

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى

بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي

(نموذج مقترح في ضوء فلسفة التنمية المستدامة) مع دراسة ميدانية

د. هبه جمال هاشم علي

مدرس بقسم المحاسبة و المراجعة

كلية التجارة - جامعة قناة السويس

### أولاً: طبيعة المشكلة:

تتصف بيئة الأعمال في الوقت الحالي بالتغير المستمر المتسارع، ودخول عدد من المنافسين الجدد في الأسواق بمنتجات وتقنيات حديثة، مما أدى إلى مواجهة منشآت الأعمال لمجموعة من التحديات، والتي على رأسها السعي المستمر لإضافة قيمة، ليس للمساهمين بل لجميع الأطراف المرتبطين بنشاطها والمتأثرين به ، وبما يضمن بقائها واستمرارها في مزاولة أعمالها، ولهذا الأمر تأثيرات واضحة على أعمال المراجعة الداخلية، وينبع ذلك من خلال قيام المراجعة الداخلية بدور فعال في تحسين عمليات المنشآت وإضافة قيمة لها، كما جذبت المراجعة الداخلية انتباه إدارات المنشآت بسبب حدوث العديد من الأزمات المالية التي أدت إلى انهيار العديد من المنشآت، وأصبح التغير في بيئة النشاط هو القاعدة الأساسية لتحول دور المراجعين الداخليين تجاه تقييم فعالية برنامج إدارة المخاطر بالمنشأة وفي ظل برامج التنمية المستدامة.

وقد أكد المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية الصادر من معهد المراجعين الداخليين متضمنا دور المراجعة الداخلية في كل ما سبق حيث نص على أن المراجعة الداخلية هي نشاط تأكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها كما يساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال توفير طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة الخطر والرقابة وحوكمة الشركات (IIA, 2009)، وبناء على هذا المفهوم السابق الذي وضعه معهد المراجعين الداخليين فقد تغير مفهوم المراجعة الداخلية من المفهوم التقليدي الضيق الذي كان يعتمد على أساس الرقابة حيث كانت المراجعة الداخلية تركز على تقييم كفاءة الرقابة الداخلية إلى المفهوم الذي يعمل على تحقيق البعد الاستراتيجي للمنشآت .

كما بين الواقع العملي وما حدث من انهيارات لكبرى الشركات العالمية أن الاقتصار على الدور التقليدي للمراجعة الداخلية لم يعد كافياً وملئاً لبيئة الأعمال الحالية، ولتلبية حاجات ومتطلبات أصحاب المصالح المختلفة، وهو ما أدى إلى توسيع نطاق وأهداف المراجعة الداخلية نحو كفاءة وفاعلية العمليات، والمساهمة في تقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، والعمل كمستشار يسعى

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

إلى تقديم التوصيات والمقترحات اللازمة لتوفير المعلومات التي تدعم من قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الهادفة لتحقيق أهداف المنشأة وإضافة قيمة لها. كما أن التطورات الأخيرة في الفكر المحاسبي والرقابي أفرزت عدداً من أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والتي كان لها الأثر الكبير في زيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتحسين أدائها. ولما كان الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو إضافة قيمة لأصحاب المصالح في المنشأة من خلال تحسين أنشطة وعمليات المنشأة، والمساعدة في تحقيق أهداف المنشأة، وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة، فإن البحث سيحاول إيجاد نقاط مشتركة تبين التأثير المتبادل بين أسلوبى نطاق الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي والمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة المنشأة.

وقد فرضت تلك التطورات على إدارة المنشآت ضرورة البحث عن الوسائل والأدوات التي تمكنها من أن تدير وتتعامل مع المخاطر وعدم التأكد التي تعوق تحقيق أهداف المنشأة، والعمل على تحسين كفاءة استخدام مواردها من أجل تعظيم قيمة المنشأة وتحقيق قيمة أصحاب المصالح المختلفة، وقد أدى ذلك إلى التساؤل عن الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في ذلك وما ينبغي أن تقوم به؟ لذلك دعت الحاجة لإتباع أساس جديد للمراجعة الداخلية يمكنها من التعامل مع المخاطر التي تعوق تحقيق أهداف المنشأة، والتحول من تقييم نظم الرقابة الداخلية ومن ممارسة أنشطة المراجعة على المستوى التشغيلي إلى ممارسة هذه الأنشطة على المستوى الاستراتيجي ليشمل تطوير عمليات المنشأة، سواء كانت مالية أو غير مالية، والمساعدة في تحقيق أهداف المنشأة من خلال منهجية واضحة لتقييم وتحسين عملية إدارة المخاطر، ونظم الرقابة، والحوكمة.

وتتلخص مشكلة البحث في أنه لكي تتمكن المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة من القيام بدورها بفعالية فإنها بحاجة إلى معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب، ويقع على عاتق نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عبء توفير تلك المعلومات، وعليه يثار التساؤل عن أهمية وجدوى تحليل العلاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي والمراجعة الداخلية بهدف تطوير دورها الاستراتيجي لإضافة قيمة للمنشأة، وتحقيق أهداف أصحاب المصالح المختلفة. وهو ما حدا بالباحثة نحو كتابة موضوع البحث.

### ثانياً: هدف البحث:

يهدف البحث بشكل رئيسي إلى تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي،

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم علي

وإيضاح مدى إمكانية الاستفادة من التكامل بين تلك النظم على إضافة قيمة للمنشأة وتحقيق قيمة لأصحاب المصالح المختلفة بإعتبار أن أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمثل تحدي جديد للمراجعين الداخليين في ظل عولمة النشاط الاقتصادي، الأمر الذي يتطلب بالتبعية ضرورة تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف زيادة فعالية الرقابة الداخلية على أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ومن ثم تعزيز الثقة في معلومات الحوكمة وتقارير المراجعة الخارجية لمنشآت الأعمال .

### ثالثاً: أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من ندرة الدراسات- في حد علم الباحثة - التي تناولت تحليل العلاقة التبادلية والتكاملية بين المراجعة الداخلية ونظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، (بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي) وكيفية تعظيم الاستفادة منها، وأثر ذلك على تعظيم قيمة المنشأة، كما أنه من المتوقع أن تؤدي نتائج هذا البحث إلى توفير دليل على مدى النفع الناتج من التكامل بين تلك الأساليب مما يشجع المنشآت على الاستفادة من الآثار الإيجابية لتلك العلاقة في تلبية الاحتياجات الإدارية المختلفة، وتحسين عمليات المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية، وبالتالي تحسين الأداء وتطوير الأهداف الرقابية والدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، الأمر الذي يعزز الثقة في التقارير المالية للمنشأة، كما يساهم في إضفاء قيمة أيضاً لمعلومات المراجعة الخارجية للمنشأة.

### رابعاً: فروض البحث:

انطلاقاً من مشكلة وأهداف أهمية البحث تتلخص فروضه في:

- ١- لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام ومهام المراجع الداخلي.
- ٢- لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي.
- ٣- لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود اثر للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

### خامساً: تقسيمات البحث:

في ضوء مشكلة وأهمية وأهداف وفروض البحث، تنهج الباحثة التقسيمات التالية:

- القسم الأول: الأدبيات السابقة وعرض الفجوة البحثية.  
القسم الثاني: دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تطوير أداء المراجع الداخلي.  
القسم الثالث: دور أسلوب القياس المرجعي في تعزيز مهام المراجع الداخلي.  
القسم الرابع: العلاقة التكاملية لأسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي.  
القسم الخامس: الدراسة الميدانية والنموذج المقترح في ضوء فلسفة التنمية المستدامة  
القسم السادس : النتائج والتوصيات.

### القسم الأول: الأدبيات السابقة وعرض الفجوة البحثية

لا شك أن هناك ندرة في الدراسات والإصدارات السابقة التي تجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمعلومات المستمدة منها وأثرها في تخطيط برامج المراجعة الداخلية بصفة عامة ، وبين تكامل أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية ودورهما في تطوير البعد الاستراتيجي للمراجع الداخلي للقيام بمهامه ووظائفه في ظل عولمة النشاط الاقتصادي ، ولهذا قسمت الباحثة هذا القسم إلى ما يلي :-

أولاً: الدراسات المرتبطة بتعزيز مهام ووظائف المراجع الداخلي في ظل البيئة المهنية المتطورة الحديثة.  
ثانياً: الدراسات المرتبطة بأسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي. وتتناول الباحثة النقاط السابقة تفصيلاً :

### (١) الدراسات المرتبطة بتعزيز مهام ووظائف المراجع الداخلي في ظل البيئة المهنية المتطورة الحديثة:

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
٣	Rosidi Jusbar Baheri and Nurkholis, 2017 بمعنوان: كفاءة وقياس المراجعين على فعالية أعمال	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار وتحليل تأثير كفاءة المراجعين الداخلية على فعالية عملية المراجعة الداخلية. وتختبر	تكونت عينة الدراسة من إجمالي ٣٧ مبحوثاً من المراجعين الداخليين في الجامعات العامة في مدينة	١- كفاءة المراجع لها تأثير إيجابي على فعالية المراجعة الداخلية. ٢- تتأثر استقلالية المراجع على فعالية المراجعة الداخلية.	توصلت الدراسة إلى أن استقلالية المراجعين الداخليين لا تؤثر بصورة ذات دلالة معنوية على فعالية عملية المراجعة الداخلية في الجامعات العامة في إندونيسيا. في حين تشير نتائج الدراسة إلى أن كفاءات المراجعين الداخليين لها تأثير ذو دلالة معنوية على

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبي .....  
د. هبه جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
	المراجعة الداخلية في الجامعات العامة في إندونيسيا	الدراسة تحقيق فعالية المراجعة الداخلية كأحد صور تنفيذ معايير المسائلة والشفافية على استخدام الأموال العامة من قبل مؤسسات التعليم العالي في إندونيسيا. وتمثل وحدة التحليل في الدراسة الحالية من وحدة المراجعة الداخلية بالجامعات العامة في Malang والتي شاركت في عملية المراجعة الداخلية. وتكون مجتمع الدراسة من ٣٧مبحوثا وأسستخدمت الدراسة أسلوب الحصر الشامل.	Malang فسي إندونيسيا.		فعالية المراجعة الداخلية. وتبين نتائج الدراسة شاكلة استقلالية المراجعين الداخليين في أداء واجباتهم مع مواجهة مشكلة الاستقلالية الظاهرية. وفي النهاية، تبين نتائج الدراسة أن نقص استقلالية المراجعة الداخلية يتأثر بصورة كبيرة بدعم الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية في أداء مهام المراجعة.
٤	Rainer Lenz, Gerrit Sarens & Florian Hoos (2017) بعنوان: فعالية المراجعة الداخلية: بحث دراسة الحالة المتعددة الذي يتضمن رؤساء عملية المراجعة والإدارة العليا.	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار العلاقة بين رؤساء المراجعة (CAEs) والإدارة العليا وعلاقتها بفعالية المراجعة الداخلية. تحديداً، وتحاول الدراسة التعرف على تأثير العلاقة بين رؤساء قسم المراجعة والإدارة العليا على فعالية المراجعة الداخلية.	تكونت عينة الدراسة من ثمانية منظمات والتي تقع مقراتها الرئيسية في ألمانيا.	١. طبيعة التفاعل بين رؤساء المراجعة (CAEs) والإدارة العليا (الإدارة العليا) هي أحد محددات فعالية المراجعة الداخلية. ٢. طبيعة التفاعل بين رؤساء المراجعة (CAEs) والإدارة العليا تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية.	تبين نتائج الدراسة أن نمط العلاقة بين رؤساء المراجعة الداخلية والإدارة العليا يمثل أحد محددات فعالية المراجعة الداخلية. حيث تؤثر العلاقة بين رؤساء المراجعة والإدارة العليا بصورة ذات دلالة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية. وتؤكد نتائج الدراسة على خطورة النظر إلى رضا العميل على أنه مقياس رئيسي لفعالية المراجعة الداخلية لأنه عمليا قد تتباين التوقعات بصورة ذات دلالة وأحيانا يكون هناك مستوى متدني جدا من التوقعات المطلوبة. وتبين نتائج الدراسة أن رؤساء إدارة المراجعة الداخلية يمكنهم توجيه أجندة وظيفة المراجعة الداخلية وذلك

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
		وتكشف الدراسة عن الفروق بين وظائف المراجعة الداخلية الأكثر والأقل فعالية وتقدم التفسيرات من خلال دراسة العوامل التنظيمية والشخصية وعوامل التواصل بين الأفراد داخل محيط حوكمة الشركات والأبعاد الاستراتيجية في ألمانيا.			لأنه عندما يتعلق الأمر بالعوامل الشخصية، فإن مهارات الاتصالات الجيدة والتعمق بصورة جيدة في المنظمة هي العوامل التي تصف المراجع الداخلي الناجح. ولم تتوصل الدراسة إلى أن المسميات بالنسبة لرؤساء المراجعة الداخلية ليست مضافة للقيمة. وعلى المستوى التنظيمي، تبين النتائج أن الشركات الرائدة تتطلب وتسفيد من ممارسات المراجعة الداخلية الفعالة.
٥	<b>Dhiaa Shamki &amp; Thuraiya Amur Alhajri, 2017</b> بغنوان: العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية	تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية. كما تختبر الدراسة المدى الذي إليه تتأثر فعالية المراجعة الداخلية بالعوامل المختارة المتمثلة في نطاق عملية المراجعة الداخلية وخبرة المراجع الداخلي واستجابة الإدارة العليا في القطاع العام في عمان. وباستخدام قائمة الاستفتاء مع ٤٥ مديرا و ١٦٣ عاملا في الهيئة العامة للضمان الاجتماعي (PASI) في سلطنة عمان،	تكونت عينة الدراسة من ١٦٣ عاملا و ٤٥ مديرا من الهيئة العامة للتأمين الاجتماعي (PASI) في سلطنة عمان، باعتباره مقياساً مرجعياً لـالأداء المتوازن للتأمين الاجتماعي في السلطة.	١. تؤثر نطاق المراجعة الداخلية على فعالية المراجعة الداخلية. ٢. تؤثر خبرة المراجع الداخلي على فعالية المراجعة الداخلية. ٣. تؤثر استجابة الإدارة العليا على فعالية المراجعة الداخلية.	توصلت الدراسة إلى أن العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية هي نطاق عملية المراجعة الداخلية وخبرة المراجع الداخلي. وتشير نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين فعالية المراجعة الداخلية ونطاقها وخبرة المراجعين الداخليين وذلك لدى العاملين في المراجعة الداخلية. في حين كانت العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية ونطاقها وخبرة المراجعين الداخليين بالنسبة للمديرين. وتبين الدراسة أنه ليست هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين فعالية المراجعة الداخلية واستجابة الإدارة العليا. وتؤكد الدراسة على أن المديرين مهتمين بصورة جيدة بأنشطة المنظمة وذلك ارتكازا على نتائج وملاحظات المراجعة الداخلية. وتؤكد على ضرورة أن يلعب مجلس الإدارة دورا فعالا في التعرف على أسباب النتائج التي ليست ذلك دلالة معنوية وذلك إذا ما كانت الأسباب لا ترتبط

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
		استخدمت الدراسة التحليل الوصفي وتحليل الارتباط والانحدارات المتعددة لاختبار العلاقات بين متغيرات الدراسة.			بحجم عينة المديرين الصغير.
٦	Usman, 2016 بعنوان: تأثير الاستقلالية والكفاءة وجودة المراجعة الداخلية: اقتراح إطار البحث.	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار تأثير الكفاءة والاستقلالية وجودة المراجعة الداخلية لدى مسؤولين التفقيش والفحص الإقليمي. حيث تتمثل مشكلة البحث في أن نتائج المراجعة لم يتم اكتشافها بواسطة جهاز الفحص كمرجع داخلي ولكن تم كشفها بواسطة المراجع الخارجي. حيث يتم اختبار استقلالية المراجع الداخلي باستخدام ثلاثة مؤشرات وهي الاستقلالية التنظيمية والموضوعية الفردية والتقارير. ويتم قياس متغير الكفاءة باستخدام خمسة متغيرات وهي المعرفة والخبرة والمهارات والمؤهلات والخبرة الفنية، وقد استخدمت	تكونت عينة الدراسة من المراجعين العاملين في جهاز التفقيش الإقليمي في الهند.	- كلما ارتفعت استقلالية المراجع الداخلي، ارتفعت جودة المراجعة الداخلية. - كلما ارتفعت كفاءة المراجع الداخلي، ارتفعت جودة المراجعة الداخلية.	توصلت الدراسة إلى أن الاستقلالية للمراجعين الداخليين من خلال الموضوعية الفردية والاستقلالية التنظيمية والتقارير لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة الداخلية. حيث أن المستوى المرتفع من استقلالية المراجعين الداخليين سوف تعمل على تحسين جودة المراجعة الداخلية لأن المراجع المستقل هو أحد العوامل الرئيسية لضمان جودة المراجعة. وبالتالي، تبين نتائج الدراسة أن استقلالية المراجع الداخلي لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة الداخلية. كما أن الكفاءة لها أهمية كبيرة حيث أنه لأداء المراجعة على أجهزة الرقابة الداخلية على التقارير المالية لا بد أن يتوافر لدى المراجع الكفاءة حول موضوع الرقابة الداخلية على التقارير المالية. وهناك أهمية كبيرة لكفاءة المراجع الداخلي من خلال المعرفة والخبرة والمهارات والمؤهلات والخبرات الفنية في تنفيذ خدمات المراجعة الداخلية، حيث أنها تؤثر إيجابيا على جودة المراجعة الداخلية.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
		الدراسة المدخل الوصفي التحليلي وذلك من خلال مراجعة وتحليل وتجميع البحوث والدراسات والرسائل والدوريات والمؤلفات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.			
٧	Lawrence et al, 2015 بعنوان: جودة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية: الأهمية المشتركة للاستقلالية والكفاءة.	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار النموذج التفاعلي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية (التي تتكون من الكفاءة والاستقلالية) وذلك لفهم محددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بصورة أفضل كأدوات رقابية على التقارير المالية. حيث تفترض الدراسة أن الوجود المشترك للكفاءة والاستقلالية يمثل شرطاً أساسياً لتحقيق فعالية وظيفة الرقابة الداخلية في مراقبة التقارير المالية. حيث استخدمت الدراسة قوائم الاستبيان لتجميع البيانات اللازمة للدراسة من المبحوثين من أفضل ١٠٠٠ شركة من ناحية	تكونت عينة الدراسة من ١٨٩ مبحوثاً من بين رؤساء إدارة المراجعة الداخلية في البنوك المسجلة في مؤشر Fortune 1000.	- يرتبط التفاعل بين كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة الداخلية إيجابياً بجودة التقارير المالية. - يرتبط التفاعل بين كفاءة المراجعة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية غير المستخدمة كأساس لتدريب الإدارة العليا إيجابياً بجودة التقارير المالية. - يرتبط التفاعل بين كفاءة المراجعة الداخلية وغياب توريد وظيفة المراجعة الداخلية من مصدر خارجي إيجابياً بجودة التقارير المالية.	توصلت الدراسة إلى أن تأثير كفاءة وظيفة الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية يتوقف على كفاءة المراجع الداخلي. كما تبين نتائج الدراسة أن تأثير استقلالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية يتوقف على استقلالية المراجع الداخلي. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقات ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وكفاءة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية. وتقدم الدراسة الأدلة على أن الوجود المشترك للاستقلالية والكفاءة يمثل أحد الشروط الأساسية لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية في الرقابة على التقارير المالية. وتؤكد نتائج الدراسة على أنه يمكن دعم استقلالية المراجعة الداخلية من خلال المستويات المرتفعة من إشراف لجنة المراجعة على وظيفة الرقابة الداخلية مقابل إشراف الإدارة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
		المبيعات الكلية حيث تكونت عينة الدراسة إجمالاً من ١٨٩ مبحوثاً.			
٨	Abudu et al, 2015 بعنوان: الاستقلالية التنظيمية للمراجعين الداخليين في غانا: الأدلة التجريبية من الحكومة المحلية.	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار الاستقلالية التنظيمية للمراجعين الداخليين في القطاع الحكومي المحلي في غانا. حيث تحاول الدراسة التعرف على مستوى وفعالية الاستقلالية التنظيمية للمراجعين الداخليين في غانا. كما تختبر الدراسة العوامل التي تقوض استقلالية المراجعين الداخليين في القطاع العام وتختبر التهديدات التي تتعرض لها استقلالية المراجعين الداخليين. وفي النهاية، تحدد الدراسة أدوار لجان تنفيذ معاينة/مراجعة المراجعة في حماية استقلالية المراجعين الداخليين. وقد استخدمت الدراسة أسلوب اختيار العينة متعددة المراحل لاختيار عينة من	تكونت عينة الدراسة من إجمالي ٩٠ مبحوثاً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الحكومي المحلي في غانا.	تؤثر العوامل التنظيمية المتمثلة في مكانة وحدة المراجعة الداخلية في المنظمة وسياسات وإجراءات المنظمة فيما يتعلق بوحدة المراجعة الداخلية وتخصيص الميزانية والوصول إلى أدلة المراجعة وعلاقة التقارير على استقلالية المراجعة الداخلية.	توصلت الدراسة إلى أنه من بين العوامل الأخرى، هناك مستوى متدنٍ من تخصيص الميزانية الكافية لوحدات المراجعة الداخلية. وعلاوة على ذلك، تبين النتائج أن الإدارة تحدد نطاق عمل المراجعة الداخلية بسبب غياب ميثاق المراجعة الداخلية. وتبين نتائج الدراسة أن أخطر التهديدات التي تتعرض لها استقلالية المراجعين الداخليين في غانا تشمل على تهديدات التخويف والترهيب وتهديدات العلاقات الوطيدة بين المراجعين الداخليين والإدارة. وتنتج الدراسة أن الاستقلالية التنظيمية للمراجعين الداخليين في القطاع الحكومي المحلي في غانا تمر بمرحلة خطيرة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
		المراجعين الداخليين وأسلوب اختيار العينة الهادفة لاختيار عينة من المراجعين الخارجيين في غانا. حيث تكونت عينة الدراسة من ٩٠ مبحوثاً.			
٩	Giuseppe et al, 2015 دراسة على تصورات المراجعين الداخليين حول قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار الدراسة ما إذا كان وكيف يمكن لأنشطة المراجعة الداخلية إضافية قيمة إلى منظماتها. حيث تحاول الدراسة التعرف على تصورات المراجعين الداخليين حول قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على الحصول على فهم أفضل لعملية إضافة القيمة من خلال الاعتماد على المعلومات المستمدة من بطاقة الأداء المتوازن المستدام، تحليل الدراسة الردود من أكثر من ١٨٠٠ مراجعاً داخلياً على التساؤلات المصممة لتقييم هذه المساهمة. حيث تركز عينة الدراسة	تكونت عينة الدراسة من إجمالي ٣١٦ و ٢٤٤ مفردة من عملاء المراجعة في الفترة الزمنية ١ و ٢ على التوالي.	- يرتبط دعم الإدارة العليا لعملية المراجعة الداخلية إيجابياً بالعلاقات بين المراجع وعمل المراجعة. - ترتبط قدرات المراجع (المهارات الفنية والموارد والسلوك) إيجابياً بالعلاقات بين المراجع وعمل المراجعة. - ترتبط العلاقات بين المراجع وعمل المراجعة إيجابياً بالتعلم من المراجعة. - تتوسط العلاقات بين المراجع والعمل العلاقة بين قدرات المراجع والتعلم من عمليات المراجعة. - تتوسط العلاقات بين المراجع والعمل العلاقة بين دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية والتعلم من عمليات المراجعة. - يرتبط التعلم من المراجعة إيجابياً بتحسين أداء وحدة العمل (السلوك الأخلاقي والكفاءة والفعالية).	توصلت الدراسة إلى الأدلة على أن هناك أربعة متغيرات ترتبط إيجابياً بإضافة القيمة وهي استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، والامتثال للمدونة الأخلاقية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، ومساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم فعالية الرقابة الداخلية، ومساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم فعالية إدارة المخاطر كأحد الأبعاد الاستراتيجية للمنشأة. وباستثناء الاستقلالية والموضوعية، يبين التحليل أن المحركات المتبقية للقيم من أنشطة المراجعة الداخلية تتباين بين الدول المتطورة والنامية وبين الشركات المالية وغير المالية، مما يقترح أن العوامل المؤثرة على فعالية أنشطة المراجعة الداخلية تعتمد بصورة جزئية على بيئة أو محيط الشركة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
١٠	SHEWAMEN E, 2014 بعنوان: محددات فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام: دراسة حالة في مكاتب القطاع العام في أثيوبيا.	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار محددات فعالية المراجعة الداخلية في مكاتب القطاع العام في أثيوبيا. حيث تحاول الدراسة التعرف على أهم العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام في أثيوبيا. حيث يركز هذا الاختبار على ١٥ مكتب من المكاتب العامة التي تم اختيارها بصورة هادفة والتي من المتوقع أن تعبر عن كل القطاعات الأخرى. حيث تم تجميع البيانات اللازمة للدراسة من فرق الإدارة والمراجعين الداخليين العاملين في المكاتب المختارة وقد استخدمت الدراسة قوائم الاستبيان لتجميع	تكونت عينة الدراسة من 72 مكتب من مكاتب المراجعة التابعة للقطاع العام الفدرالية في مدينة أديس أبابا في أثيوبيا.	- يرتبط دعم الإدارة إيجابيا بفعالية المراجعة الداخلية في مكاتب القطاع العام. - كلما تحسن إدراك الإدارة لقيم المراجعة الداخلية، ارتفعت قدرة المراجعة الداخلية على التعرف على الأنشطة الغير ملائمة والمساهمات المضيفة للقيمة. - ترتبط الاستقلالية التنظيمية للمراجعين الداخلين إيجابيا بفعالية المراجعة الداخلية في المكاتب العامة. - يرتبط وجود المراجعين الداخليين الأكفاء وبالعدد الكافي في مكاتب القطاع العام إيجابيا بفعالية المراجعة الداخلية. - لتوافر ميثاق المراجعة الداخلية المعتمد تأثير إيجابي وذو دلالة على فعالية المراجعة الداخلية في مكاتب القطاع العام.	توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيرات مباشرة لتصورات الإدارة ودعم الإدارة والاستقلالية التنظيمية للمراجعين الداخليين والمراجعين الداخليين الأكفاء والكافيين ووجود ميثاق المراجعة الداخلية المعتمد على فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام. ووفقا لتحليل الانحدار، توافر العدد الكافي والكفاء من المراجعين الداخلين وتوافر ميثاق المراجعة الداخلية المعتمد حيث يساهمان في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام بصورة إيجابية

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم على

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
١	Charles et al, 2014 بمعنوان: استكشاف دوافع استقلالية المراجع الداخلي: المنظور الكني.	البيانات اللازمة لدراسة.	تكونت عينة الدراسة من ٢١ مفردة من المراجعين في كينيا والذين يوضحون وضع المراجعة الداخلية في كينيا.	- ترتبط استقلالية المراجعة الداخلية سلبيا بمشاركة المراجعين الداخليين في الإدارة في كينيا. - تتأثر استقلالية المراجعة الداخلية في كينيا مباشرة بفعالية لجان المراجعة. - تؤثر مهارات المراجع على استقلالية المراجع الداخلي. - ليس لصراعات المصالح لدى المراجعين الداخليين أي تأثير ذو دلالة معنوية على استقلالية المراجعين الداخليين.	توصلت الدراسة إلى أن مشاركة المراجعين في الأنشطة الإدارية وفعالية لجان المراجعة هي من أهم العوامل التي لها تأثير ذو دلالة معنوية على استقلالية المراجعين الداخليين في كينيا. حيث لاحظت الدراسة أن مستوى مشاركة المراجعين الداخليين في الأنشطة الإدارية يؤثر بدرجة ذات دلالة معنوية على استقلالية المهنيّة. كما لاحظت الدراسة أن فعالية لجان المراجعة تلعب دورا ذو دلالة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية. ولذلك، يتوجب على المنظمات بناء قدرات لجان المراجعة لتحسين استقلالية المراجعة الداخلية. وعلاوة على لك، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سببية ذات دلالة إحصائية بين مستوى مهارات المراجعين الداخليين واستقلالية المراجعين الداخليين في كينيا. ولكن، لم تتوصل الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة لصراع المصالح لدى المراجعين الداخليين على استقلالية المراجعين الداخليين رغم أن تأكيد معظم المبحوثين على هذا التأثير.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
١	Pérez et al, 2013 بعنوان: استقلالية المراجعة الداخلية ووسائل حمايتها الممكنة: دراسة تجريبية باستخدام أسلوب Deplphi.	مبحثاً إجمالاً. تهدف الدراسة الحالية إلى تقديم إطار مرجعي خاص بالسياسات الوقائية التي يجب على السوكلاء استخدامها لضمان الاستقلالية في وظيفة المراجعة الداخلية في شركاتهم، فمن الناحية الأولى، يقترح البحث سلسلة من الضمانات ارتكازاً على التوصيات والمعايير المقترحة من قبل معهد المراجعين الداخليين (IIA) وبنك التسويات الدولية (BIS) والمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين والدراسات السابقة. ومن الناحية الأخرى، يستخدم البحث أسلوب دلهي لاختبار الأهمية التي يجب أن يساهم بها الخبراء المحققين في ضمانات استقلالية المراجعة الداخلية. وقد استخدمت الدراسة قوائم	تكونت عينة الدراسة من إجمالي ١٣ مراجعاً داخلياً و ١١ متخصصاً لديهم معرفة بالمراجعة والرقابة الداخلية.	- لا يوجد تطابق في إجابات الخبراء. - تم اختيار العينتين من نفس المجتمع. - لا يوجد اتفاق في الإجابات بين الجولة الأولى والثانية.	توصلت الدراسة إلى أن ضمانات استقلالية المراجعة الداخلية مرتبة على ثلاثة مستويات وهي الضمانات بالغة الأهمية والضمانات الهامة والضمانات ذات الأهمية المنخفضة أو التي ليس لها أهمية وهي كالتالي: • المستوى الأول: ١. الاستقلالية عن أنشطة المراجعة ونظم الرقابة الداخلية. ٢. عدم أداء أنشطة المراجعة لمدة ١٢ شهر مسبقاً. ٣. ممارسات التعيين. ٤. تدريب المراجعين الداخليين. ٥. والإشراف والمعاينة قبل إصدار التقرير. ٦. الاعتماد على الجهات الغير تنفيذية. ٧. وجود نظم المراجعة التي تدعم وظيفة المراجعة الداخلية. ٨. وجود استخدام فرق المراجعة الداخلية. • المستوى الثاني: ١. وجود الحوافز التي تحفز المراجعين على الموضوعية. ٢. مراجعة جودة عمل المراجعة الداخلية. ٣. إتمام بيان المسؤوليات عند مواجهة صراع المصالح. ٤. أدلة الحوكمة التنظيمية القوية. ٥. تنفيذ الاستعلامات الداخلية حول مشاكل المراجعة. ٦. توظيف وفصل المراجع الداخلي بواسطة جهة غير تنفيذية. ٧. الاجتماع مع لجنة المراجعة. ٨. تدوير المراجعين الداخليين في واجباتهم ومهامهم.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
		الاستبيان لجميع البيانات من المبحوثين والتي تم إرسالها عبر البريد الإلكتروني إلى الخبراء والمراجعين الداخليين والمتخصصين.			المستوى الثالث: ١. الوقت المنقضي والظروف المتغيرة. ٢. تعهيد وظيفة المراجعة الداخلية إلى جهة خارجية.
١ ٣	<b>Matthew, 2013</b> بعنوان: هل جودة وظيفة المراجعة الداخلية تمنع سوء السلوك من قبل الإدارة؟	تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار العلاقة بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وبقسا لتعريفات بواسطة واضعين المعايير واحتمال سوء السلوك من قبل الإدارة مثل التلاعب بالتقارير المالية والرشوة وممارسات الإفصاح المضللة. حيث تحاول الدراسة التعرف على مدى قدرة جودة وظيفة المراجعة الداخلية على منع سوء سلوك الإدارة. وتقوم الدراسة ببناء المقياس المركب لجودة وظيفة المراجعة الداخلية والذي يرصد الخبرة والشهادات والتدريب في وظيفة المراجعة الداخلية. ويستخدم البحث	تكونت عينة الدراسة من إجمالي ١٣٩٨ ملاحظة سنوية من ٦١٧ منشأة فردية والتي استجابت لمسح معهد المراجعين الداخليين خلال الفترة من ٢٠٠٠ إلى ٢٠٠٩.	- ترتبط جودة المراجعة الداخلية سلبيا باحتمال سوء سلوك الإدارة. - ترتبط كفاءة المراجعة الداخلية سلبيا باحتمال سوء سلوك الإدارة. - ترتبط موضوعية المراجعة الداخلية سلبيا باحتمال سوء سلوك الإدارة.	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وسوء السلوك من قبل الإدارة حتى بعد ضبط محددات سلوك السلوك الأخرى التي تشمل على مجلس الإدارة ولجان المراجعة وجودة المراجع الخارجي. ومع ثبات باقي المتغيرات الأخرى عند متوسطاتها، فإن الزيادة بمعدل درجة انحراف معياري واحدة في مقياس جودة وظيفة المراجعة الداخلية تعبر عن انخفاض بمقدار ٠.٥% في احتمال سوء السلوك من قبل الإدارة. وعلاوة على ذلك، يبين التحليل أن كفاءة وليست موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ترتبط سلبيا باحتمال سوء السلوك من قبل الإدارة، مما يعني أن كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية لها على الأقل نفس مستوى أهمية الموضوعية في منع سوء السلوك من قبل الإدارة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبي .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	أهداف الدراسة	عينة الدراسة	فروض الدراسة	نتائج الدراسة
		البيانات من مسح المراجعة الداخلية الذي قام بها معهد المراجعين الداخليين. حيث تتكون العينة النهائية للدراسة من إجمالي ١٣٩٨ ملاحظة سنوية للمنشأة تمثل ٦١٧ منشأة فريدة خلال الفترة من ٢٠٠٠ إلى ٢٠٠٩.			

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

ثانياً: الدراسات المرتبطة بأسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس  
المرجعي :

م	اسم المؤلف والعنوان	--- الاطار العام للدراسة	
		الاهداف - الفروض - الأهمية - الخطة	نتائج وتوصيات الدراسة
٤	Vinicius & Enzo (2017)	ناقشت الدراسة أوجه القصور والانتقادات المطبقة لأسلوب القياس المرجعي واعتبرت هذه الانتقادات بمثابة رود لها فعال الدراسات الأكاديمية التي نادت بضرورة تطبيق هذا الأسلوب.	<b>وانتهت الدراسة النتائج الآتية:-</b> أ- أن أسلوب القياس المقارنة المرتبط بقياس الأداء المتوقف على عمليات المنظمة يعد من أفضل المعايير المقارنة في الآونة الأخيرة. ب- أن تتصف المعلومات المستمدة من هذا الأسلوب بالشفافية والثقة وعدم تقليد أخطاء الغير حيث يوجه نسبة تشكل كبيرة حول اقتباس المؤسسات نفس الممارسات المتبعة في المؤسسات الرائدة.
٥	Konstantina & George (2017)	هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار المفاهيمي للقياس المرجعي والمزايا التي تحقق من تطبيقه بشكل سليم باعتبارها أفضل الممارسات لقياس وتقويم الأداء الخاصة بمؤسسات لتعليم العالي وتحقيقات للجودة وتحسيناً للأداء.	<b>وأوصت الدراسة بما يلي:-</b> أ- يجب على الإدارة العليا للمؤسسات التعليمية أن تحقق التواصل المشاركة بين رؤية وأهداف الجامعات والفكر الفردي للعاملين والتزامهم بتقديم أفضل ما يجب لتحقيق التحسين المستمر. ب- ضرورة اعتماد مؤسسات التعليم على مراجعة خططها الاستراتيجية سنوياً وتطبيق أسلوب القياس المرجعي في كل المرحل.
٦	Zhou & Kohl (2017)	هدفت الدراسة إلى تطوير طريقة يمكن من خلالها إجراء تقييمات مرجعية لعمليات التصنيع ذات القيمة المضافة في الصناعات التحويلية. تحدد هذه الدراسة مفهوماً لقياس مستوى الأداء من خلال القياس المرجعي وتقديم إطار مقترح يتبع للمستخدم زيادة مستوى الأداء.	<b>توصلت الدراسة إلى:</b> ١- قياس الأداء هو أداة الإدارة المشتركة التي تعطي التوجه وتقييم عمليات الشركة. ٢- استخدام أسلوب المقارنة المرجعية يؤدي إلى تحقيق مستويات أعلى في الأداء والشعور بدرجة متزايدة من الحكم الذاتي من حيث الموقع والصناعة والعمليّة والمنتج. ويستخدم أيضاً لاتخاذ قرارات الأعمال. ٣- يقدم نموذج التصنيع ذات القيمة المضافة كأداة لمحاكاة المشاريع في مراحل التخطيط المبكر.
٧	Hansen, Schaltegger, (2016)	هدفت الدراسة إلى: سد الفجوة في أنظمة قياس الأداء متعدد الأبعاد من خلال التركيز على التعديلات الموجهة نحو الاستدامة في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وإنشاء أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام.	<b>توصلت الدراسة إلى:</b> ١- ضرورة دمج القضايا البيئية والاجتماعية إلى الأهداف المالية لأنها تمثل الكثير من المخاطر تؤثر على المنظمة خاصة على المدى الطويل. ٢- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام يدمج أبعاد الاستدامة الثلاثة (الاقتصادية - الاجتماعية - البيئية) في نظام إدارة واحد متكامل بدلاً من الحاجة إلى أنظمة متوازنة. ٣- يعتبر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام استراتيجية لإدارة الأداء الشامل من خلال معالجة أهداف الاستدامة ودمج قضايا الاستدامة في الأداء الحالي. ٤- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام يساعد على التحسين المستمر والتعلم

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبي .....  
د. هبه جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	--- الإطار العام للدراسة	
		الأهداف - الفروض - الأهمية - الخطة	نتائج وتوصيات الدراسة
			والابتكار، ويساعد أيضا إلى تنامي الفهم التنظيمي لاستدامة الشركات حيث أن لدية القدرة على سد الفجوة بين المستوى الاستراتيجي والمستوى العملي.
٨	Falle, Rauter, (2016)	هدفت الدراسة إلى: ضرورة التنفيذ والتطبيق الفعال لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام في إحدى الشركات النمساوية الصغيرة من خلال التعرف على: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات الصغيرة والمتوسطة، العوامل الداعمة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام، التحديات الناشئة من تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات الصغيرة والمتوسطة.	توصلت الدراسة إلى: ١- استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات الصغيرة والمتوسطة يساعد في زيادة القدرة التنافسية وذلك من خلال عملية تخطيط استراتيجي أكثر كفاءة واستخدام هياكل بسيطة. ٢- قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات الصغيرة والمتوسطة أفضل من الشركات الكبيرة حيث أنه ينظر إلى خصائص الشركات الصغيرة والمتوسطة على أنها مزايا تدعم بطاقة الأداء المتوازن المستدام مثل صغر الحجم وقدرات ومهارات محدودة وعدد محدود من العملاء يجعل لديها المرونة اللازمة للاستجابة السريعة للظروف المتغيرة ( التكنولوجيا - السوق) والتركيز المحلي والإقليمي والتوجه نحو احتياجات العملاء. ٣- التطبيق الفعال لبطاقة الأداء المتوازن المستدام يتطلب الدعم الفعال من الإدارة العليا والمشاركة العالية من الموظفين وذلك يساعد في التغلب على التحديات السلوكية مثل مقاومة التغيير وضمان دعم الموظفين. ٤- بطاقة الأداء المتوازن المستدام يساعد في تحديد وإدارة الجوانب البيئية والاجتماعية لضمان النجاح المالي للشركة وذلك يساهم في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة.
٩	(Hakkak, Ghodsi, (2015)	هدفت الدراسة إلى: ضرورة تحقيق ميزة تنافسية مستدامة وذلك باستخدام أحد أنظمة قياس الأداء المتمثل في بطاقة الأداء المتوازن، حيث أصبح الهدف الأهم ليس اكتساب الشركة موقف تنافسي جيد في بيئة تنافسية إنما إيجاد طريقة للاحتفاظ بهذه الميزة والبقاء والتوافق مع البيئة المحيطة المليئة بالتحديات.	توصلت الدراسة إلى: ١- تقدم بطاقة الأداء المتوازن أداة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة وفي النهاية تحسن المركز المالي والسوقي لأي منظمة. ٢- يجب على المنظمات أن تضع في الاعتبار العملاء، حيث أنهم الأصول الأكثر أهمية في أي منظمة سواء كانت عامة أو خاصة أو صناعية أو خدمية لذا يجب اعتبارها الأصول الرئيسية المتميزة حيث يتم تحسين أداء المنظمات من خلال مبدأ توجيه العميل. ٣- ضرورة استخدام بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها أداة استراتيجية لتقييم الأداء.
١٠	Fulop, Hernadi, (2014)	هدفت الدراسة إلى: توفير إطار شامل امتداد لبطاقة الأداء المتوازن ليشمل المنظورات البيئية والاجتماعية.	توصلت الدراسة إلى: ١- بطاقة الأداء المتوازن المستدام امتداد وتطوير البطاقة الأداء المتوازن التقليدية. ٢- تطبيق هذا الإطار لا يضيف إلى النظرية

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	--- الاطار العام للدراسة	
		الاهداف - الفروض - الأهمية - الخطة	نتائج وتوصيات الدراسة
			<p>فحسب بل يكون مفيداً أيضاً للمدراء وصانعي السياسات ويؤدي إلى زيادة الرغبة في قيادة شركاتهم للامتثال لمتطلبات الاستدامة.</p> <p>٣- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام تعمل على تسهيل وتشكيل وتنفيذ استراتيجيات الاستدامة المختلفة.</p> <p>٤- اختيار استراتيجية الاستدامة المناسبة هي خطوة مهمة في معالجة التخطيط الاستراتيجي.</p>
١١	د. صالح الشعياني (٢٠١٧)	<p><b>هدفت الدراسة إلى:</b> تقديم مقترح لتطوير نموذج بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء في ظل التنمية المستدامة.</p>	<p><b>توصلت الدراسة إلى:</b></p> <p>١- أن استخدام الأساليب التقليدية لتقويم الأداء أصبح غير كاف لتلبية الاحتياجات المعاصرة كونها جميعاً ركزت على المقاييس المالية وهذا ما دعا إلى استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقويم الأداء الاستراتيجي مما يساعد في أدامة الرؤية طويلة الأجل.</p> <p>٢- تساعد بطاقة الأداء المتوازن على إجراء عملية التغيير المطلوبة حيث تعمل على جلب انتباه الإدارة إلى المناطق الحرجة لأنشطة الشركة في أبعادها المختلفة وأن التفاعل بين تلك الأبعاد قائم على علاقة السبب والنتيجة لتصب نتائج التفاعل في المنظور المالي.</p> <p>٣- ورغم كل ما لبطاقة الأداء المتوازن من مزايا إلا أنها غير كافية الاستخدام في ظل عملية التنمية المستدامة كونها تقتصر إلى البعد البيئي والذي يعد بمثابة البعد الخامس للبطاقة.</p>
١٢	(كواشى، ٢٠١٧)	<p><b>هدفت الدراسة إلى:</b> تقديم نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة.</p>	<p><b>توصلت الدراسة إلى:</b></p> <p>١- تركز بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة والذي يؤثر في القيمة المستدامة لهذه الأخيرة.</p> <p>٢- تعد المقارنة المرجعية من أهم التقنيات التي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة حيث أنها تسمح بتحسين كل العمليات وكل ما يتعلق بها من النواحي التقنية والتنظيمية.</p> <p>٣- تعد بطاقة الأداء المتوازن المستدام من النماذج الحديثة لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة متضمنة المؤشرات المالية وغير المالية من خلال خمس مناهير.</p>
١٣	(د. أشرف أمين، ٢٠١٤)	<p><b>هدفت الدراسة إلى:</b> كيفية تحقيق التكامل بين نظام قياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية</p>	<p><b>توصلت الدراسة إلى:</b></p> <p>١- يعتبر نموذج تحقيق التكامل بين نظام قياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي أن يكون حجر الزاوية في نظام إدارة أي منشأة لما</p>

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

م	اسم المؤلف والعنوان	--- الاطار العام للدراسة	
		الأهداف - الفروض - الأهمية - الخطة	نتائج وتوصيات الدراسة
		للمنشأة:	<p>يحققه من ضبط المؤشرات قياس وتقييم وتحسين الأداء.</p> <p>٢- نتيجة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة فلا بد من تحقيق التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لضمان أكبر درجة نجاح ممكنة من التطبيق العملي.</p> <p>٣- التكامل بين الأسلوبين يؤدي إلى التغلب على أوجه القصور والانتقادات الموجهة سواء الأسلوب بطاقة الأداء المتوازن أو القياس المرجعي، وأيضاً الجمع بين المزايا التي يحققها الأسلوبين.</p> <p>٤- التكامل والترابط بين نظام قياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لتحسين الأداء يساهم في دعم القدرة التنافسية للمنشأة.</p>
١٤	(د. خالد سالم، ٢٠١٠)	<p>هدفت الدراسة إلى: تسليط الضوء على التقييم المحاسبي لفاعلية أسلوب القياس المرجعي بهدف احتواء الأخطار الاستراتيجية المتعلقة بعدم مواكبة التغيرات والتطورات التكنولوجية.</p>	<p><b>توصلت الدراسة إلى:</b></p> <p>١- يجب أن تكون البنية التحتية للمصارف مواكبة للمستحدثات والتغيرات والتطورات التكنولوجية التي تطرأ على بيئة الأعمال المصرفية حيث أن نجاح المصارف واستمرارها في البقاء مرهون على مدى قدرتها على التكيف.</p> <p>٢- يجب اهتمام المصارف التجارية الليبية بأسلوب القياس المرجعي كأسلوب تقييم أداء استراتيجي يهدف إلى احتواء الأخطار الاستراتيجية.</p> <p>٣- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث المستقبلية فيما يتعلق بدور أسلوب القياس المرجعي في احتواء الأخطار الناتجة عن التقلبات في أداء سلاسل التوريد.</p>

**وتعقيباً على ما سبق،** ترى الباحثة أن الدراسات السابقة لم تتعرض للتأثير المتبادل بين المراجعة الداخلية وبطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي بهدف إضافة قيمة للمنشأة، كذلك لم تناول الربط بين المعلومات التي يجب أن توفرها هذه النظم هذه النظم وتطوير نشاط المراجعة الداخلية في المنشأة، وتحاول الدراسة الحالية إيجاد علاقة تكاملية ذات تأثير متبادل بين المراجعة الداخلية وبطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية بهدف إضافة قيمة للمنشأة، وذلك عن طريق الاستفادة من المعلومات التي توفرها أدوات إدارة التكلفة وتساهم في إدارة المخاطر الاستراتيجية والتنبؤ بها والسيطرة عليها، ودعم أهداف التطور في المراجعة الداخلية، وذلك في ضوء المنهج المؤسس على الخطر، الأمر الذي يتطلب ضرورة الكشف عن

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم علي

الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في إطار التكامل المقترح بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي وذلك بهدف إضافة قيمة للمنشأة والمعلومات الرقابية الخاصة بها وهذا ما حدا بالباحثة نحو كتابة موضوع البحث.

### القسم الثاني: دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تطوير أداء المراجع الداخلي

يعتبر مقياس الأداء المتوازن نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي فهو يمثل إطار متعدد الجوانب لوصف وتنفيذ وإدارة استراتيجية المنشأة في كل السنوات الإدارية حيث يتم من خلاله ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف استراتيجية ومقاييس ومستهدفات وخطوات إجرائية تمهيدية تتسم بالوضوح وبذلك فإنه يتم ربط الأهداف والأولويات والمقاييس بهذه الاستراتيجية (د. عبده جمعه، ٢٠١٣) ويتطلب بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن تحديداً دقيقاً للأهداف والمقاييس والغايات والمبادرات الخاصة بكل منظور من الأبعاد البطاقة، والتي تمثل الأساس في ظهور بطاقة تقييم الأداء المتوازن للأداء، وتتمثل الجوانب الرئيسية لبطاقة قياس الأداء المتوازن في المنظور المالي، حيث يتضمن مؤشرات تقيس ربحية المنشأة، منظور العميل: ويهتم بتحديد العملاء وقطاعات السوق، ثم يتم تحديد مؤشرات الأداء لهذا الجانب والتي يمكن أن يتضمن خدمة العملاء، منظور العمليات الداخلية ويعمل على 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.

ومن خلال 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 الأداء المتوازن يدعم بعضها البعض. فالتعلم والنمو يدعم العمليات الداخلية ويؤثر على رضا 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 الأجل الطويل وتوفر رؤية مستقبلية عنه وهناك 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 (د. سيد عبد الفتاح، ٢٠١٠، حسن، ٢٠١٢) وتعرض الباحثة الركائز الأساسية التي تعتمد عليها بطاقة الأداء المتوازن وتمثل في:

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم على

١- الرؤية: تمثل غايات 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.

٢- الرسالة: تكمن في عرضها أو مبررات وجودها بحيث تحدد أساسيات المنشأة والمجال الذي تعمل فيه.

٣- الاستراتيجية: هي طريقة قيام المنشأة بمقابلة إمكانياتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في سعيها نحو تحقيق أهدافها وهنا ليس المهم امتلاك استراتيجية مطورة فقط بل المهم هو القدرة على تحقيقها وتمثل الخريطة الاستراتيجية الروابط أو العلاقات (الأثر والسبب) بين المكونات الاستراتيجية ، وأيضاً مؤشرات الأداء تهتم بقياس الأداء (مثل رضا العميل والعوائد) وغالباً ما تكون موضوعية.

ومن الناحية المحاسبية تكمن أهمية بطاقة الأداء المتوازن في عكس استراتيجية الشركة من خلال الآتي: (د.حسان جابر ، ٢٠١٢ ، د.عبد السلام عبدالله ، ٢٠١١)

#### ١. ترجمة استراتيجية الشركة من خلال أبعادها الأربعة:

تُعد البطاقة بمثابة موازنة مستقبلية تعمل على ربط المنظورات الأربعة معاً من أجل تحقيق استراتيجية الشركة إذ لكل منظور دور خاص في ترجمة استراتيجية الشركة ووفق الآتي:

١. الجانب المالي: تهدف الاستراتيجية المالية إلى زيادة عائد الشركة ولتحقيق ذلك تعتمد إحدى الاستراتيجيتين الآتيتين:

أ- استراتيجية نمو الإيرادات: وتتحقق هذه من خلال تطوير مصادر جديدة للإيراد كدخول أسواق جديدة أو طرح منتجات جديدة. والعمل على زيادة قيمة العملاء من خلال العمل على توسيع علاقتهم بالشركة.

ب- الاستراتيجية الإنتاجية: تركز هذه على خفض التكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة لعكس الميزة التنافسية.

٢. جانب العملاء: تعتبر أهمية العميل جوهر استراتيجية الشركة لأنها تساعد على ربط العمليات الداخلية لتحسين إنجازاتها توافقاً مع متطلبات عملائها، ويتم ذلك من خلال الآتي:

أ- قيادة المنتج ويمثل قدرة الشركة على تقديم منتج متميز وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر العملاء والتميز في العلاقات مع العملاء عن طريق الفهم الجيد لاحتياجاتهم وتلبيتها في الوقت المناسب.

ب- زيادة حجم العمليات التشغيلية، من خلال تقديم توليفة من الجودة والسعر وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم علي

٣. **جانب العمليات الداخلية:** يمكن للشركة أن تعتمد على أسبقيات الاستراتيجية للعمليات الداخلية عن طريق:

أ- خلق التفوق والتميز عن طريق الإبداع والتطوير مع زيادة أهمية العملاء من خلال عمليات إدارة العملاء.

ب- تحقيق التفوق بالعمليات التشغيلية لتحقيق الجودة العالية، وبالتكلفة المنخفضة وسرعة التسليم وإنجاز علاقات جيدة مع أصحاب المصالح وعمليات البيئة الخارجية.

٤. **جانب التعلم والنمو:** إن جوهر خارطة الاستراتيجية هو منظور التعلم والنمو الذي يرتبط بالقدرات والمهارات والثقافات اللازمة لدعم استراتيجية أي شركة وتحسين العمليات الداخلية وتحسين العلاقات مع العملاء، إذ أن خارطة الاستراتيجية هي وسيلة لربط عوامل النجاح غير المالية بالنتائج المالية.

كما يتم إدماج بطاقة الأداء المتوازن ضمن العمليات الإدارية لتحقيق الرقابة الاستراتيجية. حيث أن الرقابة الاستراتيجية تتم باستخدام بطاقة الأداء المتوازن وفق الآتي: (د. عبدالحميد شاهين ، ٢٠١٤ ، د. إزهر غيلان مرهون ، ٢٠١٧)

(١) ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف ومقاييس تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن مع وضع خطة الشركة ووضع أهداف فرعية لكل هدف استراتيجي وتحديد علامات المسار لهذه الخطة.

(٢) تحديد برامج استراتيجية لتنفيذ خطة الشركة في ضوء جدول زمني، كذلك يلزم أن توضح البرامج نفسها علاقات السبب والنتيجة للربط بين المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن مع تقسيم البرنامج الاستراتيجي إلى خطط عمل يتم مراقبتها من قبل الشركة، وتتضمن تلك برامج الموازنة التشغيلية.

وتعد مؤشرات القيادة أو التوجيه هي المقاييس التي تحدد النتائج المالية وغير المالية المستقبلية لإرشاد الإدارة في صنع القرارات. فشمولية مؤشرات القيادة الملائمة في بطاقة الأداء المتوازن تعمل على خلق نموذج أعمال منطقي يربط مقياس الأداء (السبب والنتيجة) التي تعكس العلاقات الاستراتيجية والمفتاح العملياتي. كما أن مؤشرات القيادة لتحديد وتقييم الأداء هي جزء هام من الإدارة الحديثة للتكلفة (Modern of Cost Management) لأن تلك المقاييس تسمح للعاملين للتخطيط أو الحكم على تقدمهم في الإنجاز لمواجهة الأداء المستهدف، أي أن العاملين سيعرفوا أن تلك المؤشرات ستعمل على خفض التكلفة مستقبلاً أو تحسين الربحية.

ورغم كل المزايا السابقة لبطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء وفي نجاح تطبيق استراتيجية الشركة إلا أن الباحثة ترى أن ما يعاب على بطاقة الأداء المتوازن



الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبة جمال هاشم علي

بشكل رئيسي أنها أهملت الجانب الاجتماعي والبيئي، إذ أنه رغم إدراك الشركات لأهمية البعد الاستراتيجي للإدارة البيئية والمسئولية الاجتماعية والتوجه إلى تشكيل نظم للإدارة البيئية واعتبار التكلفة المرتبطة بحماية البيئة بنقطة هامة من بنود الموازنة إلا أن الكثير لازال ينظر إلى استدامة الشركات على أنه قيد مكلف، ورغم أن الشركات تتعامل مع كميات كبيرة من المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية .

وبالتالي يمكنها استخدام مؤشرات الأداء المستدام ( Sustainable Performance Indicators (SPI لغرض تغطية البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للاستدامة، حيث أن مؤشرات الأداء الاقتصادي تُغطي الأمور المرتبطة بالتعاملات الاقتصادية للشركة وتركز على كيفية تغير الوضع الاقتصادي للأطراف أصحاب المصلحة بناءً على نتيجة أنشطة الشركة، في حين تهتم مؤشرات الأداء الاجتماعي بتأثير الشركة على النظم الاجتماعية داخل المحيط الذي تعمل فيه، أما مؤشرات الأداء البيئي فهي تعكس تأثير الشركة على الأنظمة البيئية .

كما أن الباحثة ترى أنه يجب على الشركات قياس التقرير عن تأثيراتها البيئية بطريقة مناسبة وشفافة ويمكن للأطراف ذات العلاقة فهمها بسهولة وفهم آثار السياسات البيئية على مؤشرات الأداء المرتبطة بهم. أي إن استراتيجية استدامة الشركات يجب أن تلبى احتياجات الأطراف ذات المصلحة بدون تعريض قدرة الشركة على مقابلة تلك الاحتياجات للخطر في المستقبل، ويمكن حصر المؤشرات المرتبطة بالبعد البيئي في نوعين أحدهما يختص بالعملية الإنتاجية والآخر يختص بالمنتج إذ تحاول الشركات الناجحة الاهتمام بالأدوات التي تحقق لها التقويم الجيد لأدائها البيئي، وطالما تعد بطاقة الأداء المتوازن أداة لتحويل أو ترجمة الاستراتيجيات إلى عمل كان من المفترض أن تدمج الاستراتيجية البيئية كذلك في مكوناتها أي إضافة البعد البيئي إلى أبعادها الأربعة وعندما تحقق مفهوم الاستدامة ويرتبط البعد البيئي المقترح إضافته إلى البطاقة باستهلاك الطاقة والمواد الخام والمخلفات والانبعاثات الملوثة للأنظمة البيئية. وتبنى ميكانيكية بطاقة الأداء المتوازن المستدام على تحديد الأهداف البيئية والاجتماعية وربطها ببعضها البعض من خلال علاقة السبب والنتيجة، كما يجب تحديد مؤشرات الأداء الحاكمة أو الفائدة ويتم اعتمادها وفقاً لاستراتيجيات الشركة المتعلقة بالاستدامة. ويرى البعض أن هناك خمسة طرق أساسية لدمج القضايا البيئية في بطاقة الأداء المتوازن لتصبح مستدامة Sustainable Balanced Scorecard (SBSC) هي وفق الآتي: (د. صالح الشعباني، ٢٠١٧)

١- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة الجزئية Partial Sustainable Balanced Scorecard حيث يتم إدخال مؤشرات الاستدامة في بعض منظورات بطاقة الأداء المتوازن التقليدية بشكل جيد.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم على

- ٢- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذات البعد الإضافي Additive Sustainable Balanced Scorecard في هذه الطريقة يتم إضافة بعد خامس خاص بالاستدامة البيئية إلى منظورات البطاقة التقليدية، وهذه الطريقة تطور حالة الاستدامة في الشركة ويمكن تطبيقها في الشركات المهمة كثيراً بأمور الاستدامة.
- ٣- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة للخدمات المشاركة Shared Services Sustainable Balanced Scorecard ويطلق أيضاً عليها بطاقة الأداء للخدمات المستدامة، فهي تعمل بـ (SBSC) في وحدة الخدمات المشاركة المسؤولة عن الاستدامة البيئية فقط.
- ٤- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة العرضية Additive Sustainable Balanced Scorecard بموجب هذه الطريقة يتم إدخال المؤشرات البيئية في المنظورات الأربعة للبطاقة التقليدية، ويتم التركيز على الأمور المستدامة الممكنة أو المحركة للقيمة من أجل النجاح في المستقبل.
- ٥- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة الكلية Total Sustainable Balanced Scorecard بموجب هذه الطريقة يتم ربط البعد المستدام الخامس بالمؤشرات المستقبلية الخاصة بالمنظورات الأربعة كلها وفق علاقة السبب النتيجة وهذه تهدف إلى إدخال الأمور البيئية والاجتماعية في كل المنظورات وبقوة.

وقد قسمت دراسة (د. صالح الشعباني، ٢٠١٧) تلك الاستراتيجيات على أربعة أنواع هي وفق الآتي:

الاستراتيجية الابتكارية وهي استراتيجيات للمفاضلة أو التمايز البيئي وتهدف إلى زيادة المبيعات والإيراد الناتج عن المنتجات البيئية الاستراتيجية النظيفة وهي استراتيجية مواجهة السوق البيئي من أجل الدفاع عن السوق الموجود والاستراتيجية المتقدمة وهي استراتيجيات لتطوير السوق البيئية تهدف إلى إظهار التغيرات في الإطار المؤسسي الذي قد يعطى الشركات مزايا تنافسية زيادة عن المنافسين الأقل اتجاهاً إلى الاستدامة وذلك من أجل تطوير الأسواق بيئياً استراتيجية الكفاءة وتمثلها استراتيجيات التكلفة البيئية وتهدف إلى خفض الكلف المرتبطة بالعمليات البيئية غير الكفؤة.

وترى الباحثة أن دور المراجع الداخلي يتمثل في إبراز العلاقة بين المؤشرات المالية وغير المالية وعملية تقييم الأداء وذلك من خلال:

١- مؤشرات التعلم والنمو لتقويم الأداء البيئي ودور المراجع الداخلي :-

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

تعتبر الموارد البشرية من أبرز موارد المنشآت التي يهتم بها هذا المؤشر من حيث مدى ايفاء المنشأة بالتزاماتها تجاه الموارد البشرية العاملة، ويتم ذلك من خلال توفير العوامل الممكنة لخلق وتعميق حالة الرضا أولاً، والكفاءة والانتماء، وبالتالي تعميق قدرات المنشآت، وتمثل أهداف ومؤشرات التعلم والنمو بالآتي:

أ- تحسين استراتيجيية الأداء البيئي: وتحقق المراجع الداخلي من التزام المنشأة بها حيث تستهدف المنشآت تضمين استراتيجياتها العامة توجهاتها البيئية عن طريق وضع الخطط والبرامج البيئية الاستراتيجية ومحاولة تصميم النظم المساعدة في دعم توجهات المنشآت الاستراتيجية وتأهيل إمكانيات المنشأة لتحقيق تلك التوجهات.

ب- مكافآت العاملين: تعتبر من الشروط المهمة اللازمة لتحقيق رضاء العاملين وتحسين أدائهم من خلال أسلوب منحهم المكافآت والحوافز في سبيل تشجيع الأداء المتميز للعاملين والذي يساهم في إنجاح المنشأة وتقديمها في تحقيق أهدافها مما يدفع بالعاملين لبذل أقصى جهدهم في سبيل تطوير مهاراتهم وتأهيلهم للحصول على هذا الدعم ويمكن بيان الأولوية التي تمنحها إدارة المنشأة في تفعيل دور العاملين من خلال زيادة نسبة نمو المبالغ المنفقة عليهم لغرض تحسين أدائهم البيئي (Alhyaris S et al, 2013, p.53).

ج- تكاليف التدريب: إن حجم تلك التكاليف ونوعها تعكس توجهات المنشأة تجاه نوع وطبيعة المسائل البيئية التي تهتم بها إن كانت رغبة المجتمع التي تتم من خلال القوانين في مواجهتها أم هي سعي دائم للمنشأة لحماية كل ما يتعلق بالأنشطة البيئية للمنشأة.

د- الملتحقين بالدورات: ويعكس هذا المؤشر بذل المنشأة لجهود واسعة في تنمية كادر متخصص في هذا المجال.

هـ - دورات المجال البيئي: والذي يعكس اهتمام وفلسفة إدارة المنشأة اتجاه المسائل البيئية.

## ٢- مؤشرات العمليات الداخلية لتقويم الأداء البيئي: وموقف المراجع الداخلي من التحقق منها:-

حيث يتطلب سعي المنشآت إلى تعظيم منافعها الاهتمام بالأنشطة والعمليات التشغيلية للمنشأة ليس فقط بإطار خلق القيمة عن طريق تحسين قدرتها الإنتاجية والتسويقية فحسب وإنما خلق القيمة يتطلب تلبية المتطلبات البيئية لمثل هذه الأنشطة والعمليات، وتتمثل مؤشرات العمليات الداخلية والتي يجب على المراجع الداخلي التحقق منها فيما يلي:-

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....

د. هبه جمال هاشم علي

١- **عدد الجوائز:** تمثل الجوائز التي تحصل عليها المنشأة قدرة قوة العمل المعتمدة من قبل المنشأة **والتقارير الرقابية:** يدل نوع وعدد التقارير الرقابية في مجال حماية البيئة على التزام المنشأة بمتابعة عمل الإجراءات الموضوعية لحماية البيئة وتفعيلها في الوقت المحدد.

٢- **المشاريع التطويرية:** وتمثل البرامج الجديدة والمطورة المعتمدة من قبل المنشأة لتطوير أدائها البيئي وبما يتفق مع الخطط الاستراتيجية للمنشأة ومرات الكشف لإزالة الملوثات: ويمثل هذا المؤشر قدرة النظام على كشف الملوثات الحاصلة عن ممارسة العمليات الإنتاجية والتنبيه إلى تلافى وإزالة مثل هذه الملوثات التي لها آثار سلبية على البيئة وكذلك الفحوصات الفجائية: وهي التي تعرض قدرات النظام ومدى وجود الأفراد والمعدات اللازمة لتحقيق عمليات الفحص والمراقبة في الوقت المحدد ، وأخيراً **درجة** جودة بيئة العمل وتكاملها: تعد من أبرز عوامل رضا العاملين وبالتالي التزامهم تجاه المنشأة.

### ٣- مؤشر العمل لتقييم الأداء البيئي ويتحقق المراجع الداخلي منه:-

إن إيفاء المنشأة بمتطلبات عملائها يفرض عليها المحافظة على بقائها واستمراريتها على المدى البعيد، وزيادة الحصة السوقية من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة، ويعد نشاطها المستمر والفاعل في مجال حماية البيئة أحد أبرز عناصر استمرارها المرتبط بقبول ورضا عملائها عن أنشطتها وما تقدمه لهم، وفي هذا الإطار فإن الأهداف والمؤشرات المستخدمة في هذا المؤشر والتي يجب أن يتحقق المراجع الداخلي منها تمثل في: (د.أزهر غيلان مرهون، ٢٠١٧)

١- **فاعلية الإجراءات الموضوعية لحماية البيئة:** قد تلجأ الدولة أو المنظمات البيئية إلى فرض غرامات على المنشآت نتيجة للآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق مبادئ حماية البيئة، وفي هذا المجال يعد مبلغ الغرامة مؤشراً لالتزام المنشأة بمسؤولياتها في هذا الاتجاه ومستوى درجة استجابة المنشأة للاعتبارات البيئية: ويتم ذلك من خلال الرقابة على جودة المنتجات ويمثل هذا المؤشر بدرجة الالتزام بالموصفات القياسية لضمان تقديم منتجات ذات جودة عالية وتطويرها بالشكل الذي يضمن ثقة ورضا العميل والذي يتحقق من خلال إجراء الفحوصات المخبرية المستمرة.

٢- **رضا العميل:** يعد المجتمع بشكل عام ومن ضمنه العاملين والمتعاملين مع المنشأة، أبرز المتأثرين بالمسائل البيئية لأنشطة تلك المنشأة من خلال ما تطرحه تلك المنشآت من ملوثات ومطروحات في البيئة سواء عن طريق منتجاتها أو ما تطرحه في الأرض أو الهواء أو الماء، وعلى هذا الأساس يمكن قياس وعرض

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....

د. هبه جمال هاشم علي

البيئة للمنشأة ، وكذلك تتحمل المنشأة التكاليف المترتبة على مؤشر التعلم والنمو (تكاليف منع التلوث البيئي)، ومؤشر العمليات الداخلية (تكاليف معالجة التلوث البيئي والفسل الداخلي)، ومؤشر العميل (تكاليف الفشل الخارجي)، وإجمالي هذه التكاليف يعبر عنها بالمؤشر المالي، حيث تتمثل إجمالي التكاليف البيئية في ثلاثة أنواع هي: تكاليف منع التلوث البيئي، وتكاليف اكتشاف التلوث البيئي والفسل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي.

وترى الباحثة أن الاهتمام في المؤشرات المالية إنما ينصب على قياس وعرض طبيعة وحجم التكاليف البيئية وإثرها على الدخل التشغيلي وحقوق المالكين للمنشأة، لذا فإن هدف هذا المؤشر تتمثل بخفض التكاليف البيئية من خلال تنفيذ التزاماتها البيئية بأقل التكاليف، ويتم ذلك بتطوير نظم وإجراءات للمحافظة على البيئة من التلوث ومنع وقوع الكوارث ومعالجتها في الوقت المحدد لها، وليبيان كفاءة وفعالية إجراءات المنشأة في ظل هذا المؤشر يمكن اعتماد النسب الآتية: ويجب على المراجع الداخلي التحقق منها:- (د.أزهر غيلان مرهون، ٢٠١٧)

أ- **نسبة التكاليف البيئية إلى رأس المال:** وتشير هذه النسبة إلى حجم التكاليف البيئية المنفعية قياساً بحجم رأس المال الموظف من قبل مالكيها، مما يشير إلى حجم الاهتمام الذي توليه المنشأة لهذه المسائل من جهة، وحجم ما تواجهه المنشأة من مشاكل بيئية من جهة أخرى ، وكذلك نسبة التكاليف البيئية إلى المبيعات: توضح هذه النسبة حجم تأثير التكاليف البيئية في إيرادات المنشأة التشغيلية، وبالتالي يمكن بيان تحسن قدرة المنشأة في الإيفاء بالمسائل البيئية وتأثير ذلك في تحسن قيم مبيعاتها السنوية.

ب- **نسبة التكاليف البيئية إلى تكاليف الإنتاج:** وتقيس هذه النسبة حجم اهتمام المنشأة بالمسائل البيئية وتطوير قدرتها في هذا الجانب قياساً بحجم الاهتمام الذي توليه قياساً بمنتجاتها الأساسية، وبالتالي تأثير ذلك على الدخل التشغيلي للمنشأة ، وكذلك نسبة التكاليف البيئية إلى إجمالي التكاليف: يشير هذا المقياس إلى حجم التكاليف البيئية المنفقة من قبل المنشأة في المجال البيئي إلى إجمالي التكاليف الكلية للمنشأة، والتي توضح حجم اهتمام المنشأة بالمسائل البيئية.

وترى الباحثة أنه يجب أن يتم تقييم الأنشطة المختلفة للمراجعة الداخلية (الإدارية، التشغيلية، والمالية) ويجب انتقاء أفضل أنواع أنشطة المراجعة الداخلية التي تناسب النقاط الأساسية للاستراتيجية، ومن خلال التعريف الحالي لوظيفة المراجعة الداخلية الذي يتطلب التوجه المستقبلي والاستقلال والتقييم المنتظم لأنشطة المنشأة يلاحظ أنه يتفق مع إطار بطاقة الأداء المتوازن المستدام التي توفر هذه الأداة،

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

وبالتالي فإن أنشطة ووظيفة المراجعة الداخلية بهذه الحالة سوف تؤدي إلى تحسين الربحية التنظيمية، وهذا من شأنه أن يزيد من تحقيق الأهداف والغايات من خلال تحسين أداء العاملين في كل وحدات الأعمال وهذا النمط من المراجعة على صلة مباشرة مع وظيفة بطاقة الأداء المتوازن المستدام ، وذلك لأن بطاقة الأداء المتوازن تستخدم بوصفها أداة توافق أداء استراتيجي، وهذا سيسمح لوظيفة المراجعة أن تقدم تقريراً عن أداء الجوانب المالية وغير المالية للإدارة وبالتالي التقارير سوف تتضمن جميع العناصر التي تنعكس في بطاقة الأداء المتوازن وحسب توزيع الاستراتيجية التنظيمية عليها ويتضمن نشاط المراجعة الداخلية مجموعة من العمليات والبرامج وخطط المراجعة السنوية والفكرية، وكذلك برامج المراجعة المستمرة، كما يتضمن إجراءات الفحص التي قد يكلف بها المراجع الداخلي من إدارة المنشأة لأغراض معينة ، وتحدد خطة المراجعة الداخلية السنوية أهداف نشاط المراجعة الداخلية، والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف خلال العام، كما تتضمن تقييم أثار مخاطر النشاط الماضية على أهداف المنشأة في صورة كمية أو نوعية، ويحدد مدير المراجعة الداخلية الإجراءات الضرورية لتخطيط المراجعة السنوية، بحيث يتم ارتباطها باستكشاف مخاطر النشاط المستقبلية والاتصال بالخطة الاستراتيجية وبأهداف خطة النشاط السنوية.

هذا وتستمد الأهداف الاستراتيجية ومقاييس الأداء داخل إطار بطاقة الأداء المتوازن المستدام من رؤية واستراتيجية المنشأة، وتتمثل بطاقة الأداء المتوازن في مقياس الأداء الاستراتيجي ونظام الإدارة ، أما إطار بطاقة الأداء المتوازن المستدام الذي يقدم نظرة استراتيجية من أربع منظورات مختلفة، فإنه ينطبق على المنشأة ككل وبنفس الوقت ينطبق على وحدات العمل، الأمر الذي يضمن أن نشاط المراجعة يتماشى مع استراتيجية المنظمة ككل، والأبعاد الأربعة الأخيرة للمراجعة الداخلية كان لها تأثير على طرق الأداء وخاصة في التوفيق بين أداء المنشأة واستراتيجيتها، وجعلها مقاسه من قبل وظيفة المراجعة الداخلية وهذه هي: (د. عبد الحميد شاهين ، ٢٠١٤)

- أ- البعد الأول: التعرف الجديد لوظيفة المراجعة الداخلية يعطي مزيداً من الدور الاستراتيجي وهو موجه ليكون أكثر استقلالاً من قبل ويقدم وظيفة التأكيد، والوظيفة الاستشارية.
- ب- البعد الثاني: التغيير المتوقع عند عملاء وظيفة المراجعة الداخلية ( الإدارة ولجان مراجعة، وما إلى ذلك).
- ج- البعد الثالث: الاتجاه المتزايد من وظيفة المراجعة الداخلية للتحرك نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم علي  
 د- البعد الرابع: استحدث مؤخرًا وهو بطاقة الأداء المتوازن المستدام لوظيفة المراجعة.

وترى الباحثة إن ترجمة تغييرات الأداء الاستراتيجي للمنشأة تكون ضمن الشروط التنفيذية، حيث تنطوي على استخدام مجموعة من بطاقات الأداء المتوازن المستدام، ووظيفة المراجعة الداخلية يمكنها تقييم المنشأة وفقاً للمعلومات الموزعة عبر إنجازات العناصر المكونة لبطاقة الأداء المتوازن المستدام.  
**القسم الثالث : دور أسلوب القياس المقارن في تعزيز مهام المراجع الداخلي**

تسهم المقارنة المرجعية في تحقيق العديد من الأهداف من بينها التحسين المستمر في عمليات التشغيل الداخلي للمنشأة، وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، وتقود إلى أفضل الممارسات للابتكارات الجديدة في التصنيع والإجراءات، واستمرارية المنشأة .

كما عرف مركز الإنتاجية والجودة الأمريكي (APQC) المقارنة المرجعية بأنها أسلوب للقياس المنتظم والمستمر يختص بمقياس عمليات التشغيل داخل المنشأة ومقارنتها على نحو متواصل مع أعمال المنشآت الرائدة محلياً أو عالمياً لاكتساب أو الحصول على المعلومات التي تساعد المنشأة على فهم أو إدراك طريقة تطوير أدائها .  
 (د. عبد الحميد شاهين، ٢٠٠٣)

ولقد أبرزت دراسة Enachof and wassenberg المنافع المتوقع الحصول عليها من استخدام أسلوب المقارنة المرجعية في تقييم الأداء التشغيلي والاستراتيجي، وذلك في ضوء الإرشادات الصادرة عن المجموعة الكندية لخدمات تحسين الجودة وتقديم الابتكارات الجديدة المتطورة (CIQSG)، وتتمثل أهم تلك المنافع فيما يلي :  
 (د. بهاء منصور، ٢٠٠٢)

١- تحسين التخطيط الاستراتيجي كجزء أساسي من نظام الإدارة الاستراتيجية في المنشأة، وتقييم مواطن القوة والضعف في الأداء الحالي للمنشأة، وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها المنشأة أداء غير مرضياً مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين والمساعدة على انتقاء أفضل الأساليب والممارسات الخاصة بالمنافسين الخارجيين، لإجراء التغييرات المطلوبة بغرض التحسين والتطوير المستمر وتحقيق وفورات في التكاليف، وإدخال تحسينات جوهرية على المنتجات والعمليات والخدمات وذلك عن طريق مقارنة ومطابقة الأساليب والممارسات الحالية بنظائرها الموجودة لدى أفضل المنافسين.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

- ٢- المساعدة في تحسين قدرة المنشأة على تحقيق النجاح والتميز في السوق التنافسي من خلال تطبيق مبادرات وسياسات التحسين والتطوير في المجالات الهامة كالجودة والتكلفة والابتكارات الجديدة وإمكانية الاستفادة من عملية التعلم المستمر، مما يساعد على تحديد وتطوير البناء المعرفي والتكوين الثقافي للمنشأة وبالتالي التوجه نحو تطبيق سياسات التطوير المستمر.
- ٣- اكتساب المعرفة والتعلم من أفضل الممارسات الخاصة بالآخرين، وتمكين العاملين من تحقيق أهداف التحسن والتطوير المستمر، وزيادة الابتكارات ومجالات الإبداع، بالإضافة إلى تحقيق المرونة في عمليات الإنتاج والمساعدة في وضع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة بهدف تحقيق تحسينات في الأداء، وذلك عندما توجه المعرفة المكتسبة نحو خطوات العمل التفصيلية لتحقيق مزايا تنافسية أفضل.

ويتضح للباحثة مما تقدم، أن المقارنة المرجعية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمنهج التكلفة المستهدفة حيث إن جوهر هذا المنهج يتمثل في تحديد الأسعار المستهدفة وهامش الربح المستهدف، ولا يتصور قيام إدارة المنشأة بتحديدهما في منأى عن أسعار بيع المنافسين الرواد والعائد على استثماراتهم وتعاملاتهم مع الموردين للمواد والخامات، وهذا يقتضي من المنشأة استخدام المقارنة المرجعية في تلك المجالات لتحقيق أغراض التكلفة المستهدفة، كما أن استخدام أسلوب المقارنة المرجعية يوفر المعلومات عن المنافسين والمقارنة بين التكاليف المستهدفة للمنافسين والمنشأة لتحديد فجوة التكاليف ودراسة أسبابها وكيفية معالجتها وتخفيض التكلفة المستهدفة للمنشأة عن المنافسين لتحقيق زيادة التكلفة. (خطاب، ٢٠٠٤)

وترى الباحثة أنه وفقاً للتغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال أصبح استخدام 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 الأسواق الخارجية، ويمكن استخدام القياس المرجعي دعماً لنظام قياس الأداء المتوازن ليحقق التحسين المستمر للأداء من خلال المقاييس المرجعية للمقارنة. كما يعتبر القياس المرجعي عملية مستمرة لتقييم المنتجات والخدمات والعمليات والاستراتيجيات بشكل مباشر سواء من خلال مقارنتها مع الأقسام الأخرى الأفضل

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم علي

داخل الشركة أو من خلال المقارنة مع شركات أخرى ذات أداء أفضل من أداء الشركة محل الدراسة وسواء كانت هذه 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.

وتؤكد الباحثة على أنه لكي تتجح وظيفة المراجعة الداخلية في أن تلعب دورها الاستراتيجي، وينبغي أن تؤدي بمستوى معين من الجودة، الأمر الذي يتطلب البحث عن آلية 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 المستدام وأسلوب القياس المرجعي في محاولة للربط بينهما الأمر الذي يعزز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات في الوقت الحالي.

كما أكدت دراسة (د. أحمد زكي متولي، ٢٠١٤) أن أفضل أداء مقارنة (BM) يعتبر أسلوباً إدارياً من منظور استراتيجي ويتلاءم مع بيئة الإنتاج الانسيابي (LA) ويحقق التكامل بين النظامين للشركة فرصاً جيدة للتعلم والتحسين المستمر فيرفع من أداء الأنشطة والعمليات، وأن تطبيق أساليب المحاسبة المرنة يكون مرتفعاً في المنشآت المرنة ذات المستوى التكنولوجي المتقدم والعالمي، والتي تفضل دائماً تطبيق أسلوب أفضل أداء مقارنة حتى لا تتعرض لعدم الكفاءة الداخلية وعدم فعاليتها في تحقيق الميزة التنافسية على مستوى البيئة الخارجية بما يتطلب إجراء التغيير للوصول إلى مستوى المنشأة المميزة، والتي تمثل أفضل أداء .

وترى الباحثة أن إدارة المراجعة الداخلية تستفيد من تحقيق التكامل بين المحاسبة المرنة وأسلوب أفضل أداء مقارنة حيث تتوافر المعلومات التالية من هذا التكامل: معلومات عن مستويات الكفاءة والفاعلية، معلومات عن التحسينات الداخلية في أقسام الشركة، ومعلومات عن استبعاد العمليات غير الضرورية معلومات عن تحليل الوظائف الرئيسية للشركة، ومعلومات عن النسخ والتعلم ويقصد بها ما تم الاستفادة من الشركة التي اعتبرت أفضل أداء، معلومات عن قيود السوق ومحدودية الموارد ويساهم كل ما سبق في تقديم إدارة المراجعة الداخلية معلومات لإدارة الشركة عن أفضل أداء داخلي (أداء تشغيلي)، وتقديم معلومات عن أفضل أداء تنافسي ويقصد به معلومات عن المنافسين، ومعلومات عن أفضل أداء على مستوى الصناعة، ومعلومات عن أفضل أداء على مستوى الشركات ذات المستوى العالمي وهو ما

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....

د. هبة جمال هاشم على

تعتبره الباحثة بعداً استراتيجياً جديداً لإدارة المراجعة الداخلية، وهذا البعد يحاكي الشركات التي حققت تفوقاً تنافسياً في الصناعة، ويطور ذلك من أداء إدارة المراجعة الداخلية وتحسن من فعاليتها من منطلق فكر الابتكار والتجديد بالاعتماد على المستقبل التنافسي.

كما تؤكد الباحثة على أن أسلوب المقارنة المرجعية (Benchmarking) يرتبط بكيان المنشأة ككل، حيث تعتمد عليه جميع أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة الأخرى نظراً للمنافع المتعددة التي يحققها هذا الأسلوب في مجال: الأهداف الاستراتيجية، وتنمية القدرات للابتكار، وتخفيض التكاليف والتحسين المستمر، وتحسين الموقف التنافسي والاستمرارية، وتحسين الجودة ورضا العملاء.

وتؤكد الباحثة على أن المراجع الداخلي يستعين بالمعلومات الدقيقة والمتنوعة

التي توفرها المقارنة المرجعية في مجالين هما: (د. عبد الحميد شاهين، ٢٠١٤)

١- التحقق من مصادر المعلومات المرجعية وتحديد درجة الموثوقية في هذه المصادر ومن الأساليب التي اتبعت في الحصول على هذه المعلومات ومدى كفاءة القيادات المسؤولة عن توفير هذه المعلومات.

٢- الربط بين المعلومات المرجعية والبيانات المتعلقة بمنهج التكلفة المستهدفة (الأسعار المستهدفة وهامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة التي تم تحديدها في إطار هندسة القيمة) ونتائج تحليل SWOT وتكاليف الجودة المحددة في إطار منهج Six sigma.

ومن خلال استقراء الفكر المحاسبي فيما يتعلق بالمؤشرات الملائمة للمقارنة المرجعية أمكن استنباط مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية المرتبطة بها والتي يمكن للمراجع الداخلي أن يستعين بها أو يتم إخضاعها للفحص والاختبار، حيث تتضمن المؤشرات المرجعية الخاصة بمنهج التكلفة المستهدفة: معدل العائد على المبيعات بالمقارنة مع معدل العائد للشركات المنافسة الرائدة، معدل العائد على المال المستثمر للشركة بالمقارنة مع معدل العائد على المال المستثمر للشركات المنافسة الرائدة، معدل العائد الإضافي للاستثمار في البحوث والتطوير، زيادة التكلفة السعر، معدل النمو في الإنتاجية، عدد ساعات التدريب في مجال الإبداع والابتكار، معدل التطور في حقوق الملكية الفكرية، معدل التطوير في التكاليف الاستشارية في مجال تكنولوجيا الإنتاج / المعلومات، والوقت المقدر لاكتساب الممتلكات الفكرية الجديدة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

## القسم الرابع : العلاقة التكاملية لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي

### وأثرها في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي

تبرز أهمية الربط بين مدخل بطاقة الأداء المتوازن المستدام ومدخل القياس المرجعي، من خلال ما يحققه من تحسين في عملية التعلم من الذات ومن أفضل الممارسات داخلياً وخارجياً في بيئة تعتمد على المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة وخلق قيمة للمنشأة، والنقاط التالية توضح ذلك : (د. عبد الحميد شاهين ٢٠٠٣)

- ١- تحسين الأداء المالي وغير المالي منشآت الأعمال بشكل مستمر مع توفير معلومات عن انحرافات أداء عن الأداء أفضل المنافسين ، وتوفير المعلومات اللازمة لجميع مراحل إدارة الاستراتيجية، وهي تخطيط الاستراتيجية واختيار وتطبيق الاستراتيجية ورقابة وتقييم الاستراتيجية. وزيادة فرص التعلم الاستراتيجي بشكل أفضل ويقسم للأداء البيئي.
- ٢- تقييم الأداء في ظل وجود معلومات عن المنافسين يمكن من تحديد الوضع الحقيقي للمنشأة، ويزيد من موضوعية التقييم، وبالتالي يكون القياس والتقييم بشكل أفضل.

كما يُعد نظام قياس الأداء المتوازن المستدام 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 و بواسطة بطاقة الأداء المتوازن يمكن إبراز مواطن القوة وتعزيزها ومواطن الضعف ومعالجتها على ضوء نتائج مقارنتها بالأداء الأفضل، وكذا ستمهد بطاقة الأداء المتوازن الطريق لتطبيق القياس المرجعي، حيث يقوم القياس المرجعي بمهمة التركيز الخارجي على الأنشطة أو الوظائف أو العمليات الداخلية (مواطن القوة والضعف التي تم تشخيصها) لتحقيق التحسين المستمر في أداء الشركات، ابتداء من تحليل الأنشطة والتطبيقات الموجودة منها بهدف فهم العمليات الداخلية ضمنها، تم تحديد نقطة المرجع أو المعيار الخارجي الذي عن طريقة يمكن تقييم وتحسين الأداء الاستراتيجي لتلك الشركات.

وترى الباحثة أن أسلوب القياس المرجعي أحد عوامل النجاح الحاسمة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام، 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

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....

د. هبه جمال هاشم علي

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.

وترى الباحثة أن التوجيه المتطور في تقييم الأداء الاستراتيجي إلى استخدام تقنيات جديدة والتي من بينها بطاقة الأداء المتوازن المستدام التي يمكن الشركات من تقييم أدائها بنظرة شمولية، من خلال امتلاكها لأربعة مناظير وهي المالي، والعملاء، العمليات الداخلية، التعليم والنمو بالإضافة إلى المنظور الخامس وهو البيئة والمجتمع، 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 المتوازنة المستدام والقياس المرجعي يمكن الاستفادة من مزايا كلا المدخلين، حيث أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات الصناعية يمكن أن يمهد الطريق لتطبيق القياس المرجعي بأسلوب أكثر كفاءة وفاعلية، وبالتالي توفير معلومات أكثر موضوعية للمراجع الداخلي، مما يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتحديد نواحي القصور في باقي أنشطة الشركة، والعمل على تلافيها مستقبلاً، لذلك يجب أن يتم تقييم الأنشطة المختلفة للمراجعة الداخلية (الإدارة المالية، التشغيلية) ويجب انتقاء أفضل أنواع أنشطة المراجعة الداخلية التي تناسب النقاط الأساسية للاستراتيجية.

ومن خلال التعريف الجديد لوظيفة المراجعة الداخلية الذي يتطلب التوجه المستقبلي والاستقلال والتقييم المنتظم لأنشطة الشركة، يلاحظ أنه يتفق مع إطار بطاقة الأداء المتوازن المستدام، وبالتالي فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية بهذه الحالة



الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم علي

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 المستدام وذلك لأن بطاقة الأداء المتوازن المستدام 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 الاستراتيجية التنظيمية عليها، ويتضمن نشاط المراجعة السنوية والفترية، 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 الاستراتيجية 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.  
 (د. جمال خطاب، ٢٠٠٤)

وترى الباحثة أن عملية التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام 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.

وتعرض الباحثة متغيرات النموذج المقترح\* لتطوير أداء المراجع الداخلي من منظور استراتيجي في ضوء العلاقة التكاملية لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي:  
 أولاً: مبررات النموذج المقترح:

\* لمزيد من التوسع، يتم الاطلاع على الدراسة الميدانية للبحث .

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

- عدم كفاية وملائمة الدور التقليدي للمراجعة الداخلية لبيئة الأعمال الحالية، وتلبية احتياجات أصحاب المصالح المختلفة.
- توسع نطاق وأهداف المراجعة الداخلية نحو كفاءة وفاعلية العمليات، والمساهمة في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتنمية المستدامة.
- الحاجة للارتقاء بجودة أداء مهنة المراجعة الداخلية بما يتناسب مع طبيعة دورها الاستشاري، التأكيدي، الاستراتيجي.
- الحاجة إلى قياس أداء المراجعة الداخلية باستخدام إجراءات غير تقليدية توسع التركيز الحالي على الكفاءة والفعالية
- ظهور مقاييس جديدة للأداء أبرزها مدخلي القياس المرجعي وتقويم الأداء المتوازن المستدام الأمر الذي يمكن أن يساهم في تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية.
- الحاجة إلى نموذج شامل لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية باستخدام التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي، مع الأخذ في الاعتبار الربط بين المراجعة الداخلية ورؤية المنظمة ورسالتها وأهدافها الاستراتيجية.

#### ثانياً: هدف النموذج المقترح:

يهدف النموذج المقترح إلى تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازنة المستدام والقياس المرجعي بحيث يمكن الاستفادة من مزايا كلا المدخلين، حيث أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات الصناعية يمكن أن يمهد الطريق لتطبيق القياس المرجعي بأسلوب أكثر كفاءة وفاعلية، وبالتالي توفير معلومات أكثر موضوعية للمراجع الداخلي، مما يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتحديد نواحي القصور في باقي أنشطة الشركة، والعمل على تلافيتها مستقبلاً. مما يعزز من الأدوار الاستراتيجية للمراجعة الداخلية، وبالتالي تحقيق الربط بين إدارة المراجعة الداخلية والمنشأة ورؤيتها ورسالتها وأهدافها الاستراتيجية.

#### ثالثاً: عناصر النموذج المقترح:

تتمثل عناصر النموذج المقترح في المدخلات، وعمليات التشغيل، والمخرجات، ويمكن تناولها كما يلي:

أ- المدخلات: وتتضمن الخطة الاستراتيجية للمنشأة مترجمة إلى عدد من الأهداف والمقاييس والإجراءات والبرامج اللازمة لتنفيذ ورقابة الأداء الاستراتيجي، كما

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي  
تتضمن الأنشطة والعمليات داخل المنشأة، فضلاً عن البيانات من داخل وخارج  
المنشأة.

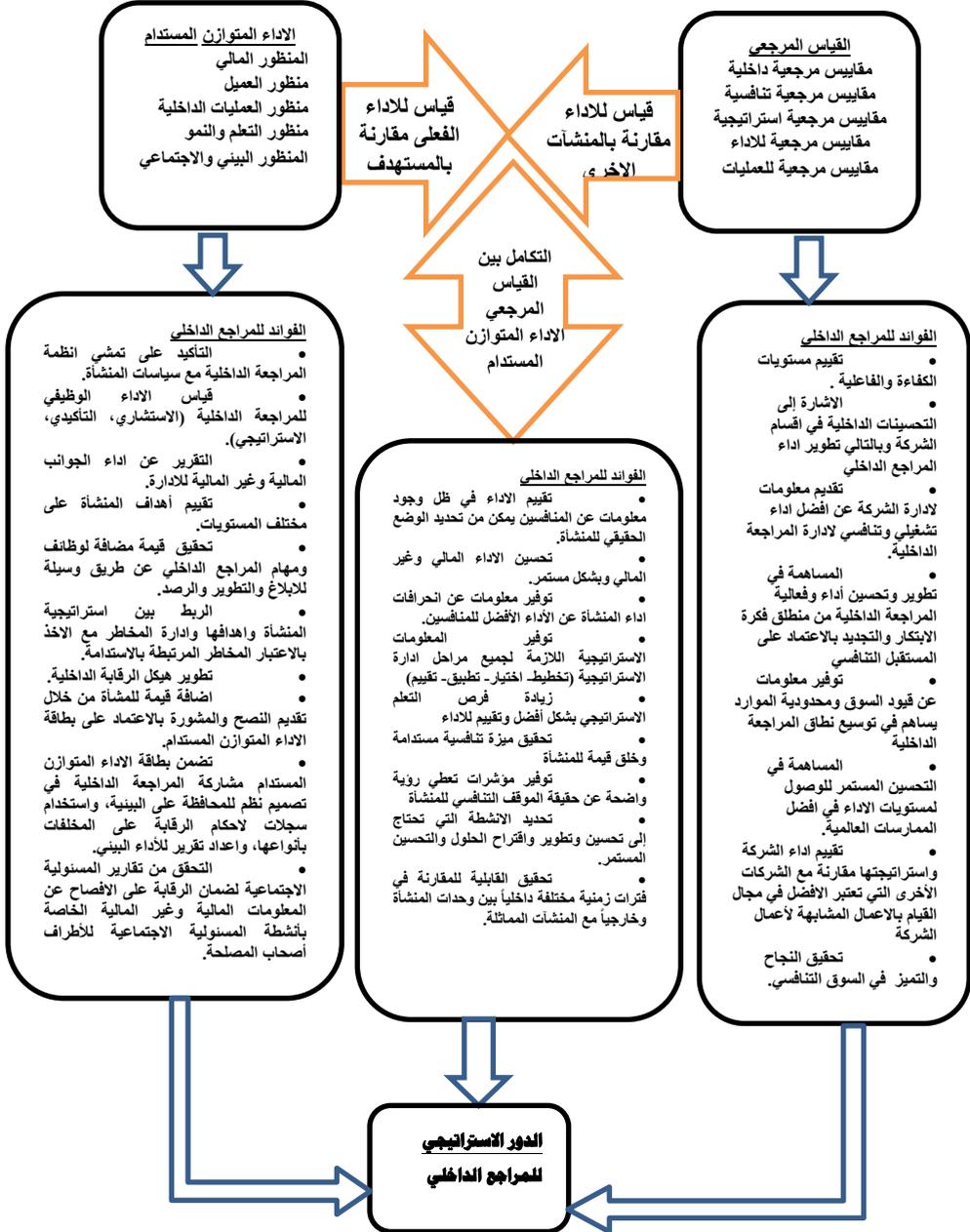
ب- عمليات التشغيل: والتي يتم من خلالها تحويل البيانات إلى معلومات باستخدام  
أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي.

ج- المخرجات: مجموعة من تقارير النموذج المقترح لخدمة احتياجات الإدارة من  
المعلومات بهدف زيادة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتعظيم قيمتها، مثل تقارير  
الأداء التي تتضمن جميع العناصر التي تنعكس في بطاقة الأداء المتوازن والقياس  
المرجعي.



الدور الاستراتيجي للمراجعي الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبي .....  
د. هبة جمال هاشم علي

العلاقة التكاملية بين القياس المرجعي والاداء المتوازن المستدام ودورها في تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعي الداخلي



الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

### رابعاً: خطوات النموذج المقترح:

#### الخطوة الأولى: صياغة رسالة ورؤية المنشأة وأهدافها:

**الرسالة:** تعتبر الرسالة هي الغرض أو السبب الذي أدى لوجود المنشأة في بيئة معينة، وهي الإطار المميز للمنشأة التي تميزها عن المنشآت الأخرى من حيث مجال الأنشطة والمنتجات والعملاء والأسواق، التي تهدف لبيان السبب الجوهري في وجود المنشأة.

**رؤية المنشأة:** تقدم الرؤية وصفاً لما تريد أن تكون عليه المنشأة في المستقبل.  
**الأهداف:** تمثل الأهداف حالة مستقبلية مرغوبة تحاول المنشأة تحقيقها، متضمنة الأهداف الاستراتيجية بعيدة المدى وأهداف التشغيل، والأهداف المالية لقطاعات الإنتاج وأهداف الفروع، وكذلك أهداف الالتزام بالقوانين المطبقة واللوائح والتعليمات وتحقيق شفافية ومصداقية التقارير.

#### الخطوة الثانية: مقابلة عوامل البيئة الداخلية والخارجية:

وتتضمن تحديد وفحص البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة للتعرف على نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، بما يسمح بتحديد استراتيجية المنشأة وعوامل نجاحها الأساسية.

#### الخطوة الثالثة: صياغة الاستراتيجية وبناء مناظير القياس المتوازن للأداء:

وتتضمن تحليل العوامل الاستراتيجية (SWOT) من خلال تحليل العوامل الداخلية والعوامل الخارجية وفحص رسالة وأهداف المنشأة في ضوءها وتحديد البدائل الاستراتيجية والاستراتيجية الموصى بها، فمن بين البدائل الاستراتيجية التي يمكن دراستها زيادة التكلفة والتمايز كاستراتيجيات للأعمال، والاستقرار والنمو والتقلص كاستراتيجيات للمنشأة.

وتساعد المقارنة المرجعية في هذه المرحلة بتحسين قدرات المنشأة ومعالجة جوانب الضعف في استغلال الفرص والحد من التهديدات.

كما تتضمن هذه الخطوة بناء مناظير القياس المتوازن للأداء متضمنة الأبعاد الخمسة (المنظور المالي، منظور الابتكار، منظور العمليات، منظور العملاء، المنظور البيئي والاجتماعي).

#### الخطوة الرابعة: تعزيز أداء المراجع الداخلي من منظور استراتيجي في ضوء العلاقة التكاملية لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي:

إن عملية التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي تتم بقيام بطاقة الأداء المتوازن بترجمة استراتيجية الشركة إلى مجموعة من الأهداف

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

والمقاييس وعلامات الطريق لتنفيذ الاستراتيجية، والقياس المرجعي يقوم بتحسين الأهداف الاستراتيجية وذلك عن طريق تحديد أفضل الممارسات الداخلية والخارجية في هذا المجال.

**المتغير الأول:** المعلومات المستمدة من تكامل الأسلوبين وعلاقتها بالمراجعة الداخلية حيث أوضح التقرير الصادر عن معهد المراجعين الداخليين أن هناك ثلاث خطوط دفاعية مطلوبة لضمان فعالية عملية إدارة المخاطر في المنشأة، يتمثل خط الدفاع الأول في الإدارة التشغيلية التي تتحمل المسؤولية عن إدارة المخاطر والحفاظ على هيكل فعال للرقابة الداخلية من أجل تنفيذ إجراءات الرقابة بصورة يومية، وتشكل وظائف الالتزام وإدارة المخاطر خط الدفاع الثاني، والتي تقوم بالإشراف على خط الدفاع الأول، بينما تشكل المراجعة الداخلية خط الدفاع الثالث، والتي تقدم تأكيداً مستقلاً وموضوعياً إلى الأطراف المسؤولين عن الحوكمة - مجلس الإدارة ولجنة المراجعة - بشأن فعالية عملية إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة. (Rainer,2017)

وفيما يتعلق بالدور المرتقب لنشاط المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر، فقد أوضحت دراسة (Jusbair et. Al,2017) أن هناك عدداً من الأدوار التي يمكن للمراجعة الداخلية أن تقوم بها في إدارة المخاطر الاستراتيجية - بالإضافة إلى الدور التأكيدى والاستشاري لنشاط المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المنشأة - من أهمها ما يلي:

- ١- مراجعة الخطة الاستراتيجية الجديدة للمنشأة، ومراجعة تحقيق أهداف المنشأة من خلال تحقيق أهداف الوحدات الفردية، وتسهيل عملية المناقشات عن إدارة المخاطر عبر المنشأة ككل ومراجعة خطط المنشأة لتحديد ما إذا كانت عملية تقييم المخاطر التي تتضمنها الاستراتيجية تتم بصورة ملائمة، وأن المنشأة لديها عمليات متابعة للمخاطر، وأنها تحدد المسببات الرئيسية للمخاطر مع تحديد أفضل الممارسات في مجال إدارة المخاطرة والمشاركة فيها.
- ٢- تثقيف وتدريب لجان المراجعة ومجلس الإدارة على مفهوم المخاطر وإدارة المخاطر، وكذلك تقييم عملية تحديد الإدارة للمخاطر الاستراتيجية التي تواجه المنشأة، وذلك فيما إذا كانت الإدارة قد حددت المخاطر الاستراتيجية، وحددت طرق مواجهتها، وما إذا كانت الإجراءات التي تم وضعها لمتابعة ومراقبة تلك المخاطر كافية والتأكد من التعرف على المخاطر وتقديرها، وعرض أهم المخاطر المؤثرة على قيمة أصحاب المصالح، ومراجعة المناطق عالية المخاطر عن طريق التركيز على المجالات الاستراتيجية للمنشأة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

وترى الباحثة أن أداء المحاسبين الإداريين في ظل الأبعاد الاستراتيجية يساهم في تطور إدارة المراجعة الداخلية من خلال تقديم ما يلي:

أ- عمل دراسات وجمع معلومات عن أفضل أداء متاح في عملية إدارة المخاطر على مستوى المنشأة لكي تستخدم في تحديد المخاطر مع تصميم تقارير لمتابعة المخاطر، وتطوير مقاييس مالية وغير مالية لتقييم مدى فعالية التصرفات في التخفيف من آثار المخاطر، مع تقديم النصائح للإدارة للإفصاح عن المخاطر في نموذج 10-K الذي تتطلبه هيئة تداول الأوراق المالية والتقارير السنوي.

ب- المساعدة في تحديد وتقدير تكاليف ومنافع البدائل المختلفة للتخفيف من آثار المخاطر مع تقديم النصائح للإدارة من أجل عمل تكامل بين إدارة المخاطر على مستوى المنشأة وعملية إعداد الموازنات، والقياس المتوازن للأداء، ومساعدة الإدارة التنفيذية والتشغيلية في عملية التحليل والتحديد الكمي للحد المقبول للمخاطر الذي يمكن أن تقبله المنشأة، وكذلك الحد الذي تقبله الوحدات كل على حده وتثقيف العاملين في المنشأة عن أهمية عملية إدارة المخاطر.

ج- معلومات للإدارة التشغيلية للمساعدة في تحديد المخاطر وتدريب الإدارة وإبلاغها بأهمية التوسع في (SOX, 404) الذي ركز على المخاطر المرتبطة بالتقارير المالية لكي يشمل إدارة المخاطر على مستوى المنشأة، والذي يأخذ بالمنظور الشامل للمخاطر ليشمل المخاطر الاستراتيجية، التشغيلية، والمالية، وبحيث يتضمن هذا التدريب مختلف الوظائف التشغيلية وبحيث يتم عمل تقييم شامل للمخاطر التي تعوق تحقيق الأهداف.

وترى الباحثة أن حقيقة العلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية وتكامل أسلوبى نطاق الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي تتضح من خلال الدور المرتقب لكل من المراجع الداخلي والمحاسب الإداري في تحسين إدارة المخاطر في المنشأة، بمعنى أن المحاسبة الإدارية بمثابة نظام للإمداد بالبيانات والمعلومات اللازمة لإدارة المخاطر، ونشاط المراجعة الداخلية بمثابة أداة لمتابعة وتقييم إدارة المخاطر، والتكامل بينهما يساعد في تحسين إدارة المخاطر وتحسين العمليات، وبالتالي إضافة قيمة للمنشأة وتحقيق قيمة لأصحاب المصالح المختلفة.

**المتغير الثاني: توسيع مجال المراجعة الداخلية:** يجب أن يشتمل مجال المراجعة الداخلية على فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومدى جودة المهام المحددة وينقسم هذا المعيار إلى المعايير الفرعية التالية: (Abdou et. Al, 2015)

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

- أ- صحة المعلومات ومصداقيتها حيث يواجه المراجعين الداخليين تياراً من المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى نطاق الاداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعى وعليهم التأكد من صحتها ومدى الوسائل والأساليب المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وعرض تلك المعلومات.
- ب- تحقيق أهداف العمليات والبرامج وبخاصة في ظل تطبيق سياستي الإنتاج الخالي من الفاقد ومحاسبة السجلات المفتوحة لما ينطوي عليهم من مخاطر تشغيلية واستراتيجية.

**المتغير الثالث: تخطيط أسس عمل المراجعة الداخلية:** ويهتم هذا المتغير ب:

- أ- **مرحلة التخطيط:** يتم فيها تحديد العمليات الأساسية التي تؤثر على تخطيط عملية المراجعة الداخلية، ودراسة إمكانية التحسين فيها، وتقليل معدلات المخاطر، وتقليل الزمن اللازم لإنجاز المهام، ويتطلب ذلك الحصول على دعم من الإدارة العليا في إقناع وتحفيز العاملين بأهمية التغيير، وضرورة تطبيق الأساليب المحاسبية من منظور استراتيجي في ظل عولمة النشاط الاقتصادي والاستراتيجي، كما يتطلب ذلك إعداد مشروع لتدريب العاملين على كيفية الاستفادة من المعلومات المستمدة من المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة وتطوير أنفسهم وتحسين مستواهم الوظيفي فضلاً عن وجود خطة مراجعة مكتوبة وموثقة ومؤيدة ببرنامج وثائق للعمل من خلاله.

**المتغير الرابع: تطبيق المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية ومعلومات المستمدة من أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة :**

حيث تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تأكيدي واستشاري مستقل موضوعي، بغرض إضافة قيمة للمنشأة وتطوير أو تحسين عملياتها. وتساعد المنشأة على إنجاز أهدافها بواسطة أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويتضح من المفهوم السابق إمكانية الاعتماد على المراجع الداخلي في تقديم دور استشاري (استراتيجي) في مجال الأهداف الاستراتيجية لإضافة القيمة للمنشأة ومساعدتها على البقاء والنمو في ظل المنافسة. (Shewamene,2014)

كما تضع الباحثة مفهوماً جديداً للمراجعة الاستراتيجية بأنها مراجعة إدارية شاملة والتي يمكن أن تكون مفيدة للغاية باعتبارها أداة تشخيص لتقييم الوضع الراهن

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

وتبرز نقاط القوة والضعف التنظيمي والفرص والتهديدات، وتحديد مجالات المشاكل على مستوى المنشأة وتقييم مدى ملاءمة الاستراتيجيات للمستقبل .  
ولقد تضمنت أدبيات الإدارة الاستراتيجية المجالات التي تمثل مراحل اتخاذ القرار الاستراتيجي والتي تقع في نطاق المراجعة الاستراتيجية، وتشمل ما يلي:  
(د. عبد الحميد شاهين، ٢٠١٤)

١. الموقف الحالي ويتضمن الأداء الحالي للمنشأة من حيث العائد على الاستثمار وحصتها في السوق والربحية عن العام الماضي، والوضع الاستراتيجي المتعلق برسالة المنشأة وأهدافها واستراتيجياتها وسياساتها في ظل برامج التنمية المستدامة .
٢. حوكمة الشركات وترتبط بمجلس الإدارة والإدارة العليا من حيث توافر المعارف والمهارات والخبرة والاتصالات والتعاون مع القيادات المسؤولة داخل المنشأة، ووضع الخطط واتخاذ القرارات الاستراتيجية بطريقة أخلاقية في إطار المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة .
٣. البيئة الخارجية وتشمل الفرص والتهديدات (Opportunities & Threats) المتعلقة بكل من: طبيعة البيئة المادية الطبيعية وقضايا الاستدامة، والبيئة العامة أو المجتمعية والتي تتضمن البيئة الاقتصادية والتكنولوجية والسياسية والقانونية والاجتماعية والثقافية، وبيئة النشاط أو الصناعة وتتضمن القوى الأساسية التي تحرك المنافسة في الصناعة وتشمل: تهديد الداخلين الجدد، القوة التفاوضية للعملاء، التهديد من منتجات أو خدمات بديلة، القوة التفاوضية للموردين، والتنافس بين المنشآت التنافسية وتشمل البيئة الداخلية مواطن القوة والضعف (Strengths & Weakness) المتعلقة بكل من: هيكل وثقافة المنشأة ومدى ملاءمتها مع الأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج الحالية للمنشأة، موارد المنشأة (وتشمل التسويق، التمويل، البحوث والتطوير، العمليات والخدمات اللوجستية، إدارة الموارد البشرية، تكنولوجيا المعلومات).
٤. تحليل العوامل الاستراتيجية (SWOT) وتتضمن تحليل الموقف من خلال تحليل العوامل الداخلية والعوامل الخارجية وفحص رسالة وأهداف المنشأة في ضوءها وتحديد البدائل الاستراتيجية والاستراتيجيات الموصى بها، فمن بين البدائل الاستراتيجية التي يمكن دراستها زيادة التكلفة والتمايز كاستراتيجيات للأعمال، والاستقرار والنمو والتقلص كاستراتيجيات للمنشأة.
٥. التطبيق ويتطلب تحديد أنواع البرامج (كإدارة الجودة الشاملة) التي ينبغي وضعها لتنفيذ الاستراتيجية الموصى بها، ومدى جدوى البرامج من الناحية المالية مع التقييم والرقابة مع تحديد مدى قدرة نظام المعلومات الحالي على توفير ملاحظات

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

كافية عن أنشطة التنفيذ والأداء وقياس عوامل النجاح الهامة أو الاستراتيجية، ومدى كفاية مقاييس الرقابة لضمان التوافق مع الخطة الاستراتيجية الموصى بها.

### المتغير الخامس: دور المراجع الداخلي في عمليات التخطيط الاستراتيجي:

ويمكن للمراجع الداخلي أن يسهم بشكل فاعل في عملية التخطيط الاستراتيجي إذا توافرت عوامل النجاح الأساسية التالية: (د. جمال خطاب، ٢٠١٤)

١. التحديد الواضح لدور المراجع الداخلي مع فهم وتوثيق عملية التخطيط الاستراتيجي والمقارنة مع خطط الشركات الرائدة الأخرى، والاستعداد التنظيمي من أجل توفير ضمانات أكبر لنجاح الاستراتيجية من خلال فحص مدى تنسيق الجهود بين الإدارات التنفيذية لتحقيق واستدامة الأهداف الاستراتيجية مع توثيق الأهداف الاستراتيجية والافتراضات الأساسية لإمكانية التحقق من مدى صحتها، وإلى أي مدى هي مختلفة عن المخاطر أو التهديدات التي يجري فحصها.
٢. قابلية الأهداف الاستراتيجية للقياس على مر الزمن وتحديد مدى دقتها والموثوقية فيها، واتساع درجة الفهم لتحقيق الرافعة المالية، تعميق المعرفة من رجال الأعمال والصناعة وتهديدات المنافسين، والتواصل بشكل فعال لمعرفة مدى وجود تفاوت في فهم العاملين بالمنشأة للأهداف الاستراتيجية وضرورة إشراك مدير التسويق والمراقب المالي في جميع مراحل عملية المراجعة لتوفير الدعم للافتراضات الخاصة بكبار المسؤولين التنفيذيين.

وبناء على ما تقدم، ترى الباحثة أن تحقيق التكامل بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي يبرز العديد من المجالات التي يمكن أن يسهم فيها المراجع الداخلي بدور استراتيجي وإبداء الرأي عنها من خلال الإجراءات والأساليب الفنية للمراجعة، ومن ثم تبدو أهمية عرض الدور المرتقب للمراجع الداخلي في مجال الإدارة الاستراتيجية.

### المتغير السادس: برامج التنمية المستدامة وعلاقتها بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياسي المرجعي وموقف المراجع الداخلي منها: (Zhou & Kohl, 2017)

حيث يمكن أن يعمل المحاسبون والمسؤولين عن البيئة معاً على تشجيع مبادرات التنمية المستدامة داخل الشركات، وللقيام بذلك لا بد للمحاسبين الإداريين من استخدام المحاسبة عن التنمية المستدامة ضمن سياق الأعمال، وتحديد المساهمين الملائمين وبالنهاية تحديد معدل العائد على الاستثمار في التنمية المستدامة.



الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

وتعتبر التنمية المستدامة، منظمة داخلياً من حيث التعريف، ويحتاج المحاسبون عند اتخاذ القرارات إلى التعامل مع نشاطات الشركات من خلال النظر إليها على أنها نشاطات منتظمة أو منضبطة داخلياً Interdisciplinary. وقد أشارت مراجع الأعمال في السبعينات والثمانينات إلى هذا الأسلوب بأسلوب نظم التفكير بالنظرة الأخيرة.

ويشير الواقع الفعلي إلى أنه المحاسبة على التنمية المستدامة سوف تجذب الأفراد الذين لديهم خبرة في المحاسبة مصحوبة بالتدريب الإضافي في مجال أو أكثر من المجالات الآتية: وهي علم البيئة، الكيمياء، الهندسة، الفيزياء، علم المناخ، قانون البيئة، تقدير المخاطر وقطاع البنوك، التأمين البيئي، العلاقات العامة والصحافة، تكنولوجيا المعلومات والنظم الديناميكية بالإضافة لنماذج المحاكاة باستخدام الحاسبات الإلكترونية.

كما إن معظم الشركات التي تتكفل باتباع التنمية المستدامة في عملياتها، تركز في برامجها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، على كيفية تحقيق هدف تعظيم قيمة الشركات. وعلى الرغم من عدم وجود أية شركة تستخدم بصورة كاملة المحاسبة عن التنمية المستدامة ASD، إلا أنه من الناحية النظرية تم تصميم هذه الأداة لتقليل التقديرات الشخصية ولتزويد متخذي القرارات بمقومات التقييم الموضوعي للعائد على الاستثمار ROI من خلال تبني مبادرات التنمية المستدامة. وتبدأ الصعوبة بتعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة في المصطلح نفسه حيث وتعدد الآراء بتعدد المحاسبين أنفسهم وفيما يلي بعض من فروع هذا المصطلح التي تركز على العنصر البيئي في عملية التنمية المستدامة، كما يتحقق المراجع الداخلي من عمليات الإفصاح عن: (Falle et al,2016)

- المحاسبة عن المتغيرات الخارجية Accounting for externalities.
- المحاسبة الشاملة Comprehensive accounting.
- محاسبة التكلفة البيئية Environmental cost accounting.
- المحاسبة البيئية Environmental accounting.
- محاسبة التكلفة البيئية الكلية Full cost environmental accounting.
- محاسبة التكلفة الكلية Full cost accounting.
- المحاسبة الخضراء Green accounting.
- المحاسبة الحقيقية Real accounting.



الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

- الاقتصاديات الاستراتيجية البيئية Strategic environmental economics.
  - محاسبة التكلفة الإجمالية Total cost accounting.
- كما تهتم الشركات، بالإفصاح عن التنمية المستدامة وعن أدائها المالي وغير المالي. ويتم ذلك إما من خلال تقرير أو أكثر يضاف لتقاريرها المالية التقليدية ويتعلق بالبيئة والمجتمع، أو من خلال تقرير موحد عن التنمية المستدامة في كل شركة يأخذ أيضاً بالاعتبار موضوع التحكم المؤسسي والموظفين والابتكار، ويتحقق المراجع الداخلي من كفاية البيانات المفصّل عنها .
- وعن تركيز مجتمع الأعمال، يوجد إجماع حول عدم القدرة على تحقيق زيادة في قيمة الأسهم في الأجل الطويل، دون الاعتراف بالمسؤولية أمام الملاك والمساهمين. وتعتبر الاستدامة الآن مؤشراً " لأداء الشركات. حيث طورت مؤشرات داوونز، مجموعة الاستدامة (SAM)، معايير لاختبار الشركات طبقاً لتعهداتها بالمبادئ الخمسة الخاصة بالتنمية المستدامة واتباع الشركات لأسلوب القياس المقارن وعلى المراجع الداخلي التحقق منها وذلك كما يلي:

مبادئ SAM ومبادئ داوونز والاستدامة	
الابتكار	تتركز المنتجات والخدمات على تكنولوجيا ابتكارية تستخدم الموارد بكفاءة وفعالية وبعقلانية خلال الزمن.
التحكم المؤسسي	معايير مسؤولية الإدارة /القدرة التنظيمية / ثقافة الشركات والعلاقات مع المساهمين.
المساهمين	يهتم المساهمون بالعوائد المالية السليمة /النمو الاقتصادي طويل الأجل / الزيادة في الإنتاجية زيادة المنافسة الدولية والمساهمات في رأس المال الفكري أو المعرفي.
الصناعة	تقود الشركات صناعتها باتجاه الاستدامة من خلال عرض نشاطاتها والإفصاح عن أدائها.
المجتمع	تشجع الشركات الرخاء الاجتماعي من خلال الاستجابات الملائمة للتغير الاجتماعي السريع / التغيرات السكانية تحول النماذج الثقافية والحاجة للتعليم المستمر.

وترى الباحثة انه يوجد العديد من الاتجاهات الخاصة بالإفصاح عن التنمية المستدامة في الشركات الإنتاجية ويمكن إجمالها في الاتجاهين الآتيين وعلى المراجع الداخلي التأكد منها:

### الاتجاه الأول: المسؤولية الاجتماعية / أخلاقيات الأعمال

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم على

ينص هذا الاتجاه على مواجهة التحديات الاجتماعية والبيئية، من خلال خلق مجتمع حضري معلوماتي وتوسيع نطاق المساءلة في الشركات الإنتاجية، من التركيز التقليدي على المتغيرات داخل الشركات، إلى التركيز على المتغيرات الخارجية والمجتمع بصورة عامة.

### الاتجاه الثاني: قابلية تطبيق الأعمال / إدارة الأداء

وينص الاتجاه الثاني على أن الشركات تسلط الانتباه على عملية قياس وتحسين الأداء غير المالي، مثل الأداء البيئي إذا أرادت أن تحقق أهدافها طويلة الأجل. وبذلك يريد المساهمون صورة كاملة عن أوضاع الشركات والمعلومات التي تساعد في تحديد مكاسبهم من الاستثمار فيها.

وغالباً ما تستخدم الشركات التي تتبنى هذا الاتجاه أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والمستدام وعلى المراجع الداخلي التحقق منها ، بالإضافة إلى البعد البيئي ، ويلخص الجدول التالي ما سبق :

أسلوب البطاقات المتوازنة في ظل التنمية المستدامة Balanced Scorecard approach	
(٢) بُعد الابتكار:	(١) البعد المالي:
- نسبة مئوية من الإيرادات التي تولدت عن منتجات تم تصويده في الأشهر الأخيرة.	- مدى ولاء المساهمين.
- عدد الابتكارات.	- EVA القيمة المضافة الاقتصادية.
- الاستثمار في البحث والتطوير.	- MVA القيمة المضافة الإدارية
- رضى الموظفين - رقم الأعمال الغياب.	- الدخل الصافي.
- ثقة الموظفين بالإدارة.	- ROI. ROC. ROCE العائد على الاستثمار.
- الأمن - العمل الجماعي - الاتصالات.	- المتانة المالية.
- المكافآت - الحوافز - إدارة الأداء.	- النفقات ضمن فئات متعددة.
- مهارات التدريب وضوح الأهداف.	- الربح الحدي.
- الأداء الناتج - الموظفين - الجودة.	- الحصة السوقية.
- قدرات القوى العاملة.	- الحصة المتوقعة.
	- الزيادة في المشروعات الرئيسية.
	- العملاء الجدد / الأسواق الجديدة.
(٤) بُعد العملاء:	(٣) بُعد منظور العمليات:
- مدى ولاء العملاء.	- نسبة مئوية من الأوامر في الفترة الزمنية.
- قيمة الامتياز.	- تجديد الأعمال.
- جودة المنتجات.	- زمن الاستجابة.
- جودة الخدمات.	- موثوقية نظم تكنولوجيا المعلومات.
- العلاقات مع العملاء.	- النتائج المخططة والنتائج الفعلية.
	- الفقد والضياح.
	- تسريع المعالجات.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم على

	- مقاييس التوقيت.
	(٥) البُعد البيئي :
	- مؤشرات التعلم والنمو ولتقويم الأداء البيئي
	- تحسين استراتيجية الأداء البيئي .
	- مكافآت العاملين وتكاليف التدريب .
	- دورات المجال البيئي .
	- مستوى استجابة المنشأة للاعتبارات البيئية .
	- فاعلية الإجراءات والخطوات اللازمة لحماية البيئة

المصدر : من أعداد الباحثة .

#### خامساً: مخرجات النموذج المقترح:

التقارير التي يتم اعدادها وتقديمها للادارة من قبل وظيفة المراجعة الداخلية وتتضمن تقارير أداء الجوانب المالية وغير المالية ، التقرير عن مدى الترابط بين استراتيجية المنشأة وأهدافها من جهة وبين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئة، والتقرير حول تقييم فعالية برنامج إدارة المخاطر بالمنشأة وفي ظل برامج التنمية المستدامة.

#### سادساً: مزايا النموذج المقترح: تتمثل أهم المزايا من النموذج المقترح في مايلي:

- أن تقويم أداء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال وفقاً لمدخل التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي من شأنه العمل على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، والعمل على نجاح منشآت الأعمال في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات.
- تساهم المعلومات المستمدة من بطاقة الأداء المتوازن المستدام على تطوير هيكل الرقابة الداخلية.
- يمكن للمراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للمنشآت من خلال تقديم النصح والمشورة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المستدام.
- تضمن بطاقة الأداء المتوازن المستدام مشاركة المراجعة الداخلية في تصميم نظم للمحافظة على البيئية، واستخدام سجلات لأحكام الرقابة على المخلفات بأنواعها، وأعداد تقرير للأداء البيئي.
- تضمن بطاقة الأداء المتوازن المستدام مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في التحقق من تقارير المسؤولية الاجتماعية لضمان الرقابة على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للأطراف أصحاب المصلحة.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تدمج مختلف أهداف المنشأة على مختلف المستويات، وهذا يعطي المراجع الداخلي القدرة على التحقق في ما إذا كانت أنظمة التنمية المستدامة تضمن اتساق الأهداف والغايات مع السياسات والاستراتيجيات الملائمة والفعالة.
- تساهم المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي في تقييم أداء الشركة واستراتيجيتها مقارنة مع الشركات الأخرى التي تعتبر الأفضل في مجال القيام بالأعمال المشابهة لأعمال الشركة.
- تساهم المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي إدارة المراجعة الداخلية في تحقيق النجاح والتميز في السوق التنافسي.
- التقييم الفعال لأداء المنافسين، ومقارنة أداء المنشأة مع أداء المنشآت الرائدة في النشاط.
- تحديد الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين وتطوير واقتراح الحلول والتحسين المستمر.
- توفير المعلومات الاستراتيجية اللازمة لجميع مراحل ادارة الاستراتيجية (تخطيط- اختيار- تطبيق- تقييم)

#### القسم الخامس : الدراسة الميدانية

و تشتمل على :

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

ثانياً: خصائص عينة الدراسة

ثالثاً: أداة الدراسة

رابعاً: معامل الصدق والثبات (ألفا كرونباخ)

خامساً: الاساليب الاحصائية

سادساً: الاحصاء الوصفي واختبار الفروض

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة :

تمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في البورصة المصرية ، وتمثلت عينة الدراسة في المراجعين الداخليين والمحاسبين الإداريين العاملين في تلك الشركات .

وتمثلت عينة الدراسة في المراجعين الداخليين والمحاسبين الإداريين العاملين في الشركات المدرجة في البورصة المصرية. والجدول التالي يوضح القوائم الموزعة والمعادة والصالحة للتحليل الاحصائي.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

جدول رقم (١) توزيع قوائم الاستقصاء على عينة الدراسة ونسبة الاستجابة

البيان	القوائم الموزعة	القوائم المستردة	القوائم المفقودة	القوائم غير الصالحة	القوائم المستخدمة	نسبة الاستجابة %
الشركات المدرجة في البورصة المصرية	٣٨٠	295	55	45	250	٦٧%

ثانياً: خصائص عينة الدراسة :

تساعد خصائص عينة الدراسة على تفسير النتائج بشأن المتغيرات الخاضعة للدراسة، وتحديد مدى ادراك المستقصى منهم لأسئلة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، وتم تحديد أربع خصائص رئيسية لوصف خصائص المشاركين في الدراسة، تتمثل في المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة ، و الوظيفة ، والجدول رقم (٢) يوضح ذلك:  
جدول رقم (٢) الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

البيان	التصنيف	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	180	72%
	ماجستير	55	22%
	دكتوراه	15	6%
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	65	26%
	٥ - أقل من ١٠ سنوات	95	38%
	١٠ - أقل من ١٥ سنة	50	20%
الوظيفة	أكثر من ١٥ سنة	40	16%
	مراجع داخلي	100	40%
الاجمالي	محاسب اداري	150	60%
		250	100%

المصدر: التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة.



الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

يتبين من الجدول رقم (٢) أن جميع عينة الدراسة المستقصى منهم لديهم مؤهلات علمية، حيث أن (٧٢%) من المستقصى منهم قد حصلوا على شهادة البكالوريوس، ونسبة (٢٢%) يحملون درجة الماجستير، ٦% من الحاصلين على الدكتوراه، وهذا مؤشر إيجابي على تمتع فئات الدراسة بالتأهيل العلمي المناسب، ويعزز ثقة الباحثة في قدرة المستقصى منهم على استيعاب محتويات قوائم الاستقصاء ومن ثم زيادة موضوعية الإجابات الواردة فيها. كما أن معظم عينة الدراسة لديها خبرة من خمس سنوات فأعلى بنسبة ٧٤%، وهذا يدل على أن عينة الدراسة تتمتع بخبرة مهنية كافية لفهم الأسئلة، حيث ان لديهم تجربة وخبرة عملية كافية، كما ان فنني الدراسة محاسب اداري نسبة (٦٠%)، و(٤٠%) من المراجعين الداخليين مما يعزز من ثقة الباحثة في إجابات افراد العينة حيث انها من الوظائف ذات العلاقة بموضوع البحث، وبالتالي يمكن الاعتماد على آرائهم بدرجة عالية نسبيا في تفسير النتائج.

### ثالثاً: أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة الميدانية على قائمة الاستقصاء، لجمع البيانات ومن ثم اختبار فروض الدراسة، وقد تم صياغة الإجابة باستخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي، ويتم القياس الترتيبي بأن تعطى الاجابات خمس أوزان تم صياغتها كما في الجدول (٣):

### جدول (٣) الدلالة اللفظية لمقياس ليكرت Likert الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)

وتناولت قائمة الاستقصاء مجموعة من الأسئلة تغطي متغيرات الدراسة تم تقسيمها الى ثلاثة محاور ترتبط بفروض الدراسة، وذلك على النحو التالي:

**المحور الأول:** لقياس دور المعلومات المستمدة من بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تفعيل الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجع الداخلي ويتضمن (٢٠) فقرة.

**المحور الثاني:** لقياس مساهمة المعلومات المستمدة من اسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي ويتضمن (١٠) فقرات.

**المحور الثالث:** دور التكامل بين اسلوبي الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي ويتضمن (١٠) فقرات.

**رابعاً: معامل الصدق والثبات (ألفا كرونباخ):**

تم حساب معاملي الصدق والثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لفقرات محاور الاستقصاء، وذلك لبحث مدى ثبات فقرات الاستقصاء، ولبحث مدى إمكانية

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

الاعتماد على هذه الفقرات في التحليل، وتتراوح قيمة ألفا بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت قيمته من الواحد كلما دل ذلك على قوة الثبات والترابط الداخلي للمقياس. وكانت قيم معاملي الصدق والثبات لعبارات قائمة الاستقصاء كما في الجدول رقم (٤):

#### جدول (٤) قيم معاملات الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات الفا كرونباخ	عدد فقرات	محاور الدراسة
0.889	0.790	20	دور المعلومات المستمدة من بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تفعيل الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجع الداخلي
0.880	0.775	10	مساهمة المعلومات المستمدة من اسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي
0.819	0.670	10	دور التكامل بين اسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي
0.930	0.866	52	الاداة ككل

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يشير الجدول (٤) إلى أن معاملات الصدق والثبات كانت مقبولة لجميع محاور قائمة الاستقصاء ، حيث كانت قيم معاملات الثبات (0.790) للمحور الاول و (0.775) للمحور الثاني، و (٠.٦٧٠) للمحور الثالث، وكانت للقائمة ككل (٠.٨٦٦) وبالتالي فإنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، لأن جميع قيم معاملات الصدق والثبات تجاوزت 0.60، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في التحليل دون استبعاد اي من فقرات القائمة.

#### خامساً: الاساليب الاحصائية:

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية من خلال الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS .24) ، وتمثل الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الحالية فيما يلي:

١. معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) ، لحساب الثبات ومعامل الصدق لأداة البحث.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

٢. المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، الرتب، والأهمية النسبية لوصف نتائج التحليل الإحصائي الوصفي واعطاء صورة عامة لاتجاهات آراء عينتي الدراسة عند تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

٣. اختبار Independent Samples T Test لفئتين.

سادساً: الاحصاء الوصفي واختبار الفروض:

وللتعرف على آراء عينة الدراسة حول فقرات قائمة الاستقصاء، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية والرتبة، لكل فقرة من فقرات كل محور، وعلى مستوى فئتي الدراسة (مراجع داخلي، محاسب إداري)، كما تم استخدام اختبار- ت (Independent Samples T Test) لعينتين لاختبار مدى صحة فروض الدراسة، وذلك كما يلي:

أ- الاحصاء الوصفي:

المحور الاول : دور المعلومات المستمدة من بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تفعيل الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجع الداخلي

جدول (٥) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية والرتبة لنتائج إجابات فئتي الدراسة حول فقرات المحور الأول: دور المعلومات المستمدة من بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تفعيل الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجع الداخلي

محاسب اداري ن= ١٥٠				مراجع داخلي ن= ١٠٠				الفقرات	
الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط	الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط		
٨	%83.8	0.79	4.19	١٠	%83	0.90	4.15	١. تمكن بطاقة الاداء المتوازن المستدام من قياس الاداء الوظيفي للمراجعة الداخلية (الاستشاري، التاكيدي، الاستراتيجي)	
١٤	%81	0.77	4.05	١٤	%81.2	0.83	4.06	٢. تقيس البطاقة الابعاد والمتغيرات والنماذج الخمسة وتختبر مدى تمشي انظمة المراجعة الداخلية مع سياسات المنشأة	
٧	%85	0.68	4.25	٧	%84.6	0.65	4.23	٣. تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في ظل المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام بتقديم تقرير عن اداء الجوانب المالية وغير المالية للادارة	
٦	%85.4	0.68	4.27	٣	%89	0.58	4.45	٤. تؤدي المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام إلى تقييم أهداف المنشأة على مختلف المستويات	
١٣	%81.8	0.73	4.09	١٠	%83	0.76	4.15	٥. يحقق النظام المعلوماتي قيمة مضافة لوظائف ومهام المراجع الداخلي عن طريق وسيلة للإبلاغ والتطوير والرصد.	

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

مراجعي داخلي ن= ١٠٠				محاسب اداري ن= ١٥٠				الفقرات	
الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط	الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط		
١٠	%82.8	0.79	4.14	٩	%83.2	0.75	4.16	٦	على المراجع أن يكون على دراية كاملة بامور المنظمة ورسالتها واهدافها ورويتها الاستراتيجية والاستخدامات المتنوعة للبطاقة
٢	%89.2	0.61	4.46	٢	%9	0.54	4.50	٧	تحقق المعلومات المستمدة من البطاقة الربط مع استراتيجية المنشأة واهدافها وادارة المخاطر
٤	%87.8	0.76	4.39	٥	%87	0.74	4.35	٨	تساهم المفاهيم المتطورة للمراجع الداخلي في تحقيق فاعلية بطاقة الاداء المتوازن المستدام
٨	%83.8	0.75	4.19	٩	%83.2	0.81	4.16	٩	تؤثر المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام على تطوير هيكل الرقابة الداخلية
١	%89.4	0.59	4.47	١	%90.6	0.58	4.53	١٠	يمكن للمراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للمشتات من خلال تقديم النصح والمشورة بالاعتماد على بطاقة الاداء المتوازن المستدام.
٥	%86.6	0.66	4.33	٦	%86.2	0.75	4.31	١١	تضمن بطاقة الاداء المتوازن المستدام مشاركة المراجعة الداخلية في تصميم نظم للمحافظة على البيئية، واستخدام سجلات لاحكام الرقابة على المخلفات بأنواعها، واعداد تقرير للاداء البيئي.
١٥	%80.8	0.79	4.04	١٥	%80.6	0.77	4.03	١٢	تضمن وظيفة المراجعة الداخلية في ظل المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام التنسيق، أو المشاركة، في عمليات التحقق من تقارير المسؤولية الاجتماعية لضمان الرقابة على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للأطراف أصحاب المصلحة.
٣	%88.6	0.65	4.43	٤	%88	0.59	4.40	١٣	تضمن المعلومات المستمدة من البطاقة المستدامة مساهمة المراجعة الداخلية في ادارة مخاطر النواحي البيئية للتنمية المستدامة يشمل تقييم مدى ملاءمة أساليب المحاسبة عن الالتزامات والتكاليف البيئية والاجتماعية ومدى الإفصاح عنها بالشكل الملائم، وإصدار نسخة مبنية من تقرير مراجعة الأنشطة البيئية للشركة.
١١	%82.4	0.64	4.12	٩	%83.2	0.74	4.16	١٤	تضمن المعلومات المستمدة من البطاقة المستدامة للمراجع الداخلي التحقق من الترابط بين استراتيجية المنشأة واهدافها من جهة وبين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية
١٦	%79.8	0.72	3.99	١٣	%82	0.79	4.10	١٥	بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تدمج مختلف أهداف المنشأة على مختلف

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

محاسب اداري ن= ١٥٠				مراجع داخلي ن= ١٠٠				الفقرات
الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط	الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط	
								المستويات، وهذا يعطي المراجع الداخلي القدرة على التحقق في ما إذا كانت أنظمة التنمية المستدامة تضمن اتساق الأهداف والغايات مع السياسات والاستراتيجيات الملائمة والفعالة.
٨	%83.8	0.66	4.19	١٠	%83	0.77	4.15	تضمن للمراجع الداخلي انه تم إدراج جوانب التنمية المستدامة في إدارة المخاطر.
١٧	%79.4	0.94	3.97	٨	%83.8	0.76	4.19	تحديد أفضل الطرق لتحقيق أهداف التنمية المستدامة.
١٢	%81	0.76	4.05	١٢	%82.4	0.76	4.12	المساعدة في وضع استراتيجيات وأولويات الأنشطة الاجتماعية
٩	%83	0.75	4.15	١١	%82.8	0.68	4.14	مساعدة الإدارة على اتخاذ القرار الخاص بالعلاء او المنظمات المخالفة لقواعد وشروط التعاقد فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية والاداء البيئي.
٨	%83.8	0.87	4.19	١٥	%80.6	0.94	4.03	تحديث ملف ادارة المخاطر الخاص بالانشطة البيئية والاجتماعية باي تفاصيل أو معلومات عن مهمة ادارة المخاطر أو الأفراد أو اساليب الرقابة المتوقع استخدامها مستقبلاً.
	%84	0.68	4.20		%84.4	0.33	4.22	مجموع محور الاداء المتوازن

يشير الجدول رقم (٥) إلى ما يلي:

**بالنسبة للمراجعين الداخليين:** تراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة حول مدى مساهمة المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الاداء المتوازن المستدام في تفعيل مهام المراجع الداخلي بين متوسطي (٤.٥٣ - ٤.٠٣) وبين نسبتي اهمية (٩٠.٦% - ٨٠.٦%) وهو ما يشير بشكل عام إلى موافقة افراد العينة من مراجعين داخليين على مساهمة المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام في تفعيل مهام المراجع الداخلي، كما تؤكد الانحرافات المعيارية التي لم تتجاوز الواحد الصحيح على عدم وجود تباين في آراء هذه الفئة حول مساهمة بطاقة الاداء المتوازن المستدام في تفعيل مهام المراجع الداخلي.

كما يشير الجدول رقم (٥) إلى أن اعلى متوسط حسابي لآراء هذه الفئة كان للفقرة رقم (١٠) ونصها "يمكن للمراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للمشآت من خلال تقديم النصح والمشورة بالاعتماد على بطاقة الاداء المتوازن المستدام."، بمتوسط حسابي (٤.٥٣)، وانحراف معياري (٠.٥٨٠)، وبنسبة أهمية (٩٠.٦%)، بينما كان أقل

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبة جمال هاشم علي

متوسط حسابي للفقرتين رقم (١٢، ٢٠) ونصهما "تضمن وظيفة المراجعة الداخلية في ظل المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام التنسيق، أو المشاركة، في عمليات التحقق من تقارير المسؤولية الاجتماعية لضمان الرقابة على الافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للأطراف أصحاب المصلحة"، "تحديث ملف ادارة المخاطر الخاص بالانشطة البيئية والاجتماعية باي تفاصيل أو معلومات عن مهمة ادارة المخاطر أو الأفراد أو اساليب الرقابة المتوقع استخدامها مستقبلاً"، و"بمتوسط حسابي لكل منهما (٤.٠٣)، ونسبة أهمية (٨٠.٦٪)".

**بالنسبة للمحاسبين الإداريين:** تراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة حول مدى مساهمة المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام في تفعيل مهام المراجع الداخلي بين متوسطي (٤.٤٧ - ٣.٩٧) وبين نسبي أهمية (٨٩.٤٪ - ٧٩.٤٪) وهو ما يشير بشكل عام إلى موافقة افراد العينة من محاسبين إداريين على أن المعلومات المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام ستساهم في تفعيل مهام المراجع الداخلي، كما تؤكد الانحرافات المعيارية التي لم تتجاوز الواحد الصحيح على عدم وجود تباين في آراء هذه الفئة حول مساهمة بطاقة الاداء المتوازن المستدام في تفعيل مهام المراجع الداخلي.

كما يشير الجدول رقم (٥) إلى أن أعلى متوسط حسابي لآراء هذه الفئة كان للفقرة رقم (١٠) ونصها "يمكن للمراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للمشآت من خلال تقديم النصح والمشورة بالاعتماد على بطاقة الاداء المتوازن المستدام"، بمتوسط حسابي (٤.٤٧)، وانحراف معياري (٠.٥٩٠)، ونسبة أهمية (٨٩.٤٪)، بينما كان أقل متوسط حسابي للفقرة رقم (١٧) ونصهما "تحديد افضل الطرق لتحقيق أهداف التنمية المستدامة"، و"بمتوسط حسابي لكل منهما (٣.٩٧)، وانحراف (٠.٩٤٠) ونسبة أهمية (٧٩.٤٪)".

وبشكل عام تشير المتوسطات الحسابية الاجمالية لفنتي الدراسة (مراجع داخلي، محاسب إداري) والبالغة (٤.٢٢، ٤.٢٠) على التوالي إلى وجود توافق وتطابق بين آراء عينتي الدراسة حول مساهمة بطاقة الاداء المتوازن المستدام في تفعيل مهام المراجع الداخلي.

**المحور الثاني: مساهمة المعلومات المستمدة من اسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي:**

الدور الاستراتيجي للمراجعات الداخلية في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

جدول (٦) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية والرتبة لنتائج إجابات  
فنتي الدراسة حول فقرات المحور الثاني: مساهمة المعلومات المستمدة من أسلوب القياس  
المرجعي في تطوير وظائف المراجعات الداخلية

الرتبة	مراجعي داخلي ن= ١٠٠			محااسب اداري ن= ١٥٠			الفقرات	
	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية	الرتبة	المتوسط	الانحراف المعياري		الأهمية
١	4.26	0.705	85.2%	٥	4.33	0.738	86.6%	يستفيد المراجعات الداخلية بالمعلومات الدقيقة والمتنوعة التي توفرها المقارنة المرجعية
٢	4.35	0.672	87%	٣	4.43	0.670	88.6%	معلومات عن مستويات الكفاءة والفاعلية يستخدمها المراجعات الداخلية لتقييم الاداء
٣	4.39	0.530	87.8%	١	4.25	0.661	85%	تساهم المعلومات عن التحسينات الداخلية في اقسام الشركة في تطوير اداء المراجعات الداخلية
٤	3.96	0.751	79.2%	٩	4.07	0.715	81.4%	تقديم ادارة المراجعة الداخلية معلومات لادارة الشركة عن افضل اداء تشغيلي.
٥	4.15	0.702	83%	٨	4.15	0.730	83%	تقديم ادارة المراجعة الداخلية معلومات عن افضل اداء تنافسي وافضل اداء على مستوى الصناعة.
٦	4.38	0.693	87.6%	٢	4.44	0.640	88.8%	تطور ادارة المراجعة الداخلية من اذائها وتحسين فاعليته من منطلق فكرة الابتكار والتجديد بالاعتماد على المستقبل التنافسي
٧	4.32	0.764	86.4%	٤	4.33	0.650	86.6%	توفير معلومات عن قيود السوق ومحدودية الموارد يساهم في توسيع نطاق المراجعة الداخلية
٨	3.96	0.790	79.2%	٩	4.04	0.750	80.8%	تعمل ادارة المراجعة الداخلية على المساهمة في ادوات التحسين المستمر بالاعتماد على أسلوب القياس المرجعي للوصول لمستويات الاداء في افضل الممارسات العالمية.
٩	4.22	0.690	84.4%	٦	4.17	0.576	83.4%	تساهم المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي في تقييم اداء الشركة واستراتيجيتها مقارنة مع الشركات الأخرى التي تعتبر الأفضل في مجال القيام بالاعمال المشابهة لأعمال الشركة
١٠	4.18	0.758	83.6%	٧	4.09	0.785	81.8%	تساهم المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ادارة المراجعة الداخلية في تحقيق النجاح والتميز في السوق التنافسي.
	4.22	0.448	84.4%		4.23	.371	84.6%	مجموع المحور الثاني القياس المرجعي

يشير الجدول رقم (٦) إلى ما يلي:

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
 د. هبه جمال هاشم علي

**بالنسبة للمراجعين الداخليين:** تراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة حول مدى مساهمة المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي بين متوسطي (٤.٣٩ - ٣.٩٦) وبين نسبتي أهمية (٨٧.٨% - ٧٩.٢%) وهو ما يشير بشكل عام إلى موافقة أفراد العينة من مراجعين داخليين على مساهمة المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي، كما تؤكد الانحرافات المعيارية التي لم تتجاوز الواحد الصحيح على عدم وجود تباين في آراء هذه الفئة حول مساهمة أسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي.

كما يشير الجدول رقم (٦) إلى أن أعلى متوسط حسابي لآراء هذه الفئة كان للفقرة رقم (٣) ونصها "تساهم المعلومات عن التحسينات الداخلية في اقسام الشركة في تطوير اداء المراجع الداخلي"، بمتوسط حسابي (٤.٣٩)، وانحراف معياري (٠.٥٣٠)، وبنسبة أهمية (٨٧.٨%)، بينما كان أقل متوسط حسابي للفقرتين رقم (٤)، (٨) ونصهما "تقديم ادارة المراجعة الداخلية معلومات لادارة الشركة عن افضل اداء تشغيلي"، "تعمل ادارة المراجعة الداخلية على المساهمة في ادوات التحسين المستمر بالاعتماد على أسلوب القياس المرجعي للوصول لمستويات الاداء في افضل الممارسات العالمية"، وبمتوسط حسابي لكل منهما (٣.٩٦)، ونسبة أهمية (٧٩.٢%).

**بالنسبة للمحاسبين الإداريين:** تراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة حول مدى مساهمة المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي بين متوسطي (٤.٤٤ - ٤.٠٤) وبين نسبتي أهمية (٨٨.٨% - ٨٠.٨%) وهو ما يشير بشكل عام إلى موافقة أفراد العينة من محاسبين إداريين على مساهمة المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي، كما تؤكد الانحرافات المعيارية التي لم تتجاوز الواحد الصحيح على عدم وجود تباين في آراء هذه الفئة حول مساهمة أسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي.

كما يشير الجدول رقم (٦) إلى أن أعلى متوسط حسابي لآراء هذه الفئة كان للفقرة رقم (٦) ونصها "تطور ادارة المراجعة الداخلية من أدائها وتحسين فعاليتها من منطلق فكرة الابتكار والتجديد بالاعتماد على المستقبل التنافسي"، بمتوسط حسابي (٤.٤٤)، وانحراف معياري (٠.٦٤٠)، وبنسبة أهمية (٨٨.٨%)، بينما كان أقل متوسط حسابي للفقرة رقم (٨) ونصهما "تعمل ادارة المراجعة الداخلية على المساهمة في ادوات التحسين المستمر بالاعتماد على أسلوب القياس المرجعي للوصول

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي  
لمستويات الاداء في افضل الممارسات العالمية"، وبمتوسط حسابي لكل منهما (٤.٠٤)، وانحراف (٠.٧٥٠) ونسبة أهمية (٨٠.٨%).

وبشكل عام تشير المتوسطات الحسابية الاجمالية لفنتي الدراسة (مراجع داخلي، محاسب إداري) وبالغية (٤.٢٣ ، ٤.٢٢) على التوالي إلى وجود توافق وتطابق بين آراء عينتي الدراسة حول مساهمة اسلوب القياس المرجعي في تطوير وظائف المراجع الداخلي.

### المحور الثالث: دور التكامل بين اسلوبي بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي:

جدول (٧) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية والرتبة لنتائج إجابات فنتي الدراسة حول فقرات المحور الثالث: دور التكامل بين اسلوبي بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي

الفقرات	مراجع داخلي ن= ١٠٠				محاسب اداري ن= ١٥٠			
	المتوسط	الانحراف المعياري	الاهمية	الرتبة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاهمية	الرتبة
١	4.28	0.712	%85.6	٣	4.15	0.745	%83	٥
٢	4.29	0.660	%85.8	٢	4.27	0.578	%85.4	١
٣	4.28	0.621	%85.6	٣	4.11	0.710	%82.2	٦
٤	4.32	0.665	%86.4	١	4.16	0.706	%83.2	٤
٥	4.22	0.719	%84.4	٥	4.05	0.708	%81	٨
٦	4.23	0.665	%84.6	٤	4.09	0.76	%81.8	٧
٧	4.03	0.784	%80.6	٨	4.04	0.750	%80.8	٩
٨	4.17	0.766	%83.4	٦	4.24	0.662	%84.8	٢
٩	4.14	0.712	%82.8	٧	4.16	0.724	%83.2	٤
١٠	4.03	0.937	%80.6	٨	4.19	0.865	%83.8	٣

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

مراجع داخلي ن= ١٠٠				محاسب اداري ن= ١٥٠				الفقرات
الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط	الرتبة	الاهمية	الانحراف المعياري	المتوسط	
	%84	0.365	4.20		%83	0.365	4.15	مجموع المحور الثالث التكامل

يشير الجدول رقم (٧) إلى ما يلي:

**بالنسبة للمراجعين الداخليين:** تراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة حول دور التكامل بين اسلوبي بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي بين متوسطي (٤.٣٢ - ٤.٠٣) وبين نسبيته اهمية (٨٦.٤% - ٨٠.٦%) وهو ما يشير بشكل عام إلى موافقة افراد العينة من مراجعين داخليين على دور التكامل بين اسلوبي بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي ، كما تؤكد الانحرافات المعيارية التي لم تتجاوز الواحد الصحيح على عدم وجود تباين في اراء هذه الفئة حول هذا دور التكامل في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي.

كما يشير الجدول رقم (٧) إلى أن أعلى متوسط حسابي لآراء هذه الفئة كان للفقرة رقم (٤) ونصها " توفير المعلومات الاستراتيجية اللازمة لجميع مراحل ادارة الاستراتيجية (تخطيط- اختيار- تطبيق- تقييم)"، بمتوسط حسابي (٤.٣٢)، وانحراف معياري (٠.٦٦٥)، وبنسبة أهمية (٨٦.٤%)، بينما كان أقل متوسط حسابي للفقرتين رقم (٧، ١٠) ونصهما " توفير مؤشرات تعطي رؤية واضحة عن حقيقة الموقف التنافسي للمنشأة"، " تحقيق القابلية للمقارنة في فترات زمنية مختلفة داخلياً بين وحدات المنشأة وخارجياً مع المنشآت المماثلة"، وبمتوسط حسابي لكل منهما (٤.٠٣)، ونسبة أهمية (٨٠.٦%).

**بالنسبة للمحاسبين الإداريين:** تراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة حول دور التكامل بين اسلوبي بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي بين متوسطي (٤.٢٧ - ٤.٠٤) وبين نسبيته اهمية (٨٥.٤% - ٨٠.٨%) وهو ما يشير بشكل عام إلى موافقة افراد العينة من محاسبين إداريين على دور التكامل في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي ، كما تؤكد الانحرافات المعيارية التي لم تتجاوز الواحد الصحيح على عدم وجود تباين في اراء هذه الفئة حول هذا الدور.

كما يشير الجدول رقم (٧) إلى أن أعلى متوسط حسابي لآراء هذه الفئة كان للفقرة رقم (٢) ونصها "تحسين الاداء المالي وغير المالي لمشآت الأعمال بشكل مستمر"،

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

بمتوسط حسابي (٤.٢٧)، وانحراف معياري (٠.٥٧٨)، ونسبة أهمية (٨٥.٤%)، بينما كان أقل متوسط حسابي للفقرة رقم (٧) ونصهما "توفير مؤشرات تعطي رؤية واضحة عن حقيقة الموقف التنافسي للمنشأة"، وبمتوسط حسابي لكل منهما (٤.٠٤)، وبانحراف (٠.٧٥٠) ونسبة أهمية (٨٠.٨%).

وبشكل عام تشير المتوسطات الحسابية الاجمالية لفتي الدراسة (مراجع داخلي، محاسب إداري) والبالغة (٤.٢٠ ، ٤.١٥) على التوالي إلى وجود توافق وتطابق بين آراء عينتي الدراسة حول دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير الادوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي.

### ب- اختبار الفروض:

**نتائج اختبار الفرض الاول:** ونصه "لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الاداء المتوازنة المستدام ومهام المراجع الداخلي"

ولاختبار صحة هذا الفرض والاستدلال على مدى وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الاداء المتوازنة المستدام ومهام المراجع الداخلي، تم استخدام اختبار **T-Test** لعينتين لدراسة دلالة الاختلافات في وجهات نظر أفراد العينة (مراجع، محاسب اداري). والنتائج المتعلقة موضحة بالجدول التالي:

جدول (٨) يوضح اختبار (t) للتعرف على دلالة الاختلافات حول العلاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الاداء المتوازنة المستدام ومهام المراجع الداخلي

الفرض الاول	فئات الدراسة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية
مدى وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الاداء المتوازنة المستدام ومهام المراجع الداخلي	مراجع داخلي	100	4.22	0.334	0.520	0.604	غير دالة
	محاسب إداري	150	4.20	0.328			

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يلاحظ من الجدول (٨) عدم وجود اختلافات جوهرية ودالة إحصائياً بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد العينة عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$  ، حيث المتوسطات الحسابية لفتتي الدراسة (مراجع، محاسب اداري) على التوالي (٤.٢٠ ، ٤.٢٢) ، ومستوى المعنوية (٠.٦٠٤) وهي اكبر من مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$  وبالتالي هناك اتفاق عام على وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الأداء المتوازنة المستدام ومهام المراجع الداخلي.

ويشير ذلك الى قبول الفرض الاصلي ونصه "لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الأداء المتوازنة المستدام ومهام المراجع الداخلي"

**نتائج اختبار الفرض الثاني:** ونصه " لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي "

ولاختبار صحة هذا الفرض والاستدلال على مدى وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي ، تم استخدام اختبار **T-Test** لعينتين لدراسة دلالة الاختلافات في وجهات نظر أفراد العينة (مراجع، محاسب اداري). والنتائج المتعلقة موضحة بالجدول التالي:

جدول (٩) يوضح اختبار (t) للتعرف على دلالة الاختلافات حول العلاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي

الفرض الثاني	فئات الدراسة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية
مدى وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي	مراجع داخلي	100	4.22	0.448	0.250	0.803	غير دالة
	محاسب إداري	150	4.23	0.371			

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يلاحظ من الجدول (٩) عدم وجود اختلافات جوهرية ودالة إحصائياً بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد العينة عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) ، حيث المتوسطات الحسابية لفنتي الدراسة (مراجع، محاسب اداري) على التوالي (٤.٢٣ ، ٤.٢٢) ، ومستوى المعنوية (٠.٨٠٣) وهي اكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي هناك اتفاق عام على وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي.

ويشير ذلك الى قبول الفرض الاصلي ونصه "لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي "

**نتائج اختبار الفرض الثالث :** ونصه " لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود اثر للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي".

ولاختبار صحة هذا الفرض والاستدلال على مدى تطابق آراء عينة الدراسة حول مدى وجود اثر للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي ، تمّ استخدام اختبار **T-Test** لعينتين لدراسة مدى تطابق وجهات نظر أفراد العينة (مراجع، محاسب اداري). والنتائج المتعلقة موضحة بالجدول التالي:

جدول (١٠) يوضح اختبار (t) للتعرف على دلالة الاختلافات حول وجود اثر للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي

الفرض الثالث	فئات الدراسة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية
مدى وجود اثر التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على	مراجع داخلي	100	4.20	0.365	1.111	0.268	غير دالة
	محاسب اداري	150	4.15	0.365			

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم على

									تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يلاحظ من الجدول (١٠) عدم وجود اختلافات بين آراء أفراد العينة عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ )، حيث كانت المتوسطات الحسابية لفنتي الدراسة (مراجع، محاسب إداري) على التوالي (٤.٢٠، ٤.١٥)، ومستوى المعنوية (٠.٢٦٨) وهي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي هناك اتفاق عام على وجود اثر للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي.

ويشير ذلك إلى قبول الفرض الأصلي ونصه " لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود اثر للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي."

#### النتائج:

أشارت نتائج التحليل الوصفي إلى ما يلي:

١. اتفاق آراء عينتي الدراسة (مراجع داخلي، محاسب إداري) على أن بطاقة الأداء المتوازن المستدام تساهم في تفعيل مهام المراجع الداخلي.
٢. اتفاق آراء عينتي الدراسة (مراجع داخلي، محاسب إداري) على أن أسلوب القياس المرجعي يساهم في تطوير وظائف المراجع الداخلي.
٣. اتفاق آراء عينتي الدراسة (مراجع داخلي، محاسب إداري) على أن التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي يلعب دوراً مهماً في تطوير الأدوار الاستراتيجية للمراجع الداخلي.

أشارت نتائج اختبار الفروض إلى ما يلي:

١. عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب بطاقة الأداء المتوازنة المستدام ومهام المراجع الداخلي.
٢. عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود علاقة بين المعلومات المستمدة من أسلوب القياس المرجعي ووظائف المراجع الداخلي.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....

د. هبه جمال هاشم على

٣. عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول وجود أثر للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي.

**القسم السادس : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية**

**أولاً : النتائج :**

- ١- تساهم المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية .
- ٢- يؤدي التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي إلى تجنب الآثار السلبية للمخاطر الفعلية والتشغيلية والمالية والإدارية والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة لمنع حدوثها ومن ثم زيادة القيمة المضافة لكل من العملاء والمنشأة .
- ٣- يتمثل الدور الفعال للمراجع الداخلي في التحقق من المعلومات المستمدة من تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام من خلال التحقق من مؤشرات التعلم والنمو لتقييم الأداء البيئي ، ومؤشرات العمليات الداخلية لتقييم هذا الأداء وكذلك مؤشرات العميل لتقييم هذا الأداء أيضاً .
- ٤- يتحقق المراجع الداخلي من كفاءة استخدام وتطبيق أسلوب القياس المقارن من خلال العملية المستمرة لتقييم المنتجات والخدمات والعمليات والاستراتيجيات بشكل مباشر سواء من خلال مقارنتها مع الأقسام الأخرى الأفضل في الشركة أو من خلال المقارنة مع شركات أخرى ذات أداء أفضل من أداء الشركة محل الدراسة وسواء كانت هذه 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 .
- ٥- تتلخص حقيقة العلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية وتكامل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي من خلال الدور المرتقب لكل من المراجع الداخلي والمحاسب الإداري في تحسين أداة المخاطر في المنشأة وتفعل نظم الإدارة البيئية والمراجعة الاستراتيجية .

**ثانياً : التوصيات :**

- ١- طرح معيار مراجعة مصري جديد يكشف عن الدور المتطور للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر التشغيلية والمالية والإدارية وآليات تطبيقه ودوره في تطوير الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية ، وانعكاساته على جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، ومن ثم جودة القوائم المالية وتقارير المراجعة الخارجية.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

- ٢- تطوير المهارات وتوسيع الإمكانيات لدى أفراد المراجعة الداخلية في ضوء المنهج المرتكز على المخاطر نحو تطبيق متطلبات الإدارة للقيام بالدور الفعال في المنشآت المطبقة لأسلوبى المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة .
- ٣- استخدام أساليب التقنية الحديثة بالإضافة إلى التعليم والتدريب المستمر لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية والأشراف المستمر عليهم ، وعمل دورات تدريبية لهم خاصة بإدارة المخاطر مما يساعدهم على التعرف على أنواع المخاطر المختلفة ، وأسباب حدوثها ، ومؤشرات التنبؤ بها ، وكذلك الاستعانة بخبرات المتخصصين في المجالات التكنولوجية لتنمية قدرات أعضاء فريق المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات ، وأساليب أو طرق الاستجابة والتعامل مع المخاطر .
- ٤- قيام المنظمات العلمية والمهنية للمراجعة في مصر بوضع إطار استراتيجي شامل ومحدد ومنهجي لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال مع مراعاة أن يتضمن هذا الاطار مفهوم إدارة مخاطر الأعمال ومفهوم إدارة هذه المخاطر ، وكيفية مراجعتها ، والمؤهلات اللازمة توافرها في المراجع القائم بهذه المراجعة ، وكذلك الاطار الفكري الذي يحكم مراجعة إدارة مخاطر الأعمال .
- ٥- تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة المخاطر بالمنشأة ودعم التزامها بمبادئ الحوكمة ويتم ذلك من خلال حث جميع الشركات على أن يكون بها إدارة للمراجعة الداخلية تمكن من أداء المهام بحيادية وكفاءة وفعالية ، وأن يتم ذلك عن طريق إلزام الشركات المسجلة بالبورصة أو التي ترغب في التسجيل بإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية ، كذلك يفضل وجود إدارة أو قسم مستقل ومتخصص في إدارة المخاطر بكل المنشأة ، مما يساعد على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية .

### ثالثاً : الدراسات المستقبلية :

في ضوء الاطار النظري والميداني للبحث يمكن تصور مجموعة من المقترحات المستقبلية تتمثل في :

- ١- أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على تطوير هيكل الرقابة الداخلية .
- ٢- الدور المرتقب للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوب BSC والتكلفة المستهدفة في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي .
- ٣- متطلبات نظم الإدارة البيئية ودورها في تفعيل برامج المراجعة الاستراتيجية .

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

## المراجع

أولاً : العربية :

- ١- د. أحمد زكي حسين متولى ، "استخدام التكامل بين أسلوبى المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية" ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠١٤ ، ص ٢٨٥ .
- ٢- د. أزهر غيلان مرهون ، "استخدام مؤشرات بطاقة القياس المتوازن في تقديم الأداء البيئي : دراسة تطبيقية" ، *مجلة البحوث التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد ٣٩ ، العدد ٢ ، ٢٠١٧ ، ص ص ٤٤-٤٨ .
- ٣- د. أشرف أحمد أمين ، " نحو تحقيق التكامل بين نظام الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة : دراسة ميدانية" ، *مجلة المحاسبة المصرية* ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مجلد ٤ ، عدد ٢٠١٤،٧ ، ص ص ١١٥-١١٥ .
- ٤- د. بهاء محمد حسين منصور ، "المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة" ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، جامعة الإسكندرية ، المجلد التاسع والثلاثون ، العدد الأول ، ٢٠٠٢ ، ص ٨٠ .
- ٥- د. بهاء محمد كامل ، " دور بطاقة الإدارة المتوازن في تفعيل نظم المعلومات المحاسبية لتدعيم المركز التنافسي للمنشآت في بيئة التشغيل المتكاملة" ، *مجلة البحوث المالية والتجارية* - كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، العدد الثاني ، ٢٠١٠ ، ص ١٢٦ .
- ٦- د. جمال سعد السيد أحمد خطاب ، "مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية - دراسة ميدانية" ، *مجلة الدراسات المالية والتجارية* - كلية التجارة ، جامعة القاهرة فرع بني سويف ، العدد الأول ، ٢٠٠٤ ، ص ١١٨ .
- ٧- د. حنان جابر ، "التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقييم المتوازن للأداء لتعزيز الاستراتيجية للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشأة : دراسة ميدانية على قطاع الإسمنت في جمهورية مصر العربية" ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ٢٠١٢ ، ص ٥٨٩ .
- ٨- د. خالد محمد رحيل سالم ، (٢٠١٠) ، " التقييم المحاسبي لفاعلية أسلوب القياس المرجعي بهدف احتواء الأخطار الاستراتيجية المتعلقة بعدم مواكبة التطورات والتغيرات التكنولوجية: دراسة ميدانية" ، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية* ، جامعة قناة السويس ، مجلد ٦ ، ص ص ٢٤٧-٢٦٩ .
- ٩- د. سيد عبدالفتاح ، "استخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال" ، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الثاني ، الجزء الأول ، ٢٠١٠ ، ص ١٤٨ .
- ١٠- د. صالح إبراهيم يونس الشعباني ، "مقترح لتطوير نموذج بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء في ظل التنمية المستدامة: دراسة تطبيقية على معمل سمنت حمام العليل في نينوى -



الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبه جمال هاشم علي

العراق، "مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية - العراق - مجلد ٩، عدد ٢٠١٧، ١٧ ص ٣٤٢ - ٣٧٦.

١١- د. عبد الحميد شاهين، "الدور المرتقب للمراجع الداخلي في مواجهة تطور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ١٨، العدد ٢، ٢٠١٤، ص ٣٠٣.

١٢- د. \_\_\_\_\_، "مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية مع دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي - كلية التجارة*، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠٣، ص ١٨.

١٣- د. عبدالسلام عبدالله، "استخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثاني، الجزء الأول، ٢٠١١، ص ١٤٨.

١٤- د. عبده جمعه ياسين، "تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وسلسلة القيمة لزيادة فعالية الأداء في المصارف التجارية الليبية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة بعين شمس، العدد الثاني، ٢٠١٣، ص ١٥٧٦.

١٥- د. مراد رايح كواشي، "نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية والمؤسسة الجديدة للخزف الصحي بالغزوات"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - الأردن - مجلد ١٣، العدد ٢، ٢٠١٧، ص ٢٣٣-٢٥٨.*

## ثانياً : الأجنبية :

- 1- Abudu Dawuda, Gariba Oswald Aninanya, & Samuel Erasmus Alnaa, (2015) "The Organizational Independence Of Internal Auditors In Ghana: Empirical Evidence From Local Government", *Asian Journal of Economic Modelling*, 3(2), P.60.
- 2- Charles Guandaru Kamau, Samuel Kariuki Nduati, and Agnes Ndinda Mutiso, (2014), Exploring internal auditor independence motivators: Kenyan perspective, *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, (2), P. 79.
- 3- Dhiaa Shamki & Thuraiya Amur Alhajri, (2017) "Factors Influence Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Business and Management*; Vol. 12, No. 10; p.65.
- 4- Erik Hansen & Stefan Schaltegger, (2016), "The Sustainability Balanced Scorecard: A Systematic Review of Architectures", *Journal of Business Ethics*, Vol. 133, No.2, PP.193-221.
- 5- Giuseppe D'Onza, Georges M. Selim, Rob Melville<sup>2</sup> & Marco Allegrini (2015), A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value", *International Journal of Auditing*, 19:, P.213.
- 6- Gyula Fulop & Bettina Hernadi, (2014), " Developing of Sustainability Balanced Scorecard for the Chemical Industry: Preliminary Evidence from a Case Analysis", *Journal of Engineering Economics*, Vol.25, No.3, PP.341-349.
- 7- Konstantina Tasopoulou, Geogrg Tsiotras, (2017), "Benchmarking towards excellence in higher education", *Benchmarking : An International Journal* , Vol.24 Issue:3, PP: 617-634.
- 8- Lawrence J. Abbott, Brian Daugherty, Susan Parker and Gary F. Peters, (2015) "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence", available at: <http://ssrn.com/abstract=2673280>.
- 9- Matthew Stephen Ege, Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?, 2013, The University of Texas at Austin, *Doctor of Philosophy*, P. 66.

الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى .....  
د. هبة جمال هاشم علي

- 10- Mohammad Hakkak,& Masoud Ghodsi, (2015), " DEVELOPMENT OF A SUSTAINABLE COMPETITIVE ADVANTAGE MODEL BASED ON BALANCED SCORECARD", **International Journal of Asian Social Science**, Vol.5, No.5, PP.298-308.
- 11- Pérez López, Aurora Virginia and Pérez López, José Angel, (2013) "THE INDEPENDENCE OF THE INTERNAL AUDIT AND ITS POSSIBLE SAFEGUARDS: AN EMPIRICAL STUDY USING THE DELPHI METHOD, EUROPEAN JOURNAL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES, 1.11 (2013), P.71.
- 12- Rainer Lenz, Gerrit Sarens & Florian Hoos (2017)"Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management", **EDPACS**, 55:1.
- 13- Rosidi Jusbair Baheri & Nurkholis, (2017) "competencies and independence of auditors on the effectiveness of internal audit in public universities in Indonesia", **Journal of Engineering and Applied Sciences**, Vol. 12, No. 6, P.6.
- 14- Shewamene Hailemariam, (2014), Determinants Of Internal Audit Effectiveness In The Public Sector, Case Study In Selected Ethiopian Public Sector Offices, Master Thesis, **Jimma University**, (2014), P.160.
- 15- Susanna Falle , Romana Rauter, (2016), " Sustainability Management with the Sustainability Balanced Scorecard in SMEs: Findings from an Austrian Case Study", **Innovation and Sustainability Research**, Vol. 8, No.6, PP. 1 -16.
- 16- Usman, L., P. (2016) Effect Of Independence And Competence The Quality Of Internal Audit: Proposing A Research Framework, **INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH VOLUME 5, ISSUE 02**, p. 77.
- 17- Vinicius Ferreira, Enzo Morosini, (2017), "Benchmarking of best practices : an overview of the academic literature", **Benchmarking :An International Journal** , Vol.24, Issue: 3, PP: 750-774.
- 18- Xing Zhou, Holger Kohl, (2017) "High-performance benchmarking of manufacturing processes with object-based modeling", **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 24 Issue: 7, pp.2063-2091.