



كلية التجارة
قسم المحاسبة

بحث عن ،،،

**إطار مقترح للتكامل بتن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والقيمة
الاقتصادية المضافة لتفعيل المراجعة الداخلية
بشركات تسويق المنتجات البترولية
دراسة ميدانية**

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة
الماجستير في المحاسبة

من الباحث

هاني محمد عبد العزيز

مدير إدارة المراجعة الداخلية بشركة مصر للبترول

تحت إشراف

أ.د / عباس أحمد رضوان

استاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة- جامعة المنصورة

٢٠١٩ م

إطار مقترح للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والقيمة الاقتصادية المضافة لتفعيل
المراجعة الداخلية بشركات تسويق المنتجات البترولية
دراسة ميدانية

إعداد الباحث

هاني محمد عبد العزيز

تحت اشراف

أ.د / عباس أحمد رضوان

المستخلص

استهدفت الدراسة اقتراح إطار لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة ، وذلك لاكتساب المراجع الداخلى مهارات مناسبة فى المجالات التشغيلية وخاصة البيئية منها والتي تتميز بها مستودعات الشحن البترولية ، حتى تكون الاستشارات والتوصيات التي يقدمها للإدارة ذات أهمية ، وقدمت الدراسة من خلال إطار نظري وعملي انتهى بالدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من شركات تسويق المنتجات البترولية، حيث تم توزيع عدد (١٤٠) إستبانة موزعة على مجموعة من العاملين بإدارة الحسابات والمراجعة الداخلية وأعضاء مجلس الإدارة حيث وصلت نسبة الاستجابة ٩٧ % .

وانتهت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن اعتماد المراجع الداخلي على التكامل المقترح من شأنه أن يفعل دور المراجع الداخلي ويكسبه مهارات تخصصية تجعله يضيف قيمة للمنشأة ، ويعطى لمدير المراجعة الداخلية تقيما لأعضاء إدارته، بالإضافة إلى توفير استراتيجيات الإدارة تجاه القضايا البيئية والاجتماعية بما يحقق الاستدامة لتلك الشركات وأوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على الأساليب الإدارية والتكنولوجية الحديثة التي تعمل على تطوير أداء المراجع الداخلي فى تلك الشركات ذات الوضع البيئي والاجتماعي المعقد ، كما ينبغي على الجهات التشريعية إصدار قوانين ملزمة للقائمين على مهنة المراجعة الداخلية بإصدار تقرير بيئي يبين مدى التزام تلك الشركات بأحكام التشريعات والقوانين واللوائح فى الدولة .

الكلمات الدالة : بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ، مدخل القيمة الاقتصادية المضافة

Abstract

The current study aimed at proposing a framework for activating the role of internal audit in the petroleum product marketing companies through the integration of Sustainable Balanced Scorecard and economic value added entry. The research pointed to acquire the internal auditor suitable skills in the operational fields especially the environmental ones, which is a main feature of petroleum storage depots. The study was presented through a theoretical and practical framework that ended with the field study conducted on a sample of petroleum products marketing companies. The number of (120) questionnaires distributed among a group of employers in department of Internal Audit and Board of Directors with a response rate of 84%.

The study concluded that the internal auditor's reliance on the proposed integration model would serve in activating the role of internal auditor and arming him with specialized skills that would add value to the organization. The adopting of integration proposed model improve the ability of internal audit manager to assess the department members. In addition, the proposed integration model provides strategies on environmental and social issues in order to achieve the sustainability of those companies. The study recommended the need to rely on modern administrative and technological methods that develop the performance of internal auditor in those companies with complicated environmental and social circumstances. Moreover , the study advocated legislators to issue binding laws for the internal audit profession to issue an environmental report indicating the extent to which these companies comply with the provisions of the laws and regulations

Keywords: Sustainable Balanced Scorecard, Economic Value Added

Entrance

١- الإطار العام للبحث :

١/١ : مقدمة

فى أعقاب الانهيارات المالية شهد الفكر المحاسبى توجهها جديدا فى مجال المراجعة الداخلية من الفكر التقليدى الذى يعتمد على مجرد الحرص على سلامة الأداء المالى للوحدات الاقتصادية إلى الفكر الحديث الذى يعتمد على تحسين الأداء وإضافة قيمة للوحدات الاقتصادية ، ونتيجة لذلك زاد الاهتمام بعملية إدارة المخاطر والتي تعتبر إحدى الركائز الأساسية لحوكمة الشركات والتحدى الصعب الذى يجب مواجهته ، وحيث إن جميع المنشآت تعمل فى بيئات مختلفة تحتوى على العديد من المتغيرات التى تمثل مواطن أساسية لاحتمال حدوث الخطر، وبالتالي فإن وجود إدارة للمخاطر بالمنشأة تلعب دورا فعلا فى التعامل مع المخاطر المرتبطة بها ، كما أصبحت مهمة حماية المنشآت من التهديدات ضرورة ملحة.

(عبد الناصر محمد درويش، ٢٠١٤) .

وفى مجال المنتجات البترولية التى تتسم بطبيعة خاصة لما لها من خصائص تجعلها تختلف عن كثير من المنتجات الأخرى، مما ينعكس أثره على طريقة أداء الوظائف المكونة للأنشطة المتعلقة بالمنتجات البترولية، ولا يقتصر تأثير هذا الاختلاف على أنشطة العمليات الإنتاجية وإنما يمتد ليشمل جميع المراحل المكونة للصناعة البترولية بما فى ذلك نشاط تسويق المنتجات البترولية. فى ضوء ذلك كان لزاما على الباحث العمل على إيجاد أساليب إدارية حديثة لتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلى فى شركات تسويق المنتجات البترولية ، نظرا لان هذه الشركات تحتوى على استثمارات ضخمة وتمثل عصب الاقتصاد الوطنى حيث أعلنت وزارة الاستثمار المصرية أن صافي تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر فى 2015/2016 بلغ نحو 6.84 مليار دولار ارتفاعا من 6.38 مليار دولار فى السنة السابقة محققا ارتفاعا تجاوزت نسبته % 7.2 وأن صافي التدفقات النقدية الواردة فى قطاع البترول بلغ نحو 1.6 مليار دولار فى السنة المالية 2015/2016 وبالتالي أصبحت عملية رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلى وبصفة خاصة فى النواحي البيئية والاجتماعية، وتقويم ذلك الأداء أمرا ضروريا لى تظل المراجعة الداخلية قادرة على الوفاء بالواجبات والمسؤوليات المنوطة بها لتساعد مستودعات الشحن البترولية على الإقلال من وتجنب المخاطر التشغيلية والبيئية مما تحقق معه التنمية المستدامة لهذه الشركات وهو الهدف الرئيسى لأى منشأة.

٢/١ : مشكلة البحث :-

نظرا للأزمات الاقتصادية التى تواجه البلاد نتيجة نقص المواد البترولية من ناحية وزيادة أسعارها من ناحية أخرى، بالإضافة إلى زيادة الاستثمارات فى قطاع تسويق المنتجات البترولية من إنشاء مستودعات وصهاريج ضخمة للشحن وإنشاء محطات تموين ، وما صاحب ذلك من مخاطر تشغيلية وبيئية كبيرة لها تأثيرات سلبية على التنمية المستدامة لشركات تسويق المنتجات البترولية ، ومن هنا

كانت الضرورة تقتضى تطوير الدور الرقابى للمراجعة الداخلية والبحث عن أساليب إدارية حديثة لرفع كفاءة الأداء المهني لفريق المراجعة الداخلية فى تلك الشركات فى ضوء حوكمة الشركات .

ولا شك أن الأساليب الإدارية الحديثة مثل مدخل القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن المستدامة، يمكن أن تساهم فى تقويم أداء المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية من خلال وضع إطار مقترح للتكامل بينهما، حيث إن المنفعة المتوقعة من تطبيق مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لدى ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية لا تكتمل إلا من خلال القيام بممارسة التقويم الذاتى لإدارة المراجعة الداخلية وبيان مدى التقدم الذى حققته فى مجال تحقيق أهدافها ورسالتها الأساسية فى سياق الإستراتيجية العامة لشركات التسويق البترولية، وذلك بما يضمن ربط معايير تقويم أداء إدارة المراجعة الداخلية برسالة وأهداف تلك الإدارة، والنظر الى أهداف المراجعة الداخلية كمجموعة متكاملة يمكن الاعتماد عليها فى قياس وتقويم عوامل النجاح لتلك الإدارة الأمر الذى يبين وجود ضرورة لاستخدام نموذج الأداء المتوازن المستدام فى تقويم أداء المراجعة الداخلية بحيث يمكن الاستفادة من هذا النموذج فى تحديد القيمة التى أضافتها إدارة المراجعة الداخلية لشركات تسويق المنتجات البترولية.

ويمكن صياغة مشكلة البحث فى السؤال البحثى التالى :

كيف يتم تفعيل دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية ذات الطبيعة الخاصة من خلال منهجية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة؟
وسوف يحاول الباحث الإجابة عن السؤال البحثى من خلال محاولة الإجابة عن المحددات البحثية التالية:

- ١- هل شركات تسويق المنتجات البترولية فى حاجة ماسة الى تطوير دور المراجع الداخلى فى ظل التطورات الحديثة؟
- ٢- هل يودى التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة الى تطوير وظيفة المراجعة الداخلية ورفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الداخلى فى شركات تسويق المنتجات البترولية؟
- ٣- هل يعتبر تفعيل المراجعة البيئية الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية ذات الوضع البيئي المضطرب بمثابة تطوير لدور المراجعة الداخلية التقليدي؟

٣/١ : هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى اقتراح إطار لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية ،من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة ،ويتحقق ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحليل التطورات الحديثة فى مهنة المراجعة الداخلية .

٢- تحديد دور المراجعة البيئية الداخلية فى شركات التسويق البترولية، وهل يتم تفعيل دورها ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية.

٣- تحديد دور مدخل القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن المستدامة فى تفعيل المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية.

٤- وضع الإطار المقترح للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة لتفعيل دور المراجعة الداخلية بما يناسب شركات التسويق البترولية، واختباره ميدانياً.

٤/١: فروض البحث:

يقوم البحث على اختبار الفروض التالية:

١- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية، فى شركات تسويق المنتجات البترولية.

٢- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الاقتصادية المضافة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية.

٣- لا يساهم الإطار المقترح فى رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلى فى شركات تسويق المنتجات البترولية.

٥/١: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث فى أنه يتناول قطاع حيوى يؤثر فى الحياة اليومية، إذ يرتبط تسويق المنتجات البترولية بالأنشطة اليومية للقطاعات المستخدمة لهذه المنتجات، هذا بالإضافة الى أنه قطاع يستثمر فيه جانب كبير من الثروة القومية، متمثلاً فى الاستثمارات اللازمة لإنشاء مستودعات الشحن، ومنافذ التوزيع أو فيما تمتلك الدولة من معدات وآلات تستخدم المنتجات البترولية فى تشغيلها وصيانتها، ونظراً للمخاطر التى تحدثها تلك الشركات على البيئة والمجتمع، فقد اهتمت الدراسة بالمؤشرات البيئية والاجتماعية، وكيفية دمج تلك المؤشرات فى بطاقة الأداء المتوازن بما يحقق الاستدامة لهذه الشركات.

بينما تتمثل الأهمية العلمية والعملية لهذا البحث فيما قد يصل إليه من نتائج يمكن أن تساهم فى إثراء الدور الذى تلعبه المراجعة الداخلية فى تحقيق الرقابة وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الاستدامة لهذه الشركات ذات الوضع البيئى المضطرب.

٦/١: حدود البحث:

فى ضوء فروض البحث وأهدافه يمكن إيجاز حدود الدراسة فيما يلى:

١- تتناول الدراسة دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية (سائلة/ معبأة) دون التعرض لتسويق البترول كمادة خام.

- ٢- اقتصار الدراسة على دور المراجعة الداخلية فى زيادة القيمة المضافة بشركات تسويق المنتجات البترولية بالقدر الذى يخدم الدراسة فقط دون التطرق لتفاصيل حساب القيمة المضافة، كما تناولت الدراسة كيفية دمج مؤشرات البعد البيئى والاجتماعى فى بطاقة الأداء المتوازن.
- ٣- تتناول الدراسة مستودعات الشحن الرئيسية ، كما تناولت الدراسة شركات قطاع البترول بصفة عامة بالقدر الذى يخدم الدراسة.
- ٤- تناولت الدراسة تفعيل المراجعة البيئية الداخلية باعتبارها تطورا للمراجعة الداخلية ، فضلا عن اهميتها لمستودعات الشحن البترولية.

٧/١: منهج البحث:

تعتمد الدراسة على المناهج العلمية التى تخدم فروض البحث:

- ١- المنهج الاستقرائى: حيث يتم استقراء جوانب المشكلة محل الدراسة، واستعراض الدراسات السابقة اعتمادا على الكتب العلمية والدوريات والأبحاث المشورة المتعلقة بموضوع البحث ، ويعتمد هذا المنهج على التحقق بملاحظة الشركات الخاضعة للتجريب والتحكم فى المتغيرات المختلفة.
- ٢- المنهج الاستنباطى: وفيه يتم الربط بين المقدمات والنتائج وبين الأشياء وعللها، وذلك لوضع الإطار المقترح من خلال إجراء دراسة ميدانية عن طريق قائمة استقصاء.

٨/١: خطة البحث:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

الفصل الثانى: مراحل تطور المراجعة الداخلية

المبحث الأول: المراجعة الداخلية بين الاتجاهين التقليدى والحديث

المبحث الثانى: دور المراجعة البيئية الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية

الفصل الثالث: بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة ودورها فى

تقويم الأداء

المبحث الأول: بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ودورها فى تقويم أداء المراجعة

الداخلية

المبحث الثانى : مدخل القيمة الاقتصادية المضافة ودوره فى تقويم أداء المراجعة

الداخلية

الفصل الرابع: الإطار المقترح للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والقيمة الاقتصادية

المضافة لتفعيل وتطوير المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية

الفصل الخامس: الدراسة الميدانية.

٩/١ : عرض وتحليل الدراسات السابقة :

دراسة (عاطف محمود أحمد هليل ، ٢٠١١)

عنوان الدراسة: " مدخل مقترح لقياس وتقييم الأداء المتوازن للمراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة إلى اجراء دراسة تحليلية لأثر تطبيق نموذج تقويم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، ومدى مساهمة إدارات منشآت الأعمال على الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات.

وقد تناولت الدراسة تقويم الأداء المتوازن للمراجعة الداخلية في منشآت الأعمال.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نموذج الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية من شأنه بناء رؤية استراتيجية واضحة لإدارات المراجعة الداخلية بالإتساق مع رؤية واستراتيجية تلك المنشآت نفسها وتحسين قدرات إدارة المراجعة الداخلية على تطوير إستراتيجياتها وإتاحة المعلومات التي من شأنها الحكم على مدى نجاحها في تحقيق أهدافها قصيرة وطويلة الأجل.

ويمكن للباحث الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة أثر استخدام نموذج الأداء المتوازن في تطوير أداء المراجعة الداخلية بصفة عامة وذلك لمحاولة تطبيقه على المراجعة الداخلية بشركات تسويق المنتجات البترولية بصفة خاصة

ويمكن للباحث أن يضيف الى هذه الدراسة تناول الأهداف الاستراتيجية لادارة المراجعة الداخلية بشركات تسويق المنتجات البترولية وربطها بالأبعاد الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة(البعد المالي، وبعد العميل، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، والبعد البيئي والاجتماعي) والتي تؤدي الى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة، وتناول المتطلبات اللازم توافرها لتطوير دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر بشركات تسويق المنتجات البترولية.

دراسة (Myada,2015)

عنوان الدراسة: **Per formance Measurment Systems in Auditing Firms**

هدفت الدراسة الى استعراض التحديات التي تواجه شركات المراجعة من ناحية تقييم وقياس أدائها ومناقشة مدى إمكانية استخدام نموذج الأداء المتوازن في دعم شركات المراجعة من ناحية تصميم وقياس أدائها ومناقشة مدى امكانية استخدام نموذج الأداء المتوازن في دعم شركات المراجعة للتغلب على تلك التحديات.

وقد تناولت الدراسة :تحليل الأنظمة التي تعتمد على بطاقة الأداء المتوازن في قياس أدائها ، حيث تم اختيار عينة غير متجانسة من حيث حجم الشركة ما بين المتوسطة .

وتوصلت الدراسة إلى أن قياس أداء شركات المراجعة يتأثر بعده عوامل منها حجم الشركة ، خبرة

مراجعة الحاسبات ، الموارد والإمكانيات المتاحة لإدخال مقاييس أداء حديثة، ويمكن للباحث يستفيد من هذه الدراسة في الربط بين ما يواجهه المراجع الخارجي والمراجع الداخلي من تحديات تؤثر على قياس أدائه ، فهل حجم الشركة أو خبرة المراجع الداخلي يمكن أن يشكلوا تحديات في سبيل قياس أداء المراجع الداخلي

دراسه (مراد رابح كواتش ، ٢٠١٧)

عنوان الدراسة : "نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام SBSC والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة "

هدفت الدراسة: إلى التطرق الى أهمية تقييم الأداء الشامل للمنشأة .

الأداء الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي (للاستفادة من محاور هذه البطاقة التي تعمل على تقويم ومتابعة الأداء الشامل للمنشأة، كما هدفت الدراسة الى الربط بين بطاقة الاداء المتوازن المستدامة والمقارنة المرجعية بما يحقق التميز والتواجد في السوق.

وقد تناولت الدراسة : كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال الربط مع المقارنة المرجعية بين أداء المنشأة والمنشآت الرائدة في السوق.

وتوصلت الدراسة : إلى تطوير المنشأة بأستخدام بطاقة الأداء المستدامة من خلال شمولية البطاقة لامتلاكها خمسة أبعاد ومقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف، حيث إن الأهداف المحددة قد تكون غير ملائمة مع احتياجات السوق لذلك تمت مقارنة النتائج الفعلية التي حققتها منشأة الخزف الصحي بالنتائج الفعلية التي حققتها المنشأة الرائدة (المنشأة الجديدة للخزف الصحي (تكونها نتائج واقعية، وبهذا جعلت مخرجات نموذج الأداء المتوازن المستدام كمدخلات للمقارنة المرجعية.

ويمكن للباحث الاستفادة من هذه الدراسة في كيفية إضافة بعد خامس لبطاقة الأداء المتوازن بحيث يناسب الوضع البيئي والاجتماعي والاقتصادي المعقد في مستودعات الشحن البترولية، ويمكن للباحث أن يضيف الى هذه الدراسة أحداث تكامل بين مدخل القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن المستدامة لتقويم إدارة المراجعة الداخلية في شركات التسويق البترولية .

دراسة (نيفين عبد القادر حمزة، ٢٠١٤)

عنوان الدراسة : "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات – دراسة نظرية"

هدفت الدراسة: الى عرض مقومات وخصائص مقياس القيمة الاقتصادية المضافة، حيث يتم التركيز على تحقيق هدف أساسي وهو التأصيل العلمي لمفهوم القيمة الاقتصادية المضافة كمقياس جديد وحديث للأداء المحاسبي المالي للمنشأة، بدلا من المقاييس التقليدية الحالية والتي تعتمد على الربحية ويمكن تحقيق هذا الهدف العام من خلال الأهداف الفرعية التالية :

- ١- مناقشة قصور مقاييس الأداء التقليدية، ودوافع التحول لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة.
- ٢- تركيز الضوء على فعالية استخدام نموذج القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات، وخلق وتحسين قيمة الشركة.

وقد تناولت الدراسة: استعراض لتعدد أوجه الاختلاف التي تعاني منها مقاييس تقييم الأداء المحاسبي، ومبررات تطبيق مقياس القيمة الاقتصادية المضافة، كما تناولت الدراسة التكيف المحاسبي لمدخل القيمة الاقتصادية المضافة.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- ١- قصور مقاييس تقييم الأداء التقليدية في قياس وتقييم أداء الشركات مما انعكس سلباً على نمو واستمرارية الشركات.

- ٢- تزايد الاهتمام بمدخل القيمة الاقتصادية المضافة وخاصة بعد سلسلة الانهيارات المالية التي حدثت في كثير من شركات دول العالم خلال العقد الماضيين.

وقد استفاد الباحث من هذه الدراسة في معرفة مبررات تطبيق مدخل القيمة الاقتصادية المضافة، ودور هذا المقياس في تحقيق استراتيجية الشركة، وفي رقابة وتقويم الأداء، كما يمكن للباحث ان يطور هذه الدراسة من خلال استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقويم أداء إدارة المراجعة الداخلية بشركات تسويق المنتجات البترولية.

ومن استعراض الباحث للمجموعة الثانية من الدراسات التي تناولت العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والمراجعة الداخلية يتضح للباحث ما يلي:

ركزت هذه الدراسات على كيفية اضافة قيمة للمنشأة، وطرق إضافة قيمة من خلال المراجعة الداخلية، إلا أن هذه الدراسات في حدود علم الباحث لم تشر الى المحاور التي يقوم عليها مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية في شركات تسويق المنتجات البترولية ذات الطبيعة الخاصة، كما لم تتعرض إلى أهمية استخدام هذا المدخل في تحسين وتطوير أداء المراجعة الداخلية من ناحية ان هذا المدخل يمثل مقياساً للأداء يرتبط بصورة مباشرة بعملية خلق الثروة لحملة الاسهم، وخفض التكلفة للمنشأة وهو ماسوف يضيفه الباحث إلى هذه الدراسة من خلال التكامل مع بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

دراسة (رويدا عبد السميع طالبة، ٢٠١٨)

عنوان الدراسة: "إطار محاسبي مقترح لاستخدام القيمة الاقتصادية المضافة لتدعيم القدرة التنافسية للبنوك التجارية في ضوء بطاقة الأداء المتوازن"

هدفت الدراسة: إلى صياغة إطار محاسبي مقترح يجمع بين القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية بالبنوك.

وقد ساهم البحث: فى إضافة علمية تتمثل فى إيجاد علاقة معنوية بين القيمة الاقتصادية المضافة والقدرة التنافسية فى البنوك، بالإضافة إلى توسيع عمل القيمة الاقتصادية من مجرد أداة لقياس الأداء المالى فقط إلى استخدامها على نطاق أوسع لقياس مدى النجاح النهائى على مستوى أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، كما خلصت الدراسة إلى عدم وجود الزام من قبل المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات والهيئات الدولية والمحلية على عرض قائمة للقيمة المضافة أوحثى الإفصاح عنها بالايضاحات المتممة للقوائم المالية مما يعتبر عائق امام عقد المقارنات بين جميع المؤسسات التجارية والصناعية.

و من استعراض المجموعة الثالثة من الدراسات السابقة فى مجال تطوير وتقويم أداء وظيفة المراجعة باستخدام كل من مدخل القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن يتضح للباحث ما يلي:

(١) التكامل بين مدخل القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن على مستوى إدارة المراجعة الداخلية من شأنه العمل على زيادة كفاءة وفعالية كل منهما لصالح المنشأة، حيث يقوم كل منهما بدور مكمل للآخر فى بناء رؤية استراتيجية واضحة لإدارة المراجعة الداخلية بالاتساق مع رؤية واستراتيجية المنشأة نفسها.

(٢) معظم الدراسات السابقة تناولت كل من مدخل القيمة المضافة وبطاقة الأداء المتوازن وأثر كل منهما على تطوير أداء المراجع الداخلى بصورة منفردة ، وفى حدود علم الباحث هناك القليل من الدراسات التى حاولت الجمع بينهما، ولكن هذه الدراسات لم تتطرق الى محاولة تقويم الأثر الكلى لمنهجية الجمع بين مدخل القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن فى إطار متكامل على درجة كفاءة أداء المراجع الداخلى فى شركات تسويق المنتجات البترولية، وسوف يضيف الباحث على هذه الدراسات السابقة كما تم توضيحه سالفاً عقب كل دراسة.

(٣) رغم أن هناك العديد من الدراسات التى أضافت البعد البيئى فضلاً عن إضافة بعد الابتكار الى بعد التعلم والنمو فى بطاقة الأداء المتوازن، إلا ان هذه الدراسات لم تشر إلى أثر دمج مؤشرات الأداء البيئى وتكاملها مع القيمة الاقتصادية المضافة على تطوير وظيفة المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية رغم أهميته الكبيرة فى فى تقويم الأداء المهنى للمراجع الداخلى فى المجالات البيئية وعلاقته بالالتزام باللوائح والقوانين البيئية التى تحت على الحد من المخاطر البترولية،والتي تؤثر فى النهاية على قدرة المراجع الداخلى فى إضافة قيمة للمنشأة من خلال تحقيق الاستدامة لهذه الشركات، وهو ماسوف يضيفه ويركز عليه الباحث فى هذه الدراسة.

٢- الجانب النظري للدراسة :

١/٢ : مراحل تطور المراجعة الداخلية :

واجهت مهنة المراجعة الداخلية الكثير من التحديات في السنوات الأخيرة من أهمها كثرة التساؤلات حول جدوى اقتصرها على المدخل التقليدي الذي لم يعد كافيا لإشباع حاجات أصحاب المصالح ، وأصبح هناك حاجة ملحة لحدوث تغير في الدور التقليدي للمراجعة الداخلية، وأن يتطور دور المراجع الداخلي ليؤدى دورا استشاريا مهما في المبادرات الإستراتيجية للمنشأة ، وتقديم الأفكار التي تساعد على إضافة القيمة، والمشاركة في عملية اتخاذ القرار، ووضع الاستراتيجية

(Pixomandsinger,2011.p.16)

وقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية عبر ثلاث مراحل وهى كما يلى :

(سنة ماهر المحمدي ، ٢٠١٣ ، ص ٣٠)

المرحلة الأولى : هدف الحماية وهو الهدف الأساسي لوظيفة المراجعة الداخلية فى الماضي ، حيث كان الهدف من المراجعة الداخلية هو حماية أصل المنشأة والتأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية

المرحلة الثانية : هدف البناء ويتمثل في مساندة ودعم كافة المستويات الإدارية للمنشأة عن طريق تزويدها بالخدمات الاستشارية التي تحتاج إليها للقيام بمسئولياتها.

المرحلة الثالثة : هدف تحقيق الكفاية للمنشآت وتوفير الرفاهية للمجتمع مع ازدياد حدة المنافسة ، وضرورة الإلتزام بمواصفات الجودة العالمية بالإضافة الى صدور العديد من القوانين التي تحافظ على البيئة من التلوث، وبالتالي حدث تطور فى المراجعة الداخلية من حيث النواحي البيئية والاجتماعية ومدى التزام الشركات باللوائح والقوانين التي تحد من التلوث وخاصة فى شركات تسويق المنتجات البترولية .

وترى (نعمه حرب مشاط ، ٢٠١٥ ، ص ٥١) ان المراجعة البيئية الداخلية تعتبر تطوير لدور المراجعة الداخلية التقليدى من حيث قيام المراجع بمراجعة مدى الإلتزام باللوائح والقوانين والاتفاقيات التي تحت على الحد من ملوثات الهواء والغازات والتسريبات البترولية .

٢/٢ : أسباب تبني المنشآت للمراجعة البيئية الداخلية :

هناك العديد من الأسباب التي أدت الى قيام الكثير من المنشآت بالمراجعة البيئية الداخلية وخاصة منشآت التسويق البترولية وأهم هذه الأسباب ما يلى :

١- انتشار التلوث البيئى بشكل ملحوظ بسبب المنشآت التي تستخدم الوقود، والتسرب الذى يحدث فى مستودعات الشحن البترولية مما ادى الى ظهور آثار سلبية بالانسان والحيوان والنبات

(Martin,1992)

٢- أوضح (على،٢٠٠٥) ان السبب الرئيسى فى تبنى المنشآت المراجعة البيئية الداخلية هى محاولة الالتزام بالقوانين واللوائح الرسمية البيئية.

٣- أوضح (Roung biug,2001) أن إهتمام المنشآت بحماية البيئة يتطلب منها توفير معلومات عن الأداء البيئى، حيث يندر انتاج معلومات فى القوائم المالية توضح الأداء البيئى للمنشأة والتي تنتج من عمليات وأنشطة المنشأة ، وقيام المنشآت بالمراجعة البيئية الداخلية يعد وسيلة فاعلة لتوفير المعلومات عن الأداء البيئى عموما وعلى الرغم من تطور المراجعة الداخلية واهتمامها بمدى الإلتزام باللوائح والقوانين البيئية، إلا أن هذا التطور ليس كافيا لذا تم توجيه الأهتمام نحو استخدام الأساليب الإدارية الحديثة لتفعيل دور المراجعة الداخلية مثل بطاقة الأداء المتوازن المستدامه ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة.

٣/٢: الإطار الفكرى لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

ترتكز نماذج تقييم الأداء التقليدية على استخدام المؤشرات المالية التى لم تعد قادرة على مواجهة متغيرات بيئة الأعمال، الأمر الذى جعلها قاصرة على التقييم لأداء المنشأة لذا قام كل من Cablan&norton باقتراح نموذج بطاقة الأداء المتوازن عام ١٩٩٢ وكان الهدف من تقديم هذا النموذج هو التغلب على أوجهة القصور الذى يواجهه استخدام المؤشرات المالية ، فالمؤشرات المالية تركز على النتائج ، وتستخدم مؤشرات لاحقة ، لكنها غير مرتبطة بحركات الأداء التى تتعلق بمؤشرات خلق القيمة من خلال الاستثمار فى العملاء والموردين والعاملين ودعم الابتكار (Mendoza and Giraud,2001.p.154)

٤/٢: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

أختلفت التعريفات وفقا لوجهة النظر التى تتناول مفهوم بطاقة الأداء المتوازن من حيث تركيز كل تعريف على الهدف او الأهداف التى تسعى المنشأة لتحقيقها، أو الوظيفة وهى الطريقة التى تقوم بها المنشأة لتحقيق اهدافها ومن هذه التعريفات مايلى:

١- هى التوازن الضرورى والمطلوب للتوجه نحو العمل على تحقيق الأهداف المرغوبة ، وينبغى أن تحقق أنظمة قياس الأداء هذا التوازن، من خلال دمج المؤشرات المالية وغير المالية للأداء ، وربط العمليات التشغيلية فى المدى القصير برؤية واستراتيجية العمليات التشغيلية فى المدى الطويل. (سعيد على محمود ضو ، ٢٠٠٤ ، ص٢٩٢)

٥/٢: أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

يمكن تلخيص أهمية بطاقة الأداء المتوازن فى بعض النقاط التالية:

(مراد رابح كواش ، مريم السيد بودروة ، ٢٠١٧ ، ص ٢٠١٧)

١. تعمل بمثابة حجر الأساس للنجاح الحالى والمستقبلى للمنشأة على العكس من المقاييس المالية التقليدية

التي تفيد بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة الى كيفية الإستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلا .

- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية بمعنى انها تعالج عجز هذه الأنظمة عن ربط إستراتيجية المؤسسة البعيدة المدى مع أفعالها ونشاطاتها القريبه المدى.
- ٢. مساعدة المؤسسات بالتركيز الكلى على ماينبغى عمله لزيادة تقدم الأداء وقد أوضحت الباحثة (نرمين صلاح الدين ، ٢٠١٠ ص ٨٣) فى دراستها أن بطاقة الأداء المتوازن تكتسب أهمية فى قطاع البترول للأسباب التالية :

- تحقيق فهم مشترك لأستراتيجية حيث قد الإدارة بصورة شاملة عن محليات المنشأة.
- وضع نموذج يوجد للأهداف واستراتيجية المنشأة يسمح للعاملين رؤية دورهم فى نجاح المنشأة.

- تساعدوني توصيل الإستراتيجية لكل أعضاء المنشأة

٦/٢: مزايا تطبيق بطاقة الاداء المتوازن المستدامة :

أصبحت بطاقة الأداء المتوازن المستدامة من أهم انظمة قياس الأداء التى تم تطويرها حديثا وقد حققت العديد من المزايا من أهمها:

(حاتم عبد الرؤوف الشيشينى ، ٢٠٠٤ ، م ١١٤)

- ١- يقدم مقياس الأداء المتوازن اطارا شاملا لترجمة رؤية المنشأة واستراتيجياتها الى مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء والتي تساعد المديرين على تحقيق أهداف المنشأة.
- ٢- تعتمد بطاقة الأداء المتوازن على التوازنات، فهي تتضمن موازنة بين الأهداف الطويلة وقصيرة الأجل، وتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية.

٧/٢: الصعوبات المرافقة لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن المستدامة

تواجه عملية التطبيق بعض المشاكل التى يجب تطويرها او العمل على التكيف معها، ومن أهمها:

(طارق حماد ، ٢٠٠٥ ، ص ١٥٨)

- ١- تختلف مؤشرات الأداء الموضوعية فى كل منشأة حسب الاستراتيجية المختارة ولا توجد مقاييس معيارية تناسب كل المؤسسات وحتى الصناعات الواحدة .
- ٢- إن كثر المقاييس والبيانات قد تسبب غموضا وارتباطا لدى الأفراد والمحللين خاصة اذا ظهرت بعض المقاييس كأنها تتعارض مع المقاييس الأخرى .
- ٣- ونظرا لوجود عيوب فى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة كان لزاما علينا البحث عن أساليب إدارية حديثة يمكنها تدعيم مدخل بطاقة الاداء المتوازن المستدامة، ومن هذه الأساليب مدخل القيمة الاقتصادية المضافة .

٤- ترجع أهمية مدخل القيمة الاقتصادية المضافة كأسلوب لتقويم الأداء بالدرجة الأولى إلى قدرتها على التغلب على أوجه القصور التي تشوب مقاييس الأداء التقليدية ومن أهم أوجه القصور (بهاء منصور ، سمير ابو الفتوح ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٠٧-٢٧١) مايلي :

٥- عدم القدرة على تحديد القيمة الاقتصادية الحقيقية لثروة الملاك، والتي ترتبط بالقيمة السوقية لأسهم الشركة.

٦- المقاييس التقليدية غير قادرة على كشف حالات التعثر والإفلاس، بالإضافة إلى عدم قدرتها على مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم السليمة وذلك بسبب اعتماد المقاييس التقليدية للأداء على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس الاستحقاق والقيمة التاريخية .

بالإضافة إلى ما سبق تتبع أهمية القيمة الاقتصادية المضافة كأسلوب لتقويم الأداء في أنها توفر مقياسا لتقويم الأداء يتناسب مع أهداف المنشأة الحديثة (سناء ماهر المحمدي ، ص ٢٠١٢ ، ص ٥٢).

٨/٢: مزايا استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة كمقياس لتقويم الأداء

من أهم المزايا التي أكتسبتها المنشآت التي طبقت مدخل القيمة الاقتصادية المضافة:

(هالة عبد الله الخولي ، ٢٠٠٧ ، ص ١٨٢)

١- يحقق التناسق بين كل من أهداف المديرين وجملة الأسهم والمنشأة كل وكل فكل فرصة استثمارية ينتج عنها قيمة إقتصادية مضافة موجبة فإنها تلقى قبولا من مديري الأقسام وكذلك من المنشأة المطبقة للقيمة الاقتصادية المضافة ككل.

٢- أوضح (اشرف عبد المعبود، ٢٠١٢ ، ص ١٨٢) أن المنشآت المطبقة للقيمة الاقتصادية المضافة تتفوق على المنشآت المنافسة لها فيما يتعلق بإجمالى العائد المحقق لحملة الأسهم فى الخمس سنوات الأولى بعد بداية تطبيق المقياس.

٩/٢: العيوب الموجهة الى مدخل القيمة الاقتصادية المضافة

هناك هذة عيوب تمثل قيودا عند استخدام القيمة الاقتصادية المضافة فى تقويم الأداء منها

(بهاء محمد حسين منصور ، ٢٠٠٧ ، ص ٢٧٨)

١- زيادة عدد التسويات يمثل عقبة أمام المنشأة ، فهى تزيد من تكلفة تطبيق المقياس ، وبالتالي تحجم العديد من المنشآت عن تطبيقه .

٢- لا يهتم هذا المقياس بالاسباب وإنما يهتم بالنتائج فقط، وبالتالي فهو يوفر معلومات تفيد جانبا فقط للأداء وهو الجانب المالى ، ولا تعكس هذه النتائج الجوانب غير المالية.

ومما سبق يتضح للباحث أن كلا الاسلوبين مكمل للأخر ومتغلب على نقاط الضعف التي تشوبه فى مجال تقويم الأداء، وبالتالي فهما يعدان من أفضل الأساليب الحديثة لتطبيقها وذلك لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية ذات الوضع البيئى والاجتماعى المعقد ، وبما يؤدي فى

النهاية الى إستدامة تلك الشركات البترولية.

١٠/٢ : دور بطاقة الأداء المتوازن المستدامة فى تفعيل دور المراجعة الداخلية

يرى (عاطف هليل ، ٢٠٠٩ ، ص١٥:١) أن نموذج الأداء المتوازن يكتسب أهمية فى أنه يوفر مجموعة من المقاييس التى تعطى لمدير إدارة المراجعة الداخلية رؤية شاملة ومتكاملة عن أداء ادارته وذلك سواء من ناحية المقاييس المالية او المقاييس غير المالية .

كما ترى (سناء ماهر المسعودى ، ٢٠١٢ ، ص١٠٠) أن نموذج الأداء المتوازن يلقى الضوء على التصرفات غير السليمة التى قد تتبعها الإدارة العليا للمنشأة ، وذلك عندما لا يأخذون فى الاعتبار المقاييس التشغيلية والمالية أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لإدارة المراجعة الداخلية من ص٨٧ حتى ص٨٩

١١/٢ : مدخل القيمة الاقتصادية المضافة ودوره فى تفعيل أداء المراجعة الداخلية

مفهوم القيمة المضافة للمراجعة الداخلية

عرف معهد المراجعين الداخليين IIA إضافة القيمة بأنها التشجيع على تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح، وبالتالي فالمنشأة تعمل على ايجاد قيمة أو منفعة لأصحابها ولأصحاب المصالح، وتنشأ هذه القيمة وتزداد من خلال الدور الذى تقوم به كل إدارة أو قسم فى المنشأة ومنها إدارة المراجعة الداخلية، حيث تبين من الواقع العملي أن الدور التقليدى للمراجعة الداخلية لم يعد كافيا لإشباع حاجات أصحاب المصالح ، لذا تم توجيه الاهتمام لضرورة تحرر مهنة المراجعة الداخلية من الدور التقليدى الى تبنى مدخل القيمة المضافة المبني على أساس مساهمته أنشطة المراجعة الداخلية فى تحقيق استراتيجية المنشأة ككل، وتحديد مدى مساهمة تلك الأنشطة فى القيمة المضافة الكلية للمنشأة.

١٢/٢ : أهمية استخدام القيمة الاقتصادية المضافة فى تقويم أداء المراجعة الداخلية

مدخل القيمة الاقتصادية المضافة يمكن أن يستخدم فى تحسين وتطوير أداء المراجعة الداخلية للأسباب التالية (سناء ماهر المحمدى ، ٢٠١٣ ، ص ٩٠)

أ) أن مدخل القيمة الاقتصادية المضافة يمثل مقياسا للأداء يرتبط بصورة مباشرة بعملية خلق الثروة لحملة الاسهم ، وتعتبر ادارة المراجعة الداخلية فئة مشاركة ومسئولة وذات مصلحة فى عملية خلق الثروة.

ب) يحفز إدارة المراجعة الداخلية على الاستمرار فى طريق التركيز على مهامها الاساسية التى تحقق قيمة حقيقية للمنشأة.

ج) توفر القيمة الاقتصادية المضافة مصداقية للإعتراف بالعاملين فى إدارة المراجعة الداخلية كفئة مشاركة ومسئولة وذات مصلحة فى عملية خلق الثروة ، ولذلك فإن الإفصاح والتقارير عن معلومات القيمة الاقتصادية المضافة بمعرفة المراجعة الداخلية يودى الى خلق إتجاهات إيجابية من جانب العاملين تجاه الإدارة وزيادة ارتباطهم بالمنشأة التى يعلمون بها.

ولكن ينجح المراجع الداخلى فى تحقيق هدف اضافة القيمة لابد من تحديد المحاور التى يقوم عليها مدخل القيمة الاقتصادية المضافة وتحديد دور المراجع فى كل محور من هذه المحاور .

١٣/٢ : المحاور التى يقوم عليها مدخل القيمة الاقتصادية المضافة

يركز مدخل القيمة الاقتصادية المضافة على عدة محاور وهى :

(عبد اللطيف محمد خليل ، ٢٠١٠ ، ص٦)

أ) تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية، حيث يعتبر تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة من أهم محاور إضافة القيمة، وذلك لأن بقاء المنشأة واستمراريتها مرتبط بتلك الاحتياجات ومن أهم الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة مايلى:

الفئة الاولى : المستفيدين داخل المنشأة وتتمثل فى مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، لجنة المراجعة.

الفئة الثانية : المستفيدين من خارج المنشأة وتتمثل فى المساهمين والعملاء والموردين وسوق الأوراق المالية.

ب) فهم المراجعين الداخليين لطبيعة نشاط المنشأة.

يرى(Andrewsen,2005,pp.120:122) ان فهم وإلمام المراجعين بطبيعة نشاط المنشأة وعملياتها بدرجة كبيرة يؤدى إلى أن التوصيات التى يقدمها المراجع الداخلى تدخل فى جوهر التحسينات المطلوبة، ويتم قبولها من إدارة المنشأة .

ت) تبنى برامج موجهة نحو البحث عن وفتح مصادر ربحية جديدة للمنشأة ويتم ذلك عن طريق تبنى ومتابعة ورقابة برامج التحسين المستمر والتقارير عن مدى مساهمة المشروعات فى إضافة قيمة حقيقة للمنشأة (حنان جابر حسن ، ٢٠١٣ ، ص٦١٣).

١٤/٢ : الإطار المقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية

يقوم الإطار المقترح على ثلاثة محاور رئيسة هي:

أ- الهدف من الإطار المقترح

ب- عرض مكونات الإطار المقترح

ج- مزايا تطبيق الإطار المقترح

وفيما يلى شرح مختصر لكل محور من هذه المحاور الثلاثة :

أولاً: اهداف الإطار المقترح

يهدف الى تحقيق ما يلى :

١- التوسع فى استخدام أكثر من أسلوب إدارى حديث وبالتالي زيادة القيمة الاقتصادية المضافة التى

تقدمها المراجعة الداخلية للمنشأة من خلال العمل على تدينة التكاليف وخاصة البيئية منها .

٢- العمل على بناء نظام يقيم الأداء المتوازن للمراجع الداخلى من شأنه تدعيم مدخل القيمة

الاقتصادية المضافة .

٣- العمل على إكتساب المراجع الداخلي مهارات تخصصية فى مراجعة الأداء البيئى والاجتماعى من حيث مراجعة مدى إلتزام كافة إدارات المنشأة باللوائح والقوانين البيئية وبما يؤدى فى النهاية إلى تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة من قبل المراجعة الداخلية نحو شركات تسويق المنتجات البترولية

ثانيا: مكونات الإطار المقترح

ولكى يتم تحقيق هذه الأهداف لابد من عرض مكونات الإطار المقترح وهى كما يلى :

- ١- تكوين فريق عمل المراجعة الداخلية
 - ٢- تاهيل وتعريف فريق المراجعة الداخلية بمفهوم ومزايا المدخلين .
 - ٣- جمع البيانات عن طبيعة شركات تسويق المنتجات البترولية .
 - ٤- تحديد رؤية ورسالة المراجعة الداخلية .
 - ٥- تحديد الاستراتيجيات التى تحقق أكثر قيمة اقتصادية مضافة من خلال بطاقة الأداء المتوازن المستدامه.
 - ٦- تحديد مقاييس الأداء لإدارة المراجعة الداخلية .
 - ٧- تحديد وتطوير خطة العمل.
 - ٨- إعداد التقرير الأولى لتحسين كفاءة الأداء من خلال الإطار المقترح .
 - ٩- تقويم أداء إدارة المراجعة الداخلية.
- حيث يتم عقد مقارنة بين أداء إدارة المراجعة الداخلية بعد إستخدام الإطار المقترح والأداء السابق قبل أستخدام هذا الإطار، وذلك يهدف تحديد مواطن الضعف والقصور فى أداء المراجعة الداخلية واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وكذلك مواطن القوة وتميئتها وتشجيع بجوانب الأبتكار والنمو .

ثالثا : مزايا تطبيق الإطار المقترح

يرى الباحث ان تطبيق الإطار يحقق العديد من المزايا والتي تتمثل فى النقاط التالية:

- ١- أن التوسع فى استخدام الأساليب الإدارية الحديثة يساعد على تفعيل دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية من خلال العمل على إكتساب المراجع الداخلى مهارات تخصصية فى كافة المجالات التشغيلية مما يجعل التوصيات التى يقدمها تلقى قبولا ومصداقية لدى الادارة .
- ٢- يؤدى تطبيق الإطار المقترح الى تفعيل دور المراجعة الداخلية البيئية ،وأصبحت كل إدارات الشركة مهتمة بالإلتزام باللوائح والقوانين البيئية والتي أصبحت ضرورية فى مستودعات الشحن البترولية.

٣- يؤدي تطبيق الإطار المقترح الى الاعتراف بالعاملين بإدارة المراجعة الداخلية كفئة مشاركة وذا ت مصلحة فى خلق الثروة، مما ينتج عنه شعورا ايجابيا من العاملين تجاه الشركة.

٣- الجانب العملى للدراسة :

١/٣ : وصف عينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من معظم العاملين بمجال المراجعة والمحاسبة على وجه التحديد بمستودعات الشحن البترولية المعتمدة لدى الهيئة المصرية العامة للبترول ، والبالغ عددها ١٣ شركة ، كما شمل مجتمع الدراسة الأكاديميين المتخصصين فى مجال المراجعة و المحاسبة ، وعليه تم توزيع ١٤٠ قائمة استقصاء إلا أن عدد القوائم المستردة والصالحة بلغ ١٣٦ قائمة، وعليه بلغت نسبة الاستجابة ٩٧% من إجمالى حجم المجتمع.

٢/٣ : اختبارات الفروض وتحليل النتائج

تحديد التأثير المباشر للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع كل على حدة.

الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الاقتصادية المضافة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية.

أظهر التحليل الإحصائي للانحدار نتائج اختبار كما هو موضح فى الجدول (١).

جدول (١) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الأول

β	T (Sig)	F (Sig)	المتغير التابع	المتغير المستقل
٠,٧٧٨	١٤,٣٥٦ (٠,٠٠٠)	٢٠٦,٠٨٢ (٠,٠٠٠)	تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية	القيمة الاقتصادية المضافة
R=(٠,٧٧٨)		R²= (٠,٦٠٦)		Adjusted R²= (٠,٦٠٣)

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear Regression).

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

١- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٢٠٦,٠٨٢، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٢- ثبوت المعنوية الجزئية لمعاملات انحدار تأثير القيمة الاقتصادية المضافة على تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة (T) ١٤,٣٥٦، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٣- بلغت قيمة (β) ٠,٧٧٨، وهو ما يعنى وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية للقيمة الاقتصادية المضافة على تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بمعامل انحدار ٠,٧٧٨، عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٤- بلغت قيمة (R^2) المعدلة ٠,٦٠٣، مما يدل على أن القيمة الاقتصادية المضافة تفسر ما نسبته ٦٠,٣% من التغيرات التي تحدث في وظيفة المراجعة الداخلية، أما باقي النسبة فقد ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتناولها النموذج.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض، وهذا يعني أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الاقتصادية المضافة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في شركات تسويق المنتجات البترولية " .

الفرض الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في شركات تسويق المنتجات البترولية.

أظهر التحليل الإحصائي للانحدار نتائج اختبار كما هو موضح في الجدول (٢).

جدول (٢) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الأول

β	T (Sig)	F (Sig)	المتغير التابع	المتغير المستقل
٠,٧٩١	١٤.٩٥٦ (٠,٠٠٠)	٢٢٣.٦٨٠ (٠,٠٠٠)	تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية	بطاقة الأداء المتوازن المستدامة
$R=(٠,٧٩١)$ $R^2= (٠,٦٢٥)$ $Adjusted R^2= (٠,٦٢٣)$				

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear Regression).

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

١- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٢٢٣,٦٨٠، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٢- ثبوت المعنوية الجزئية لمعاملات انحدار تأثير بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة (T) ١٤.٩٥٦، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٣- بلغت قيمة (β) ٠,٧٩١، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة على تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بمعامل انحدار ٠,٧٩١، عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٤- بلغت قيمة (R^2) المعدلة ٠,٦٢٣، مما يدل على أن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تفسر ما نسبته ٦٢,٣% من التغيرات التي تحدث في وظيفة المراجعة الداخلية، أما باقي النسبة فقد ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتناولها النموذج.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض، وهذا يعني أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في شركات تسويق المنتجات البترولية " .

الفرض الثالث: لا يساهم الإطار المقترح في رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي في شركات تسويق المنتجات البترولية.

أظهر التحليل الإحصائي للانحدار نتائج اختبار كما هو موضح في الجدول (٣).

جدول (٣) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الأول

β	T (Sig)	F (Sig)	المتغير التابع	المتغير المستقل
٠,٨١٢	١٦.١٢٨ (٠,٠٠٠)	٢٦٠.١١١ (٠,٠٠٠)	أداء المراجع الداخلي	التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والقيمة الاقتصادية المضافة
R=(٠,٨١٢) R²= (٠,٦٦٠) Adjusted R²= (٠,٦٥٧)				

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear Regression).

ويبين من الجدول السابق ما يلي:

١- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٢٦٠.١١١، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٢- ثبوت المعنوية الجزئية لمعاملات انحدار تأثير الإطار المقترح على أداء المراجع الداخلي، حيث بلغت قيمة (T) ١٦.١٢٨، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٣- بلغت قيمة (β) ٠,٨١٢، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح على أداء المراجع الداخلي بمعامل انحدار ٠,٨١٢، عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٤- بلغت قيمة (R²) المعدلة ٠,٦٥٧، مما يدل على أن الإطار المقترح يفسر ما نسبته ٦٥,٧% من التغيرات التي تحدث في أداء المراجع الداخلي، أما باقي النسبة فقد ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتناولها النموذج.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض، وهذا يعني أن " الإطار المقترح يساهم في رفع

كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي في شركات تسويق المنتجات البترولية " .

نتائج وتوصيات الدراسة

١- تطور مفهوم المراجعة الداخلية من مجرد نشاط رقابي يستهدف التأكد من صحة العمليات المالية وتعقب الغش والأخطاء لخدمة المدير وإدارة المنشأة، إلى نشاط تقييمي يستهدف إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة من خلال تقديم وتحسين مغالية إدارة المخاطر وتوفير تأكيد بشأن كفاية وفعالية الإجراءات والأساليب الرقابية المستخدمة والالتزام بها أي أن التطور تحول من الحماية إلى البناء إلى تحقيق الكفاية للوحدات الاقتصادية .

٢- أن شركات تسويق المنتجات البترولية فى حاجة ماسة إلى ضرورة إكتساب المراجع الداخلي مهارات تخصيصية فى كافة المجالات التشغيلية ، مما يجعل التوصيات المقدمة من قبله تدخل فى جوهر التحسينات المطلوبة ، الأمر الذى يعنى أن التوصيات التى يقدمها المراجع الداخلي حينما يتم تقديمها بناء على معرفة كافية بعمليات وأنشطة المنشأة تصبح عاملاً رئيسياً لقبولها من جانب الإدارة ، ومن ثم ينتج عنها إضافة قيمة حقيقية للمنشأة .

٣- مدخل القيمة الاقتصادية المضافة له أهمية كبيرة فى مجال مهنة المراجعة الداخلية ، وخصوصاً لقدرة تحويل أداء إدارة المراجعة الداخلية من المدخل التقليدي إلى مدخل إضافة القيمة الاقتصادية حيث أن مهمة إضافة قيمة للمنشأة من المهام التى أضافها وأكد عليها التعريف الحديث للمراجعة الداخلية فى ظل بيئة الأعمال المضطربة ، كما أكدت الدراسة الميدانية على أن مدخل القيمة الاقتصادية المضافة يعمل على تطوير أداء المراجع الداخلي .

٤- أوضحت الدراسة أن هناك مجموعة من المتطلبات لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى شركات تسويق المنتجات البترولية وتتمثل فى : تكوين فريق عمل المراجعة الداخلية ، والتأهيل العلمي والعملية لمدير إدارة المراجعة الداخلية وفريق العمل التابع لها وفهم وإلمام فريق عمل المراجعة الداخلية لطبيعة وأنشطة عمليات استلام وتخزين وشحن المنتجات البترولية وما يترتب بها من مخاطر من مخاطر تشغيلية وبيئية فى غاية الخطورة ، وتحديد الأهداف بدقة من خلال محاور بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وتحديد مقاييس الأداء لتلك الأهداف والتى بدورها تؤدي إلى زيادة القيمة المضافة من خلال بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ، والامتناع بأهمية تبني مدخل القيمة الاقتصادية المضافة ، ووجود نظام فعال لتقويم أداء المراجعين الداخليين .

٥- تبين من اختبار الارتباط (بمعامل بيرسون) وجود ارتباط إيجابي معنوي/ ذو دلالة إحصائية بين جميع المتغيرات محل الدراسة وقد يرجع ذلك إلى: أن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ترتبط فيما بينها، كما يعتبر معيار القيمة الاقتصادية المضافة مؤشراً من مؤشرات البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن، والتي تسعى شركات التسويق البترولية إلى تعظيمها، فالقيمة الاقتصادية المضافة ما هي إلا نتيجة حتمية للعمليات التي تقوم بها المنشآت والتي تعتبر انعكاس منطقي لقدرة الشركات من خلال العاملين فيها على تطوير العمليات وتحسينها بما يسفر عن تحقيق رضا العملاء والذي ينعكس بشكل إيجابي على الأداء المالي للمنشأة، حيث تتمثل النتيجة النهائية في تعظيم ثروة الملاك، وحيث أن معيار القيمة الاقتصادية المضافة ما هو إلا مؤشر نهائي يعكس مدى الربح المتحقق للملاك من جهة ومدى القيمة الاقتصادية المضافة للمنشأة ككل من جهة أخرى تتجسد بذلك قوة العلاقة فيما بين متغيرات الدراسة.

٦- تبين من تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

- وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة على تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية.
- وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية للقيمة الاقتصادية المضافة على تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية.
- وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والقيمة الاقتصادية المضافة على تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية.

وبناء على ما سبق عرضه في النقاط (١ ، ٢) يتضح أنه:-

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الاقتصادية المضافة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في شركات تسويق المنتجات البترولية.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في شركات تسويق المنتجات البترولية.
- يساهم الإطار المقترح في رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي في شركات تسويق المنتجات البترولية.

وقد أكدت الدراسة الميدانية على اتفاق عينة الدراسة على هذه المتطلبات ، حيث أن تحقيق هذه المتطلبات جميعها سوف يؤدي إلى توافر بيئة جيدة تؤدي إلى تطوير دور المراجع الداخلي في تلك الشركات .

ثانيا : توصيات الدراسة

في ضوء ما توصل إليه الباحث من نتائج تعكس مدى اختيار فروض البحث ، فإنه يوصى بمجموعة من التوصيات على النحو التالي :-

- ١- ضرورة إتباع أساليب إدارية حديثة لتفعيل دور المراجع الداخلي وخاصة في الشركات ذات الطبيعة البيئية والتشغيلية المعقدة مثل شركات تسويق المنتجات البترولية .
- ٢- ضرورة اهتمام المراجعين الداخليين بشركات تسويق المنتجات البترولية بتنمية المهارات والقدرات لديهم في يختص بالمجالات التشغيلية والتطور في تكنولوجيا العمليات الحديثة حتي يمكنهم ممارسة دورهم الاستشاري والتوكيدي

وتتلخص آلية تنفيذ هذه التوصية فيما يلي :-

قيام مديري إدارات المراجعة الداخلية بشركات تسويق المنتجات البترولية بالاهتمام باكتساب مهارات القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن المستدام والعمل على إرساء الأسس الإستراتيجية اللازمة لتمكين أعضاء إدارتهم من اكتسابها وتطبيقها ، على أن تكون هناك خطة واضحة

تشتمل على البرامج التدريبية اللازمة ، ومقومات ضمان التزام أعضاء تلك الإدارات ببرامج التعليم المهني المستمر لتنمية معارفهم وخبراتهم .

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية :

الكتب :

١- ا.د. رشا الغول، " دراسات متقدمة في المراجعة البيئية " ، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية
٢٠١٤.

الدوريات :

١- د. حنان جابر حسن " التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقييم المتوازن للأداء للدور
الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية ادارة المخاطر أعمال المنشآت – دراسة ميدانية
على قطاع الاسمنت في جمهورية مصر العربية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة
، جامعة عين شمس ، العدد الأول – يناير ٢٠١٢.

٢- د. سيد عبد الفتاح سيد " دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية بصناعة
الأسمنت في مصر – دراسة تطبيقية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ،
جامعة حلوان ، العدد الثاني ، الجزء الأول، ٢٠١٠.

٣- د. رضا ابراهيم صالح " أثر استخدام المقياس المتوازن للأداء في تطوير الأداء المالى الأستراتيجي
للبنوك التجارية المصرية في ظل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات – دراسة نظرية وتطبيقية" ، المجلة
العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الاول، ٢٠١١.

٤- د. نعمه حرب مشاط " دور المراجعة البيئية الداخلية في الالتزام باتفاقيات ترخيص الانبعاثات
المؤدية للاحتباس الحراري - دراسة تطبيقية على شركات قطاع البترول والبتروكيميايات المصرية " ،
مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، ٢٠١٥.

٥- د. نجوي محمود أحمد أبو جبل ، "أثر استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لتطوير دور
المراجعة البيئية الداخلية في الالتزام باتفاقيات الحد من انبعاثات انجازات الاحتباس الحراري دراسة
تحليلية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ٢٠١٥ .

المؤتمرات :

١- محمود السيد الناغي ، " إطار للرقابة علي الأنشطة البيئية لدعم التنمية المستدامة في مصر " ،
ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الدولي السادس والعشرون ، الفترة من ١٦ - ١٧ ابريل ، كلية التجارة ،
جامعة المنصورة ، ٢٠١٦ .

Books:

- 1- ravi," **Environmental Impact of mining and mineral processing Management , Monitoring, and Auditing strategies"** Butterworth Heine mann , Elsevierinc, Ist Edition

Periodicals :

- 1- Bhasin, Madenlal , " Economic Value Added and share holder wealth creation : Evidence from a Developing country" International Journal of Financial and Accounting 2013.
- 2- Dragomir, Voicud, The disclosure of industrial green house gas emissions: a critical assessment of corporate sustainability report," Journal of cleaner produce, 29-30,2012,pp.222-237.
- 3- Guoxuan He , and ahmed Al, and other, "Ternar" environmental performance auditing of atypical industrial parla ", Journal of cleaner production , vol.163,2.15,p129.
- 4- Johanson, Eric and Reckers, Philip and others,"Influences of Timeline and perceived strategy Effectives on Balanced performance Valuation Judgments ", Journal of Management Accounting Research, vol.26,No,1,2014,p166.
- 5- Semino Gowas, Borisas, Rupsys, Rolands" Creation strategy maps for internal audit activity in the contest of BSC, " Management of organizations: systematic Research.2007, Issue 39, P. 21n-227 .
- 6- -----, "Transforming the Balanced Scorecard From performance Measurement to Strategic Management : Part 1 " **Accounting Horizons**, vol. 15, ISS, I, March, 2001 .Available at: <http://Fmd.galeeroup.com>. Retrieved at July. 16,2011.
- 7- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., "Using the Balanced Scorecard as Strategic Management System", **Harvard Business Review**, January-February, 1996. Available at: www.hbrreprints.org. Retrieved at July, 56,2011.