

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:
"دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي"
"دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة"

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد،
وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة
تعليمية أو بحثية أخرى.

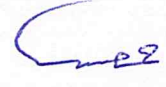
DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

Student's name:

اسم الطالب: محمد عصام فتحي ثابت

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 2015/11/28م

Islamic University – Gaza
Department of Post Graduate
faculty of Commerce
Accounting & Finance Program



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي

(دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة)

إعداد الطالب

محمد عصام فتحي ثابت

إشراف

أ.د. حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

2015 م - 2016 م



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ محمد عصام فتحى ثابت لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي
دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة

The Role Of Applying The Balanced Scorecard On Improving The Efficiency
Of The Professional Performance Of The Internal Auditors
A Field Study on the Internal Auditing Departments in the Palestinian Universities
in the Gaza Strip

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الاثنين 25 محرم 1437 هـ، الموافق 2015/11/09م الساعة الثانية عشرة ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

أ.د. حمدي شحدة زعرب مشرفاً و رئيساً
أ.د. سالم عبدالله حلس مناقشاً داخلياً
د. عماد محمد الباز مناقشاً خارجياً

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤف علي المناعمة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾ قرآن كريم، سورة المجادلة (11)

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى القيام بدراسة تحليلية لطبيعة ونوعية أثر بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة علي رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، من خلال التعرف على متطلبات كفاءة وجودة الأداء المهني للمدقق الداخلي، ووسائل تحسين كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، ودراسة مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لواقع بيئة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.

واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يحاول الباحث من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها صممت استبانة تتناسب مع هذا الغرض وزعت على موظفي دوائر التدقيق الداخلي وأقسام الحسابات في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة (الجامعة الإسلامية، جامعة الأزهر، جامعة الأقصى، جامعة القدس المفتوحة، جامعة فلسطين، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية)، وقد تم توزيع (65) استبانة وتم استرداد (53) استبانة، بنسبة استرداد بلغت (81.5%).

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أنه تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية، كما تتوفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية، وأن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي في الجامعات الفلسطينية، كما أن أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن تتلاءم مع بيئة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات كان منها: ضرورة تبني ودعم تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية، ضرورة إشراك جميع العاملين في عملية صنع القرار في مختلف المجالات، زيادة الاهتمام بتقييم الأداء المهني من جوانب مختلفة غير الجوانب المالية، أن يتم استقطاب الكوادر والخبرات الفنية التي لها القدرة على تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بشكل جيد وفعال في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية، ضرورة قيام الجمعيات المهنية ممثلة في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين والجامعات الفلسطينية بدورها في إقامة الدورات التدريبية المتخصصة والمحاضرات وورش العمل للعاملين في القطاعات المختلفة، وذلك لإعلامهم بفوائد تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن والمزايا الناتجة عن تطبيقها وحثهم على تطبيقها.

Abstract

THE ROLE OF APPLYING THE BALANCED SCORECARD ON IMPROVING THE EFFICIENCY OF THE PROFESSIONAL PERFORMANCE OF THE INTERNAL AUDITORS

(A Field Study on the Internal Auditing Departments in the Palestinian Universities in the Gaza Strip)

This study aims at analyzing the type and nature of the impact of applying the balanced scorecard on improving the efficiency of the professional performance of the internal auditors in the internal auditing departments in the Palestinian universities in the Gaza Strip, This requires identifying the requirements of the efficiency and quality of the professional performance the internal auditor and the methods of improving that performance, This also requires studying the extent of suitability of the dimensions of the balanced scorecard to the internal auditing environment in the Palestinian universities in the Gaza Strip.

The study used the descriptive analytic approach, through which the researcher tries to describe the topic of the study, analyze its data, show the relationship between its components, illustrate the opinions pertaining to it, explain the operations included, and the impacts that limit it.

To achieve the objectives of the study and test its hypotheses, the researcher designed a questionnaire suitable to achieve the objectives then were distributed on the employees of the internal auditing and finance departments at the Palestinian Universities in the Gaza Strip (The Islamic University, Al-Azhar University, Al-Aqsa University, Al-Quds Open University, Palestine University and the University College of Applied Sciences), 65 questionnaires were distributed while 53 questionnaires were received back with a percentage of (81.5%).

The study concluded a number of finding the most important of which are:

The basic requirements necessary for applying the balanced scorecard are available in the internal auditing departments at the Palestinian universities in the Gaza Strip, There are integrated scales for the evaluation of the professional performance of the internal auditor in the Palestinian universities, Applying the balanced scorecard leads to raising the efficiency of the professional performance of the internal auditor in the Palestinian

universities, The dimensions of the balanced scorecard are suitable for the internal auditing environment in the Palestinian universities.

The study drew a number of recommendations, the most important of which are: it is necessary to adopt and employ the balanced scorecard for the evaluation of the professional performance of the internal auditor in the Palestinian universities, It is also necessary to share the employees in the process of decision making in all aspects, There should be more interest and attention in the evaluation of the professional performance far away from the financial aspects, Professional associations such as the Palestinian accountants and auditors association as well as the Palestinian universities have to hold training sessions, courses, and workshops for its in employees in all professional aspects to provide them with the necessary knowledge related to applying the professional performance and the positive impacts of such application.

الإهداء

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، والذي لم أجد عبارات تجزئه حقه بالتقدير والاحترام،
الذي علمني كيف يكون الصبر طريق للنجاح، إلى قدوتي وفخري والدي الحبيب
أطال الله عمره.

إلى صاحبة القلب الكبير، إلى من بها أكبر وعليها أعتمد، التي تثير الدنيا بدعواتها،
أمي الغالية.

إلى جدي وجدتي حفظهما الله.

إلى من تروهم الحياة وتحلو معهم مرارة الأيام إخواني الأعزاء (مصعب،

معتصم، مهند، معاذ، عدنان).

إلى نغم حياتي أختي الغالية (ميسرة).

إلى تلك الكوكبة المستنيرة أهلي وأصدقائي الذين آثرروني من أجل تحقيق الآمال.

إلى جميع أساتذتي وزملائي.

إلى الجامعة الإسلامية، حاضنة العلم والإبداع.

إلى الشهداء الذي مروا بدمائهم العطرة أرض هذا الوطن الغالي.

إلى كل من ساهم في إنجاح هذه الدراسة.

إلى كل هؤلاء أهدي هذه الدراسة.

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً طيباً مباركاً فيه، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه الذي أعانني على إنجاز هذه الدراسة المتواضعة.

أجد نفسي مديناً بالشكر والعرفان إلى **جامعتي الجامعة الإسلامية** والتي قدمت لي كل العون والمساعدة عن طريق خيرة الأساتذة جزاهم الله خيراً.

كما أتقدم بالشكر والإمتنان، إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/ **حمدي شحدة زعرب** - نائب عميد كلية التجارة - الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة، حيث قدم لي العناية والرعاية والنصح والإرشاد طيلة فترة إعداد الدراسة، فله مني عظيم الشكر والتقدير والوفاء.

والشكر موصول للأساتذة الكرام، أعضاء لجنة المناقشة، الأستاذ الدكتور/ **سالم حلس** والدكتور/ **عماد الباز**، على تفضلهم بمناقشة هذه الدراسة وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

أشكر أيضاً زملائي في العمل، في الدائرة المالية بشبكة الأقصى الإعلامية على تعاونهم معي في إنجاز هذه الدراسة، فلهم مني كل الاحترام والتقدير.

وختاماً، أشكر كل من ساعدني ولو بالدعاء والأمانى الطيبة، وجزى الله الجميع كل خير، والله الموفق.

وأسأل الله العليّ القدير، أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم وأن يغفر ذلتي ويقبل عثرتي، فما كان فيه من الصواب فمن الله وتوفيقه، وما كان فيه من خطأ فمن نفسي والشيطان، والله ولي التوفيق.

قائمة المحتويات

ب	آية قرآنية
ج	ملخص الدراسة
د	Abstract
و	الإهداء
ز	شكر وتقدير
ح	قائمة المحتويات
ك	قائمة الجداول
م	قائمة الأشكال
1	الفصل الأول
1	الإطار العام للدراسة
2	1-0: المقدمة
3	1-1: مشكلة الدراسة
4	1-2: أهمية الدراسة
4	1-3: أهداف الدراسة
5	1-4: متغيرات الدراسة
5	1-5: فرضيات الدراسة
6	1-6: الدراسات السابقة
15	الفصل الثاني
15	الإطار المفاهيمي لبطاقة قياس الأداء المتوازن
16	2-0: المقدمة
17	المبحث الأول
17	بطاقة قياس الأداء المتوازن
17	2-1-0: تمهيد
17	2-1-1: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن
19	2-1-2: أسباب ظهور بطاقة الأداء المتوازن
20	2-1-3: أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن
30	2-1-4: الصفات الأساسية لبطاقة قياس الأداء المتوازن
35	2-1-6: مزايا ومعوقات استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن
38	المبحث الثاني
38	قواعد بناء بطاقة قياس الأداء المتوازن وخطوات تطبيقها
38	2-2-0: تمهيد
38	2-2-1: القواعد الأساسية لبناء بطاقة قياس الأداء المتوازن بنجاح

39	خطوات تصميم وتطبيق مقياس الأداء المتوازن.....
47	المبحث الثالث
47	بطاقة قياس الأداء المتوازن والتدقيق الداخلي.....
47	2-3-0: تمهيد
47	2-3-1: تكييف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق
48	2-3-2: خصائص نموذج بطاقة قياس الأداء المتوازن الجيد لإدارات التدقيق الداخلي:.....
49	2-3-3: محاور بطاقة قياس الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي:
51	2-3-4: محددات نجاح التطبيق العملي لبطاقة قياس الأداء المتوازن في إدارة التدقيق الداخلي:
52	المبحث الرابع
52	كيفية تحسين الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي.....
52	2-4-0: تمهيد
52	2-4-1: وسائل تحسين الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي بمنشآت الأعمال:.....
58	2-4-2: عوامل تحسين فعالية أداء المدقق الداخلي بمنشآت الأعمال:
61	الفصل الثالث
61	الطريقة والإجراءات
62	3-0: مقدمة
62	3-1: منهج الدراسة
62	3-2: مجتمع وعينة الدراسة
66	3-3: أداة الدراسة
67	3-4: صدق وثبات الاستبيان
67	3-4-1: صدق فقرات الاستبانة
70	3-5: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:
71	3-6: ثبات فقرات الاستبانة
72	3-7: المعالجات الإحصائية:
74	الفصل الرابع
74	نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
75	4-0: تمهيد
75	4-1: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S)
75	4-2: تحليل فقرات و فرضيات الدراسة
76	4-2-1: اختبار الفرضية الأولى
78	4-2-2: اختبار الفرضية الثانية
81	4-2-3: اختبار الفرضية الثالثة
83	4-2-4: اختبار الفرضية الرابعة

85	.....اختبار الفرضية الخامسة 4-2-5
92	.....الفصل الخامس
92	.....النتائج والتوصيات
93	.....5-1: النتائج
94	.....5-2: التوصيات
94	.....5-3: الدراسات المستقبلية
95	.....المراجع
96	.....أولاً: المراجع العربية
101	.....ثانياً: المراجع الأجنبية
104	.....الملاحق

قائمة الجداول

- جدول رقم (1-2) تطويع المقاييس لتتناسب مع استراتيجية وحدة النشاط وأساليب تحقيقها 24
- جدول رقم (2-2) الأهداف الاستراتيجية لمحركات الأداء الخمسة 43
- جدول رقم (2-3) مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الاستراتيجية لمحركات الأداء 43
- جدول رقم (2-4) مقاييس الأداء للمستويات التشغيلية والتنفيذية 45
- جدول رقم (3-1) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي 63
- جدول رقم (3-2) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية 64
- جدول رقم (3-3) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة العملية 64
- جدول رقم (3-4) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية 65
- جدول رقم (3-5) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مكان العمل 65
- جدول رقم (3-6) مقياس الإجابات 66
- جدول رقم (3-7) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة 68
- جدول رقم (3-8) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة 68
- جدول رقم (3-9) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي 69
- جدول رقم (3-10) الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة 70
- جدول رقم (3-11) معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة 70
- جدول رقم (3-12) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية) 71
- جدول رقم (3-13) معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) 72
- جدول رقم (3-14) مقياس ليكرت الخماسي 73
- جدول رقم (4-1) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov) 75
- جدول رقم (4-2) تحليل فقرات المحور الأول: مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة 77
- جدول رقم (4-3) تحليل فقرات المحور الثاني: مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة 79
- جدول رقم (4-4) تحليل فقرات المحور الثالث: تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي 82
- جدول رقم (4-5) تحليل فقرات المحور الرابع: مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة 84

- جدول رقم (4-6) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى المسمى الوظيفي.....85
- جدول رقم (4-7) نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي تعزى إلى الدرجة العلمية.....87
- جدول رقم (4-8) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الخبرة العملية.....88
- جدول رقم (4-9) نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي تعزى إلى الشهادات المهنية.....89
- جدول رقم (4-10) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى مكان العمل.....90

قائمة الأشكال

- شكل رقم (1-1) متغيرات الدراسة 5
- شكل رقم (2-1) أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن 21
- شكل رقم (2-2) مقياس القيمة من وجهة نظر العميل وكيفية ربطه بمقاييس المخرجات 26
- شكل رقم (2-3) سلسلة الأنشطة للعمليات الداخلية 28
- شكل رقم (2-4) العلاقات المترابطة (السببية) لبطاقة قياس الأداء المتوازن 32
- شكل رقم (2-5) خطوات تنفيذ مقياس الأداء المتوازن 40
- شكل رقم (2-6) تكيف بطاقة الأداء المتوازن وفق نشاط التدقيق 48
- شكل رقم (2-7) العلاقة السببية بين المحاور المكونة لبطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي 50

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1-0 المقدمة

1-1 مشكلة الدراسة

1-2 أهمية الدراسة

1-3 أهداف الدراسة

1-4 متغيرات الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 الدراسات السابقة

1-0: المقدمة

تزايدت أهمية مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة وبوجه خاص بعد تنامي الكتابات المحاسبية المنادية بأهمية وضرورة إحياء الدعوة إلى تطبيق إطار حوكمة الشركات حيث تعتبر تلك المهنة بمثابة أحد المحاور المهمة، غير أن متطلبات التطوير أصبحت تستلزم ضرورة البحث عن آلية حديثة لتقويم أداء مهنة التدقيق، بما يتناسب مع طبيعة دورها، وبما يساعد على رفع مستوى كفاءة أداء التدقيق، وإتاحة الفرصة لإمكانية مراقبة جودة ونوعية أداء التدقيق، وذلك بما يُمكن إدارات منظمات الأعمال من تقويم مساهمة إدارات التدقيق بها في تحقيق أهدافها التنظيمية واستراتيجياتها الموضوعية (مظهر: 2010: 2).

ولم يكن من الممكن أن تظل الممارسة المهنية للتدقيق، بمعزل عن مستجدات نهايات القرن العشرين، وبدايات القرن الحادي والعشرين، سواء فيما يتعلق بالعلومة، أو المعلوماتية، أو التطورات الاقتصادية والتقنية الهائلة، أو تداعيات مشاكل انهيار كبرى منظمات الأعمال العالمية، أو فيما تلا ذلك من عودة إلى إحياء حوكمة الشركات، والذي يركز على مهنة التدقيق، كمحور مهم من المحاور الأساسية التي يقوم عليها نجاح هذا الإطار، ومن هنا أصبحت عملية رفع درجة كفاءة الأداء المهني للتدقيق، بل وعملية تقويم الأداء، أمراً ضرورياً لكي تظل مهنة التدقيق، قادرة على الوفاء بالواجبات والمسئوليات المنوطة بها، لاستقامة مسار منظمات الأعمال (البيبي: 2006: 7).

ولقد أثمر ذلك عن توجيه الأدب المحاسبي للاهتمام بدراسة سبل تطوير مستوى أداء إدارات التدقيق، وسبل تطوير أساليب تقويم أداء إدارات التدقيق، ورفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، ومن تلك الأساليب بطاقة قياس الأداء المتوازن لإدارة التدقيق، الذي يمكن أن يمثل إطاراً جيداً لتطوير عملية تقويم مستوى أداء إدارة التدقيق، وبوجه خاص في ظل التطوير المطلوب لدور المدقق.

ومن أجل التحسين المستمر في الأداء برزت أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن (Balanced scorecard, BSC) التي جاءت لتحسم عملية تقويم الأداء، حيث تقوم على أساس تكامل من المقاييس المالية التي تعكس عمليات المنظمة والمقاييس غير المالية والتي تعكس أسباب هذه النتائج، وتقوم أيضاً على التوازن بين الأبعاد الأربعة التي يقوم عليها المقياس، والتوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل.

هذا وتعد وظيفة التدقيق الداخلي أحد أهم وسائل الرقابة الداخلية في الجامعات الفلسطينية، ولكي تكون فعالة وتحقق الهدف المنشود من وجودها، لا بد أن تكون ذات جودة وكفاءة مهنية عالية وذلك يتحقق بشكل أساس بمطابقتها للمعايير الدولية لتدقيق الدالي بما يكفل تحقيق الهدف من وجود دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات.

كما أن الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة تتجه بشكل واضح نحو تدعيم الكفاء المهنية في مختلف المجالات الإدارية والأكاديمية، هذا يتضح من خلال الاهتمام بإنشاء دوائر وأقسام التدقيق الداخلي وربطها بأعلى الهيكل التنظيمي بالجامعة، وبالتالي البيئة الأساسية لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن متاحة لدى الجامعات ومن الممكن أن تحقق هذه البطاقة تقدماً كبيراً في تحسين الأداء المهني للمدققين الداخليين في دوائر وأقسام التدقيق الداخلي في الجامعات.

1-1: مشكلة الدراسة

ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة التدقيق الداخلي وتحسين أدائها بعد انهيار العديد من كبريات الشركات العالمية، ونظراً لما للتدقيق الداخلي من دور فاعل في تقديم المساعدة لإدارات الشركات والمؤسسات في مختلف القطاعات، كان لا بد من تقديم هذا الدور بأعلى مستوى من الكفاءة والجودة في الأداء المهني، وذلك من خلال التركيز على جودة التدقيق والعوامل التي تساهم في زيادة كفاءتها وقياس درجة تأثير كل منها على مستوى الكفاءة في الأداء المهني في ضوء المحددات المهنية المرتبطة بمعايير التدقيق وقواعد وسلوك وأخلاقيات المهنة.

ومواكبة لما يحدث لمهنة التدقيق في العالم ونتيجة لما شهدته المهنة من توسع كبير خلال السنوات الأخيرة الماضية، كان لا بد من تسليط الضوء على دور بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.

وعليه تتمحور مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

"ما مدى دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي؟"

ويتفرع منه الأسئلة التالية:

1. ما مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة؟

2. ما مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة؟

3. ما مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة؟

1-2: أهمية الدراسة

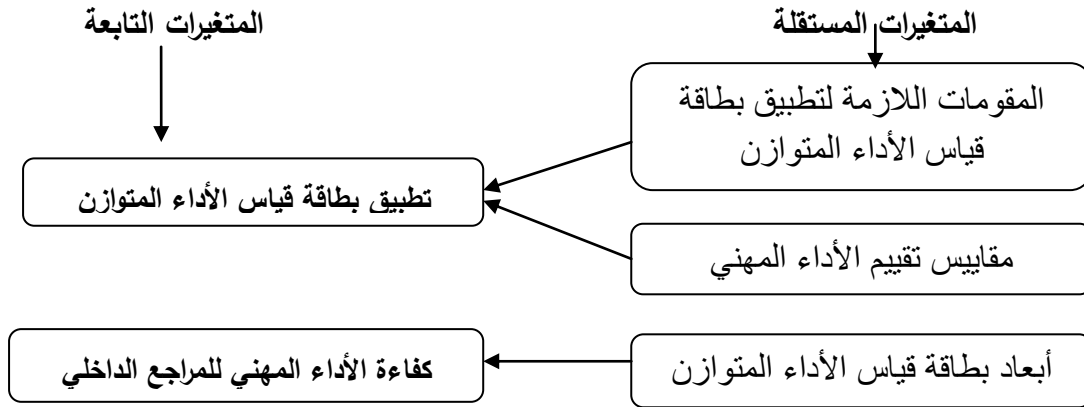
ترتبط أهمية هذه الدراسة في تناولها أحد المجالات العلمية والمهنية الحيوية والهامة، والمتعلقة بمحاولة تطوير الأداء المهني للمدقق الداخلي، والذي لا يزال محل جدل وبحث علمي ومهني في أدبيات المحاسبة والتدقيق، وتكتسب هذه الدراسة قيمتها من واقع أهمية الارتكاز على مدخل وإطار حديث - أثبت كفاءته على أرض الواقع العملي - في مجال السعي نحو تطوير الأداء المهني للمدقق الداخلي، باعتباره ركناً أساسياً في منظومة المؤسسات والشركات في العصر الحديث، كما تكتسب أهميتها أيضاً من واقع دورها في مساعدة المراجعين الداخليين في دوائر التدقيق الداخلي في جامعات قطاع غزة، لمزاولة فعاليات مهنتهم بمستوى أداء مهني يتلاءم مع مستجدات العلوم وتحديات الواقع العملي الجاري.

1-3: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى القيام بدراسة ميدانية لطبيعة أثر بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة على رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:

1. الوقوف على الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة، ودرجة تأثيرها على رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي.
2. التعرف على متطلبات كفاءة وجودة الأداء المهني للمدقق الداخلي وإبراز أهميته وأهدافه.
3. التعرف على وسائل تحسين كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي.
4. تقديم المرتكزات النظرية والعلمية والتطبيقية لمقياس الأداء المتوازن.

1-4: متغيرات الدراسة



شكل رقم (1-1) متغيرات الدراسة

1-5: فرضيات الدراسة

بالإطلاع على الدراسات السابقة التي ركزت على بطاقة قياس الأداء المتوازن وتطبيقها على قطاعات مختلفة، تمت صياغة الفرضيات في ضوء مشكلة الدراسة، ولأجل تحقيق أهداف الدراسة والوصول لحلول مشكلة الدراسة، يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرضية الأولى: تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

الفرضية الثانية: تتوفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

الفرضية الثالثة: تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

الفرضية الرابعة: أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة لبيئة دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين متوسط استجابات المشاركين في الدراسة حول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى للمتغيرات الشخصية (المسمى الوظيفي، الدرجة العلمية، الخبرة العملية، الشهادات المهنية، مكان العمل).

6-1: الدراسات السابقة

تم تقسيم الدراسات إلى قسمين، القسم الأول الدراسات التي تناولت بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس أداء منظمات الأعمال، والقسم الثاني الدراسات التي تناولت بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس نشاط المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال.

1-7-1: أهم الدراسات التي تناولت بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس أداء منظمات الأعمال.

1. دراسة (AL Msedn & Abu Nassar, 2015): بعنوان

"The Effect of Balanced Scorecard (BSC) Implementation on the Financial Performance of the Jordanian Companies".

"أثر تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن على الأداء المالي في الشركات الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لمدة خمس سنوات (2008-2012)، وبلغ عدد هذه الشركات (112) وتم اختيار عينة من (28) شركة، وتم جمع بيانات الدراسة من التقارير السنوية المنشورة على موقع الشركات وعن طريق استبيان وزع على المديرين في هذه الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تطبق بطاقة قياس الأداء المتوازن وتحليل النتائج فقد تبين أن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن له تأثير إيجابي كبير على الأداء المالي لهذه الشركات وبشكل أساسي على معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق المساهمين.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تركيز الشركات الصناعية في الأردن على استخدام وتنفيذ أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن غير المالية من أجل تحسين ربحيتها، كما أوصت أيضاً بالنظر في تأثير سجل النتائج على ربحية الشركة باستخدام أبعاد جديدة مثل الموردين والنظر في الآثار البيئية والاجتماعية بجانب أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن.

2. دراسة (بدر، 2013): بعنوان "دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين تطبيق نموذج المقياس المتوازن للأداء بجوانبه الأربعة وترشيد أداء إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار جميع الوحدات الاقتصادية المدرجة أسهما في بورصة فلسطين، وقد تم اختيار عينة

الدراسة من المدراء ورؤساء الأقسام الماليين والإداريين العاملين في الوحدات الاقتصادية، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وصممت قائمة استقصاء وزعت على المدراء ورؤساء الأقسام الماليين والإداريين العاملين في الوحدات الاقتصادية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الوحدات الاقتصادية لفلسطينية تطبق نموذج المقياس المتوازن للأداء بنسب عالية ومتفاوتة، كما بينت الدراسة أن الوحدات الاقتصادية الفلسطينية تمارس سياسة إدارة الأرباح، وأنه توجد علاقة عكسية بين تطبيق نموذج المقياس المتوازن للأداء بجوانبه الأربعة وبين ترشيد أداء إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، باستثناء جانب التعلم والنمو حيث أظهرت الدراسة أنه لا يوجد علاقة بين تطبيق مقياس الأداء في جانب التعلم والنمو ضمن نموذج المقياس المتوازن للأداء وبين ممارسة إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة حث كل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية على التطبيق الكامل لنموذج المقياس المتوازن للأداء بجوانبه الأربعة لما له من أهمية في تقييم الأداء وترشيد أداء إدارة الأرباح، وكذلك حثها على الترشيح من ممارسة سياسة إدارة الأرباح لما لها من انعكاسات سلبية على مستقبل الوحدات الاقتصادية في الأجل الطويل وضرورة تركيز الوحدات الاقتصادية الفلسطينية على تطبيق جانب التعلم والنمو ضمن نموذج المقياس المتوازن للأداء والذي قد يكون له أهمية بالغة في ترشيد أداء إدارة الأرباح.

3.دراسة (النجار، 2013): بعنوان "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي - دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى كشف مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لدى المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، ومعرفة أهم المقاييس المستخدمة فعلاً من قبل هذه المؤسسات بهدف تقويم مركزها التنافسي الإستراتيجي، إضافة إلى بيان أثر التطبيق التام لبطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة (المالي، العملاء، العمليات التشغيلية، التعلم والنمو) على تدعيم المركز التنافسي، وقد طبقت الدراسة على البنوك وشركات التأمين العاملة في قطاع غزة، حيث أخذت عينة من المديرين التنفيذيين، ومديري الفروع، وبعض العاملين المكلفين بأعمال إدارية إلى جانب أعمالهم الفنية.

وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة تطبق أثناء قياس أدائها مقاييس مالية، وأخرى غير مالية، إلا أن ذلك لم يتم ضمن إطار التطبيق الكامل والشامل لنموذج بطاقة الأداء المتوازن، وتستخدم المؤسسات المالية بعض الجوانب الموجودة في بطاقة قياس الأداء المتوازن، لأهداف استراتيجية طويلة الأجل، وأهمها تعزيز مركزها التنافسي داخل السوق أو القطاع

الذي تعمل بداخله، وأن هناك جزءاً كبيراً من العاملين لدى المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة ليس لديهم معرفة كافية بطبيعة نموذج بطاقة الأداء المتوازن.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة قيام المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة بتبني تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بشكل متكامل، وبأبعاده الأربعة: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات التشغيلية، وبعد التعلم والنمو، كاستراتيجية أساسية لتقويم الأداء المؤسسي، وضرورة دعم الإدارة العليا داخل المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة لتوجهات تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن، وتشجيع العاملين على ذلك لضمان عملية نجاح تطبيقه، وذلك من خلال توفير الموارد المالية والبشرية والتقنية اللازمة لوضع خطة عمل والتنفيذ بشكل متكامل.

4.دراسة (أبو جزر، 2012): بعنوان "استخدام نموذج المقياس المتوازن للأداء كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني، وتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة بأداء البنك.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم تصميم استبانة تتناسب مع هذا الغرض وزعت على موظفي البنك الإسلامي الفلسطيني بجميع فروعها تحت مسمى (مدير فرع، نائب مدير فرع، رئيس قسم، موظف)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ايجابي لجميع أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن على أداء البنك بدرجات متفاوتة نسبياً ولكن البعد الاجتماعي كان ذو أثر سلبي، و طبق البنك الإسلامي الفلسطيني مقاييس أداء واضحة منها مقاييس مالية تقليدية وأخرى غير مالية، وأن الخدمات المصرفية المستحدثة التي يقدمها البنك الإسلامي الفلسطيني كانت أقل مما يتوقعه العملاء، ويوجد عدد مناسب من الموظفين الذين يمتلكون خبرات عملية خاصة ومتميزة.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تبني البنك الإسلامي الفلسطيني بطاقة قياس الأداء المتوازن، والعمل على تهيئة الظروف المناسبة لعملية تطبيقه، ضرورة نشر فكرة نموذج المقياس المتوازن للأداء على كل المستويات الجامعية بحيث تدخل ضمن مقررات الدراسة في كل مراحل التعليم الجامعية.

5.دراسة (درغام وأبو فضة، 2009): بعنوان "أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة تطبيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن المحددة ضمن أبعادها الأربعة: المالي، العميل، العمليات الداخلية، النمو والتعلم، في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المصارف الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجدي؛ لتعزيز الأداء المالي الاستراتيجي، وأن تمتلك المصارف تصوراً واضحاً عن أبعاد الأداء المالي الاستراتيجي الأساس والذي يمكنها من تحقيق أداء مالي استراتيجي متميز، وأنه يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن، بأبعادها الأربعة معاً كل على حدة؛ لتعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تبني المصارف الفلسطينية في قطاع غزة بطاقة الأداء المتوازن عبر إعادة تشكيل الثقافة المؤسسية، وتهيئة الظروف اللازمة لتفعيل عملية تطبيقها، وضرورة استخدام المصارف لبطاقة قياس الأداء المتوازن كوسيلة لترشيد قرارات المديرين وتوجيه سلوكهم وتقويم أداءهم، وضرورة تدريب العاملين وتأهيلهم من خلال إشراكهم في دورات مختصة؛ للاطلاع على كيفية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن ومزاياه، ووجوب استقطاب الكوادر والخبرات المؤهلة والقادرة على تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بشكل كفؤ وفاعل في المصارف.

6.دراسة (AL Shaikh Ali, 2007)، بعنوان:

"Performance Evaluation of Palestinian Telecommunication Corporations by using Balanced Scorecard approach"

"تقييم أداء شركة الاتصالات الفلسطينية باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن"

تناولت هذه الدراسة تقويم أداء شركتي جوال والاتصالات الفلسطينية في ضوء الجوانب الأربعة لمقياس الأداء المتوازن كما قدرها العاملون في الشركتين والمساهمون، ولتحقيق أهداف الدراسة، أعدت استبانة وزعت على (185) من العاملين في الشركتين والمساهمين.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية قوية، ذات مغزى بين درجة كل جانب من جوانب مقياس الأداء المتوازن الأربعة والدرجة الكلية للمقياس، وأن معظم العاملين في الشركتين يقيمون أداء الشركة في الجانبين المالي والزبائن بشكل متساوٍ وهذا منسجم مع الرؤى والرسائل والأهداف الرئيسية لشركتي جوال والاتصالات، وإن معظم العاملين والمساهمين في الشركتين أعطوا

تقديراً مختلفاً لأداء الشركتين في مجالي العمليات الداخلية والتعليم والنمو، وإن الموظفين ذوي المؤهلات العلمية العليا يتوقعون من الشركتين أنشطة تعليمية أفضل.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تحسين وتطوير البرامج التدريبية والعمليات التشغيلية الداخلية، وضرورة القيام بأنشطة حشد وتواصل لضمان دعم كل من المعنيين الداخليين والخارجيين.

7. دراسة (سعيد، 2005) بعنوان: "تصميم نظام الأداء الاستراتيجي للجامعات باعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة - دراسة تطبيقية في جامعة بغداد "

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجي، باعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة، من خلال دراسة وتشخيص معالم النظام القائم وتحديد نقاط قوته وضعفه، ومن ثم تصميم ومكنة نظام معلومات قادر على توفير البيانات بالخصائص المطلوبة، والتي يمكن الاستناد إليها في إجراء عملية التقويم، وقد توصلت الدراسة إلى أن مقياس الأداء الاستراتيجي تقيس أداء الخطط الاستراتيجية بالتركيز على الأنشطة الأساسية التي تحقق الأهداف الاستراتيجية وأن هذه الأهداف تتطلب أدوات قياس مالية وغير مالية، تقدم صورة متكاملة لروابط السبب والنتيجة، والتي تقود بالأعمال إلى تحقيق تلك الأهداف، من خلال منهجية عملية تعتمد على تحديد الأهمية النسبية لأبعاد الاداء الاستراتيجي ومجالات أدائه الرئيسية، بحيث تجعله أكثر موضوعية .

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

2-7-1: أهم الدراسات التي تناولت بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم وقياس نشاط المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال.

1. دراسة (مظهر، 2010): بعنوان "تقويم ومراجعة الأداء المتوازن في منظمات الأعمال وأثر ذلك على نظرية المراجعة".

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم أثر الإطار المتكامل لنموذج التقويم المتوازن، على تطوير الفكر المحاسبي، والتحول من المدخل التقليدي لتقويم الأداء إلى مدخل التقويم المتوازن، والمساهمة في الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجعين، وتحسين درجة التزام إدارات المنظمات بمقومات حوكمة الشركات، في المحيط المهني في دولة قطر؛ وذلك لاختبار طبيعة ونوعية مثل هذا الأثر، وقد تم اختيار عينة الدراسة من أعضاء لجان مراجعة، ومديري إدارات المراجعة، وإدارات المالية، ومراجعون خارجيون بديوان المحاسبة القطري، ومراجعون داخليون بإدارات المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى توفر دليل ميداني، من محيط العمل المهني للمراجعة في البيئة القطرية، على وجود دور هام لإرساء إطار متكامل، يجمع بين كل من: مدخل القيمة المضافة، ونموذج الأداء المتوازن، للأداء الاستراتيجي لإدارات المراجعة، في الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجعين، وتحسين درجة التزام إدارات منظمات الأعمال بمقومات إطار حوكمة الشركات، وتضييق فجوة التوقعات القائمة، في واقع مهنة المراجعة.

2. دراسة (هليل، 2009) بعنوان: "مدخل مقترح لتقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال في ظل إطار حوكمة الشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مقترح لتحسين الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال في ظل إطار حوكمة الشركات، ويقوم المدخل المقترح على أهداف مدخل تقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، وضوابط مدخل تقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، والتأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، والهندسة العكسية لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، ومسئولية المراجع الداخلي تجاه فحص وتقييم جودة أداء إدارة علاقات المنشأة.

واعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في الجزء النظري من البحث، والمنهج الاستنباطي الذي اعتمد عليه في استنباط واقتراح مدخل لتقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال في ظل حوكمة الشركات، وقد استخدم الباحث البيانات الأولية التي جمعها من

خلال قائمة استقصاء، ثم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، كما تم اختبار فروض البحث من خلال الدراسة التطبيقية.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نموذج تقييم الأداء المتوازن على مستوى إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال من شأنه بناء رؤية استراتيجية واضحة لإدارات المراجعة الداخلية، بالانساق مع رؤية وإستراتيجية تلك المنشآت نفسها، لذلك فمن المتوقع أن يؤدي هذا التطبيق إلى تحسين قدرات إدارات المراجعة الداخلية على تطوير استراتيجياتها بصورة أكثر كفاءة لمواجهة أهدافها المرسومة، وإتاحة المعلومات التي من شأنها الحكم على مدى نجاحها في تحقيق أهدافها قصيرة وطويلة الأجل.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة إضافة محور التقييم الأخلاقي لأعضاء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، إلى المحاور الأربعة الخاصة بتقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية، حيث يمثل هذا المحور ركناً أساسياً في إطار نجاح إدارات المراجعة الداخلية في تقديم مستوى متميز من الأداء المهني، في إطار أخلاقي، وبخاصة إذا ما روعي في بناء وتطوير هذا الإطار بمبادئ السلوك الأخلاقي المسمدة من الشريعة الإسلامية.

3.دراسة (ليبب،2006)، بعنوان: " القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق مدخل القيمة المضافة ونموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال على كل من كفاءة أداء المراجع الداخلي ودرجة مساهمة المراجعة الداخلية في نجاح إدارات تلك المنشآت في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات وذلك مع محاولة تقديم مدخل مقترح، لضوابط إرساء إطار متكامل لمدخلي القيمة المضافة، والتقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي في مجال البيئة المصرية لمهنة المراجعة الداخلية، مع محاولة اختبار أربعة فروض أساسية وخلصت الدراسة إلى تأكيد صحة تلك الفروض والتمثلة في أن هناك ضرورة لتحول أداء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال من المدخل التقليدي إلى مدخل القيمة المضافة، وعلى أن تقويم أداء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال وفقاً لمدخل التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي يساعد على توضيح أبعاد القيمة المضافة التي تقدمها تلك الإدارات لمنشآتها، وأن استخدام كل من مدخل القيمة المضافة، ونموذج التقويم المتوازن للأداء الاستراتيجي لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، من شأنه العمل على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، والعمل على نجاح منشآت الأعمال في الالتزام

بمقومات إطار حوكمة الشركات، وقد أوصت الدراسة بتطبيق منظور إدارة الجودة الشاملة في الجامعات المصرية لإعداد المراجعين الأكفاء الذين تتوفر لديهم القدرات اللازمة لإتباع مدخلي القيمة المضافة، والتقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي.

4. دراسة (Ziegenfuss, 2000) بعنوان :

"Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard"

"تطوير دائرة التدقيق الداخلي باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن"

اقترحت هذه الدراسة تقييم أداء إدارات المراجعة من منظور متوازن وذلك باستخدام نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي حيث يعمل هذا النموذج الحديث من نماذج تقييم الأداء، على التقييم الدقيق لأداء إدارة المراجعة الداخلية، وتبيان مدى التقدم الذي أحرزته في مجال إنجاز أهدافها ورسالتها الأساسية، وذلك في سياق الاستراتيجية العامة للمنظمة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مدير إدارة المراجعة الداخلية، تقع على عاتقه مسؤولية إرساء وإدارة برنامج لضمان جودة أداء إدارته، وذلك بهدف التحقق من مدى نجاح إدارته في تحقيق رسالتها، وإنجاز مهام مسؤولياتها، وكذلك مدى الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وأن من الصعوبة بمكان اختيار واستخدام معايير تقييم الأداء اللازمة لنجاح برنامج ضمان جودة أداء إدارة المراجعة الداخلية، ونظراً لاتساع نطاق المعايير اللازمة لذلك، الأمر الذي يوضح أهمية اعتماد مدير إدارة المراجعة الداخلية، على نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي (Balanced Scorecard) كنظام موضوعي متكامل لتقييم أداء إدارته، وذلك في إطار متسق مع الاستراتيجية العامة للمنظمة، وبما يدعم ويحقق أهداف تلك الاستراتيجية، وأن استخدام نموذج التقييم المتوازن للأداء الاستراتيجي، في تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية، يعتبر من أهم وسائل سد الفجوة القائمة بين الأهداف قصيرة الأجل لإدارة المراجعة الداخلية وبين خططها الاستراتيجية، وأن معايير تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية، يجب ألا يتم اختيارها وتقييمها بشكل منفرد، بل يجب أن يتم العمل على ربطهم برسالة وأهداف تلك الإدارة، كما يجب النظر إلى مهام وأهداف إدارة المراجعة الداخلية، كمجموعة متكاملة تعمل على قياس وتقييم عوامل ومتغيرات النجاح طويلة الأجل لتلك الإدارة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

يتضح من العرض السابق للدراسات السابقة أنها تناولت تطبيق نموذج الأداء المتوازن لتقييم الأداء في الشركات كدراسة (AL Msedn & Abu Nassar)، (بدر، 2013)، (النجار، 2013)، (AL Shaikh Ali, 2007)، والبنوك كدراسة (أبوجزر، 2012)، و(درغام وأبو فضة، 2009)، والجامعات كدراسة (سعيد، 2005)، وبيان أثرها في تعزيز الأداء المالي والاستراتيجي لكل منها كما في القسم الأول من هذا العرض، كما أن هناك دراسات قدمت إطارات ومقترحات لبناء بطاقة قياس الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي كما في القسم الثاني.

على الرغم من أن بطاقة قياس الأداء المتوازن قد تمت تطويرها أساساً على مستوى منشآت الأعمال ككل، إلا أن الباحث يرى أن استخدامها على مستوى إدارات المراجعة الداخلية قد يؤدي إلى تعظيم المنفعة المستمدة من هذه البطاقة.

تتميز هذه الدراسة في أن الباحث سيتناول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن باعتبارها أحد المجالات العلمية والمهنية في محاولة تطوير ورفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي باعتباره ركناً أساسياً في منظومة المؤسسات في العصر الحديث، وهو الأمر الذي يسعى الباحث إلى محاولة تحقيقه من خلال هذه الدراسة.

الفصل الثاني الإطار المفاهيمي لبطاقة قياس الأداء المتوازن

2-0 المقدمة

2-1 المبحث الأول: بطاقة قياس الأداء المتوازن

2-2 المبحث الثاني: قواعد بناء وخطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

2-3 المبحث الثالث: بطاقة قياس الأداء المتوازن والتدقيق الداخلي

2-4 المبحث الرابع: كيفية تحسين الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي

0-2: المقدمة

نتيجة للتغير المتسارع في بيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي حتم على القائمين عليها تخصيص الوقت والموارد المالية والبشرية لقياس أدائها، لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها الاستراتيجية، ولم يعد كافياً الاعتماد على المؤشرات المالية نتيجة لتزايد المنافسة، والثورة التكنولوجية، وتحرير التجارة، لأنها لا تشير للمتغيرات والتحديات المستقبلية، مما يحدث تعارضاً مع الرؤية الاستراتيجية للمنشأة، والتي تشمل جوانب عدة لا تظهرها الجوانب المالية، هنا تظهر الحاجة لتجديد الفكر المحاسبي نحو رؤية أعمق وأشمل، تُوازن بين الجوانب الكمية وغير الكمية، نظراً لقصور أنظمة الرقابة واتخاذ القرارات القائمة على مواجهة حاجة تلك المنظمات من المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية. (مظهر، 2010: 80)

ونتيجة للانتقادات الموجهة لمقاييس الأداء المالية وتغير بيئة التصنيع وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات، اتجهت معظم المنظمات إلى استخدام مقاييس الأداء غير المالية بجانب المقاييس المالية (الغروري، 1998: 57)، إلى أن تم التوصل إلى بطاقة قياس الأداء المتوازن من أجل تقييم أداء المنظمات.

وتعد بطاقة قياس الأداء المتوازن إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة التي قدمها كل من (Kaplan & Norton) كمفهوم جديد للإدارة الاستراتيجية حيث يقدم هذا النموذج المعاصر حلاً شاملاً للضعف والغموض في التوجه القديم للنظام الإداري الذي يركز على الأداء المالي فقط من خلال إضافة أبعاد أخرى تحول الخطة الاستراتيجية إلى أفعال ونتائج ملموسة تربط الأهداف والوسائل والمقاييس بمستوى الأداء المطلوب والبرامج والمبادرات بالخطة الاستراتيجية. (نديم، 2013: 14).

ولتحقيق أهداف هذا الفصل فقد تم تنظيمه إلى أربعة مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم بطاقة الأداء المتوازن والأسباب التي أدت إلى ظهورها والأبعاد المكونة لها والمحاور التي يحتويها كل بُعد والمزايا والتحديات التي تواجه تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن، والمبحث الثاني يشمل القواعد الأساسية لبناء بطاقة قياس الأداء المتوازن، وخطوات تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن، والمبحث الثالث يتناول تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي، فيما يتناول المبحث الرابع الوسائل والعوامل التي تؤدي إلى تحسين الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي.

المبحث الأول بطاقة قياس الأداء المتوازن

0-1-2: تمهيد

اتجه اهتمام المنظمات نحو إيجاد علاقات مرتبطة بين الغاية الأساسية للمنظمة ورؤية هذه المنظمة في تحقيق الغاية وكيفية ترجمة ذلك في إطار استراتيجي (يوسف، 2005: 4)، فقدّم كلاً من (Kaplan & Norton) عام 1992م بطاقة قياس الأداء المتوازن The Balanced Scorecard, (BSC) لسد النقص في الأنظمة التقليدية لتقييم الأداء الاستراتيجي، حيث إن النتائج المبنية على أساس القياس المحاسبي التقليدي مثل العائد على الاستثمار وربحية السهم الواحد قد تُعطي مؤشرات مضللة عن أنشطة التحسين والتطوير والإبداع في بيئة المنافسة الحالية، ولجعل استراتيجية المنظمة مفهومة بدءاً من أعلى مستوي إلى أدنى مستوى في الهيكل التنظيمي، وذلك من خلال هذه الاستراتيجية بمجموعة من مؤشرات قياس الأداء (Kaplan & Norton, 1992: 71)، وتتضمن بطاقة قياس الأداء المتوازن مقاييس مالية وأخرى تشغيلية، وتعتبر المقاييس التشغيلية محركات للأداء المالي مستقبلاً (الخولي، 2001: 6).

1-1-2: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

عرف (Kaplan & Norton: 1992: 7) بطاقة قياس الأداء المتوازن على أنه نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبه ترجمة استراتيجية تنظم الأعمال إلى أهداف استراتيجية (Strategic Objectives) ومقاييس (Measures) وقيم مستهدفة (Targets) وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة (Initiatives).

وعُرفت بأنها إطار متكامل لقياس الأداء الاستراتيجي، تتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية والتي تتلاءم مع أهداف واستراتيجية المنظمة وكذلك مع أهداف واستراتيجيات الوحدات الفرعية في المنظمة (الأقسام)، وترتبط هذه المقاييس بين بعضها البعض بعلاقة السبب والنتيجة، وهذه العلاقة هي التي تعمل على تحسين النتائج المالية في الأجل الطويل، بدلاً من الارتكاز على المقاييس المالية فقط والتي تعمل على تحسين النتائج المالية في الأجل القصير (عبد الملك، 2006: 95).

وأيضاً تُعرف بأنها أداة تستخدم لنقل وتوصيل استراتيجية المنظمة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة، وأيضاً لقياس نماذج التنفيذ في تلك الوحدات، فاستخدامها يضمن

تحقيق النتائج المستهدفة، بما يدعم من قوة المنظمة وموقفها التنافسي وذلك عن طريق توفير أداة لتنفيذ الاستراتيجية والمحاسبة عن نتائجها المستهدفة (درغام وأبو فضة، 2009: 750).

وعرفها (المغربي وغربية، 2006: 192) بأنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية واستراتيجيات شركاتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة.

وبلخص (Morisawa, 2002: 3) جوهر بطاقة الأداء المتوازن طبقاً للخبرة التي استمدتها مؤسسة (Nomura Research Institute, NRI) من تقديم إطار لبطاقة الأداء المتوازن تم استخدامه في أكثر من عشرين شركة يابانية في النقاط الخمس التالية:

1- تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء.

2- تقوية تفهم أهمية تكوين مؤشرات وصفية غير مالية بجانب المؤشرات المالية.

3- إزالة الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمؤشرات الكمية.

4- نشر التعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة لمراجعة النظرية.

5- توفير خطة اتصال استراتيجية تربط الإدارة العليا للمنظمة بالأفراد العاملين فيها.

وقد وسع (Kaplan & Norton) تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للمنظمات لتتبع ترجمة رؤيتها الاستراتيجية في ضمن مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء التي لا تستخدم في مجال الأعمال فقط، ولكن لتحقيق الترابط واتصال الاستراتيجية بالأعمال، ولمساعدة التنسيق الفردي/ التنظيمي وإنجاز الأهداف العامة" (الغالبى وإدريس، 2009: 500).

كذلك بين (أبو قمر، 2009: 33) أن بطاقة قياس الأداء المتوازن تمثل نظاماً إدارياً شاملاً يربط الرؤية الاستراتيجية بالأهداف المحددة ويترجم الأهداف إلى مقاييس متوازنة من خلال الاعتماد على مقاييس مالية وغير مالية، ويتم توزيعها على أبعاد البطاقة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعليم والنمو)، وتهدف بطاقة قياس الأداء المتوازن إلى وضع خطة عمل تترجم استراتيجية المنظمة إلى أعمال تشغيلية آخذة بعين الاعتبار الأبعاد الزمنية الثلاثة (الأمس واليوم وغداً)، وضرورة النظر إلى بطاقة قياس الأداء المتوازن على أنها أداة لترجمة رؤية واستراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس لقياس مدى تحقق تلك الأهداف لتمثل نظاماً إدارياً متكاملًا.

ويرى الباحث أن بطاقة قياس الأداء المتوازن هي نظام إداري، يهدف إلى مساعدة المنظمة على ترجمة رؤيتها واستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة، وذلك من خلال ما تتضمنه من أبعاد تتعدى ما يذهب إليه التقرير المالي في تقييم الأداء، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المنظمات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية.

2-1-2: أسباب ظهور بطاقة الأداء المتوازن

ظهرت بطاقة قياس الأداء المتوازن في العام 1992م لمواجهة القصور في أنظمة الرقابة المالية التقليدية، فلقد رأى البعض أن الرقابة المالية التقليدية توقفت عن التطور منذ عام 1925م، فهم يرون أن جميع الإجراءات الإدارية والمحاسبية التي نعرفها اليوم موجودة بالفعل منذ زمن بعيد مثل (الميزانيات، التكاليف المعيارية، تسعير المخزون، نموذج دويونت ... الخ)، ولم تعد تكفي لتحقيق طموحات المنظمات في ظل التحديات المعاصرة (المغربي وغربية، 2006: 189).

حيث تعرضت بيئة الأعمال داخل وخارج المنظمات إلى مجموعة من المتغيرات أثرت على مختلف نواحي الأداء بها مما دعا المنظمات إلى الاتجاه نحو تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن (Kaplan & Norton, 1996: 3-7). ومن أبرز هذه المتغيرات ما يلي (عوض، 2009: 80-81)، و(العبادي، 2002: 37-39)، و(أبو قمر، 2009: 35-36):

1. زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي على أثر ظهور التكتلات الاقتصادية الدولية، واندماج منشآت الأعمال في كيانات كبيرة، والتطبيق الفعلي لاتفاقية تحرير التجارة (الجات)، وإزالة الحواجز والقيود الجمركية.
2. ظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات ترتب عليها استخدام الكمبيوتر في مختلف نواحي الأنشطة بالمنظمة ابتداءً من مرحلة التصميم للمنتج ومروراً بمرحلة التخطيط للاحتياجات، ثم مرحلة التنفيذ وتطبيق أنظمة التصنيع المرنة وأنظمة التخزين والاسترجاع الأوتوماتيكي، ثم مرحلة الرقابة بالإضافة إلى استخدام أساليب قواعد البيانات في تشغيل البيانات الداخلية والخارجية وإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بسرعة ودقة فائقة.
3. ظهور تغيرات وتحولات جذرية في أهداف منظمات الأعمال للمحافظة على بقائها وسط ظروف المنافسة الشديدة، حيث أصبح هدفها الأساس هو خدمة العميل والاحتفاظ به، وبدأ الاهتمام بتحليل ربحية العميل، بالإضافة إلى الاهتمام المستمر بالتحسين المستمر في الجودة، وتقديم

منتجات متنوعة ومبتكرة، والاستجابة السريعة لطلبات العملاء مع مواجهة تحديات خفض التكلفة والأسعار.

4. حدوث تغيرات جذرية في نظام وفلسفة الإدارة ومداخل اتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج ترتب عليها تطبيق الإدارة الاستراتيجية، وظهور فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد (Just In Time)، ونظام الإنتاج المرن (Flexible Manufacturing System) والجودة الشاملة (Total Quality)، وتحول الاهتمام بالمنتج من التركيز على مرحلة الإنتاج إلى التركيز على كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وتحول الاهتمام برقابة الجودة إلى انتهاج سياسة التحسين المستمر، واستخدام أسلوب هندسة القيمة وقد نتج عن ذلك كله مزايا تنافسية.

5. تركيز اهتمام المقاييس التقليدية لتقييم الأداء على النتائج في الأجل القصير، بالرغم من أن معظم القرارات الإدارية ذات تأثير طويل الأجل، وبصفة خاصة قرارات الاستثمار واقتناء الأصول وتلك المرتبطة ببرامج التطوير والتحسينات مما يدفع متخذي القرارات إلى تحسين الأداء في الأجل القصير والعمل على تأجيل أو الابتعاد عن اتخاذ القرارات المرتبطة بالتحسينات والتطوير ذات البعد الاستراتيجي طويل الأجل كالاستثمار في برامج التدريب، وأعمال البحث والتطوير، وتقديم منتجات جديدة تحقق للمنشأة عائداً مرتفعاً في الأجل الطويل.

3-1-2: أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن

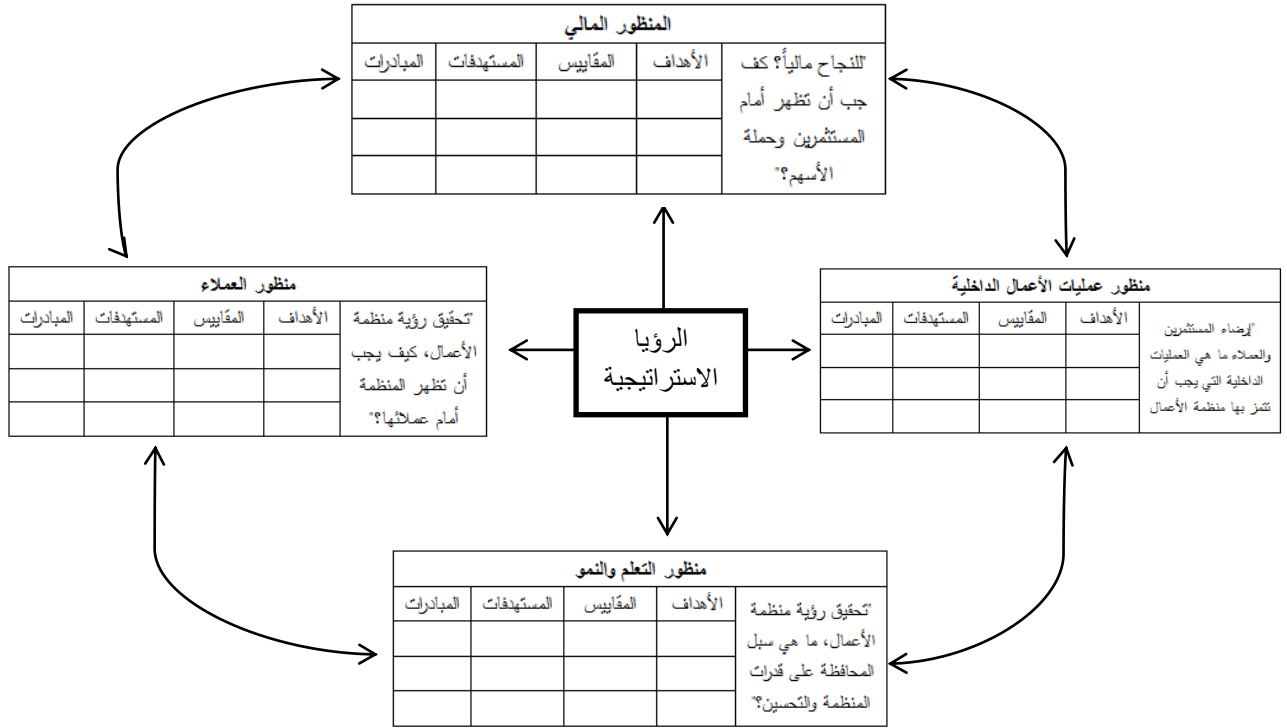
بين (Kaplan & Norton, 1992: 3) أن بطاقة قياس الأداء المتوازن تتكون من أربعة أبعاد رئيسية، وهي كالتالي:

1. البُعد المالي Financial Perspective.
2. بُعد العملاء Customer Perspective.
3. بُعد العمليات الداخلية Internal Business Processes.
4. بُعد التعلم والنمو Learning and Growth Perspective.

ويبين الشكل رقم (1-2) يبين أن الأهداف الاستراتيجية يجب أن تقسم إلى أهداف مخططة متعاقبة وتحقق على مراحل زمنية، وهذا ما يفسر وجود علاقة بين تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن وتحسين الأداء المالي خلال مدى زمني طويل، وكذلك وجود علاقات سببية بين مقاييس الأداء تتلخص في أن التحسين في التعلم والنمو يؤدي إلى تحسن في كفاءة العمليات

الداخلية، وبالتالي يؤدي إلى زيادة درجة رضا العملاء، وفي النهاية يؤدي إلى تحسن النتائج أو الأداء المالي، ومن ثم زيادة الدعم للمجتمع.

شكل رقم (1-2) أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن



(الغالبى وإدريس، 2009 :504)، (Kaplan & Norton, 1996: 76)

كما بين (غوٲ، 2005 :82) أن بطاقة قياس الأداء المتوازن تهتم بثلاثة قطاعات من الأطراف ذات المصلحة بالمنظمة وهم المساهمون والعملاء والعاملين، ويجب أن تتلاءم المقاييس التي يتم اختيارها في كل جانب من هذه الجوانب مع استراتيجية المنظمة، بحيث يتم تحقيق التوازن بين الأهداف في الأجل القصير والأجل الطويل وبين المخرجات المرغوب فيها ومحركات الأداء لهذه المخرجات من خلال الأبعاد الأربعة التالية للبطاقة:

1- البعد المالي Financial Perspective:

على الرغم من الدور المهم للأهداف غير الملموسة وتأثيرها على الأجل الطويل، فإن العديد من الكتاب يعتبرون أن الأهداف المالية هي السبيل الأمثل في التطبيق (Niven, 2006: 68)، ورغم انتقاد معظم الكتاب والباحثين للمقاييس المالية ودعمهم للمقاييس غير المالية فإنهم لا

ينكرون دور المقاييس المالية في تقييم الأداء، ولا يمكن تجاهل المقاييس المالية بل يجب أن تستخدم مع المقاييس غير المالية جنباً إلى جنب (أبو قمر، 2009: 38).

ويعتبر البُعد المالي البُعد الأول في بطاقة قياس الأداء المتوازن لقياس الأداء الاستراتيجي، ويتضمن عدداً من المعايير الاستراتيجية منها: معيار تحقيق الربح العادل والذي يشكل هدفاً استراتيجياً تسعى معظم المنظمات للوصول إليه، ومعيار النمو المتوازن لمزيج الإيرادات من النشاطات الاستثمارية، ومعيار تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن وذلك لتحقيق أقصى فاعلية ممكنة، ومعيار تعظيم الثروة للمساهمين والمودعين من خلال تحقيق عوائد حقيقية على الاستثمار، ومعيار تحقيق قيمة اقتصادية مضافة (EVA) Economic Value Added, (درغام وأبو فضة، 2009: 748).

ويتم تقييم الأداء المالي من خلال استخدام النسب المالية والتحليل المالي المستند إلى القوائم المالية، ويستنتج منها الربح المتوقع وحجم المبيعات، ويجب هذا البُعد عن التساؤل في إيجاد آلية تعمل على خلق قيمة لمالكي منظمات الأعمال (البشتاوي، 2004: 402).

وليس من الضروري أن تؤخذ المقاييس المالية دائماً من النظام المحاسبي للشركة، فقد تكون القيمة أو السعر السوقي للسهم الواحد من أسهم الشركة مقياساً مهماً للنجاح، وذلك عندما تكون الشركة مدرجة في بورصة الأوراق المالية (المغربي وغربية، 2006: 256).

إن مقاييس الأداء المالية تبين مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الاستراتيجية، حيث تم التعبير عن الخطط الاستراتيجية بأهداف ومقاييس أداء، والتي تبين مدى التحسن في النتائج النهائية للمنظمة (Niven, 2006: 16).

وتختلف المقاييس المالية باختلاف المراحل التي تمر بها المنظمة وقد لخص (Kaplan & Norton, 1996: 48) هذه المراحل في ثلاث مراحل رئيسة هي مرحلة النمو (Growth)، ومرحلة الاستقرار (Sustain)، ومرحلة النضج (Harvest).

ففي مرحلة النمو تكون المنظمة في المرحلة الأولى من دورة حياتها حيث تركز المقاييس المالية على زيادة المبيعات والدخول في أسواق جديدة واجتذاب عملاء جدد والمحافظة على مستوى مناسب للإنفاق على تطوير المنتجات وعمليات التشغيل وتنمية قدرات العاملين وإمكانياتهم، وفي مرحلة الاستقرار تحاول المنظمة إعادة استثمار أموالها واجتذاب المزيد من الاستثمارات، وتركز المقاييس المالية في هذه المرحلة على المقاييس التقليدية مثل العائد على رأس المال المستثمر والدخل الناتج من التشغيل وعائد المساهمة والتدفقات النقدية المخصومة، والقيمة الاقتصادية

المضافة، أما مرحلة النضج فإن المنظمة ترغب في حصاد نتائج الاستثمارات في المرحلتين السابقتين، وتركز المقاييس المالية على تعظيم التدفق النقدي الداخلى للمنشأة بالإضافة إلى مقاييس أخرى مثل فترة الاسترداد وحجم الإيرادات (الشيشيني، 2004: 121).

ويمكن للمنظمات تحقيق استراتيجيتها من خلال ثلاثة أساليب رئيسة هي (Kaplan & Norton, 1996: 49-51):

1. نمو الإيرادات ومزيج المنتجات Revenue Growth and Mix

ويقصد بنمو الإيرادات ومزيج المنتجات التوسع في المنتجات والخدمات، ومحاولة اجتذاب عملاء جدد، والتغلغل في أسواق جديدة، وتغيير مزيج الإنتاج والخدمات بالتركيز على تلك الخدمات التي تحقق قيمة مضافة أعلى، وإعادة تسعير المنتجات والخدمات.

2. تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية Cost Reduction and Productivity

ويقصد بتخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية محاولة تخفيض التكاليف المباشرة للمنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف غير المباشرة، وتوزيع الموارد العامة أو المشتركة على وحدات أو قطاعات المنظمة المختلفة.

3. استغلال الأصول Assets Utilization

ويقصد باستغلال الأصول تخفيض مستويات رأس المال المطلوب لتحقيق حجم ومزيج معين من الأعمال.

ويؤكد (Kaplan & Norton, 1996) على أن هذه الأساليب المالية يمكن استخدامها بالارتباط مع أي استراتيجية عامة سواء في مراحل النمو أو الاستقرار أو النضج، ولكن قد تختلف المقاييس باختلاف استراتيجية كل وحدة نشاط (عوض، 2009: 101).

ويوضح الجدول رقم (1-2) كيفية استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تحديد الاستراتيجية المالية لوحدة النشاط وكيفية تعديل الأهداف والمقاييس المالية لتناسب مع هذه الاستراتيجية.

جدول رقم (2-1) تطويع المقاييس لتتناسب مع استراتيجية وحدة النشاط وأساليب تحقيقها

الأساليب المألة لتحقيق الاستراتيجية			المرحلة	استراتيجية وحدة النشاط
استغلال الأصول	تحسين الإنتاجية	نمو الإيرادات ومزيج الخدمات		
- نسبة رأس المال المستثمر إلى الخدمات - نسبة تكلفة البحوث والتطوير إلى الخدمات		- معدل نمو الخدمات في الوحدة (الدائرة) - نسبة الإيرادات من الخدمات الجديدة والعملاء الجدد	النمو	
- معدلات رأس المال العامل - معدلات العائد على رأس المال المستثمر (بالنسبة لفئات الأصول الرئيسية) - معدلات استغلال الأصول	- التكلفة بالمقارنة بالمنافسين - معدلات تخفيض التكلفة - التكاليف الغير مباشرة (بالنسبة إلى الخدمات)	- النصيب من العملاء المستهدفين - نسبة الإيرادات من الخدمات الجديدة - ربحية العميل وخط الإنتاج	الاستقرار	
- فترة الاسترداد - دورة التشغيل	- تكلفة الخدمة (لكل وحدة مخرجات، لكل صفقة)	- ربحية العميل وخط الإنتاج - نسبة العملاء غير المرشحين	النضج	

المصدر: (Kaplan & Norton, 1996: 52)

2- بُد العملاء Customer Perspective

لقد أكد كل من (Kaplan & Atkinson, 1998) على أهمية هذا البُعد في أن إدارة المنظمة تسعى في الوصول إلى تحقيق أعلى درجة لإرضاء العملاء، إذ أن درجة الرضا تؤثر في نسبة الحصول على عملاء جدد وإمكانية المحافظة على العملاء الحاليين من ثم حصة المنظمة في السوق، وتستطيع المنظمة من خلال هذا البُعد أن تحصل على الإجابة عن الكيفية التي ينظر بها العملاء إليها (البشتاوي، 2004: 402).

وتعتمد معظم منظمات الأعمال في العصر الحاضر على وضع متطلبات وحاجات العملاء في قلب استراتيجيتها، لما يعكسه هذا المحور من أهمية كبيرة تنعكس على نجاح المنظمة في المنافسة وبقائها واستمرارية نشاطها في سوق المنافسة الذي يتحقق من خلال قدرة المنظمة على تقديم منتجات (سلع وخدمات) بنوعية متميزة وبأسعار معقولة، وقد أخذت بطاقة قياس الأداء المتوازن بعين الاعتبار تلك الخصائص من خلال احتوائها على محور العملاء الذي يشمل على مقاييس تتعلق بالعملاء المستهدفين (Target Customer)، وهي تتضمن مقاييس متعددة، مثل

رضا العميل (Customer Satisfaction)، والاحتفاظ بالعميل (Customer Retention)، واكتساب عملاء جدد (Customer Acquisition)، وربحية العميل (Customer Profitability)، والنصيب في السوق (Market share)، في القطاعات المستهدفة، والقيمة من وجهة نظر العميل، التي تعتمد بشكل أساسي على إنتاج المنظمة لأسلوب تحليل ربحية العملاء (Kaplan & Norton, 1992: 74).

ويهتم هذا البعد بالأساليب التي تخلق القيمة للزبائن، وما هي القيمة التي ترضى الزبون ولماذا سيكون راغب الدفع عندها. إذاً يقوم هذا البعد بتوجيه بُعد العمليات الداخلية وبُعد التعليم وتطوير ونمو المنظمة وذلك من أجل نيل رضا العملاء، وبذلك يعتبر هذا الجزء من العملية هو قلب بطاقة قياس الأداء المتوازن، لأنه إذا لم تستطع المنظمة تسليم الإنتاج المناسب والخدمات بشكل يحقق لها الربح في المدى القصير والطويل فأنها ستتلاشى (عبد اللطيف وتركمان، 2006: 146).

إن مقاييس أداء بُعد العملاء تعتمد على التغير الذي حصل في بيئة العصر الحالي إذ جعل المنافسة مفتوحة وحادة، ولذلك فإن هدف البقاء والاحتفاظ بحصة واسعة من السوق يعد من أحد أهم عناصر الاستمرار للمنظمات التي يجب أن تثبت قدرتها على تقديم منتجات أو خدمات بنوعيات عالية الجودة وبتكلفة منخفضة وبسعر معقول (البشتاوي، 2004: 402).

ويعد مقياس ربحية العميل من المقاييس المهمة نسبياً فقد يُظهر هذا المقياس أن بعض العملاء المستهدفين غير مربحين، ويحدث هذا بالنسبة للعملاء الجدد نتيجة زيادة تكلفة جذب هؤلاء العملاء عن العائد المحقق من بيع سلع وخدمات لهم، وفي هذه الحالة فإن الربحية المحققة في الأجل الطويل تعد الأساس لاتخاذ قرار بالاحتفاظ أو الاستغناء عن هؤلاء العملاء، أما بالنسبة للعملاء غير المربحين فإن القرار يكون بالاستغناء عنهم (عوض، 2009: 100).

وقد بين (Kaplan & Norton, 1996: 68-67) أن هناك مجموعة من الخصائص التي تحكم محركات القيمة من وجهة نظر العميل في المنظمات المختلفة وهي:

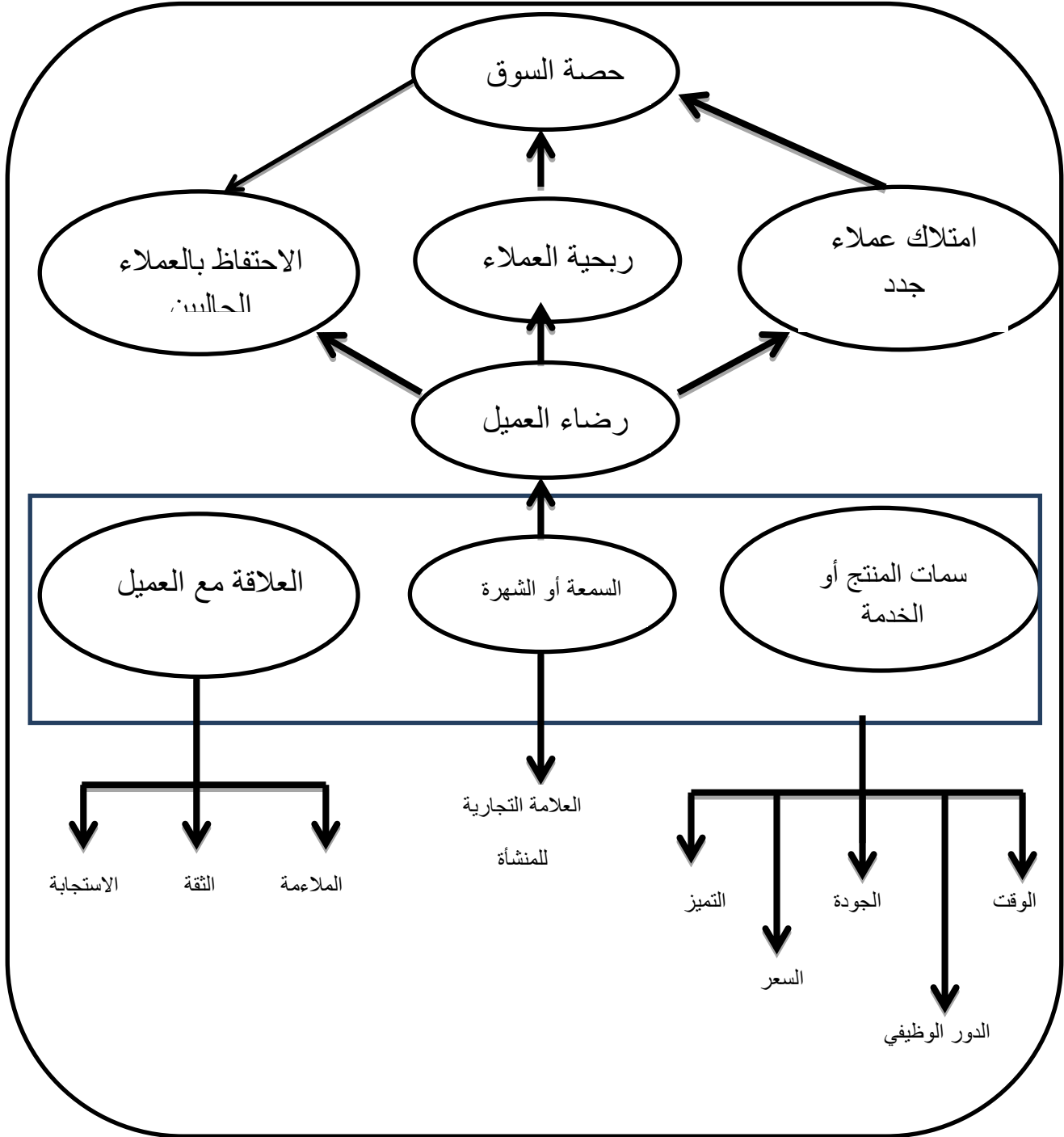
- سمات أو خصائص المنتج أو الخدمة Product /Service Attributes
- العلاقة مع العميل Customer Relationship
- السمعة أو الشهرة Image and Reputation

كما بين أن جانب سمات وخصائص المنتج أو الخدمة دوره الوظيفي بالنسبة للمستهلك، وسعره وجودته وتميزه والوقت الذي يتوافر فيه، أما جانب العلاقة فيتضمن نقل السلعة أو الخدمة

للعميل ومدى استجابة المنظمة لمتطلبات العميل، أما جانب السمعة والشهرة للمنشأة يتمثل في قدرة المنظمة بالتعريف عن نفسها للعملاء وإبراز السمات التي تتميز فيها عن غيرها من المنظمات. ويوضح الشكل رقم (2-2) مقياس القيمة من وجهة نظر العميل وكيفية ربطه بمقاييس

المخرجات

شكل رقم (2-2) مقياس القيمة من وجهة نظر العميل وكيفية ربطه بمقاييس المخرجات



المصدر: (عوض، 2009: 102)

3- بُعد العمليات الداخلية Internal Business Processes Perspective

ركز هذا البُعد على العوامل والإجراءات التشغيلية الداخلية المهمة التي تُمكن المنظمة من التميز وبالتالي تؤدي إلى تحقيق رغبات العملاء المتوقعة منها بكفاءة وفاعلية، وأيضاً إلى تحقيق نتائج مالية متميزة مرضية للمساهمين، ويدخل أيضاً في هذا الجانب الاختراعات والابتكارات والتي تؤدي إلى إدخال منتجات وخدمات جديدة تحقق رضا العملاء الحاليين والجدد (عوض، 2009: 103).

ويهدف بُعد العمليات الداخلية إلى تحديد العمليات المهمة التي يجب أن تتفوق فيها المنظمة لتنفيذ الاستراتيجية، أي أنه يجب أن تركز المنظمة على العمليات الداخلية التي تؤثر على رضا العملاء وبالتالي على تحقيق الأهداف المالية للمنظمة (الشيشيني، 2004: 112).

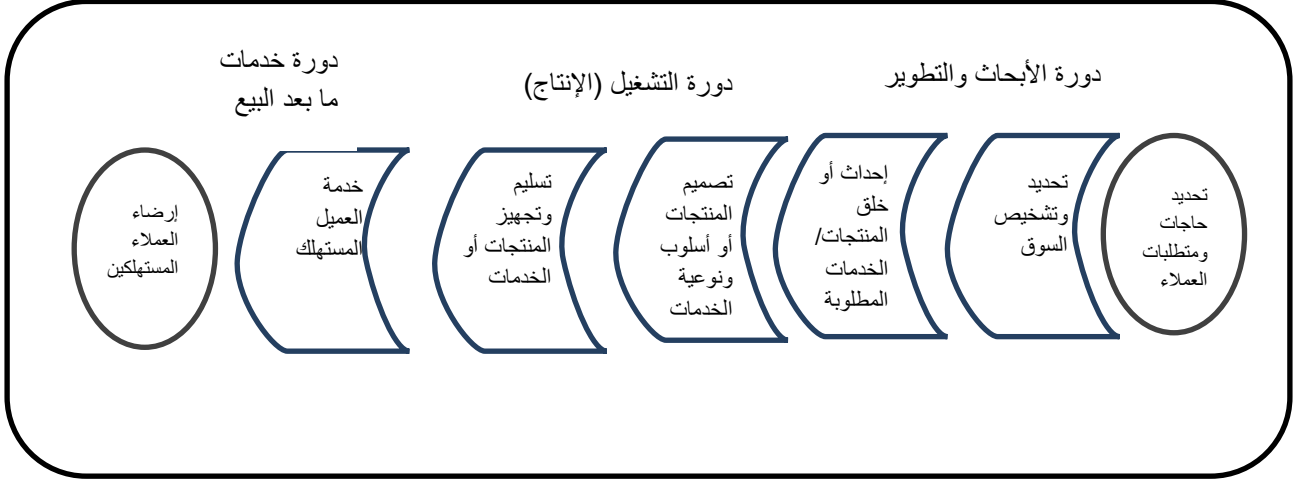
حيث إن الأداء الجيد لخدمات العملاء ينشأ من العمليات والقرارات والتصرفات التي تحدث داخل المنظمة، ومن ثم يطلب من المديرين التركيز على العمليات الداخلية الأساسية وتحقيق التناسق بينها لخلق قيمة للعملاء والمساهمين (الغروري، 1998: 64).

كما أن هذا البُعد يهتم بقياس الأداء المستقبلي للمنظمة من خلال عرض الأنشطة والعمليات الداخلية التي تنفذها المنظمة لتحقيق الأهداف المالية ومتطلبات العملاء، أي أهداف حملة الأسهم والمالكين والعملاء، وذلك من خلال استحداث وابتكار منتجات جديدة وتطويرها في ضوء محددات السوق، وتشخيص طبيعة السوق واحتياجات العملاء ودورة التشغيل التي تركز على تقديم الخدمات للعملاء بهدف رفع درجة رضا العميل وخدمته (Kaplan & Atkinson, 1998: 371-374).

وإن هذا البُعد يركز على العمليات الداخلية التي تعزز كلاً من بُعد العملاء بخلق قيمة لهم، والبُعد المالي بزيادة ثروة المساهمين، وكذلك يركز على تحديد الحلقات التي سوف تحسن الأهداف والمساعدة على معالجة الانحرافات وتطوير الأداء والعمليات الداخلية سعياً لإرضاء العملاء والمساهمين (أبو قمر، 2009: 44).

وتنقسم سلسلة الأنشطة والمراحل الداخلية لمنظمات الأعمال التي تحدث القيمة المجهزة للعميل أو المستهلك إلى ثلاث دورات كما هي موضحة بالشكل رقم (2-3):

شكل رقم (2-3) سلسلة الأنشطة للعمليات الداخلية



المصدر: (Kaplan & Atkinson, 1998: 371)

- **الدورة الأولى:** تسمى دورة الأبحاث والتطوير حيث يتم وفق هذه الدورة تحديد حجم منطقة السوق التي ستستوعب المنتج أو الخدمة ونوعية المستهلكين لها وهذا يتم بعد إجراء دراسات السوق ثم بعد ذلك تُحدد وتوضع خطة الإنتاج المطلوبة ونوعية معدات الإنتاج والمدة الزمنية للإنتاج (الدراسة الفنية للإنتاج) (أبو قمر، 2009: 45).
 - **الدورة الثانية:** تسمى دورة الإنتاج حيث يتم تحديد التصميم المطلوب للمنتج أو الخدمة وأسلوب الإنتاج للمنتجات أو طبيعة الخدمة المقدمة للعميل ثم تجهيز المنتجات أو الخدمات التي تقدم للعملاء، ويتم تحديد تكاليف الإنتاج من مواد أولية وأجور مباشرة وتكاليف مساندة (أبو قمر، 2009: 45).
 - **الدورة الثالثة:** تسمى دورة خدمة ما بعد البيع وهي المرحلة الأخيرة من دورة حياة المنتج الكلية، وتركز فيها الأنشطة على تحديد طبيعة ونوعية الخدمات المقدمة للعملاء ما بعد عملة التجهيز، ويدخل ضمن هذه الدورة المدة الزمنية المحددة لتقديم الخدمات وبرامج التعليم والتدريب التي تعدها المنظمة لتدريب العملاء المستهلكين على كيفية استخدام المنتج المقدمة لهم (البشتاوي، 2001: 108).
- ويرى الباحث أهمية بعد العمليات الداخلية على وجه الخصوص حيث تعتمد كفاءة وفعالية العمليات الداخلية في منشآت الأعمال على استجابة إدارات منشآت الأعمال لعمليات الابتكار في تقديم المنتجات والخدمات المتطورة بالشكل الأفضل للعملاء من خلال استخدام أفضل

الوسائل والعمليات والقرارات التي تتخذها المنشأة، الذي من شأنه تحقيق رضا العملاء وأيضاً نتائج مالية مرضية للمساهمين.

4- بُعد التعلم والنمو **Learning and Growth Perspective**.

إن بُعد التعلم والنمو يضمن للمنظمة القدرة على التجديد حيث يعتبر الشرط الأساس للاستمرار والبقاء على المدى الطويل، ويهدف هذا البعد إلى توجيه الأفراد نحو التطوير والتحسين المستمر الضروري للبقاء (عبد اللطيف وتركمان، 2006: 147)، وفي هذا البعد تدرس المنظمة ما يجب أن تفعله للاحتفاظ بالمعرفة التقنية المطلوبة لفهم وإشباع حاجات العملاء، وتطور تلك المعرفة إلى جانب اهتمامها بدراسة كيفية الاحتفاظ بالكفاءة والإنتاجية الضرورية للعمليات التي تخلق قيمة للعمل (المغربي، 2006: 20).

ويُعد هذا البعد ذو أهداف استراتيجية للمنظمة ونظرتها المستقبلية، إذ يركز على تطوير قدرات العاملين داخل المنظمة كونهم البنية التحتية لها والتي تعمل على بناء المنظمة وتطويرها لأجل طويل، وكذلك طبيعة الأنظمة والإجراءات التنظيمية ونوعيتها والتي توصل في النهاية إلى تحقيق الأهداف الخاصة برضا العملاء، وكذلك كيفية استخدام التقنيات الحديثة لمواجهة عصر تكنولوجيا المعلومات والوصول إلى تحقيق رغبات العملاء وحاجاتهم وغايات الملاك (البشتاوي، 2004: 403).

ويركز بُعد التعلم والنمو على كيفية تكيف المنظمة بفاعلية مع الظروف المتغيرة، وبمعنى آخر، ما يجب أن تفعله المنظمة لتحسن قدراتها المتعلقة بالعمليات الداخلية الجيدة التي تضيف قيمة للعملاء والمساهمين، وذلك من خلال القدرة على تقديم منتجات جديدة، وخلق قيمة أكبر للعملاء، وتحسين العمليات التشغيلية باستمرار، حيث يمكن للمنظمة اختراق أسواق جديدة وزيادة الإيرادات وهوامش الأرباح، وهذا يعني النمو وزيادة القيمة للمساهمين (الغروري، 1998: 65).

ويجب على المنظمة أن تتعامل مع المنافسة وذلك من خلال تحليل استراتيجيات المنافسين ودراسة مدى جودة السلع والخدمات التي تقدم للعملاء، والقيام بتحسينات مستمرة على المنتجات والخدمات والعمليات الحالية من أجل ضمان التميز في تقديم السلع والخدمات للعملاء وضمان ولاءهم وزيادة الحصة السوقية للمنظمة (أبو قمر، 2009: 46).

حيث تتطلب المنافسة أن تعمل المنظمات باستمرار على تنمية قدراتها لتحقيق قيمة للعملاء والمساهمين، ولتحقيق ذلك يجب العمل على تطوير المهارات والقدرات الحالية للوصول إلى مستوى المهارات والقدرات المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة في الأجل الطويل وذلك في ثلاثة

مجالات رئيسية، هي: الأفراد، والأنظمة، والإجراءات التنظيمية، ويجب استثمار قدرات العاملين عن طريق التدريب وتنمية المهارات وتطوير كفاءتهم وإدخال أنظمة المعلومات الحديثة وتطوير الإجراءات التنظيمية، فيجب على كل العاملين في المنظمة أن يبحثوا باستمرار عن الابتكار والتحسين لكل جوانب العمل في المنظمة وذلك للحفاظ على المزايا التنافسية وتحسينها في المستقبل، كما يجب الدفع بالمنتجات الجديدة نحو الأسواق بسرعة وفاعلية، ويجب البحث عن طرق لتخفيض التكلفة باستمرار وإيجاد طرق جديدة لإضافة قيمة للعملاء ومراعاة هدف التحسين المستمر في حاجاتهم (Kaplan & Atkinson, 1998: 372-373).

ويرى الباحث أنه في ضوء ما سبق من أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن، يتبين أن لكل منشأة أهداف ورؤية إستراتيجية تسعى إلى تحقيقها، وحتى تتحقق لابد من ترجمة هذه الأهداف إلى مقاييس تشمل جميع المستويات الإدارية المختلفة للمنشأة، ويتم ذلك من خلال وضع الخطوات الإجرائية لتنفيذها ثم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف، للوصول إلى نتائج يمكن الحكم من خلالها على مدى نجاح هذه المنظمة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

4-1-2: الصفات الأساسية لبطاقة قياس الأداء المتوازن

تتسم بطاقة قياس الأداء المتوازن بمجموعة من الصفات وهي:

1. العلاقة السببية

ترتبط مقاييس بطاقة الأداء المتوازن في سلسلة من علاقات السببية ولهذا فقد أكد كلاً من (Kaplan & Norton) على أن الأهداف الاستراتيجية تتكون من تمثيل متوازن من المقاييس المالية وغير المالية، ويتضمن هذا النموذج مقاييس للمخرجات ومحركات أداء لهذه المخرجات ترتبط معاً في مجموعة من علاقات السببية (عوض، 2009: 105).

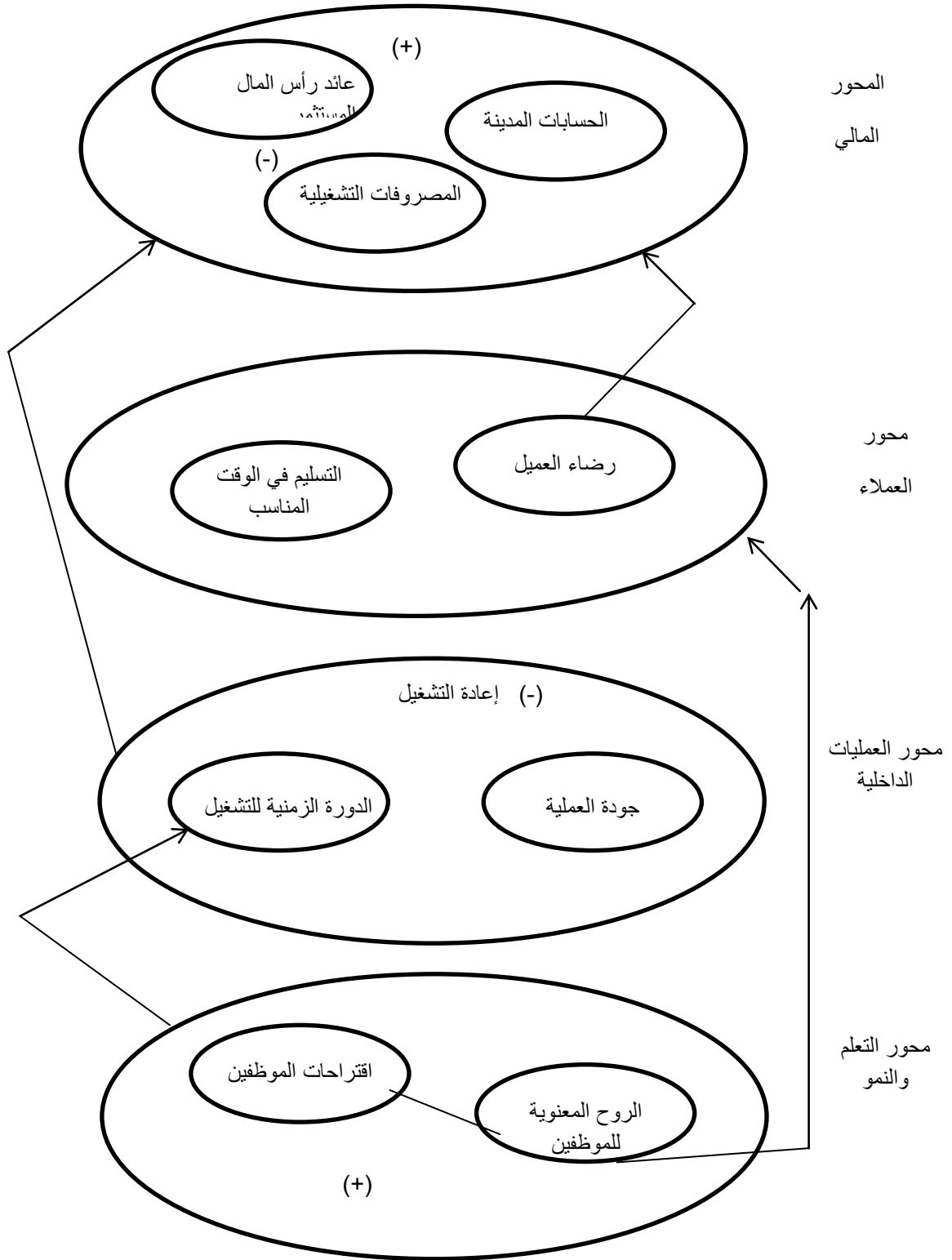
إن التحسين في التعلم والنمو يؤدي إلى تحسين كفاءة عمليات التشغيل الداخلي وتؤدي إلى تحسين العمليات الإنتاجية وبالتالي تؤدي إلى رضا العملاء، وفي النهاية يؤدي إلى تحسين النتائج أو الأداء المالي، وبتحديد علاقات السببية بين أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن، يتم ترجمة الهدف المالي، مثل زيادة العائد على رأس المال المستثمر إلى عوامل تشغيلية تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف، وبتقييم العوامل التي تؤثر على الأداء المالي في كل من الجوانب الأربعة لبطاقة قياس الأداء المتوازن، يتم تحديد مقاييس الأداء المناسبة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية (Kaplan & Norton, 2006: 83).

ويتضح من العلاقات السببية في بطاقة قياس الأداء المتوازن، أن الأبعاد الأربعة تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض، ويجب أن تتضمن العلاقة الأبعاد الأربعة المكونة لبطاقة قياس الأداء المتوازن (أبو قمر: 2009: 49).

مثال: معدل العائد على رأس المال المستثمر يزيد بزيادة المبيعات للعملاء، ويعكس ذلك ولاء العملاء، إذن (يتم إدراج معدل العائد في الجانب المالي والولاء في جانب العملاء) ولكن كيف يتحقق الولاء؟ يتم الحصول على الولاء بتحسين وقت الخدمة للعملاء إذن (ندرج الولاء ووقت الخدمة للعملاء في جانب العملاء من البطاقة) ولتحقيق وقت خدمة قصيرة يجب تقليل وقت أداء العمل وإجادة العمليات الداخلية (يتم إدراجهم في العمليات الداخلية) وهذا يتم الحصول عليه بالتدريب وتنمية المهارات للموظفين (يتم إدراجهم في جانب التعلم والنمو) (المغربي وغربية، 2006: 213).

والشكل رقم (2-4) يوضح علاقة السببية (الأثر والنتيجة) لبطاقة قياس الأداء المتوازن:

شكل رقم (2-4) العلاقات المترابطة (السببية) لبطاقة قياس الأداء المتوازن



المصدر (Kaplan & Norton, 1996: 255)

ويلاحظ من الشكل (4-2) وجود علاقات ارتباط طردية بين مجالات الأداء الرئيسة يمكن عرضها على النحو التالي (غوٲ، 2005: 94):

1. أن هناك علاقات بين كل من:
 - الروح المعنوية للعاملين ودرجة الاهتمام بالمقترحات المقدمة منهم في مجال القرارات التكتيكية والاستراتيجية.
 - الروح المعنوية للعاملين ومستوى رضا وولاء العملاء وثقتهم في تميز المنتج من حيث الجودة والتكلفة.
 - قيمة أرصدة حسابات المدينون والعائد على رأس المال المستثمر.
2. أن هناك علاقات بين كل من:
 - المقترحات المقدمة من العاملين ومستويات إعادة التشغيل وتعديل العمليات.
 - مستوى رضا وولاء العملاء وقيمة أرصدة حسابات المدينون.
 - مصروفات التشغيل والعائد على رأس المال المستثمر.

ويتبين من الشكل (4-2) أيضاً، أن مقاييس الأداء المحددة ضمن المحاور الأربعة تتفاعل فيما بينها وتصب في المحور المالي وهذا يتضح من حركة الأسهم الصاعدة من الأسفل إلى الأعلى حيث يتبين من الشكل أنه كلما زادت معنويات العاملين كلما أدت إلى تقديم خدمات وسلع ذات جودة عالية للعملاء وهذا يؤدي إلى رضا العملاء بدرجة عالية تجاه المنظمة ومن ثم هذا الرضا يؤدي إلى تخفيض الحسابات المدينة وبالتالي إلى زيادة العائد على رأس المال المستثمر، كما يتضح من جهة أخرى أن معنويات العاملين العالية تؤدي إلى زيادة اقتراحاتهم باتجاه تحسين وتطوير الإنتاجية وبالتالي يقلل من المنتجات المعادة والتي تزيد من المصروفات التشغيلية التي تنعكس على تخفيض العائد على رأس المال المستثمر.

2. الصفات التعددية (متعدد الأبعاد)

تسمح صفة تعدد الأبعاد Multi-Dimensions أو تعدد المنظورات Multi-Perspective لبطاقة قياس الأداء المتوازن بالنظر إلى منظمات الأعمال من خلال أربعة أبعاد، وتوفر الإجابة على الأسئلة التالية:

- كيف نبذو أمام حملة الأسهم؟
- كيف يرانا العملاء؟
- بماذا يجب أن نتفوق؟

- هل يمكن الاستمرار في التحسن وخلق القيمة؟

حيث يعبر كل سؤال عن بُعد من الأبعاد الأربعة: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعليم والنمو (عبد الملك، 2006: 96).

3. الصفة التوازنية

وهي عبارة عن التقديم المتوازن لكل من المقاييس المالية وغير المالية حيث تقوم بطاقة قياس الأداء المتوازن على أساس تكامل كل من المقاييس المالية التي تعكس نتائج عمليات منظمة الأعمال، والمقاييس غير المالية والتي توفر نظرة واضحة عن أسباب هذه النتائج. وكذلك التوازن بين المقاييس قصيرة الأجل التي تقيس النتائج قصيرة الأجل والمقاييس طويلة الأجل التي تقيس النتائج بعيدة الأجل، وأيضاً التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية، والتوازن بين الأبعاد الأربعة التي تقوم عليها البطاقة، بمعنى لا يتم الاهتمام ببعد على حساب إهمال بُعد آخر (جودة، 2008: 279).

4. الصفة الدافعية (خطة الحوافز والمكافآت)

لقد برهن أحد الباحثين على أهمية ربط بطاقة قياس الأداء القائم بخطة الحوافز والمكافآت، وهناك العديد من منظمات الأعمال تربط خطة الحوافز والمكافآت بالأداء الناتج طبقاً لبطاقة قياس الأداء المتوازن، سواء على مستوى المنظمة أو على مستوى وحدات العمليات الداخلية، كما يجب ربط المؤشرات المالية وغير المالية بخطة الحوافز والمكافآت. وإن تجاهل أو عدم أخذ نظام الحوافز والمكافآت في خطة تقييم الأداء يؤدي إلى تخفيض المنافع المحتمل الحصول عليها في حالة الاعتماد على بطاقة قياس الأداء المتوازن بدون أخذ الحوافز والمكافآت بعين الاعتبار (عبد الملك، 2006: 97).

إن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بنجاح وبكفاءة بحيث يتم ربط عملية تطبيق البطاقة بنظام فعال للحوافز والمكافآت، يعمل على التوافق بين جميع الأفراد والإصرار على تنفيذ الخطط كما هو مخطط لها، ويعتبر نظام الحوافز والمكافآت العامل المحرك لنجاح تطبيق البطاقة نظراً لأنه يوجه كل الجهود نحو تحقيق أهداف المنظمة (Jakobsen, 2008: 9).

5. الصفة المحدودية للمعلومات (إتاحة المعلومات بالقدر الذي يلائم طاقة متخذ القرار):

نظراً لأن بطاقة قياس الأداء المتوازن تركز على مجموعة محددة من المؤشرات المالية وغير المالية، فإنه يقضي على ظاهرة تحميل متخذ القرار بطاقة تحليلية كبيرة. وفي هذا الصدد

حدد معهد بطاقة قياس الأداء المتوازن هذه المقاييس بعدد يبدأ من 15 إلى 20 مقياس، وبمعنى آخر، من 4 إلى 5 مقاييس لكل بعد من الأبعاد التي تقوم عليها بطاقة قياس الأداء المتوازن (حسب رؤية كل باحث)، ومما لا شك فيه أن وضعاً كهذا يقضي على ظاهرة إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات الذي يزيد من الجهد والقدرة التحليلية لها، حيث إن إتاحة المعلومات بصورة أكثر من اللازم له آثار سلبية وكذلك قلة المعلومات لها نفس الأثر (عبد الملك، 2006: 98).

6-1-2: مزايا ومعوقات استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن

تعد بطاقة قياس الأداء المتوازن من أهم أنظمة قياس الأداء التي تم تطويرها حديثاً، ويسعى هذا المقياس إلى توحيد أربعة أبعاد مختلفة لقياس الأداء وذلك لتقادي التركيز على بعد واحد على حساب الأبعاد الأخرى، فهو لم يتجاهل أساليب القياس المالية التي تهتم المساهمين، كما أنه أخذ بالاعتبار أساليب القياس غير المالية والتي تهتم العملاء والعمليات الداخلية والتحسين والنمو والتعلم والابتكار، وإن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يحقق العديد من المزايا منها (الشيشيني، 2004: 114) و(عبد الحليم، 2005: 19) و(عبد اللطيف وتركان، 2006: 147):

1. تقدم إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقياس أداء الاستراتيجية.
2. تعمل على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من استراتيجية المنظمة، وتمد الإدارة بصورة شاملة عن عمليات المنظمة.
3. تحمي من حدوث مثالية جزئية لأحد الأبعاد لأنها تجعل المديرين يأخذون في الاعتبار مقاييس أداء الأبعاد الأخرى للبطاقة.
4. تتضمن بطاقة قياس الأداء المتوازن العديد من التوازنات، فمقياس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية.
5. تعمل بطاقة قياس الأداء المتوازن على توفير مبادئ توجيهية للتنمية من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة.
6. تمكن المنظمة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، العملاء، الموظفين).
7. تسهل الاتصال وفهم أهداف العمل والاستراتيجيات في مختلف مستويات المنظمة.
8. تساعد على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء.
9. تزود الإدارة تغذية عكسية استراتيجية وبالتالي تساعد على التعلم.

وأضاف (زغلول، 2010: 13) المزايا التالية:

1. يعد مقياس الأداء المتوازن نموذج ربايعي الأبعاد فهو ينطلق من أربعة منظورات، هي: منظور الأداء المالي، ومنظور العلاقات مع العملاء، ومنظور عمليات التشغيل الداخلية، ومنظور عمليات التعلم والنمو.
 2. تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس تقسيم كل منظور إلى خمس مكونات، هي: الهدف الاستراتيجي الفرعي، المؤشرات، القيم المستهدفة، الخطوات الإجرائية والمبادرات، القيم الفعلية.
 3. يستند مقياس الأداء المتوازن على أساس المزج بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية، وذلك بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية كمياً ومالياً.
 4. إن مقياس الأداء المتوازن يقوم على أساس مجموعة من الروابط الرأسية السببية بين الأهداف الاستراتيجية الفرعية وبعضها البعض وبين مؤشرات الأداء الأساسية وبعضها البعض، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها الخريطة الاستراتيجية.
- ويؤكد الباحث أن بطاقة قياس الأداء المتوازن تساعد إدارة المنشآت في وضع وتوضيح استراتيجيتها، وتمكنها من تحديد ووضع الأهداف الاستراتيجية بكل وضوح، وكذلك تحقيق التوازن بين الأهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء، كما تزيل الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمؤشرات الكمية، إذ أن كل بعد من أبعاد البطاقة يمثل حلقة في سلسلة السبب والنتيجة والتي في نهاية كل منها يمكن تحقيق هدف من الأهداف والتي تنتهي بتحقيق الأهداف المالية.
- وعلى الرغم من مزايا استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن إلا أن منظمات الأعمال تواجه تحديات تحول دون تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بنجاح منها على سبيل المثال (Jakobsen, 2008: 10)، (النمري، 2001: 595):
1. عدم التزام الإدارة والعاملين في عملية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن.
 2. عدم الالتزام بتطبيق الخطط التشغيلية قصيرة الأجل والموازنات السنوية في الوقت المحدد لها.
 3. القيود المفروضة على نظام المعلومات والتي تحول دون إمكانية تقييم أداء المنظمة، وبالتالي عدم إمكانية مراقبة التقدم نحو تحقيق الأهداف.
 4. صعوبات تواجه فريق العمل في رسم الخريطة الاستراتيجية.
 5. عدم التوافق في الآراء بشأن اختيار مقاييس الأداء.
 6. مقاومة العاملين للتغيير.

- ومن وجهة نظر الباحث فإنه يمكن التغلب على هذه التحديات من خلال:
1. ضرورة دعم الإدارة العليا لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المنظمة من خلال تبني المقاييس في البطاقة.
 2. تشجيع الموظفين من خلال منح الحوافز المادية والمعنوية لكل موظف يساهم في تطبيق ودعم النظام
 3. ضرورة إشراك جميع العاملين في الآراء ووضع مقاييس ومحركات الأداء حتى يتم التوافق عليها.

المبحث الثاني

قواعد بناء بطاقة قياس الأداء المتوازن وخطوات تطبيقها

0-2-2: تمهيد

إن المنظمة عندما تقوم باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن فإنها تقوم في الواقع بإنشاء وبناء نظاماً جيداً يأخذ في اعتباره مسببات ومحركات الأداء المالي بجانب مسببات ومحركات الأداء غير المالية، ويركز على الأداء طويل الأجل الذي يحقق التخطيط الاستراتيجي ويدعم المركز التنافسي للمنظمة.

1-2-2: القواعد الأساسية لبناء بطاقة قياس الأداء المتوازن بنجاح

إن هناك عدد من القواعد الأساسية لبناء بطاقة قياس الأداء المتوازن يُطلق عليها القواعد الذهبية (Golden Rules) ، يمكن عرضها على النحو التالي (درغام وأبو فضة، 2009: 752) و(جودة، 2008: 280):

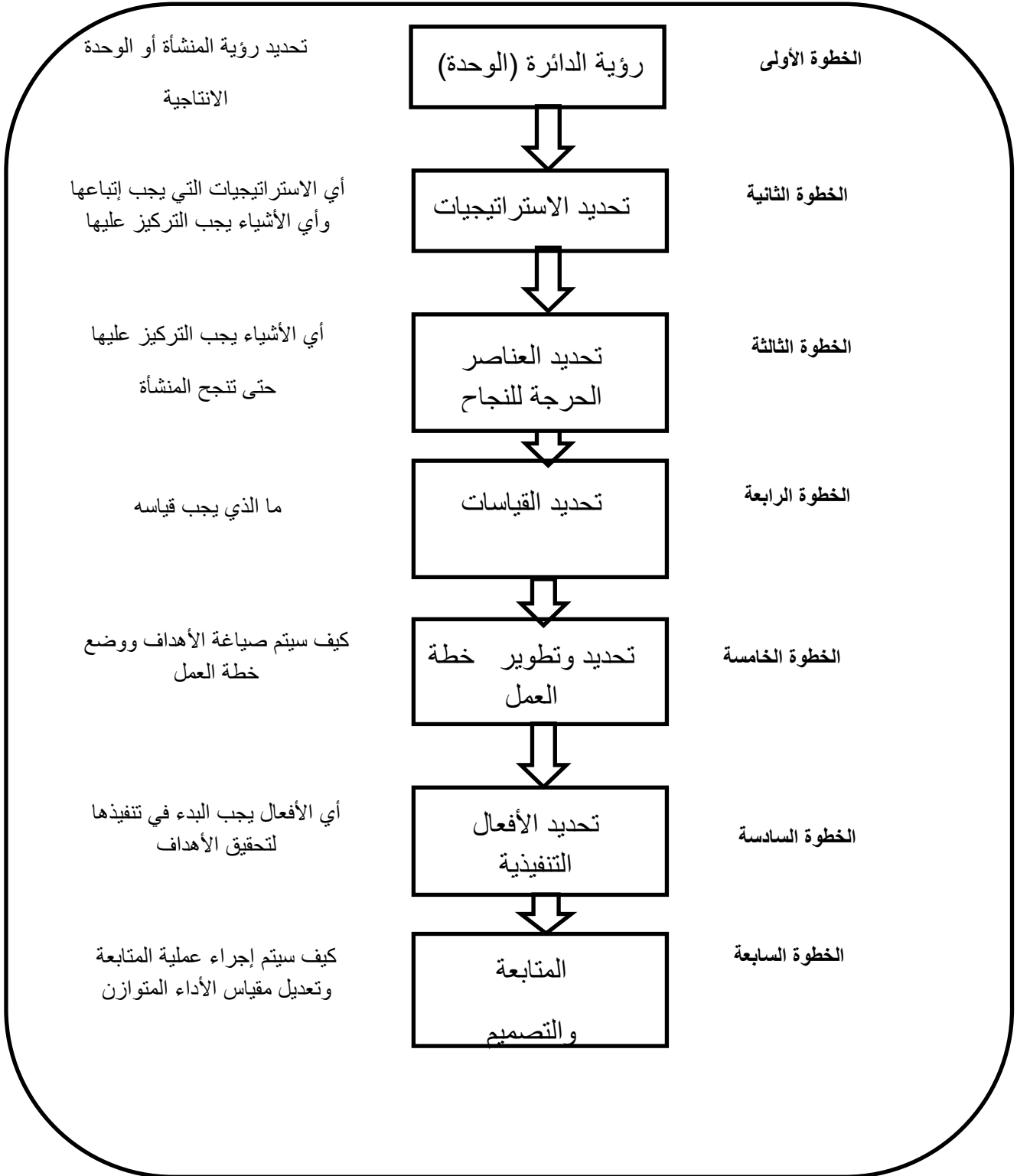
1. ضرورة تبين ودعم الإدارة العليا لتطبيق مقاييس بطاقة قياس الأداء المتوازن، مع وجوب أن كون ذلك الدعم واضحاً لكل العاملين حتى يؤدي إلى التزام العاملين بالمقاييس.
2. يجب إدراك أنه لا توجد هناك حلول معيارية تناسب كل المنظمات، نظراً لاختلاف عوامل البيئة الداخلية والخارجية التي تؤثر على تلك المنظمات.
3. يجب إدراك أن تحديد وفهم استراتيجية المنظمة إنما هي نقطة البداية في مشروع بطاقة قياس الأداء المتوازن، فعندما يتم تحديد الأهداف بشكل واضح واختيار مجموعة من المقاييس تتفق مع الاستراتيجية فإنه ينعكس على مدى تنفيذ الأهداف المحددة.
4. ضرورة إدراك أثر مؤشرات الأداء على سلوك العاملين مع التأكد من أن تغييرها سيؤثر على ذلك السلوك وذلك للتشجيع على التحسين.
5. ضرورة إدراك صعوبة القياس الكمي لكل مقاييس الأداء؛ لذلك ينبغي أن ندرك أن هناك مقاييس كمية وكيفية.
6. يجب تحديد عدد محدود من الأهداف والمقاييس تتوافق مع السمات الفريدة التي تميز كل تنظيم أعمال، ولا شك أن ذلك يقضي على ظاهرة إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات يفوق القدرة التحليلية لها وما ترتب عليه من إعاقة العمل الإداري.
7. ضرورة الاعتماد على مدخل الاتصال من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل التنظيم؛ وذلك لإدراك التغييرات المستمرة.

8. يجب عدم البدء بتحليلات عميقة ولكن يفضل أن تبدأ بتحليلات بسيطة وتقريبية؛ بهدف التعلم والتحسين مع توسيع الاستخدام بالتدرج حتى لا تكون هناك فجوة بين التحليل والتطبيق.
9. ضرورة إدراك دقة وبساطة أنظمة نقل المعلومات من البداية؛ كي لا يتم نقل معلومات خاطئة إلى المستخدم النهائي للنظام.
10. ضرورة التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم النظام أو تطبيقه، وهذا يمثل دافعاً قوياً للمسؤولين عن تطبيق النظام.

2-2-2: خطوات تصميم وتطبيق مقياس الأداء المتوازن

أُجريت دراسات عديدة بهدف تحقق فعالية وشمولية وتوازن نظام تقييم الأداء المالي والتشغيلي وكان من نتائج هذه الدراسات تحديد مجموعة من المقاييس أطلق عليها مقياس الأداء المتوازن بحيث تعكس هذه المقاييس أداء المنشأة من أربع محاور متمثلة في محور العملاء، محور المساهمين، محور العمليات الداخلية، محور الابتكار والتجديد (النمو والتعلم). ولقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول الخطوات اللازمة لتصميم وتطبيق مقياس الأداء المتوازن مع مراعاة أن الترتيب الذي يلزم اتخاذه، والوقت المخصص لكل خطوة يتم تكييفها طبقاً لخصائص وظروف كل منشأة على حدة (المغربي وغربية، 2006: 219) و (Hopf, t al, 9-13) و (البشتاوي، 2001: 99-100). والشكل رقم (2-5) يوضح الخطوات التفصيلية اللازمة لتنفيذ مقياس الأداء المتوازن.

شكل رقم (5-2) خطوات تنفيذ مقياس الأداء المتوازن



المصدر: (المغربي وغربية، 2006: 221)

1-2-2-2: صياغة رؤية المنشأة (الوحدة) التنظيمية

يجب على الدائرة (الوحدة) أن تحدد أولاً رؤية ورسالة وحدة الأعمال الاستراتيجية، وبوجه عام فإن مقياس الأداء المتوازن يقوم على رؤية شاملة مشتركة يلائم وحدة الأعمال التي يكون لها عملاء، وقنوات توزيع متعددة، ومرافق إنتاج، ومقاييس أداء مالي خاصة بها. ويتمثل الغرض الأساسي في هذه المرحلة في إرساء أساس للتوصل إلى إجماع بشأن خصائص ومتطلبات الوحدة وإلى تعريف واضح لوضع المنشأة الحالي ودورها، وكذلك الوصول إلى اتفاق حول الكيفية التي ستتطور بها الخدمة في المستقبل، ويتم أداء هذا العمل من خلال عقد المقابلات مع رجال الإدارة العليا لتحديد رؤية المنشأة ورسالتها والغايات والأهداف التي ترغب في الوصول إليها من خلال مجالات الرؤية التي سيتم بناء المقاييس عليها (جودة، 2008: 279).

وتتمثل هذه المجالات في أربعة مجالات هي (العبادي، 2006: 61):

1. العملاء (كيف يرانا العملاء): تهتم مقاييس الأداء الخاصة بوجهة نظر العملاء بتحقيق رضا العملاء من خلال مقاييس الجودة، الدقة في التسليم، تخفيض السعر، وتحسين الخدمات المقدمة لهم.

2. أصحاب رأس المال (المقاييس المالية): تهتم مقاييس الأداء الخاصة بوجهة نظر أصحاب رأس المال بتحقيق أهدافهم الرئيسية مثل استمرارية المنشأة، نمو المبيعات، زيادة أرباح التشغيل، وزيادة الحصة من السوق.

3. العمليات الداخلية: تركز مقاييس أداء العمليات الداخلية على ما يجب أن نتفوق فيه في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة للمنشأة وهي تركز على جوانب ثلاث:

الأول: مقاييس تركز على حسن استغلال الموارد المتاحة لتحقيق رضا العملاء والمحافظة عليهم وزيادة الحصة من السوق مثل مقاييس الجودة، وتقصي زمن دورة التسليم.

الثاني: مقاييس تركز على حسن استغلال الموارد المتاحة لتحقيق قيمة لأصحاب رأس المال مثل زيادة الإنتاجية تنمية مهارات العاملين بما يعمل على تقصير زمن دورة التسليم تخفيض الفاقد في العمليات الإنتاجية تحقيق المرونة في أنظمة الإنتاج.

الثالث: مقاييس تركز على حسن الأداء البيئي لتحقيق أهداف ومتطلبات المجتمع الخارجي مثل معالجة المخلفات والعدم وإنتاج منتجات صديقة للبيئة (ذات تأثير منخفض أو منعدم على البيئة).

4. التطوير والابتكار: تركز مقاييس هذا الجانب على الاستمرار في التحسين والتطوير والابتكار لتحقيق أهداف الفئات المختلفة المهمة بأداء المنشأة مثل:

- مقاييس تركز على كسب رضا العملاء وتنمية الحصة من السوق مثل تطوير المنتجات الحالية وتقديم منتجات جديدة مبتكرة.
- مقاييس تركز على تحقيق أهداف أصحاب رأس المال وتحقيق كفاءة العمليات الداخلية مثل: تطوير طرق الأداء والتشغيل، وابتكار طرق أداء وتشغيل جديدة بحيث تزيد هذه المقاييس من رضا العملاء من ناحية وتزيد القيمة لأصحاب رأس المال من ناحية أخرى.
- مقاييس تركز على تحقيق أهداف المجتمع من خلال قياس أثر التطوير في المنتجات الحالية وتقديم المنتجات الجديدة المبتكرة على نقص المخلفات العادم ونقص أو انعدام التأثير السلبي لاستخدام المنتجات على البيئة.

2-2-2-2: تحدد الاستراتيجية العامة للمنشأة (رؤية الإدارة العليا)

تحدد الإدارة العليا استراتيجية المنشأة في ضوء دورة حياة المنشأة، ودورة حياة منتجاتها، ومستوى المنافسة الذي تتعرض له وإمكانياتها ومواردها الداخلية. فإذا كانت المنشأة جديدة وفي مرحلة النمو وتعرض لمنافسة شديدة فإنها ستركز على محركات الأداء الخارجية مثل رضا العملاء، الأداء البيئي، التجديد والابتكار في مجال تكنولوجيا الإنتاج في ضوء التكنولوجيا المطبقة لدى المنافسين، وذلك بما يعمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة، أما إذا كانت المنشأة في مرحلة النضج والاستقرار ومنتجاتها تتمتع باستقرار سوقي وموقف تنافسي مناسب، فإن الإدارة العليا تحدد استراتيجيتها على أساس محركات الأداء الداخلية مثل التشغيل الداخلي والمساهمين من خلال التحسين المستمر في مجالات الإنتاج ونظم المعلومات والأساليب الإدارية بما يعمل على تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية من ناحية وزيادة العائد وزيادة القيمة للمساهمين من ناحية أخرى (Chaudron, 2003: 4).

2-2-2-3: تحديد عوامل النجاح

يتم في هذه المرحلة تحليل الاستراتيجيات العامة وترجمتها في شكل أهداف استراتيجية لمحركات الأداء الخمسة وهو ما يحقق الترابط الرأسي لنظام تقييم الأداء بالإضافة إلى تحقيق الترابط الأفقي من خلال اشتقاق الأهداف من الاستراتيجيات من ناحية وتعاون الأهداف مع بعضها في تحقيق الاستراتيجيات من ناحية أخرى (عبد اللطيف وتركمان، 2006: 148). والتي يمكن توضيحها في الجدول رقم (2-2):

جدول رقم (2-2) الأهداف الاستراتيجية لمحركات الأداء الخمسة

الأهداف الاستراتيجية	محرك الأداء
<ul style="list-style-type: none"> - تنمية وتحسين العائد - تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية - زيادة الاستثمار واستغلال الأصول 	الجانب المالي (وجهة نظر المساهمين)
<ul style="list-style-type: none"> - رضا العملاء - الحصة من السوق - العملاء الجدد 	جانب السوق (وجهة نظر العملاء)
<ul style="list-style-type: none"> - تحسين طرق الأداء والتشغيل - تبسيط وتنميط أجزاء المنتج - ابتكار طرق جديدة 	جانب التشغيل الداخلي (وجهة النظر الداخلية)
<ul style="list-style-type: none"> - التطوير التقني في مجال الإنتاج - البحوث والتطوير في مجال المنتجات - تطور نظم المعلومات والأساليب الإدارية 	جانب التطوير والابتكار والتحسين المستمر (النمو والتعلم)

المصدر: (العبادي، 2002: 64)

4-2-2-2 تحديد مقاييس الأداء للأهداف الاستراتيجية المرتبطة بمحركات الأداء

تختص هذه المرحلة بتحديد مقاييس الأداء للأهداف الاستراتيجية السابق تحديدها لمحركات الأداء الخمسة ولكي تحقق هذه المقاييس دورها بفعالية فإنه يلزم أن تكون مشتقة من الهدف الاستراتيجي الذي تعبر عنه ويراعي أن يكون عدد المقاييس مناسب دون زيادة أو نقص للهدف الاستراتيجي ومعبراً عن حقيقته التطورية والتنافسية بأفضل صورة ممكنة ويمكن تحديد مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الاستراتيجية السابق تحديدها لمحركات الأداء في المرحلة السابقة (النمري، 2001: 538) كما يلي:

جدول رقم (2-3) مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الاستراتيجية لمحركات الأداء

مقاييس الأداء	الأهداف الاستراتيجية	محرك الأداء
معدل نمو الإيرادات، ربحية كل خدمة	تنمية وتحسين العائد	الجانب المالي
معدل تحقيق التكلفة المستهدفة، معدل تحسين التكلفة، نسبة تكلفة المنتج إلى تكلفة المنافسين، معدلات الإنتاجية، نسبة الأنشطة التي تضيف النقدية	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	
نسبة الاستثمار في برامج التحسين والتطوير إلى المبيعات، العائد على الاستثمار، التدفقات النقدية.	زيادة الاستثمار واستغلال الموارد	
رفع التقارير في الأوقات المطلوبة .	رضا المستفيدين	جانب المستفيدين

مقاييس الأداء	الأهداف الاستراتيجية	محرك الأداء
تطوير خدمات التدقيق المطلوبة		من خدمات التدقيق الداخلي
معدل الضياع في المواد، معدل الضياع في الوقت، عدد نقاط الاختناق في مركز الإنتاج والخدمات، معدل دوران المخزون، تطور مهارات العاملين.	تحسين طرق الأداء والتشغيل	جانب التشغيل الداخلي
معدل الضياع في المواد، معدل الضياع في الوقت، عدد نقاط الاختناق في مركز الإنتاج والخدمات، معدل دوران المخزون، تطور مهارات العاملين.	تبسيط وتنميط أجزاء المنتج	
وقت تحرك المواد بين المراكز، تطور زمن دورة الإنتاج، تطور وقت إعداد الخلايا الإنتاجية.	ابتكار طرق تشغيل جديدة	
معدل التطور التكنولوجي، معدل الاستجابة التكنولوجية	التطور التقني في مجال الإنتاج	جانب التطوير والابتكار
ابتكار منتجات جديدة، تطور المنتجات الحالية وتحسين خصائصها، معدل تطور النشاط البحثي، معدل فعالية النشاط البحثي	البحوث والتطوير في الإنتاج	
تطور نسب عيوب الإنتاج، تطور عدد الموردين، تطور نسبة الاستجابة لطلبات العملاء، تطور زمن دورة التسليم	تطور نظم المعلومات والأساليب الإدارية	

المصدر: (العبادي: 2002: 65-66)

5-2-2-2: تحديد وتطوير خطة العمل

في هذه الخطوة يتم صياغة الأهداف ووضع خطة العمل ويجب أن تشمل خطة العمل الأفراد المسؤولين وجولاً زمنياً لإعداد التقارير المرحلية والنهائية، ويجب أن تتفق المجموعة على قائمة أولويات وعلى جدول زمني تفادياً لحدوث مشكلات غير متوقعة (المغربي وغربية، 2006: 2248).

وتعتبر مقاييس الأداء همزة الوصل بين الأهداف الاستراتيجية وأداء المستويات التشغيلية والتنفيذية فكما أن الأهداف الاستراتيجية تشتق من الاستراتيجية العامة للمنشأة، فإن مقاييس الأداء في المستويات التنفيذية تشتق من الأهداف الاستراتيجية، ويراعى أن مقاييس الأداء في هذه المستويات تميل للتحديد أكثر من العمومية حتى تكون قابلة للفهم من جانب المستويات المطلقة لها (عوض، 2009: 113-114). والتي يوضحها الجدول رقم (4-2):

جدول رقم (4-2) مقاييس الأداء للمستويات التشغيلية والتنفيذية

النشاط	مقاييس الأداء
البحوث والتطوير	عدد البرامج البحثية، عدد المنتجات المطورة، عدد المنتجات المبتكرة، تكاليف بحث البرامج الاستثمارية
تصميم المنتجات	الوقت المستغرق في تصميم كل منتج، الوقت اللازم لتطوير وتصميم أحد المنتجات، مقدار التبسيط في أجزاء المنتج، عدد الأجزاء النمطية المشتركة في المنتجات، تكاليف تصميم كل منتج.
الشراء	كمية المواد المشتراة خلال السنة، تكلفة المشتريات، عدد مرات الشراء، كمية المواد المشتراة كل مرة، جودة المواد المشتراة، عدد الموردين، فترة الاستجابة لطلبات أقسام الإنتاج والخدمات، مردودات المشتريات، فحص الجودة.
الإنتاج	كمية الإنتاج الفعلي خلال الفترة، كمية الإنتاج التالف والمعيب، الطاقة الإنتاجية المتاحة، وقت دورة الإنتاج للأمر الإنتاجي أو الدفعة الإنتاجية، زمن تجهيز خط الإنتاج.
التخزين	كمية المخزون خلال الفترة، معدل دوران المخزون/ معدل التالف بالمخازن، فترة تلبية احتياجات أقسام الإنتاج والخدمات
شئون الأفراد	عدد أيام الغياب، ساعات العمل الفعلية، معدل دوران العمل، سيادة روح الفريق.
البيع	كمية المبيعات مقارنة بالمستهدف، كمية المردودات، وقت التسليم، ربحية العملاء.
التحصيل	معدل المبيعات الآجلة، نسبة تحصيل الذمم، فترة التحصيل، المسموحات النقدية للتحصيل
الصيانة	ساعات الصيانة، ساعات الأعطال المفاجئة، عدد الأعطال.
شئون البيئة	الغرامات، عدد المخالفات، عدد القضايا المرفوعة ضد المنشأة بسبب مخالفة قواعد الأداء البيئي، عدد الإنذارات.

المصدر: (العبادي، 2006: 67)

6-2-2-2: تحديد الأفعال التنفيذية

ويتطلب تبيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطوة إلى عالم الواقع، وهذا يتطلب تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد، وتحديد المسؤوليات، وتدعيم البرامج، ويقوم فريق مشكل من المنشأة لتنفيذ مقياس الأداء المتوازن، ويشمل ذلك ربط المقاييس بقواعد البيانات وأنظمة المعلومات وتعريف الموظفين العاملين في كافة أقسام المنشأة بمقياس الأداء المتوازن.

7-2-2: المتابعة والتقييم

في هذه المرحلة تقوم المنشأة بمتابعة تحقيق المقاييس من خلال إعداد دليل معلوماتي عن مقاييس الأداء المتوازن بصورة ربع سنوية أو شهرية وعرضه على الإدارة العليا لمراجعته ومناقشته مع مديري الوحدات والأقسام، كما يتم إعادة دراسة مقياس الأداء المتوازن سنوياً كجزء من عمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم الأهداف وتخصيص الموارد.

المبحث الثالث

بطاقة قياس الأداء المتوازن والتدقيق الداخلي

0-3-2: تمهيد

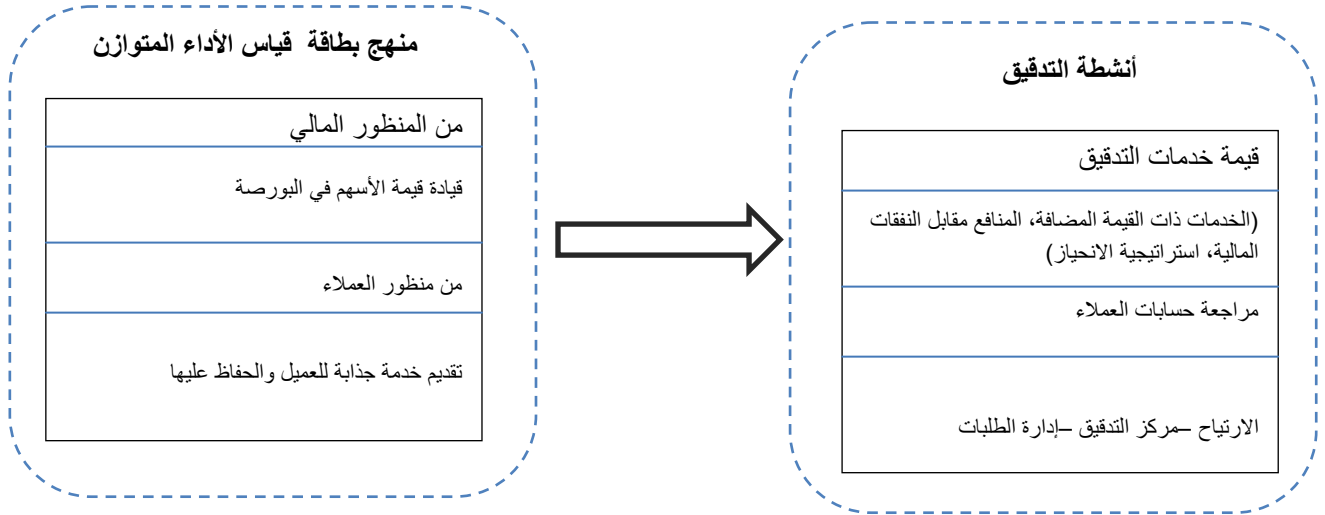
نظراً لأهمية تقييم الأداء ذاتياً، وأيضاً لأهمية ارتكاز مثل هذا التقييم، على أساس موضوعي وشامل لكافة محاور الأداء، فلقد اتجهت أنظار المهتمين بمهنة التدقيق الداخلي، نحو بطاقة قياس الأداء المتوازن، والذي قدمه في مطلع التسعينيات من القرن المنصرم (Kaplan & Norton) والذي بين عدم كفاية المقاييس المالية بمفردها لتقييم أداء منظمات الأعمال، خاصة وأن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والعالمية أصبحت تستلزم نظاماً حديثاً لتقييم الأداء الإستراتيجي، يركز على مجموعة متكاملة من المقاييس أو المؤشرات المالية وغير المالية، واللازمة لتقييم كل من: الأداء المالي، ودرجة رضا العملاء، ودرجة كفاءة عمليات التشغيل الداخلي للمنظمة، ومستوى تعلم العاملين بالمنظمة وتطور مهاراتهم الفنية، وذلك بهدف محاولة تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة بكفاءة، وترشيد قراراتها الإدارية، من خلال الربط بين كل من: الأهداف وإستراتيجية المنظمة، ومراكز النشاط بها، وبين مقاييس تقييم الأداء الإستراتيجي (Kaplan & Norton, 1992: 71).

1-3-2: تكيف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق

ووفقاً لـ (Kaplan & Norton) فإن المزيد من الشركات استخدمت بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لربط أداء الفرد في المنظمة لإنجاز الأهداف الاستراتيجية لها، وقد تكون بطاقة الأداء المتوازن متميزة في توفير مجموعة متكاملة من معايير الأداء الناجح، وتوفر قياس مدى نجاح كل فرد وكل وحدة فرعية داخل المنظمة وتؤيد الأهداف المرتبطة بعوامل النجاح الحاسمة وذلك لأن بطاقة الأداء المتوازن تستخدم مجموعة من التدابير التي يمكن تصنيفها إلى أربعة منظورات (المالية، خدمة العملاء، والابتكار، والعمليات الداخلية)، بغرض ربط أداء جميع العناصر مع الأداء الاستراتيجي للمنظمة، نفس المفهوم يمكن أن يستخدم أيضاً في قياس نشاط المراجعة، سواء كانت داخلية، والتي هي جزء لا يتجزأ من المنظمة، أو خارجية، باعتبارها منظمة مستقلة (مظهر، 2010: 194)

ويرى الباحث أن التوجه كان في وضع إطار لمفهوم الأهداف الإستراتيجية، وهو أن المديرين سيكونون قادرين على التركيز على القضايا الإستراتيجية، وربط الرؤية والإستراتيجية بالأهداف وأداء المنظمة وعلاقة قياس الأداء بالأهداف الاستراتيجية ضمن سلسلة السبب والنتيجة. مثل هذه الاستراتيجية يمكن أن تكون خريطة يعتمد عليها في رسم صورة عن نشاط المراجعة والشكل رقم (2-6) يوضح كيفية بطاقة قياس الأداء المتوازن وفق نشاط التدقيق الداخلي:

شكل رقم (2-6) تكييف بطاقة الأداء المتوازن وفق نشاط التدقيق



Source: (Borissas & Rolandas, 2006: 215)

2-3-2: خصائص نموذج بطاقة قياس الأداء المتوازن الجيد لإدارات التدقيق الداخلي:

- يتميز نموذج بطاقة قياس الأداء المتوازن الجيد لإدارات التدقيق الداخلي بالمنشآت الخدمية مثل الجامعات بما يلي (عبيد الله، 2005: 62):
1. يساعد هذا النموذج على توصيل الاستراتيجية لكل أفراد إدارة التدقيق الداخلي، من خلال ترجمتها إلى أهداف تشغيلية واضحة ومفهومة وقابلة للقياس.
 2. يحتوي نموذج قياس الأداء المتوازن على مجموعة من المقاييس التي تمثل فقط النواحي المهمة لأداء إدارة التدقيق الداخلي، بدلاً من تشتيت انتباه أعضاء إدارة التدقيق الداخلي من خلال كثرة المقاييس.

3. يُلقى هذا النموذج الضوء على التصرفات غير السليمة التي قد تتبعها الإدارة العليا للمنشأة، وذلك عندما لا يأخذون في الاعتبار المقاييس التشغيلية والمالية معاً.
4. يوضح نموذج قياس الأداء المتوازن استراتيجية المنشأة من خلال تبيان تتابع علاقات السبب والأثر (النتيجة)، فعندما يعلم العاملون بإدارة التدقيق الداخلي أثر أدائهم فسوف يتولد لديهم الدافع لتحسين أدائهم، الأمر الذي ينعكس على الأداء المالي لإدارة التدقيق الداخلي.

3-2: محاور بطاقة قياس الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي:

يعبر نموذج الأداء عن استراتيجية المنشأة ورؤيتها في صورة مجموعة من الأهداف والمقاييس تتناول المحاور الأربعة التالية (Kaplan & Norton: 1996: 43-45)

المحور الأول: المحور المالي:

يركز المحور المالي كأحد محاور قياس الأداء المتوازن على قياس نتائج الأداء في الأجل القصير، وإظهار نتائج الأفعال والقرارات التي اتخذت بالفعل، دون التركيز على مسببات أو محركات هذه النتائج، حيث تُعد مقاييس الأداء المالية انعكاساً للنتائج المرتبطة بالأداء الماضي ولا تعكس قيمة الأصول الفكرية Intellectual Assets مثل المهارة والجدارة الفنية المرتبطة بعمليات الإبداع والابتكار والتحديث والتطوير.

المحور الثاني: محور رضا العملاء:

إن محور رضا العملاء يعد جوهر المقاييس غير المالية لما له من أهمية في مجال المراجعة الداخلية، حيث يساعد فهم هذا المحور في تحديد المستفيدين الرئيسيين من (أو عملاء) خدمات التدقيق الداخلي بمنشآت الأعمال، وكذلك تحديد كل منهم ورغم تعدد فئات المستفيدين من خدمات التدقيق الداخلي (المستويات الإدارية المختلفة، لجان التدقيق، الإدارات المالية، جميع الأفراد الخاضعين للتدقيق الداخلي، أصحاب حقوق الملكية، المدققين الخارجيين، البنوك والجهات التمويلية، الموردين، الجهات الحكومية والرقابية، الجهات المسؤولة عن سوق الأوراق المالية)، إلا أنه يمكن تركيز تلك الفئات المتعددة في فئتين رئيسيتين هما: لجان التدقيق، والمديرين التنفيذيين (هلين، 2009: 37)

المحور الثالث: محور العمليات الداخلية:

إن محور العمليات الداخلية يتضمن الأنشطة مثل زيادة القيمة للعميل من خلال التوسع وتعميق العلاقات مع العملاء الحاليين، وتحقيق التميز التشغيلي من خلال تحسين إدارة العمليات التشغيلية الداخلية واستخدام الأصول وإدارة الموارد، تحقيق المواطنة الصالحة من خلال إقامة علاقات فعالة مع أصحاب المصالح الخارجيين (Kaplan & Norton: 1996:45).

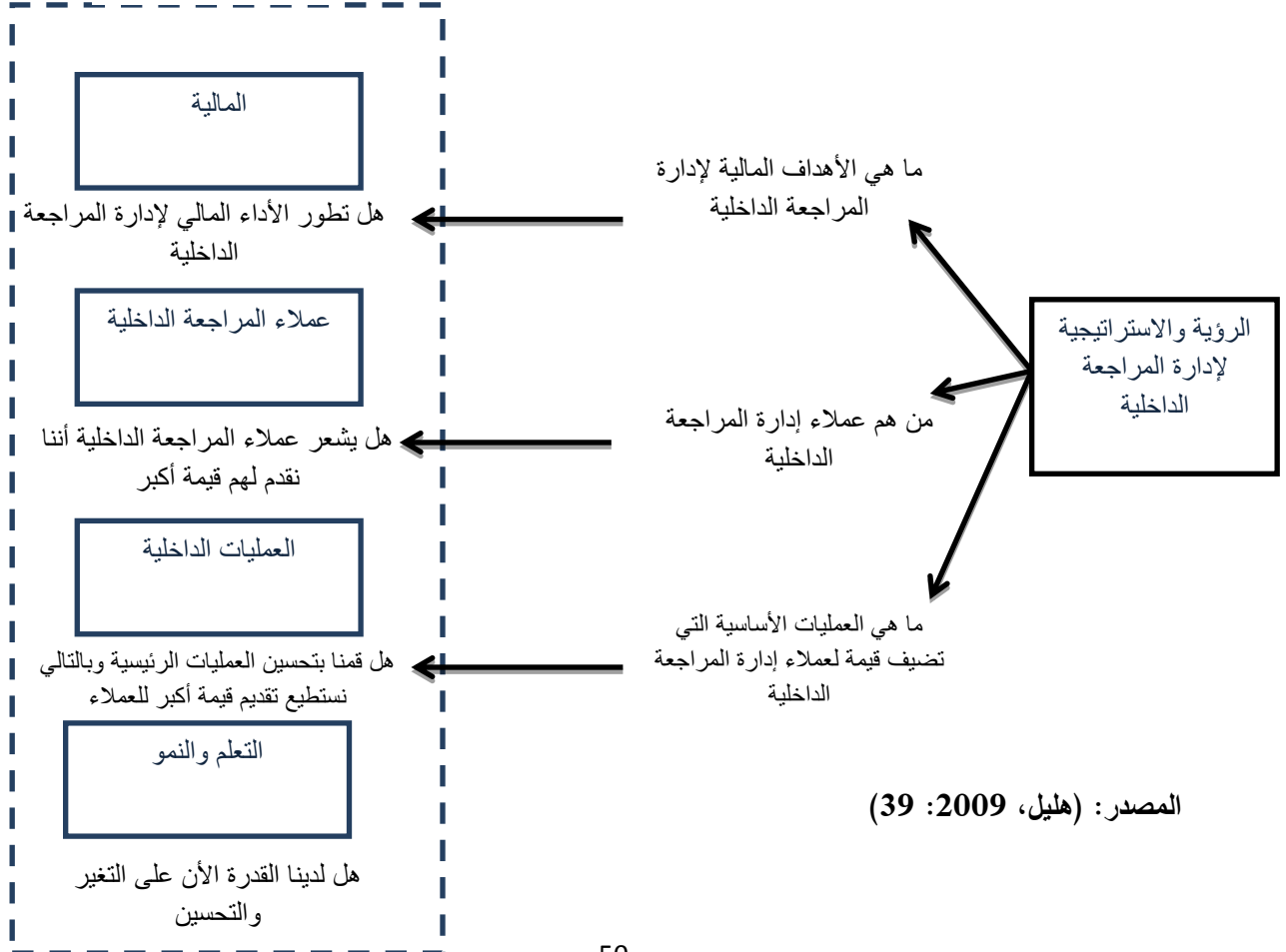
المحور الرابع: محور التعلم والنمو:

إن محور التعلم والنمو يعتمد على ثلاثة قواعد أساسية هي:

1. تحسين قدرة العاملين.
2. رفع كفاءة نظم المعلومات.
3. الدافعية والتحفيز.

ويُعد محور التعلم والنمو المحور الأساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة من خلال تأثيره المباشر في جوانب (محاور) مقياس الأداء المتوازن (المالي - العملاء - التشغيل الداخلي). ويؤكد الباحث على أهمية هذا المحور، حيث يعد أحد محددات نجاح إدارة التدقيق الداخلي واستمرارها، لاعتماده على قدرات ومهارات العاملين على الإبداع والتطوير والابتكار، والذي يتحقق من خلال بذل الجهود الإضافية في تعليم وتدريب العاملين وزيادة مشاركتهم للقيام بمهام مختلفة ومتكاملة، كما أنه من خلال هذا المحور يمكن ترجمة النمو والتعلم والإبداع والرضا الوظيفي الذي يحققه المدققين الداخليين، ويوضح الشكل رقم (7-2) العلاقة السببية بين المحاور المكونة لنموذج الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي.

شكل رقم (7-2) العلاقة السببية بين المحاور المكونة لبطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي



المصدر: (هليل، 2009: 39)

ويتبين من الشكل (7-2) أن التعلم والنمو يعد ضرورياً لتحسين العمليات الداخلية، وأن تحسين العمليات الداخلية لإدارات التدقيق الداخلي، من شأنه زيادة درجة رضا المستفيدين من خدمات إدارة التدقيق الداخلي، وهو ما يعد أمراً أساسياً لتحسين النتائج المالية لأداء إدارات التدقيق الداخلي.

4-3-2: محددات نجاح التطبيق العملي لبطاقة قياس الأداء المتوازن في إدارة التدقيق الداخلي:

عند تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في إدارة التدقيق الداخلي يكون من الضروري قيام تلك الإدارة بمراعاة مجموعة متكاملة من محددات نجاح التطبيق العملي في هذا المجال، من أهمها (Frigo, 2002: 37):

1. ضرورة التحديد الواضح للكيفية التي يمكن من خلالها أن تعكس مقاييس ومؤشرات تقييم الأداء ورسالة وأهداف إدارة التدقيق الداخلي.
2. ضرورة فحص درجة كفاءة مؤشرات تقييم الأداء الموضوعية من ناحية مدى تمثيلها للإستراتيجية العامة للمنظمة واتساقها معها.
3. ضرورة تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي من زوايا أربعة: الجانب المالي، درجة رضا المستفيدين من خدمات إدارة التدقيق الداخلي، عمليات التشغيل الداخلي للتدقيق الداخلي، التعلم والنمو والإبداع الذي حققه أعضاء إدارة التدقيق الداخلي.
4. ضرورة التأكد من اشتغال مؤشرات تقييم الأداء على كل من المؤشرات الرائدة والمؤشرات التابعة، والتي تتكامل في قياس القيمة المضافة للتدقيق الداخلي بالمنظمة.
5. ضرورة التحقق مما إذا كانت مؤشرات تقييم الأداء الموضوعية تعكس بوضوح القيمة المتوقع أن تضيفها إدارة التدقيق الداخلي للمنظمة.

هذا وتعتبر بطاقة قياس الأداء المتوازن لإدارة التدقيق الداخلي بمثابة نظاماً إدارياً متكاملًا - وليس مجرد نظاماً لتقييم الأداء - يهدف إلى ضمان التزام إدارة التدقيق الداخلي بأداء واجبات مسؤولياتها في سياق وإطار الإستراتيجية العامة للمنظمة، بحيث يتحقق الاتساق المناسب بين الأهداف الفردية والخاصة لإدارة التدقيق الداخلي وبين الإستراتيجية العامة للمنظمة، وبحيث تترجم إدارة التدقيق الداخلي إستراتيجيتها إلى مجموعة من المقاييس والأهداف الملموسة كي يكون هذا النموذج بمثابة نظام تغذية ربابي للمستقبل، وبحيث يتضمن مقاييس لكل من: مخرجات، محركات أداء إدارة التدقيق الداخلي (مظهر، 2010: 200).

المبحث الرابع

كيفية تحسين الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي

2-4-0: تمهيد

نمت مهنة التدقيق الداخلي نمواً سريعاً، ولم يعد هدفها محددًا في إطار حماية أصول المنشأة، فقد تطور مفهوم ونطاق التدقيق الداخلي ليشمل تقييم السياسات والخطط والإجراءات بالمنشأة (طلبة: 1992: 1163).

ولقد حدث تحول في وظيفة التدقيق الداخلي من مجرد التركيز على التدقيق المالي فقط إلى التدقيق العمليات التي تعطي المدقق الداخلي القدرة على تقييم الالتزام بالعمليات مع الالتزام بالجوانب المالية (Mclemore: 1997: 26).

وقد ساهم معهد المدققين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) بمساهمة فعالة في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، حيث حدد مفهوم وأهداف ونطاق عمل التدقيق الداخلي، ومسئوليات المدقق الداخلي، وقواعد وآداب السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها المدقق الداخلي بمنشآت الأعمال، كما أصدر المعهد معايير وإرشادات الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

2-4-1: وسائل تحسين الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي بمنشآت الأعمال:

أن تطوير الأداء المتوازن لإدارات التدقيق الداخلي بمنشآت الأعمال يتم من خلال تضافر مجموعة من المحاور، التي اتسم بها واقع المهنة خلال العقدين الأخيرين من أهمها (IIA: 2002: 1-16):

1- التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات.

2- دعم استقلال المراجع الداخلي.

3- تفعيل دور لجان المراجعة.

2-4-1-1: تطبيق مبادئ حوكمة الشركات Corporate Governance:

أدت الممارسات الخاطئة للإدارة العليا بالعديد من منشآت الأعمال - خاصة الشركات المساهمة- إلى توجيه الأنظار نحو تطبيق منظومة حوكمة الشركات، والتي تهدف إلى حماية حقوق كافة أصحاب المصالح، المرتبطة بتلك المنشآت (البيب: 2003، 176).

فقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الحوكمة بأنها "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها حيث تقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في المنشآت، مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما

أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شئون المنشأة، وهي أيضاً توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف المنشأة ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء" (نسمان، 2009: 16)

وتعد حوكمة الشركات أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة استغلال سلطتها، وحثها على حماية حقوق المساهمين، وغيرهم من أصحاب المصالح، وتحسين الأداء المالي والإداري لهذه المنشآت، وتوفير الشفافية في التقارير المالية (الحفناوي: 2005، 189).

وقد تناولت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الهادفة إلى التطبيق الفعال لمنظومة حوكمة الشركات مبادئ عالجت في مضمونها العديد من القضايا الإدارية والفنية المرتبطة بأداء المصارف من أهمها (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: 2007):

1. وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
2. المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.
3. الحفاظ على المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.
4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.
5. الإفصاح والشفافية.
6. مسئوليات مجلس الإدارة.

ومن ناحية أخرى فإن أهم متغيرات التطبيق الفعال لمنظومة حوكمة الشركات تتمثل في التقييم الذاتي لمجلس الإدارة، وتكوين مجلس إدارة تلك المنشآت من أعضاء ذوي معرفة وكفاءة، والتزام كافة أفراد تلك المنظومة بأخلاقيات الأعمال، وانتظام ودورية اجتماعات مجالس إدارات المنشآت، وتغيير أعضاء مجلس الإدارة غير الجادين ممن يتكرر غيابهم عن اجتماعات المجالس بصورة منتظمة، وانفصال عضوية مجالس إدارات المنشآت عن وظائف الإدارة التنفيذية العليا، ومراعاة مصالح المنشأة في المقام الأول بالإضافة إلى استهداف تحقيق المنافع الاجتماعية (Gray: 2002, 20).

إن أهمية منظومة حوكمة الشركات كأداة لتطوير أداء إدارات المنشآت بأسلوب علمي وعملي، يؤدي إلى توفير الحماية لأموال المساهمين، ويحقق نظام بيانات عادل وشفاف، يعمل على انسياب هذه البيانات والمعلومات، بما يحقق توافر النزاهة في الأسواق ولأصحاب المصالح، ويوفر في ذات الوقت أداة جيدة للحكم على أداء مجالس إدارات المنشآت ومحاسبتهم. (هليل: 2009، 43).

2-4-1-2: دعم استقلال المدقق الداخلي:

تضمنت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي خمسة معايير رئيسية أولها خاص بالاستقلالية والذي ينص على أنه "يجب أن يتوافر للمدقق الداخلي الاستقلال عن الأنشطة التي يتولى مراجعتها"، ويعتبر المدقق الداخلي مستقلاً عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، والاستقلال يساعد المدقق الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة ويتحقق هذا الاستقلال من خلال معيارين فرعيين هما: (البدرى، 2005، 193)

1. الاستقلال التنظيمي: يجب أن يكون لإدارة التدقيق الداخلي وضع داخل المنشأة للقيام بواجباتها والقيام بوظيفتها.

2. الاستقلال الموضوعي: يجب على المدقق الداخلي أن يكون موضوعياً عند أدائه لأعمال التدقيق، ولا يمكن ذلك إلا إذا تم منحه الصلاحيات اللازمة للمراجعة سواء كانت تتعلق بالسجلات أو بالأفراد أو الممتلكات.

وتتطلب الاستقلالية أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عن تنفيذ الأنشطة التي يتم تدقيقها وكذلك يجب أن تكون مستقلة عن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية مما يعزز موضوعية ونزاهة هذه الوظيفة، الأمر الذي يتطلب أن يكون تبعية التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في مجلس الإدارة، ويكون الاتصال مباشرة مع هذا المستوى وكذلك تتطلب الاستقلالية عدم وجود تضارب في المصالح بين موظفي التدقيق والمنشأة (نسمان، 2009، 45).

ولكي يكون المدقق الداخلي مستقلاً يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية: (مخروف، 2007:

(82

1. رفع المكانة التنظيمية للمدقق الداخلي بأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للتدقيق.

2. أن يحظى المدقق الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفته التدقيق الداخلي الذي يتضمن تحديداً واضحاً ورسمياً لأهداف وظيفته التدقيق الداخلي وسلطاتها ومسئولياتها والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي، ونطاق وظيفته التدقيق الداخلي.

3. أن يكون تعيين رئيس وحدة التدقيق الداخلي وعزله من اختصاص أعلى هيئة إدارية أو لجنة التدقيق.

4. أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادراً على صنع الأحكام إبداء الرأي دون تحيز.

5. أن يتحرر المدققين الداخليين من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرياً على نطاق عملهم والأحكام أو الأداء التي يتم إصدارها في تقرير التدقيق.

يعد استقلال المدقق الداخلي واحداً من أهم عوامل نجاح مهنة التدقيق الداخلي في سبيل قيامها بأداء أهدافها بفعالية، إلا أن الواقع العملي يبين عدم اكتمال ذلك العامل الهام بالكيفية التي تكفل للمدقق الداخلي أداء واجبات مسؤولياته على الوجه الأكمل، وذلك لما يلي (ليبب: 2006، 181):

1. عدم ادراك إدارات بعض المنشآت لأهمية نشاط التدقيق الداخلي.
2. عدم توافر الكفاءات المهنية المناسبة للقيام بأنشطة التدقيق الداخلي.
3. عدم التأهيل الكافي لأعضاء فريق مهنة للتدقيق الداخلي.
4. تبعية إدارة التدقيق الداخلي تنظيمياً إلى بعض المستويات الإدارية دون مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
5. عدم وجود منظمات مهنية تتولى إصدار المعايير المهنية وتشرف على شئون المهنة في العديد من الدول.

إن كارثة انهيار شركة (Enron) للطاقة قد وجهت الأنظار نحو أثر عدم توافر الاستقلال الكافي لإدارة التدقيق الداخلي، وإن التدقيق الداخلي يعد أحد شركاء وقوع تلك الكارثة، لذلك لا بد من تفاعل المحاور الثلاثة منظومة حوكمة الشركات، استقلال إدارة التدقيق الداخلي، دور لجان التدقيق، كمصفوفة متكاملة في سبيل دعم استقلال المدقق الداخلي (Strine: 2002,137).

3-1-4-2: تفعيل دور لجان التدقيق:

تتبع لجنة التدقيق لمجلس الإدارة وهي في أغلب الأحيان تتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين على قدر كبير من الخبرة والدراية المالية والرقابية، ويعتبر وجود لجنة التدقيق أمراً ضرورياً لضمان استقلال وحياد المدقق الداخلي، كما أنه لا بد من وجود اتصال مباشر ومستمر بين لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي لضمان الارتقاء بعملة التدقيق الداخلي، والحصول على تقارير موضوعية (محمود و جرجس: 2000، 11).

وتعد لجان التدقيق أحد محاور الارتكاز الهامة، لرفع درجة كفاءة أداء مهنة التدقيق الداخلي بمنشآت الأعمال، حيث تنامي الاهتمام بحقيقة الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق (ليبب: 2007، 67).

إن توافر الاستقلالية والخبرة المحاسبية والمالية في أعضاء لجان التدقيق، من شأنه أن يضيف على طبيعة العلاقة القائمة بين لجان التدقيق، وبين إدارات التدقيق الداخلي درجة عالية من الثقة، والقدرة على حماية استقلال المدقق الداخلي، وتحفيزه على إضافة قيمة حقيقية للمنشأة التي ينتمي إليها، وذلك من خلال توفير المناخ المناسب للقيام بمهام مسؤولياته، على نحو أكثر كفاءة وفاعلية، كما أن ارتفاع كفاءة أداء إدارات التدقيق الداخلي، سينعكس أثره بالإيجاب على دعم منظومة حوكمة الشركات. (Gramling: 2004, 226).

إن هناك ضرورة لارتكاز أداء لجان التدقيق على أساس المداخل المهنية الحديثة، مثل مدخل القيمة المضافة، ومدخل إدارة مخاطر نشاط المنشأة ومدخل إدارة وتوصيل المعلومات بين كل من إدارات التدقيق الداخلي وكافة الكوادر المحاسبية والمالية بمنشآت الأعمال، ومدخل التقييم المتوازن للأداء في تقييم أداء كل من لجان التدقيق وإدارات التدقيق الداخلي، كما توجد ضرورة لقيام لجان التدقيق باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) ضمن المنهجية المستخدمة في تقييم درجة كفاءة أداء إدارات التدقيق الداخلية بمنشآت الأعمال، وذلك لما يتميز به هذا النموذج من شموله ومراعاته لإستراتيجيات المنشأة، وضرورة التحديد الواضح للكيفية التي يمكن من خلالها أن تعكس مقاييس ومؤشرات تقييم الأداء رسالة وأهداف المنشأة. (هيليل: 2009، 51-52)

إن هناك أهمية لتبني لجان التدقيق بمنشآت الأعمال لمدخل تقييم وقياس الأداء المتوازن، وذلك سواء بالنسبة لتقييم أداء تلك اللجان، أو في تقييم أداء إدارات التدقيق الداخلي، بحيث يقوم هذا المدخل على أساس تقييم أداء لجان التدقيق وإدارات التدقيق الداخلي، وفقاً لمدى تحقيقها لرسالتها الأساسية وأهدافها الاستراتيجية، وبحيث يشتمل النموذج على مقاييس تقييم المخرجات ومحركات أداء تلك المخرجات بحيث تجمعهم علاقة سببية منطقية، وذلك بما دعم مدخل القيمة المضافة، وتدعيم التطبيق الفعال لإطار حوكمة الشركات. (Kaplan & David: 2005, 78).

ولا توجد تعليمات أو نشرات صادرة عن المنظمات المعنية تحدد بدقة مهام لجنة التدقيق، وبمعنى آخر لا يوجد اتفاق على أنشطة معينة يجب على لجنة التدقيق القيام بها، حيث أن هذه المهام قد تتسع وقد تضيق بحسب نشاط وهيكل الشركة، فقد تنحصر في مهمة متابعة المدقق الخارجي وقد تمتد لتشمل التدخل في جميع المسائل المالية للشركة وتقييم أداء الإدارة والإشراف على عمل إدارة التدقيق الداخلي، ومما لا شك فيه أن التوضيح الدقيق لمسؤوليات لجنة التدقيق يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضائها، وفي نفس الوقت إبرازها إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل

مع اللجنة مثل إدارة الشركة والمدقق الخارجي والمدققين الداخليين، بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المسؤوليات بين الأطراف المختلفة (سليمان، 2006: 161).

لذلك فإن تحديد تلك المهام يعد أمراً مهماً لزيادة فاعلية أداء لجنة المراجعة والمجال الذي يتعين العمل من خلاله، وفي ذلك تصنف مهام لجنة المراجعة في ثلاثة مجالات (Wolinzer,) 48-47:1995):

أولاً: مسؤوليات تتعلق بقضايا المحاسبة والتقارير المالية وتتمثل في:

1. مراجعة البيانات المالية السنوية والمرحلية قبل عرضها على مجلس الإدارة.
2. مراجعة السياسات المحاسبية المتبعة، وتأثيرات التغيرات في السياسات المحاسبية .
3. فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من توافق الممارسات الفعلية مع هذه الأنظمة.
4. تقدير مدى تعرض البيانات المالية للغش، ومعالجة حالات الغش المكتشفة.
5. مراجعة جميع العمليات المهمة غير العادية والتصرفات المشكوك في عدم قانونيتها.
6. تقييم ما تقوم به الإدارة من تخمينات وتقديرات محاسبية لها تأثير مهم في البيانات المالية.

ثانياً: مسؤوليات مرتبطة بالمدققين وأنشطة التدقيق وتتمثل في:

1. التوصية بتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه.
2. مراجعة خطط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحديد مدى فاعليتها.
3. مراجعة الترتيبات المتعلقة بتنسيق أعمال المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.
4. مراجعة خطاب الإدارة الذي يصدر عن المدقق الخارجي الموجه إلى مجلس الإدارة.
5. التحقق من عدم تقييد نطاق المدقق الخارجي أو أي تدخل من الإدارة أو تأثير مفرط فيه.
6. معالجة أي خلاف بين المدقق الداخلي والمديرين، وحسم الأمور المختلف فيها.
7. مراقبة الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي والتحقق من مدى كفايتها.
8. مراجعة حجم الأتعاب المدفوعة للمدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية.

ثالثاً: مسؤولية مرتبطة بالحوكمة وتتمثل في:

1. تسهيل وتحسين الاتصال بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة.
2. مراجعة سياسات الشركة وممارساتها على ضوء الاعتبارات الأخلاقية.
3. مراقبة الكيفية التي تدار بها أمور الشركة ومدى توافقها مع نظامها الأساسي، والتأكد من الالتزام بتطبيق التعليمات والقواعد المتبعة.

إلا أنه يجب على لجنة التدقيق تحديد ما إذا كانت أنشطة التدقيق الداخلي قد تم تنفيذها حسب معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، كما يكون من الواجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي إعلام لجنة التدقيق بنتائج وتوصيات التدقيق الهامة (سلطان: 2005، 220).

ويرى الباحث أنه يجب على إدارة التدقيق الداخلي رفع تقاريرها مباشرة إلى لجنة التدقيق من أجل تقوية العلاقة بينهما، وهو ما ينعكس بالإيجاب على دعم استقلال المدقق الداخلي. حيث إن قيام لجان التدقيق بدورها الفعال في مجال الإشراف وتطوير وتنمية إدارات التدقيق الداخلي، والتحقق من استقلالية وكفاءة المدققين الداخليين، والقيام بدور حلقة الوصل الفعالة بين إدارة التدقيق ومراقب الحسابات وبين مجلس الإدارة، إنما يمثل أحد مداخل الارتقاء بدرجة كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية بمنشآت الأعمال ومن ثم تحسين فعالية أداء المدقق الداخلي (Melendy: 2007, 65)

وإن توافر لجان تدقيق مستقلة وذات كفاءة مرتفعة، يعد من أهم متغيرات التطبيق الكفاء والفعال لإطار حوكمة الشركات بمنشآت الأعمال، وذلك من زاويتين متكاملتين، الزاوية الأولى إن الإطار السليم لحوكمة الشركات -يتطلب ضمن مقومات إرساله وتطوره، ضرورة توافر لجنة تدقيق مستقلة، ذات رؤية موضوعية وعمق نظر، تقوم بدورها في مجال الإشراف والرقابة بما يخدم ويحمي حقوق أصحاب المصالح بمختلف نوعياتهم، الزاوية الثانية إن الدور الهام والفعال الذي تقوم به لجان التدقيق في مجال دراسة وتقييم دور إدارات التدقيق الداخلي، وتقديم التوصيات اللازمة للارتقاء بمستوى أدائها بوجه عام، لينعكس أثره بشكل مباشر في تدعيم متغيرات تطبيق إطار حوكمة الشركات (هليل: 2009، 54).

2-4-2: عوامل تحسين فعالية أداء المدقق الداخلي بمنشآت الأعمال:

للقوف على مواطن الضعف وعلاجها ومواطن القوة وتنميتها، ومن ثم تقديم الحلول المناسبة لتحسين فعالية أداء المدقق الداخلي، هناك بعض العوامل التي ينبغي التركيز عليها عند تقييم مدى فعالية أداء المدقق الداخلي بمنشآت الأعمال وهي (عيسى، 2008: 24-28):

1-2-4-2: خبرة المدقق الداخلي ومستواه العلمي:

تلعب الخبرة المهنية دوراً هاماً في مجال تحسين أحكام المدقق الداخلي، ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق، وترجع أهمية هذا الدور إلى اعتماد الكثير من أحكام التدقيق على

الحكم الشخصي للمراجع، وتعد الخبرة المكتسبة من قبيل المؤثرات الهامة في هذا المجال (Ridley, 2004)

كما تعد خبرة المدقق الداخلي ومستواه العلمي من المتطلبات الأساسية لزيادة فعالية أدائه، حيث يجب عند تقييم خبرة المدقق الداخلي ومستواه العلمي الأخذ ف الحسبان طبيعة عمله، والقدرات التي يتمتع بها للحصول على المعلومات (عيسى، 2008: 24).

إن خبرة المدقق الداخلي ومستواه العلمي من العوامل الأساسية لضمان كفاءة وفعالية أداء المدقق، ومن ثم إدارة التدقيق الداخلي، وإمكانية اعتماد الإدارة العليا على الخبرة العملية للمدقق الداخلي عند قيامه بالحكم على الأحداث، وتقييم المخاطر، وإصدار الأحكام على نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة (هليل، 2009: 55)

كما أنه من الضروري أن يكون المدقق الداخلي على دراية كاملة بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، والالتزام بقواعد السلوك المهني، حيث أن ذلك بعد من الأمور اللازمة لصقل خبرته العملية (Sinason, 2002: 4).

وتتمثل الخبرة المكتسبة للمدقق الداخلي في رصيد المعرفة المتراكم في مجال تخصصه، والتي يحصل عليها بصفة مستمرة، من خلال مناهج الدراسة العلمية، والتي يجب أن تكون متجددة ووسائلها متطورة حتى تؤتي ثمارها (عبد الوهاب ومجاهد، 1991: 97).

إن اكتمال المعرفة والخبرة لدى المدقق الداخلي لا تأتي إلا بالممارسة المستمرة لأعمال التدقيق، والرغبة لديه باستمرار للاستزادة من المعرفة في مجال تخصصه، وهو ما يتفق مع المحور الرابع من محاور بطاقة قياس الأداء المتوازن لأداء التدقيق الداخلي والخاص بالنمو والتعلم (هليل، 2009: 56).

2-2-4-2: دعم الإدارة العليا لإدارة التدقيق الداخلي

لقد أصبح من المعروف أن وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المعاونة، وذلك لأنها تعمل على مد الإدارة العليا للمنشأة بالمعلومات الضرورية، وفي التوقيت المناسب لاتخاذ القرارات السليمة، والتي تضمن إدارة المنشأة بكفاءة وفاعلية (Ridley, 2004).

ونظراً للتطور الكبير في مجال عمل التدقيق الداخلي، فقد زاد اعتماد الإدارة العليا عليها في تقديم المعلومات والتوصيات التي من شأنها إضافة قيمة حقيقية للمنشأة من ناحية، وتحسين جودة العملية الإدارية من ناحية أخرى (عيسى: 2008، 27).

كما أنه هناك دور للمدقق الداخلي في مساعدة الإدارة في عملية تحديد وتقييم المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، ويتحقق ذلك من خلال تزويد الإدارة بالتأكدات التي تفيد أن عملية إدارة المخاطر تتم بكفاءة وفاعلية (هليل: 2009، 56).

حيث يعتمد تحديد الموقع التنظيمي المناسب لوظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة على عاملين هامين، أولهما: وجوب ضمان استقلالها، وثانيهما: وجوب تحديد موقعها عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها (سلطان: 2005، 219).

الخلاصة:

في هذا الفصل تناول الباحث بطاقة قياس الأداء المتوازن من حيث المفهوم، وأسباب الظهور، والأبعاد المكونة لبطاقة قياس الأداء المتوازن "البعد المالي، وبعد العمليات الداخلية، وبعد العملاء، وبعد التعلم والنمو"، والمحاور التي يتكون منها كل بعد "الأهداف، والمقاييس، والمعايير، والمبادرات أو الخطوات الإجرائية"، كما تم تناول الصفات الأساسية "العلاقة السببية، الصفات التعددية، الصفة التوازنية، الصفة الدافعية، محدودية المعلومات"، والمزايا والمعوقات استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، وخطوات بناء بطاقة قياس الأداء المتوازن وقواعد تطبيقها، واستخدامها في دوائر التدقيق الداخلي في منشآت الأعمال، كما تم التعرف على كيفية تحسين الأداء المهني للمراجع الداخلي من خلال التعرف على الوسائل والعوامل التي تساعد على تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي.

الفصل الثالث
الطريقة والإجراءات

3-0 مقدمة

3-1 منهج الدراسة

3-2 صدق وثبات الاستبانة

3-3 المعالجات الإحصائية

3-0: مقدمة

يُعد منهج الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول علي البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وبناءً على ذلك تناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

3-1: منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تضمنها والآثار التي تحدثها.

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات

- المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

3-2: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من موظفي دوائر وأقسام التدقيق الداخلي والحسابات في الجامعات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة وهي كالتالي "الجامعة الإسلامية، جامعة الأزهر، جامعة الأقصى، جامعة القدس المفتوحة، جامعة فلسطين، الكلية الجامعية" والبالغ

عدددهم (65) موظف، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فسوف يستخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل.

وتم توزيع الاستبانة على افراد مجتمع الدراسة وتم استرجاع (53) استبانة، وبعد تفحص الاستبانات لم يتم استبعاد أي استبانة نظراً لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (53) استبانة.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

1. المسمى الوظيفي

يبين جدول رقم (1-3) أن 11.3% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي "مدير دائرة (وحدة) التدقيق"، و7.5% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي "مدير مالي"، و28.3% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي "مدقق داخلي"، و 11.3% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي "رئيس قسم الحسابات"، و41.6% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي "محاسب"، وهذا يتناسب مع طبيعة الهيكل التنظيمي للدوائر المالية كما يتناسب أيضاً مع أعمال دوائر وأقسام التدقيق الداخلي والحسابات في الجامعات الفلسطينية.

جدول رقم (1-3) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	المسمى الوظيفي
11.3	6	مدير دائرة (وحدة) التدقيق
7.5	4	مدير مالي
28.3	15	مدقق داخلي
11.3	6	رئيس قسم الحسابات
41.6	22	محاسب
100.0	53	المجموع

2. الدرجة العلمية

يبين جدول رقم (2-3) أن 52.8% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، و47.2% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير"، وفي ذلك دلال على إهتمام إدارة الجامعات الفلسطينية بمستوى هذه الأقسام وإدراك أهميتها، كما تعكس النسبة قدرة المشاركين في الدراسة على استيعاب أسئلة الدراسة وتفهم مشكلتها مما يساعد في تدعيم الحكم وفرضيات الدراسة.

جدول رقم (2-3) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	28	52.8
ماجستير	25	47.2
المجموع	53	100.0

3. الخبرة العملية

يبين جدول رقم (3-3) أن 15.1% من مجتمع الدراسة تراوحت خبرتهم "أقل من 5 سنوات"، و26.4% من مجتمع الدراسة تراوحت خبرتهم "من 5 - أقل من 10 سنوات"، و30.2% من مجتمع الدراسة تراوحت خبرتهم "من 10 - أقل من 15 سنة"، و28.3% من مجتمع الدراسة تراوحت خبرتهم "15 سنة فأكثر" يلاحظ أن أكثر 50% من مجتمع الدراسة خبرتهم أكثر من 10 سنوات حيث يساعد ذلك في تحقيق أهداف الدراسة.

جدول رقم (3-3) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة العملية

الخبرة العملية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	8	15.1
من 5 - أقل من 10 سنوات	14	26.4
من 10 - أقل من 15 سنة	16	30.2
15 سنة فأكثر	15	28.3
المجموع	53	100.0

4. الشهادات المهنية

يبين جدول رقم (3-4) أن 20.8% من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة مهنية " AICPA"، و79.2% من مجتمع الدراسة غير حاصلين على أي شهادة مهنية، وهذا يتطلب إيفاد الموظفين والمدققين للحصول على شهادات مهنية متخصصة من الجمعيات والمجامع المهنية ذات العلاقة.

جدول رقم (3-4) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادات المهنية
20.8	11	AICPA
79.2	42	لا يوجد
100.0	53	المجموع

5. مكان العمل

يبين جدول رقم (3-5) أن 22.6% من مجتمع الدراسة يعملون في "الجامعة الإسلامية"، و13.2% من مجتمع الدراسة يعملون في "جامعة الأزهر"، و20.8% من مجتمع الدراسة يعملون في "جامعة الأقصى"، و17.0% من مجتمع الدراسة يعملون في "جامعة القدس المفتوحة"، و13.2% من مجتمع الدراسة يعملون في "جامعة فلسطين"، و13.2% من مجتمع الدراسة يعملون في "الكلية الجامعية".

جدول رقم (3-5) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مكان العمل

النسبة المئوية	التكرار	مكان العمل
22.6	12	الجامعة الإسلامية
13.2	7	جامعة الأزهر
20.8	11	جامعة الأقصى
17.0	9	جامعة القدس المفتوحة
13.2	7	جامعة فلسطين
13.2	7	الكلية الجامعية
100.0	53	المجموع

3-3: أداة الدراسة

تم إعداد استبانة حول "دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة". حيث تم استخدامها كأداة للدراسة وقد تم تقسيمها إلى قسمين كما يلي:

القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 5 فقرات.

القسم الثاني: تتناول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

المحور الأول: مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة ويتكون من 11 فقرة.

المحور الثاني: مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة ويتكون من 9 فقرات.

المحور الثالث: تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي ويتكون من 7 فقرات.

المحور الرابع: مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة ويتكون من 8 فقرات.

وقد كانت الإجابات على حسب مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في جدول رقم

(3-6):

جدول رقم (3-6) مقياس الإجابات

1	2	3	4	5	الدرجة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التصنيف

3-4: صدق وثبات الاستبيان

3-4-1: صدق فقرات الاستبانة

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق أيضاً "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها".

وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة بطريقتين كما يلي:

1. الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين):

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (8) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر وجامعة الأمة متخصصين في المحاسبة والإحصاء، ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكرت المستخدم في الاستبانة، وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة استطلاعية بلغ حجمها 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وتبين الجداول من الرقم (3-7) وحتى الرقم (3-10) أن معاملات ارتباط بيرسون دالة عند مستوى دلالة

0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3-7) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	الإدارة العليا بدائرتكم تتبنى وتدعم تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن.	0.784	0.000
2	لدى دائرتكم خطة إستراتيجية يتم الالتزام بها.	0.503	0.010
3	ترتبط الأهداف الإستراتيجية لدائرتكم بميزة تنافسية عن الأهمية الاستراتيجية.	0.556	0.004
4	الأهداف الإستراتيجية بدائرتكم قابلة للتطوير.	0.919	0.000
5	يتوفر لدى دائرتكم الكادر العلمي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تحددها.	0.753	0.000
6	يتوفر لدى دائرتكم الكادر المهني لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تحددها.	0.590	0.002
7	يمكن تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة من خلال الموارد المالية المتاحة.	0.608	0.001
8	يتم إشراك جميع العاملين بدائرتكم في عملية صنع القرار في مختلف المجالات.	0.577	0.003
9	تتوافر البيانات من مصادر متعددة وتعطي معنى محدد لقياس الأداء بدائرتكم.	0.851	0.000
10	يتوفر لدى دائرتكم نظام إداري قادر على الاتصال بسهولة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.	0.528	0.007
11	تستخدم دائرتكم نظام محاسبي جيد ومحوسب للقيام بعملها بالشكل المطلوب.	0.795	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

جدول رقم (3-8) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تقوم إدارة التدقيق بممارسة التقييم الذاتي وبيان مدى التقدم الذي أحرزته في مجال إنجاز أهدافها ورسالتها الأساسية في سياق الإستراتيجية العامة للمؤسسة.	0.609	0.001
2	يلتزم المدقق الداخلي بالإلمام والفهم الكافي لطبيعة نشاط وعمليات التدقيق الذي من شأنه رفع كفاءة أدائه المهني.	0.754	0.000
3	تقوم إدارة التدقيق الداخلي ببناء مقاييس لتقييم أداء المدققين الداخليين بحيث تكون ممثلة تمثيلاً صادقاً لإستراتيجية إدارة التدقيق، من شأنه العمل على رفع درجة كفاءة أداء المدقق الداخلي.	0.698	0.000
4	تقييم الأداء المهني بدائرتكم يقيس مدى ارتباط العمليات قصيرة الأجل بالأهداف طويلة	0.815	0.000

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	الأجل.		
5	تهتم إدارة الدائرة بتقييم الأداء المهني من جوانب غير مالية بالإضافة إلى الجوانب المالية.	0.847	0.000
6	تقوم إدارة التدقيق بدائرتكم بالمساهمة الفعالة في إرساء وتطوير قاعدة إدارة وتوصيل المعلومات بين إدارة الوحدة وبين كافة الكوادر المحاسبية والإدارة المالية بالجامعة.	0.699	0.000
7	يقوم مدير الدائرة بتقييم أداء المدققين الداخليين الذي من شأنه دفعهم نحو الارتقاء بكفاءة أدائهم المهني.	0.829	0.000
8	يقوم مدير الدائرة بالتعرف على نقاط القوة والضعف القائمة في الأداء المهني للمدققين الداخليين.	0.754	0.000
9	التحقق فيما إذا كانت مؤشرات الأداء الموضوعية تعكس بوضوح القيمة مضافة التي يمكن لدائرة التدقيق الداخلي إضافتها للمؤسسة.	0.484	0.014

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

جدول رقم (9-3) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في تحديد المدققين الذين يحتاجون إلى تحسين أدائهم المهني بدائرتكم.	0.720	0.000
2	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في توفير معلومات مهمة لتحقيق الإستراتيجية المهنية لدائرتكم.	0.672	0.000
3	يوفر تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن آلية للتنسيق الفعال مع الجهات المختلفة.	0.530	0.006
4	يوجد متابعة مباشرة دورية لمراقبة تحسين الأداء المهني لدائرتكم.	0.540	0.005
5	تتبع الأقسام المختصة بالأداء المهني لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة ما يعزز الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي.	0.496	0.012
6	يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط ودراسة أسباب الانحراف بالزيادة والنقص لكل مدقق.	0.559	0.004
7	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في تحديد وتوضيح أبعاد القيمة المضافة التي تقدمها دائرة التدقيق للمؤسسة.	0.558	0.004

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

جدول رقم (10-3) الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تقوم إدارة دائرة (الوحدة) التدقيق بتقييم الأداء المالي لتحقيق أهدافها.	0.531	0.006
2	تقوم إدارة دائرة (الوحدة) التدقيق بتقييم رضا العملاء (المستفيدين من خدمات المراجعة) عن الخدمات التي تقدمها الدائرة.	0.565	0.003
3	تقوم إدارة دائرة (الوحدة) التدقيق بتقييم العمليات الداخلية لتحقيق أهدافها.	0.531	0.006
4	تقوم إدارة دائرة (الوحدة) التدقيق بتقييم التعلم والنمو للمراجعين الداخليين.	0.774	0.000
5	تقوم إدارة الدائرة (الوحدة) بربط معايير تقييم أدائها مع رؤيتها ورسالتها.	0.443	0.027
6	تغطي أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن الأربعة الاحتياجات الأساسية لدائرتكم للتنبؤ بالأداء المستقبلي.	0.419	0.037
7	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في الوصول إلى جميع الفئات المستهدفة لتقديم خدمات التدقيق المطلوبة.	0.613	0.001
8	تعتبر بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة لمتطلبات الشفافية في دوائر (وحدات) التدقيق الداخلية.	0.698	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

3-5: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يبين الجدول رقم (11-3) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361.

جدول رقم (11-3) معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	0.864	0.000
الثاني	مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة	0.619	0.001
الثالث	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بدوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي	0.671	0.000
الرابع	مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات بقطاع غزة	0.897	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

3-6: ثبات فقرات الاستبانة

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة، وتم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (12-3) أن هناك

معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان حيث بلغ 0.886 مما يشير إلى استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (12-3) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	0.750	0.857
الثاني	مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة	0.814	0.897
الثالث	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي	0.759	0.863
الرابع	مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	0.801	0.890
	جميع الفقرات	0.795	0.886

2- طريقة ألفا كرونباخ:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (13- 3) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ 0.892 مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (3-13) معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	11	0.831
الثاني	مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة	9	0.882
الثالث	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي	7	0.869
الرابع	مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	8	0.912
	جميع الفقرات	35	0.892

3-7: المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1. تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (4/5=0.8)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (14-3) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (14-3) مقياس ليكرت الخماسي

1.80-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5.0-4.20	الفترة (متوسط الفقرة)
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التقدير
1	2	3	4	5	الوزن

2. تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسة التي تتضمنها أداة الدراسة.

3. المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي، علماً بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

4. تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).

5. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

6. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

7. معادلة سبيرمان براون للثبات.

8. اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟
(1-Sample K-S).

9. اختبار t للعينة الواحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

10. اختبار t للفرق بين عينتين مستقلتين.

11. تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

الفصل الرابع نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

4-0 تمهيد

4-1 اختبار التوزيع الطبيعي

4-2 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

4-0: تمهيد

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الاستبانة واستعراض أبرز نتائج الدراسة والتي تم التوصل إليها من خلال فقراتها، وسيتم اختبار التوزيع الطبيعي، وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة.

4-1: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S)

سنعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (1- 4) نتائج الاختبار حيث إن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (4-1) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	11	0.085	0.071
الثاني	مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلية في الجامعات في قطاع غزة	9	0.959	0.065
الثالث	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي	7	0.961	0.084
الرابع	مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	8	0.085	0.073
	جميع الفقرات	35	0.958	0.064

4-2 تحليل فقرات و فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60% والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد 3)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد

العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.01 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60% والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد 3)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05.

اختبار فرضيات الدراسة

بالإطلاع على الدراسات السابقة التي ركزت على بطاقة قياس الأداء المتوازن وتطبيقها على قطاعات مختلفة، تمت صياغة الفرضيات في ضوء مشكلة الدراسة، ولأجل تحقيق أهداف الدراسة والوصول لحلول مشكلة الدراسة، يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

1-2-4: اختبار الفرضية الأولى

تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (2-4) والذي يبين آراء أفراد مجتمع الدراسة في فقرات المحور الاول (مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة) حيث يتبين ان أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي 83.02% وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "دوائر التدقيق الداخلي تستخدم نظام محاسبي جيد ومحوسب للقيام بعملها بالشكل المطلوب".

2. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي 80.38% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "الأهداف الاستراتيجية في دوائر التدقيق الداخلي قابلة للتطوير".

كما يتبين ان أقل فقرتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي 68.68% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "الإدارة العليا تتبنى وتدعم تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن".

2. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي 61.13% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.679 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على إنه "يتم إشراك جميع العاملين في عملية صنع القرار في مختلف المجالات بدرجة متوسطة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة) تساوي 3.75 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.516 والوزن النسبي يساوي 75.03% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 10.679 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على توافر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (2-4) تحليل فقرات المحور الأول: مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	الإدارة العليا بدائرتكم تتبنى وتدعم تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن.	3.43	0.747	68.68	4.229	0.000
2	لدى دائرتكم خطة إستراتيجية يتم الالتزام بها.	3.66	0.783	73.21	6.139	0.000
3	ترتبط الأهداف الإستراتيجية لدائرتكم بميزة تنافسية عن الأهمية الاستراتيجية.	3.70	0.774	73.96	6.564	0.000
4	الأهداف الإستراتيجية بدائرتكم قابلة للتطوير.	4.02	0.820	80.38	9.044	0.000
5	يتوفر لدى دائرتكم الكادر العلمي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تحددها.	3.98	0.571	79.62	12.499	0.000
6	يتوفر لدى دائرتكم الكادر المهني لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تحددها.	4.02	0.604	80.38	12.277	0.000
7	يمكن تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة من خلال الموارد المالية المتاحة.	3.66	0.783	73.21	6.139	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
8	يتم إشراك جميع العاملين بدائرتكم في عملية صنع القرار في مختلف المجالات.	3.06	0.989	61.13	0.417	0.679
9	تتوافر البيانات من مصادر متعددة وتعطي معنى محدد لقياس الأداء بدائرتكم.	3.70	0.668	73.96	7.614	0.000
10	يتوفر لدى دائرتكم نظام إداري قادر على الاتصال بسهولة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.	3.89	0.543	77.74	11.894	0.000
11	تستخدم دائرتكم نظام محاسبي جيد ومحوسب للقيام بعملها بالشكل المطلوب.	4.15	0.690	83.02	12.135	0.000
	جميع الفقرات	3.75	0.516	75.03	10.596	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "52" تساوي 2.01

4-2-2: اختبار الفرضية الثانية

تتوفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (3-4) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة) حيث يتبين أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي 81.13% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الداخلي يلتزم بالإلمام والفهم الكافي لطبيعة نشاط وعمليات التدقيق الذي من شأنه رفع كفاءة أدائه المهني".

2. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي 73.96% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مدير الدائرة يقوم بتقييم أداء المدققين الداخليين الذي من شأنه دفعهم نحو الارتقاء بكفاءة أدائهم المهني".

كما يتبين ان أقل فقرتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي 69.06% وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "إدارة الدائرة تهتم بتقييم الأداء المهني من جوانب غير مالية بالإضافة إلى الجوانب المالية".

2. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي 68.30% وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "الأداء المهني بدائرتكم تقييم يقيس مدى ارتباط العمليات قصيرة الأجل بالأهداف طويلة الأجل".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة) تساوي 3.65 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.522 والوزن النسبي يساوي 72.91% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 9.012 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على توافر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبناءً عليه يتم قبول الفرضية، فتوافر مقاييس متكاملة يعتبر من سمات أنظمة تقويم الأداء الحديثة وتوفره بدرجة كبيرة يعزز قدرة دوائر التدقيق الداخلي على تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن لرفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي.

جدول رقم (3-4) تحليل فقرات المحور الثاني: مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تقوم إدارة التدقيق بممارسة التقييم الذاتي وبيان مدى التقدم الذي أحرزته في مجال إنجاز أهدافها ورسالتها الأساسية في سياق الإستراتيجية العامة للمؤسسة.	3.68	0.728	73.58	6.794	0.000
2	يلتزم المدقق الداخلي بالإلمام والفهم الكافي لطبيعة نشاط وعمليات التدقيق الذي من شأنه رفع كفاءة أدائه المهني.	4.06	0.569	81.13	13.521	0.000
3	تقوم إدارة التدقيق الداخلي ببناء مقاييس لتقييم أداء المدققين الداخليين بحيث تكون	3.66	0.807	73.21	5.955	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	ممثلة تمثيلاً صادقاً لإستراتيجية إدارة التدقيق، من شأنه العمل على رفع درجة كفاءة أداء المدقق الداخلي.					
4	تقييم الأداء المهني بدائرتكم يقيس مدى ارتباط العمليات قصيرة الأجل بالأهداف طويلة الأجل.	3.42	0.692	68.30	4.370	0.000
5	تهتم إدارة الدائرة بتقييم الأداء المهني من جوانب غير مالية بالإضافة إلى الجوانب المالية.	3.45	0.774	69.06	4.261	0.000
6	تقوم إدارة التدقيق بدائرتكم بالمساهمة الفعالة في إرساء وتطوير قاعدة إدارة وتوصيل المعلومات بين إدارة الوحدة وبين كافة الكوادر المحاسبية والإدارة المالية بالجامعة.	3.62	0.740	72.45	6.128	0.000
7	يقوم مدير الدائرة بتقييم أداء المدققين الداخليين الذي من شأنه دفعهم نحو الارتقاء بكفاءة أدائهم المهني.	3.70	0.774	73.96	6.564	0.000
8	يقوم مدير الدائرة بالتعرف على نقاط القوة والضعف القائمة في الأداء المهني للمدققين الداخليين.	3.70	0.774	73.96	6.564	0.000
9	التحقق فيما اذا كانت مؤشرات الأداء الموضوعية تعكس بوضوح القيمة مضافة التي يمكن لدائرة التدقيق الداخلي إضافتها للمؤسسة.	3.53	0.749	70.57	5.132	0.000
	جميع الفقرات	3.65	0.522	72.91	9.012	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 52" تساوي 2.01

3-2-4: اختبار الفرضية الثالثة

تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4-4) والذي يبين آراء أفراد مجتمع الدراسة في فقرات المحور الثالث (تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي) حيث يتبين ان أعلى فئتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي 80% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يوفر آلية للتنسيق الفعال مع الجهات المختلفة".

2. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي 79.62% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في توفير معلومات مهمة لتحقيق الإستراتيجية المهنية لدائرتكم".

كما يتبين أن أقل فئتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي 73.58% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "الأقسام المختصة بالأداء المهني تتبع لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة ما يعزز الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي".

2. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي 72.08% وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إنه "يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط ودراسة أسباب الانحراف بالزيادة والنقص لكل مدقق".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي) تساوي 3.82 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.499 والوزن النسبي يساوي 76.50% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 12.044 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "أن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يؤدي إلى رفع كفاءة

الأداء المهني للمراجع الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة" عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. وبناءً عليه تم قبول الفرضية، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة كل من (هليل، 2009)، (البيب، 2006)، (مظهر، 2010) في أن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤدي إلى رفع كفاءة المدقق الداخلي.

جدول رقم (4-4) تحليل فقرات المحور الثالث: تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في تحديد المدققين الذين يحتاجون إلى تحسين أدائهم المهني بدائرتكم.	3.92	0.583	78.49	11.537	0.000
2	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في توفير معلومات مهمة لتحقيق الإستراتيجية المهنية لدائرتكم.	3.98	0.571	79.62	12.499	0.000
3	يوفر تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن آلية للتنسيق الفعال مع الجهات المختلفة.	4.00	0.734	80.00	9.921	0.000
4	يوجد متابعة مباشرة دورية لمراقبة تحسين الأداء المهني لدائرتكم.	3.75	0.705	75.09	7.799	0.000
5	تتبع الأقسام المختصة بالأداء المهني لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة ما يعزز الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي.	3.68	0.803	73.58	6.157	0.000
6	يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط ودراسة أسباب الانحراف بالزيادة والنقص لكل مدقق.	3.60	0.793	72.08	5.545	0.000
7	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في تحديد وتوضيح أبعاد القيمة المضافة التي تقدمها دائرة التدقيق للمؤسسة.	3.83	0.643	76.60	9.406	0.000
	جميع الفقرات	3.82	0.499	76.50	12.044	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "52" تساوي 2.01

4-2-4: اختبار الفرضية الرابعة

أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة لبيئة دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (5-4) والذي يبين آراء أفراد مجتمع الدراسة في فقرات المحور الرابع (مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة) حيث يتبين ان أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي 77.74% وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "إدارة دائرة (الوحدة) التدقيق تقوم بتقييم الأداء المالي لتحقيق أهدافها".

2. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي 76.60% وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "بطاقة قياس الأداء المتوازن تعتبر ملائمة لمتطلبات الشفافية في دوائر (وحدات) التدقيق الداخلية".

كما يتبين ان أقل فقرتين حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي 69.06% وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن الأربعة تغطي الاحتياجات الأساسية لدائرتكم للتنبؤ بالأداء المستقبلي".

2. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي 68.30% وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن "إدارة الدائرة (الوحدة) تقوم بربط معايير تقييم أدائها مع رؤيتها ورسالتها".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة) تساوي 3064 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.500 والوزن النسبي يساوي 72.74% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 9.269 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة لبيئة دوائر التدقيق

الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة" عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، حيث أن أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن تتلائم مع بيئة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.

جدول رقم (4-5) تحليل فقرات المحور الرابع: مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم الأداء المالي لتحقيق أهدافها.	3.89	0.610	77.74	10.591	0.000
2	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم رضا العملاء (المستفيدين من خدمات التدقيق) عن الخدمات التي تقدمها الدائرة.	3.51	0.639	70.19	5.802	0.000
3	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم العمليات الداخلية لتحقيق أهدافها.	3.72	0.717	74.34	7.277	0.000
4	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم التعلم والنمو للمدققين الداخليين.	3.57	0.772	71.32	5.335	0.000
5	تقوم إدارة الدائرة (وحدة) بربط معايير تقييم أدائها مع رؤيتها ورسالتها.	3.42	0.663	68.30	4.557	0.000
6	تغطي أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن الأربعة الاحتياجات الأساسية لدائرتكم للتنبؤ بالأداء المستقبلي.	3.45	0.637	69.06	5.171	0.000
7	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في الوصول إلى جميع الفئات المستهدفة لتقديم خدمات التدقيق المطلوبة.	3.72	0.568	74.34	9.196	0.000
8	تعتبر بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة لمتطلبات الشفافية في دوائر (وحدات) التدقيق الداخلية.	3.83	0.727	76.60	8.315	0.000
	جميع الفقرات	3.64	0.500	72.74	9.269	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "52" تساوي 2.01

5-2-4: اختبار الفرضية الخامسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المسمى الوظيفي، الدرجة العلمية، الخبرة العملية، الشهادات المهنية، مكان العمل)

وينتفع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى المسمى الوظيفي .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (6-4) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.369 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.57، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.066 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على "عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى المسمى الوظيفي" عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبناءً عليه يتم قبول الفرضية، أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة في آراء الفئة المستهدفة تعزى للمسمى الوظيفي.

جدول رقم (6-4) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى المسمى الوظيفي.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	بين المجموعات	2.045	4	0.511	2.078	0.098
	داخل المجموعات	11.809	48	0.246		
	المجموع	13.854	52			

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة	بين المجموعات	2.950	4	0.737	3.160	0.022
	داخل المجموعات	11.200	48	0.233		
	المجموع	14.150	52			
تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي	بين المجموعات	0.864	4	0.216	0.860	0.495
	داخل المجموعات	12.060	48	0.251		
	المجموع	12.924	52			
مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	بين المجموعات	2.205	4	0.551	2.449	0.059
	داخل المجموعات	10.803	48	0.225		
	المجموع	13.008	52			
جميع المحاور	بين المجموعات	1.602	4	0.400	2.369	0.066
	داخل المجموعات	8.112	48	0.169		
	المجموع	9.713	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 48" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.57

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الدرجة العلمية .

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الدرجة العلمية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (7-4) والذي يبين أن قيمة t المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.025 وهي اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.980، وهي أكبر من 0.05 مما يدل على "عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الدرجة العلمية" عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (4-7) نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي تعزى إلى الدرجة العلمية

البيان	الدرجة العلمية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	بكالوريوس	28	3.747	0.565	-0.067	0.947
	ماجستير	25	3.756	0.467		
مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة	بكالوريوس	28	3.603	0.523	-0.624	0.535
	ماجستير	25	3.693	0.526		
تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي	بكالوريوس	28	3.842	0.516	0.261	0.795
	ماجستير	25	3.806	0.488		
مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	بكالوريوس	28	3.670	0.504	0.502	0.618
	ماجستير	25	3.600	0.504		
جميع المحاور	بكالوريوس	28	3.711	0.457	-0.025	0.980
	ماجستير	25	3.714	0.412		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "51" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.01

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات المبحوثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الخبرة العملية .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات المبحوثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الخبرة العملية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (4-8)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.242، وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.866 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على "عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن

في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الخبرة العملية" عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبناءً عليه تم قبول الفرضية.

جدول رقم (4-8) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الخبرة العملية.

القيمة الاحتمالية	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.883	0.219	0.061	3	0.183	بين المجموعات	مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة
		0.279	49	13.670	داخل المجموعات	
			52	13.854	المجموع	
0.752	0.402	0.113	3	0.340	بين المجموعات	مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة
		0.282	49	13.809	داخل المجموعات	
			52	14.150	المجموع	
0.600	0.629	0.160	3	0.479	بين المجموعات	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي
		0.254	49	12.445	داخل المجموعات	
			52	12.924	المجموع	
0.708	0.465	0.120	3	0.360	بين المجموعات	مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة
		0.258	49	12.648	داخل المجموعات	
			52	13.008	المجموع	
0.866	0.242	0.047	3	0.142	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.195	49	9.571	داخل المجموعات	
			52	9.713	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 49" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.79

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الشهادات المهنية .

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الشهادات المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (9-4)، والذي يبين أن قيمة t المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.125 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.901 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على "عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى الشهادات المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (9-4) نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي تعزى إلى الشهادات المهنية

البيان	الشهادات المهنية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	AICPA	11	3.860	0.466	0.778	0.440
	لا يوجد	42	3.723	0.530		
مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة	AICPA	11	3.606	0.631	-0.281	0.780
	لا يوجد	42	3.656	0.497		
تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي	AICPA	11	3.740	0.428	-0.628	0.533
	لا يوجد	42	3.847	0.518		

البيان	الشهادات المهنية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	AICPA	11	3.670	0.563	0.248	0.805
	لا يوجد	42	3.628	0.490		
جميع المحاور	AICPA	11	3.727	0.411	0.125	0.901
	لا يوجد	42	3.709	0.442		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "51" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.01

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى مكان العمل.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى مكان العمل عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، والنتائج مبينة في جدول رقم (10-4) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.914 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.41، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.110 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على "عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى مكان العمل" عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (10-4) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات الباحثين حول دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي تعزى إلى مكان العمل.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة	بين المجموعات	2.263	5	0.453	1.835	0.124
	داخل المجموعات	11.591	47	0.247		
	المجموع	13.854	52			

القيمة الاحتمالية	قيمة " F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.050	2.410	0.578	5	2.888	بين المجموعات	مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة
		0.240	47	11.262	داخل المجموعات	
			52	14.150	المجموع	
0.092	2.025	0.458	5	2.291	بين المجموعات	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي
		0.226	47	10.633	داخل المجموعات	
			52	12.924	المجموع	
0.524	0.846	0.215	5	1.074	بين المجموعات	مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة
		0.254	47	11.934	داخل المجموعات	
			52	13.008	المجموع	
0.110	1.914	0.329	5	1.643	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.172	47	8.070	داخل المجموعات	
			52	9.713	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "5، 47" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.41

الفصل الخامس
النتائج والتوصيات

5-1 النتائج

5-2 التوصيات

5-3 الدراسات المستقبلية

5-1: النتائج

استهدفت هذه الدراسة البحث في أثر تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة على رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، وتوصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها إلى مجموعة من النتائج المهمة التالية:

1. تتوافر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن (وجود خطة استراتيجية، الكادر المهني والعلمي، الموارد المالية، نظام إداري جيد، نظام محاسبي ومحوسب) في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.
2. تتوفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.
3. تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.
4. تتلائم أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن مع بيئة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.
5. أن المدققين الداخليين في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة لديهم الفهم والإلمام الكافي بطبيعة نشاط وعمليات التدقيق وهذا من شأنه رفع كفاءة أدائهم المهني.
6. تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في توفير معلومات مهمة لتحقيق الإستراتيجية المهنية في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.
7. تعتبر بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة لمتطلبات الشفافية في دوائر التدقيق الداخلي.
8. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات المشاركين في الدراسة حول دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلي تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المسمى الوظيفي، الدرجة العلمية، الخبرة العلمية، الشهادات المهنية، مكان العمل).

5-2: التوصيات

وبناءً على ما تقدم من نتائج الدراسة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. ضرورة تبني ودعم تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.
2. ضرورة إشراك جميع العاملين في عملية صنع القرار في مختلف المجالات.
3. ضرورة الاهتمام بتقييم الأداء المهني من جوانب مختلفة غير الجوانب المالية.
4. أن يتم استقطاب الكوادر والخبرات الفنية التي لها القدرة على تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بشكل جيد وفعال في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية.
5. ضرورة قيام الجمعيات المهنية ممثلة في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين والجامعات الفلسطينية بدورها في إقامة الدورات التدريبية المتخصصة والمحاضرات وورش العمل للعاملين في القطاعات المختلفة، وذلك لإعلامهم بفوائد تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن والمزايا الناتجة عن تطبيقها وحثهم على تطبيقها.
6. ضرورة تدريس منهجية بطاقة قياس الأداء المتوازن ضمن مقررات المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في الجامعات الفلسطينية في مرحلة البكالوريوس ولو بشكل مختصر، والعمل على تدريس منهجية البطاقة بشكل تفصيلي وشامل في مرحلة الماجستير.

5-3: الدراسات المستقبلية

- يقترح الباحث مجموعة من الدراسات المستقبلية المهمة ويوصي بها الباحثين لتغطيتها بالبحث العلمي الجاد وهي:
1. إطار مقترح لتطبيق بطاقة قياس الاداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الشركات والمؤسسات والمنشآت في قطاع غزة.
 2. دور مدخل القيمة المضافة في تحسين جودة الأداء المهني في دوائر التدقيق في ظل حوكمة الشركات.
 3. دور بطاقة قياس الأداء المتوازن في تطبيق أسس حوكمة الشركات.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو جزر، محمد أحمد (2012)، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو شرح، جمال حسن (2012)، "مدى إمكانية تقويم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو قمر، محمد أحمد (2009)، "تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- إدريس، ثابت عبد الرحمن و المرسي، جمال الدين محمد (2006)، "الإدارة الاستراتيجية (مفاهيم ونماذج تطبيقية)"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
- البتانوني، علاء (2004)، "تأثير الربط والتكامل بين قياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء منظمات الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد الحادي والأربعون، 2004.
- بدر، محمد رجب (2013)، "دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- البدري، مسعود (2005)، "المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي"، مجلة دراسات الاقتصاد والتجارة، جامعة قاريونس، ليبيا، المجلد الثاني والعشرون - الثالث والعشرون.
- البشتاوي، سليمان حسين (2004)، "إطار علمي لجمع المقاييس المحاسبية المالية وغير المالية التشغيلية للأداء في ضوء المنافسة وعصر المعلوماتية (دراسة ميدانية في البنوك الأردنية)"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد العشرون، العدد الأول.

- جودة، محفوظ أحمد (2008)، "تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمونيوم الأردنية (دراسة تطبيقية)"، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني.
- الحفناوي، شوقي عبد العزيز (2005)، "حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي"، المؤتمر الخامس - حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، مصر.
- الخولي، هالة (2001)، "استخدام نموذج القياس الأداء المتوازن للأداء في قياس الإستراتيجي لمنشآت الأعمال"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد السابع والخمسون.
- درغام، ماهر موسى، وأبو فضة، مروان محمد (2009) "أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية" مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- زغلول، جودة عبد الرؤوف محمد (2010)، "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نموذج قياس رباعي المسارات لإدارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية"، بحث مقدم إلى برنامج الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية - مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، المنعقد خلال الفترة من 18-19 آيار 2010، المملكة العربية السعودية.
- زويلف، إنعام محسن حسن ونور، عبد الناصر (2005)، "أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء (دراسة تطبيقية في عينة المصارف الأردنية)"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الأول، العدد الثاني.
- سعيد، سناء (2005)، "تصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجي للجامعات باعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة - دراسة تطبيقية في جامعة بغداد"، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
- سلطان، عطية (2005)، "دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المنعقد خلال 24-28 سبتمبر.

- سليمان، محمد (2006)، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الاسكندرية، الدار الجامعية.
- الشيشيني، حاتم محمد عبد الرؤوف (2004)، "تحو إطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الأداء المتوازن"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول.
- طالبة، على إبراهيم (1992)، "قياس تأثير استخدام النظم المتقدمة لتشغيل البيانات على أداء إدارات المراجعة (دراسة ميدانية على بعض الوحدات الاقتصادية في سلطنة عمان)"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثالث.
- العبادي، مصطفى راشد (2002)، "إطار مقترح لتقييم أداء المنشآت الصناعية في ضوء بيئة التصنيع الحديثة (دراسة اختبارية)"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، بنها، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني.
- عبد الحليم، نادية راضي (2005)، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني.
- عبد العال، فاروق (2004)، "متطلبات تفعيل دور لجان المراجعة في البنوك التجارية في مصر"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ملحق العدد الثاني.
- عبد العزيز، شهيرة (2003)، "إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الثالث.
- عبد اللطيف، عبد اللطيف وتركمان، حنان (2006)، "بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، دمشق، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول.
- عبد الملك، أحمد رجب (2006)، "مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية (دراسة نظرية وتطبيقية)"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان.

- عبد الوهاب، إبراهيم طه و مجاهد، عبد الرازق (1991)، "نموذج إحصائي مقترح لقياس أثر الخبرة على أداء أعمال المراجعة"، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد، جامعة المنصورة، المجلد الخامس عشر، العدد الرابع.
- عبيد الله، فايزة محمود (2005)، "إطار مقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة في ظل استخدام نظام قياس الأداء المتوازن (دراسة تطبيقية)". رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، مصر.
- عوض، فاطمة (2009)، "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية - دراسة تطبيقية بنك فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- عيسى، سمير كامل (2005)، "نحو نموذج مقترح لتقييم مدى فاعلية أداء قسم المحاسبة والمراجعة الداخلية (دراسة تطبيقية)"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير.
- الغالبي، طاهر حسن، إدريس، وائل محمد (2009)، "الإدارة الاستراتيجية (منظور منهجي متكامل)"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- الغروري، علي مجدي (1998)، "نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء المتوازن في منشآت الأعمال (دراسة تجريبية)"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر - فرع البنات، المجلد الحادي والعشرون، العدد الخامس عشر.
- غوث، غادة منصور (2005)، "أهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية لزيادة فاعلية دور المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة (دراسة ميدانية على المنظمات الصناعية في مدينة جدة)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية.
- فتيحة، فنانة (2014)، "مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة ليند غاز)"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- لبيب، خالد عبد المنعم (2006)، "القيمة المضافة والتقييم المتوازن لأداء المراجعة في ظل إطار حوكمة الشركات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، العدد الأول، مارس 2006.

- محمود، سمير وجرجس، جرجس (2000)، "إطار مقترح لمعايير الارتقاء بحياد المراجع الداخلي (دراسة نظرية تطبيقية)"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- مظهر، محمد (2010)، "تقويم ومراجعة الأداء المتوازن في منظمات الأعمال وأثر ذلك على نظرية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة أم درمان، السودان.
- المغربي، عبد الحميد، وغربية، رمضان (2006)، "التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2007).
- النجار، جميل حسن (2013)، "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي - دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد التاسع والعشرون، فبراير 2013.
- نسمان، ابراهيم إسحاق (2009)، "دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة (دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين)"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- النمري، مجبور جابر (2005)، "التحديات التي تواجه استخدام نموذج تقييم الأداء المتوازن في الدول المتقدمة والنامية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الثاني.
- هليل، عاطف (2009)، "مدخل مقترح لتقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال في ظل حوكمة الشركات"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر.
- ياسين، سعد غالب (1998)، "الإدارة الاستراتيجية"، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- يوسف، محمد محمود (2005)، "البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.

- AL Mseden & Abu Nassar (2015), " *The Effect of Balanced Scorecard (BSC) Implementation on the Financial Performance of the Jordanian Companies*", Proceedings of 11th International Business and Social Science Research Conference 8 - 9 January, 2015, Crowne Plaza Hotel, Dubai, UAE.
- AL Shaikh Ali, Mohammed N. (2007) , "*Performance evaluation of Palestinian telecommunication corporation by using Balanced Scorecard approach*", Master research non publish, college of commerce, Islamic University- Gaza, Palestine.
- Borisas Seminogovas, Rolandas Rupsys,(2006) ,"*Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC Organizacijø Vadyba*", Sisteminiai Tyrimai, Kaunas, Iss. 39; pg. 215, 13
- Chatzkel, J. (2002). "*A Conversation with Goran Roos//Journal of Intellectual Capital*", Vol. 3 No. 2.
- Chaudron, David,(2003)."*Balanced Scorecard, BSC and Performance Improvement*", <http://www.organizedchange.com/balancedscorecard.htm> .
- Douglase, T. (1999), "*I'm Search of concepts of Auditor Independence*" The CPA Journal, New York , May, P. 38 – 42.
- Frigo, M, L, (2002) "*A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*", IIA, the Institute of Internal Auditor Research Foundation, Florid, (Jul).
- Gambus, A. & Lyons, B. (2002) "*The Balanced Scorecard at Philips electronics // Strategic Finance*", Vol. 84, No. 5.
- Gary, J. (2002), "*A Prescription For Good Governance* ", Canadian Business, Sep, Vol. 75, Iss. 23, P. 16 – 79.
- Gromling, A. et. Al. (2004), " *The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A synthesis of The Extant Internal Auditing Literature and Directions for future Research* ", Journal of Accounting Literature, Vol. 23, P. 194 – 243.
- Hopf, Richard H., and Litman, David J., and Pratsch, Lloyd W., and Ustad, Ida M., and Welch, Robert A., and Tychan, Terrence J., and Denett, Pauk A., "*Guide to a Balanced Scorecard:*

Performance Management Methodology, Moving from Performance Measurement to Performance Management".

- IIA (2002), "***Guidance for Internal Auditors***", Research Foundation, Florida, Aug, P. 1 -16.
- Jakobsen, Morten, (2008)."***Balanced scorecard development in Lithuanian companies: Case study of the Lithuanian consulting engineering company***", MSc in Finance and International Business. Master thesis, Aarhus School of Business, University of Aarhus, Lithuanian.
- Kaplan, Robert s., and Atkinson Anthony A., (1998)."***Advanced Management Accounting***", (3 ed), new jersey: printice Hall.
- Kaplan, S. Robert & Norton, David P, (1992) "***The Balanced Scorecard measures that drive performance***", Harvard Business Review. January – February.
- Kaplan, S. Robert & Norton, David P, (1996) "***The Balanced Scorecard Translating Strategy in Action***", Harvard Business Review.
- Marisawa, Torll, (2002)."***Building performance measurement system with the Balanced Scorecard Approach***", Nomura research Institute (NAI), paper No. 45, April, 1.15.
- Mathys, Nicholas J., and Thompson, Kenneth R., (2006)."***Using the Balanced Scorecard: Lessons Learned from the US Postal Service and the Defense Finance and Accounting Service***", IBM Center for the business Government.
- Mchemore, I. (1997), "***Expanding the Mission of Internal Audit***", Business finance, Aug.
- Niven, Paul R., (2006) "***Balanced Scorecard step by step***", John Wiley and Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. Published Imultaneously in Canada.
- Plant, Erin,(2007)."***Balanced Scorecard Masters 2007***",American Strategic Management Institute, www.ASMIweb.com.
- Porter, Michael E., (1996). "***What is Strategy?***", Harvard business review, November-December", president and fellows of Harvard college, 60-79.
- Ridley, 2004: Http: www.thiia.org/iiia/index

- Rousseau, A. F. (2004), "***Utilising the Balanced Scorecard for the Strategic Role Enhancement of Internal Auditing***", Thesis Magister Commercii in Business Management, Rand Afrikaans University.
- Sikka, P. & Wilmat, H. (1995), "***The Power of Independence: Accounting Organizations and Society***", P. 547 – 581.
- strine, L. E. (2002), "***Derivative Impact? Some Early Reflections on The Corporation Low Implications of the Enron Debacle*** ", The Business Lawyers, Aug, Vol. 57, Iss. 4, P. 1371 – 1383.
- Wolnizer, p.W (1995), "**Are Audit Committee Red Herrings**", Abacus, Vol.31, No.1, pp.45-66.
- Ziegenfuss, Douglas E. (2000) "***Developing an internal auditing department balanced scorecard***", Managerial Auditing Journal, Vol. 15 Iss: 1/2, pp.12 – 19.

الملاحق

ملحق رقم (1)

Islamic University – Gaza
Department of Post Graduate
faculty of Commerce
Accounting & Finance Program



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

الأخ/ات الكريم/ة: حفظه الله،،،
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

يطيب لي أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي أعد بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان:

دور بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي (دراسة تطبيقية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة)

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى وجود تأثير لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي على رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، حيث يحاول الباحث الاسترشاد بإجاباتكم إيماناً منه بأهمية رأيكم حول موضوع البحث ومدى قدرة دائرتكم على تطبيقه، فإني أتطلع إلى حسن تعاونكم معي وأنا شاكر لكم، ملتماً منكم توخي الدقة في الإجابة لما لها من عظيم الأثر في الوصول إلى نتائج أكثر فائدة، كون الإجابات تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي. بيان ببعض معاني المصطلحات الواردة باستمارة الاستبيان، وتحديد المقصود من كل منها، في إطار هذا البحث:

- بطاقة الأداء المتوازن: هي نظام إداري متكامل يهدف إلى مساعدة المنظمة على ترجمة رؤيتها واستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة من خلال أربعة أبعاد وهي: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، ويتضمن كل بعد أربعة مقاييس وهي: الأهداف، والمقاييس والمستهدفات، والمبادرات. ويتألف هذا النظام الإداري من ثلاثة عناصر وهي: نظام قياس، ونظام إدارة استراتيجي، وأداة اتصال وتواصل.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

الباحث

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

يرجى وضع علامة (/) أمام الإجابة المناسبة:

1. المسمى الوظيفي

- مدير دائرة (وحدة) التدقيق مدير مالي
 مدقق داخلي رئيس قسم الحسابات محاسب

2. الدرجة العلمية

- بكالوريوس ماجستير دكتورة

3. الخبرة العملية

- أقل من 5 سنوات من 5 - أقل من 10 سنوات
 من 10 - أقل من 15 سنة 15 سنة فأكثر

4. الشهادات المهنية

- CPA "محاسب قانوني معتمد" AICPA "محاسب عربي قانوني معتمد"
 CMA "محاسب إداري" CIA "مدقق داخلي" لا يوجد

5. مكان العمل

- الجامعة الإسلامية جامعة الأزهر جامعة الأقصى
 جامعة القدس المفتوحة جامعة فلسطين الكلية الجامعية

القسم الثاني: أسئلة الاستبيان:

يرجى وضع علامة (/) أمام الإجابة المناسبة:

المحور الأول: مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة.

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	الإدارة العليا بدائرتكم تتبنى وتدعم تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن.					
2.	لدى دائرتكم خطة إستراتيجية يتم الالتزام بها.					
3.	ترتبط الأهداف الإستراتيجية لدائرتكم بميزة تنافسية عن الأهمية الاستراتيجية.					
4.	الأهداف الإستراتيجية بدائرتكم قابلة للتطوير.					
5.	يتوفر لدى دائرتكم الكادر العلمي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تحددها.					
6.	يتوفر لدى دائرتكم الكادر المهني لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تحددها.					
7.	يمكن تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة من خلال الموارد المالية المتاحة.					
8.	يتم إشراك جميع العاملين بدائرتكم في عملية صنع القرار في مختلف المجالات.					
9.	تتوافر البيانات من مصادر متعددة وتعطي معنى محدد لقياس الأداء بدائرتكم.					
10.	يتوفر لدى دائرتكم نظام إداري قادر على الاتصال بسهولة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.					
11.	تستخدم دائرتكم نظام محاسبي جيد ومحوسب للقيام بعملها بالشكل المطلوب.					

المحور الثاني: مدى توفر مقاييس متكاملة لتقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي في دوائر المراجعة الداخلية في الجامعات في قطاع غزة.

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تقوم إدارة التدقيق بممارسة التقييم الذاتي وبيان مدى التقدم الذي أحرزته في مجال إنجاز أهدافها ورسالتها الأساسية في سياق الإستراتيجية العامة للمؤسسة.					
2.	يلتزم المدقق الداخلي بالإلمام والفهم الكافي لطبيعة نشاط وعمليات المراجعة الذي من شأنه رفع كفاءة أدائه المهني.					
3.	تقوم إدارة التدقيق الداخلي ببناء مقاييس لتقييم أداء المدققين الداخليين بحيث تكون ممثلة تمثيلاً صادقاً لإستراتيجية إدارة المراجعة، من شأنه العمل على رفع درجة كفاءة أداء المدقق الداخلي.					
4.	تقييم الأداء المهني بدائرتكم يقيس مدى ارتباط العمليات قصيرة الأجل بالأهداف طويلة الأجل.					
5.	تهتم إدارة الدائرة بتقييم الأداء المهني من جوانب غير مالية بالإضافة إلى الجوانب المالية.					
6.	تقوم إدارة التدقيق بدائرتكم بالمساهمة الفعالة في إرساء وتطوير قاعدة إدارة وتوصيل المعلومات بين إدارة الوحدة وبين كافة الكوادر المحاسبية والإدارة المالية بالجامعة.					
7.	يقوم مدير الدائرة بتقييم أداء المدققين الداخليين الذي من شأنه دفعهم نحو الارتقاء بكفاءة أدائهم المهني.					
8.	يقوم مدير الدائرة بالتعرف على نقاط القوة والضعف القائمة في الأداء المهني للمدققين الداخليين.					
9.	التحقق فيما إذا كانت مؤشرات الأداء الموضوعية تعكس بوضوح القيمة مضافة التي يمكن لدائرة التدقيق الداخلي إضافتها للمؤسسة.					

المحور الثالث: تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في دوائر التدقيق الداخلي يؤثر على كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي.

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في تحديد المدققين الذين يحتاجون إلى تحسين أدائهم المهني بدائرتكم.					
2.	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في توفير معلومات مهمة لتحقيق الإستراتيجية المهنية لدائرتكم.					
3.	يوفر تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن آلية للتنسيق الفعال مع الجهات المختلفة.					
4.	يوجد متابعة مباشرة دورية لمراقبة تحسين الأداء المهني لدائرتكم.					
5.	تتبع الأقسام المختصة بالأداء المهني لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة ما يعزز الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي.					
6.	يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط ودراسة أسباب الانحراف بالزيادة والنقص لكل مدقق.					
7.	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في تحديد وتوضيح أبعاد القيمة المضافة التي تقدمها دائرة التدقيق للمؤسسة.					

المحور الرابع: ما مدى ملائمة أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لبيئة التدقيق الداخلي في الجامعات في قطاع غزة.

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم الأداء المالي لتحقيق أهدافها.					
2.	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم رضا العملاء (المستفيدين من خدمات التدقيق) عن الخدمات التي تقدمها الدائرة.					
3.	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم العمليات الداخلية لتحقيق أهدافها.					
4.	تقوم إدارة دائرة (وحدة) التدقيق بتقييم التعلم والنمو المدققين الداخليين.					
5.	تقوم إدارة الدائرة (وحدة) بربط معايير تقييم أدائها مع رؤيتها ورسالتها.					
6.	تغطي أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن الأربعة الاحتياجات الأساسية لدائرتكم للتنبؤ بالأداء المستقبلي.					
7.	تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد في الوصول إلى جميع الفئات المستهدفة لتقديم خدمات التدقيق المطلوبة.					
8.	تعتبر بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة لمتطلبات الشفافية في دوائر (وحدات) التدقيق الداخلية.					

انتهت الأسئلة

تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،، شاكرًا لكم حسن تعاونكم

الباحث

محمد عصام فتحي ثابت

ملحق رقم (2)
قائمة بأسماء المحكمين

الجامعة	التخصص	الاسم	الرقم
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د علي عبد الله شاهين	1.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د سالم حلس	2.
جامعة الأمة للتعليم المفتوح	أستاذ المحاسبة المساعد	د. وسيم صقر	3.
جامعة الأزهر بغزة	أستاذ المحاسبة المشارك	د علي النعامي	4.
جامعة الأزهر بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د جبر الداعور	5.
جامعة الأزهر بغزة	أستاذ المحاسبة المساعد	د مفيد الشيخ علي	6.
جامعة الأزهر بغزة	أستاذ المحاسبة المساعد	د. عماد الباز	7.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ الإحصاء المشارك	د. نافذ بركات	8.