتصالات وما تواجهه الشركات من تحديات ومخاطر الأعمال.

2- هل يساهم تطبيق تكامل مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي، والارتقاء بدرجة مساهمة مهنة المراجعة الداخلية في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات؟

### 3- هدف الورقة البحثية:

يتمثل الهدف الأساسي إلى تسليط الضوء حول دور التكامل بين مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات ويمكن تحقيق الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- بيان ماهية حوكمة الشركات وألياتها.
- دور المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق حوكمة الشركات
- بيان مفهوم بطاقة الأداء المتوازن
- بيان مفهوم القياس المرجعي.

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

- دور تكامل المدخلين في تطوير دور المراجع الداخلي.

- آلية الارتقاء بالدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي.

#### 4- أهمية البحث:

يمكن تلمس أهمية هذا البحث من زاويتين إحداهما علميةً والأخرى عملية، فعملياً يساهم البحث في الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجع الداخلي، وكذلك تقييم ذلك الأداء، والذي مازال محل جدل وبُحث علمي ومهني، ويكسب البحث قيمته من خلال الارتكاز على أسلوبين من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهما أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي والتي أثبتت كفاءتهما على أرض الواقع العملي في مجال السعي نحو تطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، باعتباره ركناً أساسياً في منظومة حوكمة الشركات.

وعملياً فإن هذا البحث هو محاولة لتقديم إطار لتكامل بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لإرساء ذلك على مستوى الواقع العملي لمهنة المراجعة الداخلية، وتأتي أهمية هذا البحث على المستوى القومي من خلال دوره في تهيئة ومساعدة المراجعين الداخليين في ليبيا لمزاولة فعاليات مهنتهم بمستوى أداء مهني يتناسب مع مستجدات وتحديات الواقع العملي الراهن.

#### 5- فرضيات البحث:

يسعى هذا البحث لاختيار الفروض التالية:

- الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأساليب التقليدية المتبعة عند قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به وبين تفعيل حوكمة الشركات.
- الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي وبين تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

#### 6- منهجية البحث:

استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك لكونه المنهج المناسب لمثل هذا النوع من الدراسات، ومن أجل تحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات ثم الاعتماد على المصادر التالية:

- أ - المصادر الثانوية: وهي مصادر المعلومات المكتوبة مثل: الكتب والدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع حيث غطت الجانب الأدبي.
- ب - المصادر الأولية: تم تصميم إستبانة احتوت على مجموعة من الأسئلة وزعة على العاملين بالإدارة المالية والمراجعة الداخلية في مصنع لبدء للإسمنت.

#### 7- حدود البحث:

إقتصر البحث على تناول التكامل بين مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات من خلال دراسة الجوانب المحاسبية والمراجعة الداخلية والمحاسبية الإدارية.

الحدود المكانية: إقتصر البحث بالدراسة الميدانية على مصنع لبدء للإسمنت

الحدود الزمنية: الفترة الزمنية ثم تطبيق الدراسة خلال الفترة 2016.

#### المبحث الأول: الدراسات السابقة

- 1 - دراسة (ابراهيم، 2005) بعنوان نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ". هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على واقع حوكمة الشركات، وإيضاح دور المراجعة الداخلية في الحوكمة الجيدة، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود ترابط وتوافق على المستوى الدولي بين مبادئ حوكمة الشركات، ومعايير المراجعة الداخلية.
- 2 - دراسة (زغلول، 2006) بعنوان: "تعزيز آليات حوكمة الشركات باستخدام نظام إدارة الأداء الاستراتيجي للجيل الثالث لمقياس الأداء الاستراتيجي"، والذي يعكسه الجيل الثالث لمقياس الأداء المتوازن ومنظومة حوكمة الشركات، كهدف عام يمكن تحقيقه من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- أ- تأصيل مفهوم ادارة الأداء الاستراتيجي بمقوماته وخصائصه الأساسية.
- ب- زيادة فعالية آليات حوكمة الشركات من خلال التركيز على الدور الإيجابي المحتمل للأخريين ذوي العلاقة بدلاً من التركيز فقط على حملة الأسهم وكذلك التركيز على خصائص أعضاء مجلس الإدارة.

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

ج- زيادة فعالية حوكمة الشركات، من خلال احتواء الخطر الملازم للأداء الاستراتيجي، وكذلك احتواء فجوات الأداء الاستراتيجي الناتجة من اختلال توازن الأداء التكتيكي في المدى القصير مع الأداء الاستراتيجي في المدى الطويل، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن الإدارة الجيدة للخطر الملازم للأداء الاستراتيجي تساهم في نجاح تطبيق آليات حوكمة الشركات.

**3 - دراسة (عيسى، 2008) بعنوان " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات.** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، يؤدي إلى أحكام الرقابة على المنشأة.

**4 دراسة (النمرى، 2010) بعنوان: " نمو مدخل متكامل لدور المراجعين الداخليين في تحسين حوكمة الشركات "**.أوضحت الدراسة أن الدور المستجد للمراجعين الداخليين في حوكمة الشركات، يتمثل في تقديم خدمات الاستشارية التي تهدف إلى إضافة القيمة وتحسين الأداء المستدام للشركة في مجال العمليات التشغيلية، وإدارة المخاطر، وضوابط الرقابة الداخلية، والتقارير المالية وتحسين حوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها توفر وظيفة المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات خدمات إضفاء الثقة التي تتميز بالموضوعية والاستقلال.

**5 دراسة (حسن: 2012): بعنوان " التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقييم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشأة (دراسة ميدانية على قطاع الاسمنت في جمهورية مصر العربية)"** هدفت الدراسة إلى وضع إطار للتكامل بين مدخلي القيمة المضافة والتقييم المتوازن للأداء بهدف تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة مخاطر الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن تطوير المراجعة الداخلية من خلال تطبيق الإطار المتكامل لمدخلي التقييم المتوازن للأداء والقيمة المضافة من شأنه الارتقاء بمستوى أداء مهنة المراجعة الداخلية لكي تستطيع القيام بدورها الهام في تقييم وتحسين فعالية إدارة مخاطر الأعمال.

## التعليق على الدراسات السابقة:

ويخلص الباحثان من عرض وتحليل الدراسات السابقة إلى النتائج التالية:

أ - لم تتناول هذه الدراسات بشكل واضح وصريح دور مهنة المراجعة الداخلية في رفع مستوى درجة التزام منشأة الأعمال بمقومات إطار حوكمة الشركات.

ب - أشارت بعض الدراسات السابقة إلى ضرورة الاهتمام بتنمية وتطوير معرفة إدارة المراجعة الداخلية بالأساليب الإدارية الحديثة والتي أصبحت ركن الزاوية في نجاح العديد من المنشأة والشركات. **يستنتج الباحثان** ان من خلال الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات، لا يزال يفتقر إلى الجانب النظري والتطبيق العملي وقد انعكس ذلك في ندرة الدراسات والبحوث التي تقدم مدخل مراجعة في ظل التوجهات الحديثة لتطور المراجعة الداخلية، على أن يكون قابلاً للتطبيق في قطاع معين من خلال أسلوب دراسة الحالة وهو ما يمكن اعتباره **فجوة بحثية** تتطلب المزيد من الدراسة لمحاولة وضع إطار مقترح لتكامل مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات، وبالتالي فإن الدراسة الحالية تركز على الآتي:

أ - تقديم إطار مقترح للمراجعة الداخلية يعتمد على تكامل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب والمقياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

ب - إجراء دراسة حالة على مصنع لبدء للاسمنت بمعرفة إمكانية تطبيقه، ومن ثم إجراء استطلاع آراء العاملين بالإدارة المالية والمراجعة الداخلية لمعرفة معوقات التطبيق إن وجدت ومقترحات علاجها.

## المبحث الثاني

### دور المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق حوكمة الشركات

1- **ماهية حوكمة الشركات:** حوكمة الشركات مصطلح جديد نسبياً يستخدم غالباً في وصف الطريقة التي تدار بها الشركة، وطريقة مراقبتها وقابلية محاسبتها، وليس هناك تعريف محدد بشكل

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

عام لحوكمة الشركات، وذلك بسبب أن مفهومها ليس معروفاً جيداً وأنه يغطي ظواهر اقتصادية متميزة ومتنوعة، ويوصف غالباً من جهة نظر المساهمين بما ينبغي أن تفعله الشركات وما ينبغي ألا تفعله، و لقد عرفت أدبيات الأعمال والإرشادات الملزمة حوكمة الشركات بطرق مختلفة ومن وجهات نظر متباينة، فعرفها البعض من منظور تشريعي بوصفها " نظام القوانين والقواعد والعوامل التي تراقب العمليات في الشركة (النمري 2010، ص 898)

وتعتبر حوكمة الشركات نظاماً يشمل مجموعة من العناصر والآليات الداخلية والخارجية تعمل معاً لضبط أداء إدارة المنشأة وجعله يصب في مصلحة حملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن غياب حوكمة الشركات أظهر العديد من القيود والصعوبات والمظاهر السلبية التي أثرت بالسلب على الأداء ومن أهم هذه المظاهر التعثر وال فشل والفساد المالي و الإداري، وشدة أثر مخاطر الأعمال والمخاطر المالية ومخاطر العمليات والسوق والائتمان والمخاطر النقدية، وغياب الرؤية الاستراتيجية للشركات الإفصاح المحاسبي غير الكف، ضعف نظم الرقابة الداخلية.

وبالتالي فالحوكمة الشركات تستهدف تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، من خلال ضبط عمليات الإدارة واتخاذ القرارات والقضايا وعلى سلبات الوكالة في عمل الإدارة، وتفعيل نظم الرقابة، وتحسين أداء المنشأة وتعظيم قيمتها الاقتصادية، وكذلك من خلال التركيز على إدارة المخاطر التي تعترض تحقيق الأهداف، وتقلل فرص النجاح، وتحقيق العدالة والشفافية في جميع تعاملات المنشأة وعملياتها من خلال تحسين عمليات الإفصاح والممارسات المحاسبية والمالية والإدارية.

## 2- آليات حوكمة الشركات:

تعتبر حوكمة الشركات نظام يحدد الآليات والعناصر التي تعمل معاً في إطار متماسك وفعال لحماية وتحقيق مصالح الأطراف التي لها مصلحة في المنشأة من خلال ضبط سلوك الإدارة والبعد به عن السلوك النفعي والممارسات السلبية باعتبارها الجهة المفوضة من جانب المساهمين لاتخاذ القرارات ذات الانعكاسات الاقتصادية على بقية الأطراف المرتبطة بالمنشأة بمصالح الحوكمة بفعالية

يضمن سلامة أداء منشأة الأعمال والأسواق والاقتصاد على المستوى المحلي والدولي. وتتمثل آليات نظام حوكمة الشركات في الآليات الداخلية والآليات الخارجية ويمكن إيضاح هذه الآليات كما يلي (الحيزان، 2008، ص 295):

## 2. 1 الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

هي مجموعة القواعد والوسائل والأساليب التي تتم داخل المنشأة للرقابة والأشراف على الأفعال والممارسات التي تتخذها الإدارة لزيادة جودة التقرير المالي، ولضمان الالتزام بمتطلبات التقرير الإلزامية، والحفاظ على مصداقية القوائم المالية وتتمثل هذه الآليات فيما يلي:

### أ - مجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة من أهم آليات حوكمة الشركات فمجلس الإدارة يمثل الآلية الأكثر أهمية لتشكيل قمة إطار حوكمة الشركات، فتفويض حملة الأسهم لمجلس الإدارة مسؤوليات الرقابة والمتابعة على تسير وإداء المنشأة يجعله على رأس السلطة الحاكمة في قرارات المنشأة.

### ب - لجنة المراجعة:

هي أحد اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة يتحدد دورها كأحد الآليات لحوكمة الشركات في ضوء الصلاحيات الممنوحة لها، والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، وتتوقف فعالية هذه الآلية على تركيبة اللجنة واستقلاليتها ودورها في اقتراح تعيين ومساءلة المراجع الخارجي وعلاقتها بالمراجعة الداخلية.

## 2. 2 الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي تنتمي إلى مجالات مختلفة وتتضافر معاً لضبط ومتابعة أداء إدارة المنشأة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، وتتضمن هذه الآليات القوانين والأنظمة التي تصدرها الجهات التنظيمية مثل الهيئات القائمة على التنظيم تداول الأوراق المالية لحماية المستثمرين أو المحددة من جانب قطاعات مالية أو صناعية معينة ودور المراجعة الخارجية، والأشراف التنظيمي لحملة الأسهم على أداء المنظمة.

3- المراجع الداخلي في ظل متغيرات بيئة الأعمال: تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتغيرت النظرة إليها، لتصبح بعد ذلك نشاطاً أكثر تخصصاً وامتد دورها لتقييم أداء العاملين بالشركة، مد

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة وفي التوقيت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها الشركة، وذلك لتحديد مناطق الخطر مع متابعة كل مخاطر الشركة بشكل مستمر، ل ذلك يجب على إدارات المراجعة الداخلية أن تتحول من دورها التقليدي إلى التركيز على أهداف الشركة واستراتيجياتها وعمليات ادارة المخاطر (عيسى، 2008، ص49)

### 1.3 تطور مفهوم المراجعة الداخلية:

تطور مفهوم المراجعة الداخلية بتطور وظيفة المراجعة الداخلية من المراجعة المالية فقط إلى المراجعة المالية ومراجعة جميع العمليات التي تتم داخل المنشأة وقد أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية تعريفات متعددة للمراجعة الداخلية توضح التطور في وظيفة المراجعة الداخلية من فترة لأخرى ويمكن عرض مفهوم المراجعة الداخلية الذي أصدره أعوام 1987، 1996، 1999، كما يلي (مجاهد، 2006، ص30)

- المراجعة الداخلية: هي وظيفة تقوم مستقلة داخل المنشأة لغرض تدقيقها عن طريق فحص وتقييم أنشطتها المختلفة.
- المراجعة الداخلية: هي وظيفة تقوم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة، بهدف مساعدة أفراد المنظمة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة المختصة بفحص الأنشطة، وتشمل أهداف المراجعة أيضاً توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة.
- المراجعة الداخلية: هي نشاط استشاري وضمان مستقل وموضوعي يوصف من خلال فلسفة إضافة القيمة لتحسين عمليات المنشأة، ويساعد في إنجاز أهدافها، من خلال تقدير مدخل محكم ومنتظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

ومن هنا فقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية طبقاً للمفاهيم السابقة، فلقد امتد نطاق وظيفة المراجعة الداخلية في التعريف الأخير إلى وظيفتين جديدتين هما(عصيمي، 2009، ص33)الأولى تقييم المخاطر، والثانية تقديم الخدمات الاستشارية وذلك بالإضافة إلى خدمات الفحص والتقييم.

كما سبق يستنتج الباحثان أن المراجعة الداخلية لم تعد قاصرة على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية، بل تجاوزت ذلك وأصبحت تشمل جميع العمليات إلى تتم داخل الشركة.

2.3 - العوامل التي أدت إلى تطوير المراجعة الداخلية وهي (عبد الجليل، 2000، ص213):

● المحاولات المستمرة للتغلب على أوجه القصور في استقلال المراجع الداخلي، وذلك لأنه موظف داخل المنظمة.

● ظهور الحاجة للتقييم الذاتي للرقابة الداخلية، من خلال مشاركة جميع العاملين بالمنظمة في هذا المجال.

● ظهور مفهوم حوكمة الشركات والحاجة إلى ضبط الأداء الداخلي، بغرض إحكام السيطرة على الأنشطة، والمحافظة على استقرار المنظمة.

#### 4- مهام المراجعة الداخلية في ضوء التعريف الحديث:

إن التعريف الحديث للمراجعة الداخلية يسعى إلى جعل المراجعة الداخلية مهنة معروفة وواضحة، ولقد أضاف التعريف وأكد على بعض المهام الأساسية التي يتعين على المراجعين الداخليين القيام بها ويمكن بيان هذه المهام كالتالي (لطفى، 2005، ص 699):

أ - خدمات التأكيد: هي الخدمات المهنية لأغراض خدمة متحدى القرار وتتضمن خدمات التأكيد ثلاثة أنواع رئيسية:-

● المراجعة المالية: تتضمن الارتباط التقليدي بوظيفة المراجعة الداخلية من مدى التزام كافة أنشطة المنشأة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية التي صدقت عليها الإدارة العليا للمنشأة لأداء الأعمال المالية ثم التقرير عنها.

● مراجعة الأداء: تعمل وظائف المراجعة الداخلية من خلال عمليات تقييم الخطر بهدف تقليل الخطر بمصادر المراجعة هذا النوع من الارتباط يقدم تأكيد على أساليب الرقابة الداخلية ومدى كفايتها أو يتم تقييمها، وتقديم قائمة من التوصيات لمديري التشغيل حول أماكن الضعف التي يمكن تصحيحها أو تحسين كفاءتها.

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

● مراجعة المهام الخاصة: تتضمن الخدمات التي تنشأ بالطلب الخاص من الإدارة العليا، ولا يقتصر الهدف على مجرد رصد الظاهرة مثل تراكم المخزون أو انخفاض المبيعات أو ارتفاع نسبة المرتجعات من المبيعات، وإنما تبحث الأسباب التي أدت إلى وجود الظاهرة واقتراح أساليب العلاج.

ب - تقديم الاستشارات: تعتبر مهمة الاستشارات والتي نص عليها التعريف الحديث للمراجعة الداخلية أحد المهام الأساسية كدور هام للمراجعة الداخلية والتي أدت إلى اتساع مجال عملها، فمن السمات الرئيسية التي نص عليها التعريف هو أنها نشاط استشاري، حيث يمكنها تقديم الاستشارات أن طلب منها وليس مجرد القيام بعملية التقييم فقط ويعني ذلك قدرة المراجع الداخلي على تقديم المشورة والنصح والتوجيه لجميع العاملين في المنشأة بخصوص جميع المشكلات والعقبات التي تعترضهم أثناء أداء أعمالهم، فعادة يستطيع المراجع الداخلي مساعدة هؤلاء في حل مثل هذه العقبات.

ج - تقديم وتحسين إجراءات الرقابة والتحكم في المنشأة: تعتبر عملية تقييم وتحسين إجراءات الرقابة والتحكم في الشركة من المهام التي تضمنها التعريف الحديث للمراجعة الداخلية حيث أشار إلى أن نطاق المراجعة الداخلية الآن يتضمن تقييم وتحسين فعالية عملية التحكم في الشركة، فالمراجعة الداخلية تعد الإدارة الرئيسية للتحكم في الشركة.

ويعتبر مصطلح التحكم في الشركة وما أطلق عليه مؤخراً مصطلح حوكمة الشركات من المصطلحات الحديثة حيث لم يرد هذا المصطلح في جميع التعريف السابقة.

للمراجعة الداخلية، ويقصد بالتحكم في الشركة مجموعة من الإجراءات الرقابية التي يمارسها ممثلو أصحاب المصالح في الشركة وذلك من الرقابة على ما تقوم به إدارة الشركة من إجراءات رقابية وإجراءات لإدارة المخاطر التي تواجهها، لذا يمكن القول أن التحكم في الشركة بمثابة رقابة على مستوى أعلى أي أنها تمثل رقابة على الإدارة

د - دور المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمنشأة: أشار التعريف الأخير للمراجعة الداخلية لمفهوم إضافة قيمة، كذلك يجب على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية

بفعالية، للتأكد من أنها تضيف قيمة للمنشأة ويقصد بإضافة قيمة هي أن أي نشاط أو عملية تعمل على تعظيم حق المساهمة في مواد المنشأة، وذلك بعد الوفاة لكل المطالبات المستحقة على موردها، ويمكن إضافة قيمة للمنشأة من خلال، مساعدة الإدارة على توجيه ورقابة أنشطة المنشأة، تحفيز الإدارة وباقي أفراد المنشأة على تحقيق أهداف المنشأة، العمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

هـ - تقييم وتحسين عملية إدارة المخاطر: تواجه المراجعة الداخلية تحدياً هاماً يجعلها في مفترق الطرق، وهو كيفية الخروج من الدور التقليدي و الدخول إلى العالم الحديث للتعرف على المخاطر التي تواجهها أو قد تواجه المنظمة، من أجل تقديم الاستشارات والمقترحات اللازمة لإدخال تحسينات على إدارة المخاطر تعمل بشكل فعال، وتماشياً مع ذلك، ومع التعريف الحديث من مجال ونطاق عمل المراجعة الداخلية للاعتراف بالدور الأساسي المتمثل في تقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر، ومن الملاحظ أن دور المراجع الداخلي بخصوص تقييم وتحسين إدارة المخاطر ليس دوراً جديداً بشكل مطلق، حيث أن المراجع الداخلي كان وما زال وسيظل له دور أساسي في مساعدة الإدارة على مواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها، ويلاحظ إن هدف المراجعين الداخليين لم يتغير، حيث إن فهم الأساسي والدائم هو المساهمة في تحقيق أهداف المنظمة بكم قدر من الكفاءة والفاعلية، وهذا هو الوضع القائم، غير أن الوضع الحديث هو محاولة التركيز بشكل أكثر رؤية ووضوحاً على إدارة المخاطر، وبالتالي فإن دور المراجع الداخلي في تحليل وإدارة المخاطر ينبع من قدرته على تفهم، استراتيجيات المنظمة، حيث يمكن ذلك المراجعين الداخليين من مساعدة الإدارة في تحديد نظم الرقابة وإدارة المخاطر، لذلك أصبح المراجع الداخلي إحدى الركائز الأساسية في العديد المنظمات في عملية إدارة المخاطر، ويؤكد البعض على أن المراجع الداخلي ينظر إليه الآن على أنه شريك أساسي في عملية تحليل وإدارة المخاطر.

##### 5- دور المراجع الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات:

المراجعة الداخلية يجب أن يكون لها موقع مميز في الهيكل الإداري، في ظل وجود نظام حوكمة الشركات بحيث يكون هذا الموقع مرتباً مع العضو المنتدب مباشرة دون تدخل الإدارة التنفيذية وان تكون المراجعة الداخلية مستقلة استقلال تاماً عن الإدارة حتى تكون أكثر فعالية، ويمكن

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

الاعتماد عليها فاذا كانت إدارة المراجعة الداخلية مستقلة عن الإدارة، فإن ذلك يمكن المراجع الداخلي من تأدية مهامه المطلوبة كالتالي:

- تقييم ودراسة وفحص أنشطة الشركات بهدف مساعدة كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة والمراجع الخارجي في إداء أهدافهم، من خلال تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بالعمليات التي تم مراجعتها بالإضافة إلى التحقيق من نظام لضبط الداخلي.
- الالتزام بالقوانين والعمل على الوفاء باحتياجات أصحاب المصالح والعملاء والمجتمع.
- ضمان مراجعة الأداء المالي وتخصيص أموال الشركة بهدف حفظ أصولها والاستخدام الأمثل لها.

● العمل على اكتشاف نقاط الضعف أو القصور في النظم والإجراءات التي تستخدمها الشركة لتلاقيها، فلا يقتصر الفحص على النظام المحاسبي أو أنظمة الرقابة فحسب، بل يجب أن يمتد ليشمل جميع أوجه النشاط بالشركة.

● التأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في العمليات والدفاتر ومدى تطبيق سياسة الإدارة العليا بمعرفة الموظفين المنفذين، والتحقق من مدى صحة البيانات والاحصائيات التي تقدم للإدارة. مما سبق يري الباحثان أنه عند قيام المراجع الداخلي بمهامه المكلف بها دون ضغط أو تأثير من أي جهة، فإن ذلك سيؤدي إلى أبرز موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، فكلما كانت المراجعة الداخلية مستقلة عن الإدارة كلما كان دورها فعال في تدعيم حوكمة الشركات.

### المبحث الثالث

دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي

#### للمراجع الداخلي

#### 1- مدخل بطاقة الأداء المتوازن:

استجابة لحاجة منظمات الأعمال إلى أدوات لترجمة استراتيجيتها إلى عمل، ورقابة تنفيذ تلك الاستراتيجيات قام (Kaplan & Norton , 1992) في بداية التسعينات بابتكار بطاقة الأداء المتوازن كأداة لترجمة الأشياء الغير ملموسة (مثل رضا العملاء وجودة العمليات وتطوير المنظمة)

إلى أهداف استراتيجية مؤثرة وفعالة. تقوم فلسفة بطاقة الأداء المتوازن، التي ساد استخدامها في منظمات الأعمال الناجحة على العبارة القائلة " إذا لم يمكنك القياس لا يمكنك الإدارة " فهي تعتمد على تتبع المقاييس الهامة الموجهة نحو إستراتيجية العمل بالمنظمة مثل مقياس الجودة والعميل والابتكار وحصص السوق التي يمكن أن تعكس الأحوال الاقتصادية ومستقبل النمو بطريقة تفوق ما تعكسه الأرباح وتقدم بطاقة الأداء المتوازن عرضاً مفصلاً لإستراتيجية المنظمة وتتضمن المقاييس أداء مستهدفة وفعلية ومن ثم فهي توفر أساس للمسؤولية والمحاسبة، كما توفر للإدارة التنفيذية القدرة على تطوير المقاييس التي تساعد على التنبؤ الدقيق بصحة وثروة المنشأة، ونظام تقييم الأداء المتوازن هو مفهوم يعمل على ترجمة الاستراتيجية إلى خطوات عمل تنفيذية فهو مقياس استراتيجي يعمل على تسيير الأداء في المنشأة والجديد في بطاقة الأداء المتوازن هو أن عناصرها ومحتوياتها صممت بحيث يكمل بعضها بعضاً في التعبير عن المنظور العام الحالي والمستقبلي للمنشأة من خلال ترجمة رؤية المنشأة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس متوازنة تصف كيفية تحقيق هذه الاستراتيجية من خلال ربط تلك المقاييس بعلاقة السبب والنتيجة ليمكنها التعبير عن الاستراتيجية. (عاشور، 2010، ص 258).

وقد عرف مقياس الأداء المتوازن على أنه نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي فهو يمثل إطاراً متعدد الجوانب لوصف وتنفيذ وإدارة استراتيجية المنشأة في كل السنوات الإدارية حيث يتم من خلاله ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف استراتيجية ومقاييس ومستهدفات وخطوات اجرائية تمهيدية تتسم بالوضوح وبذلك فإنه يتم ربط الأهداف والأولويات والمقاييس بهذه الاستراتيجية. (سليمان، 2013، ص 1576).

ويتطلب بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن تحديد دقيقاً للأهداف والمقاييس والغايات والمبادرات الخاصة بكل منظور من الأبعاد البطاقة، والتي تمثل الأساس في ظهور بطاقة تقييم الأداء المتوازن للأداء، وتمثل الجوانب الرئيسية لبطاقة قياس الأداء المتوازن في (حسن، 2012، ص 606) المنظور المالي يتضمن مؤشرات تقيس ربحية المنشأة، منظور العميل: يهتم بتحديد العملاء وقطاعات السوق، ثم يتم تحديد مؤشرات الأداء لهذا الجانب والتي يمكن أن يتضمن خدمة العملاء، خدمة عملاء جدد حصص المنشأة، منظور العمليات الداخلية وهذا المنظور يعمل على

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

تحقيق أهداف كل من المنظور المالي ومنظور العميل لكل من العميل وحاملي الأسهم، وهو يشمل سلسلة القيمة للعمليات الداخلية للمنشأة ككل، والتي تهدف إلى الوفاء بمتطلبات العميل الحالية والمستقبلية وتطوير وإيجاد الحلول اللازمة لتحقيق هذه الاحتياجات، منظور التعليم والنمو إن مقابلة الأهداف بعيدة المدى والمنافسة العالمية تقضي تطوير الأداء والمهارات بصورة دائمة ويأتي النمو والتطوير في الأفراد والنظم ويلاحظ أن الجوانب الأربعة لبطاقة لأداء المتوازن يدعم بعضها البعض. فالتعلم والنمو يدعم العمليات الداخلية ويؤثر على الرضاء الممولين وكل هذا يؤثر على المؤشرات المالية، ويعتمد القياس الوارد بنموذج الأداء المتوازن على الربط بين نماذج القياس المالية التي تعبر عن نتائج الأداء الماضي ومؤشرات الأداء غير المالية والتي تعكس أداء الأنشطة المدعمة للأداء المالي من أجل الطويل وتوفر رؤية مستقبلية عنه (عبد الفتاح، 2005، ص156). كما ترى (صفاء، 2003، ص222) إن هناك ضرورة لإضافة " بعد بيئي " إلى أسلوب قياس الأداء المتوازن حيث لا بد من امتداد مفهوم تقييم الأداء إلى تقييم أداء يعتمد على معلومات بيئية لممارسة أنشطة المنظمة في البيئة، وذلك ليتكامل الأداء باحتوائه المعلومات البيئية والاقتصادية والتشغيلية

### 1.1 الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام تقويم الأداء المتوازن وتتمثل الركائز في الأتي:

- الرؤية: تصف طموحات المنشأة للمستقبل ويعبر عنها بالسؤال التالي ماذا تريد أن تكون في المستقبل بحيث يتحول المفهوم من قيادة المنشأة بالاعتماد على النتائج إلى قيادة المنشأة انطلاقاً من رؤيتها.

- الرسالة: تعبر عن عرضها أو السبب في وجودها بحيث تحدد أساسيات المنشأة والمجال الذي تعمل فيه.

- الاستراتيجية: هي طريقة قيام المنشأة بمقابلة إمكانياتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في سعيها نحو تحقيق أهدافها وهنا ليس المهم إمتلاك إستراتيجية مطورة فقط بل المهم هو القدرة على تحقيقها.

- الخريطة الاستراتيجية: تعبر عن روابط أو علاقات الأثر والسبب بين المكونات الاستراتيجية. - مؤشرات الأداء التابعة (مؤشرات الأداء القائدة) المؤشرات التابعة تحتم عادة بقياس الأداء السابق أو التاريخي (مثل رضا العميل والعوائد) وغالبا ما تكون موضوعية ويمكن الحصول على البيانات

المتعلقة بها بسهولة ولكنها لا تملك القدرة التنبؤية، أما المؤشرات القائمة فهي محركات الأداء التي تقود إلى تحقيق المؤشرات التابعة، وتستخدم عادة لقياس العمليات والأنظمة (مثل التسليم في الوقت المحدد) وغالباً ما تكون هذه المؤشرات شخصية وتتميز بقدرتها التنبؤية ولكن هناك صعوبة في تجميع البيانات المتعلقة بها.

## 2- مدخل القياس المرجعي:

وفقاً للتغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال أصبح أسلوب القياس المرجعي في تحديد مقياس الأداء التي يتم مقارنتها مع ما تم أنجازه وتحديد طرق وأساليب التحسين المستمر في أداء الشركات مع أفضل الممارسات العلمية في مجال هذه الشركات كان لا بد من تحقيق التوازن بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية من خلال نظام قياس الأداء المتوازن حيث يعد نظاماً استراتيجياً تستطيع الشركة من خلاله تحديد ما هو مطلوب لتحقيق التميز، لمنتجات المنظمة في الاسواق الخارجية، ويمكن استخدام القياس المرجعي دعماً لنظام قياس الأداء المتوازن ليحقق التحسين المستمر للأداء من خلال المقاييس المرجعية للمقارنة. (كوسه، 2012، ص 1393).

## 1.2 مفهوم القياس المرجعي:

ظهر مفهوم القياس المرجعي كأداة لتحسين الأداء حيث بدأت الشركات اليابانية باستخدام القياس المرجعي ثم تبعتها الشركات الأمريكية بعد أن وجدت أن هذا الأسلوب هو الأفضل لتحسين أدائها، ويعد كل من القياس المرجعي وإدارة الجودة الشاملة وإعادة الهندسة أساليب جديدة تساعد الشركات على التحسين المستمر بل تعتبر من أهم الأساليب المستخدمة في تحسين المستمر للأداء ولكن يجب القول أن القياس المرجعي ليس مجرد إعطاء إشارات ونقل المعلومات حرفياً، بل إنه أسلوب لقياس وتقييم أداء الشركة واستراتيجيتها مقارنة مع الشركات الأخرى التي تعتبر الأفضل في مجال القيام بعمل ما.

كما يعتبر القياس المرجعي عملية مستمرة لتقييم المنتجات والخدمات والعمليات واستراتيجيات بشكل مباشر سواء من خلال مقارنتها مع الأقسام الأخرى الأفضل داخل الشركة أو من خلال المقارنة مع شركات أخرى ذات أداء أفضل من أداء الشركة محل الدراسة وسواء كانت هذه

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

الشركات داخل الصناعة أو خارجها، وذلك لتحديد الممارسات الأفضل التي يمكن تبنيها وتطبيقها لتحسين أداء الشركة، والتغلب على الصعوبات التي تواجهها لتصبح الأفضل في مجال صناعتها. (عبد المنعم، 2010، ص79).

حيث يعرف بأنه أحد أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة الذي يهدف إلى إدارة الأداء الاستراتيجي للمنشأة عن طريق المقارنة الخارجية بين المؤشرات المالية وغير المالية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشأة المتميزة عالمياً في مجال الصناعة بالإضافة إلى المقارنة الداخلية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالأقسام المتميزة داخل نفس المنشأة وذلك بهدف التعرف على فجوة الأداء ومحاربة التغلب عليها وكذلك إجراء التحسينات المستمرة في أداة المنشأة بهدف جعلها متميزة عالمياً (سيد، 2010، ص222).

مما سبق يجد الباحثان أن أسلوب القياس المرجعي يعتبر أداة المحاسبة الإدارية لتحديد ما إذا كان أداء عمليات وأنشطة الشركة مكافئاً لأفضل الممارسات أم لا، مع توفير اقتراحات التحسين والتطوير اللازمة فهو عملية مستمرة لأداء الشركة ومقارنته بأداء شركات أخرى رائدة وذلك من أجل الحصول على المعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات لتحسين أدائها.

ويرى الباحثان أنه لكي تنجح وظيفة المراجعة الداخلية في أن تلعب دورها الاستراتيجي، وينبغي أن تؤدي بمستوى معين من الجودة، الأمر الذي يتطلب البحث عن الية جديدة لتطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي بما يتناسب مع طبيعة دوره الريادي في الوقت الحالي ومن أبرز هذه الآليات والأساليب هو أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي في محاولة من الباحثان للربط بينهما الأمر الذي يعزز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات في الوقت الحالي.

### 3- دور التكامل بين المدخلين في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي:

نظراً للتطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال وما يترتب على ذلك من ظهور العديد من المخاطر التي قد تعوق أنشطة الشركات، وبالتالي عدم القدرة على تحقيق أهدافها، حيث أن مجلس إدارة الشركة له القدرة على تحقيق أهدافها، كذلك فإن مجلس إدارة الشركة هو المسئول عن تحديد لأهداف

ووضع السياسات والإجراءات التي ضمن تحقيق هذه الأهداف، فإن ذلك يستلزم وجود مجموعة من أدوات الرقابة التي تضمن إدارة هذه المخاطر وتخفيف أثارها، لتصبح داخل حدود المستوى المقبول من الخطر والذي يتم تحديده بواسطة مجلس الإدارة، حيث إن هدف أي نشاط داخل الشركة هو مساعدة الإدارة على تحقيق أهدافها.

### 1.3 أهمية التكامل بين مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي:

تبرز أهمية الربط بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي، من خلال ما يحققه من تحسين في عملية التعلم من الذات ومن أفضل الممارسات داخليا وخارجياً في عصر يعتمد على المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة وخلق قيمة للمنشأة، والنقاط التالية توضح ذلك (شاهين، 2003، ص 297):

- 1- تقييم الأداء في ظل وجود معلومات عن المنافسين يمكن من تحديد الوضع الحقيقي للمنشأة، ويزيد من موضوعية التقييم، وبالتالي يكون القياس والتقييم بشكل أفضل.
- 2- تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنشآت الأعمال بشكل مستمر
- 3- توفير معلومات عن انحرافات أداء عن الأداء أفضل المنافسين
- 4- توفير المعلومات اللازمة لجميع مراحل إدارة الاستراتيجية، وهي تخطيط الاستراتيجية واختيار وتطبيق الاستراتيجية ورقابة وتقييم الاستراتيجية.
- 5- التعلم الاستراتيجي بشكل أفضل.

### 2.3 التكامل بين المدخلين لتحسين عملية تقييم الأداء:

يعد نظام قياس الأداء المتوازن من الأركان الرئيسية لتحقيق التكامل مع القياس المرجعي لتحسين الأداء، ولذلك لا بد من تطبيق قياس الأداء المتوازن أولاً بالشركة محل التقييم لكي يقوم أسلوب القياس المرجعي لتحسين الأداء بدوره كاملاً فعن طريق تقييم الأداء الاستراتيجي، بواسطة بطاقة الأداء المتوازن يمكن إبراز مواطن القوة وتعزيزها ومواطن الضعف ومعالجتها على ضوء نتائج مقارنتها بالأداء الأفضل، وبهذا ستمهد بطاقة الأداء المتوازن الطريق لتطبيق القياس المرجعي، حيث يقوم القياس المرجعي بمهمة التركيز الخارجي على الأنشطة أو الوظائف أو العمليات الداخلية

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

(مواطن القوة والضعف التي تم تشخيصها) لتحقيق التحسين المستمر في أداء الشركات، ابتداء من تحليل الأنشطة والتطبيقات الموجودة منها بهدف فهم العمليات الداخلية ضمنها، ثم تحديد نقطة المرجع أو المعيار الخارجي الذي عن طريقة يمكن تقييم وتحسين الأداء الاستراتيجي لتلك الشركات.

ولهذا يعتبر أسلوب القياس المرجعي أحد عوامل النجاح الحاسمة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن، وينظر إليه على نطاق واسع كأداة قوية وحاسمة من أجل استمرار عملية التحسين في منشأة الأعمال، وبالنظر إلى مقاييس الأداء في بطاقة الأداء المتوازن فينبغي أن تكون قابلة للمقارنة في فترات زمنية مختلفة داخلياً بين كافة وحدات النشاط وخارجياً مع المنشأة المماثلة والمنافسة للمنشأة في السوق وتقييم أداء المنافسين من خلال أسلوب القياس المرجعي، بحيث يتم مقارنة أداء المنشأة مع المنشأة الرائدة في النشاط، وتعديل الأداء باستخدام مقاييس الملائمة للوصول إلى الأداء الأفضل مع مراعاة أن يتم القياس المرجعي بصورة دورية ومستمرة، في ضوء تأثيرات تغيرات البيئة المحيطة بهدف زيادة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتعظيم قيمتها، كما أن أسلوب القياس المرجعي يوفر مؤشرات تعطي رؤية واضحة عن حقيقة الموقف التنافسي للمنشأة وتحديد الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين وتطوير، واقتراح الحلول وحشد الجهود للتحسين وبشكل مستمر للموقف التنافسي، ووصولاً إلى مستوى الأداء الأفضل في الصناعة، كما أن المقارنات التي يوفرها أسلوب القياس المرجعي توفر الدافع لإجراء التحسينات وخفض التكلفة.

### 3.3 آلية الارتقاء بالدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي:

قد أدى التوجيه الحديث في تقييم الأداء الاستراتيجي إلى استخدام تقنيات حديثة والتي من بينها بطاقة الأداء المتوازن التي يمكن الشركات من تقييم أداؤها بنظرة شمولية، من خلال امتلاكها لأربعة مناظير وهي المالي، والعلاء، العمليات الداخلية، التعليم والنمو بالإضافة إلى المنظور الخامس وهو البيئة المجتمعية، بدلاً من افتقار تقييم الأداء على المنظور المالي على الرغم من أهميته حيث أصبح من المعروف أن المؤشرات التقليدية التي يركز على المنظور المالي غير كافية لمواكبة المتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تحسين أداء الشركة، ولغرض تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن، تصب في مدخل آخر، وهو القياس المرجعي

والتي من خلالها المقارنة مع أداء مماثل في شركات منافسة عن طريق التحليل أو مع عمليات مماثلة أو مع استراتيجيات مماثلة، ومن خلال تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي يمكن الاستفادة من مزايا كلا المدخلين، حيث أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية يمكن أن يمهد الطريق لتطبيق القياس المرجعي بأسلوب أكثر كفاية وفعالية، وبالتالي توفير معلومات أكثر موضوعية للمراجع الداخلي، مما يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتحديد نواحي القصور في باقي أنشطة الشركة، والعمل على تلافيتها مستقبلاً، لذلك يجب أن يتم تقييم الأنشطة المختلفة للمراجعة الداخلية (الإدارة، المالية، التشغيلية) ويجب انتقاء أفضل أنواع أنشطة المراجعة الداخلية التي تناسب النقاط الأساسية للإستراتيجية، ومن خلال التعريف الجديد لوظيفة المراجعة الداخلية الذي يتطلب التوجه المستقبلي والاستقلال والتقييم المنتظم لأنشطة الشركة، يلاحظ أنه يتفق مع إطار بطاقة الأداء المتوازن، وبالتالي فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية بهذه الحالة سوف تؤدي إلى تحسين الربحية، وهذا من شأنه أن يزيد من تحقيق الأهداف والغايات من خلال تحسين إدارة مخاطر الشركات، وهذا النمط من المراجعة على صلة مباشرة مع وظيفة بطاقة الأداء المتوازن، وذلك لأن بطاقة الأداء المتوازن تستخدم بوصفها أداة توافق أداء استراتيجي، وهذا سيسمح لوظيفة الداخلية أن تقدم تقريراً عن أداء التقارير سوف تتضمن جميع العناصر التي تنعكس في بطاقة الأداء المتوازن وحسب توزيع الإستراتيجية التنظيمية عليها، ويتضمن نشاط المراجعة السنوية و الفترية، وكذلك برامج المراجعة المستمرة، كما يتضمن إجراءات الفحص التي قد يكلف بها المراجع الداخلي من إدارة الشركة لأغراض معينة، وتحدد خطة المراجعة الداخلية السنوية أهداف نشاط المراجعة الداخلية، والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف خلال العام كما تتضمن تقييم آثار مخاطر النشاط الماضية على أهداف الشركة في صورة كمية ونوعية، ويحدد مدير المراجعة الداخلية الإجراءات الضرورية لتخطيط المراجعة السنوية بحيث يتم ارتباطها باستكشاف مخاطر النشاط المستقبلية والاتصال بالخطة الإستراتيجية وبأهداف خطة النشاط السنوية، كما يعتبر القياس المرجعي هو البحث باستمرار عن أفضل أساليب الأداء المطبقة في الشركات الأخرى، أن استخدام أسلوب القياس المرجعي بإدارات المراجعة الداخلية يؤدي إلى خلق قيمة للشركة، وذلك من خلال التركيز على تحديد فجوة الأداء، أي الفروق الجوهرية بين أداء إدارة المراجعة الداخلية بالشركة، وأداء تلك الإدارات بالشركات الأخرى المنافسة لها (الصعفاني، 2011، ص25).

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

ويخلص الباحثان أن عملية التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي تتم بقيام بطاقة الأداء المتوازن بترجمة استراتيجية الشركة إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس وعلامات الطريق لتنفيذ الاستراتيجية، والقياس المرجعي يقوم بتحسين الأهداف الاستراتيجية وذلك عن طريق تحديد أفضل الممارسات الداخلية والخارجية في هذا المجال.

ويساهم تطبيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، والارتقاء بدرجة مساهمة مهنة المراجعة الداخلية في تحسين مستوى درجة التزام شركات الأعمال بمقومات إطار حوكمة الشركات.

#### المبحث الرابع: الدراسة الميدانية:

لقد تم تقسيم الاستبيان إلى محورين كالتالي:

– **المحور الأول:** الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به، واندراج تحت هذا المحور عبارات الجدول الأول من الاستبيان.

– **المحور الثاني:** دور التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات، واندراج تحت هذا المحور عبارات الجدول الثاني من الاستبيان.

تم صياغة القسم الثاني من الاستبيان بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، والجدول رقم (1) يوضح الرأي والدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية والرأي العام، وفق هذا المقياس.

#### جدول رقم (1): الرأي والدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية

ودرجات الاعتماد / الاستفادة وفق مقياس ليكرت الخماسي

الرأي	الدرجة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي %	الرأي العام
غير موافق تماماً	1	(1.79 – 1)	(35.8 – 20)	غير موافقون تماماً
غير أوافق	2	(2.59 – 1.8)	(51.8 – 36)	غير موافقون
محايد	3	(3.39 – 2.6)	(67.8 – 52)	محايدون
موافق	4	(4.19 – 3.4)	(83.8 – 68)	موافقون
موافق جداً	5	(5 – 4.20)	(100 – 84)	موافقون جداً

والجدول رقم (2) يوضح عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة.

### جدول رقم (2)

عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة

عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المفقودة	عدد الاستبيانات المستلمة	عدد الاستبيانات غير الصالحة	عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	العدد	النسبة %
40	4	36	3	33		
100%	10%	90%	7.5%	82.5%		

من الجدول رقم (2) يتضح أن نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل هي 82.5% من عدد الاستبيانات المستلمة، وهي نسبة مقبولة.

أساليب التحليل الإحصائي:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار فرضياتها من خلال استخدام برنامج ( IBM SPSS Statistics 20) لتطبيق الأساليب الإحصائية التالية:

أولاً: الإحصاء الوصفي للإجابة وتم القيام بما يلي:

- 1- حساب التكرارات والنسب المئوية للمعلومات الشخصية لعينة الدراسة.
- 2- الرسم البياني لتوضيح النسب المئوية للمعلومات الشخصية لعينة الدراسة.
- 3- حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري والوزن النسبي، الرأي العام، لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

ثانياً: الإحصاء الاستدلالي: للإجابة على سؤال الدراسة تم تطبيق:-

- حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لحساب معاملي الثبات والصدق الداخليين.
- اختبار (One - Sample statistics) (T - Test) لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

تحليل إجابات الاستبيان:

أولاً: اختباري الثبات والصدق: Validity and Reliability

تم إجراء اختباري الثبات والصدق لبيانات الاستبيان للتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج من خلال حساب على معامل الثبات ألفا كرونباخ. كما تم إجراء اختبار الصدق للتأكد من أن أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان تقيس ما أعدت من أجله وتم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكانت جميعها قيم مقبولة، وبالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان لقياس ما أعد من أجله.

الجدول جدول رقم (3) يوضح معامل الثبات والصدق لبيانات الاستبيان.

جدول رقم (3)

معاملات الثبات والصدق لبيانات الاستبيان

معامل الصدق	معامل الثبات الداخلي Cronbach's Alpha	الاستبيان	
0.58	0.339	الأساليب التقليدية المتبعة عند قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به	المحور الأول
0.80	0.644	دور التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات، واندرج تحت هذا المحور عبارات الجدول الثاني من الاستبيان.	المحور الثاني
0.85	0.723	الاستبيان ككل	

من الجدول (3) يتضح أن أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تتمتع بما يلي:

1. بصفة الثبات الداخلي كون محاورها حصلت على معاملات ثبات قدرها (0.339) - (0.644 - 0.723) وهذا يعني أن نتائجها ثابتة إن أعيد استخدامها مرات أخرى على نفس العينة وفي نفس الظروف.

2. بصفة الصدق الداخلي كون محاورها حصلت على معاملات صدق قدرها (0.58 - 0.80) فهي بذلك تكون صالحة لقياس ما صممت فعلياً لقياسه.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية الأولى:

H01: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به وبين تحسين وتفعيل حوكمة الشركات.

$$u_0 \leq 3: H01$$

الفرضية البديلة الأولى:

Ha1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به وبين تحسين وتفعيل حوكمة الشركات.

$$u_0 > 3: Ha1$$

تم اختبار صحة الفرضية الأولى بالاعتماد على استجابات عينة الدراسة على عبارات المحور الأول من الاستبيان. والجدول (4) بالملحق يوضح الاحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به وبين تحسين وتفعيل حوكمة الشركات.

ولاختبار صحة الفرضية الصفرية الأولى تم تطبيق اختبار (Onesample T-test) بمستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$  ومن طرف واحد، والجدول رقم (5) يوضح نتائج هذا الاختبار والقرار الإحصائي الخاص بالفرضية الصفرية الأولى.

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

### الجدول رقم (5)

نتاج اختبار صحة الفرضية الصفرية الأولى والقرار الإحصائي الخاص بها

القرار الإحصائي	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة احتمال المعنوية Sig	T المحسوبة
ترفض الفرضية الصفرية الأولى	4.1	32	0.000	26.724

من الجدول رقم (5) يتضح أن قيمة متوسط إجابات عينة الدراسة هو (3.93) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3) وأن قيمة احتمال المعنوية Sig أصغر من (0.05) عليه ترفض الفرضية البديلة الأولى وتحل محلها الفرضية الصفرية الأولى والتي تنص على:

**الفرضية الصفرية الأولى:**

Ha1: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به وبين تحسين وتفعيل حوكمة الشركات.

$u_0 > 3$ : Ha1

وهذا يعني أن الفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط استجابات عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة، ولأن متوسط استجابات عينة الدراسة بلغت قيمته (4.1) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي قيمته (3). لذا فإن الفروق هي لصالح استجابات عينة الدراسة

أي أن رأي عينة الدراسة يشير إلى أن الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به لا يكفي لتحسين وتفعيل حوكمة الشركات.

**الفرضية الثانية:**

**الفرضية الصفرية الثانية:**

H02: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين تكامل مدخل بطاقة الاداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

$u_0 \leq 3$ : H02

الفرضية البديلة الثانية:

Ha2: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين تكامل مدخل بطاقة الاداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

$u_0 > 3$ : Ha2

تم اختبار صحة الفرضية الثانية بالاعتماد على استجابات عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان. والجدول (6) بالملاحق يوضح الاحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول دور التكامل بين مدخل بطاقة الاداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

ولاختبار صحة الفرضية الصفرية الثانية تم تطبيق اختبار (OnesampleT-test) بمستوى دلالة ( $0.05 = \alpha$ ) ومن طرف واحد، والجدول رقم (7) يوضح نتائج هذا الاختبار والقرار الإحصائي الخاص بالفرضية الصفرية الثانية.

### الجدول رقم (7)

نتائج اختبار صحة الفرضية الصفرية الثانية والقرار الإحصائي الخاص بها

القرار الإحصائي	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة احتمال المعنوية Sig	T المحسوبة
ترفض الفرضية الصفرية الثانية	4.40	32	0.000	28.468

من الجدول رقم (7) يتضح أن قيمة متوسط إجابات عينة الدراسة هو (4.40) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3) وأن قيمة احتمال المعنوية Sig أصغر

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

من (0.05) عليه ترفض الفرضية الصفريّة الثانية وتحل محلها الفرضية البديلة الثانية والتي تنص على ما يلي:

Ha2: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين تكامل مدخل بطاقة الاداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

$u_0 > 3$ : Ha2

وهذا يعني أن الفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط استجابات عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة، ولأن متوسط استجابات عينة الدراسة بلغت قيمته (4.40) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي قيمته (3). لذا فإن الفروق هي لصالح استجابات عينة الدراسة.

أي أن رأي عينة الدراسة يشير إلى إسهام التكامل بين مدخل بطاقة الاداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

### نتائج التحليل الاحصائي:

بالاعتماد على أهداف الدراسة وفرضياتها تم التوصل للنتائج التالية:

أولاً: رأي عينة الدراسة يشير إلى إن الدور التقليدي للمراجع الداخلي لا يكفي لتحسين وتفعيل حوكمة الشركات.

ثانياً: رأي عينة الدراسة يشير إلى إسهام التكامل بين مدخل بطاقة الاداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

## النتائج والتوصيات

### أولا النتائج

يتناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصيل إليها في هذا البحث وذلك من خلال الجانب النظري، والتحليل الوصفي والاختبارات الإحصائية للإجابات المتحصل عليها من السادة المشاركين في هذا البحث

### أ - نتائج الجانب النظري يمكن تلخيص أهم النتائج الجانب النظري فيما يلي:-

- 1- يعتبر التعريف الحديث للمراجعة الداخلية والصادر عن المجمع الأمريكي للمرجعين الداخليين بمثابة ثورة في مجال الارتقاء بمهنة المراجعة الداخلية، وزيادة الاهتمام بها وازدواج المهام والمسؤوليات المعاصرة التي يمكن ان تقوم بها بهدف المساهمة في إضافة قيمة للمنشأة.
- 2- ركز التعريف الحديث للمراجعة الداخلية على ثلاث مجالات أساسية للمراجعة الداخلية هي دورها في عملية الرقابة والتحكم (حوكمة الشركات) وإدارة المخاطر واذا كانت عملية للرقابة تمثل مهمة تقليدية، فان عمليتي التحكم وإدارة المخاطر تمثل مهام معاصرة.
- 3- تأتي أهمية حوكمة الشركات كأداة لتطوير أداء إدارات منشأة الأعمال بأسلوب علمي وعملي يؤدي إلى توفير الحماية لأموال المساهمين، ويحقق نظام بيانات عادل وشفاف يحقق انسياب هذه البيانات والمعلومات بما يحقق توافر التزامه في الأسواق ولأصحاب المصالح، ويوفر أداة جيدة للحكم على أداء مجلس إدارات المنشأة ومحاسبتهم.
- 4- أن الاطار المتكامل لمدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لإدارة المراجعة الداخلية من شأنه العمل على تدعيم واستكمال مقومات تطوير والارتقاء بمستوى الأداء المهني لمهنة المراجعة الداخلية، لكي نستطيع القيام بدورها في مجال نجاح إطار حوكمة الشركات.

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

## ب- نتائج الجانب الميداني:

1- فيما يتعلق بالفرض الأول تم قبول الفرض العدم " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به وبين تفعيل حوكمة الشركات " ورفض الفرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور التقليدي الداخلية وبين تفعيل حوكمة الشركات وهذه العلاقة هي علاقة عكسية.

2- فيما يتعلق بالفرض الثاني تم رفض فرض العدم " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي وبين تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وقبول فرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي وبين تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ، وهذه العلاقة هي علاقة طريقة.

## ثانياً: التوصيات

في إطار تحقق أهداف هذا البحث وبعد استعراض أهم النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثان بما يلي:

1- تهيئة البيئة الداخلية التي تمكن المرجعين الداخليين من أداء المهام المكلفين بها خاصة في ضوء التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية وعلى رأسها مراجعة إدارة المخاطر، وحوكمة الشركات، ويتم ذلك من خلال الارتقاء بموقعهم في الهيكل التنظيمي واعطاهم السلطة الكافية من أجل تدعيم حيادهم.

2- يوصي الباحثان بضرورة تحديد المتطلبات اللازمة لإعداد مراجع داخلي كفاً ومؤهل بشكل كافاً لتقييم وتحسين إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

3- يوصي الباحثان بتشجيع الشركات الليبية بصفة عامة على ضرورة الالتزام بمبادئ الحوكمة التي صادرات عن العديد من المنظمات الدولية.

4- على المراجع الداخلي اتباع الأساليب الحديثة، للقيام بدوره المناط به على أكمل وجه.

## المراجع

- لطفى، أمين السيد أحمد (2005)، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، القاهرة، الدار الجامعية.
- عصيمي، أحمد زكريا زكي (المجلة العلمية للبحوث والدارسات التجارية، العدد الثالث، 2009)، دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأعمال مع التطبيق على الشركات المساهمة المصرية.
- الحيزان، أسامه بن فهد (مجلة المحاسبة و الإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابعون، الجزء الأول، 2008)، تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحكومة دراسة تطبيقه على الشركات المساهمة السعودية.
- عاشور، إيهاب محمد كامل (مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، 2010)، دور بطاقة الأداء المتوازن في تفعيل نظم المعلومات المحاسبية لتدعيم المركز التنافسي للمنشآت في بيئة التشغيل المتكاملة".
- زغلول، جودة عبد الرؤوف (المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2006)، تعزيز آليات حوكمة الشركات باستخدام نظام إدارة الأداء الاستراتيجي للجبل الثالث لمقياس الأداء المتوازن.
- حسن، حنان جابر (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 2012)، التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشأة
- كوسه، خديجة محمد (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر 2012)، التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة على أساس النشاط بهدف تحسين الأداء".
- عيسى، سمير كامل محمد (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية 2008)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات

التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي...

سيد، عبدالفتاح سيد (المجلة العلمية للبحوث والدارسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان العدد الثاني، الجزء الأول، 2010)، استخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الاداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال".

عبد الدايم، صفاء محمد (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الأربعون، العدد الثاني، سبتمبر 2003)، مدخل مقترح لتقييم الأداء البيني كبعد خامس في منظومة بطاقة الأداء المتوازن".

شاهين، عبد الحميد أحمد (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2003)، مدخل مقترح لتطوير الأداء المتوازن (BSC) كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية

الصعفاني، عبد السلام عبد الله (المجلة العلمية للبحوث والدارسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الرابع، 2011)، استخدم أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعزيز قيمة المنشأة" (دراسة ميدانية علي قطاع الصناعة في الجمهورية اليمنية)

سليمان، عبده جمعه ياسين (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2013)، تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وسلسلة القيمة لزيادة فعالية الأداء في المصارف التجارية الليبية

النمري، مجبور بن جابر محمود (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 75، 2010) نحو مدخل متكامل لدور المراجعين الداخليين في تحسين حوكمة الشركات،

عبد الجليل، محمد حسن (مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2000)، التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة للمراجعة

عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2005)، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأدوات للتخطيط والرقابة.

مجاهد، محمد عبدالله محمد (مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، 2006م)، الحصول علي أشطه المراجعة الداخلية من مصادر خارجية وأثرها علي موضوعية المراجع الداخلي في ضوء بيئة التغيرات في الممارسة المهنية "دراسة اختباريه"

الكاشف، محمد يوسف (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر، 2000)، حول إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة

عبد المنعم، هيثم أحمد حسين (المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2010) أسس تفعيل دور المراجعة الداخلية كنشاط استشاري في المنشأة المصرية

إبراهيم، محمد عبد الفتاح (المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 2005)، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المنظمة العربية للتنمية الإدارية)

\* محاضر/ قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب.

\*\* محاضر/ قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب.

### المستخلص

هدفت هذه الدراسة للوصول إلى إطار للتكامل بين مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الهدف تم إعداد استبانته وزعت على من مجتمع الدراسة والذي يتكون من قطاع الأسمنت في ليبيا حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (40) استبانته وتم استرداد (36) استبانته أي بنسبة 90%، وباستخدام المنهجي الوصفي التحليلي وبلاستعانة برزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى أن تطوير المراجعة الداخلية من خلال تطبيق الإطار المتكامل لمدخلي بطاقة الأداء والتوازن والقياس المرجعي من شأنه الارتقاء بمستوى أداء مهنته المراجعة الداخلية حيث يلعب هذان المدخلان دوراً إيجابياً في رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الداخلي بما ينعكس على تدعيم دوره في تفعيل حوكمة الشركات.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، بطاقة الأداء المتوازن، حوكمة الشركات، القياس المرجعي، الدور الاستراتيجي.

الجدول رقم (4) إحصاءات آراء عينة الدراسة بخصوص الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به.

ت	الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الإحراف المعياري	الوزن النسبي %	الرأي العام
1	لم يعد اقتصار دور المراجعة الداخلية على القيام بمهام الرقابة والتحقق وتقييم نظم الرقابة الداخلية كافيّاً لتلبية المتطلبات الحديثة في مهنة المراجعة.	التكرار	18	15	-	-	4.58	0.614	9.16	موافقون جداً	
		النسبة %	54.5	45.5	-	-					
2	إن قيام المراجع الداخلي بالواجبات التقليدية لمهنة المراجعة الداخلية يساهم في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة.	التكرار	14	14	2	3	1.82	0.917	36.4	موافقون	
		النسبة %	42.5	42.5	6.1	9.1					
3	إن الدور التقليدي للمراجعة الداخلية والذي يعتمد على منظور تاريخي ضيق يعتمد على مراجعة بيانات تاريخية لتقييم نظم الرقابة الداخلية لم يعد كافيّاً لتلبية المتطلبات الحديثة في مهنة المراجعة.	التكرار	14	18	3	-	4.39	0.556	87.8	موافقون جداً	
		النسبة %	42.5	54.5	3	-					
4	إن المراجعة التقليدية تركز على الرقابة المالية بشكل كبير، مما يعني أنها تركز على نوع واحد من المخاطر، ألا وهو المخاطر المالية فقط بدون غيرها من المخاطر.	التكرار	13	20	-	-	4.39	0.496	87.8	موافقون جداً	
		النسبة %	39.4	60.6	-	-					
5	إن كثرة الإجراءات الرقابية غير الفعالة وعدم الاهتمام بتطورها وإزالة المتقادم منها والغير مجدي قد يسبب في تعرض الشركة للكثير من المخاطر، وبالتالي عدم تحقيق أهداف الشركة.	التكرار	12	20	1	-	4.33	0.496	86.6	موافقون جداً	
		النسبة %	36.4	60.6	3	-					
6	إن الدور التقليدي للمراجعة الداخلية لا يتيح للمراجع الداخلي الاستقلال والموضوعية.	التكرار	14	19	-	-	4.42	0.540	88.4	موافقون جداً	
		النسبة %	42.4	57.6	-	-					

تابع الجدول رقم (4) إحصاءات آراء عينة الدراسة بخصوص الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به.

المرأي العام	الوزن النسبي %	الإحتراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المقياس	الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به	ت
موافقون جداً	87.8	0.496	4.39	-	-	-	20	13	التكرار	إن مسئولية المراجع الداخلي في ظل الدور التقليدي تكون أمام الإدارة فقط ولا يهتم بمسئوليته تجاه المجتمع وأصحاب المصالح.	7
				-	-	-	60.6	39.4	% النسبية		
موافقون جداً	86	0.496	4.30	-	-	2	19	12	التكرار	إن الدور التقليدي للمراجع الداخلي لا يتيح له تقديم خدمات استشارية للإدارة مما يعيق تحقيق قيمة مضافة للشركة.	8
				-	-	6.1	57.6	36.4	% النسبية		
موافقون جداً	87.2	0.653	4.36	-	-	1	18	14	التكرار	إن هذا الدور لا يمكن المراجع الداخلي من تقديم النصح والإرشاد للإدارة بشأن التطورات المستقبلية وبخصوص تصميم نظم وأساليب الرقابة.	9
				-	-	3	54.5	42.5	% النسبية		

الجدول رقم (6) إحصاءات آراء عينة الدراسة بخصوص الأساليب التقليدية المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به.

ت	دور التكامل بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الإحراف المعياري	الوزن النسبي %	الرأي العام
1	ضرورة استخدام أسلوب القياس المرجعي كأداة مكملة لبطاقة الأداء المتوازن من أجل تحسين عملية قياس وتقييم الأداء على المستوى المالي والتشغيلي والاستراتيجي.	التكرار النسبة %	15	18	-	-	-	4.45	0.506	89	موافقون جداً
2	بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي هما أهم الوسائل الفعالة لقياس القيمة، لأنها تتجاوز بكثير الأرقام، ويمكن لتكامل بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي أن يلعب دوراً حيوياً في تحقيق قيمة مضافة لوظيفة المراجع الداخلي إذا استطاع المراجع أن يحقق ذلك.	التكرار النسبة %	15	17	1	-	-	4.42	0.561	88.4	موافقون جداً
3	يؤدي التكامل بين الأداء المتوازن والقياس المرجعي إلى تحويل رؤية الشركة على أهداف معينة، والأهداف تكون ضمن استراتيجيات تضمن تنفيذها من خلال قيمة للعمليات، مما يعزز ويطور الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تقييم وتحسين القدرة التنافسية للشركة.	التكرار النسبة %	13	20	-	-	-	4.39	0.496	87.8	موافقون جداً
4	يساعد التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي في إدارات المراجعة الداخلية على تعزيز دور تقييم الأداء الاستراتيجي في الشركات من خلال الانتفاع من مزايي الأسلوبين والخروج من نطاق الضيق للمعارف الداخلية وإكمالها بالمعارف الخارجية لغرض الحكم على نتائج الأداء بصورة أكثر موضوعية ووضوح.	التكرار النسبة %	15	18	-	-	-	4.45	0.506	89	موافقون جداً
5	يساعد التكامل من بطاقة الأداء المتوازي المرجعي للمراجع الداخلي من متابعة أداء إدارة مخاطر الشركات بشكل مستمر مع تقديم النصح والدعم الإدارة عند اتخاذ قراراتها والانتفاع عن اتخاذ اية قرارات لإدارة المخاطر بأنفسهم.	التكرار النسبة %	13	20	-	-	-	4.39	0.496	87.8	موافقون جداً
6	تؤدي عملية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجع من تمكين المراجعين الداخليين من أداء المهام المكلفين بها خاصة في ظل التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية وعلى رأسها مراجعة إدارة مخاطر الشركات.	التكرار النسبة %	15	17	1	-	-	4.42	0.561	88.4	موافقون جداً

الجدول رقم (6) إحصاءات آراء عينة الدراسة عن التقييم التقني المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به.

المرأي العام	الوزن النسبي %	الإحتراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المقياس	الأساليب التقني المتبعة في قيام المراجع الداخلي بالدور المناط به	ت
موافقون جداً	88.4	0.663	4.42	-	17	3	13	17	التكرار	تؤدي عملية التكاملي بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي إلى تحسين عملية التعلم سواء الذات أو من أفضل ممارسة خارجية، وذلك بهدف توفير المعلومات الملائمة لدعم الشركات على التميز عالمياً.	7
				-	51.5	9.1	39.4	51.5	% النسبة		
موافقون جداً	91	0.564	4.55	-	19	1	13	19	التكرار	تؤدي تطبيق التكاملي بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي على تحسين الاداء والتي تساعد المراجع الداخلي من أبرز مواطن القوة ومواطن الضعف ومعالجتها عند تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.	8
				-	57.6	3	39.4	57.6	% النسبة		
موافقون جداً	86	0.529	4.30	-	11	1	21	11	التكرار	يساهم التكاملي بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي في تطوير وظيفة المراجع الداخلي، من شأنه الارتقاء بمستوى أداء مهمة المراجعة الداخلية لكن تستطيع القيام بدورها الهام في تفعيل إطار حوكمة الشركات.	9
				-	33.3	3	63.6	33.3	% النسبة		
موافقون جداً	91.6	0.614	4.58	-	21	2	10	21	التكرار	يلعب تطبيق التكاملي بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي دوراً حيوياً في خلق الدافع لدى المراجعين الداخليين نحو حوض مجالات الابتكار والتطوير.	10
				-	63.6	6.1	30.3	63.6	% النسبة		

الملحق رقم (1): الاستبانة

جامعة المرقب

كلية الاقتصاد والتجارة / الخمس

قسم المحاسبة

السيد الأستاذ الفاضل /...../

تحية طيبة وبعد

يهدف هذا الاستقصاء إلى التعرف علي آراء واتجاهات السادة بالإدارة المالية والمراجعة الداخلة. في مصنع لبدء للإسمنت، بشأن التعرف علي دور التكامل بين مدخلي بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي في تطوير دور المراجع الداخلي لتفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

وان نجاح هذه الدراسة يتوقف علي مدى مشاركتكم الفعالة في الاجابة علي أسئلة الاستبيان المرفق بدقة وموضوعية، حيث ان اجابة هذا الاستبيان لغرض البحث العلمي، ولن يشار الي أسماء أو صفات المشاركين في متن البحث.

عليه نضع بين أيديكم قائمة الاستبيان المشار اليه، ونرجو منكم الاطلاع علي التعريفات الخاصة ببعض المصطلحات الواردة في قائمة الاستبيان حتي يتم التعرف عليها قبل بدء الاجابة المطلوبة.

ولكم كل شكر وتقدير مسبقاً  
والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الباحثان

أولاً: بيان بعض المصطلحات الواردة باستثماره الاستبيان.

- المراجعة الداخلية التقليدية:-  
هي نشاط تقويمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساساً لخدمة الادارة، وهي رقابة ادارية تختص بقياس فعالية الادوات الرقابية الأخرى وتقويمها.
- المراجعة الداخلية الحديثة:-

هي عبارة عن نشاط تقويمي استشاري، وموضوعي ومستقل يصمم بغرض اضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وتساعد المراجعة الداخلية المنشأة تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر واجراءات الرقابة والحوكمة في المنشأة.

• حوكمة الشركات:-

هي عبارة عن نظام للإدارة والرقابة تتبناه الشركات بحيث يشمل توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في الشركة ووضع القواعد والاجراءات المتعلقة بشؤون الشركة بهدف تحسين الاداء المالي والحفاظ علي السمعة الاقتصادية للشركة عند اتخاذ القرارات لخدمة المساهمين وأصحاب المصالح والمجتمع بصفة عامة.

• المخاطر:-

هي أية احتمالات لوجود حدث يتوقع منه أنه سيؤثر علي تحقيق الاهداف الواجب تحقيقه.

• بطاقة الموازنة:-

تعد بطاقة الاداء المتوازن نظاماً شاملاً لقياس وتقييم وإدارة الاداء، والتي تهتم بتنفيذ الاستراتيجية من خلال ترجمة استراتيجية المنظمة إلي أهداف مالية وغير مالية والي مقاييس أداء خاصة بتحقيق هذه الاهداف، بحيث تعطي للمديرين رؤية واسعة وسريعة عن نشاط وأهداف المنظمة ككل، وتعتمد علي تحقيق التوازن بين كل من مقاييس الاداء المالية ومقاييس الاداء غير المالية.

• القياس المرجعي:

هو أحد الاساليب الحديثة لتقييم وتحسين الاداء، والذي يهتم بمقارنة أداء المنظمة بأداء افضل المنافسين، وتحديد الاماكن التي تحقق المنظمة فيها أداء غير مرضي، والعمل علي تحسينها بالتعلم من أفضل الممارسات، ونقلها وتكييفها بما يتناسب مع الظروف وإمكانيات المنظمة، بما يجعل المنظمة في بحث دائم ومستمر عن فرص التحسين والتطوير وخلق قيمة للمنشأة.

تانياً: أسئلة عامة عن المشاركين في الاجابة عن الاستبيان.

الوظيفة	رئيس قسم		موظف	
المؤهل العلمي	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم عالي	دبلوم متوسط
التخصص	محاسبة	إدارة اعمال	اقتصاد	أخرى
الخبرة	أكثر من 15 سنة	من 10 الى 15 سنة	من 5 الى 10 سنة	أقل من 5 سنوات

ثالثاً: أسئلة الاستبيان:

الرجاء التكرم بوضع علامة (/) علي الاجابة المناسبة من وجهة نظر سيادتكم لكل سؤال من الاسئلة التالية  
المحور الاول: الدور التقليدي للمراجع الداخلي:-

البيان	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1. لم يعد اقتصاد دور المراجعة الداخلية علي القيام بمهام الرقابة والتحقيق وتقييم نظم الرقابة الداخلية كافيأ لتلبية المتطلبات الحديثة في مهنة المراجعة.					
2. إن قيام المراجع الداخلي بالواجبات التقليدية لمهنة المراجعة الداخلية يساهم في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة.					
3. أن الدور التقليدي للمراجعة الداخلية والذي يعتمد علي منظور تاريخي ضيق يعتمد علي مراجعة بيانات تاريخية لتقييم نظم الرقابة الداخلية لم يعد كافيأ لتلبية المتطلبات الحديثة في مهنة المراجعة.					
4. أن المراجعة التقليدية تركز علي الرقابة المالية بشكل كبير، مما يعني أنها تركز علي نوع واحد من المخاطر، ألا وهو المخاطر المالية فقط بدون غيرها من المخاطر.					
5. أن كثرة الاجراءات الرقابية غير الفعالة وعدم الاهتمام بتطورها وإزالة المتقادم منها والغير مجدي قد يسبب في تعرض الشركة للكثير من المخاطر، وبالتالي عدم تحقيق أهداف الشركة.					
6. إن الدور التقليدي للمراجعة الداخلية لا يتيح للمراجع الداخلي الاستقلال و الموضوعية.					
7. إن مسؤولية المراجع الداخلي في ظل الدور التقليدي تكون أمام الادارة فقط ولا يهتم بمسؤوليته تجاه المجتمع					

					وأصحاب المصالح.
					8. إن الدور التقليدي للمراجع الداخلي لا يتيح له تقديم خدمات استشارية للإدارة مما يعيق تحقيق قيمة مضافة للشركة.
					9. إن هذا الدور لا يمكن المراجع الداخلي من تقديم النصح والارشاد للإدارة بشأن التطورات المستقبلية وبخصوص تصميم نظم وأساليب الرقابة.

المحور الثاني: دور التكامل بين مدخل بطاقة الاداء المتوازن ومدخل القياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.

البيان	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1. ضرورة استخدام أسلوب القياس المرجعي كأداء مكتملة البطاقة الاداء المتوازن من أجل تحسين عملية قياس وتقييم الاداء علي المستوي المالي والتشغيلي والاستراتيجي.					
2. بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي هما من اهم الوسائل الفعالة لقياس القيمة، لأنها تتجاوز بكثير الارقام، ويمكن لتكامل بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي أن يلعباً دور حيوي في تحقيق قيمة مضافة لوظيفة المراجع الداخلي إذا استطاع المراجع ان يحقق ذلك.					
3. يؤدي التكامل بين الاداء المتوازن والقياس المرجعي إلي تحويل رؤية الشركة إلي أهداف معينة، والاهداف تكون ضمن استراتيجيات تضمن تنفيذها من خلال خلق قيمة للعمليات، مما يعزز ويطور الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تقييم وتحسين القدرة التنافسية للشركة.					

					4. يساعد التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي في ادارت المراجعة الداخلية علي تعزيز دور تقييم الاداء الاستراتيجي في الشركات من خلال الانتفاع من مزايا الاسلوبين والخروج من النطاق الضيق للمقارنات الداخلية وإكمالها بالمقارنات الخارجية لغرض الحكم علي نتائج الاداء بصورة أكثر موضوعية و وضوح.
					5. يساعد التكامل من بطاقة الاداء المتوازي والقياس المرجعي للمراجع الداخلي من متابعة أداء إدارة مخاطر الشركات بشكل مستمر مع تقديم النصح والدعم للإدارة عند اتخاذ قراراتها والامتناع عن اتخاذ أية قرارات لإدارة المخاطر بأنفسهم.
					6. يؤدي التكامل بين بطاقة الاداء المتوازي والقياس المرجعي من تمكين المراجعين الداخليين من أداء المهام المكلفين بها خاصة في ظل التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية وعلي رأسها مراجعة إدارة مخاطر الشركات.
					7. تؤدي عملية التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي إلي تحسين عملية التعلم سواء الذات او من أفضل ممارسة خارجية، وذلك بهدف توفير المعلومات الملائمة لدعم الشركات علي التميز عالمياً.
					8. تؤدي تطبيق التكامل من بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي إلي تحسين الاداء ولتي تساعد المراجع الداخلي من أبرز مواطن القوة ومواطن الضعف ومعالجتها عند تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات.
					9. يساهم التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي في تطوير وظيفة المراجع الداخلي، من شأنه الارتقاء بمستوي أدار مهمة المراجعة الداخلية لكن تستطيع القيام بدورها الهام في تفعيل إطار حوكمة الشركات.

					10. يلعب تطبيق التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والقياس المرجعي دوراً حيوياً في خلق الدافع لدي المراجعين الداخليين نحو حوض مجالات الابتكار والتطوير.
--	--	--	--	--	---

ولسيادتكم جزيل الشكر والاحترام

الباحثان