

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

سارة حسنين جودة عبد الحميد

المخلص:

يهدف البحث إلي تحليل العلاقة بين مدخل التكلفة علي أساس المواصفات ومدخل تكاليف تدفق القيمة، وأثرها علي المراجعة الداخلية، وذلك من خلال دراسة وتحليل مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة علي أساس المواصفات والتعرف علي المعلومات المستمدة من كلا منهما، وتحليل أثر التكامل بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة علي أساس المواصفات علي تطوير المراجعة الداخلية في المنشآت من منظور استراتيجي. وتوصل البحث إلي أن تطبيق الإطار المتكامل لمدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة يؤدي إلي تطوير والارتقاء بمستوي أداء مهنة المراجعة الداخلية لكي تستطيع القيام بدورها في تزويد المنشآت بالتحليلات والمعلومات والتوصيات وتقديم المشورة للإدارة لتساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، وتحديد المخاطر المرتبطة بأداء كل عملية والأنشطة المرتبطة بها فور وقوعها، ومساعدة الإدارة في وضع برنامج للإنذار المبكر لاكتشاف المشكلات المحاسبية المحتملة، وتقييم كافة الأنشطة لتحديد مدي الاستفادة من الموارد المتاحة واقتراح التحسينات الضرورية لرفع الكفاءة وخفض التكلفة، وتقييم وتحسين عملية إدارة مخاطر الأعمال، ونظم الرقابة الداخلية، وتعزيز الوظيفة الاستشارية للمراجعة الداخلية لدعم عمليات اتخاذ القرار، وتوسيع نطاق ومجال المراجعة الداخلية. مما يؤدي إلي زيادة المصداقية والثقة في المعلومات والتقارير المقدمة منها.

Abstract:

The research aims to analyze the relationship between the attributes-based costing and value stream costs entry, and its impact on the internal audit, by studying and analyzing the attributes-based costing and value stream costs entry and identifying information derived from both of them, and analyzing the impact of integration between both entries on the development of internal auditing of enterprises from a strategic perspective.

The research found that applying the integrated framework of attributes-based costing and value stream costs leads to developing and upgrading the performance of the internal audit profession so that it can play its role in providing establishments with analyzes information and recommendations, provide advice to management to help it in the decision-making process, achieve the optimal exploitation of resources, identify risks associated with each process and its related activities as they happen, assist the administration in setting an early warning program to discover potential accounting problems, evaluate all activities to determine the extent to take advantage of available resources and propose necessary improvements to raise efficiency and reduce cost, evaluate and improve the business risk management process, internal control systems, enhance The internal audit advisory function to support decision-making processes, and to broaden the scope and scope of internal audit. This leads to

increased credibility and confidence in the information and reports submitted by it.

أولاً: مشكلة البحث:

نظرا للتطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال، وما يترتب علي ذلك من ظهور العديد من المخاطر التي قد تعوق أنشطة الشركات، وبالتالي عدم القدرة علي تحقيق أهدافها، فإن ذلك يستلزم وجود مجموعة من أدوات الرقابة داخل المنشأة لمساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها. كما أدت الأزمات والفضائح المالية الخاصة بالمنشآت الاقتصادية الي ظهور الحاجة لاتباع أساس جديد للمراجعة الداخلية، يمكنها من التعامل مع المخاطر التي تعوق تحقيق أهدافها، والانتقال من ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية علي المستوي التنفيذي الي ممارسة هذه الأنشطة علي المستوي الاستراتيجي للمنشأة، حيث أن عدم وجود هيكل فعال وقوي للرقابة يؤدي لزيادة فرص الغش والخداع والتلاعب، ومن ثم إنتاج تقارير احتيالية.

ونتيجة للتطور في أنشطة المراجعة الداخلية والتقدم الهائل في مجال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، دفع العديد من الشركات الي تطبيق نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تعمل تلك النظم علي تحسين زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية في المنشأة، والالتزام بضوابط إعداد التقارير المالية. ومع توسع دور أعضاء إدارة المراجعة الداخلية كان لابد من الاهتمام بالمهارات التكنولوجية الحديثة ومهارات التخطيط والتحليل التي تمكنهم من أداء دورهم الرقابي لتحسين جودة التقارير المالية. وسوف تسلط الباحثة الضوء علي أسلوب التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتكامل بينهم وأثره علي المراجعة الداخلية.

وبناء علي ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات التالية؟

1. هل يمكن استخدام مدخل التكلفة علي أساس المواصفات لتقديم رؤية استراتيجية لتطوير المراجعة الداخلية؟

٢. ما هي المعلومات المستمدة من مدخل تكاليف تدفق القيمة لتطوير المراجعة الداخلية؟

٣. هل يوجد علاقة ارتباط بين المعلومات التي يوفرها مدخل تكاليف تدفق القيمة والمعلومات التي يوفرها مدخل المحاسبة عن تكلفة المواصفات تقوم على الاستفادة من المزايا المحققة من كلاهما بما يساعد على تطوير المراجعة الداخلية في المنشآت الصناعية؟ وما هي انعكاسات هذه العلاقة؟

ثانياً: أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من خلال:

١. حاجة المنشآت إلى تبني أنظمة تكاليف حديثة ومتطورة كمدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة علي أساس المواصفات لتزويدها بمعلومات وبيانات دقيقة تستطيع من خلالها تحسين وظيفة المراجعة الداخلية.

٢. محاولة إيجاد علاقة بين مدخلي تكاليف تدفق القيمة والتكلفة علي أساس المواصفات لزيادة قدرة المنشآت علي التخصيص والاستغلال الكفء لطاقة الموارد المتاحة وأثر ذلك علي المراجعة الداخلية

ثالثاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة وتحليل العلاقة بين مدخل التكلفة علي أساس المواصفات ومدخل تكاليف تدفق القيمة، ومدى أثرها علي المراجعة الداخلية، ويتحقق الهدف الرئيسي بتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. دراسة وتحليل لمدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة علي أساس المواصفات والتعرف علي المعلومات المستمدة من كلا منهما.

٢. تحليل أثر علاقة مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة علي أساس المواصفات علي تطوير المراجعة الداخلية في المنشآت من منظور استراتيجي.

رابعاً: خطة البحث:

المحور الأول: التطور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية.

المحور الثاني: مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة والمعلومات المستمدة منهما لتطوير المراجعة الداخلية.

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

المحور الثالث: المحور الثالث: التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتطوير المراجعة الداخلية.

المحور الأول: التطور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية:

أولاً: المراجعة الداخلية بين المفهوم والأهمية:

انطلاقاً من التعريف الحديث للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين لعام ١٩٩١ والذي عرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي واستشاري وتأكيد موضوعي ومستقل لغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة، وتساعد المراجعة الداخلية المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتحسين فعالية إدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة والحوكمة في المنشأة^١. ومن ثم يتضح أن المراجعة الداخلية تلعب دور هام في بيئة الأعمال الحالية لكونها شريك استراتيجي للمنشأة وتضيف قيمة لأنشطتها التي تحسن عمليات الحوكمة وتؤكد على كفاءتهم وفعاليتهم^٢.

ويمكن تحديد الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية من خلال قيام المراجعة الداخلية بتزويد المنشآت بالتحليلات والمعلومات والتوصيات وتقديم المشورة ، وأيضاً تقييم كافة الأنشطة لتحديد مدى الاستفادة من الموارد المتاحة واقتراح التحسينات الضرورية لرفع الكفاءة وخفض التكلفة، وان المراجعة الداخلية ينتج عنها تقارير تبني عليه قرارات المنشأة الهامة وان أي خلل في دقة وتوقيت الحصول علي المعلومات يؤثر علي تلك القرارات، لذلك لابد من الاهتمام بالوقت وموارد المنشأة الأخرى لتستطيع المنشأة القيام بأعمالها ، وهناك الكثير من الأساليب التي تم استخدامها في المراجعة الداخلية لتحسين كفاءتها^٣.

ويوضح (د. يوسف، ٢٠١٣)^٤ أن أهداف المراجعة الداخلية تتمثل في تحديد وتقييم المخاطر التي تواجهها المنشأة والمساهمة في تحسين عمليات إدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية وذلك عن طريق تحسين البيئة الرقابية الداخلية، مما يؤدي إلى زيادة قيمة المنشأة، كما يري أن مهام المراجعة الداخلية تنحصر في مراجعة مصداقية المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها والتأكيد على الالتزام بالسياسات

واللوائح اللازمة لحماية الأصول وتقديم تأكيد معقول بأن مستوى المخاطر التي تواجه المنشأة في المستوى المقبول وأن إدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية تدار بطريقة فعالة. ومن ثم تظهر أهمية المراجعة الداخلية في وجود قسم مراجعة داخلية بكل وحدة اقتصادية حيث تعد ضرورة لتحقيق نظام رقابي فعال لمواجهة ارتكاب الأخطاء والخداع المحاسبي لأن المراجعة الداخلية تعمل على تحسين البيئة الرقابية داخل الوحدة الاقتصادية. وبالتالي فإن المراجعة الداخلية لها دور حيوي وهام في الرقابة وزيادة المصداقية والثقة في المعلومات المنشورة في القوائم المالية والتي تؤدي بدورها إلى التأثير على ثقة مستخدمي تلك المعلومات. وتقليل فرص الخداع والتلاعب في القوائم المالية وزيادة فرص اكتشافه وزيادة قوة النظم الرقابية وتخفيض مخاطر المعلومات.

ومن هنا تري الباحثة أن دور المراجع الداخلي كبير داخل المنشآت فهو يعمل علي تحسين وتطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية من خلال تقديم خدماته التأكيدية والاستشارية لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين أدائها وزيادة الثقة بها. كما ان استقلالية عمل المراجع الداخلي تعمل علي زيادة وتحسين الكفاءة المهنية له، مما يعمل على تحقيق حوكمة جيدة داخل المنشأة، وخلق بيئة أعمال جيدة قادرة على تحقيق أهداف المنشأة.

ولتعزيز دور المراجعة الداخلية يجب التأكد من قدرة المراجعة الداخلية على التأكد من صحة ودقة المعلومات المقدمة ومتابعة جميع النظم الداخلية التي تتولد عنها هذه المعلومات. وأن إدارة المراجعة الداخلية لن تستطيع أن تؤدي دورها إلا بمساندة المستويات الإدارية المختلفة بالشركة وإقناعها بان الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي سوف تساعد في إنجاز الأعمال والتصدي للتحديات والاستفادة من الفرص، ومن هنا يظهر أهمية الدور الحيوي الذي يمكن أن يؤديه المراجع الداخلي في مراجعة استراتيجيات إدارة التكلفة وتحقيق الرقابة عليها والاستفادة من المعلومات المستمدة منها، بداية من فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه التكاليف وإجراءات تطبيق الاستراتيجيات في المنشأة وتحديد المخاطر

التي تتسبب في ضعف مستوي جودة التنفيذ حتي التأكد من سلامة العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.^٥

ثانيا: دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر:

تتعدد وتتنوع المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، والتي يمكن تصنيفها الي مخاطر استراتيجية، وتشغيلية، ومالية، ومخاطر الالتزام والتقرير والمعلوماتية، وتمثل إدارة المخاطر مظلة للوقاية من المخاطر المحتمل أن تتعرض لها المنشأة، وقد عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2012) إدارة المخاطر بأنها عملية تحديد وتقييم وإدارة ورقابة الأحداث لتحقيق أهداف المنشأة، ويقع علي عاتق الإدارة مسئولية إدارة المخاطر في المنشأة، وفي سبيل قيامها بهذا الدور فإنها تحتاج الي خدمات معينة تتمثل في خدمات التأكيد وخدمات المراقبة والخدمات الاستشارية، وتعد المراجعة الداخلية المصدر الرئيسي الذي يمكن الاستعانة به لأداء تلك الخدمات. ومن ثم ظهر مفهوم المراجعة على أساس المخاطر كمنهجية تساعد المراجع الداخلي على أن يقدم تأكيد موضوعي على فعالية إدارة المخاطر، وتعتمد هذه المنهجية على المراحل الأتية:^٦

المرحلة الأولى: تحديد المخاطر في ضوء الأهداف التي تسعى المنظمة لتحقيقها، وحتى يتمكن فريق المراجعة الداخلية من تحديد المخاطر بشكل علمي عليه القيام بجمع المعلومات عن المخاطر وتصنيفها ومراجعتها بصفة دورية.

المرحلة الثانية: وضع خطة المراجعة: حيث يتم تحديد إجراءات المراجعة من خلال تحديد مدير المراجعة الداخلية لمجموعات العمل، وتقدير الوقت اللازم لإجراء عملية المراجعة وفقا لخبرة المراجعين الداخليين وعددهم وساعات العمل اليومية المقدرة.

المرحلة الثالثة: تنفيذ خطة المراجعة بتقييم الرقابة الداخلية وأنشطة ضبط الإدارة للمخاطر التي يتم مراجعتها، ويتحدد تقييم المخاطر من خلال تحديد المخاطر، وإجراءات الرقابة عليها لتخفيف حدتها وأدراجها داخل المستويات المقبولة، وبعد تنفيذ عملية المراجعة، تتم عملية التغذية العكسية بنتائج المراجعة وتقييم

مستويات المخاطر التي تخطت المستويات المقبولة، ثم رفع التقرير لمجلس الإدارة ولجان المراجعة للتأكيد على فاعلية الإدارة في تقييم المخاطر.

وقد قدم معهد المراجعين الداخليين (IIA) في سبتمبر ٢٠٠٤، ورقة تحدد دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر على مستوى المنشأة ككل، حيث أشار الي أن المراجعة الداخلية من خلال دورها التأكدي والاستشاري تساهم بشكل فعال في إدارة مخاطر المنشأة، وتم تقسيم هذا الدور الي:^٧

١. الدور التأكدي وتوفير الضمانات بشأن مخاطر المراجعة: وتشمل توفير الضمانات الخاصة عن مدي فعالية عمليات إدارة المخاطر، وتوفير الضمانات عن مدي فعالية أنشطة الرقابة والتعامل مع المخاطر المهمة، وتوفير ضمانات عن مدي موثوقية عملية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة عليها.

٢. الدور الاستشاري: ويشمل استخدام الأساليب والأدوات الإدارية للمراجعة الداخلية بهدف تحسين عملية إدارة المخاطر، ومساعدة المديرين في تحديد واختبار طرق الاستجابة للمخاطر، وتقديم الخدمات الاستشارية المطلوبة وتدريب العاملين في المنشأة على إدارة المخاطر.

٣. المهام التي يحذر علي المراجع الداخلي القيام بها: وتشمل تحديد مستوى المخاطر المقبولة، والقيام بعملية تنفيذ إدارة المخاطر، واتخاذ القرارات الخاصة باختبار طرق وأساليب الاستجابة للمخاطر، ومواجهة المخاطر نيابة عن الإدارة، تنفيذ وتطبيق طرق وأساليب الاستجابة للمخاطر.

كما هدفت المراجعة الداخلية على أساس الخطر إلى تقديم تأكيد مستقل إلى مجلس الإدارة عن^٨:

أ - أن عمليات الإدارة الشاملة للمخاطر التي تقوم بها الإدارة داخل المنشأة تعمل بالشكل المتوقع .

ب- أن عمليات الإدارة الشاملة للمخاطر مصممة بشكل جيد .

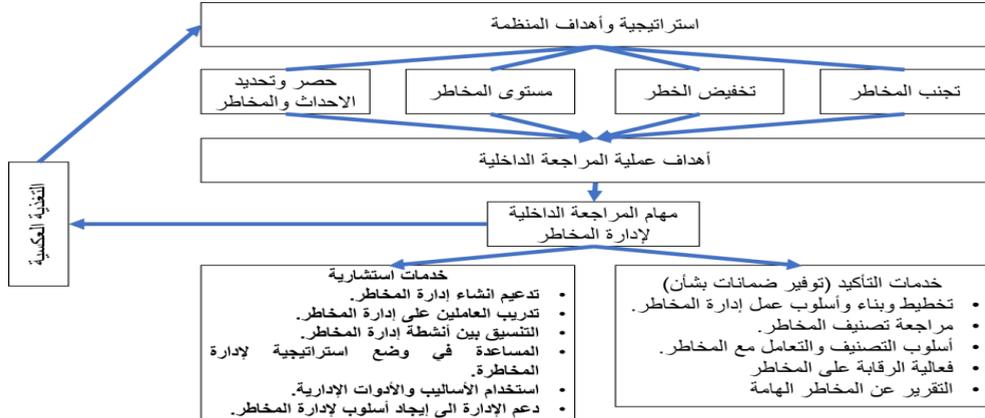
ج- أن استجابات الإدارة للمخاطر الموجودة تتم بشكل مناسب وفعال لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول.

أثر التكامل بين محليي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

د- أنه يوجد إطار جيد من أدوات الرقابة كاف لتخفيض هذه المخاطر.

ويوضح الشكل التالي دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر منشآت الأعمال:



ويقوم مدخل المراجعة على أساس الخطر على الخطوات التالية ٩:

- ١- تحديد أهداف المنشأة: وهي مسئولية مجلس إدارة المنشأة.
- ٢- تحديد المخاطر التي تواجه المنشأة: وتقع مسئوليتها على مجلس الإدارة والذي قد يقوم بتفويض هذه المهمة إلى الإدارة التي تقوم بتحديد المخاطر التي يحتمل أن تواجه أنشطة المنشأة.
- ٣- تحديد المستوى المقبول من الخطر: وهو مسئولية مجلس الإدارة والذي يقع عليه تحديد المستوى المقبول من المخاطر والذي يمكن أن تعمل المنشأة في ظل وجوده.
- ٤- تقييم عملية إدارة المخاطر: يقوم مديري الإدارات المختلفة أو لجنة إدارة المخاطر بإدارة المخاطر التي تفوق المستوى المقبول من الخطر ثم تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة، وهنا يأتي الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية والذي يتمثل في تقديم تأكيد إلى الإدارة ومجلس الإدارة عن مدى فعالية إدارة المخاطر.

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محب الحميد

٥- تحديد المخاطر التي تواجه المنشأة والتي قد تعوقها عن تحقيق أهدافها. وتحديد أولويات المخاطر، من خلال التقييم السابق للمخاطر فيتم التركيز على المخاطر المهمة أولاً عند معالجة هذه المخاطر .

٦- المتابعة: حيث يتم فحص مدى ملائمة وكفاية عمليات إدارة المخاطر لتحديد المخاطر وإدارتها.

وتري الباحثة أن التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية في البيئة المعاصرة تتمثل في انها نشاط موضوعي ومستقل داخل المنشأة، وأيضا تقوم بتقديم خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية وذلك لخدمة المنشأة والعملاء، وبالتالي إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، كما تشمل توسيع نطاق وآفاق المراجعة الداخلية ليشمل إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

المحور الثاني: مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة والمعلومات المستمدة منهما لتطوير المراجعة الداخلية:

أولاً: مدخل التكلفة علي أساس المواصفات والمعلومات المستمدة منه لتعزيز دور المراجعة الداخلية بالمنشأة:

يعتبر نظام التكلفة علي أساس المواصفات أحد أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية إذ يقوم علي تحليل خصائص المنتج، ودراسة رغبات وتوقعات العملاء وأذواقهم وقدرات وإمكانيات الشركة المتاحة وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين فعالية أداء الوحدة الاقتصادية وتعظيم قيمتها، وتحقيق قيمة للزبائن. ويعرف بأنه الأسلوب الذي يقوم بتحديد تكاليف المنتجات بناء علي تحليل المنتج إلي سلسلة من المواصفات الأساسية وتحليل هذه المواصفات ومعرفة تكاليف إضافة كل مواصفة بدقة عن طريق معرفة تكلفة الأنشطة اللازمة لتنفيذ كل مواصفة، ومن ثم تحديد تكلفة المنتج بدقة عن طريق تجميع تكلفة كل مواصفة.^{١٠}

وتري الباحثة أن مدخل التكلفة علي أساس المواصفات يعتمد علي مواصفات المنتج كأساس لقياس التكلفة، ويقوم هذا الأسلوب علي تحديد احتياجات ورغبات العميل وترجمة هذه الاحتياجات إلي مواصفات تحقق رغبات العملاء ثم تنتج بشكل

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

سُلم مطابقة للمواصفات المحددة، من خلال تقسيم المنتج إلى مجموعة من المواصفات تشتمل على مستويات إنجاز متعددة ومن ثم قياس تكاليف إنجاز تلك المواصفات والمنافع المتعلقة بها بهدف تقديم معلومات مفصلة تفيد في عملية التخطيط والرقابة وتمر عملية تطبيق مدخل التكلفة علي أساس المواصفات كأساس لقياس تكاليف الإنتاج بعدة خطوات هي:

الخطوة الأولى: تحديد احتياجات ورغبات العملاء.

الخطوة الثانية: تحديد المواصفات الأساسية للمنتج: باستخدام أسلوب التحليل المشترك، وهندسة القيمة.

الخطوة الثالثة: تحديد وتقييم مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج.

الخطوة الرابعة: تحديد تكاليف كل مستوي من مستويات إنجاز كل مواصفة.

الخطوة الخامسة: تحديد تكلفة وحدة المنتج.

ومن ثم فإن مدخل التكلفة علي أساس المواصفات يوفر معلومات تفصيلية تساعد إدارة المراجعة الداخلية في تقديم تقارير دقيقة تنسم بالموضوعية والشفافية، مما يعزز من دور المراجعة الداخلية في المنشأة ويعزز دورها في تحقيق أهداف المنشأة، وإضافة قيمة لها. وتوضح الباحثة بعض المعلومات المستمدة من أسلوب التكلفة علي أساس المواصفات، والتي تساعد إدارة المراجعة الداخلية علي القيام بدورها الرقابي من خلال الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة الإنتاج وطاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية.

كما يساعد مدخل التكلفة علي أساس المواصفات علي تحديد تكلفة كل مستوي من مستويات الإنجاز بدقة، ويساعد علي قياس التكلفة الفعلية لكل مستوي من مستويات الإنجاز متمثلة في تكلفة الموارد المستنفذة فعلا في الأنشطة الضرورية والتي تضيف للمنشأة مع استبعاد تكلفة الموارد المستنفذة في الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة. كما يساعد في تحديد الأنشطة التي تمثل نقاط اختناق التي تحد من الإنتاج، وتؤدي لوجود طاقات غير مستغلة، مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لحل

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محبداحميد

نقاط الاختناق، ويساعد في تحديد الطاقات غير المستغلة وإعادة تخصيصها بما يحقق الاستغلال الأمثل للطاقات والموارد المتاحة.

كما توفر المعلومات التي تساعد في تسعير المنتج في ظل كل مستوي من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج. ويساعد في تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى للمنافع الممكن تحقيقها للمنظمة في ظل الطاقات والموارد المتاحة لمستويات الإنجاز المختلفة، وبالتالي اختيار التوليفة المثلي لمستويات الإنجاز في ضوء تكلفة الموارد المستنفذة والمنافع المحققة فعلا في اطار هيكل تفضيلات العملاء.

كما يعمل مدخل التكلفة علي أساس المواصفات علي توفير المعلومات اللازمة لتحديد الأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات المنتج، مع إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوي من مستويات الإنجاز. كما يساعد في تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق المواصفات مع تصنيف تلك الأنشطة، وتوفير معلومات عن الوقت المستغرق خلال دورة حياة المنتج في ظل كل مستوي من مستويات الإنجاز، والتحكم في تكلفة الإنتاج أثناء عملية التصميم عن طريق اختيار مواصفات بديلة للمنتج، توفير معلومات تحليلية تفيد في تتبع وضبط سلوك التكلفة في ضوء المتغيرات الأخرى مثل: الموارد المتاحة، كفاءة الأداء، حجم الإنتاج، الأسعار التنافسية.

ثانيا: مدخل تكاليف تدفق القيمة والمعلومات المستمدة منه لتحسين المراجعة الداخلية: يعتمد هذا المدخل علي فكرة تقسيم المصنع إلي خلايا عمل في كل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة لمنتج معين أو مجموعة من المنتجات المتشابهة، حيث يتضمن كل مسار سلسلة متكاملة من العمليات والأنشطة التي تؤدي في نهاية المسار لتعظيم قيمة العميل، وذلك بدءاً من مرحلة استلام أمر الإنتاج وإصدار أوامر الشراء للمواد ثم أنشطة التصميم والتطوير والإنتاج والتسويق والبيع وانتهاءً بأنشطة خدمة ما بعد البيع.¹¹

ويسعي مدخل تكاليف تدفق القيمة نحو التخلص من كل ما هو غير ضروري وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز علي تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار، حيث يعتمد مدخل تكاليف تدفق القيمة علي التمييز بين تكاليف

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محب الحميد

الموارد المستخدمة وتكلفة الموارد المتاحة من خلال حصر وتحديد تكاليف الموارد المستخدمة فقط مع تحويل الموارد الفائضة إلي فرص لزيادة المبيعات عن طريق استخدام الموارد غير المستغلة في إنتاج منتج آخر يساهم في زيادة الإيرادات ، وتعتبر المعلومات التي تتوافر عن تكلفة الموارد المستخدمة هي الأساس في دراسة وتحديد تكاليف مسار تدفق القيمة.^{١٢}

ومن ثم تري الباحثة أن مدخل تكاليف تدفق القيمة يوفر المعلومات التالية للمنشأة وإدارة المراجعة الداخلية لتطوير المراجعة الداخلية بها: توفير معلومات عن التكاليف التي تتجمع في كل مسار قيمة والعلاقات التشابكية بين مسارات القيمة المختلفة، وتمكين المنشأة من التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج، ومساعدة الإدارة في تحديد الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة، والتخلص من عناصر الفقد والضياع. كما يساعد في تخفيض تكلفة النقل والمناولة والتخزين والتالف أثناء تدفق المنتج خلال مسار تدفق القيمة، ويوفر مدخل تكاليف تدفق القيمة أيضا معلومات دقيقة عن طاقة الموارد المتاحة للمنشأة وتحليل علاقتها بتدفق القيمة.

كما يحقق التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها مما يؤدي إلي دقة تخصيص التكاليف على مسارات تدفق القيمة، وتلافي مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات، ويساعد في التقرير الفوري عن التكاليف، ويساعد في تنظيم تدفق الموارد داخل العمليات الإنتاجية، خفض تكلفة الاتصالات والأعمال الورقية نظرا لمحدودية عدد أفراد تدفق القيمة. كما يساعد في خفض تكاليف الفحص: حيث يقوم بتوفير جميع متطلبات منتج محدد من الآلات والخامات. ويساعد في معرفة الوضع الحقيقي للمنشأة من خلال استخدام خرائط تدفق القيمة للوضع الحالي والوضع المستقبلي، والعمل على التحسين المستمر، التحكم في التكلفة، زيادة الربحية.

وبالتالي فإن المعلومات المستمدة من مدخل تكاليف تدفق القيمة تساعد إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة في الرقابة علي كل مراحل تطبيق هذا المدخل، وذلك من خلال الرقابة والاطلاع علي البيانات والتقارير الموجودة عن كل مسار من مسارات

تدقق القيمة، حيث تعتبر التقارير مقاييس أداء فعالة وتوفر معلومات مفيدة لمتخذي القرارات في الوقت المناسب، مما يساهم في تحسين دور المراجعة الداخلية بالمنشأة. المحور الثالث: التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتطوير المراجعة الداخلية:

أن العلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية تظهر من خلال الدور المرتقب لكل من المراجع الداخلي والمحاسب الإداري، فالمحاسبة الإدارية بمثابة نظام للإمداد بالبيانات والمعلومات اللازمة لإدارة المخاطر، ونشاط المراجعة الداخلية بمثابة أداة لمتابعة وتقييم المخاطر، والتكامل بينهما يساعد في تحسين إدارة المخاطر وعمليات المنشأة، ومن ثم لإضافة قيمة للمنشأة. ويتمثل الدور المرتقب للمحاسب الإداري في تنفيذ عملية إدارة المخاطر في تقديم معلومات للإدارة التشغيلية للمساعدة في إدارة المخاطر، ومساعدة الإدارة التنفيذية في عملية التحليل والتحديد الكمي للحد المقبول للمخاطر، و تثقيف العاملين في المنشأة علي أهمية عملية إدارة المخاطر، والمساعدة في تحديد وتقدير تكاليف ومنافع البدائل المختلفة للتخفيف من آثار المخاطر، وتصميم تقارير لمتابعة المخاطر، وتطوير مقاييس مالية وغير مالية للتخفيف من آثار المخاطر.^{١٣}

ويتمثل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر من خلال:

- توسيع نطاق واستراتيجية المراجعة الداخلية ليشمل البعد الاستشاري والتأكيدي والاستراتيجي، مما يسمح بإدارة وتقييم المخاطر، من خلال تقديم تقرير به كافة التأكيدات الموضوعية لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإعطاء المشورة من أجل التحسين المستمر.
- دعم الثقافة الأخلاقية للمراجعة من خلال تطبيق دليل أخلاقيات المراجعة الداخلية، وتوافر التأهيل المهني الكافي لفريق إدارة المراجعة الداخلية بما يمكنه من عملية إدارة المخاطر.
- توفير إطار فعال لإدارة المخاطر في المنشآت التي تستخدم مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة، يشمل الأهداف الاستراتيجية

لكل مدخل علي حدا، وفي حالة التكامل أيضا، وتحليل المخاطر التي قد تعوق الوصول للأهداف وطرف مواجهتها.

- استقلالية إدارة المراجعة الداخلية بغرض تطوير نظم الاتصال الفعالة بينها وبين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمراجعة الداخلية.

ويمكن تحقيق التكامل بين مدخل التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) ومدخل تكاليف تدفق القيمة من خلال :

١. يقوم مدخل التكلفة علي أساس المواصفات بتحديد المواصفات التي يرغبها العملاء، ثم تحديد مستويات إنجاز مواصفات الإنتاج من خلال التركيز علي مستويات الإنجاز التي تضيف قيمة واستبعاد مستويات الإنجاز غير المضيفة للقيمة، ثم تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق المواصفات وتصنيف الأنشطة إلي ضرورية ومضيفة للقيمة وأخري غير مضيفة للقيمة .

٢. يقوم مدخل تكاليف تدفق القيمة بتوفير جميع المتطلبات الخاصة بمنتج معين، ويتم تحديد بالمواصفات المطلوبة وتوزيعها علي مسارات تدفق القيمة، ثم تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات، ويقوم مدخل تكاليف تدفق القيمة باستخدام الموارد علي القدر المستخدم منها وليس القدر المتاح.

٣. تخصيص تكلفة مستويات الإنجاز علي مسارات تدفق القيمة: حيث يتم توزيع تكاليف كل مستوي من مستويات الإنجاز علي خلايا العمل في مسارات تدفق القيمة، وتحديد مقدار الطاقة العاطلة غير المستغلة التي لا تضيف قيمة وحساب تكلفتها وتقديمها لإدارة المنشأة لاتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها أو للتخلص منها أو تخفيضها إلي أدني حد ممكن. ثم يتم حساب تكلفة قيمة كل مسار تدفق علي حدا، ثم تجميع تكاليف كل مواصفات الإنتاج داخل مسارات تدفق القيمة المختلفة ، للحصول علي تكلفة المنتج النهائية.

٤. يتم تحديد تكلفة تدفق القيمة من خلال إجمالي التكاليف التي تؤثر في الإنتاج، وتشمل: تكاليف أجور الإنتاج " العمالة"، وتكاليف مواد الإنتاج (المواد الخام والمستلزمات التي يتم شراؤها)، وتكاليف دعم الإنتاج، وتكاليف الآلات

أثر التكامل بين محظي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

والمعدات داخل مسار تدفق قيمة، تكاليف دعم عمليات التشغيل (قطع الغيار وتجهيزات المكاتب وغيرها)، وتكاليف التسهيلات والصيانة، وكل تكاليف تدفق القيمة الأخرى التي تقع في مسار تدفق القيمة غير التكاليف السابق ذكرها.

٥. تحديد تكاليف المنتج داخل مسار تدفق القيمة من خلال: ١٤

أولاً: طريقة متوسط التكلفة للوحدة الواحدة: في حالة إذا كانت المنتجات المنتجة في تدفق القيمة متماثلة جدا والمواد المستخدمة لإنتاج تلك المنتجات متماثلة أيضا، يتم استخدام المعادلة الآتية:

$$\text{متوسط التكلفة الإجمالي للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الكلية لتدفق القيمة}}{\text{عدد الوحدات خلال المدة}}$$

ثانياً: طريقة الخصائص والمميزات: فعندما تقوم تدفقات القيمة بإنتاج منتجات تستهلك مواد مختلفة وذات مزيج إنتاج مختلف وتمر بمراحل مختلفة، ففي هذه المرحلة يتم الاعتماد في احتساب تكاليف المنتجات علي طريقة الخصائص بدلا من التكلفة المتوسطة للوحدة. ويتم تجميع تكاليف كل مواصفات المنتج للوصول لتكلفة وحدة المنتج:

تكلفة وحدة المنتج = مجموع تكاليف كل مواصفة من مواصفات المنتج في ضوء مستوى الإنجاز المستهدف.

و من ثم يمكن لإدارة المراجعة الداخلية أن تستفيد من تحقيق التكامل بين أسلوب تكاليف تدفق القيمة وأسلوب التكاليف علي أساس المواصفات، وذلك من خلال توافر معلومات عن مستويات الكفاءة والفاعلية، معلومات عن التحسينات الداخلية داخل الأقسام، معلومات عن استبعاد العمليات غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنشأة، معلومات عن تحليل الوظائف الرئيسية للشركة، ومعلومات تفصيلية عن أنشطة تدفق القيمة، ومعلومات عن الموقف الاستراتيجي الحالي للمنشأة، ويساهم ما سبق في تقديم إدارة المراجعة الداخلية معلومات لإدارة المنشأة عن أفضل أداء تشغيلي، ومعلومات عن أفضل أداء تنافسي، وهذا ما يعد بعد استراتيجي جديد لإدارة المراجعة الداخلية.

ويمكن تعزيز الدور الاستراتيجي الذي تلعبه المنشأة في تحسين عملية المراجعة الداخلية من خلال التكامل بين مدخلي تكاليف تدفق القيمة (VSC) والتكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) عن طريق:

- إعطاء المراجع القدرة علي رصد إنجاز المنشأة وتأدية الدور الاستراتيجي في المنشأة في تقييم وتحسين إدارة المخاطر، ومساعدة إدارة المراجعة الداخلية في تقديم تقرير عن أداء الجوانب المالية وغير المالية للإدارة مما يؤدي لتعزيز دور المراجعة الداخلية في المنشأة.

كما يؤثر التكامل بين المدخلين في تحقق الفعالية في المراجعة المستمرة لاستراتيجية المنشأة والرقابة وتقييم الأداء. ويسهل التكامل بين المدخلين علي المراجع الداخلي عملية مراجعة عمليات المنشأة. كما يوفر التكامل بين مدخلي تدفق القيمة والتكلفة علي أساس المواصفات معلومات أكثر موضوعية للمراجع الداخلي، مما يؤدي للتحسين المستمر في إدارة المخاطر وتحديد نواحي القصور في باقي أنشطة الشركة والعمل علي تلافيتها مستقبلاً، وبالتالي فإن أنشطة المراجعة الداخلية سوف تؤدي لتحسين الربحية وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة نتيجة تحسين إدارة مخاطر الشركات، مما يساعد إدارة المراجعة الداخلية علي تقديم تقارير عن الأداء في ظل تطبيق مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة علي أساس المواصفات، ويتضمن نشاط المراجعة السنوية والفترية، وكذلك برامج المراجعة المستمرة، كما يتضمن إجراءات الفحص التي يقوم بها المراجع الداخلي.

كما أن التكامل بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة علي أساس المواصفات لديه القدرة علي توفير المعلومات في الوقت المناسب لإدارة المراجعة الداخلية من خلال الرقابة والمتابعة الدورية لكل مراحل الإنتاج وتسهيل الإجراءات، مما يحسن من جودة التقارير المالية للمراجعة الداخلية. وأيضاً التكامل بين أسلوب تكاليف تدفق القيمة والتكاليف علي أساس المواصفات يعمل علي تعزيز الوظيفة الاستشارية للمراجعة الداخلية لدعم عمليات اتخاذ القرار، وتوسيع نطاق ومجال المراجعة الداخلية، كما انها تسهل من التخطيط الاستراتيجي لوظيفة المراجعة

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محب الحميد

الداخلية، وزيادة معرفة المراجع الداخلي بالوضع الحالي للمنشأة وطبيعة عملها وسهولة الحصول علي البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها تلك النظم، وضبط المخاطر الناتجة عن تطبيق أسلوب تكاليف تدفق القيمة والتكاليف علي أساس المواصفات.

إن تحقيق التكامل بين مدخل التكاليف علي أساس المواصفات ومدخل تكاليف تدفق القيمة يؤدي لتحسين وتطوير جودة المراجعة الداخلية بالمنشأة وذلك من خلال دعم المراجع الداخلي لإجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات للإدارة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، وتحديد المخاطر المرتبطة بأداء كل عملية والأنشطة المرتبطة بها فور وقوعها، ومساعدة الإدارة في وضع برنامج للإنذار المبكر لاكتشاف المشكلات المحاسبية المحتملة، والعمل علي تخطيط ورقابة التكلفة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وبالتالي تحسين جودة ومنفعة المحتوي المعلوماتي للتقارير المستخرجة، في الوقت المناسب، والحد من درجة التباين في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتمالية.

كما يساعد التكامل علي تطوير دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتقديم الاستشارات والتوصيات للمستويات الإدارية المختلفة فيما يتعلق بتحسين مستوى الأداء نتيجة التكامل، ونظم الرقابة الخاصة بكل مستوى، والمشاركة في تحديد مصادر المخاطر التي من الممكن أن تعوق تنفيذ خطط وأهداف المنشأة. ويعمل التكامل بين المدخلين علي إيجاد نظام فعال لقياس وتخصيص ورقابة التكلفة حتي تتمكن المنشأة من البقاء والاستمرار في بيئة العمل، مما يؤدي لتحسين كفاءة المراجعة الداخلية.

ومما سبق يتضح أن علاقة التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة تحقق العديد من المزايا للمنشآت وتحسن من مركزها التنافسي نتيجة توفير وقت العمليات وخفض التكاليف إلي أدني حد وعدم الاحتفاظ بالمخزون والاهتمام برغبات واحتياجات العملاء، والتي بدورها تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية وسهولة عمليات الرقابة والتتبع.

ويمكن توضيح أثر التكامل علي المراجعة الداخلية من خلال:

١. **مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:** يمكن للمراجع القيام بالتخطيط الاستراتيجي للإدارة لتحديد الأهداف المطلوب إنجازها، ووضع برنامج المراجعة وإعادة هندسة العمليات لزيادة فعالية أداء المراجعة الداخلية. وتقديم الاستشارات للإدارة للقيام بالتخطيط السليم وإعادة هندسة عمليات المنشأة بغرض تقدير المخاطر المرتبطة بأهدافها، وتقليل الزمن اللازم لإنجاز المهام، واختيار أعضاء فريق عمل المراجعة الداخلية لديهم خلفيات علمية وعملية مختلفة يساعدهم في التواصل مع مختلف الإدارات والأقسام ومتخصصي تكنولوجيا المعلومات، والمساعدة في تحديد المخاطر التي تؤثر على أهداف المنشأة، وتحديد مستوي الخطر المقبول والطرق المناسبة لمواجهته، لضمان تحقيق جودة أداء عملية المراجعة، وإعداد مشروع لتدريب العاملين علي كيفية الاستفادة من المعلومات المستمدة من نظام التكاليف علي أساس المواصفات ونظام تكاليف تدفق القيمة فضلا عن وجود خطة مكتوبة ومؤيدة ببرنامج وثائق العمل من خلاله.

ويمكن تحديد المخاطر عند استخدام مدخل تكاليف تدفق القيمة من خلال: عدم توفير معلومات دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب عن تكلفة كل مسار تدفق قيمة للوصول لتكلفة وربحية المنتج ككل، وعدم توافر معلومات تساعد المنشأة علي اتخاذ قرارات إدارة الموارد عبر مسارات تدفق القيمة، وعدم فصل الطاقات والموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة، وعدم توفير طرق تحديد الفاقد وطرق التخلص منه، وعدم الاهتمام بمستويات التغيير في المخزون ومعدلات دورانه.

ويمكن تحديد المخاطر عند استخدام مدخل التكلفة علي أساس المواصفات من خلال: عدم توافر المقاييس والمعلومات غير المالية لقياس كفاءة استخدام الموارد والطاقات المتاحة، مما يؤدي لنتائج غير صحيحة، عدم التحديد الدقيق لرغبات العملاء ومواصفات المنتج، وعدم الاستجابة لطلبات العملاء في أقل وقت، وعدم القدرة علي الاتصال الجيد بالأسواق ومعرفة ظروف المنافسة الخارجية، وعدم الدقة في تحديد تكلفة المنتج والخدمات المقدمة للعميل وما يترتب عليها من قرارات خاطئة

في مجالات التسعير والرقابة واتخاذ القرارات، وعدم الدقة في تحديد التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوي من مستويات الإنجاز.

٢. **مرحلة التنفيذ والتحليل:** في هذه المرحلة يتم وضع تصورات لأسباب المشاكل والأخطاء التي تواجه المنشأة، فيقوم فريق المراجعة بوصف ودراسة المخاطر المرتبطة بالبدائل الاستراتيجية للمنشأة وإجراء العديد من التحليلات المالية والتشغيلية بهدف تحليل وتقييم وتصنيف المخاطر الناتجة من استخدام نظام التكاليف علي أساس المواصفات ونظام تكاليف تدفق القيمة والرقابة عليها ثم التقرير عنها لمجلس الإدارة، ومحاولة التوصل لنقاط الضعف وكيفية معالجتها، وذلك يساعدهم في حل المشكلات المتعلقة بعملية المراجعة، ويساعد فريق المراجعة في تقديم الاستشارات، وتقديم تأكيدات بشأن فعالية إدارة المخاطر التي تعوق تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للمنشأة، وتحديد إجراءات الرقابة المستخدمة للتأكد من انه يمكن السيطرة على الخطر.

٣. **مرحلة التقرير:** حيث يتم تقييم البدائل الممكنة وتنفيذ البدائل الأكثر فعالية للتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة، من خلال فحص المعلومات المستمدة من مدخلي التكاليف علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة، ومن ثم زيادة الثقة في تقارير المراجعة الداخلية، مما يعظم من قيمة المنشأة.

وفي النهاية فقد ينعكس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية علي تحسين نشاط المراجعة لإضافة قيمة للمنشأة من خلال توفير المعلومات التحليلية عن أنشطة المنشأة وعملياتها التي تمكن المراجعة الداخلية من إضافة قيمة حقيقية للمنشأة من خلال تعزيز الوظيفة الاستشارية للمراجعة الداخلية لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنشأة وإدارة المخاطر مما يدعم موقفها التنافسي، وتعزيز استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي عن أهواء ورغبات الإدارة، وتسهيل تخطيط عمل المراجعة الداخلية علي أساس المخاطر وتوفير وسائل تقييم أفضل للمخاطر، ومعرفة المراجع بطبيعة عمل المنشأة يمكنه من تحديد وتقييم المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتقديم التوصيات اللازمة للحد منها لتحقيق

أثر التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة على تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

أهداف المنشأة، وإمام أفراد المراجعة الداخلية بالمهارات التكنولوجية التي تمكنهم من التعامل مع أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وتقليص حجم الأعمال الروتينية.^{١٥}

خامسا: النتائج والتوصيات:

أ- النتائج:

١. وجود خطوط اتصال بين عملية التخطيط الاستراتيجي ونشاط المراجعة الداخلية، مما يوفر للمراجع الداخلي رؤية شاملة للأهداف الاستراتيجية التي تريد المنشأة تحقيقها خلال فترة زمنية معينة.
٢. يساعد التكامل في التخطيط الجيد للمراجعة الداخلية للأنشطة داخل المنشأة، مما يعزز من دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إدارة مخاطر الأعمال بالمنشأة.
٣. تطبيق الإطار المتكامل لمدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة يؤدي إلى تطوير والارتقاء بمستوي أداء مهنة المراجعة الداخلية لكي تستطيع القيام بدورها في تقييم وتحسين عملية إدارة مخاطر الأعمال.

ب- التوصيات:

١. ضرورة اهتمام إدارات المنشآت بالدور الاستراتيجي الذي يقوم به المراجع الداخلي في مجال تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتدعيم الميزة التنافسية، من خلال قيامه بفحص مجالات تحقيق التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وتحديد مدي ملائمة المعلومات المالية وغير المالية التي توفرها هذه الأدوات لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.
٢. ضرورة تنمية الوعي لدي هيكل العمالة بكافة مستويات المنشأة بأهمية التكامل بين الأساليب الإدارية الحديثة، ومدي مساهمة المعلومات المستمدة منها في تطوير إدارة المراجعة الداخلية.

أثر التكامل بين محظبي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة علي تطور المراجعة الداخلية

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

٣. ضرورة توجيه الاهتمام نحو المزيد من الدراسات والأبحاث حول التكامل بين الأساليب الإدارية الحديثة، ودورها في تدعيم المزايا التنافسية للمنشآت.

سادسا: المراجع:

- 1- The Institute of Internal Auditors (IIA) , 2012, " International Standards For The Professional Practice of Internal Auditing (Standards)", October , p. p. 1-23, www.Theiia.org.
- 2- Hafez, S., 2015, " The Integration of six sigma and balanced scorecard in internal auditing", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.6, No.18, pp. 43-54.
- ٣- شيماء ياس خضير، ٢٠١٧، " أثر تكامل الأدوات والتقنيات الحديثة لزيادة كفاءة المراجعة الداخلية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مجلد ٨، العدد ٣، ٧١٠-٧٤٦.
- ٤- د. يوسف صلاح عبد الله حسن، ٢٠١٣، " دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء إدارة المخاطر"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص: ١١٧-١٧١.
- ٥- د. سحر مصطفى محمد، ٢٠١٧، " المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، العدد الأول، ص: ١٠٩٣-١١٤٥.
- ٦- د. أحمد زكي حسين متولي ، ٢٠١٤، " استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الثالث، ص: ٢٢٣-٢٩٣.
- ٧- يمكن الرجوع إلي:
 - د. ياسر محمد السيد سمره، ٢٠١١، " اطار مقترح لرفع مستوي أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الاعمال في الشركات المصرية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٥، العدد الثالث، ص: ٣٢٩-٤٠٦.

- د. حنان جابر حسن، ٢٠١٢، " التكامل بين مدخلي القيمة المضافة ومدخل التقييم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت- دراسة ميدانية على قطاع الأسمنت في جمهورية مصر العربية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص: ٥٩٣-٦٦٤.
- ٨- د. محمد سامي راضي، ٢٠١٤، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: ٤٨-١.
- ٩- د. محمد سامي راضي، ٢٠١٤، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: ٤٨-١.
- ١٠- د. منال جبار سرور، ٢٠١٦، "مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة- دراسة مقارنة"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، مجلد ٢٢، العدد ٩٢، ص ص: ٥١٨-٥٣٤.
- ١١- لمزيد من التفاصيل:
- د. هاني أحمد محاريق، ٢٠١٨، " أثر تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على توفير معلومات لنظام حوافز أداء العاملين لترشيد استهلاك الموارد عند تفعيل استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد: دراسة نظرية وميدانية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص: ٦٥٧-٦٩٩.
- * Gunduz, M., and Naser, A., ٢٠١٧, " Cost Based Value Stream Mapping as a sustainable construction tool for underground pipeline construction projects", Sustainability, pp. 1-20, www.mdpi.com/journal/sustainability.
- ١٢- د. صفاء عبد الدايم، ٢٠١٢، " دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بهدف زيادة القدرة التنافسية - مع دراسة تطبيقية"، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، السنة الثالثة، ص ص: ٣٨٥-٤٢٧.
- ١٣- د. أحمد زكي حسين، ٢٠١٤، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: ٢٢٣-٢٩٣.
- ١٤- مشعل محمد الجميل، ٢٠١٩، " استخدام مدخل تكاليف تدفق القيمة في اتخاذ قرارات استخراج النفط في قطاع البترول"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ص ص: ٩٧-١١١.
- ١٥- د. أحمد زكي حسين، ٢٠١٤، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: ٢٢٣-٢٩٣.