



**مجلة الشروق للملوج التجارية**  
ISSN: 1687/8523  
Online :2682-356X  
2007/12870  
sjcs@sha.edu.eg  
<https://sjcs.sha.edu.eg/index.php> : موقع المجلة



المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

## إطار مقترح للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

د/هناء على عبدالله سلامة  
مدرس المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة- جامعة بنها  
[Harfshop87@gmail.com](mailto:Harfshop87@gmail.com)

أ.د/ محمد أحمد إبراهيم خليل  
أستاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون خدمة  
المجتمع وتنمية البيئة السابق  
كلية التجارة- جامعة بنها  
[Mkhalil163@hotmail.com](mailto:Mkhalil163@hotmail.com)

راندنا محمد محسب

باحث دكتوراه – كلية التجارة - جامعة بنها  
[Zamzamstore30@gmail.com](mailto:Zamzamstore30@gmail.com)

### كلمات مفتاحية :

المراجعة الداخلية، أسلوب القياس المتوازن للأداء، أسلوب إدارة الجودة الشاملة،  
قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.

### التوثيق المقترح وفقا لنظام APA :

خليل، محمد أحمد إبراهيم، سلامة، هناء على عبدالله، محسب، راندنا  
محمد (٢٠٢٤)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للإداء وإدارة  
الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -، مجلة  
الشروق للعلوم التجارية، عدد خاص، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا  
المعلومات، أكاديمية الشروق، ص ٣١٣ - ٣٥٦

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

## إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية دراسة تطبيقية-

**A proposed framework for integration between the two  
methods of balanced performance measurement and  
total quality management for measuring and evaluating  
internal audit performance  
- an applied study -**

د/هناء على عبدالله سلامة  
مدرس المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة- جامعة بنها  
[Harfshop87@gmail.com](mailto:Harfshop87@gmail.com)

أ.د/ محمد أحمد إبراهيم خليل  
أستاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون خدمة  
المجتمع وتنمية البيئة السابق  
كلية التجارة- جامعة بنها  
[Mkhali1163@hotmail.com](mailto:Mkhali1163@hotmail.com)

رانيا محمد محاسب  
باحث دكتوراه – كلية التجارة - جامعه بنها  
[Zamzamstore30@gmail.com](mailto:Zamzamstore30@gmail.com)

### ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى اقتراح إطار للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، والتحقق من قابلية هذا الإطار للتطبيق في منظمات الأعمال المصرية.

وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمدت الباحثة على كل من منهجي البحث العلمي الاستنباطي والاستقرائي، مستخدمه في ذلك أسلوبَي الدراسة النظرية والتطبيقية، حيث تناول البحث بعد عرض الدراسات السابقة التي اهتمت بقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، الإطار النظري للمراجعة الداخلية وأساليب قياس وتقييم أدائها، ثم الإطار النظري لأسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وأهمية تطبيقهما في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، ثم الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، ثم عرض الدراسة التطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية، ومن خلال التطبيق على فئتين من العاملين بها وهما: فئة المراجعين الداخليين، وفئة لجنة المراجعة، وذلك لاختبار مجموعة من الفروض باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، والتي توفرها حزمة البرامج الإحصائية (SPSS).

ولقد خلص البحث إلى صلاحية تطبيق الإطار المقترح لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية في بيئة منظمات الأعمال المصرية، وبناء على نتائج البحث تم تقديم عدد من التوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة.

**المصطلحات الأساسية:** المراجعة الداخلية، أسلوب القياس المتوازن للإداء، أسلوب إدارة الجودة الشاملة، قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.

## **Abstract**

A proposed framework for integration between the two methods of balanced performance measurement and total quality management for measuring and evaluating internal audit performance - an applied study -

This research aims to propose a framework for integration between the two methods of balanced performance measurement and total quality management to measure and evaluate internal audit performance, and to verify the applicability of this framework in Egyptian business organizations.

In order to achieve this, the researcher relied on both deductive and inductive scientific research methods, using both theoretical and applied study methods. After presenting previous studies that were concerned with measuring and evaluating internal audit performance, the research dealt with the theoretical framework of internal auditing and methods for measuring and evaluating its performance. Then the theoretical framework for the two methods of balanced measurement of performance and total quality management and the importance of applying them in measuring and evaluating internal audit performance, then the proposed framework for integration between the two methods of balanced measurement of performance and total quality management to measure and evaluate internal audit performance, then presenting the applied study on a sample of Egyptian joint stock companies registered in the market. Securities, and through application to two categories of employees: the category of internal auditors and the category of the audit committee, in order to test a set of hypotheses using appropriate statistical methods, which are provided by the statistical software package (SPSS).

The research concluded the validity of applying the proposed framework to measure and evaluate internal audit performance in the environment of Egyptian business organizations. Based on the research results, a number of recommendations and the most important proposed research areas were presented.

**The Key words:** internal audit, balanced performance measurement method, total quality management method, measuring and evaluating internal audit performance.

## الإطار العام للبحث

### ١/١ - المقدمة وطبيعة المشكلة:

أصبحت المراجعة الداخلية مطلباً أساسياً ومقوماً جوهرياً من متطلبات ومقومات بقاء واستمرار أي شركة في الوقت الراهن، لكونها تلعب دوراً حيويًا في الشركات باختلاف أنواعها وأحجامها، فهي تساهم في إضافة قيمة للشركة من خلال تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية المتعلقة بإدارة المخاطر وعملية الحوكمة والرقابة الداخلية، لذا من الضروري الاهتمام بقياس وتقييم أدائها.

وعلى الرغم من أهمية عمليتي قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية وما يتطلبه ذلك من ضرورة توافر مؤشرات ومقاييس مالية وغير مالية، داخلية وخارجية، تابعة وقائدة، إلا أنه لا يتوافر إطار يشمل مقاييس مترابطة ومتكاملة وكافية وملائمة لقياس وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية، مما انعكس سلباً على كفاءة وفاعلية وجود أدائها وأثر على مكانتها في غالبية الشركات.

لذلك كان لابد من البحث عن آلية حديثة لقياس وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال التكامل بين الأساليب الإدارية الحديثة، مثل أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة.

هذا، ويعد أسلوب القياس المتوازن للإداء إدارة المراجعة الداخلية نظام متكامل لقياس وتقييم الأداء، يعتمد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، ويُعتبر أسلوب إدارة الجودة الشاملة للإداء المراجعة الداخلية فلسفة إدارية ومنهجية عملية للتحسين والتطوير المستمر للإداء، كما يعمل على تخفيض تكلفة أداء خدمات المراجعة الداخلية وتحسين جودتها، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا عملاء المراجعة الداخلية والمستفيدين من خدماتها، ورغم مجالات تميز كل أسلوب منهما إلا أنه قد وُجّهت بعض الانتقادات عند التطبيق العملي لكل منهما على حدة.

لذلك ستقوم الباحثة بإقتراح إطار للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، للإستفادة من مميزات كل منهما، وتلافي القصور والانتقادات التي واجهت كل منهما في التطبيق العملي بصورة منفردة.

## وبناء على ما سبق فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية التالية:

١. هل يتوافر حالياً مقاييس أداء تستخدم لقياس وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية؟
٢. هل هناك قصور في مقاييس الأداء المطبقة حالياً؟
٣. ما هي أوجه القصور في مقاييس الأداء المطبقة حالياً؟
٤. هل يمكن الربط بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية؟
٥. ما هي مجالات الاتفاق والاختلاف بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة؟
٦. هل يساعد الربط بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة في تلافي العيوب التي ظهرت عند تطبيق كل منهما على حدة؟
٧. هل يساعد التكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة في استحداث مقاييس أداء جديدة، تمكن من قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية في ظل المتغيرات البيئية الحديثة، بما يعطي صورة كاملة عن الأداء وتوضيح الجوانب التي تحتاج إلى التطوير والتحديث المستمر؟
٨. هل يمكن إقتراح إطار للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية؟

## ٢/١- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى اقتراح إطار للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، مبني على أساس علمي ومنهجي، والتحقق من قابلية هذا الإطار للتطبيق في الواقع العملي في الشركات المصرية، ويتحقق الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

- ١ . التعرف على الإطار النظري للمراجعة الداخلية.
- ٢ . دراسة أساليب قياس وتقييم الأداء المطبقة حالياً لقياس وتقييم أداء إدارات المراجعة الداخلية.
- ٣ . التعرف على أوجه القصور في مقاييس الأداء المطبقة حالياً.
- ٤ . دراسة الإطار النظري لأسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وأهمية تطبيقهما في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- ٥ . بيان مدى إمكانية التكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- ٦ . التعرف على مزايا التكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- ٧ . اختبار مدى صحة فروض البحث من خلال دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المصرية.

### ٣/١- أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف يضيفها، والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

**الأهمية العلمية:** تتضح الأهمية العلمية لهذا البحث في النواحي التالية:

- ١ . تناوله قضية ذات أهمية قصوى، حيث يُمكن قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية من الوقوف على مدى تقدم الأداء نحو تحقيق المعايير والأهداف الموضوعية.
- ٢ . ندرة الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، وعدم كفايتها على الرغم من الأهمية البالغة لهذا الموضوع في العديد من دول العالم.



٣. عدم وجود إطار محاسبي منظم ومتكامل لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.

**الأهمية العملية:** تتمثل أهمية البحث العملية في:

١. حاجة إدارات المراجعة الداخلية إلى مقاييس ومؤشرات مالية وأخرى غير مالية تساعد في قياس وتقييم أدائها.
٢. نتائج هذه الدراسة قد توفر معلومات مفيدة للجهات التنظيمية المسئولة عن المراجعة الداخلية.
٣. زيادة إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي وزيادة التعاون بينهما، بهدف الوصول إلى رأي فني سليم عن مدى عدالة القوائم المالية.
٤. الوقوف على أهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية قياس وتقييم الأداء، ومحاولة استخدامها متكاملة في وضع إطار محاسبي لقياس وتقييم أداء إدارات المراجعة الداخلية.

#### **٤/١- منهج وأسلوب البحث:**

في محاولة من الباحثة للتغلب على مشكلة البحث من خلال الإجابة على التساؤلات البحثية التي تمثل جوهر المشكلة، وتحقيقاً لهدف البحث الرئيسي وأهدافه الفرعية، فإن الباحثة سوف تتبع كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي معاً للتعرف على الدراسات والكتابات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، والخروج منها باستنتاجات منطقية تساعد في اقتراح إطار للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، مستخدمة في ذلك كل من أسلوب الدراسة النظرية المكتبية وكذلك الدراسة التطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية، ومن خلال التطبيق على فئتين من العاملين بها وهما: فئة المراجعين الداخليين، وفئة لجنة المراجعة للوقوف على صحة الاستنتاجات النظرية للإطار المقترح الذي صاغته الباحثة، وكذلك اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

## ٥/١- فروض البحث:

في سبيل تحقيق أهداف البحث، وتناول مشكلته بصورة منطقية ومنهجية سليمة، فقد تم اشتقاق فروض البحث والتي سيتم اختبارها في بيئة الأعمال المصرية، وذلك على النحو التالي:-

(١) **الفرض الأول:** توجد أوجه قصور في نظم قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية المطبقة حالياً، وتحتاج إلى تطوير لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة.

(٢) **الفرض الثاني:** توجد أهمية لتطبيق أسلوبى القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.

(٣) **الفرض الثالث:** توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبى القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى الأداء المالي للمراجعة الداخلية.

(٤) **الفرض الرابع:** توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبى القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى رضا عملاء المراجعة الداخلية.

(٥) **الفرض الخامس:** توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبى القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى كفاءة عمليات التشغيل للمراجعة الداخلية.

(٦) **الفرض السادس:** توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبى القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى التعلم والنمو للعاملين بالمراجعة الداخلية.

(٧) **الفرض السابع:** يصلح الإطار المقترح لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية للتطبيق على إدارة المراجعة الداخلية في الشركات العاملة في جمهورية مصر العربية.

## ٦/١- خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهميته، وتحقيقاً لأهدافه واختبار فروضه، فقد تم تقسيم البحث كما يلي:-

- ١- الإطار العام للبحث.
- ٢- الدراسات السابقة التي اهتمت بقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- ٣- الإطار النظري للمراجعة الداخلية وأساليب قياس وتقييم أدائها.
- ٤- الإطار النظري لأسلوبي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وأهمية تطبيقهما في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- ٥- الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- ٦- الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث.
- ٧- النتائج والتوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة.
- ٨- مراجع البحث.

### ٢- الدراسات السابقة التي اهتمت بقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية:

اهتمت العديد من الدراسات بقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، حيث استهدفت دراسة (Zureigat and Moshageh, 2014, pp.72-82) استكشاف واقع قياس أداء المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية المسجلة في البورصة، من خلال استكشاف ما إذا كانت الشركات السعودية المسجلة بالبورصة تستخدم مقاييس أداء لتقييم المراجعة الداخلية، وما هي مقاييس الأداء المستخدمة لتقييم المراجعة الداخلية، وما هي أهمية استخدام مقاييس الأداء من وجهة نظر المراجعين الداخليين.

وفي سبيل تحقيق الأهداف المشار إليها أنفاً قاما الباحثان بإجراء دراسة ميدانية بمشاركة المديرين التنفيذيين للمراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين الذين يعملون داخل أقسام المراجعة الداخلية في (١٦٠) شركة من الشركات المساهمة السعودية

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

المسجلة في البورصة، وتم إعطاء المشاركين قائمة استقصاء لاستكشاف واقع قياس أداء المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية المسجلة في البورصة، وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، والتي توفرها حزمة البرامج الإحصائية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات تستخدم مقاييس كمية مثل عدد المراجعات المكتملة، والوقت المستغرق لإصدار تقرير المراجعة الداخلية، والوقت المستغرق لحل المشاكل أثناء تأدية مهام المراجعة، والوقت المستنفذ لتحقيق مهام المراجعة، وعدد العاملين بقسم المراجعة الداخلية، وعدد طلبات الإدارة من المراجعة الداخلية، ونسبة الساعات الفعلية للمراجعة الداخلية إلى الساعات المخططة، وعدد ساعات التدريب، وعدد سنوات الخبرة، وعدد توصيات المراجعة الداخلية المنفذة من إدارة المنظمة، وعدد اللقاءات مع الإدارة بعد إتمام مهام المراجعة، نسبة المراجعين ذوي المؤهلات. ومقاييس غير كمية مثل مستوى رضا المستفيدين من المراجعة الداخلية. كما توصلت الدراسة إلى زيادة أهمية مقاييس الأداء الكمية مقارنة بمقاييس الأداء غير الكمية.

واستهدفت دراسة (Bednarek, 2014, pp.153-163) استكشاف واقع قياس أداء المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال في بولندا، من خلال التعرف على ما إذا كانت تلك الشركات تستخدم مقاييس لقياس أداء المراجعة الداخلية، وإلى من تقدم نتائج قياس أداء المراجعة الداخلية، وما هي طبيعة ونوعية مقاييس الأداء المستخدمة، وما هو عدد مقاييس الأداء المستخدمة، وهل يتم قياس الأداء بشكل دوري أم متقطع، وهل يتم الاستفادة من مقاييس الأداء في تطوير المراجعة الداخلية.

وفي سبيل تحقيق الأهداف المشار إليها سابقاً قاما الباحثان بإجراء دراسة ميدانية بمشاركة عينة مكونة من (٢٠٧٧) من المراجعين الداخليين في (٥٠٠) منظمة في بولندا، وتم إعطاء المشاركين قائمة استقصاء، وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، والتي توفرها حزمة البرامج الإحصائية (SPSS).

### وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- فيما يتعلق بقيام الشركات بقياس أداء المراجعة الداخلية، وجدت الدراسة أن نسبة ٧٢% من العينة تقوم بقياس أداء المراجعة الداخلية، في حين أن النسبة الباقية من تلك الشركات لا تقيس أداء المراجعة الداخلية.
- فيما يتعلق بالإفصاح عن نتائج قياس أداء المراجعة الداخلية، وجدت الدراسة إقتصار النسبة العظمى من الشركات موضع الدراسة على الإفصاح الداخلي فقط، حيث يتم الإفصاح عن نتائج قياس أداء المراجعة الداخلية للمستخدمين الداخليين فقط وهم لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والعاملين والمدير التنفيذي للمراجعة الداخلية.
- فيما يتعلق بعدد مقاييس الأداء التي تستخدم في قياس أداء المراجعة الداخلية، أوضحت النتائج أن نسبة ٢٠% من الذين يقومون بقياس أداء المراجعة الداخلية تستخدم أكثر من سبع مقاييس، وأن نسبة ٧٢% من منالذين يقومون بقياس أداء المراجعة الداخلية تستخدم عدد من ٢-٦ مقياس، وأن نسبة ٨% من الذين يقومون بقياس أداء المراجعة الداخلية تستخدم مقياس واحد فقط.
- وبخصوص نوع مقاييس الأداء الأكثر استخداماً لقياس الأداء، أوضح غالبية مفردات عينة الدراسة أنها تتمثل في نسبة اكتمال خطة المراجعة السنوية، نسبة وقت الخدمات التأكيدية والاستشارية إلى وقت العمل الكلي، نسبة التوصيات المطبقة إلى التوصيات المقبولة، درجة رضا الخاضعين للمراجعة عن أداء المراجعة، عدد الساعات الفعلية لتنفيذ المهام التأكيدية والاستشارية بالنسبة لعدد الساعات المخططة لأداء هذه المهام.
- فيما يتعلق بقياس الأداء بشكل دوري أم متقطع، وجدت الدراسة أن نسبة ٢٠% من الذين يقومون بقياس أداء المراجعة الداخلية تقوم بقياس الأداء بشكل مستمر، وأن ٣٣% من الذين يقومون بقياس أداء المراجعة الداخلية تقوم بقياس الأداء بشكل دوري (مرة كل سنة)، بينما النسبة الباقية تقوم بقياس الأداء بشكل متقطع.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

- بالنسبة للاستفادة من قياس الأداء في تطوير المراجعة الداخلية، وجدت الدراسة أن نسبة ٧٧% من الذين يقومون بقياس أداء المراجعة الداخلية تستخدم المعلومات الناتجة من قياس الأداء في تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، وأن ١٦% تخطط للقيام بذلك مستقبلاً، بينما النسبة الباقية لا تستفيد من قياس الأداء في تطوير المراجعة الداخلية.

كما استهدفت دراسة (Baiden et al,2016, pp.75-89) تقييم أداء المراجعة الداخلية باستخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء، لتحديد ما إذا كانت المراجعة الداخلية تُضيف قيمة للمنظمة أم أنها تستهلك موارد ولا تُضيف قيمة. وفي سبيل تحقيق هدف الدراسة قدم الباحثون نموذجاً مقترحاً لتقييم أداء المراجعة الداخلية باستخدام أسلوب القياس المتوازن معتمداً على (٤) أبعاد و(١٦) عنصر و(٤٠) إجراء.

**وتتمثل الأبعاد والعناصر فيما يلي:**

■ **البُعد المالي:** ويحتوي على العناصر التالية:

تكلفة المراجعة الداخلية، إدارة وقت المراجعة الداخلية، موازنة المراجعة الداخلية، العوامل المتعلقة بمنع الغش.

■ **بُعد العملاء:** ويحتوي على العناصر التالية:

ميثاق عمل المراجعة الداخلية، أصحاب المصالح الخارجيين، علاقة المراجعة الداخلية بالأطراف الأخرى، الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.

■ **بُعد العمليات الداخلية:** ويحتوي على العناصر التالية:

دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، دور المراجعة الداخلية في الحوكمة، العوامل المتعلقة بتخطيط المراجعة، دور المراجعة الداخلية في تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية.

■ **بُعد الابتكار والنمو:** ويحتوي على العناصر التالية:

كفاءة فريق المراجعة الداخلية، تأكيد جودة المراجعة الداخلية، الإشراف على عملية المراجعة الداخلية، التطوير والتدريب التكنولوجي.

وقام الباحثون بإجراء دراسة ميدانية بمشاركة عينة تضم عدد (٤٠) من المراجعين الداخليين وعدد (٥٠) من المراجعين غير الداخليين في تسع شركات في غانا، تنتمي إلى القطاعين العام والخاص، وتم إعطاء المشاركين قائمة استقصاء، وطلب منهم بيان درجة الموافقة على كل عبارة لكل عنصر من عناصر أبعاد أسلوب القياس المتوازن المقترح، وذلك من خلال مقياس ليكرت الخماسي.

وتوصلت الدراسة إلى أن تقييم أداء المراجعة الداخلية من خلال مدخل القياس المتوازن يساعد في التحقق مما إذا كانت تصيف قيمة أم أنها مستهلك للقيمة، كما توصلت الدراسة إلى أن معظم المستجيبين يرون أن وظيفة المراجعة الداخلية لا تصيف قيمة لمنظمتهم في ضوء معايير تقييم أدائها.

وفي نفس السياق، استهدفت دراسة (Zinca, 2016, pp. 1009-1024) التعرف على الأساليب المستخدمة في قياس قيمة المراجعة الداخلية في المؤسسات المالية، وتحديد الطرق والممارسات التي يمكن للمراجعة الداخلية من خلالها زيادة القيمة المضافة لمنظمات الأعمال.

ومن خلال القيام بدراسة تحليلية نظرية لأهم نتائج الدراسات التي تتعلق بموضوع البحث، خلصت الدراسة إلى مجموعة من المقاييس المستخدمة في قياس القيمة المضافة للمؤسسات المالية من قبل أنشطة المراجعة الداخلية، وهذه المقاييس هي:

١- **مقاييس كمية:** مثل نسبة اكتمال خطة المراجعة الداخلية، عدد خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية المقدمة، ووفورات التكلفة نتيجة تطبيق توصيات المراجعة الداخلية، ونسب الانخفاض في المخاطر التي تواجه المنظمة، ومستوى التأهيل العلمي ويتم قياسه بنسبة عدد المراجعين الحاصلين على مؤهلات عليا من مجموع المراجعين الداخليين العاملين بقسم المراجعة الداخلية، ومستوى التأهيل المهني ويتم قياسه بنسبة عدد المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية من مجموع المراجعين بقسم المراجعة الداخلية، ومستوى التدريب لتنمية قدرات ومهارات المراجعين الداخليين ويتم قياسه بمتوسط عدد ساعات التدريب للمراجعين الداخلية إلى عدد ساعات العمل، ومستوى الخبرة، ويتم قياسها بمتوسط عدد سنوات العمل للمراجعين الداخليين العاملين بقسم

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

المراجعة الداخلية، نسبة توصيات المراجعة الداخلية المنفذة من إدارة المنظمة إلى إجمالي التوصيات، الوقت المستغرق لإتمام مهام المراجعة الداخلية.

٢- مقاييس نوعية مثل درجة رضا إدارة المنظمة ولجنة المراجعة والعاملين بالمنظمة وعملاء المراجعة الداخلية عن جهود المراجعين الداخليين.

٣- أساليب تجمع بين المقاييس الكمية والنوعية مثل أسلوب القياس المتوازن للأداء.

كما توصلت الدراسة إلى اعتماد معظم المؤسسات المالية على المؤشرات الكمية مقارنة بالمؤشرات غير الكمية لقياس قيمة المراجعة الداخلية، وكذلك اختلاف الطرق والنماذج المستخدمة في قياس قيمة المراجعة الداخلية في المؤسسات المالية وذلك بالمقارنة بالمؤسسات التي تعمل في قطاعات أخرى.

كما استهدفت دراسة (Koutoupis et al, 2018, pp.1-14) تطبيق أسلوب القياس المتوازن على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات اليونانية.

وقدم الباحثون أسلوب القياس المتوازن لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتكون من أربعة أبعاد هي: البعد المالي (قيمة ومكانة المراجعة الداخلية)، والبعد العملاء (المستفيدين من المراجعة الداخلية)، والبعد العمليات الداخلية (إجراءات المراجعة الداخلية)، والبعد التعلم والنمو (تطوير وتدريب فريق المراجعة الداخلية). ويحتوي كل بُعد على عدد من الأسئلة والعبارات، وقد بلغ إجمالي عددها (٤٠) عبارة.

ولتطبيق أسلوب القياس المتوازن على وظيفة المراجعة الداخلية طُلب من المشاركين في الدراسة - وهم عينة مكونة من (١٢٠) مفردة من مديري إدارات المراجعة الداخلية ومراجعين داخليين في الشركات اليونانية، وقد بلغ معدل الاستجابة ٣٦.٧% (٤٤ مفردة) - بيان درجة تحقق كل عبارة لكل بُعد من أبعاد أسلوب القياس المتوازن المقترح، وذلك من خلال مقياس ليكرت الخماسي.

وتوصلت الدراسة إلى أن أداء وظيفة المراجعة الداخلية عملية ديناميكية تتشكل من خلال التفاعل بين عوامل ديناميكية محددة هي: البعد المالي (قيمة ومكانة المراجعة الداخلية)، والبعد العملاء (المستفيدين من المراجعة الداخلية)، والبعد العمليات



الداخلية (إجراءات المراجعة الداخلية)، وبعدها التعلم والنمو (تطوير وتدريب فريق المراجعة الداخلية).

كما استهدفت دراسة (Eulerich and Lenz, 2020, p.1-53) بحث كيفية تحديد القيمة المضافة من قبل المراجعة الداخلية للمنظمة، وما هي مقاييس الأداء المستخدمة في قياس تلك القيمة، وكيف يمكن توصيل هذه القيمة.

ولتجميع بيانات الدراسة تم إجراء مقابلات شخصية مع عينة مكونة من (١١) من المديرين التنفيذيين للمراجعة الداخلية في عينة من الشركات، في دول مختلفة وتنتمي إلى قطاعات مختلفة، كما تم استقصاء عينة مكونة من (٣٣٦) مراجع داخلي في عينة من الشركات في دول مختلفة وتنتمي إلى قطاعات مختلفة، وذلك لتحديد القيمة المضافة من قبل المراجعة الداخلية للمنظمة وكيفية قياس وتوصيل هذه القيمة.

وتوصلت الدراسة لاختلاف القيمة المضافة من قبل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية نظراً لاختلاف احتياجاتهم من المراجعة الداخلية، لذا يجب تحديد عملاء المراجعة الداخلية وتوقعاتهم ومتطلباتهم وتلبية تلك المتطلبات، كما توصلت الدراسة إلى أن الأساليب الأكثر استخداماً لقياس القيمة المضافة تتمثل في: مؤشرات قياس الأداء، واستطلاعات عملاء المراجعة الداخلية، ونتائج التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية، أيضاً توصلت الدراسة إلى أنه يتم توصيل هذه القيمة من خلال الاتصال المباشر – الإفصاح الداخلي - بين المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية والمستفيدين الرئيسيين من خدمات المراجعة الداخلية وهم مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر.

وأخيراً قدمت الدراسة مدخلاً لتحقيق القيمة للمنشأة وأصحاب الحقوق والمصالح الآخرين من قبل المراجعة الداخلية يقوم على أربع خطوات هي: تحديد توقعات أصحاب الحقوق والمصالح بشأن القيمة المضافة، موائمة وظيفة المراجعة الداخلية مع توقعات أصحاب الحقوق والمصالح بشأن القيمة المضافة، قياس أداء وظيفة المراجعة الداخلية والقيمة التي تقدمها للمنشأة من خلال مقاييس كمية ومقاييس نوعية، توصيل القيمة المضافة داخل وخارج المنظمة من خلال قنوات الاتصال المتعددة.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبى القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

كما استهدفت دراسة (Trifu, 2020, pp.393-401) تقييم أداء المراجعة الداخلية من خلال تطبيق أسلوب القياس المتوازن بإحدى الشركات في رومانيا.

وقدم الباحث نموذجاً شاملاً لقياس أداء المراجعة الداخلية باستخدام أسلوب القياس المتوازن، ويتكون هذا النموذج من ستة أبعاد تتمثل في: بُعد عمليات المراجعة الداخلية، بُعد إدارة المخاطر، بُعد العملاء أو المستفيدين من المراجعة الداخلية، بُعد المتعلق بالموارد البشرية، بُعد المالي للمراجعة الداخلية، بُعد القيمة المضافة الناتجة عن المراجعة الداخلية.

كما اقترح الباحث أهداف استراتيجية ومقاييس أداء للأبعاد السابقة لأسلوب القياس المتوازن، وذلك كما يلي:

الأبعاد	الأهداف الإستراتيجية للمراجعة الداخلية	مقاييس الأداء المقترحة
بُعد عمليات المراجعة الداخلية	<ul style="list-style-type: none"> <li>زيادة كفاءة وفعالية عمليات المراجعة الداخلية.</li> <li>تحسين الاتصالات.</li> <li>تقديم توصيات عملية.</li> <li>تقديم تقارير المراجعة في الوقت المناسب.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدد عمليات المراجعة المكتملة إلى إجمالي عدد عمليات المراجعة.</li> <li>نسبة أهداف المراجعة المنجزة خلال الفترة المحددة.</li> <li>نسبة المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية الذين تم إبلاغهم بنتائج المراجعة.</li> <li>نسبة التوصيات المطبقة إلى إجمالي التوصيات.</li> <li>نسبة تقارير المراجعة في الوقت المحدد.</li> </ul>
بُعد إدارة المخاطر	<ul style="list-style-type: none"> <li>المساهمة في تحديد المخاطر المهمة.</li> <li>تقديم توصيات متعلقة بإدارة المخاطر.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>نسبة المخاطر المقبولة من قبل الإدارة.</li> <li>نسبة التوصيات المطبقة إلى إجمالي التوصيات.</li> </ul>
بُعد العملاء	<ul style="list-style-type: none"> <li>مقابلة توقعات عملاء المراجعة الداخلية.</li> <li>درجة رضا عملاء المراجعة الداخلية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>نسبة العملاء الذين تم مقابلة توقعاتهم.</li> <li>نسبة رضا العملاء بناء على التغذية المرتدة.</li> </ul>
بُعد الموارد البشرية	<ul style="list-style-type: none"> <li>مؤهلات فريق المراجعة.</li> <li>التحسين المستمر.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>نسبة عدد المراجعين المؤهلين إلى إجمالي عدد العاملين بإدارة المراجعة الداخلية.</li> <li>نسبة عدد المراجعين الداخليين المشاركين في الدورات التدريبية السنوية.</li> </ul>

الأبعاد	الأهداف الإستراتيجية للمراجعة الداخلية	مقاييس الأداء المقترحة
البُعد المالي	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ نسبة المنافع / التكاليف.</li> <li>▪ تقييم تأثير المراجعة الداخلية على القرارات المالية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تكلفة المراجعة / ساعة.</li> <li>▪ نسبة التغير السنوية في التكاليف الكلية للمنظمة.</li> </ul>
بُعد القيمة المضافة	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ إضافة القيمة للملاك من خلال إحكام الرقابة على المنظمة.</li> <li>▪ مقدار التخفيض في التكاليف.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ نسبة عدد المديرين الذين يهتمون بتطبيق رقابة فعالة على المنظمة.</li> <li>▪ نسبة التغير السنوية في التكاليف الكلية للمنظمة.</li> </ul>

ومن خلال دراسة حالة على إحدى الشركات في رومانيا، قدم الباحث مثلاً عملياً لكيفية تطبيق أسلوب القياس المتوازن الذي أقرحه لتقييم أداء المراجعة الداخلية، حيث عرض خطوات تطبيق الأسلوب وكيفية تنفيذه.

وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب القياس المتوازن يعتبر نموذجاً متكاملًا لقياس أداء المراجعة الداخلية، حيث يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، وهو يختلف عن أنظمة القياس التقليدية في أنه يتضمن مقاييس للمخرجات ومخرجات أداء لهذه المخرجات، والتي ترتبط معاً في سلسلة من علاقات السبب والنتيجة. علاوة على أنه يمثل أداة فعالة للاتصال والقياس وتقويم الأداء المتوازن والمتكامل بإستخدام مقاييس متعددة – مشتقة من إستراتيجية المراجعة الداخلية.

واستهدفت دراسة (Dellai and Slimene, 2021, pp.10-20) تطوير مقياس متعددة الأبعاد لقياس فاعلية المراجعة الداخلية في الشركات التونسية، بالإضافة إلى التحقق من صلاحية تطبيق هذا المقياس في بيئة منظمات الأعمال التونسية.

ويتكون هذا المقياس من ثلاثة أبعاد، وأربعة وعشرون عنصراً، حيث يتضمن كل بعد مجموعة من العناصر، وهذه الأبعاد هي: البعد الأول: عملية المراجعة الداخلية، البعد الثاني: مخرجات المراجعة الداخلية، البعد الثالث: تأثير المراجعة الداخلية.

ومن خلال استقصاء كبار المراجعين الداخليين في (٢٢٥) شركة تونسية، وتم الحصول على ١٤٨ قائمة استقصاء، بمعدل استجابة ٦٥,٧٧%، وتم استخدام التحليل العاملي الاستكشافي والتحليل العاملي التأكيدي بغرض الوصول للنتائج وتحليلها.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

وتوصلت الدراسة إلى تقديم مقياس لقياس فاعلية المراجعة الداخلية، ويتكون هذا المقياس من ثلاثة أبعاد، وستة عشر عنصراً، وهذه الأبعاد والعناصر هي كما يلي:

#### **البُعد الأول: عملية المراجعة الداخلية (يتعلق بعمليات المراجعة الداخلية):**

ويتضمن أربعة عناصر هي: أداء المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية، أداء المراجعة الداخلية طبقاً لميثاق عمل المراجعة الداخلية، إعداد خطة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر، تنفيذ خطة المراجعة السنوية.

#### **البُعد الثاني: مخرجات المراجعة الداخلية (يتعلق بنتائج وظيفة المراجعة الداخلية):**

ويتضمن ثلاثة عناصر هي: تقديم توصيات توفر إجراءات تصحيحية للمشاكل التي تم تحديدها، مدي إقرار وتنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية، توصيل نتائج مهمة المراجعة في التوقيت المناسب.

#### **البُعد الثالث: تأثير المراجعة الداخلية (يعكس تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر):**

ويتضمن تسعة عناصر هي: تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية على دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية، تقييم مدى فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج، تقييم مدى فاعلية نظام مراقبة وحماية الأصول، تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات والعقود، التأكد من أن أهداف المنظمة متوافقة مع رسالتها، التأكد من أن طرق معالجة المخاطر المستخدمة مناسبة وتتماشى مع رغبة المنظمة في المخاطرة، المساهمة في تحسين عملية إدارة المخاطر، تقييم مدى فاعلية تصميم وتنفيذ برامج وأنشطة المنظمة المتعلقة بأخلاقيات الأعمال، تقييم ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات في المنظمة تدعم استراتيجية المنظمة وأهدافها.

كما توصلت الدراسة إلى صلاحية تطبيق هذا المقياس في بيئة منظمات الأعمال التونسية وأنه يمكن استخدامه من قبل المديرين ولجان المراجعة والمراجعين الخارجيين كأداة لقياس مستوى فاعلية المراجعة الداخلية في المنظمة.

وأخيراً، استهدفت دراسة (Kamara, 2023, pp.1-30) دراسة فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام في سيراليون.

ولدراسة فعالية المراجعة الداخلية ركز البحث على دراسة خصائص وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة، وتتمثل خصائص وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة في توافر الموارد الكافية، والتنظيم الجيد، والاستقلالية والموضوعية، والعلاقة مع لجنة المراجعة، وعدم الانخراط في أية أعمال تشغيلية تجنباً لخطر فحص المراجع ذاتياً لعمله، وعدم وجود قيود على نطاق عمال المراجعة الداخلية.

وقام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، من خلال استقصاء عينة مكونة من عدد (١٠٠) من المراجعين الداخليين في القطاع العام، وذلك للإجابة على تساؤلات الدراسة، وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، والتي توفرها حزمة البرامج الإحصائية (SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في سيراليون فعالة بدرجة كافية، حيث يتوافر لديها العوامل الأساسية لتحقيق فاعلية المراجعة الداخلية، فتلقى دعماً كافياً من الإدارة العليا، إلى جانب توافر العدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين علمياً وعملياً، كما تتمتع بالاستقلالية والموضوعية الكافيتين لأداء مهامها، ويوجد تعاون بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة، فضلاً عن توافر دليل عمل للمراجعة الداخلية مما أدى بدوره إلى إحكام الرقابة على تلك المؤسسات، وتدنية المخاطر التي تتعرض لها، والذي انعكس في النهاية بصورة إيجابية على أدائها.

**في ضوء ما سبق تناوله من الدراسات السابقة التي تناولت أساليب قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، وما توصلت إليه من نتائج، يمكن للباحثة الإشارة إلى الملاحظات التالية:**

- الافتقار إلى نظام شامل يجمع بين عدة أساليب إدارية، للتوصل إلى مقاييس نقدية ومالية وتشغيلية تغطي أداء المراجعة الداخلية من كل جوانبه.
- اقتصرت بعض الدراسات السابقة على دراسة والتعرف على أهم مقاييس أداء المراجعة الداخلية، وعدد تلك المقاييس فقط، دون التطرق لتطوير تلك المقاييس بما يناسب التطور في مفهوم وأهداف ووظائف المراجعة الداخلية.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

- اعتمدت بعض الدراسات على أسلوب القياس المتوازن فقط لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، دون دمجها مع أساليب إدارية أخرى للوصول إلى أسلوب متكامل لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- كما تتفق هذه الدراسات أيضاً على وجود دور حيوي وهام لوظيفة المراجعة الداخلية، يساهم بشكل مباشر وفعال في تحسين وتطوير عملية الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر بمنظمات الأعمال.
- الاتفاق بين الدراسات السابقة على أنه لتأكيد دور المراجعة الداخلية في تحقيق القيمة المضافة والأهداف الاستراتيجية لمنظمة الأعمال لا بد من الاهتمام بقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، وذلك من خلال توفر مقاييس الأداء الكافية والملائمة لذلك.
- أجمعت الدراسات السابقة على ضرورة تطوير المقاييس والمؤشرات المستخدمة في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، لتفعيل وتطوير دورها في الشركات وتحقيق قيمة مضافة لها.

#### - أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- على الرغم من تشابه الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات السابقة في الهدف وهو قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية إلا أنها تختلف عنها فيما يلي:
- أن معظم الدراسات السابقة استخدمت أسلوب القياس المتوازن فقط وبصورة منفردة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، ولكن الدراسة الحالية تستخدم أسلوبين معاً بشكل متكامل، هما أسلوب القياس المتوازن وأسلوب إدارة الجودة الشاملة لاستخراج مؤشرات مشتركة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.
  - أن معظم الدراسات السابقة قامت بإجراء دراسة ميدانية من خلال قائمة الاستقصاء و/ أو المقابلات الشخصية على عينة الدراسة، بينما الدراسة الحالية ستقوم بإجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المصرية.

### ٣- الإطار النظري للمراجعة الداخلية وأساليب قياس وتقييم أدائها.

#### ١/٣- مفهوم المراجعة الداخلية:

في عام ٢٠١٧ عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2017, p.23) المراجعة الداخلية تعريفاً آخر، حيث عرفها بأنها " نشاط توكيدي واستشاري موضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها والمساعدة في تحقيق أهدافها، من خلال استخدام مدخل منظم ومنهجي لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة ".

#### ٢/٣- الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية:

##### ١/٢/٣- دور المراجعة الداخلية في مجال إضافة قيمة للشركة:

يُعتبر إضافة قيمة للشركة الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية ويتجلى ذلك بوضوح من تعريف المراجعة الداخلية الذي أصدره معهد المراجعين الداخليين في عام ٢٠١٧ (IIA, 2017, p.23).

هذا، وقد توصلت دراسة كل من (Witzany & Harrington, 2016, p.2; Mihret & Woldeyohannis, 2008, p. 583) إلى أن المراجعة الداخلية تضيف قيمة للمنشأة والأطراف المتعاملين معها من خلال تقديم مجموعة من الخدمات التأكيدية والاستشارية في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة، واتباع منهج المراجعة القائم على أساس المخاطر.

وبينت دراسة (Faiteh & Aasri, 2022, p.674) أن المراجعة الداخلية تضيف قيمة للمنظمة، من خلال تقديم التأكيدات والاستشارات والتوصيات القادرة على تغيير توجهات الأطراف المسؤولة عن الحوكمة في الشركة إلى هدف خلق القيمة.

وأخيراً، توصلت دراسة (Eulerich & Lenz, 2020, p.28) إلى أنه يتم قياس القيمة المضافة للمنشآت من قبل المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية: المؤشرات الرئيسية لقياس الأداء (مثل عدد عمليات المراجعة المنجزة، والوقت اللازم لانجاز مهام المراجعة، عدد التوصيات التي تم تطبيقها، واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، وعدد طلبات الإدارة من خدمات المراجعة الداخلية،

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

وإصدار تقارير المراجعة الداخلية في التوقيت المناسب)، ومستوى رضا المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية، ونتائج التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية.

### ٢/٢/٣- دور المراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية:

تقوم المراجعة الداخلية بدور جوهري في مجال الرقابة الداخلية، حيث أوضحت دراسة (Achraf & Azegagh, 2022, p.39) أن المراجعة الداخلية تعد أحد عناصر الرقابة الداخلية، ويتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الأخرى، كما أنها تقدم الاقتراحات والنصائح لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

كما أشارت دراسة (El-Sehetry & Ismael, 2022, p.8) إلى أن أنشطة المراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية تتضمن تقييم كفاءة وفعالية عمليات المنظمة، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على التقارير المالية، وتقييم مخاطر حدوث الغش والتأكيد على إدارتها بشكل فعال، والتحقق من الأساليب الرقابية الموضوعة للحد من المخاطر، والتحقق من حماية الأصول، وتقييم مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

### ٣/٢/٣- دور المراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر:

زاد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، لذا أوضحت دراسة (Tamimi, 2021, p.124) أن المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال في إدارة المخاطر، من خلال توفير تأكيد موضوعي ومستقل عن فاعلية إدارة المخاطر، ومدى الاستجابة لها، وتقديم المشورة اللازمة لتحسينها وتفعيلها.

ووفقاً لدراسة (حولي وطحطوح، ٢٠٢١، ص ٤٥٥) تظهر مستويات العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر من خلال المراحل التالية: مرحلة تخطيط عملية المراجعة الداخلية، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، مرحلة أوراق العمل، مرحلة إعداد تقرير المراجعة، وأخيراً مرحلة المتابعة.

وأخيراً توصلت دراسة كل من (Author et al, 2023, p.23) إلى أن للمراجعة الداخلية دوراً جوهرياً في إدارة المخاطر، حيث توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين الاستثمار في المراجعة الداخلية وفاعلية عملية إدارة المخاطر.

### ٤/٢/٣- دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات:



توصلت دراسة (خليل، ٢٠١٥، ص ٥٠٧) إلى أن دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين وتطوير حوكمة الشركات بمنظمة الأعمال، يتحقق من خلال ما تقدمه من أنشطة وخدمات متعددة منها: أنها حلقة الوصل بين الأطراف المختلفة لحوكمة الشركات، تقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية لمختلف الأطراف المهتمة بالحوكمة وكذلك المهتمة بمنظمة الأعمال سواء كانت داخلية أو خارجية، الاهتمام بمتابعة وتقييم وتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة.

وأكدت دراسة (غنيم، ٢٠١٦، ص ١٩٧) على أن أهمية المراجعة الداخلية كأهم آليات الحوكمة يتأتى من خلال ما تلعبه من دور هام في تحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وأعمال الحوكمة، وتحسين درجة الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية، من خلال تحقيق الرقابة الداخلية، والتحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير المالية، وتسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية، والتحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح والممارسات القانونية السليمة التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل.

كما أوضحت دراسة (Ma, 2021, p.121) أن المراجعة الداخلية لا تعد جزء من حوكمة الشركات فقط، بل هي أيضاً مسؤولة عن تقييم وتحسين حوكمة الشركات.

وفي هذا الشأن، توصلت دراسة (أحمد، ٢٠٢١، ص ٦٦٧) إلى أن المراجعة الداخلية أداة من الأدوات الجيدة للحوكمة، تسعى للكشف عن الانحرافات والمعالجات المحاسبية الخاطئة الواردة بالتقارير المالية، والحد من فجوة المعلومات بين جميع الأطراف المتعاملة مع الشركة، مما يترتب عليه آثار إيجابية من شأنها زيادة قيمة المنشأة، وتحسين عمليات الاستثمار وزيادة كفاءة الأسواق المالية.

### ٣/٣- تطور أهداف واستراتيجيات المراجعة الداخلية:

أشارت دراسة (سحر، ٢٠١٧، ص ١١٠٤) إلى تطور أهداف المراجعة الداخلية من خدمة الإدارة فقط ومساعدتها في القيام بوظائفها، من خلال تزويدها بالتحليلات والتقويمات المناسبة والتوصيات والمشورة المتعلقة بالأنشطة التي يتولى المراجع الداخلي مراجعتها إلى خدمة الشركة ككل، ومساعدة جميع أعضاء المنشأة على القيام بوظائفهم ومسؤوليتهم بفاعلية.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

أيضاً أشارت دراسة (Botha & Wilkinson, 2019, p.6) إلى أن هدف المراجعة الداخلية هو إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، ومساعدة كل من الإدارات ومجلس الإدارة في تنفيذ المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

وتطورت استراتيجيات المراجعة الداخلية، حيث أشارت دراسة كل من (Faiteh & Aasri, 2022, p.672) إلى تغيير إستراتيجية المراجعة الداخلية التقليدية إلى الأخذ بمدخل القيمة المضافة المبني على أساس مساهمتها في تحقيق إستراتيجية المنشأة، وتحقيق قيمة مضافة لها من خلال تقديم التأكيدات والاستشارات والتوصيات والنصائح للارتقاء بمستوى أدائها، ومن ثم فقد تحولت من المرجعة على أساس الرقابة إلى المرجعة على أساس القيمة المضافة.

كما بينت دراسة (محروس وصالح، ٢٠٢٢، ص ٤٣٨) إلى أن الدور المأمول للمراجعة الداخلية يتطلب إتباع منهجيات حديثة تتوافق مع بيئة الأعمال المتغيرة، وسرعة وتعقيد الهجمات السيبرانية.

وتطورت مداخل المراجعة الداخلية، حيث توصلت دراسة (عباس، ٢٠٢٣، ص ١٦١٩) إلى ضرورة تطبيق تقنيات التحول الرقمي في عمليات المراجعة الداخلية لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال، والاستفادة من المزايا والفرص (التي تحققها التطورات في تكنولوجيا العلومات) المحققة من جراء تطبيق هذه التقنيات.

#### ٤/٣- مفهوم قياس أداء المراجعة الداخلية:

أن قياس أداء المراجعة الداخلية يُعرف بأنه "قياس كفاءة وفاعلية وجوده أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية".

#### ٥/٣- مفهوم تقييم أداء المراجعة الداخلية:

عرفت دراسة (Turetken et al, 2020, p.3) تقييم أداء المراجعة الداخلية بأنها مقارنة الأداء الفعلي بما في ذلك قياس الكفاءة والفاعلية المحققة مع الأهداف المحددة مسبقاً.

٤- الإطار النظري لأسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة وأهمية تطبيقهما في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.

#### ١/٤- مفهوم أسلوب القياس المتوازن للإداء:

تري دراسة (Ferreira, 2017, p.3) أن أسلوب القياس المتوازن " أداة تعمل على دعم الإدارة في كل من التخطيط الاستراتيجي، والربط بين الأهداف الاستراتيجية والمبادرات وإرساء مفهوم اللامركزية والرقابة على الأهداف الاستراتيجية ". وعرفته دراسة (Sibarani, 2023, p.135) بأنه " نظام لقياس أداء المنشأة يقوم بترجمة استراتيجية المنشأة إلى مقاييس أداء، وتقييم مدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً".

#### ٢/٤- أبعاد أسلوب القياس المتوازن لأداء المراجعة الداخلية:

تتعدد الأبعاد التي يقوم عليها أسلوب القياس المتوازن لأداء المراجعة الداخلية، حيث ترى دراسة (خليل، ٢٠١١، ص ٨٩) أن الأبعاد التي يمكن أن يقوم عليها مدخل الأداء المتوازن في قياس وتقويم أداء المراجعة الداخلية تتمثل في: بُعد الأداء المالي والنقدي نتيجة ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، وبُعد درجة رضا الأطراف المتعاملة مع – والمستفيدة من خدمات -إدارة المراجعة الداخلية، وبُعد التعلم والمعرفة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية، وبُعد عمليات المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنظمة ككل.

من ناحية أخرى، اعتمدت دراسة (Trifu, 2020, p.398) على القياس المتوازن لأداء إدارة المراجعة الداخلية سداسي الأبعاد، حيث أشارت إلى أن أسلوب القياس المتوازن لأداء إدارة المراجعة الداخلية يحتوي على ستة أبعاد هي: بُعد العملاء أو المستفيدين من المراجعة الداخلية، وبُعد عمليات المراجعة الداخلية، وبُعد إدارة المخاطر، وبُعد القيمة المضافة من المراجعة الداخلية، والبُعد المالي للمراجعة الداخلية، والبُعد المتعلق بالموارد البشرية.

ويمكن توضيح كل من هذه الأبعاد على النحو التالي:

- **البُعد المالي:** يركز هذا البُعد على الجانب المالي لأداء إدارة المراجعة الداخلية، بهدف تعظيم القيمة المحققة للمساهمين.
- **بُعد عملاء المراجعة الداخلية:** يركز هذا البُعد على رضا المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية، وتحقيق قيمة مضافة لهم من خلال الوفاء بتوقعاتهم ومتطلباتهم من خدمات المراجعة الداخلية التأكيدية والاستشارية.

■ **بُعد العمليات الداخلية:** يركز هذا البُعد على التميز والتفوق في الأداء التشغيلي لإدارة المراجعة الداخلية، ويشمل مختلف الأنشطة التي تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية والعلاقات القائمة بينها في ضوء مفهوم سلسلة القيمة، والذي ينظر لعمليات المراجعة الداخلية على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة، التي تسعى إلى تحقيق قيمة مضافة للمنشأة ولأصحاب الحقوق والمصالح بها.

■ **بُعد التعلم والنمو:** يركز هذا البُعد على تنمية قدرات ومهارات وتدريب العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، إلى جانب استخدام تقنيات مستحدثة وتكنولوجيا متطورة ذات كفاءة مرتفعة، وابتكار خدمات تأكيدية واستشارية، ويعد هذا البُعد المحرك الأساسي لأداء إدارة المراجعة الداخلية ممثلاً في الأبعاد الثلاثة السابقة، لأنه يقود هذه الأبعاد إلى ما هو جديد ومتطور، ويساعد في تنمية الأداء الاستراتيجي لإدارة المراجعة الداخلية بشكل مستمر.

#### ٣/٤ - أهمية تطبيق أسلوب القياس المتوازن للأداء في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية:

ترجع أهمية تطبيق أسلوب القياس المتوازن للأداء في قياس وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية من كونه يوفر مجموعة من المزايا والفوائد، حيث أشارت دراسة (Zinca, 2016, p.1021) إلى أن أسلوب القياس المتوازن لأداء المراجعة الداخلية يحقق منافع عديدة تتمثل في: توافق استراتيجية وأنشطة المراجعة الداخلية مع توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية، كما يوفر صورة كلية عن أداء المراجعة الداخلية، ويسمح بمقارنة أداء المراجعة الداخلية مع أفضل أداء (المقاييس المرجعية)، كما أنه يساهم في تحسين الأداء من خلال تخفيض التكاليف وتحسين عمليات المراجعة الداخلية.

علاوة على ذلك، أشارت دراسة كل من (Baiden et al, 2016, p.78) إلى أن أسلوب القياس المتوازن لأداء المراجعة الداخلية يُعتبر نموذج شامل ومتعدد الأبعاد حيث يتضمن العديد من المؤشرات المالية وغير المالية، التابعة والفائدة، الماضية والمستقبلية، كما أنه يعمل على ربط رؤية إدارة المراجعة الداخلية بأهدافها الاستراتيجية، علاوة على ذلك أنه يمثل أداة فعالة للاتصال والقياس والرقابة على أداء

إدارة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى أنه يشجع العاملين بإدارة المراجعة الداخلية على بذل قصارى جهدهم وتوجيه طاقتهم للعمل تحقيقاً لأهدافها، كما يساعد في التحقق مما إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية تضيف قيمة للمنشأة أم أنها مستهلك للقيمة.

وأخيراً، أشارت دراسة (Trifu, 2020, p.396) إلى أن تطبيق أسلوب القياس المتوازن لأداء المراجعة الداخلية يحقق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، والتوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل، والتوازن بين المقاييس الداخلية والخارجية.

#### ٤/٤ - مفهوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

عرفت دراسة (Al-Saffar and Obeidat, 2020, p.78) بأنها " فلسفة إدارية شاملة تهدف إلى التطوير والتحسين المستمر للعمليات، وتلبية متطلبات العملاء واحتياجاتهم، بهدف تعزيز رضا العملاء والأداء التنظيمي للمنظمات"، كما عرفت دراسة (Dihardjo and Ellitan, 2021, p.40) بأنها " فلسفة إدارية لتحسين جودة إدارة المنظمة، وبالتالي زيادة القدرة التنافسية والقيمة المقدمة للعملاء".

#### ٥/٤ - أبعاد أسلوب إدارة الجودة الشاملة لأداء المراجعة الداخلية:

- **البعد المالي:** ويشير هذا البعد إلى تحسين الأداء المالي للشركة، وتعظيم القيمة المضافة للملاك نتيجة ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية.
- **بُعد العملاء (المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية):** ويركز هذا البعد على تقديم خدمات المراجعة الداخلية بأعلى جودة وأسرع وقت وأقل تكلفة، لتلبية متطلبات ورغبات المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية لتحقيق رضاهم.
- **بُعد العمليات التشغيلية:** يركز هذا البعد على تحديد العمليات الداخلية الهامة والضرورية التي يجب أن تتفوق فيها إدارة المراجعة الداخلية، بما يسمح بتقديم أكبر قيمة لعملاء المراجعة الداخلية، ويتضمن كافة أنشطة المراجعة الداخلية التي تشكل سلسلة القيمة، بدءاً من تصميم وابتكار وتطوير خدمات المراجعة الداخلية وحتى خدمات ما بعد تقديم خدمة المراجعة الداخلية.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبى القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

■ **بُعد التعلم والنمو:** يركز هذا البُعد على جهود إدارة المراجعة الداخلية للتطوير المستمر في مهارات وقدرات العاملين، وأساليب العمل، واستخدام التكنولوجيا الحديثة، وابتكار وتطوير خدمات المراجعة الداخلية لخلق القيمة للمستفيدين من خدماتها.

■ **بُعد التوجه إلى الجودة:** يركز هذا البُعد على قيام إدارة المراجعة الداخلية بنشر ثقافة الجودة بين العاملين، وتطبيق مبادئ وآليات الجودة لتحقيق الجودة المطلوبة، واستهداف التحسين المستمر، من خلال الاهتمام بخلق الثقافة التنظيمية داخل إدارة المراجعة الداخلية.

٦/٤ - أهمية تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية:

تعتقد الباحثة أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية يحقق العديد من المزايا، ومن بين أهم تلك المزايا - من وجهة نظر الباحثة - ما يلي:

(١) يقدم مجموعة من مقاييس الأداء مشتقة من رؤية واستراتيجية إدارة المراجعة الداخلية.

(٢) يربط أهداف إدارة المراجعة الداخلية بالأعمال والأنشطة اليومية لكافة العاملين بها.

(٣) يحقق الاستخدام الكفاء والفعال للموارد المادية والبشرية المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية، والقضاء على نواحي الإسراف والضياع.

(٤) يؤدي إلى التحسين المستمر والتطوير المتواصل في أداء المراجعة الداخلية، والتخلص من المهام والأنشطة غير المضافة للقيمة، والتركيز على المهام والأنشطة المضافة للقيمة.

(٥) يُمكن من معرفة مدى سلامة الأداء في مختلف أنشطة ووظائف المراجعة الداخلية.

(٦) يساعد في تحديد مدى نجاح إدارة المراجعة الداخلية في تخصيص الإمكانيات والموارد المتاحة لديها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

٧) يساهم في تخفيض تكلفة المراجعة الداخلية، ومن ثم ينعكس على تحسين الأداء المالي لإدارة المراجعة الداخلية، وتدعيم قدرتها في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة.

٨) يساهم في تحسين جودة أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية المقدمة لإشباع رغبات ومتطلبات عملائها.

٩) يُمكن من تحديد النقاط الجوهرية المطلوب تعديلها لتحسين الأداء، وتحديد أسباب المشكلات واقتراح الحلول المناسبة، وزيادة كفاءة أداء العمليات المختلفة داخل إدارة المراجعة الداخلية.

١٠) توجيه استراتيجية إدارة المراجعة الداخلية بشكل صحيح تجاه العملاء، بما يحقق الأهداف التي تسعى للوصول إليها، وتحسين التوجه بالعميل وتلبية احتياجات ورغبات المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية.

٥- الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.

١/٥- جوانب التكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية:

بالنظر لكل من أسلوب القياس المتوازن للأداء وما يتضمنه من أبعاد وما يحققه من أهداف، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة وما يعتمد عليه من مبادئ وما يهدف إليه، يتضح للباحثة تعدد نقاط الالتقاء بينهما والتي يمكن حصرها في:

#### ١. الهدف:

**بالنسبة لأسلوب الأداء المتوازن:** هو توجيه إدارة المراجعة الداخلية على المسار الصحيح لتحقيق استراتيجياتها وأهدافها، في إطار استراتيجية وأهداف المنشأة، بما يؤدي إلى خلق القيمة المضافة.

**بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة:** تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية وتفهم احتياجاتهم، والوفاء بها في أسرع وقت وأقل تكلفة وبأعلى جودة لكسب رضائهم، وبما يحقق قيمة مضافة للشركة.

#### ٢. الاهتمام بالعاملين:

إطار مقترح للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

**بالنسبة لأسلوب الأداء المتوازن:** يعتبر بعد الابتكار والتعلم وتنمية قدرات العاملين البعد الرابع لأسلوب القياس المتوازن.

**بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة:** يركز على الاهتمام بالعاملين وتنمية مهاراتهم وتدريبهم وزيادة قدرتهم على الإبداع والتطوير والابتكار، باعتبار أن رضا العميل الداخلي يحقق رضا العميل الخارجي.

### ٣. الأداء التشغيلي:

**بالنسبة لأسلوب الأداء المتوازن:** تعتبر عمليات التشغيل الداخلي محور أساسي من محاوره، والذي يهتم بالعمليات الداخلية وكيفية تشغيلها بأقصى كفاءة ممكنة.

**بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة:** يركز على تقديم خدمات ذات جودة عالية من خلال التميز والتفوق في الأداء التشغيلي.

### ٤. العملاء أو المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية:

**بالنسبة لأسلوب القياس المتوازن:** يعتبر رضا العملاء أو المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية المحور الأول لأسلوب القياس المتوازن للأداء.

**بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة:** يركز أسلوب إدارة الجودة على ضرورة تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية واحتياجات ورغبات كلاً منهم، وتقديم خدمات تشبع احتياجاتهم.

**٥. الاعتماد على التعددية في كل من أسلوب القياس المتوازن للأداء وأسلوب إدارة الجودة الشاملة:**

**بالنسبة لأسلوب القياس المتوازن:** تأتي التعددية من جوانب مختلفة منها تعدد الأبعاد التي يعتمد عليها القياس، يضاف إلى ذلك تعدد المؤشرات التي يتضمنها القياس المتوازن سواء كانت مؤشرات مالية أو غير مالية، علاوة على تعدد الأهداف التي يسعى القياس المتوازن إلى تحقيقها سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

**بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة:** تتحقق التعددية من خلال تعدد المبادئ التي تقوم عليها، علاوة على تعدد الأهداف التي تسعى لتحقيقها.



## ٢/٥ - متطلبات تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية:

تعتقد الباحثة أنه لا بد من توافر مجموعة من المتطلبات، يُبتغى من وراءها ضمان سلامة تطبيق وتنفيذ الإطار المقترح، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي:

- تكوين فريق عمل لتطبيق الإطار المقترح.
- دعم الإدارة العليا وإدارة المراجعة الداخلية والعاملين واقتناعهم بأهمية تطبيق الإطار المقترح.
- تدريب وتعريف الفريق بمفهوم ومزايا وأسلوب تطبيق كل من أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة.
- توفير الاستقلال والموضوعية الكافيين لإدارة المراجعة الداخلية.
- إمداد إدارة المراجعة الداخلية بالموارد الكافية لأداء وظائفها.
- التأهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين.
- توفير شبكة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.
- تطبيق أنظمة للحوافز.

## ٣/٥ - خطوات الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية:

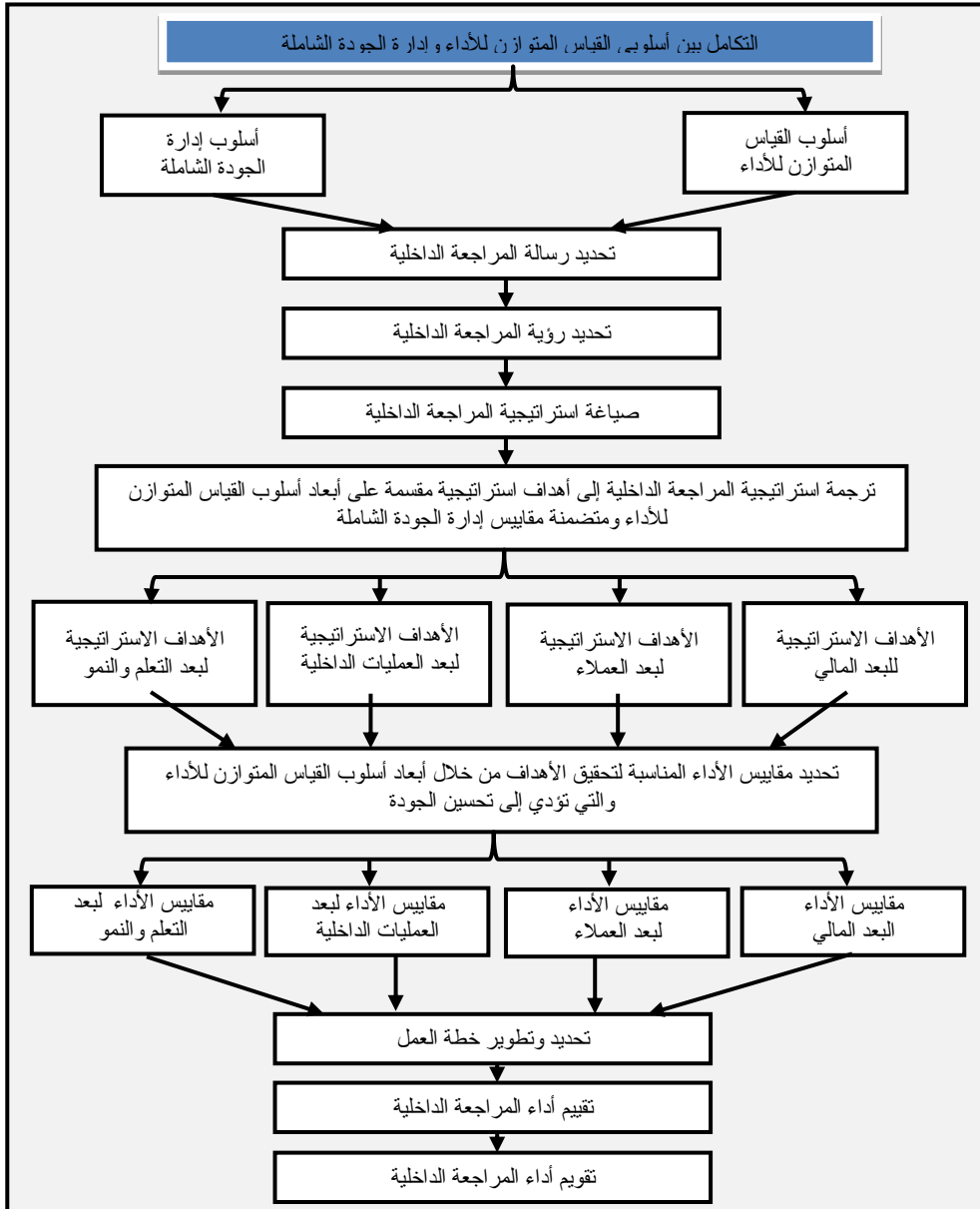
يشتمل الإطار المقترح على مجموعة من الخطوات المترابطة والمتتابعة، بحيث أن كل خطوة تعتبر خطوة قائدة للخطوة التي تليها، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:-

- صياغة رسالة إدارة المراجعة الداخلية.
- صياغة رؤية إدارة المراجعة الداخلية.
- تحديد استراتيجية إدارة المراجعة الداخلية.
- تحديد الأهداف الاستراتيجية للمراجعة الداخلية من خلال أبعاد أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة.
- تحديد مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الاستراتيجية للمراجعة الداخلية.
- تحديد وتطوير خطة العمل.
- تقييم أداء المراجعة الداخلية.
- تقويم أداء المراجعة الداخلية.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

وفيما يلي شكل يوضح مكونات الإطار المقترح:

### مكونات الإطار المقترح



المصدر: من إعداد الباحثة.

## ٦- الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض البحث، وذلك عن طريق إجراء دراسة اختبارية من خلال إعداد قائمة استقصاء، تستطلع فيها الباحثة رأي عينة الدراسة، وكذلك إجراء دراسة حالة على إدارة المراجعة الداخلية في إحدى الشركات العاملة في جمهورية مصر العربية (وهي شركة العربي جروب أو مجموعة شركات ومصانع العربي) للحكم على مدى صلاحية تطبيق الإطار المقترح لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية.

### ١/٦- مجتمع وعينة الدراسة الاختبارية:

يتمثل مجتمع الدراسة الاختبارية في الشركات المساهمة المصرية المسجلة في البورصة،

ولقد تم اختيار عينة عشوائية من العاملين بإدارة المراجعة الداخلية- أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة المصرية المسجلة في البورصة، ويبلغ عددهم (١٥٠) مفردة.

### ٢/٦- أساليب جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات اللازمة للدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء، حيث قامت بإعداد قائمة الاستقصاء في شكل أسئلة يتم من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وكذلك إجراء المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة لشرح مضمون الأسئلة والرد على أي استفسارات لضمان دقة وسلامة الإجابة عليها.

### ٣/٦- الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي:

تم إجراء التحليل الإحصائي للإجابات التي وردت بقوائم الاستقصاء باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (SPSS).

#### ٤/٦ - التحليل الإحصائي لاختبار فروض الدراسة:

- **الفرض الأول:** والذي ينص على " توجد أوجه قصور في نظم قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية المطبقة حالياً، وتحتاج إلى تطوير لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة " وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي لردود عينة الدراسة على الأسئلة تبين صحة هذا الفرض.
- **الفرض الثاني:** والذي ينص على " توجد أهمية لتطبيق أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة في قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية " وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي لردود عينة الدراسة على الأسئلة تبين صحة هذا الفرض.
- **الفرض الثالث:** والذي ينص على " توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى الأداء المالي للمراجعة الداخلية " وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي لردود عينة الدراسة على الأسئلة تبين صحة هذا الفرض.
- **الفرض الرابع:** والذي ينص على " توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى رضا عملاء المراجعة الداخلية " وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي لردود عينة الدراسة على الأسئلة تبين صحة هذا الفرض.
- **الفرض الخامس:** والذي ينص على " توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى كفاءة عمليات التشغيل الداخلية للمراجعة الداخلية " وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي لردود عينة الدراسة على الأسئلة تبين صحة هذا الفرض.
- **الفرض السادس:** والذي ينص على " توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أسلوبَي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة وقياس وتقييم مستوى التعلم والنمو للعاملين بالمراجعة الداخلية " وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي لردود عينة الدراسة على الأسئلة تبين صحة هذا الفرض.

- **الفرض السابع:** والذي ينص على " يصلح الإطار المقترح لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية للتطبيق على إدارة المراجعة الداخلية في الشركات العاملة في جمهورية مصر العربية " وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي لردود عينة الدراسة على الأسئلة تبين صحة هذا الفرض.

## ٧- النتائج والتوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة:

### ١/٧- النتائج:

**خلصت الباحثة من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا البحث إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:**

- أن المراجعة الداخلية هي نشاط تأكيدى واستشاري موضوعي ومستقل، يتم تأديته داخل المنشأة من خلال موظفي إدارة المراجعة الداخلية أو خارجياً من خلال الإسناد لطرف خارجي أو من خلال التعاون بين إدارة المراجعة الداخلية والطرف الخارجي، ويهدف إلى تلبية احتياجات كافة المستفيدين من المراجعة الداخلية بما يؤدي إلى تحقيق قيمة مضافة للشركة.
- انعكست التطورات السريعة والمتلاحقة على دور المراجعة الداخلية ليشمل أبعاداً جديدة، تمثلت بالإضافة لدورها التقليدي إلى إضافة دوراً جديداً ذو بعد استراتيجي وهو الدور البنائي بهدف إضافة قيمة حقيقية للمنشأة.
- ضرورة قياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية للوقوف على مدى نجاحها في تحقيق استراتيجيتها وأهدافها، وتحديد انحرافات الأداء وأسبابها والمسئول عنها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- وجود حاجة ملحة لاستحداث وتطوير مقاييس مالية وغير مالية لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، من خلال تبني وتطبيق الفلسفات الإدارية الحديثة مثل أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة، أملاً في انعكاس ذلك علي تحسين مستوى جودة وكفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية، وبما يسمح بتفعيل دورها في إضافة القيمة للمنظمة.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -

- يمكن الربط بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية، من خلال الهدف و الاهتمام بالعاملين والأداء التشغيلي وتحسين رضا العملاء وخلق القيمة.
- أن من أهم مميزات تطبيق الإطار المقترح تحسين جودة الخدمات المقدمة لعملاء المراجعة الداخلية، والسعي الدائم للتحسين المستمر، تخفيض التكاليف الكلية على مستوى الشركة، وتوفير نظام متكامل وشامل لقياس وتقويم أداء المراجعة الداخلية، وأخيراً تدعيم دور المراجعة الداخلية في إضافة القيمة وتحسين الأداء.
- يجب توافر مجموعة من المتطلبات ينبغى من وراءها ضمان سلامة تطبيق وتنفيذ الإطار المقترح.
- أثبتت الدراسة التطبيقية صحة فروض البحث.

## ٢/٧ - التوصيات:

**توصي الباحثة من خلال نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا البحث بالآتي:**

- ضرورة إنشاء منظمة مهنية رسمية تضطلع بشئون مهنة المراجعة الداخلية وتعني بتطويرها، وتنظم آليات مزاومتها، وتشرع في وضع معايير مهنية، ونظم قياس وتقييم أدائها، وقواعد للسلوك المهني يسترشد بها المراجعون الداخليون في المنشآت المختلفة التي تعمل في مصر في الوقت الحالي.
- ضرورة أن تهتم إدارة المراجعة الداخلية بإعادة النظر في مقاييس الأداء بين الحين والآخر، للتأكد من أن نظم قياس وتقييم الأداء تؤدي الغرض منها، والتأكد من تنفيذ الاستراتيجيات بالشكل الصحيح وذلك سعياً لتقييم الأداء كاملاً.
- ضرورة اهتمام إدارة المراجعة الداخلية بالمقاييس غير المالية التي تركز على مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل، بالإضافة إلى استخدام المقاييس المالية حتى توأكب المتغيرات البيئية الحديثة.

- ضرورة نشر فكر الجودة وتحسين المستمر، وتقديم الدعم والتسهيلات الكافية واللازمة لذلك من قبل الإدارة.
- الحرص على وجود وثيقة للمراجعة الداخلية، تشمل الأهداف والاستراتيجيات والسياسات والصلاحيات والإجراءات الموضوعية وطرق وأساليب تقييم الأداء الداخلي، لأهمية ذلك في تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.
- ضرورة تبني الإطار المتكامل المقترح بالدراسة وتطبيقه من قبل إدارات المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال المصرية المختلفة لتحسين عمليتي قياس وتقييم الأداء بها.
- توصي الباحثة أقسام المحاسبة بكلليات التجارة في مصر المنوط بها تعليم مناهج المحاسبة بضرورة تحديث مقررات المراجعة الداخلية لتراعي تدريس عملية قياس وتقييم أدائها.

### ٣/٧- أهم مجالات البحث المقترحة:

تقترح الباحثة المجالات التالية لإجراء المزيد من البحوث المحاسبية بشأنها:

- دراسة أثر التكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء والقيمة الاقتصادية المضافة على تطوير دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية المنشورة.
- دراسة إمكانية التكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وأساليب أخرى مثل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المقاييس المرجعية.
- دراسة أثر التكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لأداء المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أحمد، محمد عزام عبد المجيد. (٢٠٢١). جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من عدم تماثل المعلومات. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، ٢٢(٣)، ٦٦٣-٧٤١.
- حولي، محمد، وطحطوح، مسعود. (٢٠٢١). مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل دور إدارة المخاطر وفق إطار ERM COSO. *مجلة اقتصاد المال والأعمال*، ٦(١)، ٤٤٥-٤٦٠.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم. (٢٠١١). تطوير دور المراجعة الداخلية كمنشط مضيف للقيمة للحد من آثار المخاطر والأزمات المالية على منظمات الأعمال المصرية في ضوء حوكمة الشركات دراسة نظرية ميدانية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، ٣١(٢)، ٨١-١٦٣.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم. (٢٠١٥). الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات: دراسة نظرية ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي*، ١٩(٣)، ٤٦٠-٥٢١.
- عباس، كريم ممدوح. (٢٠٢٣). أثر التحول الرقمي على تفعيل دور المراجعة الداخلية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، ٣٧(٢)، ١٥٦٥-١٦٢٧.
- عبد الرازق، سحر مصطفى. (٢٠١٧). المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي*، ٢١(١)، ١٠٩٣-١١٤٥.
- غنيم، محمود رجب يس. (٢٠١٦). محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية. *مجلة الفكر المحاسبي*، ٢٠(٣)، ١٩١-٢٥٦.
- محروس، رمضان عارف رمضان، وصالح، أبو الحمد مصطفى. (٢٠٢٢). استخدام المنهجية الرشيقية في تطوير أداء المراجعة الداخلية لمواجهة مخاطر الأمن السيبراني. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، ٢٣(٣)، ٤٣٢-٤٩١.



ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- Achraf, D., &Azegagh, J. (2022). The Contribution of Internal Audit to the Performance of the Internal Control System. **European Scientific Journal**, ESJ, 18(25), 32-47.
- Author, R, I., Mohd-Saleh, N. Yakob, R. & Hussin, A. H. THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT FUNCTION AND RISK MANAGEMENTIN THE MALAYSIA CONSUMER PRODUCTS INDUSTRY. *Journal of Academia*, 11(1), 19-25.
- Baiden, J.N.E, Baiden, Y.P. &Ayariga, C. h. (2016). Assessing the Balance Score Card of the Internal Audit Performance-Value Addition or Destruction: An Empirical Study of Firms in Sekondi-Takoradi, Ghana. **European Journal of Business and Management**, 8(20), 75-89.
- Bednarek, P. 2014. Performance Measurement in the Internal Audit Departments in Poland – the State of the Art and Prospects for Development. **Olsztyn Economic Journal**, 9(2), 154-163.
- Botha, L. M.& Wilkinson, N. (2020). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. **Meditari Accountancy Research**,28(3), 413–434.
- Dellai, Hella, &Slimene, Nadia. (2021). Development and Validation of a Scale for Measuring Internal Auditing Effectiveness in Tunisian Companies. **International Journal of Advanced Engineering, Management and Science**, 7(11), 10-20.
- Dihardjo, D &Ellitan, L. (2021). Total Quality Management: A Review of Recent Trend. **International Journal of Trend in Research and Development**, 8(6), .
- El- Sehetry, G. M. M & Ismael, M. M. (2022). The Conceptual Dilemma between Internal Control and Internal Audit in Egyptian Public Organizations.**Arab Journal of Administration**, 45(3), 1-18.

- Eulerich. M., & Lenz, R. (2020). Defining, Measuring and Communicating the Value of Internal Auditing. **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, Altamonte Springs (forthcoming).
- Faiteh, Anouar & Aasri, Mohammed. Rachid. (2022). Internal Audit and Added Value: What is the Relationship? Literature Review. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(3 ), 666-675.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF). **Available at:** [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- Kamara, A.K. (2023). The Study on Effectiveness of Internal Audit on the Performance of the Public Sector in Sierra Leone: A Case Study of the National Social Security Insurance Trust. **Open Access Library Journal**, 10, 1-30.
- Koutoupis, G. A, Filos, J, Pappa, E, Papanastasiou, P, Vousinas, G, "Implementing the Balanced Scorecard to Internal Audit Function", 2018, available at: <https://www.researchgate.net/publication/324731730>
- Ma, Yushen. (2021). Value-added Internal Audit from the Perspective of Corporate Governance. *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*. 6(4), 121-127.
- Mihret, D. G., & Woldeyohannis. G. Z. (2008). Value – added role of internal audit: an Ethiopian case study. **Managerial Auditing Journal**, 23(6), 567 -595.
- Sibarani, B.E. (2023), What Do We Know About Balanced Scorecard and Its Benefit? A Systematic Literature Review. **Journal Dinamika Akuntansidan Business**, 10 (1), 133 – 148.
- Tamimi, Oday. (2021). The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the

Banking Sector, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(2), 114-129.

- Trifu, N. A. (2020). Evaluation of Internal Audit Performance by the Balanced Scorecard (Bs) Method. **The 15<sup>TH</sup> Edition of International Conference European Integration Realities and Perspectives**, 393-401.
- Türetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. **Managerial Auditing Journal**, 35(2 ), 238-271.
- Witzany, A. & Harrington, L. (2016). Voice of the Customer: Stakeholders' Messages for Internal Audit. A CBOK stakeholder Reports. **Available at:** <https://institutes.theiaa.org/sites/oman/resources/Documents/2016-July-CBOK-Voice-of-the-Customer.pdf> [Accessed 19 July 2016].
- Zinca, V. C.I. (2016). Measuring the Value of Internal Audit in the Banking Industry. **Audit Financiar**, (9),.
- Zureigat, Q.M., & AL-Moshaigeh, A. (2014). Measuring the Performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: An Empirical Study. *International Business Research*, 7(7), 72-82.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي القياس المتوازن للإداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية -