

# انعكاسات التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة على المراجعة الخارجية

أحمد توفيق عبدالعال أحمد<sup>1</sup>، أ.د/ مختار إسماعيل أبو شعيشع<sup>2</sup>، أ.د/ بهاء محمد حسين منصور<sup>3</sup>

## ملخص البحث :

وفي ظل بيئة الأعمال الحديثة ظهر الدور المحوري للمعلومات التي تخدم التوجه الاستراتيجي للمنشأة، وتدعيم ممارسات وفلسفات الإدارة الهادفة إلى خلق قيمة للعميل، ومن ثم تم تقديم نظام تكاليف مسار تدفق القيمة للتوافق مع احتياجات المنشآت التي تطبق نظام الخالي من الفاقد، بوصفها إحدى أدواتها وهي طريقة تكاليفية مستحدثة تهدف إلى مساندة تكوين قيمة للعملاء من خلال تتبع المصروفات الفعلية على مسارات القيمة بدلاً من تخصيصها على المنتجات والخدمات والأقسام، وتسعى إلى الحد من عمليات التخصيص غير الملائم للتكاليف من خلال تقليل عملية التخصيص باستخدام معدلات التحميل، ويسعى نظام تكلفة مسار تدفق القيمة نحو التخلص من كل ما هو غير ضروري وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز على تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار، وهدفت الدراسة إلى تحديد طبيعة المعلومات التي يولدها نظام تكاليف مسار تدفق القيمة وانعكاساتها على وظيفة المراجعة الخارجية في القيام بأدوارها الاستراتيجية دراسة التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة ودورها في مساعدة وظيفة المراجعة الخارجية للقيام بأدوارها الاستراتيجية، وتوصلت الدراسة إلى إن نظام تكلفة مسار تدفق القيمة له دوراً فعالاً في التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات ووفقاً لمعدل تدفق المنتج داخل المسار الأمر الذي يساهم في تقييم ربحية كل منتج على حدة بالإضافة إلى ربحية المسار ككل و يحقق استخدام التكامل بين أنظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة تطويراً للدور الاستراتيجي المستحدث للمراجعة الخارجية، ووضحت الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة وتوفير معلومات ذات قيمة عالية لتحقيق متطلبات إدارة المراجعة الخارجية كأحد آليات حوكمة الشركات .

## الكلمات المفتاحية:

المحاسبة عن استهلاك الموارد، تكاليف مسار تدفق القيمة، المراجعة الخارجية، حوكمة الشركات، القرارات الاستراتيجية.

<sup>1</sup> باحث دكتوراه - كلية التجارة - جامعة السويس

<sup>2</sup> أستاذ المراجعة والضرائب - كلية التجارة - جامعة السويس

<sup>3</sup> أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة السويس

## أولاً: مقدمة وطبيعة المشكلة :

تواجه منشآت الأعمال المعاصرة ضغوطاً تنافسية حادة ناتجة عن التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة، إضافة إلى تبني الاستراتيجيات والاساليب والنظم الإدارية والتكاليفية الحديثة في القيام بأنشطتها المختلفة لضمان تحقيق المنافسة والحفاظ على الحصة السوقية. ونتيجة لذلك تزايدت حاجة المنشآت إلى المعلومات الملائمة لتحقيق توجهاتها الاستراتيجية، وترشيد استخدام مواردها، وتدعيم مركزها التنافسي بهدف التميز عالمياً.

وفي ظل تطورات بيئة الأعمال الحديثة برزت الحاجة إلى المعلومات التي تخدم التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والذي يتطلب معلومات دقيقة وملائمة يتجاوز نطاقها البيئية الداخلية إلى البيئة الخارجية للمنشأة، وقياس طاقات الموارد وربطها بالقيمة، ومحاولة تحسين القيمة المتولدة من استخدامها، بما يمكن من ترشيد اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، وتدعيم ممارسات وفلسفات الإدارة الهادفة إلى خلق قيمة للعميل.

واستجابة لتلك التطورات، تم تقديم نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) Value Stream cost للتوافق مع احتياجات المنشآت التي تطبق نظام الخالي من الفاقد، بوصفها إحدى أدواتها وهي طريقة تكاليفية مستحدثة تهدف إلى مساندة تكوين قيمة للعملاء من خلال تتبع المصروفات الفعلية على مسارات القيمة بدلاً من تخصيصها على المنتجات والخدمات والأقسام، وتسعى إلى الحد من عمليات التخصيص غير الملائم للتكاليف من خلال تقليل عملية التخصيص باستخدام معدلات التحميل (Maskell, B. H., Baggaley, B., & Grasso, L, 2016, p36) ، ويسعى نظام تكلفة مسار تدفق القيمة نحو التخلص من كل ما هو غير ضروري وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز على تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار ، حيث يعتمد نظام تكاليف تدفق القيمة على التمييز بين تكاليف الموارد المستخدمة وتكلفة الموارد المتاحة من خلال حصر وتحديد تكاليف الموارد المستخدمة فقط مع تحويل الموارد الفائضة إلى 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 في الأساس في دراسة وتحديد تكاليف مسار تدفق القيمة ، ويرى ( maynard,2012 ) أنه يمكن تحقيق خفض في التكلفة من منظور تدفق المنتج خلال مسار عملية التشغيل حيث أن التخلص من المعوقات التي تعوق العملية التشغيلية سوف يؤدي إلى تحسين تدفق المنتج وبالتالي خفض تكلفته

ومن جانب آخر شكلت تلك التغيرات في الاستراتيجيات والممارسات والتقنيات والتطور في نظم التكاليف التي تستخدمها المنشآت والمعلومات التفصيلية والكثيفة التي تولدها تلك النظم، ضغوطاً على المراجعة الخارجية للتطور وتبني رؤية جديدة تتلاءم مع تلك التغيرات وتعزز من دورها الاستراتيجي، للحفاظ على أهميتها في القيام بدورها التوكيدي والاستشاري وإضافة قيمة للمنشأة.

وبلا شك تعتمد المراجعة الخارجية في القيام بأدوارها على الكثير من المعلومات، ومن مصادر مختلفة ذاتية وداخلية أو خارجية، بالتالي تأتي هذه الدراسة في محاولة للتركيز على مدى منفعة المعلومات المستمدة من التكامل بين نظامين للتكاليف هما محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) لعملية المراجعة الخارجية للقيام بأدوارها الحديثة. وخاصة في ظل حاجة الإدارة العليا المستمرة إلى رأي ومشورة المراجع الداخلي في شأن الملاءمة والموثوقية للبيانات والمعلومات المالية وغير المالية التي توفرها تلك النظم.

ولكي تتمكن المراجعة الخارجية كنشاط مضيف للقيمة من القيام بدورها بفعالية فإنها بحاجة إلى معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب، ويقع على عاتق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة عبء توفير تلك المعلومات. وبناءً على ما سبق تتمحور مشكلة البحث في دراسة جدوى تحليل العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة وانعكاسها على وظيفة المراجعة الخارجية ودورها في إضافة قيمة للمنشأة وتحقيق قيمة لأصحاب المصالح المختلفة.

### وبالتالي تتحدد مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

- 1- ما مدى مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات أفضل وأكثر دقة لمساعدة المراجعة الداخلية في القيام بأدوارها الاستراتيجية؟
- 2- كيف يمكن أن يؤدي التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة إلى توفير معلومات أفضل وأكثر دقة لمساعدة المراجعة الخارجية في القيام بأدوارها الاستراتيجية؟
- 3- هل تساهم المعلومات المستمدة من نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تطوير أو تعزيز وظيفة المراجعة الخارجية كنشاط مضيف للقيمة؟
- 4- هل تساهم المعلومات المستمدة من التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تطوير أو تعزيز وظيفة المراجعة الخارجية كنشاط مضيف للقيمة؟

### ثانياً: أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة إنعكاسات التكامل بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة علي المراجعة الخارجية ، وتحديداً تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- 1- تحديد طبيعة المعلومات التي يولدها نظام تكاليف مسار تدفق القيمة وانعكاساتها على وظيفة المراجعة الخارجية في القيام بأدوارها الاستراتيجية
  - 2- دراسة واختبار المعلومات التي يولدها التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة ودورها في مساعدة وظيفة المراجعة الخارجية للقيام بأدوارها الاستراتيجية
  - 3- التوصل إلى عدد من التوصيات التي يمكن أن تفيد القيادات الإدارية في الشركات الصناعية والمراجعين الخارجيين محل الدراسة، والجهات الأخرى المختلفة، والمهتمين بهذا المجال.

## ثالثاً: أهمية الدراسة:

يكتسب البحث أهميته من ندرة الدراسات التي تناولت تحليل العلاقة التبادلية والتكاملية بين المراجعة الخارجية ونظم محاسبة التكاليف، (محاسبة استهلاك الموارد، ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة) وكيفية تعظيم الاستفادة منها، وأثر ذلك على تعظيم قيمة المنشأة، كما أنه من المتوقع أن تؤدي نتائج هذا البحث إلى توفير دليل على مدى النفع الناتج من التكامل بين تلك الأساليب مما يشجع المنشآت على الاستفادة من الآثار الإيجابية لتلك العلاقة في تلبية الاحتياجات الإدارية المختلفة، وتحسين عمليات المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية، وبالتالي تحسين الأداء وتطوير الأهداف الرقابية والدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، الأمر الذي يعزز الثقة في التقارير المالية للوتتضح أهمية الدراسة في البيئة المصرية للمبررات التالية:

- 1- **لا توجد حتي الآن** - وفي حدود علم الباحث- دراسة عربية واحدة تناولت موضوع البحث، وأن الدراسات الأجنبية التي يسوق الباحث جزءا منها لم توضح العلاقة بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة وأثره علي عملية المراجعة الخارجية
- 2- **محاولة** توجيه البحث العلمي إلي فهم أثر التكامل بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة وأثره علي عملية المراجعة الخارجية .
- 3- **تقديم** أوجه العلاج المقترحة للمشكلات المحاسبية التي تواجهها الشركات (قطاع عام-قطاع خاص - قطاع عام وخاص) عند حسابها تكلفة الخدمات والمنتجات حيث أن نظام التكاليف المطبق حالياً لا يعالج التكاليف غير المباشرة بطريقة تساعد علي تحميل الخدمات المصرفية بنصيبها العادل من هذه التكاليف مما يؤدي إلي عدم إحتساب تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة بشكل دقيق.
- 4- **محاولة** توجيه البحث العملي المحاسبي نحو طرح الحلول العملية اللازمة للمعالجة المحاسبية لتكلفة الخدمات والمنتجات والمشكلات المتعلقة بالقياس والتحديد العادل لتلك التكلفة والعمل علي تخفيضها من خلال طرق علمية سليمة.
- 5- **محاولة** جذب الإنتباه للمحاسبين الإداريين لتركيز جهودهم نحو دراسة البيئات المختلفة نظام تكاليف مسار تدفق ، ونظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد، وربطهما بالمتغيرات التي تؤثر عليها، للتعرف علي مواطن تفعيل نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد، وأيضاً مواطن نظام تكاليف مسار تدفق القيمة وعدم الجدوي من هذا الأسلوب حيث يساهم التكامل من خلال حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين ويخلق القيمة المضافة لحملة الأسهم.
- 6- **تحفيز** مديري الشركات علي إعادة النظر في نظم التكاليف المطبقة لديهم ومساعدتهم علي حل كثير من المشاكل التطبيقية، وذلك بالإستعانة بمجموعة من المفاهيم والأساليب المتعلقة نظام تكاليف مسار تدفق القيمة ، ونظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد مما يخلق لهم الميزة التنافسية.

## رابعاً: فرضيات الدراسة:

- 1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المستمدة من نظام تكاليف مسار تدفق القيمة وقيام المراجعة الخارجية بأدوارها الاستراتيجية.
- 2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المستمدة من التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة وقيام المراجعة الخارجية بأدوارها الاستراتيجية.
- 3- لا يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مراجع خارجي، مراجع داخلي، محاسب إداري/ تكاليفي) حول محددات وظيفة المراجعة الخارجية في ظل معلومات نظم محاسبة التكاليف الحديثة.
- 4- لا يوجد أثر معنوي للمعلومات المستمدة من نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على تطوير أو تعزيز وظيفة المراجعة الخارجية كنشاط مضيف للقيمة. ويتفرع هذا الفرض إلى فرضيين فرعيين كما يلي:
  - "لا يوجد أثر معنوي للمعلومات المستمدة من نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على تخطيط اسس عملية المراجعة الداخلية"
  - "لا يوجد أثر معنوي للمعلومات المستمدة من نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على تعزيز محاور أنشطة المراجعة الخارجية لإضافة قيمة للمنشأة".

## خامساً: منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث يتم استخدام المنهج العلمي المعاصر كما يأتي:

- **المنهج الاستقرائي:** وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي في مجال المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) واستخداماتها ومميزاتها، ومخرجاتها، إضافة إلى المراجعة الخارجية وأدوارها الحديثة، من كتب ودوريات علمية وأبحاث عربية وأجنبية.
- **المنهج الاستنباطي:** عن طريق استنتاج نوعية المعلومات المستمدة من نظامي محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC)، والنتيجة أيضاً عن التكامل بينهما، ودورها في دعم وظيفة المراجعة الخارجية للقيام بوظيفتها وإضافة قيمة للمنشأة.

## سادساً: خطة الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، فقد تم تقسيم الجزء التالي من الدراسة إلى الأجزاء الآتية:

المبحث الأول: عرض وتقييم الدراسات السابقة

المبحث الثاني: إنعكاسات التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة علي المراجعة الخارجية.

النتائج والتوصيات

## المبحث الأول: عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث

### الدراسات العربية المرتبطة بموضوع البحث:

| رقم | عنوان الدراسة وأسم المؤلف   | أهداف الدراسة   | متغيرات الدراسة                | فروض الدراسة   | طبيعة الدراسة والعينة والاسلوب والاحصاء المستخدم       | أهم نتائج الدراسة والمقترحات المستقبلية   |
|-----|---|---|--------------------------------|--|--|---|
| 1   | د. محمد أحمد شاهين،<br>(2010)، دراسة تحليلية<br>لمدخل المحاسبة عن<br>استهلاك الموارد كأحد<br>المناهج المقترحة لتطوير<br>أسلوب قياس التكلفة على<br>اساس النشاط | 1- دراسة وتحليل مدخل<br>المحاسبة عن تكاليف<br>الموارد وكيفية قياس<br>استهلاك الأنشطة من<br>الموارد.<br>2- دراسة وتحليل أثر<br>تطبيق مدخل المحاسبة<br>عن الموارد المستهلكة<br>على تحليل الأنشطة<br>وإدارة الموارد في<br>الشركات. | RCA & ABC                      | لا يوجد اختلاف جوهري<br>بين تكاليف المنتجات<br>المحسوبة في ظل النظام<br>التقليدي لمحاسبة الأنشطة<br>عن تلك المحسوبة في ظل<br>مدخل المحاسبة عن استهلاك<br>الموارد | تم التطبيق على بيانات<br>شركة مطاحن الدقيق<br>الكويتية | نظراً لأن مدخل المحاسبة عن الموارد<br>المستهلكة من الداخل التي تعتمد على<br>عنصري الزمن والكمية فإنه من<br>الممكن المزج بين مبادئ هذا المدخل<br>والاقتراحات الخاصة بمدخل محاسبة<br>على أساس النشاط والمعتمد على<br>الوقت TD – ABC وهو من<br>المجالات التي تشكل فرص بحثية<br>مستقبلية. |
| 2   | د. على مجدى سعد<br>الغزوري، (2010)،<br>المحاسبة عن استهلاك<br>الموارد   | تهدف الدراسة إلى فحص<br>أحد فروع محاسبة<br>التكاليف الألمانية وهو<br>المحاسبة عن استهلاك<br>الموارد وذلك بهدف تبين<br>الاسس والدعائم التي<br>يرتكز عليها هذا الفرع  | المحاسبة عن استهلاك<br>الموارد | لا توجد  | لم يعتمد البحث على أي<br>دراسات ميدانية أو<br>تطبيقية  | توجد تحديات لتطبيق المحاسبة عن<br>استهلاك الموارد يجب التغلب عليها<br>مثل: تقييم هدف التكلفة – دعم اتخاذ<br>القرارات – الرقابة السلوكية – رقابة<br>التكلفة ومع ذلك فإن GPK/RCA قد<br>يكون أحد العلاجات لمشاكل إدارة<br>التكلفة في المنشآت   |

| رقم | عنوان الدراسة وأسم المؤلف  | أهداف الدراسة   | متغيرات الدراسة   | فروض الدراسة  | طبيعة الدراسة والعينة والاسلوب والاحصاء المستخدم   | أهم نتائج الدراسة والمقترحات المستقبلية   |
|-----|--|---|---|---|--|---|
| 3   | د. صفاء عبدالدايم،<br>(2012)، دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في دعم استراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد بهدف زيادة القدرة التنافسية مع دراسة تطبيقية | تطبيق VSC لدعم استراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد كوسيلة لزيادة القدرة التنافسية للمنتجات والمنشآت الصناعية في بيئة الانتاج التنافسية الحديثة. | VSC، استراتيجية زيادة التكلفة، بيئة الانتاج الخالي من الفاقد، القدرات التنافسية | لا يحقق نظام VSC الزيادة في القدرات التنافسية إلا في ظل بيئة الانتاج الخالي من الفاقد | 200 مفردة، 100 محاسبي التكاليف، 100 المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية بمدينة العاشر من رمضان | يحقق تطبيق نظام VSC ما يلي:<br>أ- لقاء الضوء على مناطق الفاقد.<br>ب- إظهار التكاليف الفعلية.<br>ج- إدارة الطاقة المتاحة للمنشأة.<br>د- تخصيص التكاليف المباشرة. |

### ب- الدراسات الأجنبية المرتبطة بموضوع البحث::

| رقم | عنوان الدراسة وأسم المؤلف   | أهداف الدراسة  | متغيرات الدراسة   | فروض الدراسة | طبيعة الدراسة والعينة والاسلوب والاحصاء المستخدم | أهم نتائج الدراسة والمقترحات المستقبلية   |
|-----|---|--|---|--------------|--|---|
| 1   | Yijuan, L., and Ting, W., (2017),<br>"اليات المحاسبة الإدارية: اسلوب محاسبة استهلاك الموارد RCA وتطبيقها" | يهدف البحث إلى تناول كيف تتم عملية المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA و المبادئ الرئيسية المرتبطة بها في المنشآت الصناعية | التكلفة على اساس النشاط ABC محاسبة استهلاك الموارد RCA اسلوب متوسط التكلفة المرن Elastic marginal cost method | لا توجد فروض | دراسة نظريه                                      | - يساعد اسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في حساب ليس فقط الموارد و الطاقات الإنتاجية الغير مستغله يل يقوم اسلوب RCA ايضا بتوفير معلومات تتعلق بالتكلفة الثابتة و المتغيرة و التي تحقق منافع لقياس و تقييم أداء المنشأة و حساب و تحليل هامش الربح المحقق.<br>- على الرغم من الأهمية و المنافع الكثيرة التي يحققها اسلوب RCA للمنشأة الا ان الشركات لا تزال في مرحله الاستكشاف لهذ الاسلوب الجديد. |

|  |                    |                     |  |   |   |          |
|--|--------------------|---------------------|--|---|---|----------|
| <p>- يتمثل الدور الرئيسي لأسلوب RCA في مراجعة الأحداث السلبية من أجل تحديد الجذور المسببة لحدوث المشكلة من أجل تجنب تكرارها في المستقبل.</p> <p>- وبالتالي فإن RCA لا يكتفى بتحديد السبب الرئيسي لحدوث المشكلة بل يقوم بتحديد رد الفعل المناسب لمواجهه المشكلة و تجنب تكرار حدثها في المستقبل من خلال تطبيق عدد من البرامج التحليلية، و أشهرها ( Ishikawa diagrams – fishbone diagrams ) ( case and effect diagrams – الامر الذي سوف يساعد المراجع الداخلي في تحديد المشاكل و تجنب تكرارها في المستقبل، من خلال:</p> <p>1- تقديم قائمه حقائق تصف بدقه التحديات التشغيلية التي تتعرض لها المنشأة.</p> <p>2- توجيه تركيز المراجع الداخلي من المناطق التي لا تحتاج تركيز إلى المناطق التي تتطلب تركيز و جهد كبير من المراجع.</p> <p>3- توفير بيئة يمكن للمراجع من خلالها استعراض الاحتمالات المختلفة من أجل بناء وجهات نظر متنوعة و دمجها في وجهه نظر شامله.</p> <p>4- التركيز على الاسباب التي ادت إلى المشكلة من أجل تحديد رد الفعل المناسب لمواجهتها و تجنب تكرار حدثها في المستقبل.</p> | <p>دراسة نظريه</p> | <p>لا يوجد فروض</p> | <p>تحليل السبب الجذري RCA<br/>دوره حياه عمليه المراجعة<br/>Audit life cycle<br/>اليات و ادوات RCA<br/>مزايا و تحديات تطبيق اسلوب RCA<br/>المراجع الداخلي</p> | <p>تسعى الدراسة إلى تناول استخدام اليات و ادوات RCA في مراحل عمليه المراجعة</p> | <p><b>Butler, D., (2016)</b><br/><b>تحليل السبب الجذري RCA و دوره حياه عمليه المراجعة</b></p> | <p>2</p> |
|--|--------------------|---------------------|--|---|---|----------|



|  |                    |                     |   |   |   |          |
|--|--------------------|---------------------|---|---|---|----------|
| <p>- ظهرت محاسبة استهلاك الموارد RCA نتيجة دمج بين نظام التكلفة على اساس النشاط و محاسبة التكلفة الألماني و الذي تطور نتيجة عدم كفاءه نظم المحاسبة التقليدية بالأخص المتعلقة بمحاسبة التكاليف و عدم قدره المديرين على توفير المعلومات الضرورية لعملية اتخاذ القرار.</p> <p>- يعرف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA على انه احد نظم المحاسبة الإدارية، يقوم على تقسيم التكاليف إلى ثابتة و متغيره و يدعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال توفير معلومات دقيقة تساعد في تحديد حجم الانتاج و الموارد الغير مستغله بدقه و التالي يتم اتخاذ القرار على اساس بيانات سليمة.</p> | <p>دراسة نظريه</p> | <p>لا توجد فروض</p> | <p>المحاسبة الإدارية</p> <p>محاسبة التكاليف</p> <p>محاسبة استهلاك الموارد RCA</p> <p>التكلفة على اساس النشاط</p> <p>ABC</p> | <p>يهدف البحث إلى اظهار اهمية المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في قياس الموارد و الطاقات الإنتاجية الغير مستغله بدقه و بالتالي المساعدة في اتخاذ القرار على اساس سليم.</p> | <p><b>OKutmus, E., (2015)</b></p> <p><b>المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA لبعده التكلفة و cost dimension و تطبيقها في مصانع تصنيع الزجاج.</b></p> | <p>3</p> |
|--|--------------------|---------------------|---|---|---|----------|

## ثانيا : تقييم الدراسات السابقة وإستخلاص الفجوة البحثية

تتناول الدراسة الحالية بالبحث والتحليل أثر تحليل العلاقة بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد

وتكاليف مسار تدفق القيمة علي عملية المراجعة الخارجية وذلك من خلال التالي : -

- محاولة إستخدام أساليب إدارية حديثة في تمنية تكلفة الإنتاج والخدمات وتطوير وتحسين عملية المراجعة الخارجية

- تركز الدراسة الحالية علي اهمية المعلومات المتولدة من التكامل بين النظامين والتي تساهم في تطوير دور المراجعة الداخلية ومن ثم تحسين دور المراجعة الخارجية

**ومن خلال نتائج الدراسات السابقة والدراسة الحالية رأي الباحث بأن الفجوة البحثية تتمثل في التالي : -**

1- عدم وجود دراسات تناولت موضوع تحليل العلاقة نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة وأثره علي عملية المراجعة الخارجية ، كما تعد هذه أول دراسة للقطاع الصناعي المصري - وفي حدود علم الباحث

2- إختبار العلاقة بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة وعملية المراجعة الخارجية

3- محاولة التوصل إلي نموذج محاسبي مقترح لتحسين عملية المراجعة الخارجية في ضوء العلاقة بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تكلفة مسار تدفق القيمة في القطاع الصناعي المصري

4- يرى الباحث أن الدراسات السابقة لم تتعرض للتأثير المتبادل بين المراجعة الخارجية ونظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) بهدف إضافة قيمة للمنشأة، كذلك لم تتناول الربط بين المعلومات التي يجب أن توفرها هذه النظم وتطوير نشاط المراجعة الخارجية في المنشأة، وتحاول الدراسة الحالية إيجاد علاقة تكاملية ذات تأثير متبادل بين المراجعة الخارجية ونظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) بهدف إضافة قيمة للمنشأة، وذلك عن طريق الاستفادة من المعلومات التي توفرها أدوات إدارة التكلفة وتساهم في إدارة المخاطر الإستراتيجية والتنبؤ بها والسيطرة عليها، ودعم أهداف التطور في المراجعة الداخلية، وذلك في ضوء المنهج المؤسس على الخطر، الأمر الذي يتطلب ضرورة الكشف عن الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في إطار التكامل المقترح بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) وذلك بهدف إضافة قيمة للمنشأة والمعلومات الرقابية الخاصة بها وهذا ما حدا بالباحث نحو كتابة موضوع البحث.

## المبحث الثاني

### إنعكاسات التكامل بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة علي المراجعة الخارجية

#### تمهيد:

يتناول هذا المبحث طبيعة العلاقة بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة والمراجعة الخارجية على أساس المخاطر، وكيفية الاستفادة من مزايا التكامل بينهما في تحسين إدارة المخاطر في المنشأة، وتحقيق إستراتيجيتها، وبالتالي تعزيز الهدف الرئيس للمنشأة والمتمثل في تعظيم قيمتها وتحقيق قيمة لأصحاب المصالح المختلفة بما يضمن بقاء المنشأة واستمرارها في مزولة أعمالها، خاصة في ظل بيئة أعمال تتسم بحدة المنافسة، وخروج العديد من الشركات الكبرى من السوق العالمية وتعرضها للإفلاس، وذلك على النحو الآتي:

#### أولاً منهجية الدور المستحدث للمراجعة الخارجية ومدى الإعتماد علي أعمال المراجعة الداخلية:

أصبحت المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في الحياة الإقتصادية للمؤسسة ، نظرا للحاجة المتزايدة لهذه الأخيرة لتسيير نشاطها بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهدافها وإستمراريتها ويعتبر إعتماد عملية المراجعة الخارجية أمراً ضروريا ومهما لأنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة وهو الضمان لشرعة وصدق القوائم المالية ، وتستحوذ المراجعة الخارجية بمختلف أنواعها علي إهتمام الكثير من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ، سواء كانوا عملاء أو مؤسسات وشركات إقتصادية أو غيرهم من المستفيدين من خدمات المراجعة ، الامر الذي يتطلب من المراجع الخارجي أن يقدم خدمات ذات جودة عالية .

ولكي يتمكن المراجع من أداء مهامه علي أكمل وجه ، عملت المنظمات المهنية الدولية المختصة بتنظيم هذه المهنة علي سن مجموعة من المعايير المنفق عليها دوليا التي حددت إطار للمراجعة الخارجية بحيث ساهمت علي زيادة تحكيم وترشيد هذه المهنة بحيث يصبح لمزولي مهنة المراجعة منهجية علمية وعملية يتتبعونها أثناء تأديتهم لمهامهم ، ومنها المعيار المصري رقم (610) الخاص بإعتماد المراجع الخارجي علي أعمال المراجع الداخلي وطالما يتجة عمل كل من المراجع الخارجي والداخلي إلي نفس النهاية - إنتاج بيانات محاسبية حقيقية ووجود مراقبة داخلية دقيقة فإن كل مجهود يجب أن يبذل معا لتجنب الأزدواج والحصول علي ما هو أفضل من خلال التكامل السليم للأنشطة بينهما

وبهذا أصبحت مهنة المراجعة الداخلية تخوض في أعرق التفاصيل في محاولة منها لتوفير تأكيدات عن استمرارية وقدرة المنشأة على الاستجابة للمخاطر والفرص المختلفة، والقدرة على إضافة قيمة على المدى القصير، والمتوسط، والطويل (Friedman & Margolis, 2013, p. 27). وباتت وظيفة المراجع الداخلي (IA) جزءاً هاماً من الهيكل التنظيمي للمنشآت، وتم اعتبارها نشاطاً مضيفاً للقيمة، ومن أهم أدوات الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على

أنشطة المنشأة، وكان من أهم مظاهر هذه التطورات التركيز على إدارة المخاطر التي أصبحت ضرورة ملحة وعنصراً مهماً لاستمرارية المنشأة، وجزءاً أساسياً من الإدارة الإستراتيجية لأي منشأة (متولي، 2014، ص233).

ولقد تم التأكيد على أهمية المراجعة الداخلية في مجموعة متنوعة من التشريعات مثل قانون Sarbanes Oxley (2002) في الولايات المتحدة الأمريكية؛ حيث أدت موجة انهيار الشركات والفضائح المالية الأخيرة إلى زيادة التركيز على المراجعة الداخلية باعتبارها نشاط مهم للمنشآت وتلعب دوراً أساسياً في مساعدة الإدارة على تحقيق أهداف الشركة؛ كما توفر تأكيد مناسب على أن الإدارة نفذت نظام الرقابة الداخلية بشكل كافي لمنع المخاطر؛ بالإضافة إلى ذلك، فالمراجعة الداخلية مطالبة بتقديم خدمات استشارية داخلية لجميع مستويات المنظمة تتعلق بالتدريب وتقديم النصائح والاستشارات والتسهيلات (Ndukwe O. Dibia, 2016, p.76).

يلاحظ الباحثين أن المراجعة الداخلية، ظهرت كمهنة، وعلى مر السنين كانت تتطور للوفاء بالاحتياجات المتغيرة للمنشآت. إذ كانت تركز في البداية على قضايا المحاسبة، وقد توسع نطاقها ومهامها في الوقت الحاضر لتصبح وظيفة تسعى لتحسين عملية إدارة المخاطر وتحسين فعالية الحوكمة (Munteanu, V., & Zaharia, D. L., 2014, p.2240).

ويشير التعريف القديم للمراجعة الداخلية إلى أنها وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنشأة، بهدف مساعدة أفراد الإدارة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمعلومات المتعلقة بفحص الأنشطة، ويركز هذا التعريف على أهم أهداف المراجعة وهو توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة (بوظورة، وسميلي، 2017، ص16).

ويرى (سرور، 2014، ص20-21) أن التطور في مفهوم ونطاق وأهداف المراجعة الداخلية قد مر بثلاثة مراحل هي:

### **مرحلة التوكيد الإداري والمحاسبي:**

وفي هذه المرحلة تمثل دور المراجعة الداخلية في التحقق والفحص والتقييم المالي والمحاسبي وتقييم مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية والضبط الداخلي، بهدف حماية أصول وممتلكات المنشأة والتأكد من دقة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى.

### **مرحلة التوكيد الشامل:**

وفي هذه المرحلة تمثل دور المراجعة الداخلية في التحقق والتقييم والرقابة لكافة أنشطة المنشأة بما فيها أنشطة الرقابة الفرعية، حيث تنوعت في تلك المرحلة أنشطة المراجعة الداخلية لتشمل المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية والمراجعة البيئية والاجتماعية للمنشأة، وذلك بهدف تحقيق الكفاءة والفاعلية الإنتاجية.

### **مرحلة التوكيد والبناء:**

وفي هذه المرحلة برزت المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة فهي تقوم بدورها كنشاط تأميني بصفة أساسية، وكنشاط استشاري للمستويات الإدارية المختلفة من خلال الاتصال وتبادل المعلومات بهدف مساعدة الإدارة العليا والإدارات المختلفة في تقييم المخاطر وأساليب إدارتها وتحسين مستوى الجودة في الأداء والالتزام بأطر الحوكمة، بهدف إضافة قيمة حقيقية وهو ما يمثل دوراً استراتيجياً للمراجع.

وقد عرفت المراجعة الداخلية حديثاً بأنها "نشاط تأكيدي واستشاري مستقل يتم تصميمه بغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة ومساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية عملية إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات". (The IIA, 2013).

وبالتالي فإن التوجه الحديث للمراجعة الداخلية يقدم صورة جديدة للمهنة في اتجاهات عدة تشمل: ( Okodo, D., Momoh, M. A., & Yahaya, A. O. 2019. p47)

المراجعة الداخلية نشاط موضوعي ومستقل ولا يتم تأسيسه بالضرورة داخل المنشأة، حيث يمكن أن يتم الاستعانة بمصادر خارجية للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية (Outsourcing Internal Audit).

التأكيد على أن نطاق المراجعة الداخلية يشتمل على الأنشطة الاستشارية، لذا فإن التوجه الجديد للمراجعة الداخلية يقدم المهنة على أنها موجهة لخدمة العميل.

التأكيد الصريح على أن المراجعة الداخلية تستهدف إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها لذا تؤكد على الإسهام الجوهري للمراجعة الداخلية بالنسبة للمنشأة.

يفترض التوجه الحديث أن أدوات الرقابة لا تتواجد إلا لمساعدة المنشأة على إدارة المخاطر وتعزيز الحوكمة، وهذا المنظور يعمل على توسيع نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشتمل على إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

وقد اتسع مفهوم ونطاق وأهداف مهنة المراجعة الداخلية ليتضمن نطاق المراجعة الداخلية أبعاداً جديدة، فبالإضافة إلى دوره التقليدي القائم على حماية أصول المنشأة والتوكيد على صحة البيانات المالية والمحاسبية وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بها، تم إضافة دوراً جديداً ذو بعد استراتيجي وهو الدور البنائي القائم على تقييم مدى الالتزام بأطر الحوكمة وتقييم المخاطر ومدى الفعالية في إدارتها وكفاية إجراءاتها والمشاركة بالتوصيات وتقديم الاستشارات للمستويات الإدارية المختلفة لتحسين الأداء دون المشاركة في التنفيذ بهدف إضافة قيمة حقيقية للمنشأة (Hussein Nabulsi, Hani M. Haidoura, 2018, p. 52).

وأصبحت عمليات المراجعة الداخلية تتكون من جميع التدابير التي اتخذتها المنظمة لغرض حماية مواردها من الضياع والاحتيال وعدم الكفاءة؛ وضمان دقة وموثوقية البيانات المالية والتشغيلية؛ ضمان الامتثال لسياسات المنشأة؛ وتقييم مستوى الأداء في كل وحدات المنشأة.

- كما يتمثل الهدف الأساسي لوظيفة المراجعة الداخلية في أي منشأة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه المنشأة، والمتمثلة في التالي: (بوطورة، وسمايلي، 2017، ص17)
- زيادة قيمة المنشأة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية المنشأة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية.
  - التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعية والالتزام بها وتقييم أداء الأفراد بشكل عام والمحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال ، و منع الغش والتلاعب والحد من ارتكاب الأخطاء
  - تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية والتأكد أن المعلومات الواردة فيها مطابقة للواقع.
  - التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد المجالات اللازمة للمراجعة الخارجية.و القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.و المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.
  - مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر و تقييم الهيكل التنظيمي لاسيما عند حدوث تغيرات في الواجبات والأهداف والمسؤوليات وتفويض السلطات.
  - ويرى (Stewart & Subramaniam, 2010, p.331) أن التطور الذي عرفته المراجعة الداخلية أدى إلى تغيير أهدافها، ومتطلبات نجاحها ايضاً، ويتناول الباحث ذلك كما يلي:
- أصبح هدف المراجعة الداخلية مساعدة أعضاء الإدارة في القيام بمسئولياتهم بكفاءة من خلال تزويدهم بنتائج تحليل الأهداف، وتقييم الأداء، والتوصيات والتعليق الكافي عن نتائج فحص الأنشطة (( Newman, W., & Comfort, M. 2018, p.1). ويتطلب ذلك من المراجعة الداخلية التعمق في عمليات المنشأة وأنشطتها التشغيلية، وأن يعمل المراجع الداخلي محلاً إنتقادياً في خدمة أغراض الإدارة، وبالتالي اتسع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل الفحص التحليلي والانتقادي لكافة الأنظمة والأنشطة في جميع الإدارات والمواقع في جميع أنحاء المنشأة ( Friedman & Margolis, 2013, p. 27-39).
- ومن المجالات الجديدة والمختلفة في اعمال المراجعة الداخلية مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة بهدف تقديم خدمات عميقة للإدارة. وتتوقف فعالية قيام المراجعة الداخلية بهذه الأعمال علي ما يلي: ( Hussein Nabulsi, Newman, W., & Comfort, M. 2018, p.1 ((Hani M. Haidoura, 2018, p.52-60) (محاريق، هاني أحمد، 2013، ص79-80).
- جودة معايير المراجعة الداخلية المطبقة والتي يجب أن تلائم طبيعة المنشأة. تفكير المراجع كإداري يتصف تفكيره بالشمول الاهتمام بالعمليات والأنشطة إلى جانب المجال المالي والمحاسبي.

- الاهتمام بإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية تمتلك القدرات والخبرات والمهارات المتنوعة. ومركز المراجع داخل المنشأة ومستوى دعم الإدارة وتقدمها لدور المراجعة الداخلي التأهيل العلمي والعملية للمراجع.
  - المستوي التنظيمي للمراجع الداخلي، وطرق اتصال المراجع بالإدارة وكيفية انتقال التقارير وتبادل المعلومات). تطبيق مفاهيم مراجعة التشغيل والعمليات للحصول على تفهم كامل للعمليات والأنشطة لتقييم جودة وكفاية الأداء وتحديد فرص التحسين الممكنة وتقديم التوصيات بشأنها.
  - اعتماد مدخل المراجعة الداخلية علي أساس الخطر بحيث تساعد المراجعة الداخلية علي إنجاز أهداف المنشأة من خلال مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة و تبني وسائل وأساليب فنية جديدة في المراجعة مثل استخدام الفحص والتحليل العلمي والاحصائي، وأسلوب الملاحظة أو المشاهدة الفعلية والمناقشات والمقابلات الشخصية.
- تتمثل المخرجات المختلفة في اختلاف تقارير المراجعة الداخلية الجديد شكلاً ومضموناً. من حيث الشكل: اختلاف توقيت تقديم التقرير حيث قد تكون هذه التقارير مرحلية تلقي الضوء علي المشكلات والمعوقات التي واجهت المراجع واقتراح التوصيات والإجراءات المصححة الواجب إتباعها، اختلاف درجة التفصيل في التقرير حيث تزيد درجة التفصيل في حالة مراجعة الأنشطة والعمليات عن حالة المراجعة المالية، اختلاف الجهة المستفيدة من بيان مواطن الضعف ومقترحات العلاج المناسبة، واختلاف في طريقة عرض التقرير بحسب الفحص والتحليل للنشاط محل المراجعة.
- ومن حيث الاختلافات في المضمون: تتمثل في اشتمال التقرير الجديد علي اهتمامات أخرى مثل: معوقات العمليات والأنشطة واختناقات خطوط الإنتاج وطرق تحسين الأعمال، عيوب الهيكل التنظيمي ومساوئ التخطيط، مدي تحقيق الأنظمة لأهدافها، أكفاً استخدام ممكن لإمكانيات المشروع، أكفاً طرق الرقابة، ومشكلات نظم الاتصال والمعلومات في المشروع وأسبابها.
- أما عن دور المراجعة الداخلية في الإدارة الشاملة للمخاطر يتمثل في إعتبار المراجعة الداخلية من أهم أدوات الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على أنشطة المنشأة، والتركيز على إدارة المخاطر باعتبارها عنصراً مهماً لاستمرارية المنشأة، وجزءاً أساسياً من الإدارة الإستراتيجية للمنشأة، وهذا يتطلب أن يكون المراجع الخارجي قادراً على إدراك التفاصيل المهمة لعمليات المنشأة، ورصد المخاطر التي تواجهها مع الاتصال بالإدارة بالطريقة المناسبة، وفي الوقت المناسب، ومتابعة هذه المخاطر بشكل مستمر، وهو ما يستدعي تفعيل المراجعة الداخلية في ظل إدارة المخاطر، وذلك بهدف تجنب أو تخفيض الآثار السلبية للمخاطر التشغيلية والمالية والإدارية، الأمر الذي يساهم في إضافة قيمة حقيقية لأصول ودخل المنشأة والمعلومات المتعلقة بها (متولي 2014، ص234).

وعرف معهد المراجعين الداخليين إدارة المخاطر على أنها "هيكل متناسق أو عمليات مستمرة عبر الوحدة الاقتصادية ككل لتحديد وتقييم والتقرير عن الاستجابات والفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق الاهداف" ( IIA, 2013, ) (p.16)

وفي نفس الاطار قامت لجنة Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way (Commission (COSO. 2004) بنشر المفاهيم الرئيسية للإطار المتكامل في إدارة مخاطر المشروع ERM والتي تشير إلى أن عملية إدارة المخاطر تتعامل مع المخاطر والفرص التي تؤثر على خلق القيمة أو الحفاظ عليها، كما اكدت تعديلات اللجنة على ضرورة ان تأخذ المنشآت المخاطر في اعتبارها عند وضع الاستراتيجيات وقيادة الأداء. (COSO. 2016). وعرف الاطار إدارة مخاطر المشروع ERM على "أنها عملية تنفذ بواسطة مجلس إدارة المنشأة والادارة والأفراد لتطبيق الاستراتيجية الموضوعة عبر المنظمة بهدف تحديد الاحداث المحتملة التي قد تؤثر على أدائها ليكون ضمن المخاطر المقبولة وذلك لتحقيق الأهداف تتعلق بلوغ الأهداف الإستراتيجية عالية المستوى ودعمها ودعم كفاء وفعالية إستخدام الموارد ، والإعتماد علي التقارير ، والإمتثال للقوانين والأنظمة المطبقة هذا وقد توسع مفهوم ((ERM ليشمل جميع أنواع المخاطر، على سبيل المثال المخاطر التشغيلية، المخاطر الاستراتيجية، المخاطر السياسية، مخاطر التكنولوجيا، المخاطر القانونية، المخاطر المالية، مخاطر السمعة ومخاطر رأس المال البشري. وغالباً ما تتناول الأدبيات أربعة أنواع من المخاطر، وهي: المخاطر المالية، ومخاطر تكنولوجيا المعلومات، والمخاطر التشغيلية، والمخاطر الاستراتيجية ( Odoyo, F. S., Omwono, G. A., & Okinyi, N. O. 2014 ) (p.172).

وتقع مسؤولية إدارة المخاطر في المنشأة على عاتق مجلس الإدارة، وفي الواقع يفوض المجلس الإدارة التنفيذية للقيام بالمهام والمسئوليات الخاصة بإدارة المخاطر، وفي سبيل قيامها بهذا الدور وحتى تستطيع الوفاء بهذه المسؤولية فإنها تحتاج إلى خدمات معينة تتمثل في خدمات التأكيد وخدمات المراقبة والخدمات الاستشارية، وتعد المراجعة الداخلية المصدر الرئيسي التي يمكن الاستعانة به لأداء مثل تلك الخدمات، وفي ظل هذه التوجهات برز مفهوم المراجعة على أساس المخاطر كمنهجية تساعد المراجع الداخلي على أن يقدم تأكيداً موضوعياً على فعالية إدارة المخاطر (متولي 2014، ص233).

إن تطور مفهوم المراجعة الداخلية من شأنه إحداث تطوير في أهدافها، فلقد أصبح من أهم أهداف المراجعة الداخلية تحسين عملية إدارة المخاطر وتحسين فعالية الحوكمة. وقد نص المعيار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية رقم (IIA, 2017, 2120) على انه يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيّم مخاطر المنشأة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر الى:



- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة. و موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية و فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.

- حماية الأصول والامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود

أن هدف المراجعة الداخلية على أساس المخاطر يتمثل فيما يلي: (راضي، 2014، ص11).

1. التأكيد على أن عمليات الإدارة الشاملة للمخاطر التي تقوم بها الإدارة داخل المنشأة تعمل بالشكل المتوقع والتأكيد على أن عمليات الإدارة الشاملة للمخاطر مصممة بشكل جيد.

2. التأكيد على أن استجابات الإدارة للمخاطر الموجودة تتم بشكل مناسب وفعال لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول و التأكيد على أنه يوجد إطار جيد من أدوات الرقابة كاف لتخفيض هذه المخاطر

3. في حين أن مشاركة المراجعة الداخلية في الإدارة الشاملة للمخاطر يمكن أن يضيف قيمة للمنشأة، إلا ان مشاركة المراجع الداخلي في ذلك قد يشكل خطر على استقلاله وموضوعيته.

وإدراكاً لهذا الاحتمال، فقد أصدر معهد المراجعين الداخليين ورقة تحدد الأدوار الأساسية للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام إدارة مخاطر المنشآت، وتلك الأدوار التي لا ينبغي أن تضطلع بها وظيفة المراجعة الداخلية، ويمكن تناولها كما يلي: (( IIA, 2009, Simion, D., et. al. 2018. p.57-60))

### الدور التوكيدي للمراجع الداخلي:

يعد الدور التوكيدي هو الدور الرئيس للمراجع الداخلي وهو دور مستقل وموضوعي، ويتحدد هذا الدور بما يلي:

**مراجعة عملية المخاطر الرئيسية:** وذلك من خلال التحقق من عملية بناء وتطوير مؤشرات للمخاطر الرئيسية ذات الأهمية والتأثير الأكبر على المنشأة، والتأكد من أنه تم تحديدها ويتم مراقبتها بشكل مستمر، ومن ثم تحليلها وتقييمها وترتيبها حسب أولوياتها. وكذلك التأكد من أنه قد تم تطبيق الاستجابة المناسبة والفعالة لهذه المخاطر. ويقوم المراجع الداخلي أيضاً بالتأكد من مدى فاعلية خطة التعامل مع المخاطر، وان هذه الخطة قد حددت الخيارات والانشطة للتعامل مع المخاطر، وأن تكون خطة التعامل مع تلك المخاطر متوافقة مع الأهداف التشغيلية لكل ادارة من الادارات المختلفة داخل المنشأة. كما يقوم بالتأكد من أن مسؤولية التعامل مع كل خطر من هذه الاخطار قد حدد بشخص يمتلك الصلاحيات المناسبة ويكون قادراً على تنفي لك التعامل بشكل فعال خلال الوقت المحدد لتنفيذه.

**تقييم عملية رفع التقارير:** تقوم إدارة المخاطر برفع التقارير في الوقت المناسب، بحيث تتضمن المخاطر الجديدة والمتوقعة والوضع الحالي للمخاطر الموجودة. يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من أن عملية رفع تقارير إدارة المخاطر تتم بشكل دوري ومنتظم. وان توجه هذه التقارير لمجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه واي جهة اخرى

مستفيدة من هذه التقارير كالإدارة العليا والمستثمرين والجهات الرقابية من أجل الحصول على صورة دقيقة عن هذه المخاطر.

**تقديم توكيد بأن المخاطر قد تم تقديمها بشكل ملائم من قبل المراجع الداخلي:** يقوم المراجع الداخلي بعملية مراجعة وتقييم المخاطر المتعلقة بالنشاط محل المراجعة بما يمكنه من تقديم رأي مستقل وموضوعي حول مدى كفاية الرقابة الداخلية، وبالتالي تقديم تأكيد حول مدى نجاح النشاط محل المراجعة في تحقيق أهدافه.

**تقديم توكيد حول عمليات إدارة المخاطر:** يأخذ في الاعتبار مراحل عملية إدارة المخاطر من تحديد وتحليل وتقييم المخاطر، ووضع خطط لمعالجتها ومراقبتها، مع الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية لإدارة المخاطر، كأن تكون إدارة المخاطر جزء من عملية اتخاذ القرار وجزء من أنشطة المنشأة، وأن تتكيف إدارة المخاطر مع هذه الأنشطة، وانها تأخذ بعين الاعتبار المنظومة الثقافية للمنشأة وتساهم في تطوير وتحسين أنشطة عملياتها.

**الدور الاستشاري للمراجع الداخلي:** (Simion, D., et. al. 2018. p.59)

وهو الدور الذي قد يقوم به المراجع الداخلي ولكن بحذر؛ ويقوم المراجع الداخلي بهذا الدور من خلال عدة مهام نوجز أمثلة لها كما يلي:

- **تسهيل عملية تحديد وتقييم المخاطر:** حيث يقدم المراجع الداخلي نصيحته للإدارة بناءً على خبراته ومهاراته للمساهمة في تحديد وتقييم المخاطر.
- **تدريب الإدارة على التعامل مع المخاطر:** وذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بخلق الظروف المناسبة للموظفين لتمكينهم من فهم المخاطر وبالتالي تعزيز مهاراتهم في التعامل معها.
- **تنسيق أنشطة إدارة المخاطر:** ويتطلب هذا الدور العناية الفائقة من أجل المحافظة على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.
- **تجميع تقارير إدارة المخاطر:** يتم تجميع تقارير المخاطر من الإدارات المختلفة بهدف عرضها، ويعتمد هذا الدور على تنسيق أنشطة إدارة المخاطر ومن ثم عملية شرح متطلبات كتابة التقارير لكل إدارة.
- **تطوير منهجية إدارة المخاطر:** يعتبر هذا الدور أيضاً من الأدوار القريبة جداً لدور الإدارة، ولذلك على المراجع الداخلي أن يكون حريصاً جداً قبل القيام به، و يقوم المراجع الداخلي بهذا الدور من خلال تحليل منهجية إدارة المخاطر ومدى احتياجها للتطوير واقتراح خطة للإدارة للقيام بالتغيرات المناسبة.
- **تحفيز الإدارة لتأسيس قسم إدارة المخاطر:** يقوم المراجع بإظهار مدى أهمية وجود إدارة للمخاطر لجميع المعنيين باتخاذ القرار والمتأثرين فيه، وتحفيزهم للعمل على إنضاج نشاطاتها، وهذا الدور قد يكون استشاري وقد يكون تأكيدي أيضاً.

- **تطوير استراتيجية إدارة المخاطر وتقديمها لمجلس الإدارة للموافقة عليها:** حيث يقوم المراجع الداخلي بتأسيس استراتيجية لإدارة المخاطر إن كانت غير موجودة أو تطويرها إن كانت موجودة وكذلك تدعيم سياسات وإجراءات نشاطاتها، وقد يقوم المراجع الداخلي بإشراك إدارات أخرى في المنشأة بهذه العملية بما يساهم في فهم أفضل لأهميتها.

### **الدور الذي لا يجب أن يقوم به المراجع الداخلي:**

إن قيام المراجع الداخلي ببعض الأدوار الخاصة بإدارة المخاطر قد يؤثر على استقلاليته وموضوعيته، كالقيام بتحديد مستوى المخاطر المقبولة لدى المنشأة، أو القيام بفرض عمليات إدارة المخاطر. أيضاً من الأدوار التي ينبغي أن لا يقوم بها المراجع الداخلي تنفيذ خطط التعامل مع المخاطر واتخاذ القرارات بشأنها وهي أدوار يجب أن تقوم بها إدارة المنشأة، وكذلك أي دور قد يحمل المراجع الداخلي المسؤولية عن إدارة الخطر كما نص المعيار رقم (2120) على أنه "عندما يساعد المراجعون الداخليون الإدارة في وضع أو تحسين مسار إدارة المخاطر فإنه يجب عليهم أن يمتنعوا عملياً عن الاضطلاع بأي مسؤولية في إدارة المخاطر" Mirelle Hanskamp,et,al, 2020, p,67.

أما عن أثر عمل المراجعين الداخليين علي عملية المراجعة الخارجية تتمثل في إعتبار وظيفة المراجعة الداخلية للوحدة الاقتصادية أحد المتغيرات الهامة من ضمن العناصر التي دراستها عن طريق المراجع الخارجي عن تخطيط وأداء عملية مراجعة القوائم المالية ، والجدير بالذكر أن فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملية المراجعة الخارجية مرتبطان ببعضهما البعض بشكل عكسي، فكلما تزايدت فاعلية المراجعة الداخلية يمكن أن ينخفض نطاق عملية المراجعة الخارجية ، أن عمل المراجعين الداخليين قد يؤثر علي طبيعة وتوقيت ومدى عملية المراجعة الخارجية ، بما في ذلك **Marc Eulerich,et al,2019,p1678** :-

- الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي عند فهم نظام الرقابة الداخلية
  - الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي عند تقدير مخاطر المراجعة
  - الإجراءات الأساسية التي يقوم بها المراجع الخارجي
- ويري الباحث فإذا ماقرر المراجع الخارجي بعد ذلك قبول تأثير عمل المراجعين الداخليين علي عملية المراجعة ، فإنه يجب عليه أن يحدد مدى هذا التأثير في عملية المراجعة الخارجية ، وعلي الرغم من أن عمل المراجعين الداخليين يمكن أن يكون له تأثير علي إجراءات المراجع الخارجي إلا انه يجب عليه أن يقوم بأداء إجراءات المراجعة المناسبة للحصول علي ما يكفي من أدلة المراجعة لدعم تقرير المراجعة ، وهذه الأدلة يتحصل عليها المراجع الخارجي من خلال المعرفة الشخصية مباشرة ، والتي تتضمن التحقق المادي والملاحظة ، والحساب والفحص يكون بشكل عام أكثر إقناعاً من المعلومات التي يحصل عليها المراجع بطريقة غير مباشر عن طريق المراجعين الداخليين

كما أشار المعيار المراجعة الأمريكي رقم (65) في الفقرة (19) أن مسؤولية إبداء الرأي حول القوائم المالية هي من مسؤولية المراجع الخارجي بالكامل ، وفي حالة إعتناء علي عمل المراجعين الداخليين لا يمكن أن يتقاسم المسؤولية حول إبداء الرأي مع المراجعين الداخليين بل تظل هذه المسؤولية بالكامل تقع علي عاتق ثانياً: تقييم وإختبار مدي فاعلية أعمال المراجعين الداخليين من وجهة نظر المراجعة الخارجية .

عندما يقوم المراجع الخارجي بتقييم وإختبار فاعلية عمل المراجعين الداخليين يتبغى عليه كما هو محدد له في الفقرة رقم (25) أن يأخذ في الأعتبار عوامل تتعلق بالمراجعين الداخليين **Yu-Tzu Chang,et** - :.,al,2019,p234

- ملائمة مجال ونطاق المراجعة الداخلية لتحقيق أهدافها
- كفاية أوراق عمل المراجعة الداخلية في توثيق العمل المؤدي وماتتضمنة من أدلة إثبات علي الإشراف والمتابعة والمراجعة
- ملائمة الإستنتاجات التي تم توصل إليها من الأدلة التي تم جمعها مع الظروف المالية المحيطة
- مطابقة تقارير المراجعة الداخلية مع نتائج العمل المؤدي التي تم التوصل إليها من أجل القيام بعملية التقييم ، يجب علي المراجع الخارجي إختبار بعض أعمال المراجعة الداخلية والتي تتعلق بالتأكدات الهامة في القوائم المالية ، وهذه الإختبارات يمكن أن تتم من خلال إختبار بعض من نظم الرقابة الداخلية ، العمليات أو الأرصدة التي قام المراجعون الداخليون بمراجعتها أو إختبار نظام رقابة أو عمليات أو أرصدة مماثلة ولم يتم المراجعون الداخليون بمراجعتها ، وفي أي الحالتين يجب علي المراجع الخارجي أن يقارن نتائج إختبارة مع نتائج عمل المراجعين الداخليين وأن مدي عملية الإختبار هذه تعتمد علي الظروف الموجود وأن تكون هذه الإختبارات كافية لتمكن المراجع الخارجي تقييم جودة وفاعلية عمل المراجعين الداخليين الذي قرر إعتباره في عملية المراجعة الخارجية
- ثانياً: العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية في ضوء معيار المراجعة المصري والدولي رقم (610) بعنوان مدى اعتماد المراجعة الخارجية على أعمال المراجع الداخلي:**
- وتتلخص العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات في ضوء معيار المراجعة المصري والدولي رقم (610) مدى اعتماد المراجعة الخارجية على أعمال المراجع الداخلي:
- تحدد الإدارة دور المراجعة الداخلية وتختلف أهدافها عن تلك التي يحددها مراقب الحسابات الذي يتم تعيينه لإعداد التقارير بصورة مستقلة على القوائم المالية. وتتنوع أهداف وظائف المراجعة الداخلية طبقاً لمتطلبات الإدارة، في حين يكون الاهتمام الرئيسي لمراقب الحسابات هو ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.
- غالباً ما تتشابه بعض سبل تحقيق أهداف كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وبالتالي في إن بعض جوانب المراجعة الداخلية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية.

- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المنشأة، وبغض النظر عن درجة استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية إلا إنها لا تستطيع تحقيق نفس درجة الاستقلالية كما هو مطلوب من مراقب الحسابات عند إبداء الرأي على القوائم المالية، حيث يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية الكاملة عن رأي المراجعة الذي يتم إبدائه، ولا يقل استخدام أي من أعمال المراجعة الداخلية شيء من هذه المسؤولية. وكل الأحد بالحر الشخصية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية تظل أحكام مراقب الحسابات ، يجب على المراقب الحصول على تفهم كاف عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من اجراءات المراجعة.
- وغالباً ما تؤدي اعمال المراجعة الداخلية الفعالة إلى اجراء تعديل في طبيعية وتوقيت عملية المراجعة والإقلال من مدى إجراءات المراجعة التي يقوم المراقب بأدائها ولكنها لا تحذفها كلياً. ومع ذلك ففي بعض الحالات بعد دراسة أنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن يقرر المراقب أن هذه الانشطة لن يكون لها تأثير على إجراءات المراجعة الخارجية.
- يجب على مراقب الحسابات عمل تقييم لمهام المراجعة الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة المراجعة الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به مراقب الحسابات.
- سيؤثر تقييم مراقب الحسابات لوظيفة المراجعة الداخلية على حكم المراقب المتعلق باستخدام أنشطة المراجعة الداخلية عند عمل تقييم للخطر وبالتالي يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية الإضافية.
- لعرض الحصول على تفهم لوظيفة المراجعة الداخلية والقيام بعمل تقييم لها، تؤخذ المعايير الهامة التالية في الاعتبار:
 

**الوضع التنظيمي:** موقع أنشطة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة وتأثير هذا على موضوعيتها، وفي الحالة المثالية، تقوم أنشطة المراجعة الداخلية برفع التقارير لأعلى مستوى من الإدارة ولا تقوم بأداء أية أعمال تنفيذية أخرى، ويجب دراسة أية قيود أو محاذير تفرضها الإدارة علي أعمال المراجعة الداخلية بعناية شديدة، وعلى وجه الخصوص يجب أن يتمتع المراجع إلى داخلي بحرية كاملة للاتصال بمراقب الحسابات.

**نطاق العمل:** طبيعة ومدى المهام المكلفة بها المراجعة الداخلية، ويكون المراقب أيضاً بحاجة لدراسة ما إذا كانت الإدارة تستجيب للتوصيات المراجعة الداخلية وكيفية توثيق ذلك.

**الكفاءة الفنية:** ما إذا كانت أعمال المراجعة الداخلية يقوم بها أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً. ولديهم الكفاءة للعمل كمراجعين داخليين ويمكن للمراقب، على سبيل المثال، فحص سياسات التعيين وتدريب الموظفين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية.

**العناية المهنية الواجبة:** ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة ويجب دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة وبرامج للعمل وأوراق العمل.

**عند التخطيط لاستخدام أعمال المراجعة الداخلية،** يكون مراقب الحسابات بحاجة لدراسة الخطة الموضوعية لأعمال المراجعة الداخلية للفترة ومناقشتها في مرحلة مبكرة قدر المستطاع. وعندما تلعب أعمال المراجعة الداخلية دوراً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات يكون من المفضل الموافقة مسبقاً

على توقيت مثل هذا العمل، ومدى تغطية أعمال المراجعة، ومستويات الأهمية النسبية، والطرق المقترحة لاختيار العينة، وتوثيق العمل الذي تم أدائه وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.

يكون الاتصال بالمراجعة الداخلية أكثر فعالية عندما تعقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة، ويكون المراقب بحاجة للإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية للحصول عليها وأن يخطر بأية أمور هامة يكشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل المراقب، وبصورة مماثلة، يخطر المراقب عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر على المراجعة الداخلية.

عندما ينوي المراقب استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية، ينبغي عليه تقييم وأداء إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا تعمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه.

يتطلب تقييم العمل المحدد للمراجعة الداخلية دراسة ملاءمة نطاق العمل والبرامج ذات الصلة وما إذا كان تقييم المراجعة الداخلية لا يزال ملائماً، ويمكن أن يشمل هذا التقييم دراسة:

1. ما إذا كان يتم أداء العمل بواسطة أفراد تلقوا التدريب الفني والمهني الكاف ولديهم المهارة اللازمة كمراجعين داخليين ويتم الإشراف على عمل المساعدين وفحصه وتوثيقه بصورة ملائمة.
2. ما إذا كان يتم الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة للتوصل لاستنتاجات معقولة.
3. ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل لها مناسبة للظروف و أن أية تقارير أعدت تتطابق نتائج العمل الذي تم أدائه.
4. أن أي استثناءات أو أمور غير عادية اكتشفت بواسطة المراجع الداخلي قدم معالجتها بشكل مناسب.

### ثالثاً: طبيعة التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف تدفق القيمة:

صنف (Mcnair et al, 2006) نظام المحاسبة عن الموارد المستهلكة ضمن أساليب قيادة التكلفة ونظام تكلفة مسار تدفق القيمة كأسلوب من أساليب قيادة القيمة، ومن ثم فإن المزج بينها سوف يساعد في ضبط وتخفيض وتحقيق دقة التكلفة من خلال استبعاد تكلفة الموارد غير المستغلة والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة دون المساس بقيمة المنتج/أو الخدمة، خاصة في ظل المنافسة الشديدة حيث يتم إدارة التكلفة ليس فقط بالاهتمام بزيادة دقة قياس التكلفة ولكن أيضاً من خلال تخفيض التكاليف مع عدم التضحية بقيمة المنتج/الخدمة التي يكون العميل على استعداد لدفع مقابل لها من وجهه نظره، ومن ثم تحقيق تنافسيه القيمة المبنية على تنافسية التكلفة.

ولذلك يوصف نظام RCA بأنه نموذج للتكلفة والموارد المستهلكة في حين يوصف نظام VSC بأنه نموذج لخلق وتدفعات القيمة، ومن ثم يوفران دعامتين مختلفتين لقياس وتنفيذ استراتيجية المنشأة، فالمنشآت التي تستخدم نظام VSC لوصف وتنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة تحتاج لنظام RCA للقياس الدقيق لتكلفة العمليات التشغيلية والموارد المستهلكة، وإلا فإن المنشأة قد تواجه مخاطر توافر معلومات غير دقيقة عن محركات التكلفة الأساسية،

كما أن المنشآت التي تستخدم نظام VSC لوصف وتنفيذ استراتيجية التميز تحتاج لنظام RCA لتحديد ما إذا كانت القيمة التي تولدها للعملاء من استراتيجية التميز تتجاوز التكلفة التي تتحملها المنشأة من هذا التميز.

وتتفق العديد من الدراسات التي تناولت موضوع إدارة التكلفة من منظور استراتيجي على ضرورة تكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد مع نظام تكلفة مسار تدفق القيمة، وذلك بسبب المنافع المتوقعة لإدارة المنشأة من تكامل النظامين، فضلاً عن المنافع المتوقعة لكلا النظامين من جهة أخرى. فقد أشارت دراسة (الصدیق، عوض الله، 2018) إلى أن التكامل بين نظام استهلاك الموارد والنظم القائمة على الخالي من الفاقد تساهم في تخفيض تكلفة الانتاج من خلال:

1. الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع الموارد المستخدمة والطاقات العاطلة، يحقق الاستخدام الأمثل للموارد.
2. تحديد كمية الموارد (حجم التكاليف المتوقعة لتنفيذ أنشطة أو عمليات معينه عند مرحلة تصميم المنتج يقود إلى تكلفة حقيقه لهذا المنتج).
3. استبعاد تكلفة الطاقة العاطلة عند تحديد تكلفة وحدة المنتج تحديد التكلفة يكون دقيق.
4. يساعد تصنيف الأنشطة إلى مضيعه وغير مضيعه للقيمة في تحديد الأنشطة غير الضرورية، مما يساعد على استبعادها.
5. التحسين المستمر في العمل ومحاولة تقليل الفاقد إلى أقل قدر ممكن يخفض التكاليف.
6. أن الإنتاج بكميات صغيرة وانتاج منتجات مختلفة إلى حد كبير في ضوء احتياجات العملاء يؤثر إيجاباً على التكاليف الكلية.
7. الشراء المتكرر للمواد الخام والقطع بشكل دفعات صغيرة حيث يتم على أثره إدخالها التصنيع مباشرة يقلل التكلفة.

وفي نفس السياق أوضح (Kaplan and Anderson, 2007 a, PP.128-129) أهمية التكامل بين المدخلين، حيث أشارا أن مدخل ترشيد الفاقد يقوم بتوفير معلومات عن وقت الدورة وجودة العمليات، لكنه لا يوفر معلومات كافية عن موارد وتكاليف الصفقات. ونظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر قياسات أخرى عن تكاليف وطاقة العمليات، وهذا يمكن من تحويل مشاريع ترشيد الفاقد إلى مال monetize من خلال تحديد أكثر الوسائل كفاءة في حل المشكلات.

ويعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على سد الثغرات الواضحة في نظام تكاليف تدفق القيمة الخالي من الفاقد المتمثلة وفقاً ل (Siliva.et.al., 2008, p.12) في الافتقار لمعلومات كمية ومالية عن الفاقد ومبادرات إزالته، حيث

يعتمد نظام تكاليف تدفق القيمة على التمييز بين تكاليف الموارد المستخدمة وتكلفة الموارد المتاحة من خلال حصر وتحديد تكاليف الموارد المستخدمة فقط مع تحويل الموارد الفائضة (الفرق بين المتاح والمستخدم) إلى فرص لزيادة المبيعات عن طريق استخدام الموارد (الطاقة) غير المستغلة في إنتاج منتج آخر يساهم في زياده الإيرادات وتعتبر المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد عن تكلفة الموارد المستخدمة هي الأساس في دراسة وتحديد تكاليف مسار تدفق القيمة (عبد الدايم، 2012، ص401).

وتحقق مسارات تدفق القيمة مجموعة من المنافع التي تؤدي إلى تعظيم القيمة المقدمة للعميل في إطار بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حيث تؤدي للتخلص من الشبكة المعقدة والمربكة لحركة الإنتاج والمتأصلة في نمط الإنتاج التقليدي القائم على أساس الدفعة الإنتاجية، وتؤدي أيضاً للتخلص من الكم الضخم وغير الضروري من المعلومات المتولدة من نمط الإنتاج القائم على أساس الدفعة الإنتاجية، حيث يكون التركيز على قدر أقل من المعلومات المتولدة من مسار تدفق القيمة والتي تركز مباشرة على مسار تدفق القيمة للمنتج. كما أن هذا التصميم التنظيمي يخلق نوعاً من التركيز على استهلاك الموارد لكل منتج أو لكل مجموعة معينة من المنتجات، كما يخفض التكلفة من خلال وفورات الوقت والمساحات المستغلة وتحسين جودة المنتج ومسار تدفقه. (Huntzinger. 2006, p.20).

**وفي تناولها لمظاهر التكامل بين نظامي (VSC، RCA) وأثره على تحسين جودة ودقة قياس تكلفة المنتج اشارت دراسة (عبد الدايم، 2014) إلى المظاهر التالية:**

1. يؤدي بناء مجتمعات للموارد بحيث يخصص مجمع لكل مورد من موارد المنشأة إلى تجانس التكاليف داخل كل مجمع. وتتبع وتحليل تكلفة الموارد المتاحة وتحديد الطاقة غير المستغلة يحقق الاستخدام الأمثل للموارد.
2. يمثل مسار تدفق القيمة مجمع لخلايا العمل التي تضيف قيمة للمنتج مما يساهم في استبعاد الخلايا غير المضيفة للقيمة. وتوزيع تكلفة كل مجمع موارد على مسارات تدفق القيمة وفقاً لمدى استهلاك كل مسار من هذه الموارد يحقق الموضوعية عند حساب تكلفة مسار تدفق القيمة
3. دقة قياس تكلفة المنتج من خلال تحميل مسار تدفق القيمة بالتكلفة الاستبدالية للموارد المستهلكة داخله، وفصل تكاليف الموارد غير المستغلة يرفع من كفاءة اتخاذ القرارات قصيرة وطويلة الأجل و يساهم هذا التكامل على الرقابة على التكاليف وإدارتها بطريقة أكثر فاعلية.
4. يقدم رؤية شاملة عن كيفية إدارة طاقة الموارد والاستخدام الأمثل لها، وتخفيض أخطاء القياس الناتجة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة مما يعظم من قيمة المنشأة.
5. يؤدي هذا التكامل إلى زيادة جودة ودقة معلومات التكاليف والحد من ارتفاع تكلفة المنتج نتيجة استبعاد تكلفة الطاقة غير المستغلة و توفير المعلومات اللازمة عن الموارد غير المستغلة وكيفية استغلالها لإنتاج منتج آخر أو التشغيل للغير مما يساهم في زيادة ربحية المنشأة



كما أشارت دراسة (الصديق، عوض الله، 2018) إلى أن التكامل بين نظام استهلاك الموارد والنظم القائمة على الخالي من الفاقد تساهم في توفير معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات من خلال ما يلي:

1. توفر معلومات أساسية حول موارد المنشأة والعلاقة بين الموارد المختلفة وتكاليف الموارد المتاحة. وتتبع كميات الموارد المستخدمة والغير مستخدمة (العاطلة) مما يوفر معلومات دقيقة تقيد في إتخاذ القرار .
  2. توفير معلومات حول كمية الموارد (حجم التكاليف المتوقعة لتنفيذ أنشطة أو عمليات معينة من مرحلة تصميم المنتج يساعد في توفير معلومات مهمة للإدارة) و تستخدم الشركات التكلفة المعيارية أو الكلية لأغراض إتخاذ القرار نتيجة لبساطتها وعدم تعقيدها.
  3. عند تحديد تكلفة وحدة المنتج إذا تم استبعاد تكلفة الطاقة العاطلة فأن ذلك يؤدي إلى دقة القرارات المتعلقة به. و تساهم الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في توفر معلومات دقيقة تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها.
  4. تصنيف الأنشطة إلى مضيفه وغير مضيفه للقيمة يوفر معلومات تساعد في إتخاذ قرار رشيد. و استنفاد موارد أقل ووجود حد أدنى من المخزون والتسليم للعملاء وفقا للمواعيد المقررة والرقابة الدقيقة على الجودة يشجع التحسين المستمر في الوحدة
  5. التبع الدقيق للتكاليف ومساراتها يؤدي إلي دقة تخصيص التكاليف علي العمليات الإنتاجية مما يوفر معلومات قيمة و مقاييس الأداء غير المالية مثل التسليم في الوقت المحدد ورضا الزبون تعتبر معلومات ذات قيمة.
- ويرى الباحث أن التكامل بين مدخل ترشيد الفاقد ونظام محاسبة استهلاك الموارد يحقق مزايا أفضل لتحديد أي العمليات والأنشطة تضيف قيمة للمنتج، وأي العمليات والأنشطة لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى التعرف على مجالات خفض التكلفة دون المساس بالخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل.

## النتائج والتوصيات

### أولا : النتائج:

1. توجد علاقة بين المراجعة الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بشكل عام، وأنه يوجد دور فعال بشكل خاص يتضح من خلال المعلومات المستمدة من التكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في تطوير الدور الاستراتيجي المستحدث للمراجعة الخارجية .
2. يلعب نظام تكلفة مسار تدفق القيمة دورا فعالا في التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة علي المنتجات حيث تعتبر كل التكاليف التي تحدث في مسار تدفق المنتج هي تكاليف مباشرة للمسار ، يتم تحميلها

للمنتجات وفقا لمعدل تدفق المنتج داخل المسار الأمر الذي يساهم في تقييم ربحية كل منتج علي حدة بالإضافة إلي ربحية المسار ككل

3. يحقق استخدام التكامل بين أنظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) تطويراً للدور الاستراتيجي المستحدث للمراجعة الخارجية

4. اتساع نطاق وظيفة المراجع الخارجي ليشمل العديد من المجالات التي تمثل مراحل اتخاذ القرار الاستراتيجي في المنشأة، وتشمل هذه المجالات: الموقف الحالي وحوكمة الشركات، والبيئة الداخلية (القوة والضعف) والبيئة الخارجية (الفرص والتهديدات) وتحليل العوامل الاستراتيجية (SWOT)، والبدايل الاستراتيجية والاستراتيجية الموصي بها والتطبيق والتقييم والرقابة.

5. إن اعتماد المنشأة على منهج التكلفة المستهدفة في تكامله مع أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، يوفر المعلومات المناسبة والتي تصلح لأن تكون مجالاً للفحص بواسطة المراجع الخارجي ، . وترتبط هذه بتدفقات القيمة والموارد المستهلكة، بالإضافة إلى تكاليف الأنشطة المضية للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة عبر سلسلة القيمة داخل المنشأة.

## ثانياً: التوصيات:

### في ضوء النتائج السابقة، خلص الباحث إلى التوصيات التالية:

1. طرح معيار مراجعة مصري جديد يكشف عن الدور المتطور للمراجعة الخارجية في مجال إدارة المخاطر التشغيلية والمالية والإدارية وآليات تطبيقه ودوره في تطوير الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، وانعكاساته على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ومن ثم جودة القوائم المالية وتقارير المراجعة الخارجية.

2. التوسع في تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) - والتي اشتملها البحث - لتوليدها معلومات ذات قيمة عالية لتحقيق متطلبات إدارة المراجعة الخارجية كأحد آليات حوكمة الشركات.

3. تنمية الوعي والشعور الإيجابي لدى أفراد المراجعة الخارجية من قبل مديري إدارة المراجعة الخارجية في حالة تطبيق التكامل بين المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) حتى يقوموا بدورهم بفاعلية والعمل على القيام بالوظائف الاستشارية والتأكيدية والإستراتيجية لخدمة جميع المستويات الوظيفية وإضافة قيمة حقيقية للمنشأة.

4. تطوير المهارات وتوسيع الإمكانات لدى أفراد المراجعة الخارجية حتى يتم اعتماد المراجع الخارجي عليها في ضوء المنهج المرتكز على المخاطر نحو تطبيق متطلبات الإدارة للقيام بالدور الفعال في المنشآت المطبقة لنظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC).

5. ضرورة وجود معهد مهني أو جمعية علمية متخصصة في البيئة المصرية تهتم بإصدار وتطوير معايير المراجعة الخارجية، والتي يمكن الرجوع إليها في الجوانب والمشكلات التطبيقية ولتؤكد على أهمية المراجعة الخارجية على المستويين الأكاديمي والتطبيق

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

#### أ. الدوريات:

1. بوطورة، فضيلة، سمايلي نوفل العيد، (2017)، دور المراجعة الخارجية في الحفاظ على القروض الممنوحة وتفعيل إيجابية إدارة المخاطر في البنوك التجارية، *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، جامعة زيان عاشور بالجلفة، مج10، ملحق، ص16.
2. سرور، عاصم محمد أحمد، (2014)، الدور التكاملية للمحاسب الإداري والمراجع الداخلي في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للمنشأة، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج18، ع2، ص 18.
3. شاهين، محمد أحمد، (2010)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص233.
4. الصديق، بابر إبراهيم، عوض الله، ليندا عليش، (2018)، أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف: دراسة ميدانية على بعض شركات الصناعات الغذائية بالسودان، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مج19، ع1، ص 103 - 118.
5. عبد الدايم، صفاء محمد، (2012)، 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 385-427.
6. عبدالرازق، سحر مصطفى محمد، (2017)، المراجعة الخارجية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج 21، ع 1، ص 1095.
7. متولي، أحمد زكي حسين، (2014)، 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*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ع3، ص 234.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

#### A) Periodicals:

1. Abuthakeer, S. S., Mohanram, P. V., & Kumar, G. M. (2010). Activity based costing value stream mapping. *International Journal of Lean Thinking*, 1(2), pp. 51-64.

2. Ahmed, S. A., & Moosa, M. (2011). Application of resource consumption accounting (RCA) in an educational institute. *Pakistan Bus Rev*, 12, pp. 55-75.
3. Batchelor, J., (2017), "Root Cause Analysis Is Transforming Audit Quality", *International Federation of Accountants (IFAC)*, IFAC.org.
4. Blocher, E. J., Stout, D. E., & Cokins, G. (2010). *Cost management: A strategic emphasis*. Includes index.
5. Clinton, D. A., & Webber, S. (2004). RCA at Copley: Here's Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting. *Strategic Finance*, October.
6. Hussein Nabulsi, Hani M. Haidoura. (2018). Making a Difference through Internal Audit Leadership and Enterprise Risk Management. *IOSR Journal of Economics and Finance* (IOSR-JEF). Volume 9, Issue 2 Ver.1. PP 52-60
7. Karaca, N., and Kucuk, H., (2017), "Determination of Product Costs of Based on Resource Consumption accounting RCA-A comparative application", *Journal of Business Research*, pp. (353-375), [www.isarder.org](http://www.isarder.org)
8. Kbelah, S., and Almagtome, A, (2019), "Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry", *Journal of Engineering and Applied Sciences*, Vol. 14, Issue (2). pp. (575-582).
9. Simion, D., Vasile, E., Manta, O., Radu, B. M., Radu, C. V., & Gheorghe, R. (2018). Internal Auditing & Risk Management. *Internal Auditing & Risk Management, YEAR XIII*, (3), 59.