



دور التدقيق الخارجي في تعزيز قدرة الإدارة على تقويم أداء الشركات بإستعمال بطاقة الأداء المتوازن "BSC" (بحث

تطبيقي)

إسلام جاسم محمد

أ.د. صبيحة برزان فرهود

شركة عادل إسماعيل حسن الشيببي وشركاؤه لمراقبة وتدقيق الحسابات

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية-جامعة بغداد

Islam.Jassem1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

sabiha@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

هدف البحث إلى بيان دور التدقيق الخارجي في تقويم أداء الشركات من خلال وضع مؤشرات موضوعية لقياس الأداء المالي وغير المالي للشركات، في ظل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، وبالتوافق مع أهداف التدقيق، بغية تقييم وتقويم أداء تلك الشركات، وتحليل توجهات الشركة ومحاولة إستقراء إستراتيجيتها، وإيضاحها، ومن خلال هذه الإستراتيجية، تحديد الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها ومن ثم تحليل المؤشرات المقترحة ضمن أبعاد البطاقة، لتحديد مناطق القوة والضعف، بغية إستثمار مواطن القوة ومعالجة نقاط الضعف لتحقيق أهداف الشركة الموضوعية مسبقاً، ومن أجل تحقيق هدف البحث تم اللجوء لعدة أدوات منها تحليل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ووضع مؤشرات لتقويم الأداء ضمن إطار أبعاد هذه البطاقة، مع مراعاة فحص المدخلات الخاصة بتلك المؤشرات للتحقق من إنساقها ودرجة الإعتماد عليها عن طريق مجموعة من إجراءات التدقيق، وخلص البحث إلى مجموعة من الإستنتاجات، كان من أهمها: إن للتدقيق الخارجي أثر بالغ الأهمية في تقويم أداء الشركات بجانبها المالي وغير المالي وتقديم المشورة الجيدة للإدارة نظراً لإستقلالية التدقيق الخارجي عن إدارة الشركة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، تقويم الأداء، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، أهداف التدقيق، مؤشرات الأداء.

Abstract:

The aim of the research is to highlight the role of external auditing in assessment of performance of companies by establishing objective indicators to measure their financial and non-financial performance within the dimensions of the Balanced Scorecard (BSC). The research also aims to align with the objectives of auditing in order to assess and evaluate the performance of these companies, analyze their trends, and attempt to understand and clarify their strategies. Through this strategy, the research seeks to identify the goals that the company seeks to achieve and then analyze the proposed indicators within the dimensions of the scorecard to identify areas of strength and weakness. The goal is to leverage areas of strength and address weaknesses to achieve the company's predetermined objectives. To achieve the research objective, several tools were used, including analyzing the dimensions of the Balanced Scorecard and developing performance evaluation indicators within the framework of these dimensions. The inputs for these indicators were examined to ensure their consistency and reliability through a set of auditing procedures. The research resulted in a set of conclusions, the most important of which is that external auditing has a significant impact on evaluating the performance of companies, both financially and non-financially, and providing valuable advice to management due to the independence of external auditing from company management.

المقدمة:

يعتبر تقويم الأداء من الموضوعات الرئيسة والتي لها الأولوية لجميع قطاعات الأعمال، إذ تهدف الشركات إلى إيجاد المؤشرات المناسبة التي تعكس مواطن القوة والضعف في أداءها بغية إستثمار نقاط القوة وحل كل مايتعلق بنقاط الضعف من أجل الإرتقاء بأداءها المالي وغير المالي، ولكن تفتقر هذه الكيانات إلى آلية رشيدة ومتكاملة لتقويم أداءها المالي وغير المالي، بالتالي

أخذ المدققين الخارجيين على عاتقهم العمل على تقويم أداء تلك الشركات بين الحين والآخر، إما بواعز قانوني أو بتفويض من الإدارة العليا لتلك الشركات.

ولا يخفى علينا إن العمل على تقويم الأداء يحتاج إبتداءً إلى قياس ذلك الأداء بغية الوصول إلى تقييم شامل لأداء الشركة، ومن ثم العمل على تحسين جوانب الضعف وإستثمار جوانب القوة بغية تقويم أداء الشركات وتوجيه إدارتها نحو تحقيق إستراتيجياتها المخطط لها مسبقاً. وإن من الأدوات الحديثة لقياس الأداء سواء المالي أم غير المالي هي "بطاقة الأداء المتوازن (BSC)"، إذ سيعتمد هذا البحث على محاولة خلق مؤشرات جوهرية ضمن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لقياس أداء إحدى الشركات الهامة في العراق وتقييمه، بغية تحقيق الأهداف الخاصة بالشركة أو إعادة النظر في الخطط الإستراتيجية للشركة ومدى توافقها مع الخطط الإستراتيجية للدولة، إذ تعتبر شركات القطاع المختلط هامة نظراً لكونها تسهم في توجيه الأموال تجاه دعم الإقتصاد وذلك عن طريق إستثمار أموال الدولة والشركات الخاصة والأفراد إستثماراً رشيداً، ويتوجب أن تكون مصدراً جيداً من مصادر تمويل خزينة الدولة، فضلاً عن كونها جهات داعمة لإقتصاد البلد، وأساس التنمية الإقتصادية ونمو الناتج القومي.

المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1-1 منهجية البحث:

1-1-1-1 مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في عدم تطوير إجراءات تقويم الأداء على وفق أهداف التدقيق الخارجي، مما يؤدي إلى التأثير على عملية تقويم الأداء في الشركات، والذي ينعكس بدوره على إستمراريتها، إذ لا بد من صياغة إجراءات تدقيقية على وفق أهداف التدقيق لدعم موضوعية البيانات المستخدمة ضمن مؤشرات الأداء.

1-1-1-2 اهداف البحث: يهدف البحث الحالي إلى تطوير إجراءات تدقيق على وفق أهداف التدقيق ووضع مؤشرات لتقييم الأداء المالي وغير المالي للشركة عينة البحث، بإستعمال تقنية تعدد من ضمن أدوات قياس مستويات الأداء وهي (بطاقة الأداء المتوازن)، وتحليل توجهات الشركة ومحاولة إستقراء إستراتيجيتها، ومن خلال هذه الإستراتيجية، تحديد الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها، ومن ثم تحليل مؤشرات البطاقة، لتشخيص نقاط القوة والضعف في أداء الشركة ومحاولة تقويمه.

1-1-1-3 أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من الدور الفاعل لعملية تقويم الأداء في تحسين أداء الشركات بغية تحقيق حصة إقتصادية في السوق، إذ أضحت عملية تقويم الأداء وتحديد مدى تحقيق الشركة لأهدافها المخططة أمراً حيوياً وهاماً، نظراً لإزدياد حدة المنافسة في الأسواق المحلية، إذ إن الشركة لا تستطيع تحسين أدائها لمواكبة المنتجات في الأسواق المنافسة إلا عندما تكون على معرفة متكاملة بمستوى أدائها المالي وغير المالي، لتتمكن من إتخاذ القرارات الملائمة لتحسين أداء الشركة، وإن تقويم الأداء المالي فقط أصبح عملية تقليدية لا تفي بالغرض وليست كافية لتحديد مدى نجاح الشركات في الحصول على مواقع تنافسية جيدة، لذا من المفيد إيجاد مؤشرات أساسية لتقويم الأداء المالي وغير المالي للشركة، مع الأخذ بنظر الإعتبار موضوعية البيانات المستخدمة في تلك المؤشرات والتي يمكن تحقيقها عن طريق صياغة إجراءات تدقيق على وفق أهداف التدقيق.

1-1-1-4 فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية مفادها (إن للتدقيق الخارجي دور فاعل في تقويم أداء الشركات المختلطة).

1-1-1-5 أدوات البحث: تعتبر أدوات البحث العلمي هامة في البحوث التطبيقية، لما لها من دور في تحقيق أهداف البحث، وعليه إستند البحث على تقديم مؤشرات لقياس الأداء المالي وغير المالي للشركة عينة البحث في ظل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، إضافةً لذلك، صياغة إجراءات تدقيقية على وفق أهداف التدقيق لفحص المدخلات الخاصة بتلك المؤشرات للتحقق من إتساقها ودرجة الإعتقاد عليها.

1-1-6- مجتمع وعينة البحث: يشمل مجتمع هذا البحث الشركات المختلطة العاملة في العراق، أما عينة البحث، فتم إختيار الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور للسنوات، أما الحدود الزمانية للبحث، فتمثلت بالسنوات (2019، 2020، 2021).

1-2-2- دراسات سابقة:

1-2-1-1- دراسة (الأحمدي والمعموري، 2023)، بعنوان "تدقيق النظام المصرفي الإلكتروني الشامل للكشف عن مخاطر الأعمال التشغيلية: بحث تطبيقي"، وهدفت الدراسة إلى تقديم مدخل نظري في النظام المصرفي الإلكتروني الشامل، والتعرف على طبيعة مخاطر الأعمال التشغيلية في ظل تطبيق العميل النظام المصرفي الإلكتروني الشامل، كذلك التعرف على طبيعة عمل مراقب الحسابات في ظل تحول العميل إلى تطبيق النظام المصرفي الإلكتروني الشامل، وخلصت الدراسة لعدد من الإستنتاجات التي كان من أهمها: قابلية النظام المصرفي الشامل على تطوير وتكبيف العمليات المصرفية أكثر من الأنظمة الأخرى مما يجعله الحل العالمي للبنوك في المستقبل نظراً لأهميته وقدرته على الوصول إلى كافة المناطق الجغرافية ومعالجة العمليات بالوقت المحدد، وأوصت الدراسة بضرورة قيام مراقب الحسابات بالتدقيق المستند لمخاطر الأعمال كإستجابة فاعلة في ظل إستخدام الزبائن للأنظمة المصرفية الإلكترونية بغية السيطرة على حجم مخاطر الأعمال الحالية والمستقبلية والتي قد تؤدي إلى فشل الأعمال أو التحريفات الجوهرية الممتدة للبيانات المالية.

1-2-2-2- دراسة (عك ورزوقي، 2017)، بعنوان "إستراتيجية تقويم الأداء وتأثيرها في تحقيق الفاعلية التنظيمية: دراسة ميدانية في مكتب المفتش العام في وزارة الإتصالات"، وهدفت الدراسة إلى معرفة تأثير إستراتيجية تقويم الأداء والمتمثلة في معايير (القيادة، الأفراد، المعرفة، العمليات، المالية) في تحقيق الفاعلية التنظيمية على وفق أبعاد (التخطيط وصياغة الأهداف، إستغلال البيئة، تحقيق الأهداف، القدرة على التكيف، إدارة المعلومات والإتصالات) والعلاقة بينهما، وتوصلت الدراسة إلى عدداً من الإستنتاجات التي كان من أهمها: تفاعل الموظفين مع المفتش العام بأهمية العمل على وفق معايير معتمدة عالمياً ضمن إستراتيجية لتقويم الأداء لما له من أثر في التفاعل معها على أرض الواقع للوصول إلى الفاعلية التنموية المستهدفة.

1-2-3-1- دراسة (الغبان، 2014)، بعنوان "تحو بناء تصورات وصفية وإجرائية للأصول المعرفية في محور التعلّم والنمو لتقنية بطاقة الأداء المتوازن على ضوء مفاهيم الخريطة الإستراتيجية لتحقيق المتطلبات الإستراتيجية والتشغيلية لمنشآت الأعمال"، وهدفت الدراسة إلى بيان مدى جاهزية الأصول المعرفية غير الملموسة لتحقيق متطلبات منشآت الأعمال التشغيلية والإستراتيجية عن طريق الخرائط الإستراتيجية لمحور التعلّم والنمو عبر تقنية بطاقة العلامات المتوازنة، وخلصت الدراسة إلى جملة من الإستنتاجات، أهمها: تزايد الأهمية النسبية للأصول المعرفية مقارنةً بالأصول المادية وذلك لقلة الأطر المفاهيمية التي تحدد ماهية الأصول المعرفية، وماهية مكوناتها، ولاسيما في الإقتصاديات القائمة على أساس المعرفة والتكنولوجيا بإعتبارها إحدى مجالات نجاح المنشآت ودعم قدرتها التنافسية.

1-2-4-1- دراسة (Song, 2022)، بعنوان: " تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في إدارة الأداء وتقييم الشركات المدرجة"

"Application of Balanced Scorecard in Performance Management and Evaluation of Listed Companies"

هدفت الدراسة إلى البحث في أوجه القصور في نظام تقييم الأداء للمؤسسات وجدوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتصميم نظام تقييم فعّال للأداء، وتصميم نظام تقييم للأداء يتوافق مع خصائص الشركات المدرجة، وإستخدام التسلسل الهرمي التحليلي (AHP) لإجراء تقييم شامل لأداء المؤسسة وتقديم إقتراحات قابلة للتنفيذ للنظام وفقاً لنتائج التقييم، وتوصلت الدراسة إلى عدد من الإستنتاجات التي من أهمها: لوحظ وجود بعض المشكلات في أساليب تقييم الأداء الحالية للشركات المدرجة بعد الرجوع لخطواتهم في تقييم الأداء، وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات التي من أبرزها: ضرورة إنشاء وتحسين آلية المسؤولية

التنظيمية، وتحسين وعي الموظفين ومشاركتهم، وتحسين آلية تطبيق نتائج تقييم الأداء للوصول لنتائج مرضية على مستوى تقويم الأداء.

1-3- أهم ما يميز البحث الحالي

هناك العديد من الجوانب الجوهرية التي تميز البحث الحالي عن الجهود العلمية السابقة، من ضمنها البحث بفاعلية التدقيق الخارجي في تقويم أداء الشركات كخطوة لبيان أثر الإستقلال والحياد على جودة نتائج التقويم كون إن المعني بتقويم أداء الشركات هي الإدارة العليا في تلك المنشآت، وقد لا تتمتع تلك الإدارات بالإستقلال والحياد الكافيين بغية الوصول لنتائج موضوعية، كذلك من مزايا البحث الحالي هو صياغة إجراءات تدقيقية على وفق أهداف التدقيق لفحص مدخلات بطاقة الأداء المتوازن (BSC) قبل اعتمادها للتحقق من موضوعيتها، إضافةً لذلك، فإن البحث الحالي سيبحث بموضوع تقويم أداء إحدى الشركات المختلطة (الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور) للسنوات 2019-2021 وهذا بدوره يضيف ميزة أخرى للبحث الحالي.

المبحث الثاني /التدقيق الخارجي وتقييم الأداء وماهية بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

2-1- التدقيق الخارجي: يرجع تأريخ التدقيق إلى العصر البابلي، إذ وجد علماء الأنتروبولوجيا سجلات لنشاط التدقيق يعود تاريخها إلى العصر البابلي المبكر (حوالي 3000 عام قبل الميلاد)، وكان هناك أيضاً نشاط تدقيق في الصين القديمة واليونان وروما، وكان المعنى اللاتيني لكلمة "مدقق حسابات" هو "المستمع أو المصنغ" لأن المدققين في روما كانوا يستمعون إلى دافعي الضرائب، مثل المزارعين، وهم يدلون ببياناتهم العامة فيما يتعلق بنتائج أعمالهم والرسوم الضريبية المستحقة، وكان المدققون موجودين في الصين القديمة ومصر، وكانوا مشرفين على حسابات الإمبراطور الصيني والفرعون المصري، تضمن نظام المحاسبة الحكومية في عهد أسرة تشاو في الصين عملية معقدة لإعداد الميزانية وعمليات تدقيق لجميع الإدارات الحكومية، ومنذ فجر عصر الأسرات في مصر (3000 قبل الميلاد) كان الكتبة (المحاسبون) من أكثر الناس إحتراماً في المجتمع، وكانت مهنة الكتبة من أرقى المهن (Hayes,2005:2)، وإستمرت مهنة تدقيق الحسابات في أخذ أهميتها من مستوى الثقة التي تضفيه على الأعمال المالية والمحاسبية في قطاعات الأعمال.

2-1-1- مفهوم التدقيق الخارجي وتعرفه: يعتبر التدقيق الخارجي من أهم العمليات التي تساهم في التحقق من موضوعية المعلومات المحاسبية من خلال إستخدام الأدوات الرقابية للأنشطة المختلفة في المنشأة (Dalabih,2018:10)، وتم وصف التدقيق الخارجي بأنه فن وعلم؛ يعتبر فن كونه يتطلب إستخداماً كبيراً للحكم المهني ونزعة الشك المهني، ولكنه أيضاً علم، لأنه يعتمد على إطار متكامل من المهارات الفنية والمعرفة بالتخصصات المتعددة المرتبطة بالتدقيق، مثل نظم المعلومات المحاسبية والضرائب والمعلومات وغيرها (Arens,et.al,2019:x)، ويمكن تعريف التدقيق الخارجي على إنه عملية فحص للبيانات المالية للمنظمة من قبل مدققين قانونيين مستقلين معتمدين لتحقيق هدف رئيسي يتمثل بإبداء الرأي حول موضوعية البيانات المالية (Jovanova and Josheski,2011:2)، وتم تعريف التدقيق الخارجي أيضاً بأنه فحص يجريه محاسبون مستقلون للتدقيق على البيانات المالية للمنظمة، ويضمن التدقيق الخارجي إستجابة المنشأة بشكل عادل لأدائها المالي وخلق بياناتها من الإحتيال (Feng,2022:1850)، إستناداً لما تقدم، يرى الباحثان بأن التدقيق الخارجي عملية منهجية ومنظمة ومستقلة يقوم بها شخص لديه المؤهلات والخبرات الكافية في مجال المحاسبة وحقول المعرفة ذات الصدد بالجوانب المالية والإقتصادية بهدف فحص البيانات المالية للتحقق من خلوها من أية تحريفات جوهرية قد تضلل المستخدمين في إتخاذ قراراتهم، وهي بذلك تستوفي كلمة العلم، أما الفن فينطوي على نزعة الشك المهني التي ترافق عمل المدقق طوال عملية التدقيق، وحكمه المهني الذي يركن إليه في مجالات عديدة خلال عملية التدقيق منها تحديده للحكم الأولي لمستوى الأهمية النسبية وتخصيصه على بنود القوائم المالية،

ومدى إعماده على تقارير قسم التدقيق الداخلي وحكمه الموضوعي حول نزاهة الإدارة ومزاعمها ومدى إيفائها بالمتطلبات التنظيمية والمالية والقانونية والأخلاقية، وغيرها من الجوانب التي قد تتطلب لحكم مهني يصدر بموجب مؤشرات ومبررات موضوعية.

2-1-2- إجراءات التدقيق الخارجي: يقصد بإجراءات التدقيق الخطوات الواجب إستيفاؤها خلال عملية التدقيق للإيفاء بالحد الأدنى لبذل العناية المهنية اللازمة المترتبة على جمع ما يكفي من أدلة التدقيق لتدعيم رأي المدقق بخلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية، وتوضح إجراءات التدقيق المنهجية التي سينتجها المدقق للإيفاء بالمتطلبات التي يجب استيفاؤها من أجل إجراء أفضل ممارسات التدقيق، وهي تغطي جميع الخطوات التي يجب اتخاذها قبل وأثناء وبعد التدقيق وتتضمن النماذج ذات الصلة لإستكمال عملية التدقيق (GSCP,2009:2)، وتشتمل إجراءات التدقيق مجموعة من الأجزاء الواجب تطبيقها خلال مراحل عملية التدقيق، وتتمخض في أربعة جوانب، وهي: (Arens,et.al,2014:164)

1- التخطيط ووضع الخطة الإستراتيجية لعملية التدقيق وتصميم برنامج التدقيق.

2- إجراء إختبارات الرقابة (الإلتزام) والإختبارات الموضوعية للإجراءات.

3- تنفيذ الإجراءات التحليلية والإجراءات التفصيلية.

4- إكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير التدقيق.

وإن كل مرحلة من هذه المراحل تحتوي في طياتها مجموعة من الإجراءات، وبغية توضيح تلك الإجراءات، سنستعين بالشكل الآتي:

شكل (1)



المصدر: إعداد الباحثان بإعتماد (Arens,et.al,2019:111)

2-2- تقييم الأداء

التقويم في اللغة مصدر الفعل (قَوَّمَ)، وهو بمعنى التعديل أو التصحيح، (أقام العودَ: عدَّله وأزال عوجَه) (قَوَّمَ الأخلاقَ: هدَّبها، أصلحها) (قَوَّمَ الخطأَ: صحَّحه) (قَامَ الشَّخْصُ: وقف ونهض، إستقام) (عمر، 2008: 1874)، كذلك ما هو وارد في قوله تعالى: (فَانطَلَقَا حَتَّى إِذَا أَتَيَا أَهْلَ قَرْيَةٍ اسْتَفْعَمَا أَهْلَهَا فَأَبَوْا أَنْ يُضَيِّفُوهُمَا فَوَجَدَا فِيهَا جِدَارًا يُرِيدُ أَنْ يَنْقَضَ فَأَقَامَهُ) (الكهف، 77)، أي بمعنى شيده أو عدَّله، ولايختلف المعنى في الإصطلاح، إذ إن تقويم تأتي بمعنى تصحيح الإنحرافات أو تعديل السلوك.

أما الأداء فهو عرض كامل لحالة الشركة لفترة معينة، وهو نتيجة أو إنجاز يتأثر بالأنشطة التشغيلية للشركة في إستغلال مواردها الحالية، أو هو وصف لمستوى إنجاز برنامج أو نشاط في المنظمة بغية تحقيق أهدافها وغاياتها ورؤيتها ورسالتها على النحو المبين في خطتها الإستراتيجية (Bandono and Nugroho, 2023:4)، وقد أوضح قاموس أكسفورد كلمة (الأداء) بقصد مدى جودة أو سوء القيام بشيء ما، ويتم وصفه أيضاً على أنه فعل أو عملية إجراء مهمة، في حين أن الفعل يعني إنجاز العمل بشكل جيد أو سيئ، ولم يتم تحديد تعريف موحد للأداء، ولكن ثمة وجود سمة مشتركة بين التعريفات، وجميعها متعلقة بالكفاءة والفاعلية (Ghalem, et. al, 2016:3)، ويتم إستخدام مصطلحي الكفاءة والفاعلية بشكل واسع من قبل المهتمين دون التفرقة بينهما في بعض الأحيان، ويقصد بالكفاءة إنجاز الأعمال بالطرائق الصحيحة، أي إنه مرتبط بكفاءة الأفراد العاملين في المنشأة والتقنيات المستخدمة في الإنتاج، أما الفاعلية، فالمقصود بها إنجاز الأعمال الصحيحة، أو هي مقياس للنجاح في تحقيق هدف محدد بوضوح على أن يكون ذو جدوى في بيئة الأعمال (McCORMICK, 1981:299)، بمعنى آخر، فإن الكفاءة تعني المعيار الرشيد في إستخدام الموارد والمعلومات المالية والمادية والبشرية المتاحة، أي هي نسبة المدخلات الفعلية إلى المخرجات الفعلية، أما الفاعلية فهي حسب منظور (Bluedorn and Etzioni) " قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها ورسالتها المحددة مسبقاً"، أي هي نسبة المخرجات الفعلية إلى المخرجات المستهدفة (Al-Sayed Omar, 2023:3385-3389).

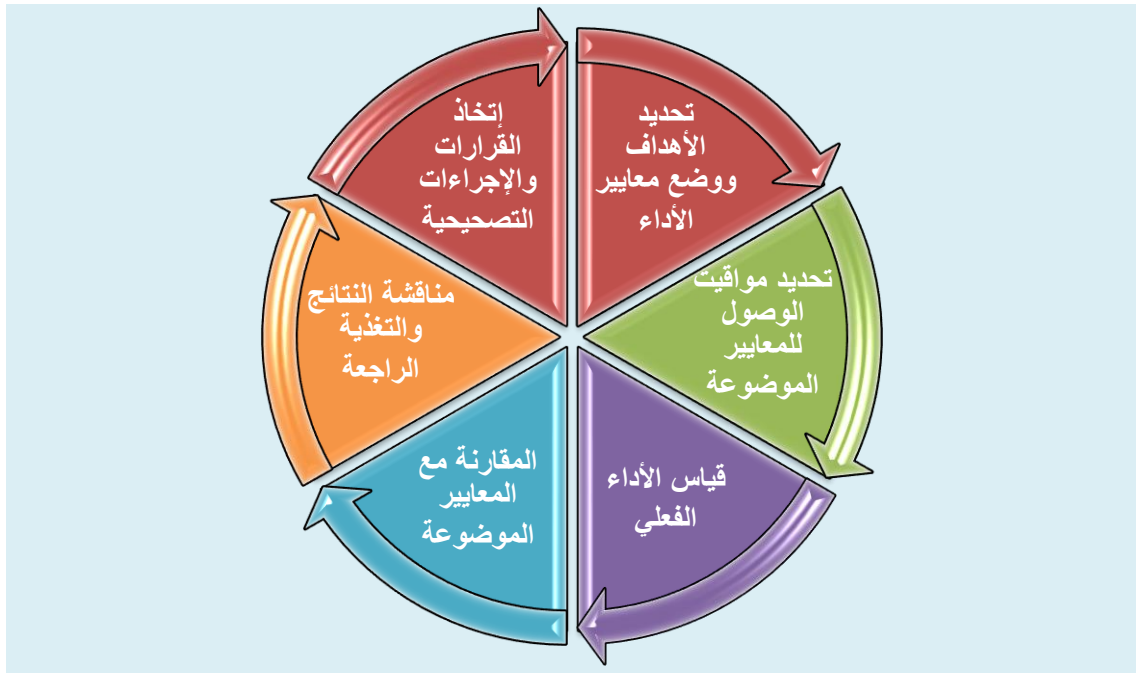
2-2-1- مفهوم وتعريف تقويم الأداء: يعد تقويم الأداء عاملاً رئيسياً في تحسين جودة مدخلات العمل، ويحفز الموظفين ويجعلهم أكثر تفاعلاً، إذ يقدم تقويم الأداء أساساً موضوعياً لتطوير خطط منشآت الأعمال ومعالجة الإنحرافات عن أهداف المنشأة، كذلك يساعد الإدارة في تحديد جداول ترقية الموظفين (Shaout and Yousif, 2014:966)، وإن تقويم الأداء ليس حدثاً سنوياً، بل هو عملية مستمرة تتطلب من الإدارة الحفاظ على تواصل مفتوح ومستمر مع الموظفين في كل خطوة من خطوات العملية، أي بمعنى إبقاء قنوات الإتصال فعالة طيلة عملية تقويم الأداء بغية الوصول لأهداف المنشأة (Governor and Director, 2009:5)، وتم تعريف تقويم الأداء بالعديد من التعريفات، إذ عرّف بأنه "عملية تصحيح وتعديل أداء وسلوك الموظفين كلٌّ على إنفراد، كذلك لتقدير إحتياجات التدريب أو للإحتفاظ بالموظفين أو لتعديل المرتبات" (عمر، 2008: 1876)، وعرف أيضاً بأنه "الأساليب والعمليات التي تستخدمها منشآت الأعمال لتقييم مستوى أداء موظفيها بغرض تحسينه نحو الأفضل لتحقيق أهداف المنشأة". (Dijk and Schodl, 2015:716)، وتتضمن هذه العملية قياس وتقييم أداء الموظفين وتزويدهم بالتغذية الراجعة فيما يتعلق بمستوى وجودة أدائهم (DeNisi and Pritchard, 2006:257)، كذلك تم تعريفه بأنه "مجموعة من الإجراءات والأنشطة التي تهدف إلى زيادة مستوى الإستهلاك الأمثل للموارد بما يحقق أهداف وأساليب الإقتصاد بكفاءة وفاعلية". (Heydari, et. al, 2020:78)

إستناداً لما تقدم، يرى الباحثان أن عملية تقويم الأداء تستهدف وبشكل جوهري أداء الموظفين، وذلك يعزى لأهمية الموارد البشرية في أية منشأة، إذ إن الموارد البشرية هي المسؤولة عن تحقيق فاعلية كبيرة في تحقيق أهداف المنشأة، كذلك ينظر لتقويم الأداء بشكله الواسع لتقييم مستوى أداء المنشأة ككل بجميع جوانبها المالية وغير المالية بهدف تشخيص نقاط القوة والضعف بغرض الإستفادة من نواحي القوة ومعالجة نقاط الضعف على مستوى أنشطة المنشأة، وبغية تقويم الأداء، يتوجب قياسه وتقييمه في بادئ

الأمر، لتحديد أوجه القصور والإخفاق في الأداء، وبالتالي تقويم ذلك القصور بما ينسجم مع أهداف المنشأة، أو إعادة النظر بخطط وأهداف المنشأة ومطابقة توافقها مع الخطط الإستراتيجية.

2-2-2- خطوات تقويم الأداء: يشير التقويم إلى عملية تسعى إلى التحديد المنهجي والموضوعي قدر الإمكان لأهمية وكفاءة وفاعلية نشاط ما من حيث أهدافه، بما في ذلك تحليل التنفيذ والإدارة لهذا النشاط بهدف معالجة نقاط الخلل المكتشفة، وبغية إجراء عملية التقويم، يتوجب في البداية تقييم الأداء، إذ يعتبر تقييم الأداء عملية مستمرة وليس كنشاط "لمرة واحدة"، وينبغي أن لا يقتصر التقييم على مراجعة برنامج مكتمل لتقييم ما إذا كان ينبغي إغلقه أو توسيعه أو تعديله، لأن ذلك قد يضيع الكثير من الفرص أمام المنظمة أو يجعلها تفقد السيطرة على إدارة أنشطتها وعملياتها وإستثمار مواردها بشكل مجدي (Storey and Dvoulety,2023:23)، ويساعد التقييم المستمر وفي الوقت الفعلي على تحديد المشكلات والسيطرة عليها مبكراً (Gu and Luo,2022:261)، ويهدف إجراء عملية تقويم الأداء بصورة جيدة ومتكاملة، ينبغي على أقل تقدير تطبيق الخطوات الموضحة في الشكل التالي:

شكل (2) "دورة تقويم الأداء"



المصدر: إعداد الباحثان بإعتماد (Osmania and Maliqi,2012:436)

2-3- بطاقة الأداء المتوازن (BSC): تتميز البيئة الاقتصادية التي نعيشها هذه الأيام بالديناميكية والعولمة، مما يخلق بيئة عالمية تنافسية دائمة التغير، وبناءً على ذلك، يتوجب على منشآت الأعمال أن تكون أكثر استعداداً لتوفير الإستجابات المناسبة لتلك التحديات التي يتعين عليها مواجهتها والتي تهدد بقائها، ولذلك من الضروري أن يتخذوا إستراتيجيات وسلوكيات تقيد نتائجهم وتنشطها، مما يضطرهم إلى قياس أدائهم من أجل المساهمة في إستقراره (Felizardo,et.al,2017:2)، وبغية قياس الأداء، يتوجب إستعمال تقنيات فعّالة تعطيه نتائج يمكن الإعتماد عليها، ومن بين تلك التقنيات (بطاقة الأداء المتوازن) لما لها من جدوى في قياس أداء منشآت الأعمال.

2-3-1- مفهوم وتعريف بطاقة الأداء المتوازن (BSC): تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن بواسطة روبرت كابلان وديفيد نورتون (1992)، وتكمن أهمية هذه البطاقة في الإعتماد المتزايد بأن مقاييس الأداء المالي لم تكن فعّالة بالنسبة لمنشآت الأعمال الحديثة، وعليه توجه الباحثان نحو مقاييس الأداء التي تأخذ بنظر الإعتبار الأنشطة من جميع أنحاء المنشأة وهي: (قضايا

العملاء، العمليات التجارية الداخلية، أنشطة الموظفين، وإهتمامات المساهمين)، إذ قدم كابلان ونورتون الأداة الجديدة وهي بطاقة الأداء المتوازن، ثم لخصاً المفهوم لاحقاً بعنوان "بطاقة الأداء المتوازن - المقاييس التي توجه الأداء" (ISORAITE,2008:19)، وتعد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) أسلوباً شاملاً للإدارة الإستراتيجية، وهي تقنية تساعد الإدارة في قياس وتقييم الأداء، وكانت الأبحاث المهمة بهذه التقنية كبيرة، إلا إنه إنخفض الإهتمام الأكاديمي بموضوعات BSC في السنوات الأخيرة (OLKO,2022:77-78)، ومن المثير للإهتمام أن عام 2023 يمثل عودة جديدة لأبحاث BSC، وهي تستهدف على الأرجح التركيز العالمي على أهداف التنمية المستدامة في أعقاب كوفيد-19، ويدرك الباحثون الآن الحاجة الملحة لتطوير تقنية BSC من خلال دمج إتجاهات الأعمال المعاصرة مثل مقاييس الحوكمة البيئية والإجتماعية والإستجابة للأزمات. (Kumar,et.al,2023:9)، إن سبب تسمية بطاقة الأداء المتوازن يرجع لكونها توازن بين الأهداف المالية وغير المالية للمنظمات، والأهداف قصيرة الأجل مع طويلة الأجل، وإنها توازن بين العمليات الداخلية للمنظمة مع الخارجية. (Velnampy and Nimalathasan,2007:3-4)

وعُرفت بطاقة الأداء المتوازن على إنها " تقنية إدارية إستراتيجية للتواصل وتقييم تحقيق مهمة وإستراتيجية المنظمة" (Druy,2018:564)، أي إنها تترجم رسالة المنظمة وإستراتيجيتها إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي تعمل كإطار لتنفيذ إستراتيجية المنظمة (Horngren,et.al,2021:538)، كما تم تعريفها بأنها " نموذج لتقييم الأداء في منشآت الأعمال والذي يشمل عدة أنواع من مقاييس الأداء المالي وغير المالي" (Hilton,2019:10)، وتم تعريفها بأنها " أداة لقياس وتقييم الأداء مفهومها هو التوازن بين المنظور المالي والمنظور غير المالي، كجزء من إستراتيجية المنظمة المستقبلية" (Bandoni and Nugroho,2023:3)، وكما موضح في التعريفات لا تركز بطاقة الأداء المتوازن على تحقيق الأهداف المالية فقط، بل تهتم أيضاً بالأهداف غير المالية التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها، وإن الجوانب غير المالية تعتبر من العناصر الجوهرية في تعزيز الجانب المالي. (Blocher,et.al,2019:12).

2-3-2- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: يعد قياس أداء المنظمة مفيداً جداً لمقارنة أداء الشركة بأهدافها الموضوعية، بحيث يمكن معرفة ما إذا كان الأداء قد تحسّن أو إنخفض، وإن قياس الأداء هو محاولة لتحويل الإستراتيجية إلى عمل لتحقيق أهداف معينة، وليس فقط الهدف النهائي الذي يجب قياسه ويصبح مقياساً لأداء الشركة ولكن أيضاً يرتبط بالكفاءات والعمليات التي تم تنفيذها، إضافةً لذلك يمكن للإدارة أيضاً استخدام مقاييس الأداء لتقييم الفترة الماضية، من أجل إتخاذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية لتحسينها (Bandoni and Nugroho,2023:3)، وتشتمل بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد مترابطة وهي: التمويل، العملاء، العمليات الداخلية، وتعلم الموظفين ونموهم، والتي ترتبط معاً من خلال علاقات السبب والنتيجة، ومن خلال إستعمال بطاقة الأداء المتوازن المصممة جيداً يمكن لمنشآت الأعمال تقييم فاعلية إستراتيجيتها من خلال استخدام مجموعة من مقاييس الأداء المترابطة عبر هذه الأبعاد الأربعة. (Thuong and Singh,2023:200)، وإن بطاقة الأداء المتوازن تتكون من مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المشتقة من إستراتيجية المنظمة، وتسعى مقاييس الأداء المستخدمة في تقنية بطاقة الأداء المتوازن إلى الوقوف على أربعة أبعاد، والتي نوضحها بالشكل التالي:

شكل (3)



المصدر: إعداد الباحثان بإعتماد: (Garrison,et.al,2010:530-531)

2-4- مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم أداء الشركات

في ظل الفوضى المالية الكبيرة الكامنة وراء الأزمات الاقتصادية والمالية وغيرها، فإن جودة التقارير المالية وكذلك الحصول على صورة دقيقة عن المركز المالي للشركة وأدائها المالي من الأمور الرئيسية التي تهتم أصحاب المصلحة وفقاً لممارسات حوكمة الشركات (Robu,et.al,2012:1)، وتلعب حوكمة الشركات دوراً مهماً في ضمان مساءلة المنظمات وشفافيتها وفعاليتها، وإن دور المدقق الخارجي له أهمية خاصة، إذ يقدم المدقق تقريراً مستقلاً يبين فيه ما رصده من مخالفات للأطر المعمول بها، كذلك يقدم رأيه بصدد البيانات المالية ومدى إتساقها مع الإطار المالي المنطبق، وخلوها من التحريفات الجوهرية (Anaman,et.al,2023:24)، ذلك يساعد الإدارة في تقييم أداءها، إضافةً لذلك، قد تفوض الإدارة المدقق الخارجي بشكل خاص للقيام بتقييم أداء العاملين والمنظمة ككل لتضمن مستوى عالي من الإستقلالية والحياد في تنفيذ عملية التقييم. وتعتبر عملية تقييم الأداء في الشركات من مهام إدارتها أو من تفوضه تلك الإدارة، وبخصوص الشركة مدار البحث (الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور/ مساهمة مختلطة) فهي خاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية الإتحادي إستناداً للمادة (133/أولاً) من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 (المعدل)، وإن من مهام الديوان تقييم الأداء، إذ يتم إعداد خطة سنوية تتضمن مهام الرقابة وتقييم الأداء وذلك إستناداً للمادة (7/ ثانياً) من قانون الديوان رقم (31) لسنة 2011 (المعدل)، وبذلك فإن على المدقق الخارجي تقييم أداء الشركة إضافةً للتدقيق المالي.

4	مطابقة ترحيل الأرصدة إلى سجل الأستاذ العام وموازن المراجعة والقوائم المالية.	√	√	√	√	√	√
5	الإطلاع على توافق العاملين الممنوحين مكافآت تشجيعية تنفيذ بإستلامهم لتلك المكافآت.					√	
6	إجراء مقابلات شخصية مع عينة من العاملين الممنوحين مكافآت والإستفسار منهم عن إستلامهم لتلك المكافآت فعلياً.				√	√	

3-1-2 مؤشرات الأداء الخاصة ببعث التعلم والنمو

البعث	المقياس	المعيار	النسبة المعتمدة	مؤشر لسنة 2019	الدرجة المتحققة	مؤشر لسنة 2020	الدرجة المتحققة	مؤشر سنة 2021	الدرجة المتحققة
التعلم والنمو	النمو في الدورات التدريبية والتطويرية	4 3 2 1	100% فما فوق 51% - 100% 26% - 50% لغاية 25%	(%13)	0	(%42)	0	(%34)	0
	النمو في مكافآت وتحفيز العاملين	4 3 2 1	100% فما فوق 51% - 100% 26% - 50% لغاية 25%	%112	4	%39	2	(%76)	0

$$6.25 = \%25 \times 25 = 100 \times \frac{(0+0+0)+(4+2+0)}{24} = \text{متوسط أداء الشركة لبعث التعلم والنمو}$$

من مزايا المؤشرات المستخدمة في هذا البعث أنها ذات إرتباط وثيق بموضوع التعلم والنمو، إذ إن الدورات التدريبية والتطويرية لها أثر في تحسين أداء العاملين ومنه تحسين إنتاجيتهم، كذلك فيما يخص المكافآت التشجيعية تعتبر من الوسائل المهمة في تحفيز العاملين تجاه تعزيز العملية الإنتاجية ودعم عملية التسويق لمنتجات الشركة، وبعد تطبيق المؤشرات الخاصة بهذا البعث، تم التوصل للملاحظات الآتية:

- 1- قمنا بتدقيق الدورات التي أقامتها إدارة الشركة للعاملين، والأخذ بنظر الإعتبار الدورات الداخلية والخارجية، والمبالغ المنفقة لتحقيق هذا الغرض، ومن الملاحظ وجود تدني في نمو الدورات التدريبية والتطويرية للسنوات (2019، 2020، 2021) وكما موضح أعلاه، مما يشير إلى عدم إهتمام الإدارة بتطوير أداء عاملها، نظراً لعدم وجود دورات تدريبية للسنوات أعلاه، ينبغي على إدارة الشركة تعزيز هذا الجانب ورفد العاملين بالدورات الكافية لرفع مستوى أداءهم وبالتالي رفع أداء الشركة.
- 2- قمنا بمقارنة المكافآت التشجيعية الممنوحة للعاملين والتحقق من الصرف الفعلي حسب إجراءات التدقيق الموضحة مسبقاً، ولوحظ وجود تفاوت في النمو بالمكافآت التشجيعية للعاملين والتحفيز للسنوات (2019، 2020، 2021) وكما مبين في الجدول الموضح آنفاً، إذ بلغت نسبة النمو في سنة 2019 (%112) وإزدادت في سنة 2020 بنسبة (%39) وفي سنة 2021 إنخفضت بنسبة كبيرة شكّلت (%76)، ويلاحظ وجود إنخفاض كبير في سنة 2021 وبعد التحقق والإستفسار من الإدارة، تبين إن سبب إنخفاض المكافآت التشجيعية يعود للظروف التي مرت على العالم بسبب تفشي فايروس كورونا، وعند مقارنة نسبة المكافآت التشجيعية مع حجم الإيراد السلعي، تبين بأن كلما إزدادت المكافآت التشجيعية زاد بالمقابل إيراد الإنتاج السلعي، إذ حقق إيراد الإنتاج السلعي إرتفاع في سنة 2019 بنسبة شكّلت (%10) عن سنة 2018، كذلك إزداد الإنتاج السلعي في سنة 2020 بنسبة شكّلت (%2336) عن سنة 2019، نوصي قيام الشركة بتحفيز العاملين بهدف ترشيد الإنتاج وتدعيمه، كذلك الإستفادة من أفكارهم تجاه مواجهة الأزمات وتحويلها إلى فرص مجزية لتحقيق أهداف الشركة.

3-2- بعد العمليات الداخلية:

3-2-1- إجراءات التدقيق الخاصة ببعء العمليات الداخلية

ت	إجراء التدقيق	أهداف التدقيق						
		الوجود والملكية	الحدوث	الإكمال	الحقوق والالتزامات	الدقة	التبويب	التوقيت والإفصاح
1	التأكد من أن المكانن المستخدمة في العملية الإنتاجية قد تم شراؤها من مناشئ عالمية معروفة، عن طريق الإطلاع على عقود الشراء.	√			√			
2	التأكد من الحاجة الفعلية لمثل تلك المكانن في العملية الإنتاجية، عن طريق الزيارات الميدانية والإطلاع على العملية الإنتاجية.	√						
3	التأكد من إن الطاقة المتاحة تتوافق مع الطاقة التصميمية للمكانن ولا تتجاوزها، عن طريق مقارنة الطاقة المتاحة للمكانن مع الطاقة المعلومات المثبتة في العقود أو على المكانن.					√		
4	التأكد من توفير كمية معقولة من المواد الأولية اللازمة للعملية الإنتاجية، عن طريق الإطلاع على مشتريات الشركة وجرد المخازن.	√						
5	التحقق من توفر الأيدي العاملة اللازمة لبدء العملية الإنتاجية، عن طريق الزيارة الميدانية لموقع العمل وعمل مقابلات مع فريق العمل.	√						
6	التحقق من قيام إدارة الشركة بوضع جدول زمني للصيانة الدورية اللازمة للمكانن الخاصة بالإنتاج ومدى الإلتزام به.		√			√		√
7	التحقق من إثبات أقيام المكانن في السجلات المختصة، عن طريق الإطلاع على تلك السجلات.		√			√		
8	التحقق من إحتساب مصروف الإندثار للمكانن الخاصة بالإنتاج عن طريق الإطلاع على قيود إثبات الإندثار.		√			√		
9	التحقق من قيام إدارة الشركة بإعادة تقييم المكانن حال توفر مؤشرات منطقية بتغير أقيامها.		√			√		
10	التحقق من إثبات الزيادة بأقيام المكانن في الدخل الشامل الآخر عن طريق الإطلاع على المستندات القيدية.		√			√		√
11	التحقق من قيام إدارة الشركة بالإعتراف بتدني أقيام المكانن كمصروف فترة عن طريق الإطلاع على المستندات القيدية والقوائم المالية.		√			√		√
12	التحقق من إن التغير في الطاقة المتاحة تتوافق مع مؤشرات موضوعية.					√		
13	التحقق من قيام إدارة الشركة بإستغلال الطاقة المتاحة عن طريق مقارنة الإنتاج الفعلي مع الطاقة المتاحة للإنتاج.		√					
14	التحقق من توافق موازنة الإنتاج مع الطاقة المتاحة ولا تتجاوزها.		√			√		
15	التحقق من حسن إدارة الشركة لمخزونها الإنتاجي وعدم تكديسه عن طريق جرد المخازن الخاصة بالشركة.	√						

الدرجة	سنة	مؤشر	الدرجة	سنة	مؤشر	النسبة المعتمدة	المعيار	المقياس	البعد
1						100% فما فوق	4	الإنتاج المتوقع	العمليات الداخلية
2						51% - 100%	3	بالنسبة للطاقة المتاحة	
3						26% - 50%	2		
4						25% لغاية	1		
5						100% فما فوق	4	نسبة تحقق خطة المشتريات	
						51% - 100%	3		
						26% - 50%	2		
						25% لغاية	1		

3-2-2- مؤشرات الأداء الخاصة ببعيد العمليات الداخلية

الدرجة	سنة	مؤشر	الدرجة	سنة	مؤشر	النسبة المعتمدة	المعيار	المقياس	البعد
1	2021	1%	1	2020	1.5%	100% فما فوق	4	الإنتاج المتوقع	العمليات الداخلية
						51% - 100%	3	بالنسبة للطاقة المتاحة	
						26% - 50%	2		
						25% لغاية	1		
1	2021	7%	3	2020	82%	100% فما فوق	4	نسبة تحقق خطة المشتريات	
						51% - 100%	3		
						26% - 50%	2		
						25% لغاية	1		

$$\text{متوسط أداء الشركة لبعيد العمليات الداخلية} = 100 \times \frac{(3+1+1)+(1+3+1)}{24} = 10.42 = 25\% \times 41.66$$

من مزايا المؤشرات المستخدمة في هذا البعد أنها ذات إرتباط وثيق بموضوع العمليات الداخلية للشركة، إذ إن قدرة إدارة الشركة على إستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة لديها يعزز من أدائها بصدد دعم العمليات الداخلية، كذلك فيما يتعلق بخطة المشتريات، أي كلما خططت إدارة الشركة لمشترياتها بشكل منطقي وفي ضوء الإحتياج الفعلي، زادت إمكانية إستغلالها لتلك المشتريات في العملية الإنتاجية، ويعد تطبيق المؤشرات الخاصة بهذا البعد، تم التوصل للملاحظات الآتية:

1- وجود تدني كبير في إستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة، وكما موضح في الجدول أعلاه، سيما فيما يخص سنتي (2020، 2021) أي إن الشركة لم تستغل هذه الطاقة بصورة مثلى وبعد البحث عن أسباب ذلك، تبين عدم توفر سيولة نقدية لشراء المواد الأولية الضرورية لإستغلال هذه الطاقة، كذلك إنخفاض الطلب على منتجات الشركة والذي بدوره أدى إلى إنخفاض الإنتاج، نوصي ببذل العناية اللازمة في الترويج لمنتجات الشركة كأن توظف الشركة عاملين أكفاء في جانب الترويج وإعتماد برنامج تسويقي متكامل بهدف تعزيز الحصة السوقية للشركة.

2- يظهر مؤشر تحقق خطة المشتريات تدني أداء الشركة في تنفيذ الخطة، سيما فيما يتعلق بسنتي (2019 و 2021) وبعد البحث عن أسباب هذا التدهور الكبير، بررت إدارة الشركة إنخفاض السيولة النقدية، نوصي بضرورة بذل العناية المهنية اللازمة في التخطيط للمشتريات مع مراعاة توفر الإمكانيات اللازمة، من جهة أخرى، ضرورة فتح قنوات الشراء الآجل مع الأخذ بنظر الإعتبار الحاجة الفعلية وحجم السوق والحصة السوقية للشركة.

3-3- بعد الزبون:

3-3-1- إجراءات التدقيق الخاصة ببعيد الزبون

ت	إجراء التدقيق	أهداف التدقيق							
		الوجود والملكية	الحدوث	الإكمال	الحقوق والالتزامات	الدقة	التبويب	التوقيت	العرض والإفصاح
1	خطة المبيعات: التأكد من قيام الإدارة بإعداد موازنة تخطيطية ومصادق عليها من الجهات المختصة.	√	√						
2	التحقق من أن الموازنة التخطيطية قد أعدت باستخدام مؤشرات موضوعية.		√			√			
3	مراجعة الخطط الفرعية الموضوعية لتنفيذ الموازنة التخطيطية.		√						
4	التأكد من أن التعديلات الطارئة على الموازنة التخطيطية تمت وفق الصلاحيات المعتمدة.		√						
5	مقارنة الإيرادات المختمنة مع الإيرادات الفعلية لتحديد الفروقات والوقوف على أسبابها.	√	√			√			
1	الدعوى القانونية: طلب كشف بالدعوى القضائية المقامة على الشركة والدعوى المرفوعة على الغير؛ والمجالس التحقيقية.		√				√	√	
2	دراسة كافة الدعوى القضائية القائمة وفحص موضوعية الإستجابات المتخذة بشأنها		√						
3	دراسة تقدير احتمال خسارة الدعوة المقامة من الغير بالرجوع للمستشار القانوني، مع الأخذ بنظر الإعتبار تخصيص مبالغ التعويضات ضمن حساب (التخصيصات المتنوعة) حال كانت الدعوى مرجحة.		√				√	√	
4	التحقق من أن معاملة شكاوى العملاء واستفساراتهم تجري بصورة صحيحة ويتم التعامل معها بفاعلية.		√						
5	دراسة اجراءات إدارة الشركة بما يتعلق بالدعوى المحسومة ضدها من ناحية الطعن والتمييز.		√	√					

3-3-2- مؤشرات الأداء الخاصة ببعيد الزبون

البعيد	المقياس	المعيار	النسبة المعتمدة	مؤشر لسنة 2019	الدرجة المتحققه	مؤشر لسنة 2020	الدرجة المتحققه	مؤشر لسنة 2021	الدرجة المتحققه
الزبون	نسبة تحقق خطة المبيعات	4	100% فما فوق	138%	4	117%	4	21%	1
		3	51% - 100%						
		2	26% - 50%						
		1	لغاية 25%						
الزبون	معدل نمو الدعوى القضائية المقامة على الشركة	1	100% فما فوق	(27%)	4	38%	3	145%	1
		2	51% - 100%						
		3	26% - 50%						
		4	25% فما دون						

$$17.70 = \%25 \times 70.83 = 100 \times \frac{(4+4+1)+(4+3+1)}{24} = \text{متوسط أداء الشركة لبعيد الزبون}$$

من مزايا المؤشرات المستخدمة في هذا البعد أنها ذات ارتباط وثيق ببعيد الزبون، إذ إن قدرة إدارة الشركة على تحقيق خطتها للمبيعات يشير إلى قدرة إدارة الشركة على الإحتفاظ بزبائنها، كذلك فيما يتعلق بمؤشر الدعوى القضائية وإستجابة إدارة الشركة لها

يعطي إشارة لمدى إهتمام الإدارة برضا الزبون بغية الإحتفاظ به في المستقبل، وبعد تطبيق المؤشرات الخاصة بهذا البعد، تم التوصل للملاحظات الآتية:

1- فيما يخص تحقيق خطة المبيعات، قمنا بعمل مقارنة للإيراد المتحقق خلال السنوات الثلاث وتوقعات الإدارة، ولوحظ وجود تفاوت في نسب إنجاز خطة المبيعات، إذ يلاحظ عدم الدقة في التخطيط وكما موضح في الجدول أعلاه، مما يستدعي إعادة الإهتمام بالطرائق المنطقية لإجراء عملية التخطيط، كذلك عند مقارنة نسبة تحقق خطة المبيعات مع نسبة تحقق خطة المشتريات في البعد السابق (العمليات الداخلية) يلاحظ وجود تفاوت كبير، إذ إن الإدارة حققت مبيعات أعلى من المخطط لها، في حين كانت نسبة تحقق خطة المشتريات متدنية كثيراً، من ذلك يتبين لنا قيام إدارة الشركة بخزن الكثير من المواد الأولية للإنتاج.

2- لوحظ إنخفاض الدعاوى المقامة ضد الشركة في سنة 2019 عن سنة 2018، مع إرتفاعها في سنة 2020 بنسبة شكّلت (38%) إضافةً لإرتفاعها بنسبة كبيرة في سنة 2021 شكّلت (145%)، وكانت إستجابة الشركة للدعاوى للسنوات (2019، 2020، 2021) بنسبة (63%، 18%، 59%) على التوالي، وبعد التحقق، تبين إن أغلب الدعاوى المقامة من المتعاملين مع الشركة مما يؤدي بدوره إلى زعزعة أداء الشركة، نوصي بضرورة حل النزاعات مع الزبائن والمتعاملين مع الشركة، وعدم تحمل تكلفة إضافية في كسب زبائن جدد.

ملاحظة: تم عكس أوزان القياس فيما يخص الدعاوى القضائية وحسب طبيعة تأثيرها على أداء الشركة.

3-4- البعد المالي:

3-4-1- إجراءات التدقيق الخاصة بالبعد المالي

ت	إجراء التدقيق	أهداف التدقيق					
		الوجود والملكية	الحدوث	الإكتمال	الحقوق والإلتزامات	الدقة	التبويب
							العرض والإفصاح
1	الإيرادات: التأكد من خطوات تنفيذ الطلبات الواردة من العملاء والسيطرة على الطلبات غير المنفذة كوجود رقم متسلسل مطبوع.		√				
2	التأكد من إن كافة البضائع المباعة تكون بموجب قائمة بيع.		√				
3	التأكد من وجود صلاحية البيع بالأجل لكافة العملاء وذلك بمراجعة حدود الائتمان وعدم وجود أرصدة قديمة.	√	√				
4	التأكد من صحة إستلام وتسجيل البضاعة المعادة القابلة للإرجاع والموافقات الأصولية بذلك.	√	√		√		
5	التأكد من صحة التسعير والعمليات الحسابية في قوائم البيع كملاحظة الكميات والخصم وصلاحيات منح الخصم.		√		√		
6	التأكد من قوائم البيع وأنها مسجلة بصورة صحيحة، وذلك بتدقيق سجل اليومية والتأكد من إن كافة قوائم البيع قد تم تسجيلها في سجل اليومية وصحة الترحيل إلى سجل الأستاذ.		√		√		
7	فحص الإجراءات المتبعة لمنح عمولة المبيعات والتأكد من صحة احتسابها بالرجوع الى قوائم المبيعات.		√		√		
8	التأكد من صلاحيات إلغاء قوائم البيع وأنها مصادق عليها من قبل مدير المبيعات.		√		√		
9	التأكد من إن السلع المجهزة بقوائم بيع إلى الفروع قد تم معاملتها بصورة صحيحة.		√		√		
10	التأكد من صحة الأرصدة المدينة وحدود الائتمان الممنوح.				√	√	
11	التأكد من إن أسعار المبيعات قد حددت بموجب الأنظمة والتعليمات.		√				
12			√				

1	3		√			التحقق من إن مستندات البيع النقدية قد تم السيطرة عليها بصورة صحيحة وإنها تتم من قبل شخص مستقل عن أولئك المسؤولين عن إستلام النقود.
1	4		√	√	√	التحقق من إن كشوفات الحسابات ترسل بصورة منتظمة إلى العملاء وإن تلك الكشوفات يتم فحصها من قبل شخص مستقل عن موظفي المبيعات وموظفي إستلام النقود.
1	5		√		√	التحقق من إن إجراءات مراجعة وجباية الديون المستحقة وغير المدفوعة تتابع بصورة منتظمة وصحيحة بالرجوع لفترة الإئتمان.
						المخزون: التحقق من توفر متطلبات السلامة والأمان في المخازن.
	2				√	طلب كشف تحليلي بأنواع المخزون.
	3				√	التحقق من إجراءات الجرد الفعلي عن طريق الإشراف على جرد المخزون.
	4		√			التحقق من دقة سجلات السيطرة المخزنية وبطاقات المواد.
	5		√		√	التحقق من مستندات الإدخال والإخراج المخزني ومحاضر فحص وإستلام المخزون.

3-4-2 مؤشرات الأداء الخاصة بالبعد المالي

الدرجة المتحققة	سنة 2021	مؤشر 2021	الدرجة المتحققة	سنة 2020	مؤشر 2020	الدرجة المتحققة	سنة 2019	مؤشر 2019	النسبة المعتمدة	المعيار	المقياس	البعد
0	(%33)	3	%60	1	%10	100% فما فوق	3	إيراد النشاط الجاري	4	3	إيراد النشاط الجاري	البعد المالي
1	مرة 5	2	9 مرة	2	6 مرة	%51 - 100%	2	معدل دوران المخزون	2	2	معدل دوران المخزون	
						%26 - 50%	1		1	1		
						لغاية 25%						
						16 فما فوق						
						11-15 مرة						
						6-10 مرة						
						1-5 مرة						

$$9.38 = \%25 \times 37.50 = 100 \times \frac{(1+3+0)+(2+2+1)}{24} = \text{متوسط أداء الشركة للبعد المالي}$$

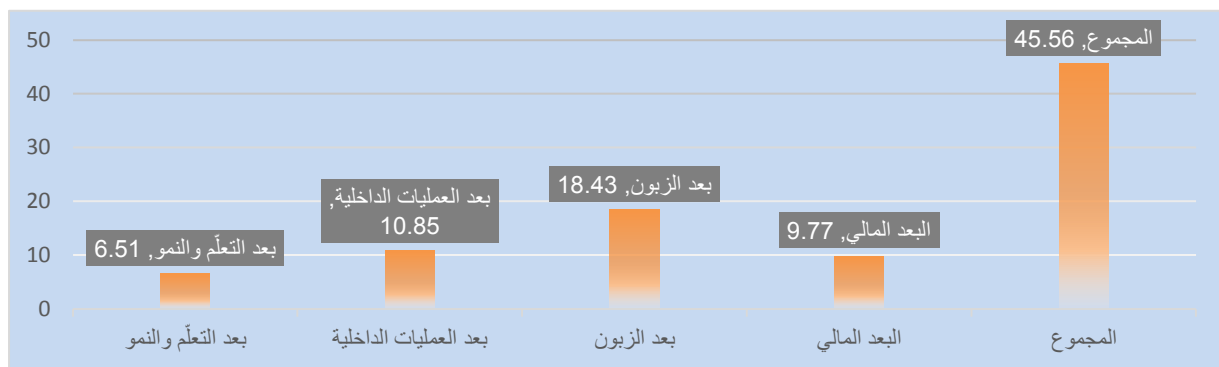
من مزايا المؤشرات المستخدمة في هذا البعد أنها ذات إرتباط وثيق بالبعد المالي للشركة، إذ إن قدرة الشركة على تحقيق إيرادات كبيرة من نشاطها الرئيسي وتتميته من سنة لأخرى، يعطي إشارة لحسن أداء إدارة الشركة، كذلك هو الحال بالنسبة لمؤشر معدل دوران المخزون، فإن شركة إنتاجية كالشركة مدار البحث ينبغي أن تهتم في بيع مخزونها وعدم تكديسه في المخازن كونه من المواد المعرضة للتلف بصورة سريعة، وبعد تطبيق المؤشرات الخاصة بهذا البعد، تم التوصل للملاحظات الآتية:

1- وجود تفاوت بين نسب النمو في إيراد النشاط الجاري للشركة، إذ حققت الشركة في سنة 2019 إرتفاع بنسبة (10%) عن ما هو في سنة 2018، وإزدادت إيرادات النشاط الجاري لسنة 2020 بواقع (60%)، وإنخفضت إيرادات النشاط الجاري لسنة 2021 بنسبة (33%) وكما موضح في الجدول أعلاه، مما يشير إلى عدم الإستقرار في أداء الشركة، ينبغي العمل على تحقيق الإستقرار الإقتصادي من خلال إتباع الوسائل الكفيلة بذلك كالدعاية والإعلان والترويج للمنتج وتفعيل خدمة التوصيل ضمن العمليات الداخلية للشركة، سيما إن خدمة التوصيل تنشط في الأزمات.

2- وجود تفاوت في معدل دوران المخزون للشركة، وكما موضح في أعلاه، إذ بيّنت النتائج عدم إستقرار معدل الدوران مما يشير إلى ضعف في أداء الشركة في إدارة المخزون السلعي، مما قد يترتب عليه تلف في المخزون وخسارة الشركة جزء من مواردها الإقتصادية.

وإن متوسط أداء الشركة في ضوء الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن (BSC) كانت: (1) $43.75\% = 9.38 + 17.70 + 10.42 + 6.25$ وهي نسبة غير مرضية بالنسبة لأداء الشركة، ينبغي بذل العناية اللازمة في تحسين الأداء والبحث عن الوسائل الكفيلة في تعزيز الكفاءة والفاعلية على مستوى الأفراد والأنشطة في الشركة، مع ضرورة أخذ التوصيات الواردة ضمن كل بعد بعين الإعتبار بغية تحقيق أداء أفضل.

شكل (4) "متوسط أداء الشركة"



المبحث الرابع / الإستنتاجات والتوصيات

4-1 - الإستنتاجات:

1. إن للتدقيق الخارجي أثر بالغ الأهمية في تقويم أداء الشركات بجانبها المالي وغير المالي وتقديم المشورة الجيدة للإدارة نظراً لإستقلالية التدقيق الخارجي عن إدارة الشركة.
2. إن تطبيق إجراءات تدقيقية معدّة على وفق أهداف التدقيق يضيف جودة على أعمال التدقيق الخارجي ويعزز من معولية البيانات المستخدمة ضمن مؤشرات الأداء.
3. لوحظ وجود تدني في نمو الدورات التدريبية والتطويرية للسنتين (2019، 2020، 2021) مما يشير إلى عدم إهتمام الإدارة بتطوير أداء عاملها.
4. وجود تفاوت في النمو بالمكافآت التشجيعية للعاملين للسنوات (2019، 2020)، مع ملاحظة وجود إنخفاض كبير في سنة 2021 ويعزى ذلك للظروف التي مرت على العالم بسبب تفشي وباء فايروس كورونا.
5. عدم الإستقرار المالي في أداء الشركة، إذ لوحظ وجود تفاوت بين نسب النمو في إيرادات النشاط الجاري للشركة لسنتي (2019، 2020) مع تحقيق الشركة لخسارة كبيرة في سنة 2021.
6. لوحظ وجود إرتفاع في عدد الدعاوى القضائية المقامة على الشركة، إذ بيّنت النتائج زيادة كبيرة في سنة 2021، وأغلب الدعاوى المقامة من المتعاملين مع الشركة مما يؤدي بدوره إلى زعزعة الثقة بأداء الشركة.

4-2 - التوصيات:

1. ضرورة الإستفادة من ملاحظات المدقق الخارجي والإستعانة بتقاريره بغية تقويم أداء الشركة بهدف تحقيق أهداف الشركة وغاياتها.

(1) النتائج المتحققة هي من (96%) وليست (100%)، وبذلك سيتم ترجيح النتيجة إلى (100%) في الشكل (4) أعلاه.



2. ضرورة صياغة إجراءات تدقيقية على وفق أهداف التدقيق لما لها من دور في إضفاء جودة على أعمال التدقيق ومنه تعزيز موضوعية البيانات المستخدمة ضمن مؤشرات الأداء.
3. ضرورة الإهتمام بتدريب العاملين في الشركة وتطوير مهاراتهم لأن الموارد البشرية هي جوهر نجاح الشركات.
4. من المفيد تحفيز العاملين ومنحهم المكافآت التشجيعية والدعم المعنوي وإشراكهم في تحديد أهداف الشركة بغية تحسين أداءهم ومنه تحسين أداء الشركة.
5. ضرورة مواكبة التطورات في الصناعة واستخدام وسائل ترويجية لمنتجات الشركة بهدف تحقيق حصة سوقية جيدة.
6. ضرورة الحفاظ على الزبائن عن طريق الإهتمام بهم ومواصلتهم والإستماع لمعوقات أعمالهم ومحاولة حلها وعدم التفريط بهم كون إن إكتساب زبون جديد يكلف قرابة خمسة أضعاف الحفاظ على الزبون الحالي.

المراجع والمصادر

أولاً: المراجع

1. القرآن الكريم.

ثانياً: المصادر

1. قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 (المعدل).
2. قانون ديوان الرقابة المالية الإتحادي رقم (31) لسنة 2011 (المعدل).
3. الأحمدى، علي محمد نابف، والمعموري، علي محمد ثجيل، (2023)، "تدقيق النظام المصرفي الإلكتروني الشامل للكشف عن مخاطر الأعمال التشغيلية: بحث تطبيقي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 18، العدد 64، بغداد، العراق.
4. علك، عبد الناصر، ورزوقي، نبراس ناجي، (2017)، "إستراتيجية تقويم الأداء وتأثيرها في تحقيق الفاعلية التنظيمية: دراسة ميدانية في مكتب المفتش العام في وزارة الإتصالات"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 95، بغداد، العراق.
5. عمر، أحمد مختار، (2008)، "معجم اللغة العربية المعاصر"، المجلد الأول، الطبعة الأولى، عالم الكتب للطباعة والتوزيع والنشر، القاهرة، مصر.
6. الغبان، نائر صبري محمود كاظم، (2014)، "نحو بناء تصورات وصفية وإجرائية للأصول المعرفية في محور التعلّم والنمو لتقنية بطاقة الأداء المتوازن على ضوء مفاهيم الخريطة الإستراتيجية لتحقيق المتطلبات الإستراتيجية والتشغيلية لمنشآت الأعمال"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 9، العدد 29، بغداد، العراق.
7. Al-Dalabih, Firas A. N., (2018), "The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies", Journal of Modern Accounting and Auditing, January, Vol. 14.
8. Al-Sayed Omar, Dr. Ahmed Abdul Razzak, (2023), "Efficiency and Effectiveness in Management", Journal of Survey in Fisheries Sciences 10(3S).
9. Anaman, Prince Dacosta and Ahmed, Ibrahim Anyass and Oware, Frank Appiah and Quaw, Frank Somiah, (2023), "External Auditors' Impact on Corporate Governance of Unlisted Firms: A Developing Country Perspective", SEISENSE Business Review Vol 3 No 1.
10. Arens, A. A, Elder, R. J, Beasley, M. S, & Jones, J. C. BARTOSZ M, AMERSKI, (2019), "Auditing: The Art and Science of Assurance Engagements", Pearson Canada, 24 th Ed, Pearson, Canada.
11. Arens, Alvin A., Randal J. Elder, and Mark S. Beasley. (2014). "Auditing and assurance services", Global Edition. 15th ED, Pearson Education UK.
12. Bandonon, Adi and Nugroho, Sukmo Hadi, (2023), "THE ASSESSMENT OF COMPANY PERFORMANCE TARGET USING BALANCED SCORECARD METHODS", Intern. Journal of Profess. Bus. Review. | Miami, v. 8.
13. DeNisi, A.S., Pritchard, R.D., (2006), "Performance appraisal, performance management and improving individual performance: a motivational framework. Management and Organization Review".
14. Drury, Colin, (2018), "Management and Cost Accounting", Cengage Learning, 10th Edition.
15. Felizardo, Aquilino and Félix, Elisabete G.S. and Thomaz, João P.C. F., (2017), "Organizational Performance Measurement and Evaluation Systems in Smes: The Case of the Transforming Industry in Portugal", Universidade de Évora, Palácio do Vimioso, Largo Marquês de Marialva, 8, 7000- 809 Évora, Portugal.



16. Feng, Jiayu, (2022), "Factors Affecting Internal and External Audits Based on Experimental Analysis", Advances in Economics, Business and Management Research, volume 211.
17. Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. and Brewer, Peter C., (2010), "Managerial Accounting", McGraw-Hill Companies, Inc.,13th Edition.
18. GHALEM, Aïta and OKAR, Chafik and CHROQUI, Razane and EL ALAMI, SEMMA, (2016), "Performance: A concept to define", (1) Faculty of Sciences and Techniques, University Hassan 1er, Settat. (2) LAMSAD, School of Technology, University Hassan 1er, Berrechid. (3) Faculty of Sciences and Techniques, University Hassan 1er, Settat.
19. Global Social Compliance Programme, (2009), "Audit Process and Methodology Reference tools".
20. Governor, Andrew M. Cuomo and Director, Gary Johnson, (2009), "Performance Evaluation: A Dynamic Tool for Supervisors Participant Materials", the New York State Governor's Office of Employee Relations.
21. Gu, Yang and Luo, Xinyi, (2022), "Research Methods on Business Performance Management", Advances in Economics, Business and Management Research, volume 215.
22. Hayes, Rick, And Dassen, Roger, And Schilder, Arnold, And Wallage, Philip, (2005), "PRINCIPLES OF AUDITING An Introduction to International Standards on Auditing", Pearson Education Limited, 2th Edition.
23. Heydari, Mohammad and Xiaohu, Zhou and Lai, Kin Keung and Yuxi, Zheng, (2020), "EVALUATION OF ORGANIZATIONAL PERFORMANCE STRATEGIES", Proceedings of the National Aviation University. N1(82)
24. Hilton, Ronald W. & David E. Platt, (2019), "Managerial Accounting- Creating Value in a Dynamic Business Environment", Mc Graw-Hill, 12th Edition.
25. Horngren, and Datar, Srikant M. and Rajan, Madhav V., (2021), "Cost Accounting- A Managerial Emphasis", Pearson Education Limited, 17th Edition.
26. IŠORAITĚ, Margarita, (2008), "THE BALANCED SCORECARD METHOD: FROM THEORY TO PRACTICE", INTELLECTUAL ECONOMICS, No. 1(3).
27. Jovanova, Blagica and Josheski, Dushko, (2011), "EXTERNAL AUDIT AND RELATION BETWEEN INTERNAL AUDITORS, SUPERVISORY BODY AND EXTERNAL AUDITORS OF THE BANKING SECTOR IN THE REPUBLIC OF MACEDONIA", Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2080498>.
28. Kouachi, Dr. Murad and Al-Kassar, Dr. Talal, (2015), "Modern Tools to Evaluate the Performance of Business Organizations between Theory and Practice -The Case of Public Cement Companies in Algeria", Accounting and Finance Research Vol. 4, No. 4.
29. Kumar, Satish and Lim, Weng Marc and Sureka, Riya and Jabbour, Charbel Jose Chiappetta and Bamel, Umesh, (2023), "Balanced scorecard: trends, developments, and future directions", Review of Managerial Science Review of Managerial Science.
30. McCORMICK, J. S., (1981), "STANDARDS IN GENERAL PRACTICE Effectiveness and efficiency", Journal of the Royal College of General Practitioners.
31. OLKO, Sławomir F., (2022), "STRATEGIC INITIATIVES IN BALANCED SCORECARD", Scientific Quarterly "Organization and Management", Vol. 1, No. 57.
32. Osmania, Fadil and Maliqi, Gelina, (2012), "Performance Management, Its Assessment and Importance", Procedia - Social and Behavioral Sciences 41.
33. Pinte, Mirela-Oana, (2017), "PERFORMANCE - AN EVOLVING CONCEPT", Ph.D Student, University Babes-Bolyai of Cluj-Napoca, Faculty of Economics and Business Administration, Cluj-Napoca, Romania.
34. Robu, Ioan-Bogdan and Chersan, Ionela-Corina and Mironiuc, Marilena and Mihai Carp, (2012), "Empirical Study on the Assessment of the Auditor's Responsibility Regarding the Risk of Financial Fraud", Communications of the IBIMA 2, Vol. 2012.
35. Shaout, Adnan and Yousif, Mohamed K, (2014), "Performance Evaluation – Methods and Techniques Survey", International Journal of Computer and Information Technology (ISSN: 2279 – 0764) Volume 03 – Issue 05, September.
36. Song, Xuqin, (2022), "Application of Balanced Scorecard in Performance Management and Evaluation of Listed Companies", Hindawi Discrete Dynamics in Nature and Society.
37. Storey, David J. and Dvoulety, Ondrej, (2023), "Framework for the Evaluation of SME and Entrepreneurship Policies and Programmes", OECD Studies on SMEs and Entrepreneurship.
38. Velnampy and Nimalathasan, (2007), "Balance Score Card and Organisational Performance: A Comparative Study of State and Private Sector Banks in North and Eastern Provinces of Sri Lanka".