

العنوان:	إطار مقترح لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعة المصرية المعاصرة : دراسة استطلاعية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	هاشم، محمد صالح
المجلد/العدد:	مج19, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	أبريل
الصفحات:	675 - 730
رقم MD:	662357
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	مصر، العصر الحديث، الصناعة، محاسبة التكاليف، الرقابة المالية، النظم المحاسبية، الشركات الصناعية
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/662357">http://search.mandumah.com/Record/662357</a>

**إطار مقترح لمراجعة التكاليف  
في بيئة الصناعة المصرية المعاصرة  
دراسة استطلاعية**

دكتور

محمد صالح هاشم

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

وعميد مركز التدريب

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

## الإطار العام لمراجعة التكاليف

### ملخص الدراسة

تشكل مراجعة التكاليف أساساً هاماً لمراقب الحسابات، حيث تساهم بشكل رئيسي في التعرف على مدى كفاءة استخدام الموارد والتحقق من صحة قوائم التكاليف فضلاً عن التحقق من سلامة البيانات والمعلومات التكاليفية التي يعتمد عليها في التخطيط والرقابة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، كما تؤثر حسابات التكاليف على مصداقية القوائم المالية، مما يتطلب وضع إطار شامل لمراجعة التكاليف، ولتحقيق هذا الهدف تكونت الدراسة من خمسة أقسام حيث تناول القسم الأول الإطار المنهجي للدراسة، واحتوى القسم الثاني على الإطار العام لمراجعة التكاليف من حيث المفهوم والأهداف والأنواع والمزايا والوظائف، واشتمل القسم الثالث على إجراءات مراجعة التكاليف بحيث تشمل الخطوات التمهيدية لمراجعة التكاليف وبرنامج مراجعة التكاليف ومراجعة نظم التكاليف ومعايير مراجعة التكاليف، كما أشتمل القسم الرابع على الإطار العام لتقرير مراجع التكاليف، وأخيراً احتوى القسم الخامس على الدراسة الاستطلاعية التي شملت تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وأسلوب جمع البيانات وكذلك أساليب التحليل التحليل الإحصائي التي تم استخدامها واختبار صحة الفروض.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك اختلافاً جوهرياً بين كلا من مراجع الأداء المالي ومراجع التكاليف من حيث المفهوم والهدف والقواعد والوسائل الفنية لأداء كل منهما، وأن مراجعة التكاليف تضيف للمراجعة أهدافاً جديدة، وتحسن من القيمة المضافة للمراجعة، كما أن مراجعة التكاليف يمكن أن تتطلب تطويراً في بعض معايير الأداء المهني للمراجعة، كما أن هناك إجماع من مجتمع الدراسة على ضرورة الأخذ بأسلوب ومنهج مراجعة التكلفة في البيئة الصناعية المعاصرة لما لها من دور إيجابي في ترشيد ورقابة وتجنب واستيعاب التكلفة من ناحية ودعم استراتيجية زيادة التكلفة من ناحية أخرى.

لذا يوصى الباحث بضرورة تبني مكاتب المراجعة والشركات الكبرى لمراجعة التكاليف لما لها من أهمية كبرى لا تقل عن المراجعة المالية، كما يجب على الجامعات العلمية المتخصصة وضع وتطوير المعايير المناسبة لمراجعة التكاليف في البيئة المصرية، كما يوصى المنظمات المهنية بضرورة وضع إطار متكامل وقواعد لمراجعة التكلفة في البيئة الصناعية المصرية، كما يوصى الباحث بالعديد من الدراسات المستقبلية الضرورية حول مراجعة التكلفة.

## الإطار المنهجي للدراسة

## أولاً: فكرة الدراسة

تعددت وتنوعت الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة مثل مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجة بالزمن (TDABC)، الستة سيجما (SIX SIGMA)، المحاسبة المرنة (Lean Accounting)، الستة سيجما المرنة (Lean six sigma) والقياس المتوازن للأداء (B.S.C).... إلخ، وكان لهذه الأدوات أثراً عميقاً على الأداء المالي والتكاليفي للمنشآت التي تبنت هذه الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة من حيث تخطيط وقياس ورقابة وتجنب واستيعاب التكلفة، لذا تعد مراجعة التكاليف من الأمور الأساسية التي يتعين على المراجع أن يهتم بها نظراً لآثارها المتعددة على كافة القوائم المالية وغير المالية، خاصة وأن العديد من الدراسات الحديثة تنادي بضرورة تدعيم نظام التكاليف للاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنظمة، مما أحدث تطوراً جذرياً في مخرجات نظم التكاليف الحديثة.

ورغم أهمية مراجعة التكاليف في تقييم الكفاءة التشغيلية وإدارة الموارد وما تتضمنه من التحقق من سجلات التكاليف والتأكد من سلامة الإجراءات المحاسبية الخاصة بالتكاليف، إلا أن مراجعة بيانات محاسبة التكاليف ومعلوماتها لم تجد الاهتمام الكافي من قبل المراجعين مثل مراجعة نظام ومخرجات المحاسبة المالية، وعلى الرغم من أهمية محاسبة التكاليف بأدواتها المستحدثة والمتنوعة في مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة خاصة في مجالات تخطيط وقياس ورقابة وتخفيض وتجنب واستيعاب التكلفة، إلا أن هذا الأمر لم يلقى الاهتمام الكافي في الكتابات العربية والأجنبية حتى الآن، حيث أن عدم الاهتمام بمراجعة بيانات ومخرجات أنظمة محاسبة التكاليف يؤثر على كفاءة وفعالية القرارات الإدارية، وهو الأمر الذي ينعكس بشكل مباشر وغير مباشر على الأداء المالي للمنشأة، وتمثل هذه المستجدات مبرراً هاماً لضرورة وضع رؤية متكاملة لمراجعة التكاليف.

## ثانياً: مشكلة البحث

رغم تعدد وتنوع انعكاسات التكاليف بالمنشأة على الأداء المالي خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة وما شهدته من ظهور أدوات حديثة ومتنوعة لإدارة التكلفة بصفة عامة، وبصفة خاصة في مجال تخطيط وقياس ورقابة وتخفيض وتجنب واستيعاب التكلفة إلا أن مراجعة التكاليف لم تلقى الاهتمام الكافي من قبل المراجعين إلا بالقدر الضئيل اللازم لإنجاز مهام المراجعة

المالية، على الرغم من أن مراجعة التكاليف من أهم المجالات التي تستوجب دراسات وافية ودقيقة حولها من قبل مراقب الحسابات حيث لا يمكن أن يخلو أي قرار إداري من أبعاد تكاليفية، مما يجعل نظام التكاليف مؤثراً أساسياً على كافة أنشطة المنظمة المالية وغير المالية.

وقد تلاحظ أن هناك تجاهل لأهمية مراجعة أنظمة محاسبة التكاليف من قبل وهو الأمر الذي يؤدي إلى نقص وعدم دقة المعلومات لدى الأطراف المرتبطة بالمنشأة، فضلاً عن ندرة الكتابات العربية والأجنبية التي تتناول الإطار العام لمراجعة التكاليف، وإجراءات مراجعة التكاليف، وكذلك كتابة تقرير عن مراجعة التكاليف، كما أن المنظمات المهنية المحلية والدولية لم تقدم إطاراً لممارسة مراجعة التكلفة الأمر الذي يتطلب وضع إطار مقترح لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعة المصرية المعاصرة، ومن هنا تبرز مشكلة البحث.

### ثالثاً: أهداف البحث

يهدف البحث بشكل عام إلى وضع إطار مقترح لمراجعة التكاليف باعتبارها من الاتجاهات الحديثة للمراجعة، كما يمكن تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- تناول الإطار العام لمراجعة التكاليف.
- 2- إبراز العلاقة بين عدم ملائمة نظم التكاليف وتشوية أرقام القوائم المالية.
- 3- تحديد العناصر التي يتم فحصها ومراجعتها من قبل مراجع التكاليف.
- 4- تحديد معايير الأداء المهني لمراجعة التكاليف.
- 5- وضع إطار لتقرير مراجع التكاليف.
- 6- اختبار واقع الممارسة في البيئة المصرية المعاصرة.

### رابعاً: أهمية البحث

تنقسم أهمية البحث إلى:

#### أ- أهمية علمية

- 1- ندرة الدراسات العربية، وقلة الدراسات الأجنبية التي تتناول الإطار العام لمراجعة التكاليف.

2- الاستفادة من البحث في تأصيل وتطوير الإطار الفكري لمعايير المراجعة، والذي ينعكس بدوره على تطوير مهنة المراجعة.

3- تقديم إطار لمراجعة التكاليف وبالتالي تحديد دور مراجع التكاليف.

## ب - أهمية عملية

1- تفعيل مراجعة التكاليف ووضع إطار لها يعمل على زيادة مصداقية تقرير المراجع الخارجي، وكذلك خفض فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

2- يقدم البحث إطاراً عاماً لمراجعة الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة التي تزداد أهميتها في بيئة الصناعة الحديثة.

3- يساهم هذا النوع من المراجعة في تعزيز وتحسين أهم مؤشرين من مؤشرات النجاح، وهما الكفاءة والفاعلية بالنسبة للإدارة في مجال الإنفاق ومن خلال توجيه الإدارة نحو مراجعة الأهداف المنشودة بالشكل الصحيح.

4- تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية نظام محاسبة التكاليف - كجزء من نظام المعلومات المحاسبي - حيث تؤدي مراجعة النظام ومراجعة عناصره إلى زيادة دوره في المنشأة.

5- رفع كفاءة الأداء المهني لمؤسسات المراجعة في مصر الناتج من تطبيق مراجعة التكاليف ضمن آلياتها.

6- تعد مراجعة التكاليف مطلباً ملحاً من قبل الإدارة العليا التي تعتمد على مخرجات نظام التكاليف في اتخاذ القرارات.

## خامساً: فروض البحث:

في ظل تنوع وتشابك العلاقات التي تحكم مراجعة التكلفة، أصبح التناول العلمي لمشكلة الدراسة يستلزم بلورة الفروض المؤثرة على مجريات الدراسة، والتي سوف يتم اختبارها، وذلك للمساهمة في تحقيق أهداف الدراسة، وفي سبيل ذلك تم صياغة الفروض التالية:

1- توجد ضرورة لوضع إطار متكامل لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعة المصرية الحديثة.

2- يؤدي الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف إلى تحقيق العديد من المنافع لكافة الأطراف المرتبطة بالمراجعة.

3- يؤدي الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف إلى تدعيم الاستراتيجية التنافسية للشركة.

## سادساً: منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على أسلوبين متكاملين:

**أ- الدراسة الاستقرائية:** والتي تعتمد على استقراء الآراء والأفكار والكتابات العربية والأجنبية النادرة حول أبعاد البحث المتعلقة بمفاهيم وملامح وجوانب وكيفية مراجعة كافة أركان وجوانب نظام التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة.

**ب - الدراسة الاستطلاعية:** حيث تم اختبار مدى معنوية فروض الدراسة من خلال قوائم استقصاء تم توزيعها على الأطراف المختلفة المتعلقة بالموضوع وهم الإدارة العليا، المراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجيين.

## سابعاً: مجتمع وعينة البحث

لتحقيق هدف الدراسة فإن مجتمع الدراسة يشمل جميع الشركات الصناعية المصرية وكذلك مكاتب المراجعة الكبرى التي تقوم بالمراجعة على هذه الشركات، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة فإن عينة الدراسة اقتضت على أول عشر شركات صناعية ومدرجة في البورصة المصرية تحت مؤشر EGX30، وكذلك تم اختيار أكبر خمسة مكاتب مراجعة من مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة هذه الشركات.

## ثامناً: خطة الدراسة

على ضوء كلا من فكرة الدراسة، أهدافها، أهميتها، فروضها، واعتماداً على منهجها يمكن بلورة خطة الدراسة فيما يلي:

القسم الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

القسم الثاني: الإطار العام لمراجعة التكاليف.

القسم الثالث: إجراءات مراجعة التكاليف.

القسم الرابع: تقرير مراجع التكاليف.

القسم الخامس: الدراسة الاستطلاعية.

النتائج والتوصيات.

## القسم الثاني

### الإطار العام لمراجعة التكاليف

#### مقدمة

إن مفهوم المراجعة الأكثر استخداماً يعني: عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (Guy and Ahmed, 2010)، وعلى الرغم من شمولية المفهوم السابق للمراجعة إلا أنه يركز على المراجعة المالية حيث يتمثل الهدف النهائي للمراجعة في إبداء رأى فني محايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإبلاغ نتيجة المراجعة للأطراف المعنية ومنها الإدارة التي تساعد هذه المعلومات في اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، ونظراً لأن اتخاذ القرار لا يعتمد على معلومات مالية فقط بل يعتمد أيضاً على بيانات تكاليفية، ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICAA من أوائل المنظمات التي أهتمت بتكاليف وعائد المراجعة (Shakun, 1978)، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إلقاء الضوء على مراجعة التكلفة، ويتحقق هذا من خلال تناول كلا من مفهوم مراجعة نظم التكاليف، أهداف مراجعة التكاليف، أنواع مراجعة التكاليف، مزايا مراجعة التكاليف، وظائف مراجعة التكاليف، وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: مفهوم مراجعة نظم التكاليف

هناك العديد من تعريفات مراجعة التكاليف وفيما يلي بعض هذه التعريفات:

يعرفها (Institute of Cost and Management Accountants of India, 2013) بأنها التحقق من صحة حسابات التكاليف ومدى مطابقتها لإجراءات محاسبة التكاليف السليمة.

كما يعرفها (Institute of Cost and management of Pakistan, 2008) بأنها فحص سجلات محاسبة التكاليف والتي تحتفظ بها المنشأة والتحقق من صحتها والتأكد من أن تكاليف المنتجات تم حسابها وفقاً لمبادئ محاسبة التكاليف، بهدف قياس كفاية الأنشطة الصناعية والتجارية للمنشأة.

أما معهد محاسبي التكاليف والأعمال في الهند (The Institute of Cost and Works Accountants of India (I.C.W.A), 2010) فقد عرف مراجعة التكاليف بأنها هي مراجعة كفاءة التفاصيل الدقيقة للنفقات.



ويعرفها (Maharshi, 2004) بأنها الفحص المنتظم للدفاتر والسجلات من أجل التحقق من صحتها ومطابقتها لأهداف محاسبة التكاليف وتقديم تقرير بشأن العمليات المالية ونتائجها، وبالتالي فإن مراجعة نظم التكاليف تنطوي على دقة حسابات التكلفة والتحقق مما إذا كانت المبادئ المنصوص عليها اتبعت أم لا.

**نستنتج مما سبق** أن هناك اختلافاً في وجهات نظر الكتاب حول مفهوم مراجعة التكاليف، ويمكن بلورة هذه الآراء في مجموعتين:

المجموعة الأولى: يرى بعض الكتاب أن مفهوم مراجعة التكاليف يمثل تطوراً طبيعياً وضرورياً لنظام التأهيل العلمي والعملي والمستوى التنظيمي للمراجع الداخلي بجانب معايير جديدة لعمله وتقديره.

المجموعة الثانية: يرى بعض الكتاب أن مفهوم مراجعة التكاليف ينصرف إلى مهنة المراجع الخارجي فلا تقتصر على ربط أهدافها بالدفاتر والمستندات والاهتمام بما تم فعلاً بل يجب الاهتمام بالكفاءة والفاعلية لقرارات الإدارة وإجراءات تنفيذها.

### **ومما سبق يستخلص الباحث عدة ملاحظات حول مراجعة التكاليف ومن أهمها ما يلي:**

\* الاهتمام بالتحقق من مدى ملائمة نظم التكاليف للظروف الخاصة بالمنشأة، بما فيها الاستراتيجيات التنافسية للمنظمة.

\* مراجعة مدى تحقيق الأهداف المختلفة لمحاسبة التكاليف.

\* إن عملية مراجعة التكاليف تتعلق بالتحقق والفحص التفصيلي لجميع جوانب وأركان ومقومات نظم التكلفة.

\* إن نطاق مراجعة التكاليف يجب أن يكون شاملاً لجميع الجوانب التي تتعلق بتطبيق النظام.

\* وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف مراجعة التكاليف "بأنها فحص انتقادي منظم لنظام التكاليف بهدف التحقيق من صحة وعدالة قوائم التكاليف وسلامة المعلومات اللازمة لأغراض تخطيط وقياس ورقابة وتجنب وتخفيض واستيعاب التكاليف ومراجعة مدى الاستخدام الأمثل للموارد ومدى الكفاءة الإنتاجية بما يؤدي إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة".

## ثانياً: أهداف مراجعة التكاليف:

إن القيام بمراجعة التكاليف يضيف للمراجعة أهدافاً جديدة فضلاً عن الأهداف السابقة التي تتعلق بإبداء الرأي في القوائم المالية، ومن هذه الأهداف: (The Institute of Company Secretaries of India, 2013)

### 1- أهداف عامة:

- التأكد من سلامة نظم التكاليف المطبقة في المنشأة والتأكد من صلاحيتها للأغراض التي أعدت من أجلها، والتأكد من التوافق بين نظام التكاليف واستراتيجية المنظمة.
- التأكد من دقة حسابات التكاليف وأنها قد تمت على نحو ملائم ونظمت وفقاً لنظام محاسبة التكاليف المستخدم في المنشأة.
- كشف الأخطاء ومنع حالات التلاعب والاحتيال في سجلات وحسابات التكاليف في الوقت المناسب بما يخفض من الخسائر التي تتعرض لها المنشأة لأدنى مستوى ممكن.
- التحقق من صحة إعداد كشوف التكاليف وأنها تمثل صورة صحيحة وعادلة للتكاليف.
- التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لقياس التكاليف وراقبتها واتخاذ القرارات.
- التأكد من الدقة الحسابية للسجلات التكاليفية عن طريق الفحص التفصيلي الدقيق لسجلات التكاليف.
- مراجعة نظم التكاليف تعتبر أداة فعالة للإدارة العليا فيما يتعلق بتحديد المسؤوليات المختلفة على مستوى الأقسام، فوظيفة مراجع نظم التكاليف تشبه تماماً وظيفة صيانة الآلات ولهذا فهي ذات فائدة كبرى من أجل المحافظة على استمرارية المنشأة.
- توفر مراجعة التكاليف أفضل الطرق للتأكد من سلامة تقويم مخزون أول وآخر المدة من الإنتاج التام وتحت التشغيل والمواد الخام.

### 2- أهداف اجتماعية:

- تظهر أهمية مراجعة التكاليف في المشروعات الممولة من الدولة والتي تخضع منتجاتها للتسعير، مما يستوجب مراجعة دقيقة لبنود التكاليف لتجنب أي تلاعب في عناصر التكاليف.

- تحسين اقتصاد الدولة وذلك من خلال كشف أماكن الإسراف وعدم الكفاءة في التصنيع وهذا يساعد في اتخاذ الخطوات المؤثرة لتحسين الإنتاجية.
- إن وجود نظام لمراجعة نظم التكاليف له تأثير كبير على كفاءة عمل الأفراد داخل المنشأة من ناحية إتمام العمليات في الوقت المحدد وتحسين كفاءة أداء العمليات.
- المساعدة في تحديد خطوط الإنتاج غير الكفاء والعمل على الاستخدام الأمثل للموارد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة خاصة في ظل استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة.
- التصدي لحالات التهرب الضريبي من خلال التقييم الصحيح للمخزون الذي يقود إلى أرقام صحيحة ويستخدم كأداة للتلاعب بالربحية وتضليل المستخدمين.

### ثالثاً: أنواع مراجعة التكاليف

يتم تطبيق مراجعة التكاليف بصورة أساسية على إدارة المنشأة، ولكن هناك حالات أخرى تتطلب مراجعة حسابات التكاليف، ومن هذه الأنواع المختلفة لمراجعة التكاليف والتي يمكن أن تمر بها المنشأة هي: ( Mandatory Cost Auditing in Bangladesh, 2009).

1- مراجعة التكاليف بدلاً من الإدارة Cost audit on behalf of the management إن أهمية مراجعة نظم التكاليف تساعد في تدعيم مركز الإدارة العليا وتمكينها من ممارسة أنشطتها بكفاءة وفعالية سواء بالتخطيط والرقابة واتخاذ وترشيد قراراتها، هذا إلى جانب أن دور مراجعة نظم التكاليف يمكن أن ينصب على النواحي التنظيمية داخل المنشأة وبالدرجة التي يمكن بها التوصل إلى تحديد مجالات المساءلة المحاسبية على أسس سليمة، وبذلك يمكن إحداث توازن داخلي سواء من حيث الجانب التنظيمي أو جانب تحديد المساءلة على مستوى جميع المراكز الإدارية داخل التنظيم، وبمعنى آخر فإنه على ضوء ذلك يمكن تحديد جوانب السلطة والمسؤولية بالدرجة التي تساعد إدارة المنشأة في تحقيق أهدافها التشغيلية وبالتالي الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

ومن جهة أخرى يساعد دور مراجع نظم التكاليف على تحسين العمل في إدارة التكاليف وبالدرجة التي يمكن بها ترشيد عملية تبويب عناصر التكاليف وتسجيلها في الوقت المناسب، بما يساعد على سرعة إمداد الإدارة العليا بالبيانات التكاليفية الملائمة حتى يمكن اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ويكون لهذا أثره في اكتمال إجراءات اتخاذ وتنفيذ

القرار الإداري، هذا ومن جهة ثالثة فإن دور مراجعة نظم التكاليف يساعد على وجود الوعي التكاليفي على مستوى جميع إدارات ومراكز المنشأة وبالدرجة التي يمكن بها تعظيم دور محاسبة التكاليف في المجال الصناعي وأهمية ذلك في المجتمعات النامية.

ويكون على مراجع نظم التكاليف إلى جانب مباشرته لمجال العمل الأساسي له التركيز على مراكز الضعف في المجالات المختلفة، وكذلك العمل على (Fadzly, 2004):

\* تنشيط روح التعاون الداخلي، وزيادة الكفاءة الإنتاجية للعاملين بالمنشأة.

\* توجيه إدارة المنشأة إلى أهمية الجوانب السلوكية وأثرها في مجالات خفض التكلفة، هذا إلى جانب صدق وسرعة إمدادها بالبيانات التكاليفية، الأمر الذي يساعد في اتخاذ القرار السليم وفي الوقت المناسب بما يمكنها من تحقيق جميع الأهداف.

\* إظهار درجة الاستجابة للتوصيات المختلفة التي تناوّلها المراجع فيما يتعلق بالأداء التكاليفي للمنشأة، وتضمن ذلك في تقريره حتى يمكن أن تقف الجمعية العمومية وأصحاب المنشأة على الحقائق الداخلية وبذلك يمكن تحديد جانب المساءلة بالنسبة للإدارة العليا في المنشأة.

1- مراجعة التكاليف بدلا من المستهلك *cost audit on behalf of customer* إن المستهلك بصفة عامة يحتاج لإشباع رغباته من سلع مختلفة في الوقت المناسب وبالسعر العادل، ولهذا تظهر أهمية مراجعة نظم التكاليف للمستهلك من حيث الجوانب التالية (Bikram, 2006):

\* دور مراجع نظم التكاليف في التوصل إلى التكلفة السليمة والعمل على التشخيص السليم لمناطق خفض التكلفة مما يساعد في مجال ترشيد قرار الإدارة العليا في تسعير المنتجات، ولا شك أن مراجعة نظم التكاليف تساعد إدارة المنشأة في تحديد مواطن الضعف ونقص الكفاية والإسراف والضياع لعلاجها في الوقت الذي تسعى فيه إلى تنمية مواطن الكفاية، ومن ناحية أخرى فلا يعني خفض التكلفة التأثير على مستوى الجودة بالانخفاض بل العكس من ذلك حيث يصاحب الخفض في التكلفة المحافظة على مستوى الجودة المناسبة والعمل على زيادتها .

\* دور مراجع التكاليف فيما يتعلق بالتحقق من أن نظم التكاليف تعكس الجوانب التنظيمية في المنشأة والحكم على درجة الكفاءة الإنتاجية على مستوى الإدارات المعنية من أجل تحديد جوانب المساءلة بالنسبة للإدارات المختلفة وترشيد تخصيص واستخدام الموارد المتاحة للمنشأة، وتساعد هذه المجالات على زيادة الإنتاجية وبالدرجة التي يمكن معها توفير

السلع الجيدة في الوقت المناسب، ويمكن لإدارة المنشأة الاستفادة من دور مراجع التكاليف عند اتخاذ قرارات التسعير من خلال توفير معلومات تفصيلية عن التكاليف، وبذلك يمكن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تشمل توفير السلع والخدمات المطلوبة لإشباع حاجات أفراد المجتمع وتنظيم هدف الربح الذي تسعى إلى تحقيقه، مما يهدف في النهاية إلى تحقيق نوع من الاستقرار في المجتمع.

\* دور مراجع التكاليف في دراسة السياسات والقرارات المالية، وهذا من شأنه التوصل إلى التكلفة السليمة والتي يمكن أن يكون لها أثر على سياسة التسعير التي تهم مستهلك السلعة في المقام الأول.

\* دور مراجع التكاليف في دراسة المخزون السلعي، فقد يلاحظ تراكم المخزون من أصناف معينة مما يجعل المراجع يوليها قدر من الاهتمام مما يترتب على ذلك:

- حتمية إضافة خصائص جديدة للسلعة بما يتناسب مع رغبات المستهلك.

- تحسين درجة جودة المنتج بما يؤدي إلى تحسين القيمة الاقتصادية للسلعة عند المستهلك.

## 2-مراجعة التكاليف بدلاً من الحكومة cost audit on behalf of government

مع التطورات والتغيرات التي لحقت بالمفاهيم الاقتصادية المعمول بها، فقد تغير مفهوم رأس المال وعندما ظهر القطاع العام تحمل العبء الأكبر في تنفيذ خطط التنمية لتحقيق مستوى عال من التقدم الاقتصادي، وهذا يعتمد على استغلال الموارد المتاحة بطريقة رشيدة بما يساعد على تحقيق الفائض وتوجيهه ناحية الاستثمار المتوازن والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية.

إن معظم البيانات التي تطلبها أجهزة الدولة هي بيانات محاسبية مرتبطة بالتكاليف، لذلك فإن من الضروري أن تكون هذه البيانات قد خضعت لنوع من التحقق والمراجعة بما يمكن الاعتماد عليها فيما تصل إليه من نتائج عن نشاط هذه المنشآت الصناعية، وبما يساعدها على رسم سياسات ووضع خططها والاطمئنان إلى سلامة تنفيذها بما يحقق الأهداف المرجوة، وبالتالي فإن الحكومة تحتاج إلى بيانات تكاليفية دقيقة تمت مراجعتها سواء في مرحلة التخطيط أو التنفيذ أو الرقابة على أجهزة الدولة.

ويتضح مما تقدم، أنه بجانب التأكد من سلامة البيانات التي تقدمها لأغراض التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات، فإن خدمات مراجعة نظم التكاليف تظهر بوضوح للأجهزة الحكومية في النواحي الآتية:

\* التعاقدات التي تتم بين الأجهزة الحكومية والمنشآت الصناعية والتي يحدد فيها سعر التعاقد على أساس التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة.

\* تحديد الأسعار ومنع المغالاة في تحقيق أرباح.

\* تحديد مقدار الدعم اللازم لبعض الصناعات.

### 3- مراجعة التكاليف من خلال الجمعيات التجارية (رابطة التجارة) cost audit by trade association .

إن الحفاظ على سعر المنتجات المصنعة، يعد من أهم أنشطة الجمعيات التجارية وذلك من خلال مجموعة متكاملة من الأعضاء وعندما تكون هناك اتفاقيات مشتركة فإن الجمعيات التجارية تتطلب دقة في معلومات التكاليف مما يستلزم مراجعتها من قبل مراجع التكاليف، وقد تسعى الجمعيات التجارية للحصول على المعلومات الكاملة عن نظام التكاليف ومستوى الكفاءة والاستفادة من الطاقات ... إلخ، ولا يمكن الثقة في هذه المعلومات دون مراجعتها بشكل دقيق.

### 4- مراجعة التكاليف القانونية Statutory cost audit

هناك بعض المواقف القانونية قد تتطلب ضرورة مراجعة التكاليف ومن أمثلة هذه المواقف ما يلي: ( Ghosh and Banerjee, 2007 )

\* تثبيت السعر: إن الاحتياج لتثبيت السعر في حالة المواد ذات الأهمية القومية مثل الحديد، الأسمت وغيرها، ربما يكون من المفيد معرفة التكاليف الحقيقية للإنتاج.

\* اختلاف التكاليف داخل الصناعة: حيث تتغير تكاليف الإنتاج بصورة كبيرة من وحدة لوحدة في نفس الصناعة، فإن مراجعة التكاليف ربما تكون ضرورية لإيجاد الأسباب لمثل هذه الفروق والتغيرات.

\* الإدارة غير الكفاء: حينما تعمل المنشأة على نحو غير كفاء وبصورة اقتصادية، فإن القيام بمراجعة التكاليف سيكون أمراً ضرورياً.

\* تقييم الضرائب: حينما يكون هناك ضرائب أو رسوم مفروضة على المنتجات فإنها تعتمد على تكاليف الإنتاج، وبالتالي لا بد أن يتم مراجعة التكاليف لتقدير التكلفة الحقيقية للإنتاج.

\* المنازعات التجارية: تكون مراجعة التكاليف ضرورية في تسوية المنازعات التجارية حول الدعوى بارتفاع الأجر والعلاوات وغيرها.

#### رابعاً: مزايا مراجعة التكاليف

إن مراجعة التكاليف ذات أهمية كبيرة للعديد من الأطراف وبصفة خاصة الإدارة وحاملي الأسهم وكافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة وتظهر مميزات مراجعة التكاليف فيما يلي:

(The Institute of cost Accountants of India, first Edition: October 2013)

- تمكن مراجعة التكاليف من توفير بيانات التكاليف الصحيحة والموثوق فيها لأغراض تحديد الأسعار والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لإدارة المنشأة وغيرها.
- يؤدي تطبيق مراجعة التكاليف إلى حسن إدارة التكلفة من حيث تخطيط التكلفة وقياسها ورقابتها وتخفيضها وتجنبها واستيعابها.
- تدعيم تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، وذلك بتركيز مراجعة التكاليف على تحليل الانحرافات المختلفة لتحديد المسئوليات على مستوى الأقسام الداخلية وتطبيق مراجعة المسئولية.
- إمكانية تطبيق النظم الحديثة للرقابة وتقييم الأداء بسهولة والحصول على أفضل النتائج للمنشأة من تطبيقها نتيجة لتوافر مراجعة التكاليف.
- ضمان الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية للمنشأة.
- التأكد من سلامة الإجراءات الخاصة بتقييم مخزون آخر المدة بأشكاله المختلفة، ومدى مساهمة ذلك للظروف الداخلية للمنشأة، وكذلك العوامل الاقتصادية المحيطة بها.
- إمكانية الحصول على بيانات تكاليف دقيقة وسريعة ومنظمة.
- تحسين إنتاجية الموارد البشرية والمادية والمالية للمؤسسة.
- مراجعة التكاليف تساعد في تثبيت الأسعار والخدمات التي تنتجها المنشأة وبذلك تحمي المستهلك من الاستغلال.

## خامساً: وظائف مراجعة التكاليف:

يقدم بعض الباحثين الوظائف الأساسية لمراجعة التكاليف على النحو التالي: ( Andrew and Richard, 2011, )  
(Banerjee, 2009, Chatterjee, 2006

- تساعد مراجعة التكاليف في تقييم أداء المنشأة فيما يتعلق بتكلفة الإنتاج وهذا ما لا تؤديه المراجعة المالية.
- مراجعة التكاليف تعزز الأداء والكفاءة الإنتاجية عن طريق الكشف عن الانحرافات وأسباب الخسائر المنظورة وغير المنظورة وعدم الكفاءة والفوائد الغير عادية، في حين أن التركيز الرئيسي للمراجعة المالية هو معرفة ما إذا كان تم الامتثال مع المتطلبات القانونية وإبداء الرأي في القوائم المالية.
- مراجعة التكاليف تتم من خلال تحليل شامل لجميع البنود المرتبطة بكافة الوظائف مثل التصنيع والتوزيع والتمويل وغيرها، وهذا يساعد الإدارة على تحديد أين تكمن عدم الكفاءة وما هي الاستراتيجية التي يجب أن تتبع.
- تساعد إدارة المنشأة على اختيار الأدوات التكاليفية المستحدثة التي تتلائم مع طبيعة الاستراتيجية التنافسية للمنشأة.

## القسم الثالث

### إجراءات مراجعة التكاليف

#### مقدمة

يتطلب المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم تخطيط العمل على نحو مناسب، وأن يتم الإشراف على عمل المساعدين- إن وجدوا- على نحو ملائم (Jamis & Alvin, 2002) كما يتطلب الأمر قبل البدء في أعمال المراجعة إعداد برنامج شامل يمثل الخطة التي يتبعها المراجع في أداء عمله، إذ يحدد البرنامج الأهداف الواجب تحقيقها، والإجراءات التي يمكن إتباعها في أعمال المراجعة لتحقيق هذه الأهداف.

كما يتطلب إعداد برنامج مراجعة التكاليف إجراء بعض الخطوات التمهيديّة أو ما يسمى بالأعمال التحضيرية للمراجعة، وذلك لأن مراجعة التكاليف حتى يتم إتمامها بكفاءة فلا بد من التخطيط الجيد لأعمال مراجع التكاليف حتى يمكنه إعداد برنامج المراجعة الملائم والمناسب لنظام التكاليف المطبقة وهو ما يتم تناوله في الجزء التالي من البحث.



## أولاً: الخطوات التمهيديّة لمراجعة التكاليف

تعتبر هذه الخطوات هامة لأنها تمثل الأساس الذي تبني عليه خطة المراجعة، كما أنها تستهدف إمام المراجع بمعلومات عن المنشأة وعن الهيكل التنظيمي والنواحي الفنية والنظام المحاسبي وطبيعة نظام التكاليف بالشركة... الخ، ويتوقف دور مراجع التكاليف في أداء مهمته على المستوى الذي توصل إليه المراجع من حيث الإمام بهذه الأمور جميعاً.

وتعتبر النقاط التالية من أهم ما يجب الاهتمام به قبل و أثناء عملية التخطيط لمراجعة التكاليف: ( Chih& Marcia, 2009, Saeed, 2003, Rashid, 2009)

أ- تحديد الهدف أو الأهداف الأساسية من مراجعة التكاليف.

ب- دراسة نظم التكاليف والإمام بالمبادئ والأصول العلمية لمحاسبة التكاليف المطبقة بالمنشأة محل المراجعة.

ج- دراسة الرقابة الداخلية والإجراءات المستخدمة لضبط عناصر التكاليف المختلفة. ويمكن توضيح النقاط السابقة على النحو التالي:

### أ- تحديد الأهداف الأساسية من مراجعة التكاليف:

يجب على مراجع التكاليف أن يحدد الهدف من المراجعة التي يقوم بإنجازها حتى يتمكن من تحديد خطوات المراجعة وإجراءاتها لتحقيق هذا الهدف، ولا بد من اختيار المراجع لأفضل الإجراءات التي تتلائم مع طبيعة الهدف حتى يتم إنجاز عملية المراجعة وفقاً للمستويات المهنية المتعارف عليها، كما إن تحديد الهدف من مراجعة التكاليف يوضح البيانات والمعلومات والمستندات والدفاتر والسجلات والنظم والإجراءات التي يجب على المراجع الاطلاع عليها والتي تكون موضوع التحقق والفحص والاختيار.

### ب- دراسة نظم التكاليف والإمام بالمبادئ والأصول العلمية لمحاسبة التكاليف المطبقة بالمنشأة محل المراجعة:

إن الهدف الرئيسي من عملية مراجعة التكاليف هو الفحص التفصيلي لنظم التكاليف المطبقة في المنشأة لذلك يجب الاهتمام بدراسة وتحليل نظام التكاليف عند إجراء الخطوات التمهيديّة التي يقوم بها مراجع التكاليف عند وضع برنامج المراجعة.

لذا يجب أن يتأكد المراجع من أن نظم التكاليف المطبقة في المنشأة تتوافر فيها الخصائص التالية:

- 1- ملائمة نظام التكاليف مع التنظيم الفني وطبيعة عمليات المنشأة.
- 2- ملائمة نظام التكاليف مع التنظيم الإداري للمنشأة.
- 3- ملائمة نظام التكاليف مع أهداف المنشأة.
- 4- كفاءة محاسبي التكاليف القائمين على تنفيذ هذه النظام من حيث الخبرة العملية المطلوبة.
- 5- يجب أن يركز نظام التكاليف على أصول ومبادئ علمية تشكل القواعد التي يبني عليها الإطار العام لنظام التكاليف.
- 6- يجب أن يكون مراجع نظام التكاليف ملماً بالمبادئ والأصول العلمية لمحاكاة التكاليف.

#### أ- دراسة الرقابة الداخلية والإجراءات المستخدمة لضبط عناصر التكاليف :

يجب على مراجع التكاليف القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته المستخدمة لضبط عناصر التكاليف، ولهذا يجب أن يتحقق من:

- 1- الإجراءات الخاصة بضبط حركة وتكلفة المواد.
  - 2- الإجراءات الخاصة بضبط حركة وتكلفة العمالة.
  - 3- الإجراءات الخاصة بضبط باقي عناصر التكاليف الأخرى.
- ويجب أن تمتد هذه الإجراءات لتشمل كلا من التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية والتمويلية .. الخ، بكافة أنواعها وتبويباتها.

#### ثانياً: برنامج مراجعة التكاليف

(The Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan, 2008)

بعد قيام مراجع التكاليف بالخطوات التمهيديّة وما استخلصه من نتائج، يستطيع المراجع أن يقوم بإعداد برنامج مراجعة التكاليف، ويمثل برنامج المراجعة خطة العمل التي يتبعها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة حتى يستطيع أن يصل إلى تحقيق الأهداف التي حددها من عملية مراجعة التكاليف، وتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية طبقاً للمستويات المهنية

المتعارف عليها، وينعكس أثر ذلك في التقرير الذي سيقوم بتقديمه إلى الجهات المختصة والذي على أساسه تتحدد مسؤولياته.

ولما كان برنامج المراجعة هو تحديد إجراءات المراجعة ومداهما في ضوء الأبحاث الأساسية والأعمال التحضيرية التي قام بها المراجع وكذلك تحديد حجم الاختبارات والعينات إلى جانب تحديد مواعيد العمل لبعض العمليات الواجب أن يقوم بها المراجع، لذا فإن هناك اعتبارات أساسية يجب على مراجع التكاليف أن يأخذها في الاعتبار عند وضع برنامج المراجعة، يمكن تلخيصها كالتالي (Gupta, 2001, Sddiqui, 2000):

\* التحديد الدقيق لمجال ونطاق مراجعة التكاليف والهدف منها والوقت المحدد لعرض نتائج المراجعة.

\* الوضوح والتسلسل المنطقي لبرنامج مراجعة التكاليف الموضوع ومدى واقعيته وإمكانية تحقيقه.

\* مراعاة تناسب حجم العمل محل المراجعة مع عدد المراجعين الممكن توافره للقيام به على الوجه السليم.

\* متابعة ما تم من عمل لتقديم التقرير عن مراجعة التكاليف.

إذا كان برنامج مراجعة التكاليف هو عبارة عن خطة العمل فيجب أن تقسم هذه الخطة إلى مراحل تبدأ من نقطة الإعداد للمراجعة وتنتهي بالتقرير عنها، ويمكن إيضاح مراحل مراجعة التكاليف على النحو التالي:

أ- تحديد مجال ونطاق مراجعة التكاليف.

ب- اختيار المراجعين للقيام بمراجعة التكاليف.

ج - تحديد إجراءات مراجعة التكاليف وأساليبها الفنية.

د- تحديد التوقيت الزمني لتنفيذ برنامج المراجعة التكاليف

هـ- تقديم تقرير مراجعة التكاليف.

### ثالثاً: مراجعة نظم التكاليف

تتم محاسبة التكاليف بالعمليات الداخلية للمنشأة وتهدف أساساً إلى تحديد تكلفة الوحدة من المنتج، والرقابة على التكاليف واقتراح الوسائل والإجراءات المخفضة لها، وتحليل التكاليف واستخدام نتائجها في اتخاذ القرارات، وترجع أهمية

ذلك في توفير بيانات التكاليف التي تساعد الإدارة على حل الكثير من المشكلات التي تواجهها ( The Institute of cost and works Accountants of India, June 2010)

كما ترتبط الرقابة على المحاسبة عن التكاليف المتعلقة بالمخزون الفعلي والتكاليف المتعلقة به من النقطة التي فيها يتم إعادة طلب المواد الخام إلى النقطة التي يتم فيها استكمال تصنيع المنتج ونقله إلى المخازن، ومن الملائم أن يتم تقسيم هذه الأنواع من الرقابة إلى عدة أنواع كما يلي (Tendon, 2002, Traiquzzaman, 2009)

- الرقابة الفعلية على المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل والمخزون من الإنتاج التام.

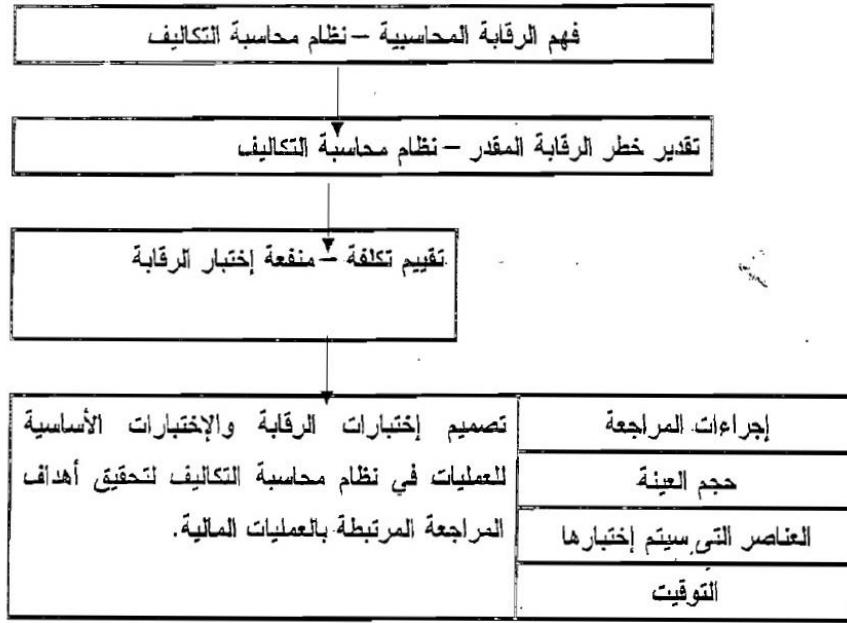
- الرقابة على التكاليف المرتبطة.

ومن الاعتبارات الهامة الأخرى في محاسبة التكاليف أن تتوفر رقابة داخلية كافية تعمل على إجراء تكامل بين الإنتاج والسجلات المحاسبية بغرض التوصل إلى تحديد دقيق للتكاليف في كافة المنتجات، ويعد وجود سجلات تكاليف كافية أمراً هاماً للإدارة للمساعدة في التسعير ورقابة التكاليف وتحديد تكلفة المخزون.

يتضح من ذلك أن مراجعة نظم التكاليف تهتم أساساً بالعمليات الداخلية للمنشأة وتتبع العمل المحاسبي للتحقق وفحص مستندات وسجلات العمليات الداخلية، ويتضمن هذا العمل مراجعة سجلات ودفاتر التكاليف وسلسلة تدفق القيمة وتصنيفات عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج، بالإضافة إلى ما تستدعيه طبيعة موضوعات الفحص من تحقق للبيانات الموجودة في السجلات الإحصائية وتفصي الحقائق بالمتابعة المستمرة من أجل الوصول إلى أدلة وقرائن الإثبات الموضوعية التي يعتبرها مراجع نظم التكاليف أدوات هامة لمساعدته في تكوين الرأي وبناء الثقة فيما ورد بالدفاتر والسجلات وما تصفح عنه قوائم وتقارير التكاليف من نتائج نشاط المنشأة.

وقد أوضحت إحدى الدراسات منهجية تصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في محاسبة التكاليف على النحو التالي:

(James K.Loebbeck & Alvin A.Arens, 2002)



ويجب أن تشمل مراجعة التكاليف كلا من:

\* مراجعة أساليب الرقابة الفعلية على المخزون.

\* مراجعة المستندات والسجلات الخاصة بتكلفة نقل المخزون.

\* مراجعة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر.

\* مراجعة سجلات تكلفة الوحدة.

\* مراجعة مستندات وسجلات تكلفة الأجور.

\* مراجعة قوائم وتقارير التكاليف.

ويمكن تناول العناصر السابقة بالشرح والتحليل على النحو التالي (Iwarere, 2014, Arora, 2015, Steven, 2013)

### 1- مراجعة أساليب الرقابة الفعلية على المخزون:

يجب عدم تقييد اختبارات المراجع عن مدى كفاية الرقابة الفعلية على المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام في الملاحظة الشخصية والاستفسار، وعلى سبيل المثال يستطيع المراجع أن يختبر منطقة تخزين المواد الخام لتحديد ما إذا كان هناك حماية للمخزون من السرقة وسوء الاستخدام عن طريق وجود غرف تخزين محكمة الإغلاق، ويؤدي وجود غرف تخزين ملائمة مع شخص كفء يتحمل مسؤوليتها أيضاً إلى وجود تخزين منظم لعناصر المخزون، فإذا استنتج المراجع أن

الرقابة الداخلية غير كافية على الإطلاق مما سيصعب من إجراء الجرد، يجب أن يوسع المراجع من نطاقه لاختبارات المخزون الفعلي والتحقق من مدى ملائمة تنفيذ الجرد.

## 2- مراجعة المستندات والسجلات الخاصة بتكلفة نقل المخزون:

تتمثل الاهتمامات الرئيسية للمراجع عند التحقق من نقل المخزون من موقع لآخر في ضرورة التأكد من مدى تسجيل عمليات النقل التي حدثت فعلاً، وأن عمليات النقل التي حدثت فعلاً تم تسجيلها وأن هناك تحديداً دقيقاً للكميات والمواصفات والتاريخ في كافة عمليات النقل التي تم تسجيلها، ومن الضروري أن يتم فهم الرقابة الداخلية لدى العميل على تسجيل عمليات النقل قبل تنفيذ الاختبارات المناسبة، وبمجرد فهم الرقابة الداخلية يمكن بسهولة تنفيذ الاختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات، وعلى سبيل المثال يتمثل الإجراء الذي يمكن من خلاله اختبار وجود ودقة نقل البضائع من غرف تخزين المواد الخام إلى خط التجميع للتصنيع في المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام وفحص مدى وجود موافقة مناسبة على الطلبات، ومقارنة الكمية والمواصفات والتاريخ مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون المستمر من المواد الخام، وبالمثل يمكن مقارنة سجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر للتأكد من أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلاً إلى غرفة تخزين البضاعة التامة.

## 3- مراجعة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر:

يؤثر وجود ملف رئيسي كافي للمخزون المستمر على توقيت ومدى فحص المراجع الفعلي للمخزون، فعندما توجد ملفات رئيسية دقيقة للمخزون المستمر يكون من المعتاد أن يتم توفير إمكانية لاختبار المخزون الفعلي قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، ويمكن أن ينتج عن الجرد الفعلي للمخزون قبل تاريخ إصدار قائمة المركز المالي توفير كبير في التكلفة لكل من المراجع والعميل، ويمكن أن يحصل العميل على مراجعة القوائم المالية في وقت مبكر، ويمكن وجود ملفات رئيسية لجرد المخزون المستمر المراجع أيضاً من تخفيض مدى اختبارات المخزون الفعلي عندما يتم تقدير خطر الرقابة المرتبط بالملاحظة الفعلية للمخزون في مستوى منخفض.

كما يتم تنفيذ اختبارات الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بهدف تخفيض اختبارات الجرد الفعلي أو تغيير توقيتها عن طريق استخدام التوثيق، حيث يمكن فحص المستندات للتحقق من اقتناء المواد الخام عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات الحيازة كجزء من اختبارات إجراءات الحيازة والمدفوعات، ويتم فحص المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من

المواد الخام لاستخدامه في الإنتاج وزيادة المخزون من المنتجات التامة عن طريق بيع المنتجات إلى العملاء كجزء من إجراءات المبيعات والتحصيل، وعادة ما يكون من السهل نسبياً اختبار دقة الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بعدما يحدد المراجع مدى قوة تصميم الرقابة الداخلية والدرجة التي يجب أن يتم تخفيض خطر الرقابة المقدر إليها.

#### 4- مراجعة سجلات تكلفة الوحدة:

يهدف مراجع التكلفة إلى التأكد من وجود بيانات دقيقة للتكلفة لكل من المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية غير المباشرة وهو أمراً أساسياً في محاسبة التكاليف، كما يجب أن يوجد تكامل بين السجلات الملائمة لمحاسبة التكاليف مع كل من سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى حتى يمكن التوصل إلى تكاليف دقيقة لكافة المنتجات، وتعد سجلات محاسبة التكاليف أمراً هاماً للمراجع عند تقييم رصيد المخزون في آخر المدة بناءً على التصميم والاستخدام الجيد لهذه السجلات.

وعند اختبار سجلات تكلفة المخزون يجب أن يتوصل المراجع إلى فهم الرقابة الداخلية أولاً، ويستغرق ذلك عادة وقتاً كبيراً لأن تدفق التكاليف يتكامل عادة مع السجلات المحاسبية الأخرى، وقد لا يكون واضحاً كيف يتم توفير رقابة داخلية على الانتقالات الداخلية للمواد الخام وعلى العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة عندما يتم تنفيذ الإنتاج.

وبمجرد أن يتفهم المراجع الرقابة الداخلية على عناصر التكاليف يتضمن منهج التحقق الداخلي نفس المفاهيم التي سبق مناقشتها للتحقق من العمليات المالية للمبيعات والحياسة، وعندما يكون ممكناً يكون من المرغوب فيه اختبار سجلات محاسبة التكاليف كجزء من اختبارات الحياسة والأجور والمبيعات لتجنب اختبار هذه السجلات لأكثر من مرة وعلى سبيل المثال: عندما يختبر المراجع العمليات المالية للحياسة كجزء من إجراءات الحياسة والمدفوعات يكون من المرغوب فيه تتبع عدد الوحدات وتكاليف الوحدة الخاصة بالمواد الخام إلى الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر وتتبع التكلفة الإجمالية إلى سجلات محاسبة التكاليف، وبالمثل عندما يتم الاحتفاظ ببيانات تكاليف الأجور الخاصة بالوظائف المختلفة يكون من المرغوب فيه أن يتم تتبع من ملخص الأجور مباشرة إلى سجلات تكاليف الوظائف كجزء من اختبار إجراءات الأجور والأفراد.

وتتمثل الصعوبة الرئيسية في التحقق من سجلات تكلفة المخزون في تحديد مدى منطقية تخصيصات التكلفة وعلى سبيل المثال: يستلزم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات الفردية وجود العديد من الافتراضات التي يمكن أن تؤثر بشكل جوهري في تكاليف الوحدة بالمخزون وبالتالي مدى عدالة تقييم المخزون، وعند تقييم هذه التخصيصات يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره مدى منطقية كل من البسط والمقام الذين ينتج عنهما تحديد تكاليف الوحدة وعلى سبيل المثال، عند اختبار المصروفات غير المباشرة التي تم تخصيصها للمخزون على أساس القيمة النقدية للعمل المباشر، كما يجب أن يتم التوصل إلى معدل المصروفات الصناعية غير المباشرة عن طريق تقريب ناتج قسمة إجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة كجزء من اختبارات إجراءات الحيازة والمدفوعات، ولأنه يتم اختبار تكلفة العمل المباشر كجزء من إجراءات الأجور والأفراد لا يعد تحديد مدى منطقية المعدل أمراً صعباً، ومع ذلك إذا تم تطبيق المصروفات الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات عمل الآلة يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من مدى منطقية ساعات عمل الآلة عن طريق اختبارات منفصلة لسجلات الآلات لدى العميل، وفي حالة تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة مثل ABC أو TDABC أو lean 6 sigma ... الخ ، فإن المراجع لا بد وأن يتحقق من دقة حساب التكلفة وفقاً للأسلوب المتبع.

#### 5- مراجعة مستندات وسجلات تكلفة الأجور:

تمثل الأجور تكلفة أحد عوامل الإنتاج الرئيسية وهو عنصر العمل، فضلاً عن أنها تمثل الجزء الأكبر من التكاليف المباشرة في معظم المنشآت الصناعية وذلك باستثناء المنشآت الصناعية التي تتبع النظم الآلية الكاملة.

وحتى يمكن تحقيق مستوى عالي من الكفاءة الإنتاجية للمنشأة ينبغي أن تحظى الأجور بالكثير من اهتمام إدارة المنشأة وأن يكون هناك نظام سليم يحقق الرقابة على الأجور، حيث أن المنشأة تقوم بدفع الأجر مقابل العمل فإذا لم تحصل على عمل مقابل الأجور يعني ذلك وقوع خسارة بمقدار الفرق بين الأجر ومقابل الأجر (العمل) ويتمثل هذا الفرق في الأجر الذي تدفعه المنشأة مقابل (الوقت الضائع) دون أن يقابله إنتاج.

ويجب على مراجع نظم التكاليف الاهتمام أيضاً بالأجور غير المباشرة كما يهتم بالأجور المباشرة وكيفية الفصل بينهما، وعلى مراجع التكاليف أن يتحقق من ضبط الأجور حيث أن غياب الضبط السليم للأجور يتيح الفرصة للاختلاسات و بالتالي ضياع أموال المنشأة بالإضافة إلى عدم دقة احتساب تكلفة الإنتاج.

ويمكن تقييم دور مراجع التكاليف بالنسبة للأجور وما يرتبط بها من مستندات وسجلات إلى العناصر الآتية:



أ- نظام الرقابة الداخلية لعنصر الأجور .

ب- كيفية تحليل الأجور .

ج- طريقة التكلفة المتبعة .

د- معالجة الوقت الإضافي ونظام الحوافز .

هـ- كيفية معالجة الوقت الضائع .

## 6- قوائم وتقارير التكاليف:

بعد أن تم إيضاح دور المراجع في مراجعة وفحص مستندات وسجلات التكاليف وذلك في إطار يساعد على إبداء رأيه حول مدى سلامة حسابات التكاليف للمنشأة، وحتى يتمكن المراجع من إبداء هذا الرأي فإنه يقوم أيضاً بفحص قوائم وتقارير التكاليف التي تعدها المنشأة، إذ يجب أن يتضمن تقرير مراجع نظم التكاليف في عبارة صريحة أن النتائج التي أظهرتها مستندات وسجلات التكاليف صحيحة ودقيقة من عدمه.

ولما كانت قوائم التكاليف الدورية هي التي تظهر هذه النتيجة، فقد ظهرت الأهمية البالغة لفحصها وتحقيق مفرداتها وعلى الرغم من أن كثيراً من المفردات التي تظهر بهذه القوائم قام مراجع التكاليف بمراجعتها، إلا أنه يجب عليه أن يتحقق عند قيامه بفحص وتحقيق قوائم التكاليف من النقاط التالية:

أ- التحقق من أن جميع المفردات التي سبق مراجعتها وحددت تكاليفها على وجه الدقة قد أدرجت بالقوائم الختامية للتكاليف طبقاً للرصيد بعد المراجعة.

ب- التأكد من سلامة وإجراءات التبويب السليم لعناصر التكاليف بقائمة التكاليف وبالدرجة التي تمكن من تحديد مستوى التكلفة على حسب مستوى المراحل المختلفة لأنشطة المنشأة.

ج- إبداء الرأي لمستوى التكلفة فيما يتعلق بتوجيه النشاط وذلك مع المقارنة بالفترات الإنتاجية السابقة.

## رابعاً: معايير مراجعة التكاليف

من المقومات الأساسية لأي عمل متطور، ضرورة وجود معايير أداء يتعارف عليها أعضاء المهنة حيث تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها المنظمات المهنية وتلقي القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهمة.

وقد أصدر معهد محاسبي التكاليف الهندي عدة معايير لمراجعة التكاليف من أهمها المعيار رقم (101) والخاص بتخطيط مراجعة قوائم التكاليف، والمعيار رقم (103) الخاص بتوكيد مراجعة التكاليف، ويسري تطبيق هذه المعايير ابتداءً من إبريل 2012. (CAAS-101,2011; CAAS-103,2011)

وتعتبر معايير المراجعة عن مستويات للأداء المهني الذي يتم بواسطة المراجع تستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، ومن ناحية أخرى تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية المراجعة. (sunkill, 2010)

ومن هذا التعريف تتضح أهمية وضرة توافر مستويات أداء لمراجعة التكاليف تستخدم في:

- تقييم الأداء المهني للمراجع بعد أداء عملية المراجعة وتحديد مسؤولياته.

- تحديد طريقة وأسلوب أداء العمل بواسطة المراجع وتحديد طبيعة ونطاق المعلومات والأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجراءات المراجعة.

ويرى الباحث ضرورة دراسة معايير المراجعة حتى يمكن التعرف على مدى إمكانية الالتزام بها عند أداء مراجعة التكاليف، ومن أهم المعايير التي يلزم دراستها باختصار ما يلي:

\* المعايير العامة (الشخصية).

\* معايير أداء العمل الميداني.

\* معايير إعداد التقرير.

## 1- المعايير العامة (الشخصية):

### معيير التأهيل:

يجب أن يقوم بالفحص شخص أو أشخاص تتوافر لديهم الكفاءة المهنية على أداء المهام المطلوبة، ويعنى ذلك أن يتمتعوا بقدر كاف من التأهيل العلمي والعملية.

يرى الباحث أن مهمة إجراء مراجعة التكاليف لا بد وأن يقوم بها محاسبين قد تم إعدادهم وتأهيلهم بالأسلوب الذي يمكنهم من أداء مراجعة التكاليف بالكفاءة المطلوبة، كما إن تأهيل المراجع يجب أن يتم في ضوء المفهوم العام للمحاسبة والذي يهتم بكون المحاسبة وظيفة في خدمة المجتمع.

وتتطلب مهمة مراجعة التكاليف ضرورة توافر شروط خاصة في مراجع بيانات محاسبة التكاليف نظراً لما تحتاجه نظم التكاليف من قدرات وخبرات عملية لمواجهة المشاكل الناتجة عن التطبيق العملي لمحاسبة التكاليف، وعليه يقترح أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والإلمام العلمي والعملية بتحليل نظم محاسبة التكاليف وكيفية توظيفها في مجالات اتخاذ القرارات، ولديهم تدريب كاف بمعالجة المشاكل التكاليفية المعقدة والمتعددة الناتجة عن هذا النوع من المراجعة.

كما يعتبر حياد مراجع نظم التكاليف واستقلاله من أهم الدعائم التي يركز عليها المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد ويتمثل استقلال مراجع نظم التكاليف في (التعيين- تحديد الأتعاب- والمكافآت- الفصل أو العزل- التبعية الإدارية وعدم القيام بالأعمال التنفيذية) وجميعها قضايا تحتاج إلى المزيد من الدراسة والتحليل في دراسات علمية مستقلة.

## 2- معايير أداء العمل الميداني

وهي تتعلق بالناحية التنفيذية لعملية المراجعة، وقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير العمل الميداني إلى ثلاثة معايير هي:

- تخطيط عملية مراجعة التكاليف والإشراف على المساعدين.

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الحصول على الأدلة الكافية والملائمة.

## أ- تخطيط عملية مراجعة التكاليف والإشراف على المساعدين:

يوضح هذا المعيار أهمية تخطيط عملية المراجعة عن طريق وضع خطة وبرنامج للمراجعة يوضح كيفية تنفيذ مهمة المراجعة وتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة وتخصيص المساعدين بالمكتب على الأعمال المختلفة. ويرى الباحث أنه يجب على المراجع أن يحصل على معلومات كافية عن نظام التكاليف المستخدم من قبل الوحدة محل المراجعة وسياساته وإجراءاته المحاسبية، ويتم ذلك في ضوء الدراسة الاستطلاعية لإدارات الإنتاج ودراسة العلاقة بين إدارة التكاليف والإدارات الإنتاجية والخدمية.

## أ- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

حيث يتعين على مراجع التكاليف دراسة نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بنظم التكاليف بشكل خاص وفحصها وتقييمها والاهتمام ببعض الأمور التي تمثل نتائج غير عادية مثل التلف غير الطبيعي للموارد والوقت الضائع غير العادي قياساً بكمية الإنتاج وجودته، ويتم ذلك في ضوء دراسة معايير التكلفة وتقديرات الموازنات التخطيطية.

ويرى الباحث أن أهمية نظم الرقابة على التكاليف والحاجة إليها عند أداء مراجعة التكاليف لا تقل عن الحاجة لوجود الرقابة الداخلية المحاسبية في حالة أداء المراجعة المالية، وتتسع الرقابة على التكاليف لتشمل كل نظم الرقابة التي تهتم بوضع الأهداف التكاليفية ومتابعتها وتنفيذها والخطط والسياسات المتعلقة بالتكاليف وكيفية الارتقاء بكفاءة الأداء وفاعليته بالوحدة الاقتصادية من خلال ترشيد الأداء التكاليفي.

## ب- الحصول على الأدلة الكافية والملائمة:

يجب على المراجع أن يحصل على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات وإمكانية التحقق من الأحداث وإمكانية قياس أداء الإدارة التكاليفي في هذا المجال، والإلمام بالأساليب والوسائل التي تساعد في الحصول على القرائن ومراجعتها، والحصول على مجموعة من البيانات والمعلومات التكاليفية أكثر مما تحتويه الدفاتر والسجلات المحاسبية وقوائم التكاليف وتقييم القرارات التي تتخذها الإدارة في معالجة المشكلات التي تقابلها، والاعتراف بأدلة تكاليفية من نوع خاص تتلائم مع تقنيات نظم محاسبة التكاليف المتقدمة بالمنشأة.

## 1- معايير إعداد التقرير:

يعتبر التقرير عن مراجعة نظم التكاليف المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة ويقدر ما يجيد المراجع في هذه الخطوة بقدر ما يكتمل عمله في الإفصاح عن رأيه، إذ يعتبر التقرير وسيلة اتصال تغطي أهداف المراجعة ومجال ونطاق الفحص وحدوده والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع، وهناك عدة اعتبارات عند إعداد تقرير مراجعة تكاليف وهي:

### ج- الاعتبارات العامة لإعداد تقرير مراجعة التكاليف:

يجب أن يتسم تقرير مراجع التكاليف بمجموعة من الصفات يمكن أن نطلق عليها الجوانب العامة لإعداد التقرير وقد أكدت العديد من الدراسات على صفات الوضوح والتوازن والحياد والإيجابية والموضوعية.

### د- الاعتبارات الفنية لإعداد تقرير مراجعة التكاليف:

يجب أن يراعي مراجع التكاليف عند إعداد تقريره الجوانب الفنية وتشمل:

- 1- مجال الفحص: أي تقويم نظم التكاليف المطبقة في المنشأة والتأكد من مدى صلاحيتها للأغراض التي صممت من أجلها وتحقيقها لأهداف محاسبة التكاليف والتقدم بالتوصيات اللازمة بشأن القضاء على نواحي القصور في تلك النظم.
- 2- نطاق الفحص: يشمل محتويات نظام التكاليف المطبق في المنشأة وفي هذه الحالة يجب أن يوضح مراجع نظم التكاليف نطاق الفحص الذي قام به.
- 3- القيود: ومنها عدم حصول مراجع نظم التكاليف على البيانات والسجلات التكاليفية المطلوبة وأدلة الإثبات الأخرى لإبداء الرأي، وأي قيود تفرضها الإدارة فيما يتعلق بنطاق الفحص وبالتالي عدم تمكنه من تطبيق إجراءات وأساليب مراجعة نظم التكاليف المتعارف عليها للحصول على أدلة الإثبات الكافية.
- 4- الثبات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في محاسبة التكاليف: يعني ذلك أن يضمن مراجع نظم التكاليف تقريره عن أي منشأة صناعية أنها قد قامت بتطبيق نفس المبادئ والقواعد التكاليفية المتعارف عليها في الأعوام السابقة.

- 5- التحقق من كفاية الإفصاح وملائمته في القوائم: يجب أن يبين تقرير مراجع التكاليف أن قوائم التكاليف تفصح عن سلامة تحديد التكلفة وأن تكلفة المواد الأولية والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة قد تم مراجعتها من حيث

ارتباطها بالمنتج أو التصنيع، وأن المخزون قيم بشكل سليم وأن إجراءات التسعير مناسبة وتمت وفقاً للأسس المتبعة في السنة الماضية فضلاً عن مراجعة نسب استغلال الطاقة الإنتاجية وأن نظام التكاليف يوفر للإدارة البيانات والمعلومات اللازمة.

6- التوصيات في تقرير المراجع: بينما يضع مراجع التكاليف تقريره عليه أن يعرض الحقائق في التقرير بدقة تامة وعلى نحو ملائم وواضح وعليه أن يبدي تحفظه إذا كان هناك ما يستوجب ذلك بكل عناية، وذلك لأن الجهات المعنية ستبحث فيما بعد عن المعلومات والإيضاحات عن مثل هذه التحفظات ويجب ألا يكون هناك أي تردد من جانبه في عملية كشف الثغرات والأخطاء وحالات التلاعب في نظم التكاليف وما شابه ذلك.

وبناءً على ما سبق يلاحظ أن هذا المعيار يتلائم مع طبيعة مراجعة التكاليف لأنه يستهدف التحسين والتطوير وخفض التكاليف ودعم كفاءة المشروع وتحسين نظرة الأطراف المختلفة إليه، وحتى يقدم مراجع التكاليف توصيات بنائه يجب عليه الاتي:

- يجب أن يتفهم بصورة كاملة أهداف المنشأة وإجراءاتها وأهداف محاسبة التكاليف بشكل خاص.
- تقديم التوصيات بعد الانتهاء من الفحص مباشرة حتى لا يترك الموقف معلقاً لفترة طويلة وأن يتم عرض التوصيات على الإدارات المختصة ومناقشتها بأسلوب يمكن فهمه ويحقق الهدف منه.
- واقعية التوصيات وقابليتها للتنفيذ وعليه التفكير مسبقاً قبل اقتراح أي توصية.
- ضرورة دراسة التكاليف وتحليلها والتعرف على الآثار التكاليفية و التي ستؤدي إليها التوصية والمنفعة الناتجة عنها.
- متابعة التوصيات التكاليفية في المراجعات الماضية واللاحقة.

## القسم الرابع

### تقرير مراجعة التكاليف

#### مقدمة

يعتبر تقرير مراجع التكاليف هو المحصلة النهائية لعملية مراجعة التكاليف، حيث يتضمن رأي مراجع التكلفة عن مدى صدق قوائم وسجلات التكلفة وأنها تعطي صورة حقيقية وعادلة عن تكلفة الإنتاج، وكذلك صحة المعالجة المحاسبية

والتحميل لكافة التكاليف على المنتجات التي يتم مراجعة تكلفتها، وكذلك يهدف تقرير مراجعة التكاليف إلى بيان ما إذا كانت التكاليف الفعلية تم تسجيلها حسب القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها وتتماشى مع ما تم اعتماده من قبل الشركة، ولذا يتناول القسم العناصر التالية:

### أولاً: قواعد عامة في تقرير مراجعة التكاليف

في إبريل 2013 أصدر مكتب المراجعة والفحص الخارجي الخاص بإدارة الطاقة الأمريكية تقريراً عن تكاليف المراجعة في نهاية العام المالي 2012، وقد بين هذا التقرير نتائج المراجعة وتوصيات فريق المراجعة حول الأداء التكاليفي، وأكد على أن يتضمن تقرير مراجعة التكاليف القواعد التالية ( Audit of Incurred costs for Ut- Battelle under ) (Department of Energy, 2014; Pramod, 2010; Kohil, 2015; Sharma, 2015):

#### 1- عنوان التقرير:

أ- يمكن أن يسمى التقرير (تقرير مراجعة التكاليف).

ب- يحدد تاريخ التقرير أسفل العنوان.

#### 2- محتوى التقرير:

أ- يقوم مراجع التكاليف بكتابة التوضيحات والتفسيرات اللازمة لبعض الأرقام التكاليفية التي يتضمنها تقرير المراجع.

ب- يتم عمل التقرير من نسختان تقدم نسخة إلى إدارة الشركة ويحتفظ مراجع التكلفة بنسخة أخرى لديه.

#### 3- المهلة الزمنية لكتابة التقرير:

أ- يقوم مراجع التكلفة بإعداد التقرير والتوقيع عليه وإرساله للشركة في موعد أقصاه 90 يوم من تاريخ استلام سجلات التكلفة التي يتعلق بها تقرير مراجعة التكلفة.

ب- تقدم سجلات وقوائم التكاليف إلى مراجع التكلفة في موعد أقصاه تسعين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة التي يتعلق بها تقرير المراجعة، على أن تتضمن هذه السجلات كافة البيانات والمكاتبات والقوائم وغيرها من الأوراق التي تمكن المراجع من إجراء عملية مراجعة التكلفة.

## ثانياً: شكل التقرير

يكون شكل تقرير مراجعة التكاليف على النحو التالي المصدر: من إعداد الباحث

<p>تقرير مراجع التكاليف في .. / .. / 2014</p> <p>أنا/نحن..... قبلنا تكليفنا بمراجعة تكلفة شركة .....</p> <p>وعنوانها ..... ونشاطها ..... ويشار إليها فيما بعد باسم الشركة</p> <p>وقد قمت بمراجعة دفاتر الحسابات وسجلات التكاليف والبيانات ذات الصلة للسنة المنتهية في .. / .. / .....</p> <p>وقد قمت بمراجعة تكاليف كافة منتجات الشركة/ أو منتج .....</p> <p>وفي رأينا أن (مع ذكر أحد الاستنتاجات التالية)</p> <p>- لم نحصل على جميع المعلومات والإيضاحات التكاليفية وغير التكاليفية التي تمكننا من أداء المهمة المكلفين بها.</p> <p>- ولم ترد إلينا سجلات التكاليف الكافية لإبداء الرأي عن الفرع..... أو المنتج.</p> <p>- التكاليف الفعلية لم يتم تسجيلها حسب الأصول والقواعد التكاليفية المتعارف عليها.</p> <p>- دفاتر وسجلات الشركة تعطي/ لا تعطي المعلومات عن تكاليف الشركة وكيفية تبويبها وتحميلها على النحو المطلوب.</p> <p>- في رأينا أن سجلات الشركة تعبر/ لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن تكلفة الإنتاج والمعالجة والتحميل الملائم.</p> <p>تحريراً في: القاهرة</p> <p>2015/.. / ..</p> <p>التوقيع</p>
--

ويراعى في التقرير ما يلي:

- 1- كتابة اسم وعنوان المكتب القائم بالمراجعة على التقرير.
- 2- كتابة رقم القرار وتاريخه الصادر من الشركة بالموافقة على تعيين مراجع التكلفة.
- 3- تحديد السنة المالية للشركة التي يتم مراجعة تكاليفها.
- 4- إذا كانت الشركة تشارك في أنشطة أخرى بخلاف النشاط محل المراجعة فلا بد من إعطاء نبذة موجزة عن طبيعة هذه الأنشطة وأثرها على مراجعة التكاليف.



5- لابد أن يرفق المراجع مع تقرير مراجعة التكلفة صورة من قائمة الدخل وكذلك قائمة المركز المالي فيما يخص السنة المالية محل المراجعة.

**ثالثاً: العناصر التي يقوم المراجع بمراجعتها** (cost auditors Report, 2009)

### 1- مراجعة تصميم نظم محاسبة التكاليف

يقوم مراجع التكلفة بوصف موجز لنظام محاسبة التكاليف الحالي في الشركة محل المراجعة مع التعليق عليه، مع مراعاة تطبيق قواعد ومبادئ التسجيل المحاسبي والتكاليفي السليمة بالشركة وتحديد مدى كفايتها في تحديد تكلفة المنتج بشكل صحيح.

كما يجب وصف النظام وصفاً تفصيلياً من حيث خطوات حساب تكلفة المواد، العمالة، الإهلاك، وكيفية تخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتجات المشتركة (أساس التحميل) .. الخ، مع تحديد أوجه القصور المستمرة في النظام والإشارة إليها في التقرير مع تحديد كيفية تصحيح هذا القصور.

كما يقوم المراجع بإبداء رأي واضح وصريح حول تقييم تكلفة المنتجات تحت التشغيل وتتبعها حتى تصبح منتجات تامة الصنع، كما يحدد أيضا التغييرات إن وجدت.

كما يجب تحديد التغييرات- إن وجدت- في نظام التكاليف والتغيرات التي تحدث في تحميل وتخصيص التكاليف الغير مباشرة خلال العام الحالي مقارنة بالعام الماضي.

### 2- مراجعة المركز المالي:

يجب أن يهتم المراجع بشكل مفصل بمراجعة الحسابات المالية للشركة الخاصة ببعض البنود مثل رأس المال العامل، صافي القيمة الحالية، الأرباح، صافي المبيعات، ربح عمليات التشغيل، القيمة المضافة، المؤشرات.

### 3- المنتجات محل المراجعة:

يشمل تقرير المراجع بعض المعلومات الأساسية عن المنتجات الخاصة بالشركة ككل وهي على وجه التحديد الطاقة الحالية، الطاقة القصوى، الطاقة المستغلة، الطاقة التي تم إضافتها عن طريق التأجير، نسبة استغلال الطاقة المتاحة، حقوق الاستغلال، براءة الاختراع.

مع ملاحظة ما يلي:

- لا بد من توضيح ما إذا كانت الطاقة المستغلة تخص واردة واحدة أو أكثر من واردة.
- لا بد من المقارنة بين الإنتاج الحالي والطاقة المستغلة الحالية وتكون هذه المقارنة على هيئة وحدات مناسبة مثل الساعات المعيارية/ ساعات التشغيل الفعلي / ... الخ.
- لا بد من المقارنة بين الإنتاج الحالي والطاقة المستغلة الحالية مع مثلتها في العام الماضي، وإذا كان هناك أي نقص في الإنتاج في العام الحالي ينبغي على المراجع كتابة تعليقات موجزة لأسباب العجز تحدد بوضوح إلى أي مدى يمكن للشركة السيطرة على هذا العجز (النقص) وتعويضه سواء على المدى القصير أو الطويل.

#### 4- عمليات التشغيل:

يقوم المراجع بكتابة مذكرة موجزة فيما يتعلق بعملية التصنيع الفعلية ومقارنتها بخرائط التدفق الخاصة بالشركة أو المنتج تحت المراجعة، وقد يحتاج المراجع إلى مراجعة سلسلة القيمة بالكامل.

#### 5- المادة الخام:

يوضح تقرير المراجع تكلفة المواد الخام الرئيسية (المواد التي تشكل أكثر من 80% من إجمالي تكلفة المواد الخام) المستهلكة بالكمية والقيمة ويضاف إليها تكلفة النقل وأي مصروفات أخرى تخص المواد الخام، ويجب تحديد المواد الرئيسية بشكل منفصل لكل مادة على حدة، وفي حالة المواد المستوردة بنظام (FOB) أي تسليم أرض المورد، لا بد من التأكد من إضافة تكلفة الشحن والتأمين والرسوم الجمركية والنقل الداخلي على تكلفة المواد الخام، وإذا كان المنتج يستهلك نسبة من المواد الخام المحلية والمستوردة معاً فلا بد من تحديد نسبة كلا منهما في تكوين المنتج النهائي.

كما يجب على المراجع تفسير الاختلافات - إن وجدت - في كمية استهلاك المواد الخام الرئيسية (التي تشكل أكثر من 80% من تكلفة المواد الخام) بين الاستهلاك الفعلي وبين الكمية المعيارية ونفس الأمر للعامين السابقين.

ولا بد من تحديد قيمة وكمية المواد الخام والنصف مصنعة التي لم يحدث عليها حركة خلال السنة المالية مع تحديد نسبة المخزون الراكد مقارنة بأجمالي المخزون في نهاية السنة المالية.

## 6- الطاقة و الوقود:

يقوم مراجع التكلفة بإعطاء تفاصيل عن كمية ومعدل الطاقة والوقود المستهلكة لكل وحدة إنتاج، وكذلك تحديد التكلفة الإجمالية بالنسبة لكل منتج رئيسي تام الصنع من الكهرباء والوقود والطاقة المستخدمة في الإنتاج بشكل منفصل. ويجب عمل مقارنة بين الاستهلاك الفعلي لكل وحدة إنتاج من المنتجات تحت المراجعة مع المعايير المحددة مسبقاً لكل وحدة إنتاج، وكذلك المقارنة بين الاستهلاك الفعلي للعام الحالي والاستهلاك الفعلي للعامين السابقين مع تحديد سبب الانحرافات والاختلافات - إن وجدت - .

## 7- المرتبات والأجور:

يجب عمل تقرير موجز عن مراجعة تكلفة الأجور والمرتبات يشمل العناصر التالية:

أ- توضيح إجمالي تكلفة الأجور والمرتبات المدفوعة لجميع فئات الموظفين فيما يتعلق بما يلي:

- تكلفة العمالة المباشرة على خطوط الإنتاج.

- تكلفة العمالة غير المباشرة على خطوط الإنتاج

- تكلفة مرتبات الموظفين الإداريين.

- تكلفة مرتبات الموظفين التسويقية.

- تكلفة مرتبات الإدارات الأخرى (مع تحديد الهدف منها).

- إجمالي تكلفة مرتبات الموظفين.

ب- مجموع أيام العمل المباشرة المتاحة والفعلية خلال العام محل المراجعة.

ج- متوسط عدد العاملين خلال العام.

د- تكلفة العمالة المباشرة لكل وحدة من المنتجات التي يتم مراجعتها مع إعطاء نبذة عن هذه المنتجات.

هـ- جدول مفصل لتكلفة العمالة المباشرة لكل وحدة من المنتجات مقارنة بأخر عامين مع توضيح أسباب الاختلاف إن

وجدت.

و- تعليق المراجع على خطط الحوافز وتكلفتها- إن وجدت- مع إشارة خاصة إلى مدى مساهمتها في زيادة الإنتاجية وأثرها على تكلفة الإنتاج.

### 8- الصيانة والإصلاح:

يقوم مراجع التكلفة بتحديد نصيب كل وحدة من الناتج للعام الحالي وكذلك للعامين السابقين للبنود التالية:

- المخازن وقطع الغيار.

- تكاليف عمل الصيانة.

- العقود الخارجية للإصلاح مع ضرورة تحديد قيمتها ومدتها.

كما يقوم مراجع التكلفة بتحديد كمية ونسبة المخزون التي لم تتحرك (راكد) خلال العامين السابقين.

### 9- الإهلاك:

لابد من مراجعة طريقة الإهلاك التي تتبناها الشركة، ويجب أن يحدد الأصول التي تضمنتها تكلفة الإهلاك وقيمة الإهلاك الخاصة بكل أصل والقيمة المتبقية بعد الإهلاك، كذلك يجب أن يوضح المراجع أساس تحميل الإهلاك الخاص بالأصول المشتركة على مراكز التكلفة المختلفة في المنتجات محل المراجعة، وفي حالة وصول قيمة الإهلاك لقيمة الأصل يجب على المراجع أن يتأكد من إعادة تقييم الأصل وإعادة إهلاكه.

### 10- النفقات العامة:

يحدد مراجع التكلفة بشكل منفصل إجمالي مبالغ النفقات العامة سواء بالنسبة للشركة ككل أو بالنسبة لمنتج معين وتشمل النفقات العامة على سبيل المثال النفقات العامة للشركة، النفقات الإدارية، نفقات البيع، نفقات التسويق، كما يشير المراجع في تقريره إلى كيفية تخصيص وتوزيع النفقات العامة المشتركة على منتجات الشركة، كما يقوم المراجع بعمل مقارنة بين بنود النفقات العامة للعام الحالي وبين العامين السابقين.

### 11- المبيعات:

يحدد المراجع في بيان موجز كمية المبيعات الإجمالي والصافي للمنتجات تحت المراجعة مع تحديد متوسط مبيعات كل منتج (في حالة وجود أكثر من منتج).

وفي حالة وجود منتجات يتم تصديرها لآبد من إعطاء تفاصيل عن الكمية المصدرة، صافي المبيعات لكل منتج، البلدان التي يتم تصدير المنتج إليها، الربح أو الخسارة الناتج عن عملية التصدير، وآبد أن يتأكد المراجع بأن صافي المبيعات يشمل تكلفة التعبئة والتغليف، رسوم الشحن، النقل، البضاعة المرتجعة من العملاء.

## 12- التكاليف غير الطبيعية وغير المتكررة:

إذا كانت هناك أي أحداث غير طبيعية وتؤثر على الإنتاج خلال العام مثل الاضطرابات، الاعتصامات، حوادث خطيرة .. وما إلى ذلك، يجب ذكرها في تقرير المراجع مبيناً تأثيرها التكاليفي على تكلفة وحدة الإنتاج.

## رابعاً: ملاحظات واستنتاجات المراجع

يقوم المراجع بإعداد مذكرة مختصرة تتضمن الملاحظات والاستنتاجات التي تم التوصل إليها وتشمل:

- 1- المجالات التي تبدو لها خطأ واضحاً من حيث المبدأ أو خطأ غير مبرر من المنظور التكاليفي.
- 2- الحالات التي يتم فيها استخدام أموال الشركة بطريقة غير فعالة وبالتالي فهي تكاليف غير مبررة.
- 3- أي تقصير في إجراءات الصرف وبالتالي عدم الرقابة الجيدة على التكلفة.
- 4- العوامل التي يمكن الرقابة عليها ولكن لم يتم رقبتهها بطريقة فعالة مما أدى إلى زيادة تكلفة المنتجات.
- 5- عقود واتفاقيات - إن وجدت- بين الشركة والأطراف الأخرى ذات الصلة بعمليات البيع والشراء وغيرها، مع إبراز أي بنود غريبة أو فوائد للغير لا مبرر لها.
- 6- كفاية أو عدم كفاية نظم الرقابة على التكاليف الواردة بالموازنة.
- 7- اقتراح إجراءات لتحسين الأداء فيما يتعلق بما يلي:

\* تصحيح الأخطاء في خطوات الإنتاج وبالتالي ترشيد التكاليف.

\* التركيز على المجالات التي تؤدي إلى خفض التكلفة و/أو زيادة الإنتاجية و/أو الحد من الاختناقات في الإنتاج و/أو تحسين سياسة المخزون.

مع ملاحظة أن الاقتراحات والملاحظات والاستنتاجات التي يقدمها المراجع يجب أن تستند إلى بيانات يمكن التحقق منها (أدلة الإثبات)، ويقدم المراجع هذه الاستنتاجات للشركة للرد عليها لاستيفائها والرد عليها قبل كتابة تقريره النهائي بخصوص مراجعة التكاليف لتقديمه إلى من كلفه بالقيام بعملية المراجعة.

## القسم الخامس

### الدراسة الاستطلاعية

تهدف الدراسة الاستطلاعية إلى محاولة الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تحديد أهمية وضرورة وضع إطار متكامل لمراجعة التكاليف ومدى فاعلية هذا الإطار في تحقيق العديد من المنافع للأطراف المختلفة المرتبطة بعملية مراجعة التكلفة وذلك من خلال ما يلي:

- استطلاع آراء الجهات المعنية حول ضرورة الحاجة لوضع إطار متكامل لمراجعة التكاليف في البيئة الصناعية المصرية.
- استطلاع آراء الجهات المعنية حول المتطلبات والمعايير الخاصة الواجب توافرها للقيام بمراجعة التكلفة.
- استطلاع آراء الجهات المعنية حول العلاقة بين الالتزام بالإطار المقترح لمراجعة التكلفة وبين تحقيق المنافع للأطراف المرتبطة بعملية مراجعة التكلفة.

### أولاً: إجراءات الدراسة الاستطلاعية

تتمثل إجراءات الدراسة الاستطلاعية في العناصر التالية:

#### 1- تحديد مجتمع الدراسة الاستطلاعية:

نظراً لأن الهدف من الدراسة هو وضع إطار متكامل لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعة المصرية المعاصرة، لذا يرى الباحث أن المجتمع محل الدراسة الذي يحقق هذا الهدف سوف يتمثل في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، وكذلك مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات هذه الشركات.

#### 2- حدود الدراسة الاستطلاعية:

- تمت الدراسة على شركات المساهمة المصرية الصناعية المقيدة ببورصة الأوراق المالية والتي يجرى عليها اكتتاب نشط وتقع تحت مؤشر EGX30.

- يقتصر البحث على الشركات الواقعة داخل نطاق القاهرة الكبرى وذلك للشركات محل العينة.
- ركزت الدراسة على مكاتب المراجعة الخارجية (حازم حسن KPMG - مصطفى شوقي mazers - المتضامنون للمحاسبة والمراجعة ernest & young - مجدي حشيش - عبد العزيز حجازي) والتي تراجع على نسبة 90% من الشركات محل الدراسة.

### 3- تحديد عينة الدراسة الاستطلاعية:

تحقيقاً لأهداف الدراسة الاستطلاعية في التوصل إلى نتائج يمكن من خلالها تقييم الإطار المقترح لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعة المصرية، تم التركيز على الشركات المساهمة الصناعية ذات الاكتتاب النشط بالقاهرة الكبرى، حيث تم التركيز على المراجع الداخلي وكذلك الإدارة العليا في الشركات محل الدراسة، وشملت العينة مكاتب المراجعة الخارجية التي تقوم بالمراجعة على هذه الشركات وقد شملت العينة (111) فرداً من فئات ثلاثة ( external auditor, internal, auditor, top management ) ويوضح جدول رقم (1) خصائص العينة بالتفصيل.

#### خصائص العينة جدول رقم (1)

الفئة	إجمالي العينة
المراجع الخارجي	42
المراجع الداخلي	30
الإدارة العليا	39
الإجمالي	111

#### 4- تحديد أسلوب جمع البيانات:

قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء لجمع البيانات لتحقيق الهدف من هذه الدراسة، وقد تضمنت قائمة الاستقصاء مجموعة من الاستفسارات (الأسئلة)، وقد تم تصميم القائمة طبقاً لمقياس (ليكرت) ذو الأبعاد الخمسة، وقد تم تقسيم القائمة إلى قسمين وذلك كالتالي:

& القسم الأول: ويضم نموذج الاستقصاء وبعض المفاهيم المساعدة في الإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء وكذا بيانات عامة عن المستقصي منهم.

& القسم الثاني: ويضم قائمة الاستقصاء بما تتضمنه من أسئلة، وتم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات وذلك على النحو التالي:

\* المجموعة الأولى: وتكونت من سبعة أسئلة وتتعلق باختبار الفرض الخاص بأنه توجد ضرورة لوضع إطار متكامل لمراجعة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة.

\* المجموعة الثانية: وتكونت من عشرة أسئلة وتتعلق وتتعلق باختبار الفرض الخاص بأن الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف يؤدي إلى تحقيق العديد من المنافع لكافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة.

\* المجموعة الثالثة: وتكونت من سبعة أسئلة وتتعلق باختبار الفرض الخاص بأن الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجية التنافسية للشركة.

## 5- أسلوب تحليل البيانات

تم توزيع عدد (117) قائمة استقصاء على شركات المساهمة الصناعية المصرية ذات الاكتتاب النشط وتم إجراء مقابلات شخصية مع عدد منهم، وكانت عدد القوائم المستردة (87) قائمة استقصاء بنسبة استجابة قدرها 74 % الصحيح منها (69) قائمة استقصاء بنسبة 79% تقريباً، كما تم توزيع عدد (50) قائمة استقصاء على بعض المحاسبين والمراجعين العاملين في (5) مكاتب من مكاتب المراجعة المصرية التي تقوم بمراجعة العينة المختارة من شركات المساهمة المصرية بواقع (10) استمارات لكل مكتب وتم إجراء مقابلات شخصية مع عدد منهم، وكانت عدد القوائم المستردة (48) قائمة استقصاء بنسبة استجابة قدرها 96% الصحيح منها (42) قائمة استقصاء بنسبة 88% كما يبين الجدول رقم (2) التالي التوزيع التكراري للمؤهلات العلمية للمستقصي منهم.

### المؤهلات العلمية للمستقصي منهم جدول رقم (2)

النسبة	العدد	المؤهل
2.7%	3	دكتوراه
28.8%	32	CPA, CA, SCA, MBA
13.5%	15	ماجستير
17.2%	19	دبلوم دراسات عليا
37.8%	42	بكالوريوس
100.0%	111	الإجمالي



هذا وقد قام الباحث بتفريغ قوائم الاستقصاء في نماذج خاصة تم تصميمها للمساعدة في عملية إدخالها للحاسب الآلي، ومن خلال استخدام برنامج spss للوصول إلى أهداف الدراسة ومدى صحة الفروض من عدمها أمكن الوصول للنتائج التي سوف يتم عرضها.

## 6- أسلوب التحليل الإحصائي:

يشمل أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم لتحليل إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيانات التي تم توزيعها، أسلوب الإحصاء الوصفي وأسلوب الإحصاء التحليلي (الاستدلالي).

حيث اعتمد الباحث على أسلوب الإحصاء الوصفي لاختبار صدق قائمة الاستقصاء مستخدماً أسلوب الصدق المنطقي (صدق المحكمين) وكذلك أسلوب صدق المقارنة الطرفية، كما تم اختبار الثبات للتأكد من استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، وفي هذا الإطار تم استخدام طريقة معادلة ألفا كرونباخ وكذلك طريقة جتمان، كما تم استخدام الأشكال البيانية في بعض الحالات التي تطلبها طبيعة النتائج.

كما اعتمد الباحث على أسلوب الإحصاء التحليلي (الاستدلالي) في اختبار فروض البحث وتم استخدام كا تربيع لحسن المطابقة.

## ثانياً: اختبار فروض الدراسة

### 1- اختبار الفرض الأول:

توجد ضرورة لوضع إطار متكامل لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعة المصرية المعاصرة للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث بتطبيق قائمة الاستقصاء على الأفراد عينة الدراسة، وتم حساب درجة كل فرد على قائمة الاستقصاء، تمهيداً لحساب متوسط درجات العينة على كل عبارة، ومتوسط درجات العينة على الفرض كله، مع ملاحظة أن قيمة المتوسط المرجح تقع في المدى من 1 إلى 5، بعد ذلك يتم تحديد الاتجاه attitude لكل سؤال حسب قيمة المتوسط المرجح كما في الجدول التالي رقم 3:

## قيم المتوسط المرجح للأسئلة محل الدراسة جدول (3)

المتوسط المرجح	الاتجاه	إيجابية الاتجاه
من 1.0 إلى 1.8	غير موافق بشدة	غير إيجابي
من 1.9 إلى 2.6	غير موافق	
من 2.7 إلى 3.4	لا أعرف	
من 3.5 إلى 4.2	موافق	إيجابي
من 4.3 إلى 5.0	موافق بشدة	

وتوصل الباحث إلى النتائج التالية كما يوضحها الجدول رقم (4)

## أ- متوسطات عبارات الفرض الأول من قائمة الاستقصاء جدول رقم (4)

العينة	المتوسطات						
	1	2	3	4	5	6	7
External auditor	3.79	3.62	3.62	3.42	3.33	3.38	3.67
Internal auditor	3.43	3.53	3.43	3.47	3.20	3.23	3.47
Top management	3.56	3.74	3.54	3.62	3.26	3.26	3.56
Average grand total	3.59	3.63	3.53	3.51	3.26	3.29	3.57

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- أن قيم متوسطات معظم العبارات أكبر من (3.4) والتي تمثل بداية الاتجاه الإيجابي، وأن متوسط الفرض كله أكبر من (23.8) بالنسبة للفئات موضوع الدراسة مما يثبت صحة الفرض الأول.

2- أن العبارة رقم 5 كانت ردود المستقصي منهم لكافة الفئات غير إيجابية، وقد نصت على أنه ليس هناك ضرورة لمراجعة التكاليف بهدف التحسين المستمر في أداء إدارة التكلفة بالمنشأة مما يؤكد عدم صحة التساؤل ويثبت أهمية مراجعة التكلفة في دعم التحسين المستمر.

3- أن العبارة رقم 6 كانت ردود المستقصي منهم لكافة الفئات غير إيجابية، وقد نصت على أنه ليس هناك ضرورة للاسترشاد بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند إعداد الإطار العام لمراجعة التكاليف مما يؤكد عدم صحة التساؤل ويثبت أهمية ودور معايير المراجعة عند إعداد الإطار العام للمراجعة.

ب- اختبار كا تربيع لعبارات الفرض الأول من قائمة الاستقصاء جدول رقم (5)

لاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على مستوى الفئات الثلاثة للموافقة تم استخدام اختبار كا تربيع، ومن الجدول يتضح أن قيمة المقياس الإحصائي للاختبار كانت على التوالي 70.8، 72.9، 79.5، 56.2، 91.8، 79.1، 104.3، للعبارة الواردة بالفرض الأول كما أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 5%، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وذلك لصالح الآراء الموافقة، وبالتالي يمكن استنتاج أن الأغلبية يوافقون على تلك العبارات الواردة بالفرض الأول.

#### اختبار كا تربيع للفرض الأول جدول (5)

Asymp. sig	df	Chi-square	
0.000	4	70.8	الفرض الأول
0.000	4	72.9	العبارة الأولى
0.000	4	79.5	العبارة الثانية
0.000	4	56.2	العبارة الثالثة
0.000	4	91.8	العبارة الرابعة
0.000	4	79.1	العبارة الخامسة
0.000	4	104.3	العبارة السادسة
0.000	4		العبارة السابعة

ج- نسبة النتائج الغير إيجابية (لا أعرف- وغير موافق- وغير موافق بشدة) لكل فئة من الفئات الثلاثة - الفرض الأول- جدول رقم (6).

#### نسبة النتائج الغير إيجابية جدول رقم (6)

العبارة	المراجع الداخلي	الإدارة العليا	المراجع الخارجي
1	%33.4	%31.2	%20.0
2	%33.3	%24.9	%33.4
3	%50.0	%40.7	%23.3
4	%50.0	%31.2	%63.4
5	%50.1	%31.2	%43.3
6	%45.9	%34.3	%43.4
7	%45.8	%28.1	%30.0
المتوسط	%44.1	%31.6	%36.6

يتضح من الجدول رقم (6) أن نسبة النتائج الغير إيجابية للفرض من وجهه نظر المراجع الخارجي والداخلي والإدارة العليا لا تتجاوز 50% لجميع العبارات وهذا يعني أن أفراد هذه الفئة يؤيدون الفرض الأول.

#### د- مقارنة الفروق بين متوسطات استجابة الفئات الثلاثة للفرض الأول جدول رقم (7)

العينة	متوسطات الفرض الأول
External auditor	24.53
Internal auditor	23.36
Top management	24.54

#### 1- اختبار الفرض الثاني:

يؤدي الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف إلى تحقيق العديد من المنافع لكافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة.

للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث بتطبيق قائمة الاستقصاء على الأفراد عينة الدراسة، وتم حساب درجة كل فرد على قائمة الاستقصاء تمهيداً لحساب متوسط درجات العينة على كل عبارة ومتوسط درجات العينة على الفرض كله، وتوصل الباحث إلى النتائج التالية كما يوضحها الجدول رقم (8)

#### متوسطات عبارات الفرض الثاني من قائمة الاستقصاء جدول رقم (8)

العينة	المتوسطات										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	الفرض الثاني
External auditor	3.52	4.71	4.05	4.60	4.02	4.76	4.43	4.60	4.48	4.50	43.67
Internal auditor	4.03	4.53	3.73	4.37	4.20	4.70	4.70	4.43	3.87	4.07	42.63
Top management	4.03	4.59	3.95	4.23	3.74	4.64	4.67	4.31	4.00	4.13	42.29
Total Average	3.86	4.61	3.91	4.40	3.99	4.70	4.60	4.45	4.12	4.23	42.86

يتضح من الجدول السابق أن قيم متوسطات كل العبارات أكبر من (3.4) والتي تمثل بداية الاتجاه الإيجابي، وأن متوسط

الفرض كله أكبر من (23.8) بالنسبة للفئات موضوع الدراسة، مما يثبت صحة الفرض الثاني.

ب- اختبار كا تربيع لعبارات الفرض الثاني من قائمة الاستقصاء جدول رقم (9)

لاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على مستوى الفئات الثلاثة الموافقة تم استخدام اختبار كا تربيع للعبارات الواردة بالفرض الثاني كما أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 5%، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وذلك لصالح الآراء الموافقة، وبالتالي يمكن استنتاج أن الأغلبية يوافقون على تلك العبارات الواردة بالفرض الثاني.

جدول (9)

Asymp. sig	df	Chi-square	
0.000	4	111.7	الفرض الثاني
0.000	3	128.2	العبارة الأولى
0.000	4	61.7	العبارة الثانية
0.000	4	126.3	العبارة الثالثة
0.000	4	82.8	العبارة الرابعة
0.000	2	83.7	العبارة الخامسة
0.000	3	123.8	العبارة السادسة
0.000	3	92.7	العبارة السابعة
0.000	3	53.5	العبارة الثامنة
0.000	3	63.6	العبارة التاسعة
0.000	3		العبارة العاشرة

أ- نسبة النتائج الغير إيجابية لكل فئة من الفئات الثلاثة -الفرض الثاني- يوضح الجدول التالي رقم (10) نسبة النتائج

الغير إيجابية

نسبة النتائج الغير إيجابية جدول (10)

العبارة	المراجع الداخلي	الإدارة العليا	المراجع الخارجي
1	%16.7	%15.6	%33.3
2	%4.2	%3.1	%0.0
3	%41.7	%21.8	%23.3
4	%16.7	%12.4	%6.6
5	%16.6	%25.0	%10.0

العبرة	المراجع الداخلي	الإدارة العليا	المراجع الخارجي
6	%4.2	%0.0	%0.0
7	%4.2	%3.1	%6.7
8	%8.3	%9.3	%0.0
9	%37.5	%31.2	%6.7
10	%20.8	%18.8	%3.3
المتوسط	%17.2	%14.0	%9.6

يتضح من الجدول السابق (10) أن نسبة النتائج الغير إيجابية للفرض من وجهة نظر المراجع الخارجي والداخلي والإدارة العليا لا تتجاوز 50% لجميع العبارات وهذا يعني أن أفراد هذه الفئة يؤيدون تماماً الفرض الثاني.

### ب- مقارنة الفروق بين متوسطات استجابة الفئات الثلاثة للفرض الثاني جدول رقم (11)

العينة	متوسطات الفرض الثاني
External auditor	43.67
Internal auditor	42.63
Top management	42.29

### 1- اختبار الفرض الثالث

يؤدي الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف إلى تدعيم الاستراتيجية التنافسية للشركة للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث بتطبيق قائمة الاستقصاء على الأفراد عينة الدراسة، وتم حساب درجة كل فرد على قائمة الاستقصاء تمهيداً لحساب متوسط درجات العينة على كل عبارة، ومتوسط درجات العينة على الفرض كله، وتوصل الباحث إلى النتائج التالية كما يوضحها الجدول رقم (12)

### ج- متوسط عبارات الفرض الثالث من قائمة الاستقصاء جدول رقم (12)

العينة	المتوسطات						
	1	2	3	4	5	6	7
External auditor	3.79	4.31	4.43	3.44	4.21	4.33	4.38
Internal auditor	3.97	3.87	4.03	3.41	4.00	4.07	4.03
Top management	4.36	4.13	3.95	3.45	4.23	4.28	4.10
Average grand total	4.04	4.10	4.14	3.37	4.15	4.23	4.17

يتضح من الجدول السابق أن قيم متوسطات أكثر من 90% من العبارات أكبر من (3.4) والتي تمثل بداية الاتجاه الإيجابي، وأن متوسط الفرض كله أكبر من (23.8) بالنسبة للفئات موضوع الدراسة وهذا يؤكد صحة الفرض الثالث.

أ- اختبار كا تربيع لعبارات الفرض الثالث من قائمة الاستقصاء جدول رقم (13) لاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على مستوى الفئات الثلاثة للموافقة تم استخدام اختبار كا تربيع، ومن الجدول يتضح أن قيمة المقياس الإحصائي للاختبار كانت على التوالي 87.9 ، 97.7 ، 104.1 ، 50.2 ، 108.8 ، 109.3 ، 113.0 ، للعبارة الواردة بالفرض الثالث كما أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 5%، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وذلك لصالح الآراء الموافقة، وبالتالي يمكن استنتاج أن الأغلبية يوافقون تماماً على تلك العبارات الواردة بالفرض الثالث.

جدول رقم (13) اختبار كا تربيع

Asymp sig	df	Chi-square	
0.000	4	87.9	الفرض الثالث
0.000	4	97.7	العبارة الأولى
0.000	3	104.1	العبارة الثانية
0.000	4	50.2	العبارة الثالثة
0.000	4	108.8	العبارة الرابعة
0.000	4	109.3	العبارة الخامسة
0.000	4	113.0	العبارة السادسة
0.000	4		العبارة السابعة

ب- نسبة النتائج الغير إيجابية لكل فئة من الفئات الثلاثة -الفرض الثالث- يمكن تحديد نسبة النتائج الغير إيجابية (لا أعرف وغير موافق وغير موافق بشدة) على النحو التالي جدول رقم (14) .

## نسبة النتائج الغير إيجابية جدول (14)

العبرة	المراجع الداخلي	الإدارة العليا	المراجع الخارجي
1	%20.8	%3.1	%26.6
2	%29.2	%12.5	%6.7
3	%12.5	%12.5	%0.0
4	%45.9	%43.5	%36.6
5	%16.7	%9.3	%3.3
6	%10.8	%12.5	%10.0
7	%12.5	%6.2	%13.3
المتوسط	%21.2	%14.2	%14.2

يتضح من الجدول السابق (23) أن نسبة النتائج الغير إيجابية للفرض من وجهة نظر المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والإدارة العليا لا تتجاوز 50% لجميع العبارات، وهذا يعني أن أفراد هذه الفئة يؤيدون الفرض الثالث.

**ثالثاً: نتائج الدراسة الاستطلاعية**

1- أثبتت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك ضرورة لإجراء مراجعة وفحص انتقادي منظم لكافة أركان نظام التكاليف بالمنشأة.

2- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي ضرورة مراجعة صحة وسلامة و عدالة البيانات والمعلومات الواردة في قوائم وتقارير التكاليف.

3- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أهمية و دور مراجعة التكاليف لتقييم أداء المنشأة من منظور تكاليفي عن طريق مقارنة تكلفة الإنتاج للمنظمة مع المنافسين ومتوسط الصناعة.

4- أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى ضرورة التحقق من توافق نظام التكاليف المطبق مع الاستراتيجية التنافسية للمنظمة.

5- أكدت الدراسة الاستطلاعية أن مراجعة التكلفة تدعم الاستراتيجية التنافسية للشركة إلى حد كبير.

6- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن مراجعة التكاليف تؤدي إلى إبراز دور العوامل السلوكية في خفض التكلفة.



- 7- أكدت الدراسة الاستطلاعية أن مراجعة التكلفة تؤدي إلى تحسين وتفعيل أساليب الرقابة على التكلفة، والحد من حالات الإسراف والفاقد وإعادة التشغيل مما يساهم في خفض التكلفة.
- 8- يؤدي مراجعة التكلفة إلى دعم الإدارة العليا في تحديد المسؤوليات عن الانحرافات التكاليفية بدقة.
- 9- يؤدي مراجعة التكلفة إلى تنشيط روح التعاون ومفهوم فريق العمل داخل المنشأة.
- 10- تؤدي مراجعة التكلفة إلى تحسين الرقابة الداخلية والإجراءات المستخدمة لضبط عناصر التكاليف.
- 11- تؤدي مراجعة التكلفة إلى زيادة قدرة إدارة المنشأة على تقييم البدائل القرارية المختلفة التي تعتمد على التكلفة.
- 12- تؤدي مراجعة التكلفة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية للعاملين وتحسين قدرات ومهارات محاسبي التكاليف بالمنظمة.

### نتائج البحث:

- 1- إن مراجعة التكاليف تعني إبداء الرأي في كل ما يتعلق بالأداء التكاليفي للمنشأة بهدف التعرف على مدى ضبط تكاليف الإنتاج والتأكد من سلامة وصحة قوائم التكاليف ومدى تعبيرها عن حقيقة تكاليف الإنتاج وتقييم المخزون، فضلاً عن التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط ورقابة التكاليف بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة على أن يكون لكل من المراجع الداخلي والخارجي دوراً في هذا المجال.
- 2- أن هناك أوجه اختلاف بين كل من المراجع المالي ومراجع التكاليف في المفهوم والهدف والقواعد والمبادئ والوسائل الفنية لأداء كل منهما.
- 3- إن تقرير مراجع التكاليف يتضمن العديد من المعلومات الاستراتيجية التي يمكن أن تساهم في إحداث تطوراً كبيراً في الأداء التكاليفي للمنشأة محل المراجعة.
- 4- أن تغير مجال مراجعة التكاليف عن المراجعة المالية يمكن أن يؤثر في مفهوم بعض معايير الأداء المهني السائدة وبدراسة معايير المراجعة يمكن القول: أن معظمها يمكن تطبيقه بعد تطويره على مراجعة التكاليف، كما أن هناك بعض المعايير التي ينبغي أن تحدث فيها بعض التغيرات.
- 5- أن الأخذ بأسلوب مراجعة التكلفة يسهم بشكل فعال في رقابة وتخفيض وتجنب واستيعاب التكلفة.

- 6- هناك سبب إجماع على ضرورة الأخذ بأسلوب مراجعة التكلفة في البيئة الصناعية المصرية المتقدمة لما يحققه من مزايا لكافة أطراف المراجعة.
- 7- إن مراجع التكلفة مسئولاً عن تقييم مدى الاتساق والتكامل التام بين طبيعة النظام التكاليفي المطبق وبين استراتيجية المنظمة.
- 8- إن مراجعة التكلفة تعتبر مؤشراً هاماً يمكن استخدامه في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، مما يضيف أهمية خاصة على مراجعة التكاليف.
- 9- إن مراجعة التكلفة تؤدي إلى التركيز على استبعاد كافة الأنشطة التي تحدث تكاليف ولا تضيف قيمة مما يساهم في تجنب العديد من التكاليف غير الضرورية ويزيد من قدرة المنشآت المصرية على المنافسة

### **التوصيات والدراسات المستقبلية:**

- 1- ضرورة تفعيل أساليب مراجعة التكلفة في البيئة الصناعية المصرية المعاصرة.
- 2- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات لبلورة كيفية تفعيل أساليب مراجعة التكلفة.
- 3- إجراء المزيد من الدراسات حول تطوير أساليب مراقبة الحسابات في ظل تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة.
- 4- ضرورة دراسة محاور تطوير التأهيل العلمي لمراقب الحسابات لمواكبة متطلبات مراجعة التكلفة.
- 5- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول محاور تطوير معايير المراجعة المتعارف عليها لمواكبة متطلبات مراجعة التكاليف.
- 6- هناك حاجة لدراسة دور كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في مراجعة التكلفة.
- 7- هناك ضرورة لتحديد مدى ونوع مسئولية كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي عن مراجعة التكلفة.
- 8- هناك حاجة لاستطلاع آراء مراقبي الحسابات في القطاعات الأخرى الخدمية والتجارية حول أهمية وضرورة وجدوى مراجعة التكلفة.
- 9- هناك ضرورة لوجود معايير مهنية محلية ودولية لمراجعة التكلفة.

10- ضرورة دراسة دور مراجعة التكلفة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة.

11- ضرورة دراسة دور مراجعة التكلفة في دعم وتفعيل آليات حوكمة الشركات.

## هوامش البحث

1. Andrew. T, Richard b, 2010, “using the quick scan audit methodology (qsam) as aprecursor towards successful lean six sigma implementation” , international journal of lean six sigma, vol. 2, no. 1, pp 41-54,
2. Arora, m.n., 2010, “advanced cost accounting: theory, problems and solutions”. Himalaya publishing house, pp. 188- 193.
3. Banerjee, k., 2009, “mandatory cost audit: do we need it?” International seminar on cost audit- an effective tool of corporate governance, organized by the institute of cost and management accountants of Bangladesh (icmab), May 10, 2009.
4. Bikram Chatterjee, monir zaman Mir, 2006 “the role of mandatory cost audit in enhancing trust; the cost of India” qualitative research in accounting & management, vol.3, iss:1, pp. 27-45.
5. Bragg, steven, m., 2013, “ accounting best practices” 7<sup>th</sup>.edition. ng., usa, john willy& sons, pp. 203-223.
6. Chih.h.hsu,Marcia.y.sakai 2009, “auditing program evaluation audits” : executive training for assessing management thinking, planning and actions , journal of business research , vol 62 pp 680-689
7. Cost and management audit, 2013, the institute of cost accountants of india, first edition.
8. Cost audit and assurance standards board, 2011, “cass-101: planning and audit of cost statements” , pp1-6.
9. Cost audit and assurance standard board, 2011 cass-103: cost audit and assurance standard pp.1-14.
10. Cost audit& operational audit” 2010, the institute of cost and works accountants of india- edition 2.
11. Cost audit, 2008 hand book the institute of cost management accountants of Pakistan, third edition.
12. Cost& management accounting, 2013, the institute of company Secretaries of India.
13. Fadzely, m.n and Ahmed, z.. 2004, “audit expectation gap: the case of malaysia” managerial auditing journal, vol. 19. No. 7 , pp. 897-915.
14. Ghosh d, banerjea b, 2007 “mandatory audit for cost and management accounts” managerial auditing journal, vol 5, no, 3. P 10-22.

15. Gupta, k., 2001, "contemporary auditing", mcgraw hill publishing company fifth edition, west nagar, new delhi 110008, isbn 0-07-463152-7.
16. Guy d.feranando, ahmed m.abdel-meguid 2011 "audit quality attributes, client size and cost of equity capital" review of accounting and finance. Vol. 9, no4. pp 363-381.
17. Lwarere, h.t., 2014, "the need for cost audit in enhancing reliance in the disclosed operational performance of organisations: the case of Nigeria" Africa journal of business management, vol. 8, iss.9, pp. 300-306.
18. James k.loebbeck & Alvin a.arens 2002 "auditing: an integrated approach.
19. Kohli, s.l, 2015, "professional cost accounting", Himalaya, pp. 114-143.
20. Maharshi dayanand, 2004 "advanced cost accounting"
21. Parmod kumar, 2010, benefit aspects of the mandatory cost audit in india" international research journal, vol.1, iss. 13, pp. 44-47.
22. Pioneer cement ltd, 2009, "cost auditor reports", the cost & management accountants, pp. 1-13.
23. Rashid, m.a, 2009, "an evaluation of status of keeping and maintaining cost accounting book as well as the status of implementation of cost audit in concerned industries in bangladesh", the cost & management vol. xxxvll, no. 6, pp. 23-25.
24. Rickey, r.h., 2014. "audit of incurred costs for ut- battelle under department of energy, department of energy, Washington, pp1-4.
25. Saeed, k.a., 2003. "advanced auditing". Institute of business managements, lahor, g.p.o. box no. 1164, p. 460.
26. Sddiqui, f., 2000, "cost audit in manufacturing sector". Finance& markets.
27. Shakun, m.f., 1978, cost benefit analysis of auditing, American institute of certified public accountants, new York, ny.
28. Sharma, n.k., 2015, "advanced cost accounting", abd, pp. 43-109.
29. Sunilkumar, 2010, (statutory cost audit an introduction) international referred research journaliss, iss 15, vol2 p. 37.
30. Tendon, b.n., chand & company ltd. Ram nagar, new delhi- 110055 pp. 434-458.
31. The cost and management, 2009, mandatory cost in Bangladesh.
32. Traiquzzaman, atm, Yusuf, m.a Yasmin, s., 2009. "mandatory cost auditing in Bangladesh: some policy options". The cost & management, 2009. P, 29.

بعد التحيّة .....

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: .....

إطار مقترح لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعة

المصرية المعاصرة "دراسة استطلاعية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية مراجعة نظم التكاليف باعتبارها أحد الاتجاهات الحديثة للمراجعة. حيث تركز الجهود التي يمكن من خلالها ربط تكاليف الإنتاج وتقييم المخزون فضلاً عن التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية.

ولما كانت قيمة البحث العلمي لا تحقق إلا من خلال ربط الجوانب العلمية بالجوانب العملية، لذلك يحاول الباحث من خلال القائمة المرفقة التعرف على آرائكم ووجهة نظرکم حول موضوع البحث، وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التي تحتويها قائمة الاستقصاء المرفقة، حيث تمثل إجاباتکم أحد الدعائم الأساسية للبحث، مع التأكيد على أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف يحظى بالسرية التامة، ولن يستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط.

وأخيراً أتقدم إلى سيادتکم بخالص الشکر لتعاونکم الصادق في خدمة البحث العلمي، كما أعتذر على ما قد أسببه لكم من مشقة وجهد. وتضحية بوقتکم الثمين لاستيفاء هذا الاستقصاء، راجية الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء، كما يسعدنا تقديم ملخصاً بنتائج الدراسة لسيادتکم إذا رغبتم في ذلك.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،،،،

الباحث

## بيانات المستقصي منهم

1- الاسم: ..... (إذا رغبت)

2- الوظيفة الحالية:

\* الإدارة العليا

\* مراجع داخلي

\* مراجع خارجي

2- جهة العمل: .....

3- المؤهل العلمي

\* دكتوراه

\* ماجستير

\* CPA, CA, CMA, SCA

\* دبلوم دراسات عليا في مجال التخصص

\* بكالوريوس

الفرض الأول: توجد ضرورة لوضع إطار متكامل لمراجعة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة.

م	مؤشرات عن دور مراجعة التكاليف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	هناك ضرورة لأجراء مراجعة وفحص انتقادي منظم لكافة أركان نظام التكاليف بالمنشأة					
2	هناك حاجة إلى مراجعة صحة وسلامة وعدالة البيانات والمعلومات الواردة في قوائم وتقارير التكاليف					
3	هناك ضرورة لمراجعة عناصر ومكونات ومخرجات نظام التكاليف لتحسين الكفاءة الإنتاجية					

م	مؤشرات عن دور مراجعة التكاليف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	والاستخدام الأمثل للموارد واتخاذ قرارات إدارية رشيدة					
4	هناك علاقة بين مراجعة التكاليف وبين تفعيل تطبيق محاسبة المسئولية داخل المنشأة					
5	ليس هناك ضرورة لمراجعة التكاليف بهدف التحسين المستمر في أداء إدارة التكلفة بالمنشأة					
6	ليس هناك ضرورة للاسترشاد بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند إعداد الإطار العام لمراجعة التكاليف					
7	هناك ضرورة لمراجعة التكاليف عند الرغبة في تثبيت الأسعار خاصة بالنسبة للسلع الأساسية مثل الحديد والأسمنت					

الفرض الثاني: يؤدي الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف إلى تحقيق العديد من المنافع لكافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة.

م	مؤشرات عن دور مراجعة التكاليف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	تؤدي مراجعة التكاليف إلى دعم الإدارة العليا في تحديد المسئوليات عن الانحرافات بشكل أكثر دقة.					
2	تؤدي مراجعة التكلفة إلى تنشيط روح التعاون داخل المنشأة					
3	تؤدي مراجعة التكلفة إلى التعرف على مدى كفاءة إدارة المنشأة.					
4	تؤدي مراجعة التكاليف إلى تحسين الرقابة الداخلية والإجراءات المستخدمة لضبط عناصر التكاليف.					
5	تؤدي مراجعة التكاليف إلى زيادة قدرة إدارة المنشأة على تقييم البدائل المختلفة خاصة التي تعتمد على التكلفة					
6	تؤدي مراجعة التكلفة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية للعاملين.					
7	تؤدي مراجعة التكلفة إلى تحسين مهارات وقدرات محاسبي التكاليف بالمنظمة.					
8	تؤدي مراجعة التكاليف دوراً هاماً في حسم المنازعات والدعاوى					

م	مؤشرات عن دور مراجعة التكاليف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	القضائية المرتبطة بأجور العمال والعلاوات وغيرها					
9	تؤدي مراجعة التكلفة إلى ترشيد التعاقدات التي تتم بين الأجهزة الحكومية والمنشآت الصناعية والتي يعتمد فيها السعر على التكلفة الفعلية.					
10	تؤدي مراجعة التكاليف إلى المساهمة في حماية المستهلك النهائي من الاستغلال.					

الفرض الثالث: يؤدي الالتزام بالإطار المتكامل لمراجعة التكاليف إلى تدعيم الاستراتيجية التنافسية للشركة.

م	مؤشرات عن دور مراجعة التكاليف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	هناك ضرورة لمراجعة التكاليف للتعرف على تقييم أداء المنشأة من منظور تكاليفي بمقارنة تكلفة الإنتاج مع المنافسين ومتوسط الصناعة					
2	هناك ضرورة للتحقق من توافق نظام التكاليف مع الاستراتيجية التنافسية للمنشأة					
3	تؤدي مراجعة التكاليف إلى دعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة إلى حد كبير					
4	تؤدي مراجعة التكلفة إلى دعم تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية.					
5	تؤدي مراجعة التكلفة إلى إبراز دور العوامل السلوكية في خفض التكلفة					
6	تؤدي مراجعة التكلفة إلى التخلص من حالات الإسراف والفاقد وإعادة التشغيل و تحسين وتفعيل أساليب الرقابة على التكلفة.					
7	تؤدي مراجع التكلفة إلى تحديد مجالات المخزون الراكد مما ينعكس على تحسين خطط الإنتاج وإعادة النظر في تشكيلة المنتجات ومواصفات المنتج.					